

**DENGELİ PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMİNE
DAYALI STRATEJİK BÜTÇELEME SÜRECİ VE BİR
UYGULAMA MODELİ**

(Doktora Tezi)

Rifat YILMAZ

Kütahya-2006

T.C.
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Ana Bilim Dalı

Doktora Tezi

DENGELİ PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMİNE DAYALI STRATEJİK
BÜTÇELEME SÜRECİ VE BİR UYGULAMA MODELİ

Danışman
Yrd.Doç.Dr. Orhan ELMACI

Hazırlayan
Rifat YILMAZ
0191010302

Kütahya, 2006

Kabul ve Onay

Rifat YILMAZ'ın hazırladığı “Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Süreci ve Bir Uygulama Modeli” başlıklı Doktora tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğin ilgili maddelerine göre değerlendirilip kabul edilmiştir.

30/06/2006

Tez Jürisi

Prof. Dr. Hüseyin ERGİN

Prof. Dr. Münir ŞAKRAK

Prof. Dr. Ali AKDEMİR

Prof. Dr. Şerafettin SEVİM

Yrd. Doç. Dr. Orhan ELMACI (Danışman)

Sosyal Bilimler Enstitüsü
Müdürü

Doktora tezi olarak sunduğum “Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Süreci ve Bir Uygulama Modeli” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılar yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

30/06/2006

Rifat YILMAZ

ÖZGEÇMİŞ

Rifat YILMAZ, 17/10/1975 tarihinde Ankara'nın Nallıhan ilçesinde doğmuştur. İlk öğrenimini Aydoğmuş Köyü İlk Okulunda(1986); orta okulu, Hakkari Lisesi-Orta Kısımında(1989), Liseyi Nallıhan Lisesinde(1992) bitirmiştir. 1997 yılında Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümünden mezun olmuştur. 2000 yılında Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalında yüksek lisansını tamamlamıştır. 1999 yılından bu yana Dumlupınar Üniversitesi Osmaneli Meslek Yüksek Okulunda, Öğretim Görevlisi olarak çalışmaktadır. 2002 yılından bu yana Osmaneli Meslek Yüksek Okulu müdür yardımcılığı görevini sürdürmektedir. Evli ve iki çocuk babasıdır.

ÖZET

Geleneksel bütçeleme yaklaşımını uygulayan işletmelerde bütçeler; stratejinin uzun dönem uygulanmasına açık olarak ilişkilendirilmemişlerdir. Bunun sonucu olarak en alt düzeylerde çalışanlar, çalışmalarının işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini bilememektedirler. Başka bir ifade ile bu kişilerin amaçları işletme stratejisi ile ilişkilendirilmemiştir.

Bütçeleme sürecini strateji ile ilişkilendirmeyi sağlayan yaklaşım, “stratejik bütçeleme” yaklaşımıdır. Stratejik bütçeleme, sınırlı fonların öncelikli faaliyetlere tahsis edilme sürecidir. Stratejik fonlar, stratejik faaliyet programlarının uygulanması için gerekli harcama kalemleridir. Ancak bu harcamaların faydası şu andaki bütçe periyodunun ötesinde uzun dönemde meydana gelir. Bir işletmenin stratejik bütçesi iş stratejisinde esaslı bir değişiklik uygulamak için gerekli kaynakları tahsis eder ve genellikle spesifik proje ve programlarla belirlenir. Stratejik bütçeleme basit bir süreç değildir. Çünkü fonların en iyi nerede kullanılacağına dair tartışmalar vardır. Fakat stratejik plan daima rehber güçtür.

Bütçeleme ile stratejik bütçeleme arasındaki bağlantıyı en iyi şekilde sağlayan yaklaşım, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’dir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; işletmelerin gerçekleştirmiş oldukları geçmiş verilere dayanan, finansal sonuçların yanında geleceğe yönelik olarak müşterilerin ve hissedarların beklentileri çerçevesinde işletme içi faaliyetlerin geliştirilmesi ve mükemmelleştirilmesi; değişime ayak uydurabilmek amacıyla insan, sistem, işletme içi yöntemler çerçevesinde öğrenme ve gelişme gibi fiziksel olmayan boyutlarını (değerleri) da esas alan; belirli göstergelerle bu boyutları ölçen; hem boyutlar arasında hem de geçmişe yönelik ölçülerle geleceğe yönelik ölçüler arasında dengenin ve entegrasyonun sağlanması için stratejik geri bildirim sağlayan; ölçümü stratejiye bağlayan ve stratejiyi uygulanır kılmayı amaçlayan; dinamik bir performans ölçüm sistemi, bir stratejik yönetim sistemi ve bir iletişim aracıdır.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Süreci; işletmelere stratejileri ile bütçelerini ilişkilendirme imkanı sunmaktadır. Bu çalışmada Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Modeli geliştirilmiş ve Marshall Boya ve Vernik Sanayi A.Ş. de uygulaması yapılmıştır.

ABSTRACT

Budgets, as financial representations of operational details of the company's costs and revenues, are not explicitly linked to the long-term implementation of strategy. As a consequence, people at lower levels don't know how their work fits in with achieving corporate strategy. Nor are their goals linked to achieving strategy. The approach that relates budgeting process with strategy is termed "strategic budgeting". Strategic budgeting is the process of allocating scarce funds to high-priority activities. Strategic funds are the expenditure items used to finance the implementation of strategic activity programs. However, the benefits of these expenditures are realized in the long-run, beyond the current budgeting period. The strategic budget of a company allocates the necessary funds to undertake fundamental changes in its existing business strategies and is often defined with specific projects and programs. Strategic budgeting is not a simple process. There are controversies as to the best utilization of funds. Nevertheless, the strategic plan is always the guiding force.

The approach that best establishes the link between budgeting and strategic budgeting is the Balanced Scorecard. Balanced Scorecard is a dynamic performance measurement system, a strategic management system and a communication tool that is built on past performance data and aims to improve and bring to perfection the company's activities in line with the expectations of customers and shareholders. In order to keep in pace with constant change, this system takes into account intangible perspectives(value) such as learning and growth within the context of human element, system and company- internal business procedures; measures these perspectives using certain indicators, provides strategic feedback to ensure a balance and integration between both the perspectives and the metrics of the past and the future; establishes a link between the measurements and the strategy and aims to make the strategy applicable

The Strategic Budgeting Process Based on the Balanced Scorecard; enables companies to establish a link between their strategies and budgets. In this study, a Strategic Budgeting Model Based on the Balanced Scorecard has been developed and put into practice in Marshall Boya and Vernik Industries Inc.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvi
TABLolar LİSTESİ.....	xx
KISALTMALAR.....	xxii
TEZ HAKKINDA	xxiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK BÜTÇELEME SÜRECİNİN KAVRAMSAL TEMELLERİ

1.1.Yönetim	5
1.2. Bütçeleme	9
1.2.1. Bütçelemenin Amaçları ve Temel Yönetim Fonksiyonları Açısından Değerlendirilmesi	11
1.2.2.1. Planlama ve Bütçeleme.....	11
1.2.2.2. Koordinasyon ve Bütçeleme	12
1.2.2.3. Kontrol ve Bütçeleme	13
1.2.2.4. Yürütme ve Bütçeleme	14
1.2.4. Mevcut Bütçeleme Sistemi ve Eksiklikleri.....	14
1.2.6. Geleneksel Bütçelemeye Alternatif Yaklaşımlar	18
1.2.6.1. Daha İyi Bütçeleme Yaklaşımları	19
1.2.6.1.1. Hissedar Değerine Katkı ve Daha İyi Bütçeleme Yaklaşımları	19
1.2.6.1.1.1. Daha Fazla Maliyet Etkili Planlama ve Bütçeleme	20
1.2.6.1.1.2. Daha İyi Strateji Formulasyonu ve Uygulama	21
1.2.6.1.1.3. Daha İyi İşletme Tahmin Doğruluğu	22
1.2.6.1.2. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme.....	23
1.2.6.1.3. Sıfır Tabanlı Bütçeleme	26
1.2.6.1.4. Dinamik Bütçeleme (Döner Bütçe ve Tahminler).....	28

1.2.6.1.5. Değere Dayalı Yönetim.....	28
1.2.6.1.6. Kar Planlaması.....	30
1.2.6.1.7. Stratejik Bütçeleme.....	31
1.2.6.2. Bütçesiz Yönetim (Beyond Budgeting Model).....	34
1.3. Strateji ve Stratejik Yönetim	39
1.3.1. Strateji Kavramı	39
1.3.1.1. Stratejinin Benzer Kavramlarla İlişkisi.....	40
1.3.1.1.1. Strateji ve Politika.....	40
1.3.1.1.2. Strateji ve Taktik.....	41
1.3.1.1.3. Strateji ve Program	41
1.3.1.1.4. Strateji ve Yöntem	42
1.3.1.1.5. Strateji ve Plan.....	42
1.3.2. Stratejik Yönetim	43
1.3.2.1. Stratejik Yönetimin Özellikleri	46
1.3.2.2. Stratejik Yönetim Süreci.....	47
1.3.2.2.1. Stratejilerin Geliştirilmesi ve Stratejik Planlama Aşaması	48
1.3.2.2.2. Stratejilerin Uygulanması.....	48
1.3.2.2.3. Uygulanan Stratejilerin Gözden Geçirilmesi ve Denetimi.....	50
1.3.2.4. Stratejik Yönetimde Planlama ve Bütçelemenin Yeri ve Önemi.....	50
1.3.2.4.1. Stratejik Yönetimde Planlama.....	51
1.3.2.4.1.1. Operasyonel Planlama.....	51
1.3.2.4.1.2. Stratejik Planlama	52
1.3.2.4.2. Stratejik Yönetimde Bütçelemenin Yeri ve Önemi	55
1.3.2.4.2.1. Operasyonel Planın Bir Parçası Olarak Bütçe	56
1.3.2.4.2.2. Stratejik Planın Bir Parçası Olarak Bütçe	58
1.3.2.3. Stratejik Yönetimde Performans Ölçümü ve Önemi.....	63

İKİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK YÖNETİM ARACI OLARAK DENGELİ PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMİ VE STRATEJİK BÜTÇE İLİŞKİSİ

2.1. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi.....	66

2.1.1. Performans Ölçüm Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi.....	70
2.1.1.1 Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin Dört Perspektifindeki Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi.....	80
2.1.1.1.1. Finansal Perspektif İçin Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi.....	83
2.1.1.1.1.1. Gelir Artışı ve Bileşimine Yönelik Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi.....	85
2.1.1.1.1.2. Maliyetlerin Düşürülmesi / Verimliliğin Artırılmasına Yönelik Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi	86
2.1.1.1.1.3. Kaynakların Daha Etkin Kullanılmasına Yönelik Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi	87
2.1.1.1.1.2. Risklerin Azaltılmasına Yönelik Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi	87
2.1.1.1.2. Müşteri Perspektifi İçin Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi.....	88
2.1.1.1.2.1. Pazar Kesimlerinin Belirlenmesi	89
2.1.1.1.2.2. Temel Ölçü Grubu (Birincil Ölçüler).....	90
2.1.1.1.2.3. Performans Etkenleri Ölçüleri (İkincil Ölçüler)	91
2.1.1.1.3. İç Süreç Perspektifi İçin Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi.....	91
2.1.1.1.3.1. Yenileme.....	94
2.1.1.1.3.2. Operasyonlar	94
2.1.1.1.3.3. Satış Sonrası Hizmet	95
2.1.1.1.4. Öğrenen ve Gelişen Perspektif İçin Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi	95
2.1.1.1.4. 1. Çalışanların Yetenekleri	96
2.1.1.1.4. 2. Bilgi Sistemlerinin Yeterliliği.....	98
2.1.1.1.4. 3. Motivasyon, Yetki Verme ve Uyum Sağlama	98
2.1.2. Stratejik Yönetim Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi.....	101
2.1.2.1. Strateji Uygulamada Karşılaşılan Engeller ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi	102
2.1.2.1.1. Vizyon Engeli ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Yoluyla Aşılması	103
2.1.2.1.2. Kişi Engeli ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Yoluyla Aşılması	104

2.1.2.1.3. Kaynak Engeli ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Yoluyla Aşılması	105
2.1.2.1.4. Yönetim Engeli ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Yoluyla Aşılması	106
2.1.2.2. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin Stratejiye İlişkilendirilmesi	107
2.1.2.2.1. Neden Sonuç İlişkileri ile Bağlantının Sağlanması	108
2.1.2.2.2. Performans Göstergeleri ile Bağlantının Sağlanması	110
2.1.2.2.3. Finansal Hedeflerle Bağlantı Sağlanması	111
2.1.2.3. Stratejik Kontrol Sisteminden Stratejik Yönetim Sistemine Dönüşüm... ..	111
2.1.2.3.1. Vizyonun Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne Dönüştürülmesi ..	115
2.1.2.3.2. İletişim ve Bağlantı	117
2.1.2.3.3. İş Planlama	119
2.1.2.3.4. Geri Bildirim ve Öğrenme.....	121
2.1.2.4. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile Strateji Odaklı Kurum Oluşturulması	123
2.1.2.4.1. Yönetici Liderlik Vasıtasıyla Değişimi Başlatmak	126
2.1.2.4.1.1. Harekete Geçme	127
2.1.2.4.1.2. Yönetim Süreci (Governance Process)	129
2.1.2.4.1.3. Stratejik Yönetim Sistemi (Strategic Management System)	129
2.1.2.4.2. Stratejinin Operasyonel Terimlere Dönüştürülmesi	129
2.1.2.4.2.1. Strateji Haritası Yoluyla Stratejinin Açıklanması.....	130
2.1.2.4.2.1.1. Finansal Perspektif	135
2.1.2.4.2.1.2. Müşteri Perspektifi	136
2.1.2.4.2.1.3. İç Süreç Perspektifi	136
2.1.2.4.2.1.4. Öğrenen ve Gelişen Perspektif.....	137
2.1.2.4.2.2. Neden Sonuç Bağlantısı ile Strateji Hikayesinin Anlatılması ...	138
2.1.2.4.3. Organizasyonun Strateji ile Uyumlu Hale Getirilmesi	138
2.1.2.4.3.1. İş Birimleri İçin Sinerji Oluşturmak	138
2.1.2.4.3.2. Ortak Hizmet Birimleri İçin Sinerji Oluşturmak	139
2.1.2.4.3.3. İşletmenin Rolü	139
2.1.2.4.4. Stratejiyi Herkesin İşini Yapmak	140
2.1.2.4.5. Stratejiyi Sürekli Bir Süreç Yapmak	141

2.1.2.4.5.1. Bütçeleme Sürecine Stratejiyi İlişkilendirmek	143
2.1.2.4.5.2. Stratejiyi İncelemeye Yönelik Yönetim Toplantıları.....	144
2.1.2.4.5.3. Stratejik Öğrenme	144
2.1.3. İletişim Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi	144
2.1.4. Dengeli Performans Ölçüm Sisteminin Başarı Koşulları	146
2.2. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ve Stratejik Bütçe İlişkisi	150

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENGELİ PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMİNE DAYALI STRATEJİK BÜTÇELEME SÜRECİ

3.1. Stratejik Bütçeleme	158
3.1.1. Strateji ve Bütçeleme Arasındaki Bağlantının Oluşturulmasında Karşılaşılan Sorunlar.....	159
3.1.1.1. Zaman Eşitsizliği Sorunu	160
3.1.1.2. İstikrar Sorunu.....	161
3.1.1.3. Teknolojik Yenilik ve Globalizasyon Süreci Sorunu	161
3.1.1.4. Bütçe Sorumlularının Harcamalar ve Gelir Arasındaki İlişkiyi Gösteren Bütçeler Hazırlamak Zorunda Olmaları Sorunu	161
3.1.2. Strateji ve Bütçeleme Arasındaki İlişkinin Oluşturulması İçin Üzerine Odaklanılan Alanlar	161
3.1.2.1. Kapalı Döngü (Closed Loop)	162
3.1.2.2. Organizasyonda İşbirliği	163
3.1.2.3. Performans Yönetimi.....	164
3.1.2.4. Sürücü Temelli Modelleme.....	165
3.1.2.5. Dinamik Bütçeleme	166
3.1.3. Stratejik Bütçelemenin Amaçları ve Stratejik Bütçelemeye Doğru Yönelişi Hızlandıran Etkenler.....	167
3.1.3.1. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin Yaygın Kullanımı	168
3.1.3.2. Aylık Yönetim Raporlamasında “Bir Günde Raporlama” Yaklaşımı.....	169
3.1.3.3. Anahtar Performans Göstergeler (APG) Vasıtasıyla Yönetim	170
3.1.3.4. Tek Bir A Sayfası ile Raporlama	171
3.2. Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Yaklaşımı.....	171
3.2.1. Zamanlama Konusu.....	176

3.2.2. Stratejik Bütçeleme ve Operasyonel Bütçeleme İlişkisi	178
3.2.3. Stratejik Bütçeleme ve Performans Yönetimi İlişkisi	181
3.2.4. Stratejik Bütçeleme ve Dinamik Bütçeleme İlişkisi	184
3.2.5. Stratejik Bütçeleme ve Strateji Odaklı İş planlama	185
3.2.6. Stratejik Bütçeleme Açısından Maddi Olmayan Varlıkların Önemi	187
3.3. Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Süreci.....	188
3.3.1. Stratejik Planların Oluşturulması	192
3.3.2. Stratejinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi İçine Dönüştürülerek Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi veya Güncellenmesi.....	196
3.3.3. İşletme ve İş Birimleri Hedeflerinin Geliştirilmesi ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin Alt Kademelere Yayılması	198
3.3. 4. İş Planlarının Geliştirilmesi	202
3.3.4.1. Operasyonel Bütçenin Geliştirilmesi.....	204
3.3.4.2. Stratejik Bütçenin Geliştirilmesi	206
3.3.4.2.1. Girişimlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	207
3.3.4.2.2. Girişimlerin Haritalandırılması.....	211
3.3.4.2.3. Bütçenin Sonuçlandırılması ve Belirlenen Girişimlerin Fonlanması	215
3.3.4.2.4. Stratejik Kilometre Taşlarının Belirlenmesi.....	218
3.3.5. İş Planının Sonlandırılması.....	219
3.4. Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Yaklaşımının Yararları	220
3.4.1. İşletmenin Anahtar Stratejilerini Güçlendirir	220
3.4.2. Bütçeleme Sürecinde Oyun Oynamayı Azaltır.....	221
3.4.3. İş Birliğine Rehberlik Sağlar	221
3.4.4. Öğrenmeyi Kolaylaştırır	222
3.4.5. Zaman Tasarrufu Sağlar	222
3.5. Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Modeli İle Bütçesiz Yönetim Modelinin Karşılaştırılması.....	223

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DENGELİ PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMİNE DAYALI STRATEJİK BÜTÇELEME SÜRECİ UYGULAMA MODELİ

4.1 Marshall Boya ve Vernik Sanayi Anonim Şirketi'nin Tanıtımı.....	226
4.2. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'de Dengeli Performans Ölçüm Sistemi	
Uygulaması	228
4.2.1. Marshall A.Ş.'de Stratejik Yönetim Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm	
Sistemi	229
4.2.1.1. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'nin Vizyonu	230
4.2.1.2. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'nin Misyonu.....	231
4.2.1.3. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'nin Stratejileri	231
4.2.1.4. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'nin Değerleri.....	231
4.2.1.5. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'nin Toplumsal Sorumlulukları.....	231
4.2.2. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'de Performans Yönetim Aracı Olarak	
Dengeli Performans Ölçüm Sistemi.....	232
4.2.3. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'de İletişim Aracı Olarak Aracı Olarak	
Dengeli Performans Ölçüm Sistemi.....	234
4.3. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'nin Mevcut Bütçeleme Süreci	235
4.4. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'nin Mevcut Bütçeleme Sürecinin Stratejik	
Bütçeleme Açısından Değerlendirilmesi	238
4.5. Marshall A.Ş.'de Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme	
Modelinin Geliştirilmesi	243
4.5.1. Stratejik Planların Geliştirilmesi	245
4.5.1.1. Durum Analizi.....	246
4.5.1.2. Strateji Seçimi	254
4.5.2. Stratejinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi İçine Dönüştürülerek Dengeli	
Performans Ölçüm Sistemi Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi veya	
Güncellenmesi.....	263
4.5.2.1.Finansal Perspektifin Geliştirilmesi	263
4.5.2.1.1. Gelir Artırma Stratejileri ve Buna Yönelik Amaçlar.....	266
4.5.2.1.2. Sermayenin Etkin Kullanımı Stratejileri ve Buna Yönelik Amaçlar	271
4.5.2.1.3. Maliyetleri Azaltma Stratejileri ve Buna Yönelik Amaçlar.....	272

4.5.2.2. Müşteri Perspektifinin Geliştirilmesi.....	276
4.5.2.2.1. Müşteri Perspektifinin Genel Amaçlı Ölçüleri.....	278
4.5.2.2.2. Müşteri Perspektifinin Performans Etkenli Ölçüleri	281
4.5.2.3. İç Süreç perspektifinin Geliştirilmesi	282
4.5.2.3.1. Yenileme	283
4.5.2.3.2. Operasyonlar.....	286
4.5.2.3.3. Satış Sonrası Hizmet.....	288
4.5.2.4. Öğrenen ve Gelişen Perspektifin Geliştirilmesi	289
4.5.3. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Hedeflerinin Alt Kademelere Yayılması	296
4.5.4. İş Planlarının Geliştirilmesi	299
4.5.4.1. Operasyonel Bütçeleme	300
4.5.4.2. Stratejik Bütçeleme.....	302
4.5.4.2.1. Girişimlerin Belirlenmesi ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Amaç ve Ölçüleri İle İlişkilendirilmesi	304
4.5.4.2.2. Girişimlerin Fonlanması ve Stratejik Kilometre Taşlarının Belirlenmesi	308
4.5.4.2.2.1. Ekonomik Katma Değer Uygulamak	308
4.5.4.2.2.2. Müşteri İlişkileri Yönetimi	310
4.5.4.2.2.3. Mevsimlik Promosyonlar	312
4.5.4.2.2.4. Yeni Ürün Projeleri.....	313
4.5.4.2.2.5. 6 Sigma Uygulaması	314
4.5.4.2.2.6. Toplam Kalite Yönetimi.....	315
4.5.4.2.2.7. Kiralık Araç Uygulaması.....	317
4.5.4.2.2.8. Renk Makineleri Projesi	320
4.5.4.2.2.9. EFQM Mükemmellik Modeli	321
4.5.4.2.2.10. Marshall Boyacılık Yüksek Okulu ve Marshall Lisesi	323
4.5.4.2.2.11. Boyacıların Eğitimden Geçirilerek Sertifika Verilmesi	326
4.5.4.2.2.12. İşsiz Gençlere Yeni Ufuklar Projesi.....	328
4.5.4.2.2.13. Ahşap Koruma, Ahşap Ürünleri Uygulaması Eğitimi	329
4.5.4.2.2.14. Prim ve Ödül Sistemi	332
4.5.4.2.2.15. Doğrudan Ödeme Sistemi.....	334

4.5.4.2.2.16. İnteraktif Eğitim	336
4.5.4.2.2.17. Mobil Satış Dağıtım Sistemi Geliştirmek.....	337
4.5.4.2.2.18. Web Tabanlı Bayi Otomasyon Sistemi	339
4.5.4.2.2.19. İşletme Kaynak Planlaması.....	340
4.5.5. İş Planının Sonlandırılması.....	343
4.6. (X) Yılı Bütçe Döneminin Değerlendirilmesi	348
4.6.1. Finansal Başarı Açısından Değerlendirme	350
4.6.2. Müşteri Perspektifi Açısından Değerlendirme.....	353
4.6.3. İç Süreç Perspektifi Açısından Değerlendirme.....	353
4.6.3.1. Yeni Ürün Çalışmaları	353
4.6.3.2. Operasyonlar.	354
4.6.3.3. Satış Sonrası Hizmetler.....	355
4.6.4. Öğrenen ve Gelişen Perspektif Açısından Değerlendirme	358
SONUÇ	359
KAYNAKÇA	362

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1.1 Yönetim Süreci.....	6
Şekil 1.2 Geleneksel Bütçeleme Yaklaşımı.....	15
Şekil 1.3 Bir Sigorta İşletmesinin Bütçesinin Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Olarak Karşılaştırılması.....	25
Şekil 1.4 M Form Yönetim Yapısı.....	34
Şekil 1.5 N Form Yönetim Yapısı	35
Şekil 1.6 M Form ve N form Organizasyonlarda Bütçeleme Sürecinin Karşılaştırılması.....	35
Şekil 1.7 Stratejik Planlama, Operasyonel Planlama ve Bütçeleme İlişkisi.....	59
Şekil 2.1. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Performans Ölçüleri İlişkisi	76
Şekil 2.2. Genel Değer Zincir Modeli	93
Şekil 2.3. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin Dört Perspektifi Boyunca Dikey Vektör Olarak Neden Sonuç İlişkisinin Kurulması.....	108
Şekil 2.4. Stratejik Kontrol Sisteminden Stratejik Yönetim Sistemine Dönüşüm....	114
Şekil 2.5. Stratejik Yönetim Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi.....	115
Şekil 2.6. Vizyon ve Stratejinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin Dört Perspektifine Dönüştürülmesi	116
Şekil 2.7. Strateji Odaklı Organizasyon Prensipleri	126
Şekil 2.8. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Strateji Haritası	133
Şekil 2.9. Stratejiyi Sürekli Bir Süreç Yapmak	142
Şekil 3.1 Web Tabanlı Bütçeleme ve Planlama Yoluyla Bilgilerin Yukarıdan Aşağı ve Aşağıdan Yukarı Serbestçe Akışı	164
Şekil 3.2 Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Mantığı içinde Bütçenin Yeri	175
Şekil 3.3 Operasyonel ve Stratejik Bütçeleme Arasındaki İlişki.....	180
Şekil 3.4 Stratejik Bütçeleme ve Operasyonel Bütçeleme Arasındaki Fark	181
Şekil 3.5 Beş Çeyreklik(3 aylık) Döner Tahmin ve Bütçeleme	185
Şekil 3.6 Maddi Olmayan Varlıkların İşletmeler Açısından Öneminin Yıllara Göre Gelişimi.....	188
Şekil 3.7 Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ve Yıllık Planlama ve Bütçeleme Arasındaki Bağlantı	189

Şekil 3.8	Aşağı Doğru Kademesel Prosedür Olarak Stratejinin Bütçeye İlişkilendirilmesi.....	190
Şekil 3.9	Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni Bütçeye Bağlama Süreci.....	191
Şekil 3.10	Girişimlerin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Stratejik konu ve Hedeflerine İlişkilendirilmesi.....	214
Şekil 3.11	Stratejik Girişimlere Kaynakların Tahsis Edilmesi (Stratejik Bütçeleme).....	217
Şekil 3.12	Seçilen Bir Girişimin Fonlanması	218
Şekil 4.1	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'nin Akzo Nobel İçindeki Yeri	227
Şekil 4.2	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'de Stratejik Yönetim Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi	230
Şekil 4.3	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'nin Bütçesinin Stratejik Yönetim Süreci İçindeki Yeri.....	235
Şekil 4.4	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Bütçeleme Süreci	236
Şekil 4.5	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Bütçeleme Sürecinin Bir Parçası Olarak Döner Tahmin ve Bütçeleme(Dinamik Bütçeleme)	237
Şekil 4.6	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. İçin Stratejik Bütçeleme Modeli	241
Şekil 4.7	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. İçin Stratejik Bütçeleme ve Operasyonel Bütçeleme Ayrımı	242
Şekil 4.8	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Durum Analizi	246
Şekil 4.9	Ürün Gruplarına Göre Türkiye Boya Pazarı	249
Şekil 4.10	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Pazarlama Ağı.....	251
Şekil 4.11	BCG Büyüme Pazar Payı Matrisi.....	257
Şekil 4.12	Marshall A.Ş. Strateji Haritası	264
Şekil 4.13	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre EVA Hedefi.....	265
Şekil 4.14	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Vergi Sonrası Net Kar Hedefi.....	266
Şekil 4.15	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Pazar Payı Hedefi	267
Şekil 4.16	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. (X) Yılı Pazar Payı Hedefi.....	268
Şekil 4.17	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre İhracat Hedefi	269
Şekil 4.18	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Sermayeye Katkı Hedefleri	272

Şekil 4.19	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş Kapasite Kullanım Oranına Bağlı Tahmini Maliyet Azalışı	273
Şekil 4.20	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Maliyet Azalış Hedefi	274
Şekil 4.21	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Birim Üretim Maliyeti Hedefi.....	274
Şekil 4.22	Marshall A.Ş. Yıllara Göre Üretim Hacmi Faaliyet Giderleri İlişkisi	275
Şekil 4.23	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Faaliyet Giderlerini Azaltma Hedefi.....	276
Şekil 4.24	Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Amaç ve Hedeflerinin Alt Kademelere Yayılması	296
Şekil 4.25	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş Müşteri Perspektifi Hedefinin Alt Kademelere Yayılması.....	298
Şekil 4.26	Ekonomik Katma Değer Girişimi İçin Fon tahsisi	309
Şekil 4.27	Müşteri İlişkileri Yönetimi İçin Fon Tahsisi.....	311
Şekil 4.28	Mevsimlik Promosyonlar İçin Fon Tahsisi.....	312
Şekil 4.29	Yeni Ürün Projeleri İçin Fon Tahsisi	313
Şekil 4.30	6 Sigma Girişimi İçin FonTahsisi	314
Şekil 4.31	Toplam Kalite Yönetimi İçin Fon Tahsisi	317
Şekil 4.32	Kiralık Araç Uygulaması İçin Fon Tahsisi	318
Şekil 4.33	Renk Makineleri Projesi İçin Fon Tahsisi	320
Şekil 4.34	EFQM Mükemmellik Modeli İçin Fon Tahsisi	322
Şekil 4.35	Marshall Boyacılık Meslek Yüksek Okulu İçin Fon Tahsisi.....	325
Şekil 4.36	Türkiye Geneline Boyacıların Eğitimden Geçirilmesi İçin Fon Tahsisi	327
Şekil 4.37	İşsiz Gençlere Yeni Ufuklar Projesi İçin Fon Tahsisi	329
Şekil 4.38	Ahşap Koruma Ahşap Ürünleri Uygulama Eğitimi İçin Fon Tahsisi	331
Şekil 4.39	Prim Sistemi İçin Fon Tahsisi	333
Şekil 4.40	Doğrudan Ödeme Sistemi İçin Fon Tahsisi	335
Şekil 4.41	İnteraktif Eğitim Girişimi İçin Fon Tahsisi	336
Şekil 4.42	Mobil Satış Dağıtım Sistemi İçin Fon Tahsisi	338
Şekil 4.43	Web Tabanlı Bayi Otomasyon Sistemi İçin Fon Tahsisi.....	340
Şekil 4.44	Kurumsal Kaynak Planlaması ve Kaynak Tahsisi	342
Şekil 4.45	Marshall A.Ş. Yıllara Göre Kapasite Kullanım Oranı.....	351

Şekil 4.46	Yeni Ürün Satışlarının Toplam Satışlar İçindeki Oranının Yıllara Göre Gelişimi.....	354
Şekil 4.47	Yıllara Göre Tüketicilere Sunulan Eğitim Sayıları	355
Şekil 4.48	Marshall A.Ş. (X) Yılı Toplam Değerlendirilebilen/ Değerlendirilemeyen Atık Miktarı Karşılaştırması	356
Şekil 4.49	Marshall A.Ş. (X) Yılı Toplam Değerlendirilebilen/ Değerlendirilemeyen Atık Miktarı.....	357

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 2.1.	İşletmelerin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni uygulamaya Başlamasının Nedenleri	69
Tablo 2.2.	Finansal perspektif Gelir Artışı ve Bileşimine Yönelik Amaç ve Ölçüler ..	85
Tablo 2.3.	Maliyetlerin Düşürülmesi / Verimliliğin Artırılmasına Yönelik Amaç ve Ölçüler	86
Tablo 2.4.	Kaynakların Daha Etkin Kullanılmasına Yönelik Amaç ve Ölçüler.....	87
Tablo 2.5.	Müşteri Perspektifindeki Amaçlar için Temel Ölçü Grubu.....	90
Tablo 2.6.	Performans Etkenleri Ölçüleri ve Amaçlar.....	91
Tablo 2.7.	İç Süreç Perspektifindeki Amaçlar için Temel Ölçü Grubu	95
Tablo 2.8.	Çalışanların Yetenekleri için Amaç ve Ölçü Grubu.....	97
Tablo 2.9.	Motivasyon, Yetki Verme ve Uyum Sağlama İle İlgili Amaç ve Ölçüler..	99
Tablo 2.10.	Pioneer Petroleum İşletmesi'nin Stratejik Amaç ve Ölçüleri.....	100
Tablo 2.11.	Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Sonuçlarının İşletme Düzeyinde Paylaşılma Düzeyi	147
Tablo 3.1.	Bir Yiyecek İçecek İşletmesinin Stratejik Bütçesi	183
Tablo 3.2.	Stratejik Girişimler İçin Örnek Öncelikleme Skorlaması.....	209
Tablo 3.3.	Girişimlerin Sınırlandırılması	210
Tablo 3.4.	Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Stratejik Amaç ve Girişimleri.....	212
Tablo 4.1.	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Bütçeleme Sistemi İçinde Departman Bütçeleri.....	237
Tablo 4.2.	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. İçin SWOT Analizi	253
Tablo 4.3.	Yıllara Göre Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Pazar Payı Hedefleri	254
Tablo 4.4.	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre EVA Hedefi.....	265
Tablo 4.5.	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Toplam Büyüme Hedefi	267
Tablo 4.6.	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Sermayeye Beklenen Katkıları	271
Tablo 4.7.	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Maliyet Azalış Hedefleri	273
Tablo 4.8.	Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Maliyet Azalış Hedefi	274

Tablo 4.9. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Faliyet Giderleri Azalış Hedefleri	275
Tablo 4.10. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. (X) Yılı Bağış Planı.....	289
Tablo 4.11. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Aylık Yönetim Raporu	293
Tablo 4.12. Marshall Boya ve Vernik Sanayii Tic. A.Ş. Dengeli Parformans Ölçüm Sistemi Amaç , Ölçü ve Hedefleri.....	295
Tablo 4.13. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Satış Hedeflerinin Alt Kademelere Yayılması	297
Tablo 4.14. 50 Adet Dissolver İçin Operasyonel Sermaye Bütçesi.....	301
Tablo 4.15. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Girişim Skorklama Tablosu.....	305
Tablo 4.16. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Stratejik Amaçları ile Buna Yönelik Girişimlerin Haritalandırılması	306
Tablo 4.17. Ekonomik Katma Değer Ölçüsü ve Bunu Geliştirmeye Yönelik Girişimler..	307
Tablo 4.18. Marshall A.Ş.(X) Yılı Geleneksel Yönteme Göre Hazırlanmış Bütçesi	343
Tablo 4.19. Marshall A.Ş. (X) Yılı Stratejik Bütçesi.....	344
Tablo 4.20. Marshall A.Ş. Gelir Artış Hedefine Uygulanacak Girişimlerin Beklenen Katkıları	345
Tablo 4.21. Marshall A.Ş. Maliyet Azaltma Hedefine Uygulanacak Girişimlerin Beklenen Katkıları	346
Tablo 4.22. Marshall A.Ş. Etkin Sermaye Yönetimi Hedefine Uygulanacak Girişimlerin Beklenen Katkıları	347
Tablo 4.23. Marshall A.Ş. (X) Yılı Stratejik ve Operasyonel Bütçesi.....	348
Tablo 4.24. Marshall A.Ş. (X-1) (X) Yılları Karşılaştırmalı Gelir Tablosu.....	351

KISALTMALAR

BBRT	:	Beyond Budgeting Round Table (Bütçesiz Yönetim Masası)
BGR	:	Bir Günde Raporlama
BI	:	Business Intelligence(İş Zekası)
BSC	:	Balanced Scorecard(Dengeli Performans Ölçüm sistemi)
CRM	:	Customer Relation Management (Müşteri İlişkileri Yönetimi)
EIS	:	Executive Information Systems(Uzman Bilgi Sistemleri)
EKD	:	Ekonomik Katma Değer
ERP	:	Enterprise Resource Planning(İşletme Kaynak Planlaması)
EVA	:	Economic Value Added (Ekonomik Katma Değer)
FTM	:	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
KPIs	:	Key Performance Indecators(Anahtar Performans Göstergeler)
ODR	:	One Day Reporting(Bir Günde Raporlama)
OLAP	:	Online Analitical Processing (Online Analitik Süreçleme)
SVA	:	Shareholder Value Added (Hissedar Katma Dğeri
TKY	:	Toplam Kalite Yönetimi
VBM	:	Value Based Management (Değere Dayalı Yönetim

TEZ HAKKINDA

i. Araştırmanın Ana Problemleri:

Stratejiye sahip olmak ve uygulamak işletmeler için önemli midir? Strateji uygulamada; stratejik planlama ve bütçeleme arasında bağlantının önemi nedir? Bu bağlantı ne şekilde sağlanabilir? Buna yönelik başarılı uygulamalar nelerdir? Dengeli Performans Ölçüm Sistemi stratejiyi bütçeye bağlayan başarılı bir uygulama olarak gösterilmektedir, Gerçekten Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bu ilişkiyi kurabilmekte midir? Bunun nedenleri nelerdir?

ii. Araştırmanın Amacı:

Bu çalışmanın ana amaçlarından ilki, geleneksel bütçeleme anlayışının yetersizlikleri çerçevesinde alternatif yaklaşımların ortaya konulmasıdır. İkinci ana amaç ise; bu alternatif yaklaşımlar içinde stratejinin uygulamaya geçirilmesinde bütçe bağlantısını en iyi sağlayan yaklaşım olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin ortaya konulmasıdır.

iii. Araştırmanın Hipotezi:

Araştırmamızın temel hipotezi; “Strateji İle Bütçelemenin Birbirine İlişkilendirilmesi Strateji Uygulama Açısından Çok Önemlidir. Bu İlişki İse Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Tarafından Sağlanmaktadır” şeklindedir. Çalışmada işletmelerin stratejiye sahip olmalarının ve bunu hayata geçirmelerinin önemi vurgulanacak ve stratejide uygulamada başarısız olan işletmelerinin %60'ının bütçe bağlantısını sağlayamamaktan dolayı başarısız oldukları göz önüne alınarak bu bağlantıyı sağlamada etkili bir uygulama olarak kabul edilen Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin bu bağlantıyı sağlayacağı savunularak ispatlanmaya çalışılacaktır. Buna yönelik olarak Marshall A.Ş.'de bir uygulama yapılarak bu bağlantının nasıl sağlanacağı gösterilecektir.

iv. Araştırmanın Varsayımları:

1. Geleneksel bütçeleme yaklaşımı artık işletmelerin ihtiyaçlarına cevap vermemektedir.

2. Geleneksel bütçelemenin en önemli eksikliklerinden biri strateji ile bağlantıyı sağlayamamasıdır.
3. Günümüzün dinamik koşulları karşısında statik kalmaktadır.
4. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi strateji ile bütçeleme arasındaki ilişkiyi sağlayacaktır.
5. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile birlikte döner bütçe yaklaşımı da değişikliklere adaptasyon için kullanılmalıdır.

v. Araştırmanın Sınırlılıkları :

Araştırmada, ulusal düzeyde yayın oldukça sınırlı düzeydedir ve Türkiye açısından yeni bir konudur. Ancak uluslararası düzeyde yeterli düzeyde kaynak vardır. Konunun en önemli sınırlılığı uygulama safhasında karşımıza çıkmaktadır. Uygulamanın gerek birtakım yazılım ve teknik yapı gerektirmesi ve bunların maliyetini yüksek olmasının yanında işletmeler açısından stratejilerinin dışarıdan bir kişiye açıklamaktan çekinmeleri karşımıza çıkan en önemli sınırlılık olmaktadır. Türkiye'de veriye ulaşmanın maliyetini hala çok yüksek olması uygulama sonuçlarının değerlendirilmesinde karşımıza çıkan en önemli kısıttır.

vi. Araştırmanın Kapsamı:

Uygulanıp uygulanmaması üzerine bir çok tartışmanın yapıldığı geleneksel bütçeleme yaklaşımı, sağlamış olduğu yararlarından dolayı yine de çoğu işletmenin uygulamaktan vazgeçemediği bir yönetim aracı olmaktadır. Yaklaşık olarak 80 yıl önce geliştirilen geleneksel bütçeleme yaklaşımı hemen hemen hiçbir değişikliğe uğramadan günümüze kadar gelmiştir. Stratejiye sahip olmanın ve uygulamanın her geçen gün artan önemi nedeniyle bütçeleme ile strateji ilişkisinin sağlanması çok önem kazanmıştır. Aynı bir süreç halinde yürütülen stratejik plan bütçeden bağımsız olarak hazırlanmakta ve çoğu zaman hazırlandıktan sonra bir dahaki yıla kadar dolaba kapatılmaktadır. Yine aynı şekilde bütçede ayrı bir süreçte hazırlanmakta ve stratejik planla hiçbir ilişkisi olmamaktadır. Başka bir ifade ile kısa dönemli başarının ön planda tutulduğu durumlarda uzun dönemli başarıyı amaçlayan uygulamalar için fon tahsisi yapılmamakta, yapılmış olsa bile çoğu zaman kısa vadeli başarı için stratejik

uygulamalar için ayrılan fonlar kullanılmamaktadır. Bu nedenle işletmelerin uzun vadeli başarısı için mutlaka stratejik uygulamalar belirlenmeli ve bunlar için kaynak tahsisi yapılmalıdır. Ayrıca mutlaka belirlenen hedefe doğru ilerlenip ilerlenmediğinin kontrolü yapılmalıdır.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; performansı dört boyutta ölçen, finansal ölçülerin yanında finansal olmayan ölçülerinde önemini vurgulayan, sadece geçmişe yönelik değil geleceğe yönelik ölçülere de önem veren bir performans ölçüm aracı olarak geliştirilmiş olmasına rağmen işletmeler, büyük oranda stratejilerini çalışanlarına iletmede sağladığı başarı nedeniyle zamanla stratejik yönetim aracı olarak kullanmaya başlamışlardır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bütçeyi stratejiye ilişkilendirmekte de çok faydalı bir araç olmaktadır. Örneğin 5 yıl sonunda Mars'a varmayı hedefleyen bir uzay aracının Mars'a ulaşıp ulaşmadığını görmek için 5 yıl beklemeye gerek yoktur. Kısa vadeli kilometre taşlarının belirlenmesi sonucunda kısa vadede ulaşılması hedeflenen noktalar belirlenerek kısa vadeli ölçümlerle 5 yıl sonunda Mars'a varıp varılamayacağı belirlenebilir. Eğer hedeften sapma varsa ona göre yeni uygulamalarla hedef gerçekleştirilmeye çalışılır. Kısacası Hedef belirleme, kilometre taşlarının belirlenmesi, performans ölçümü ve stratejik girişimler için fon tahsisi bütçe ile stratejinin ilişkilendirilmesinin bel kemiğini oluşturmaktadır. Strateji ile bütçenin ilişkilendirilmesi olarak ifade ettiğimiz yaklaşım ise “stratejik bütçeleme” yaklaşımıdır. Sonuç olarak; çalışmamızın kapsamını; stratejik planlama, bütçeleme , Dengeli Performans Ölçüm Sistemine dayalı performans ölçümü, dinamik Bütçeleme(döner tahmin ve bütçeleme), stratejik girişimlerin belirlenmesi ve uygulanması konuları oluşturmaktadır.

vii. Araştırma Yöntemi:

Bu araştırmada tarama ve arşiv araştırması yöntemleri kullanılarak, araştırma konusu dahilinde ulusal ve uluslar arası bazda kitap, makale ve araştırma raporları taranmış, ayrıca araştırmanın temel konusu olan bütçeleme ile ilgili olarak bir uygulama modeli geliştirilmiştir. Bunun yanında ulusal ve uluslar arası düzeyde, araştırma konusu ile ilgili yapılan uygulamalar basın ve internet vasıtasıyla takip edilerek gerekli görüldüğünde araştırma içerisine dahil edilmişlerdir.

TEZ METNİ

GİRİŞ

Hızlı bir değişimin yaşandığı günümüzde işletmelerin yönetim anlayışları da değişmektedir. Yönetim anlayışlarında meydana gelen bu değişim karşısında bütçeleme yaklaşımının da değişmesi kaçınılmaz olmaktadır. Geleneksel bütçeleme yaklaşımı olarak isimlendirilen ve hala çoğu işletmenin uygulamaktan vazgeçemediği bütçeleme yaklaşımı, sağladığı yararlar açısından artan bir oranda sorgulanmaktadır. Buna bağlı olarak bütçeleme terkinin terk edilmesinden geleneksel bütçelemeye tekrar odaklanarak strateji ile bağlantısının sağlanmasına kadar bir çok alternatif yaklaşım ortaya atılmaktadır. Ortaya atılan alternatif yaklaşımların ortak özelliği geleneksel bütçeleme yetersiz olduğu üzerinde hemfikir olmalarıdır.

Stratejiye sahip olmak ve bunu hayata geçirebilmek günümüz işletmeleri için hayatidir. Ancak yapılan araştırmalara göre işletmelerin % 60'ı stratejik planlama ve bütçeleme bağlantısını yapamamaktan dolayı strateji uygulamada başarısız olmaktadır. Bunun en önemli nedeni ise stratejik planlama ile bütçeleme yılın farklı zamanlarında yapılan ve birbirleri ile ilişkisi olmayan faaliyetler olarak yürütülmesidir.¹ İşletmelerde stratejik planlama faaliyetleri üst düzey yöneticiler tarafından yılın belirli döneminde belirlenmekte ve stratejik plan yapıldıktan sonra rafa kaldırılmakta ve bir dahaki yıla kadar bir daha ilgilenilmemektedir. Bütçeleme ise kısa dönem başarının yükseltilmesine odaklanmakta ve stratejik planlamadan bağımsız olarak hazırlanmaktadır. Departman yöneticileri bir bütçeleme çalışması içinde işletmeye katabilecekleri verimin minimum düzeyini vaad etmekte ancak kaynak talebinde maksimum miktarı talep etmektedirler. Buna bağlı olarak ta bütçeleme amacından uzaklaşmaktadır. Sonuç olarak ta bütçeleme ile stratejik planlama arasındaki bağlantı sağlanamamaktadır.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; başlangıçta performans ölçümü amacıyla geliştirilmiş olmasına rağmen strateji uygulamada sağladığı yararlar nedeniyle bir stratejik yönetim aracına dönüşmüştür. İşletmeler Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hedefleri aracılığı ile stratejilerini çalışanlarına iletmektedirler. Performans ölçümü ile de çalışanların başarılarını değerlendirebilmektedirler. Dengeli Performans

¹ Robert S. Kaplan, David P.Norton, **Strategy focused Organization**, Harvard Business School Press Boston, 2001, s.274.

Ölçüm Sistemi'nin temel mantığı ölçemezseniz yönetmezsiniz mantığıdır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin diğer performans ölçüm tekniklerinden en önemli farkı performansı dört boyutta ölçmesidir. Başka bir ifade ile sadece finansal ölçülere değil finansal olmayan ölçülerde önem vermesidir. Sadece finansal ölçüler gibi faaliyet sonuçlandıktan sonra ortaya çıkan sonuç ölçülerine değil faaliyet sonuçlanmadan birtakım ipuçları verecek işgören devir hızı gibi öncül göstergelere de önem vermesidir.

Stratejilerini hayata geçirmek isteyen işletmeler uzun vadede ortaya koydukları bu hedeflerinin ilk yılında neler yapılması gerektiğini belirleyerek bütçeden bunlar için fon tahsisini yapmaları gerekmektedir. Yapılması gereken uygulamalara biz “stratejik girişimler” ifadesini kullanmayı uygun gördük. Çünkü bu uygulamalar; stratejiyi gerçekleştirmeye yönelik olarak girişilen uygulamalardır. Stratejik Girişimler şu andaki mevcut performans ile gelecekte ulaşmak istediğimiz performans arasındaki boşluğu doldurmaya yönelik olarak ele alınmaktadırlar. Uzun vadeli amaca ulaşıp ulaşılmadığını görmek için 5 ya da 10 yıl beklemek yerine şimdiden uzun vadeli bu yol üzerinde kısa vadede ulaşılması beklenen kilometre taşları belirlenmelidir. Bu kilometre taşlarına ulaşıp ulaşılmadığını ise performans ölçümü belirleyecektir.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin en önemli yararlarından biri de bütçeleme ile strateji arasındaki bağlantıyı sağlamasıdır. Şu andaki mevcut performans ile ulaşmak istediğimiz performans arasındaki boşluğu kapatmaya yönelik olarak uygulanan stratejik girişimler için fon tahsisi “Stratejik Bütçeleme” olmaktadır. Başka bir ifade ile Stratejik bütçeleme, sınırlı fonların öncelikli faaliyetlere tahsis edilme sürecidir. Bizim yaklaşımımızda her yıl bütçe içine % 10 düzeylerinde stratejik girişimler için fon tahsisi ön görülmektedir.

Stratejik planlama işletmenin gideceği yerin belirlenmesi olduğuna göre, bütçeleme oraya gitmek için en etkili aracı oluşturmaya yardımcı olur. Başka bir ifade ile işletmeler bütçeleme olmaksızın stratejik planlarını başaramazlar.²

Çalışmanın birinci bölümünde stratejik bütçeleme yaklaşımının temelini oluşturan kavramlar tanımlanmıştır. Yönetim, Bütçeme, Strateji, Vizyon Misyon, Stratejik Planlama, Operasyonel Planlama, Stratejik Yönetim kavramları stratejik bütçeleme yaklaşımının temelini oluşturan kavramlar olmaktadır. Ayrıca mevcut

² Joanne Sammer, “Seven Ways to Build Better Budgets”, **Controller Magazine**, Sept.1997, s.26

bütçeleme sistemine eleştirisel bir yaklaşımla geleneksel bütçeleme'nin eksiklikleri ortaya konulmaya çalışılmış ve Dünyada geleneksel Bütçeleme yaklaşımına alternatif olarak geliştirilen yaklaşımlar ele alınmıştır.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ve Stratejik bütçe ile ilişkisi ikinci bölümde ele alınmıştır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi , işletmelerde üç özelliği ile ön plana çıktığı görülmektedir; performans ölçüm sistemi, stratejik yönetim aracı ve iletişim aracı olması. Bu üç özelliği ve stratejik bütçeleme ile ilişkisi bu bölümde incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Süreci ele alınmıştır. Bu süreç şu şekildedir:

- i. Stratejik Planların Oluşturulması
- ii. Stratejinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi İçine Dönüştürülmesi
- iii. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Amaç ve Ölçülerinin ve Hedeflerinin Geliştirilmesi veya Güncellenmesi
- iv. İşletme Hedeflerinin, İş Birimleri ve Çalışan Hedefleri Olarak Alt Kademelere Yayılması
- v. İş Planlarının Geliştirilmesi
 - a. Operasyonel Bütçeleme
 - b. Stratejik Bütçeleme
 1. Girişimlerin Belirlenmesi
 2. Girişimlerin Fonlanmasının Onaylanması.
 3. Kilometre Taşlarının Oluşturulması
- vi. İş Planının Sonlandırılması, şeklindedir.

Çalışmamızın dördüncü bölümünde ise teoride ortaya koymuş olduğumuz model Marshall Boya ve Vernik Sanayi Ticaret A.Ş.'de uygulanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM
STRATEJİK BÜTÇELEME SÜRECİNİN KAVRAMSAL
TEMELLERİ

1.1.Yönetim

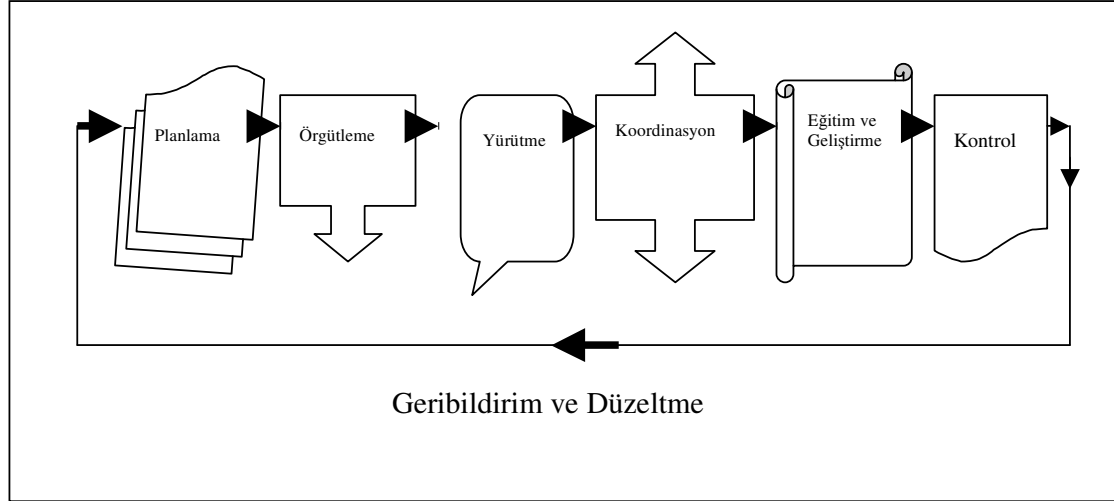
Yönetim kavramı evrensel bir kavramdır. Önceden ne yapacağının kestirilmesi oldukça zor olan insanla uğraşır. İnsanın toplumsal yaşama gereği olan diğer kişilerle ilişkilerini, onların çeşitli etmenler altındaki davranışlarını inceler. Çok geniş uygulamalara ve açıklamalara sahiptir. Bu nedenle tanımlanması oldukça zor bir kavramdır. Bazen, çalışan-yönetim görüşmelerinde olduğu gibi bir organizasyonun yöneticilerinin faaliyetlerini tanımlamakta kullanılır. Başka bir durumda, çoğu iş yönetim öğrencisinin arzuladığı profesyonel kariyer yolunu gösterir. Bu kullanımlarının dışında en yaygın olarak kullanılan anlamı ise; bir şeyler yaptırmak için kullanılan bir sisteme refere edip ve insan ve diğer kaynakların hedeflerin başarılmasına yönelik olarak kullanılması olarak tanımlanabilir.³

Yönetim; bir süreç olarak değerlendirildiğinde, başkaları vasıtasıyla iş görme ve önceden belirlenen hedeflere ulaşmanın söz konusu olduğu her durum için kullanılmaktadır. Ancak, yönetimde yalnızca insan kaynaklarını kullanarak sonuca ulaşamaz. Bu nedenle yönetim; belirli bir takım amaçlara ulaşmak için başta insan kaynakları olmak üzere; parasal kaynakları, demirbaşları, alet ve teçhizatları, hammadde ve yardımcı malzemeleri ve nihayet zaman faktörünü birbirleriyle uyumlu ve etkin kullanmaya olanak verecek kararlar alma ve bunları uygulatma süreçlerinin toplamı şeklinde ortaya çıkar.

Süreç olarak yönetim, bir dizi faaliyet içerir. Karşılıklı etkileşim halinde sürekli olarak tekrarlanan bu faaliyetler yönetimin fonksiyonları (işlevleri) olarak isimlendirilmektedir. Genellikle kabul edilen fonksiyonlar; planlama, örgütleme, yürütme/liderlik, koordinasyon, kontrol olarak beş fonksiyondan bahsedilebilir. Günümüz şartlarında bilginin artan önemi nedeniyle buna eğitim ve geliştirmeyi de dahil etmemiz kaçınılmazdır. Bu durumda yönetim sürecini şekil 1.1. deki gibi gösterebiliriz. Ancak şunu belirtelim ki saymış olduğumuz bu fonksiyonlar yazarlardan yazarlara farklılık göstermektedir. Bu fonksiyonlar dört ile yedi arasında değişmektedir.⁴

³ Louis E. Boone, David L. Kurtz, **Management**, Random House Business Division, New York, 1987, s.3.

⁴ Şan Öz-Alp ve diğ. **Genel İşletme**, Anadolu Üni. Açıköğretim Fak Yay No :501, s. 75.



Şekil 1.1 Yönetim Süreci

Kaynak: M. Şerif Şimşek, **Yönetim Ve Organizasyon**, Damla Ofset, Konya 1997, s.7.

Bu işlevleri içeren yönetim süreci, örgütün en üst düzeyindeki yöneticisinden en alt düzeydeki yöneticilerine kadar bütün yöneticilerin kullandıkları bir örneklik faaliyetler dizisi şeklinde gerçekleşmekte ve yalnız içerdiği faaliyetlerin kapsamı değişiklik gösterebilmektedir. Bunlardan her birisinin niteliği ve kapsadığı çalışmalar aşağıda açıklanmıştır.

i. Planlama:

Planlamayı; yöneticilerin amaçları yerleştirdikleri, geleceği değerlendirdikleri, bu amaçları başarmak için faaliyet yöntemleri geliştirdikleri süreç olarak tanımlayabiliriz.⁵ Planlama aşaması bir veya birden fazla amaç saptanarak bunlara ulaşmak için gerekli araç ve yolların önceden tayin ve tespitinin yapıldığı aşamadır.⁶ Planlama; yalnızca bilinen olaylarla ilgili tutulacak yol biçimini belirlemekle kalmayıp, ileride meydana gelebilecek sorunların araştırılmasını da kapsar.⁷

Planlama aşağıdaki sorulara cevap arama faaliyetlerini kapsar:⁸

i. Ne yapılacaktır? Burada amaçların ortaya konması esastır.

⁵ Boone, Kurtz, **a.g.e.**, s.4.

⁶ Erol Eren, **İşletmelerde Stratejik Planlama ve Yönetim**, İşletme Fak. Yay. No: 127, s.43.

⁷ J.L. Massie, **İşletme Yönetimi** (Çev Hikmet Seçim ve diğ.) Baytaş Yayıncılık A.Ş., Eskişehir 1983 s.47.

⁸ İsmail Efil, **İşletmelerde Yönetim Ve Organizasyon**, Uludağ Üniversitesi Yay, 1995 s.32.

- ii. Kim yapacaktır? Amaçları gerçekleştirmede hangi yöneticilerin ne gibi sorumluluk yükleneceğinin belirlenmesi gerekir.
- iii. Ne zaman yapılacaktır? İşin yapılma zamanı belirlenir.
- iv. Nasıl yapılacaktır ? Yapılacak işin yapılma tarzı bu sorunun cevabını oluşturur.
- v. Neden yapılacaktır? İşletmelerde gelecek bir sorun olduğundan geleceği tahmini önemlidir. Yapılacak işin gelecekte ne gibi faydalar sağlayacağını açıklanması gereklidir.
- vi. Hangi kaynaklar kullanılacaktır? Burada önemli olan eldeki beşeri ve fiziksel kaynaklar arasında denge kurmaktır.

Geleceği planlamayan bir işletme kalabalık bir yolda gözleri kapalı olarak giden bir insana benzer, her an çarpılma ve çiğnenme korkusu içinde bulunur. Bu şekilde planlama yapmayan işletmeler şiddetli bir rekabet ortamında kolaylıkla ortadan kalkma tehlikesi ile karşı karşıyadırlar.⁹ Yönetici; belirli amaçları gerçekleştirmekle görevlendirilmiş ve bu amaçla kendisine maddi ve insan gücü kaynaklarının verildiği bir “emanetçi”dir.¹⁰ Yöneticiler; yönetimin burada açıkladığımız fonksiyonlarını uygulayarak işletmenin amaçlarına etkili ve verimli olarak ulaşabilmesini sağlamakla sorumludurlar.¹¹ Gelecekteki belirsizliklerden hareketle gelecekte emin olunamayacağını bir ilke olarak kabul eden yöneticiler, ileride meydana gelecek olaylarla ilgili işletme içinde alınmış bütün kararların sistematik bir şekilde incelenmesi gereğini duyarak planlama adını verdiğimiz bu yönetim tekniğinden yararlanırlar.

ii. Örgütlenme:

Örgütlenme, hazırlanan planların uygulanmasını sağlayacak yapı ve düzenin kurulmasıdır.¹² İnsan ve fiziksel kaynakların planların ve organizasyonel amaçların başarılmasına yönelik olarak düzenlenmesi sürecidir. Örgütlenme bütün işletmelerde sürekli devam eden bir süreçtir. İşletmenin planları gerçekleştirebilecek biçimde faaliyete hazır duruma getirilmesi olarak tanımlanabilir. Bunun için her şeyden önce bir

⁹ Eren, a.g.e., s.42.

¹⁰ Öz-Alp ve diğ. a.g.e., s.76.

¹¹ Hayri Ülgen, Kadri Mirze, **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, Literatür Yayıncılık, İstanbul 2004, s.24

¹² Orhan Elmacı, **Yönetim Muhasebesi**, Kütahya, 2002, s.5.

örgüt yapısının oluşturulması ve sonrada örgüt birimlerinin gerekli araç ve gereçlerle donatılması gerekmektedir.

iii. Yürütme:

Yürütme, yapılmış olan planları uygulamaya koymak amacıyla örgütlenme ile oluşturulan işletme düzeninin harekete geçirilmesi ve düzenli bir şekilde aksamadan işleminin sağlanması amacıyla yapılan faaliyetlerdir.¹³ Beşeri davranışlarla ilgili olan bu fonksiyonun ön koşulları; etkili dinamik liderlik ile sağlıklı örgüt yapısı ve modern işletme bütçeleri sistemidir.¹⁴ Liderlik ise, niyetlenen belirli hedefleri başarmaya, belirli görevleri yürütmek amacıyla insanları motive etmek olarak tanımlanabilir.¹⁵ Bütün organizasyonlarda ciddi bir faaliyettir. Örneğin, atletik takımların kazanç kayıp kayıtları genellikle anahtar oyuncuların ve koçların liderlik yetenekleri üzerine bağlıdır. Aynı şey bütün işletmeler için geçerlidir.

iv. Koordinasyon:

Koordinasyon, işletmenin ana planları ile ayrıntılı planları arasında dengenin sağlanması veya işletme içindeki çeşitli faaliyetler arasında uygun ilişkilerin geliştirilmesi ve sürdürülmesi anlamına gelmektedir.¹⁶ İşletmede yer alan bütün fonksiyonlara ait faaliyetlerin, işletme temel amaç ve hedeflerinin elde edilmesini sağlayacak biçimde ve birbiriyle dengeli olarak yürütülmesini öngörür. Burada plan sıra ile, işletmenin tüm bölümlerindeki tüm sorumlu yöneticileri harekete geçirir ve onlara yapacakları eylemlerde öncülük eder.¹⁷

v. Eğitim ve Geliştirme:

Eğitim ve Geliştirme fonksiyonunu, sürekli değişen ve gelişen bir ortamda işletme yönetiminin en iyiye ulaşmak amacıyla gerek yöneticiler olarak kendilerini ve gerekse çalışanları eğitme ve geliştirme faaliyetleri olarak tanımlanabilir. İşletmeler incelendiğinde özellikle 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren çok hızlı değişimlerin

¹³ Elmacı, **a.g.e.**, s.6.

¹⁴ Yüksel Koç Yalkın, **Yönetim aracı olarak işletme bütçeleri** ,: Turhan Kitabevi, 3 bs., Ankara 1989, s.29.

¹⁵ Boone, Kurtz, **a.g.e.**, s. 8.

¹⁶ Yalkın, **a.g.e.**, s.25.

¹⁷ **a.g.e.**, s.25.

yaşandığı gözlenmektedir. Bilginin son derece hızlı bir şekilde ve sürekli olarak yenilendiği günümüzde işletmelerin başarılı olabilmesi için işletme içinde yaratıcı iş birliğini geliştirecek öğrenme ortamlarının ve süreçlerinin işlerlik kazanması gerekmektedir.¹⁸

vi. Kontrol:

Kontrol, yöneticilerin organizasyonel hedeflerin başarıyla başlanmadığını ve gerçek operasyonların planlarla tutarlı olup olmadığını belirledikleri süreç olarak tanımlanabilir. Planlama olmaksızın kontrolün dayandırılacağı bir temel de yoktur.¹⁹ Kontrol, diğer yönetim işlevlerinin yürütülmesindeki başarı derecesini ortaya koyan ve yöneticilerin gerek kendilerince, gerekse kendilerine bağlı daha alt uygulama birimlerince yapılan çalışmaları değerlendirmelerine olanak veren bir işlemdir. Bu işlevin yerine getirilmesi, yöneticinin yeniden planlama, örgütleme ya da yürütme işlevine dönmesini gerektirir.

1.2. Bütçeleme

Yönetim sorunlarının artan karmaşıklığı giderek bu konuda yöntemlerin, tekniklerin geliştirilmesine neden olmuştur. Bunların tümüne bilimsel yönetim adı verilmektedir. Bilimsel yönetimde görülen en önemli gelişmelerden biride işletme bütçeleri olmuştur.²⁰ Literatürde; “bütçe”, “bütçeleme” ve “bütçe kontrolü” kavramları çoğu zaman bir biri yerine kullanıldıkları gibi her bir kavramdan farklı anlamları ile de yoğun bir şekilde yararlanılmaktadır.²¹

İşletme bütçesi, bir işletmenin gelecekte belli bir dönemine ait faaliyetlerinin tüm yönlerini kapsayan bir yönetim planlamasıdır. işletmeyi etkileyen; geçmiş, içinde bulunulan zaman ve gelecekteki tüm dinamik koşulların analiz edilmesi yoluyla gelecekte karşılaşılabilecek fırsatların ve tehditlerin ortaya konularak gerekli önlemlerin bu günden alınması amacıyla kullanılan bir araçtır. İşletmenin geleceğinin rakamsal ifadesidir ve ön tahminden daha geniş kapsamlıdır.²² Bütçeler; yönetimin,

¹⁸ Şebnem Arıkboğa, **Entelektüel Sermaye**, Derin Yayınları , İstanbul 2003, s.2-17.

¹⁹ Rifat Üstün, **Yönetim Muhasebesi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1998, s.71.

²⁰ Yalkın, **a.g.e.**, s.3.

²¹ **a.g.e.**, s.24.

²² Elmacı, **a.g.e.**, s.59.

geleceğe yönelik en iyi harcama ve gelir tahminleri yansıtan dökümanlardır ve genellikle bir yıllık dönemi kapsarlar.²³ Bütçeleri biz geminin gideceği yere varması için kaptanın bir taktiği olarak ta düşünülebiliriz.²⁴

Bütçenin bir yönetim aracı olarak gelişmesi yönetim alanındaki gelişmelere paralel olmuştur. Bilimsel araştırmalar üst kademe yöneticilerinin örgütlerin verimlilik ve etkenliğinde oynadığı rolü ortaya çıkardıkça, bütçenin çeşitli yönetim fonksiyonlarına doğrudan hizmet edebilecek genel bir yönetim aracı olarak kullanılabileceği düşüncesi de yavaş yavaş yerleşmiştir. Bütçelerin 1920'lerde finansman yöneticilerinin maliyetleri kontrol etmelerine yardımcı olması amacıyla kullanıldığı görülmektedir. Geliştirilen ve uygulana gelen bu bütçelerin temelinde kontrol fonksiyonu yer almaktadır.²⁵

Bütçeleme nin yararlarını ise şu şekilde sıralayabiliriz:²⁶

- i. Ulaşı lacak bir amaç saptar.
- ii. Bu amaca ulaş ma yollarını belirler.
- iii. Amaca ulaş mak için maddi, mali ve beş eri unsurlara duyulacak ihtiyacı, gerekli güç kaydırmalarını ve zamanlamayı daha baş langıç ta saptar. Böylece iş lerin istenen yönde ve zaman kaybı olmaksızın akış ını sağ lar.
- iv. Özellikle sorumluluk noktalarını temel alan ve yürütmeyi denetleme amacı ile kurulmuş bütçeler her kademed e ilgili faaliyet yöneticilerinin sorumluluklarını kendilerinden beklenen iş leri saptar.
- v. Bütçeleme, çeş itli faaliyet safhalarında kesin hedefler saptar.
- vi. Bütçeleme, yöneticilere faaliyetlerini uyumlaşt ırma fırsatı verir.
- vii. Bütçeleme, sonuç olarak işlet me beş eri gücünün, sermayesinin ve diğ er imkanlarının, koş ulların elverdiğ i oranda akılcı kullanılmasında önemli bir yönetim aracı görevini yapar.

²³ William R.Lalli, **Handbook of Management**, John Wiley & Sons, s.4.5.

²⁴ L.Goodstein, T.M.Nolan, J.W.Pfeiffer, **Applied Strategic Planning**, McGraw-Hill, Inc., s.341.

²⁵ Jeremy Hope, Robin Fraser, "Beyond Budgeting, Building a New Management Model For İnformation Age", **Management Accounting (UK)**, Ocak 1999, s.16-21.

²⁶ Alparslan Peker, **Modern Yönetim Muhasebesi**, Filiz Kitapevi, İstanbul 1983, s.422

1.2.1. Bütçelemenin Amaçları ve Temel Yönetim Fonksiyonları Açısından Değerlendirilmesi

Yönetim fonksiyonları ile işletme bütçeleri sistemi arasındaki ilişkilerin incelenmesi, özellikle bütçenin yönetime hangi düzeylerde nasıl katkılar sağladığını ve bütçenin amaçları ile işletme fonksiyonları arasındaki ilişkiyi görmemize yardımcı olacaktır. Bütçeleme sistemi; “Bir Yönetim Yolu” olarak; amaçlar yoluyla yönetime ve gerçek esnekliğe olanak sağlamaktadır. Bu sistem iyi uygulandığı durumlarda bilimsel yönetimin temelleri kabul edilen ve aşağıda belirtilen yöntem, teknik ve yaklaşım tarzlarının da işletmede etkili bir şekilde gerçekleşmesini mümkün kılmaktadır.²⁷ Bu açıdan bütçelemenin amaçları ile yönetim fonksiyonları arasında sıkı bir ilişki söz konusudur.

Bütçelerin amaçları şu şekilde sıralanabilir:²⁸

- i. Planlama
- ii. Uyumlaştırma
- iii. Haberleşmeyi Sağlama
- iv. Yürütmenin Denetimi

1.2.2.1. Planlama ve Bütçeleme

Serbest rekabetin geçerli olduğu bir ekonomide, işletmelerin uzun vadeli amacı kar maksimizasyonudur. İşletmelerin başarı ve başarısızlıklarının ölçülmesinde, kar en önemli etken kabul edilmektedir. Bu nedenle, işletmeler rekabet karşısında sağlıklı kalabilmek ve kuruluşlarından itibaren varlıklarını sürdürebilmek için planlamaya büyük önem vermek zorundadırlar. Planlama, tüm karar alma sürecini kapsamına alır. İşletme için amaçlar ve hedeflerin saptanması ile başlar, geçerli seçenekleri analiz eder ve optimum seçeneği belirleyerek karara ulaşır. Bütçe ise; basit olarak belirli bir program, proje, ürün veya bölüme fonları veya kaynakları detaylarıyla listeleyen bir finansal plandır.²⁹ Dolayısıyla bütçenin bir plan olarak amacı,

²⁷ Yalkın, **a.g.e.**, s.4.

²⁸ Peker, **a.g.e.**, s.419.

²⁹ Boone, Kurtz, **a.g.e.**, s.93.

değerlenebilen seçenekler için optimal sonuçları verecek biçimde geleceğin hedeflerini ve o hedeflere ulaşma yollarını saptamaktır.

Ayrıca teoride bütçe ve plan kavramlarının da birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Bütçe, bir seri planlardan oluştuğundan, daha açık bir ifade ile işletme planlarının belli bir zaman kesimi için sayılarla ifadesi olduğundan, plansız bütçe düşünülemez. Planlama bütçelemenin hem bir amacıdır hem de bütçe bir planlama aracıdır.³⁰ Sonuç olarak; planlama açısından bütçe; satış ve üretim unsur ve güçlerinin optimal bileşimini araştıran, bütün bu faaliyetler için gerekli nakit gereksinimlerinin saptayabilen ve gerekli ayarlamaları yapabilen bir plan olmaktadır. Böylece hedefsizliğin neden olabileceği, faktör, güç ve zaman kayıplarını önlemektedir.

Uzun dönemli planlara da değinecek olursak; bir yılı aşan zaman boyutu için yapılan planlamalara uzun dönemli planlama denilmektedir. Bu planlama genellikle, işletmenin genel amaçlarının saptanması ve uzun dönemli planlarının geliştirilmesi olmak üzere iki safhalıdır. Çevre koşullarının incelenmesi de uzun dönemli planlama kapsamına girmektedir. Bütün değişikliklerin kontrol edilebilir varsayıldığı uzun dönemli planlamanın işletme genel amaçlarının saptanması safhası; mamul tipleri, pazarlar, büyüme kalıpları, kar amaçları ve yatırım kazanç oranları ile ilgili bulunmaktadır. Uzun dönemli formel planların geliştirilmesi ile, işletmenin uzun dönemli planlarının yazılı hale konması ifade edilmektedir. Kısa dönemli planlama, uzun dönemli planlamaya dayanır. İşletme bütçesi veya yıllık kar planı, uzun dönemli işletme bütçelerinin veya kar planlarının ilk dilimini oluşturur.³¹

1.2.2.2. Koordinasyon ve Bütçeleme

Koordinasyon, işletmenin ana planları ile ayrıntılı planları arasında dengenin sağlanması veya işletme içindeki çeşitli faaliyetler arasında uygun ilişkilerin geliştirilmesi ve sürdürülmesi anlamına gelmektedir. Bütçeler, bir işletmede; uyumlu bir etkileşim, yüksek çıktı, yüksek kalite, düşük envanter, memnun müşteriler oluşturmaya kılavuzluk yapan farklı işletme parçalarının faaliyetlerinin koordinasyonunda kritik bir rol oynar, kesin ve görülebilen katkılar sağlar. Diğer bir ifadeyle bütçeleme sistemi en

³⁰ Yalkın, **a.g.e.**, s.20.

³¹ **a.g.e.**, s.23.

etkili koordinasyon aracıdır. Çünkü işletme bütçelerinin düzenlenmesine ve kontrolüne ilişkin ilkeler koordinasyonun gerçekleştirilmesine yöneliktir. Bütçe sistemine ilişkin katılma ilkesi, koordinasyonun gerçekleştirilmesinde çok önemli rol oynamaktadır. İşletme bütçelerinin planlanmasına bütün yöneticiler katıldıklarından, işletmenin genel amaçları ve diğer bölümlerin faaliyetleri hakkında kesin bilgilere sahip olurlar. Böylece kendi bölüm faaliyetlerini, işletme genel amaçlarına ve diğer bölüm faaliyetlerine uyumlu olacak bir biçimde planlamaya çalışırlar.³²

1.2.2.3. Kontrol ve Bütçeleme

Geniş anlamda kontrol fonksiyonu, faaliyetlerin verimliliğinin saptanacağı ölçü birimlerini, fiili sonuçlar ile ölçü birimleri arasındaki farkların analizini, düzeltici önlemlerin alınmasını ve bunların etkinliklerinin sürekli olarak izlenmesini içerir. Bu anlamdaki yönetim kontrol fonksiyonunun gerçekleştirilmesinde işletme bütçeleri sistemi en etkili yönetim sistemi olarak kabul edilmektedir. Yıllık bütçeleme işletmenin kontrol fonksiyonu için kritik bir öneme sahiptir. Düzgün olarak kullanıldığında işletmenin amaç ve hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur.³³

Kontrolü faaliyet öncesi ve faaliyet sonrası olarak düşünebiliriz. İşletmede karlılık ve verimliliğin gerçekleştirilmesi yönünden önemli olan kontrol, faaliyet öncesi kontroldür. Çünkü bu kontrol türü, işletme faaliyetlerinin en uygun zamanda, en uygun yöntem ve tekniklerle, en uygun miktarlarla, niteliklerle ve en uygun maliyetlerle yapılmasını gerçekleştirmeye çalışır. Faaliyet sonrası kontrolün verimlilik ile ilişkisi yoktur. Çünkü kontrolün yapıldığı anda verimsizlik meydana gelmiş ve faaliyet yapılmıştır. Bütçe sistemi, her iki kontrole ilişkin ölçü birimlerini ve standartlarını sağlamakla kalmayıp, sahip olduğu bir niteliğin sonucu olarak işletmede etkili ve zamanlı bir haberleşmeye de olanak verir. Bütçe elde bir ölçü bir standart teşkil edeceği için satıştan tedarike kadar konu edildiği her alanda ve bu alanlar arasında

³² Michael C.Jensen, "Paying People to Lie: the Truth about the Budgeting Process", **European Financial Management**, Cilt.9, Sayı.3,2003 s.385.

³³ Robert Loeb, Michael Workman, "Annual Budgeting as a Management Tool", **www. Robertloeband company. com /articles/body-articles.html**(Erişim, 15.05.2005)

ahenkleşmeyi ussal çalışmayı ve unsurların tam kullanışını sağlayıcı bir araç olabilmektedir.³⁴

1.2.2.4. Yürütme ve Bütçeleme

Yönetimin yürütme fonksiyonu, işletmenin genel amaçlarının ve hedeflerinin elde edilmesini sağlayacak şekilde tüm işletme personelinin ahenkli bir biçimde faaliyette bulunmaya teşvik edilmeleri ile ifade edilmektedir. Beşeri davranışlarla ilgili olan bu fonksiyonun ön koşulları etkili ve dinamik liderlik ile sağlıklı örgüt yapısı ve modern işletme bütçeleri sistemidir.³⁵

Bütçe sistemi etkili bir biçimde uygulanırsa, işletmede motivasyonun gerçekleşmesini sağlayan önemli bir yönetim tekniği olarak değer kazanır. Bütçe, işletme personeline kendilerinden beklenen faaliyet seviyesini açıkça gösterdiğinden, personelin verimli faaliyetlerde bulunmalarını teşvik eder. Bütçe sistemi; işletme personelinin özellikle de her kademedeki yöneticilerin, planlama faaliyetlerine katılmasına olanak verdiği için dolayı da motivasyon üzerinde olumlu etkilere sahip bulunmaktadır.

1.2.4. Mevcut Bütçeleme Sistemi ve Eksiklikleri

Hızlı bir şekilde değişim gösteren otomasyon ve teknoloji işletmeleri hemen hemen her yönüyle etkisi altına almış ve geçen 20-30 yıl boyunca yeni yönetim anlayışlarının ortaya çıkmasıyla modern üretim çevreleri önemli değişimler geçirmiştir.³⁶

Bu değişimlerden yönetim ve maliyet muhasebesi sistemleri de etkilenmiştir. Özellikle 1980'li yılların ortalarından itibaren ortaya atılan ve 90'lı yıllarda kabul gören görüşler, maliyet ve yönetim muhasebelerinin temel yaklaşımlarının değişmesini gerektiren nedenler olmuştur.³⁷

³⁴ Yalkın, a.g.e., s.28.

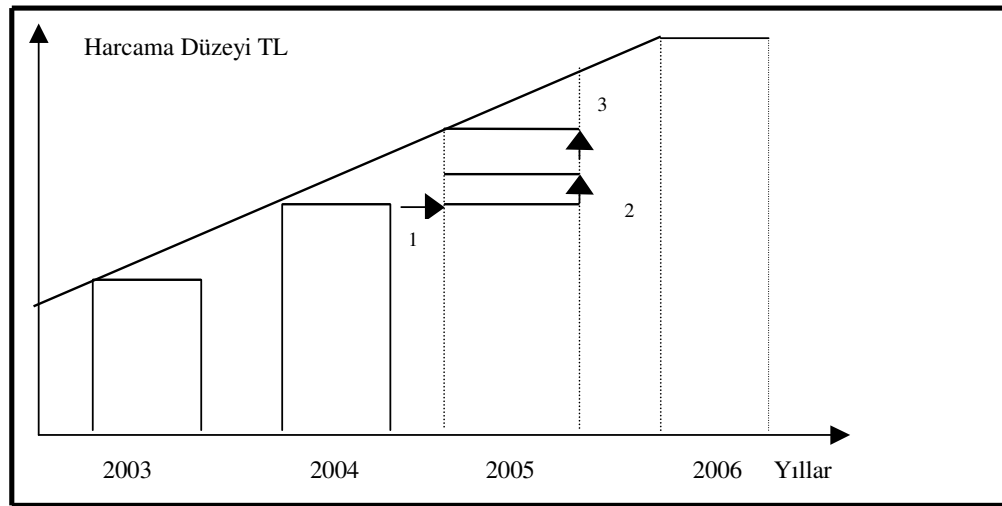
³⁵ a.g.e., s.28.

³⁶ Zeynep Türk, "Modern Bütçeleme Teknikleri: Faaliyet Esasına Dayalı Bütçeleme", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 2, sayı 4, Aralık 2000, s.6.

³⁷ Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul. s.23-24.

Değişmeyen tek şeyin değişim olduğu bir ortamda mevcut sistemler ve yöntemler kaçınılmaz olarak değişirken, bütçe sisteminin de bu değişimin dışında kalması beklenemez. Yukarıda belirttiğimiz gibi bütçeleme; işletmelerin en önemli planlama ve kontrol faaliyetlerinden biridir. Her şeyden önce, bütçeleme yılın en önemli bölümünü harcamakta ve yüzlerce çalışanı ve yöneticiyi meşgul etmektedir. Geleneksel bütçeleme yönteminde, genellikle bir önceki yılın bütçe rakamları temel olarak alınmakta ve bütçeleme işlemi, bir birini tamamlayan üç aşamada gerçekleştirilmektedir.³⁸ Buna göre;

- i. Geçen yılın harcama düzeyini gelecek yıl için temel almak,
- ii. Trend analiziyle elde edilen düzeyi, maaş ve ücretlerle satın alınacak malzeme ve hizmet maliyetlerinde beklenen artışlar için yükseltmek,
- iii. Uygulamaya konacak yeni programlar için harcama düzeyini arttırmak.



Şekil 1.2 Geleneksel Bütçeleme Yaklaşımı

Kaynak: Ergun, a.g.m.,s.158.

Yukarıdaki şekil 1.2. geleneksel bütçeleme yaklaşımını göstermektedir. Şekil’de “1” geçmiş harcama düzeyi trendlerini, “2” enflasyon nedeni ile artışı, “3” ise, yeni programlar için artış miktarını göstermektedir.

³⁷ Ülkü Ergun, “Sıfır Tabanlı Bütçelemenin Planlama ve Denetim İşlevi”, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, İzmir 1987, Cilt:2, Sayı:1, s.157-158.

Geleneksel bütçeleme süreci, yönetimin gelir tahmini ve bütçe amaçlarını belirlemesiyle başlamaktadır. Sonra, bölüm bütçeleri geçen yılın maliyetlerine, içinde bulunulan yılın o ana kadar gerçekleşen fiili sonuçları ve artı ve eksi ilaveler temeline dayanmaktadır. Bu ise, geleneksel bütçelerin en çok eleştirilen yönünü oluşturmaktadır.³⁹ Yıllardır bu şekilde süregelen bütçeleme mantığı, işletmelerin önünde duran bir engel olarak tanımlanmaktadır.⁴⁰ Bunun nedeni ise mevcut bütçeleme anlayışının rekabetçi ortamda işletmelerin ihtiyaçlarına cevap vermekten uzak, finansal yapıdaki bir tablolar bütünü olarak görülmeye başlamış olmasıdır.

Grandfield yönetim okulundan bir grup araştırmacı, Avrupa ve Amerika'daki büyük işletmeler üzerindeki yaptıkları bir araştırmada⁴¹ işletmelerin % 80 inin planlama ve bütçeleme işlemleriyle memnun olmadıkları belirlemiş ve yine yapılan başka bir araştırmada⁴² finansal müdürler yapılması gereken en önemli öncelik olarak finansal bütçeleme reformunu sıralamışlardır.

Geleneksel bütçeleme sisteminin eksikliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür:⁴³

- i. Bütçeler çok fazla zaman tüketirler ve işletmeye maliyetleri çok fazladır.
- ii. Bütçeler çalışanların istekliliğini ve esnekliği kısıtlarlar ve genellikle değişime engeldirler.
- iii. Bütçeler nadiren stratejik olarak odaklanırlar.
- iv. Bütçeler hazırlanmaları için gerekli zaman düşünüldüğünde işletmeye çok az değer eklerler.
- v. Bütçeler değer oluşturmaya değil maliyet azaltımına odaklanırlar.
- vi. Bütçeler dikey kumanda ve kontrolü güçlendirirler.
- vii. Bütçeler yeni ortaya çıkan ve organizasyonların yeni adapte ettikleri network yapılarını yansıtmazlar.
- viii. Bütçeler oyun oynamayı ve ters davranışları cesaretlendirirler.

³⁹ Türk, **a.g.m.**, s.6.

⁴⁰ Hope, Fraser, **a.g.m.**, 1999, s.16-21.

⁴¹ Andy Neely, Michael R. Sutcliff, Herman R. Heyns, **Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting**, Accenture ve Granfield Üniversitesi, Yönetim Okulu Tarafından Yapılan Araştırma Raporu, 2001, s.4.

⁴² Economist Intelligence Unit Ltd (2000), "Beyond Budgets" **Busines Europe**, 40,9 , s.4.

⁴³ Neely , Sutcliff, Heyns, **a.g.e.**, s.6-8.

- ix. Bütçeler çok seyrek geliştirilmeleri (genellikle yıllık) ve çok seyrek sayıda güncellenmeleri nedeniyle değişiklikler karşısında etkisiz kalırlar.
- x. Bütçeler hiç ya da çok az bilgiye dayanan ve desteklenmeyen tahminlere dayanırlar.
- xi. Bütçeler bilgi paylaşımını teşvikten daha ziyade departmansal engelleri güçlendirirler.
- xii. Bütçeler insanların kendilerini değersiz hissetmelerine neden olurlar.

Yukarıda saymış olduğumuz nedenlerden dolayı geleneksel bütçeleme günümüz ekonomik şartlarında işletmelerin ihtiyaçlarına karşılık verememektedirler.

General Electric şirketinin eski yönetim kurulu başkanı, Jack WELCH, mevcut bütçeleme anlayışının Amerikan işletmelerinin önünde duran en büyük engel olduğunu ve bu bütçeleme anlayışının asla olmaması gerektiğini belirtmektedir. İsveçli araba üreticisi Volvo 1996 yılında bütçeyi kaldırmaya karar vermeden önce yönetim zamanının % 20 sini grubun bütçeleme ve planlama işlemlerinin bağlamakta olduğu raporlamıştır. Bu anlamda Avrupa ve Amerika'dan birçok yazar bütçelemenin kaldırılmasından, daha stratejik bütçelerin geliştirilmesine kadar bir çok model üzerinde durmaktadır.⁴⁴

Bugün bir çok işletme tarafından kullanılan Bütçeleme ve Planlama sistemleri, göreceli olarak durgun ve anlaşılması basit olan bir endüstri çağı için geliştirilmiştir. Bugünün ekonomisi çok daha karmaşıktır ve daha statik bir yapıya sahip olan geçmiş ekonomi için geliştirilen bütçeleme sistemleri bu günün ihtiyaçlarına cevap verememekte ve geçerliliği sorgulanmaktadır.⁴⁵ Maliyet yönetimi kademeli olarak maliyet muhasebesine dönüşmüştür. Orijinal olarak yaklaşım, işin niçin ve nasıl icra edildiğine değerli bir bakış veren bir analiz metodu sağlamaktaydı. Şimdi bir çok organizasyonda, maliyet muhasebesi çok rutin ve her tarafa yayılmış, yöneticilerin yapmak zorunda olduklarını hissettikleri etkili bir mekanik prosedür haline gelmiştir. Bunun etkisi geleneksel yönetim muhasebesi ve birleştirilmiş bütçeleme ve planlama

⁴⁴ Neely, Sutcliffe, Heyns, a.g.e., s.9

⁴⁵ Accenture, **Planning For Value, Delivering Strategic Advantage Through Better Planning, Budgeting and Forecasting**, Accenture Araştırma Raporu, Accenture 2001, s.1.

süreci, içerdiği rakamların geçerliliğinin geniş olarak sorgulanabilir olması ve bundan dolayı şüpheli değerler olması nedeniyle iş ve karar verme ile ilişkisini kaybetmiştir.⁴⁶

Bütçeleme sistemlerinin stratejik hedefleri ve rekabete dayanan öncelikleri desteklemesi kaçınılmaz bir gerekliliktir. Buna ve geleneksel bütçeleme sisteminin yetersizliğinin genel kabulüne rağmen, geçen beş yıl içinde işletmelerin % 70'i bütçeleme sistemlerini güncellememişlerdir. Literatürde organizasyonların niçin planlama ve bütçeleme sistemlerini değiştirmeyi başaramadıkları şu şekilde belirtilmektedir:⁴⁷

- i. Bütçeleme sistemini elden geçirme maliyeti çok yüksek olabilmektedir.
- ii. Değişen bütçeleme sistemlerinin faydası daha az ölçülebilirdir.
- iii. Analistler hemen hemen işletmelerin yarısı kadarının, böyle bir elden geçirme işlemine girişmelerinin ayrıntıya boğulmayla sonuçlandığını ve bırakmaya karar verdiklerini belirlemiştir.
- iv. İş içinde merkezi bir koordinasyon faaliyeti olarak kalmaları nedeniyle geleneksel bütçeleme süreçlerinin ıskartaya çıkartılmaları zordur. Bütçeleme, genellikle organizasyonel faaliyetlerin bütün belgelerini kaplayan tek bir süreçtir.

Buradan da anlaşılacağı gibi planlama ve bütçeleme sistemlerini elden geçirme çaba ve maliyetlerin fazlalığı bütçelerin değişimini engelleyen anahtar faktörlerdir.

Geleneksel bütçelemenin ihtiyaca cevap verir hale gelmesi için iki önemli noktanın başarılması gerekmektedir. Bunlardan birincisi, işletmelerde bütçeleme sürecinin yeniden yapılandırılması, ikincisi ise, bütçenin nasıl kullanılacağıın yeniden düşünülmesidir.⁴⁸

1.2.6. Geleneksel Bütçelemeye Alternatif Yaklaşımlar

Yukarıda saymış olduğumuz geleneksel bütçelemeye yöneltilen bu eleştirilere Avrupa ve Amerika'dan yazar ve yorumcular cevap olarak “daha iyi

⁴⁶ Neely , Sutcliffe, Heyns, **a.g.e.**, s.8.

⁴⁷ **a.g.e.**, s.9.

⁴⁸ Jim Kling ve diğ, “High Performance Budgeting” **Harvard Management Update**, Ocak 1999, s.12.

bütçeleme” için ileri sürülmüş yöntemler teklif etmektedirler. Bu gelişmeler dizisi Hope ve Fraser ın “ Bütçenin Kaldırılması’ndan (Beyond the Budgeting Model)”, Kaplan Ve Norton’un “Strateji Uygulamalarına Hasredilmesine İhtiyaç Duyulan Kaynakları Sağlamaya Takdik Olduğu Kadar Stratejik Bütçelerin Geliştirilmesi” yaklaşımına kadar çok çeşitlidir.⁴⁹

Bu çalışmamız sırasında literatür taraması yaparak geleneksel bütçelemeye alternatif olarak geliştirilen ve uygulamada en fazla kabul gören yaklaşımlar olarak aşağıdaki yaklaşımları belirledik. Bunlardan bütçeleme süreçlerinin iyileştirilmesine yönelik olanları biz “daha iyi bütçeleme” genel başlığı altında guruplandırdık. Hope ve Fraser’ ın “ Bütçenin kaldırılması” yaklaşımını ayrı bir başlık altında ele almayı uygun bulduk.

1.2.6.1. Daha İyi Bütçeleme Yaklaşımları

Yukarıda belirtmiş olduğumuz geleneksel bütçeleme yaklaşımlarının eksiklikleri gidermek amacıyla öne sürülen ve en fazla uygulama alanına sahip olan en iyi bütçeleme yaklaşımları şunlardır:

- i. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme,
- ii. Sıfır Tabanlı Bütçeleme,
- iii. Dinamik Bütçeleme (Döner Bütçeler ve Tahminler),
- iv. Değer Temelli Yönetim,
- v. Kar Planlaması,
- vi. Stratejik Bütçeleme.

Daha iyi bütçeleme yaklaşımlarına geçmeden önce daha iyi bütçeleme yaklaşımları ile hissedar değerine katkı arasındaki ilişkinin ele alınması yararlı olacaktır.

1.2.6.1.1. Hissedar Değerine Katkı ve Daha İyi Bütçeleme Yaklaşımları

Literatürden ve uygulamalardan sağlanan veriler sonucunda; daha iyi planlama ve bütçeleme yaklaşımlarının özünde, daha iyi hissedar değeri oluşturmaya katkıda bulunmak amacı olduğu belirlenmiştir.

⁴⁹ Neely , Sutcliff, Heyns, **a.g.e.**,s.9.

Bunun için ise 3 direk yol vardır:⁵⁰.

- i. Daha fazla maliyet etkili planlama ve bütçeleme,
- ii. Daha iyi strateji formülasyonu ve uygulama,
- iii. Daha iyi işletme tahmin doğruluğu.

1.2.6.1.1.1. Daha Fazla Maliyet Etkili Planlama ve Bütçeleme

Planlama ve bütçeleme sürecinden sağlanan faydayı maksimize etmenin en önemli yollarından biri maliyetleri minimize etmektir. Daha fazla maliyet etkili planlama ve bütçeleme için üzerinde durulan 3 nokta vardır.⁵¹

i. Verilere Erişim:

İşletmenin tamamında ilgili çalışanların kullanabileceği bir veri tabanı kurulması verilere ulaşmada zaman kazandıracaktır. Bunun için de gerek ticari gerekse muhasebe modüllerini içine alan entegre programların kullanılması gereklidir. Çoğu işletmelerin bu amaçla entegre veri tabanları uyguladıkları görülmektedir. Örneğin Elektrolux merkezi bir finansal planlama veritabanı kullanmaktadır. Volvo bütün defter ve raporlama araçlarını merkezileştirmiştir.⁵²

ii. Detay Düzeyi:

Detay düzeyi verileri sunmak ve incelemek için gerekli çabayı direk olarak etkilemektedir. Bunun için detaylı incelemelerden daha ziyade anahtar veriler üzerine odaklanmak gereklidir. Bu inceleme ve raporlama için gerekli çabayı azaltacaktır. Ve gerçek meseleler üzerine odaklanmak için etkinliği artıracaktır.

iii. Denetimin Esnekliği:

Çoğu işletme; geleneksel planlama ve bütçeleme sürecinde, alt ve üstyönetimin kabul edebilmesi için bütçe rakamlarını geliştirme, inceleme ve tekrar geliştirme için dikkate değer bir zaman harcamaktadır. Bunun bir nedeni; genellikle ikramiye ödemelerinin alınamaması veya yetersiz olması nedeniyle bütçeye

⁵⁰ Neely , Sutcliff, Heyns, **a.g.e.**, s. 20.

⁵¹ **a.g.e.**, s.20.

⁵² **a.g.e.**,s.20.

ulaşılamamasıdır. Bazı işletmeler; prim ve ikramiye ödemelerini bütçenin başarılmasından ayırmakla bu süreci esnekletmişlerdir. Prim ve ikramiye ödemeleri bütçeden ayrıldığında görüşmeler daha açık ve daha basit olmaktadır. Süreçler, değer sürücüleri ve değişken olduğu kadar duyarlı alanlar üzerine artırılmış bir odaklanma, planlamanın maliyetini azaltmaktadır. Kontrol edilebilir maliyetler üzerine yönetimin odaklanması sağlanmaktadır. Bu ise maliyet azaltımına kılavuzluk yapmaktadır.⁵³

1.2.6.1.1.2. Daha İyi Strateji Formulasyonu ve Uygulama

İş performansının anahtar meselelerinden biri strateji geliştirilmesi değil stratejinin uygulanmasıdır. İşletmelerin stratejilerini uygulayabilme kabiliyetleri direk olarak stratejilerini anlamaları ve işletebilmeleri ile doğru orantılıdır.⁵⁴ Geleneksel bütçeleme ve planlama yaklaşımları stratejiyle genellikle düzenlenemedikleri için strateji uygulanmasında bir engel olarak eleştirilmektedirler.⁵⁵

Strateji uygulama farklı işletmelerde farklı şekillerde yapılmaktadır.⁵⁶

- i. Bazı işletmeler sadece Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni veya buna eşdeğer sistemler kullanmaktadır.
- ii. Bazı işletmeler Geri Bildirim ve Hareket vasıtasıyla yönetmektedir.
- iii. Bazı işletmeler sermaye planlarını operasyonel planlarından ayrı olarak sürdürmektedirler.

i. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin Kullanımı:

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin kullanımındaki temel amaç finansal performansın finansal olmayan hedeflerin başarılmasının bir sonucu olduğu, şayet finansal olmayan hedefler başarılsa finansal hedefin bunu izleyeceği varsayımdır. Bu

⁵³ a.g.e., s.20.

⁵⁴ Oracle,Balanced Scorecard Colloborative, **Strategy-Focused Business Planning To Create Sustained Corporate Performance**, Balanced Scorecard Collaborative, Inc. Nisan 2004,s.8.

⁵⁵ James A. Brimson, John Antos; **Driving Value Using Activity Based Budgeting**, John Wiley&Sons Inc.1999, s. 26.

⁵⁶ Neely , Sutcliff, Heyns, a.g.e.,s.24.

varsayımın uygulamada gerçekleştiği Christopher D. Ittner ve arkadaşlarının yapmış olduğu bir araştırma sonucunda da ortaya konulmuştur.⁵⁷

ii. Geri Bildirim ve Hareket:

Geleneksel bütçeleme ve planlama varyans analizi ve performans üstü ve altı açıklamalar üzerine odaklanmaktadır. Yüksek düzey performansı başarmak için; bütçe hedeflerine ulaşmayı sağlayacak faaliyetlere tekrar odaklanılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bunun için; gerçek sonuçlar üzerine odaklanmaktan daha ziyade tahmin edilen yıl sonu performansa daha fazla odaklanmak gerekmektedir. Sonuç olarak performansı geliştirmek ve performans boşluklarını kapatmak ve geçmiş hataları tekrar yapmamak için hangi faaliyetler yapılabilir bunun değerlendirmesinin yapılması gerekmektedir.

iii. Sermaye Yatırımları:

Geleneksel planlama ve bütçeleme yaklaşımı içinde; sermaye ve araştırma geliştirme gibi faaliyetlere yatırım şartlarında, uzun dönem finansal ve stratejik sonuçlara yönelik harcamalarla kısa dönem performans gelişmesinin başarılması konusundan söz edilmektedir. Bazı işletmeler buna yönelik olarak, işin sürekli geliştirilmesi amacıyla gerekli sermaye ihtiyacından operasyonel sermaye ihtiyaçlarını ayırmışlardır.

1.2.6.1.1.3. Daha İyi İşletme Tahmin Doğruluğu

Geleneksel olarak tahminleme ve tekrar tahminleme, planlama ve bütçeleme süreci ile yapılmaktadır. Tekrar tahmin için istek en üst yönetimden alt kademeye doğru yayılmakta ve organizasyonda yönetimin her düzeyinde gözden geçirilmiş tahminler tartışılmakta, incelenmekte ve hemfikir olunarak alttan yukarı doğru tahminler oluşturulmaktadır. Bu yaklaşımın eksiklikleri şu şekildedir:⁵⁸

⁵⁷ Christopher D. Ittner, David F. Larcker, Marshall W. Meyer, "Performance, Compensation, And The Balanced Scorecard", **Research Paper**, Funded by the Citicorp Behavioral Sciences Research Council and Conducted by the Wharton School, University of Pennsylvania, Kasım 1, 1997, s.33.

⁵⁸ Neely, Sutcliffe, Heyns, **a.g.e.**, s. 20.

- i. Yönetimin her düzeyinin işin içine sokulmasını gerektirdiği için zaman tüketicidir.
- ii. Döner bütçenin bir parçası olarak yapıldığında daha çok zaman tüketmektedir.
- iii. Tartışmalar için zaman gerektiğinden dolayı çok yavaştır.
- iv. Yönetim incelemelerinin her bir kademesinde bir tartışma üzerine temellendiğinden doğruluk gerekli değildir.
- v. Tahminleme süreci içinde tahminleri destekleyen zanlar yoktur.
- vi. Duyarlılık analizi için uygun olmayan sonuçlar oluşmaktadır.

Daha iyi işletme tahmin doğruluğu, bir işletmenin gelecek performansı hakkında yapmış olduğu tahminlerin daha gerçekçi olması demektir ve etkili karar verme ve etkili kaynak tahsisi için bir temel sağlamaktadır. Bilgileri direk olarak operasyonel kaynaklardan sağlamak, tahmin doğruluğunu geliştirmeye yönelik kanıtlanmış bir yoldur ve yanlış karar vermeyi önlemeye yardımcı olmaktadır.⁵⁹ Daha iyi planlama ve bütçeleme yaklaşımı, tahminleme sürecine daha kapsamlı ve stratejik olarak odaklanmaktadır. Eğer bütçe ve tahminler açık ve iyi kurulmuş tahmin ve iddialar üzerine oluşturulursa, işletme düzenli olarak doğruluğunu sorgulayabilecek ondan sonra daha gerçekçi tahminler yapmaya istekli olacaktır. Dinamik Bütçeleme yaklaşımı, daha doğru tahmin yapmayı mümkün kılan bir yaklaşım olarak geliştirilmiştir.⁶⁰

1.2.6.1.2. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme

Bu yaklaşımın esası; faaliyet tabanlı yönetim ve faaliyet tabanlı maliyetleme içinde iyi oluşturulmuş teorilerle ilişki kurulmasına dayanmaktadır.⁶¹ Faaliyet tabanlı bütçeleme yaklaşımı planlama ve bütçeleme arasındaki bağlantının ve faaliyet sürücülerinin anlaşılması ile çalışan bir planlama ve bütçeleme aracıdır. Özellikle bu müşteri değeri ve üretim değeri oluşturmada gereklidir.⁶² Faaliyet tabanlı

⁵⁹ Accenture, **a.g.m.**, s.5.

⁶⁰ Neely, Sutcliffe, Heyns, **a.g.e.**, s 20.

⁶¹ **a.g.e.**, s. 20.

⁶² T. Connolly, G. Ashworth, "An Integrated Activity-Based Approach to Budgeting," **Management Accounting** (Canada), 1994, 72(3), Mart, 32-36.

bütçeleme yaklaşımı, talebi karşılamaya gerekli olan kaynak gereksinimi ile mevcut kaynak kapasitesi arasındaki dengeyi sağlamaya çalışır.⁶³

Faaliyete tabanlı bütçeleme için bir işletme ilk olarak, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini uygulamaya geçirmelidir. Çünkü faaliyet tabanlı bütçeleme için faaliyet tabanlı maliyetlemeden elde edilen bilgiler kullanılacaktır.⁶⁴ Faaliyet tabanlı maliyetleme, temel maliyet konusu olarak faaliyetler üzerinde odaklanan bir sistemdir. Bu sistem daha sonra, faaliyetlerin maliyetini, ürün ve bölüm gibi maliyet unsurlarının maliyetlerinin hesaplanmasını temel olarak almaktadır Faaliyet tabanlı planlama, mümkün olabildiğince işletmelerin günlük faaliyetleriyle ticari ve finansal sonuçlarını ilişkilendirmeye çalışan kısa vadeli bir planlama yöntemidir. Faaliyet tabanlı bütçeleminin kullanılmasıyla, planlama ve kontrol süreci oldukça büyük bir etkinlik kazanabilecektir.⁶⁵

Faaliyet tabanlı bütçeleme, ileri üretim yöntem ve yaklaşımlarının kullanıldığı esnek işletme ortamlarında başarılı bir şekilde kullanılabilmektedir. Faaliyete tabanlı bütçeleme ayrıca, aşağıda belirtilen işletme unsurlarının iyileştirilmesini sağlamaktadır.⁶⁶

- i. Üretim kapasitesi,
- ii. Fark analizleri aracılığıyla maliyet kontrolü,
- iii. Kalite maliyetlerinin kontrolü,
- iv. Yatırım projeleri,
- v. Rasyonelleştirme ve iyileştirme,
- vi. Süreç iyileştirilmesi ve yeniden yapılandırma.

Faaliyet tabanlı bütçeleme ile yöneticiler hangi kaynakların gerçekten gerekli olduğuna ikna olurlar. İlk olarak yöneticiler gelecek dönem için satış ve üretim miktar tahmini yaparlar. Daha sonra işletmelerindeki faaliyetler için talep tahmini yaparlar. Ondan sonraki adım faaliyet kapasitesi ve harcama şablonu üzerine temellenen

⁶³ Stephen C. Hansen, David Otley, Wim A. Van Der Stede, “Practice Developments In Budgeting: An Overview And Research Perspective”, Journal Of Management Accounting Research , Sayı 15, Ocak 2003, s.97.

⁶⁴ S.M.Gates., E. G. Kealing; **Defens Working Capital Fund Pricing Policies**, Rand Corp Pub. Santa Monica 1999, s.40.

⁶⁵ Türk,a.g.m., s.7.

⁶⁶ Türk,a.g.m., s.6.

gerçek kaynak arzını belirlemektir. Faaliyet kapasitesi; bazı kaynakların parti halinde satılmaları nedeniyle, tahmin edilen üretim miktarından farklı olabilir.⁶⁷

Faaliyet tabanlı bütçeleme yöneticilere sözde sabit maliyetleri değişken maliyetlere dönüştürmeyi ve gelecekte oluşacak stratejik maliyetler ve kârlılık hakkında düşünmeye izin vermektedir.

Kaynaklar hakkında daha etkili kararlar verebilmek için; faaliyet tabanlı bütçeleme çalışan kişilerin performansı üzerine temellendiğinden dolayı bütçeye karşılık vermek herkes için daha kolay olmaktadır.⁶⁸

Aşağıdaki şekil bir sigorta işletmesinin bütçesini geleneksel ve faaliyet tabanlı olarak göstermektedir.

Geleneksel Bütçe		Faaliyet Tabanlı Bütçe			
<u>Harcama Kategorisi</u>	<u>Bütçe</u>	<u>Faaliyet Tanımı</u>	<u>Çıktı Başına Malivet</u>	<u>Çıktının Kullanımı</u>	<u>Faaliyet Malivetleri</u>
Maaşlar	500.000\$	Postalama Süreci	0.25 \$	20.000	5.000 \$
Faydalar	150.000\$	İlk İnceleme	17.50 \$	20.000	350.000\$
Kira	40.000\$	Profesyonel inceleme	50 \$	1.000	50.000\$
Diğ. Çeş.Gid.	60.000\$	Uyumlaştırıcı İnceleme	30 \$	2.000	60.000 \$
PC	50.000\$	EOB Oluşturma	9\$	20.000	180.000\$
Seyahat	30.000\$	Kontrol Oluşturma	6 \$	12.000	72.000\$
Danışma	70.000\$	Soruları cevaplama	4.20 \$	10.000	42.000\$
Telefon	30.000\$	Dava İddiaları	300 \$	500	150.000\$
		Yönetim Departmanı			21.000\$
	930.000\$				<u>930.000\$</u>

Şekil 1.3 Bir Sigorta İşletmesinin Bütçesinin Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Olarak Karşılaştırılması

Kaynak: James A. Brimson, John Antos, **a.g.e.**, s.11.

Etkili bütçeleme, yöneticilerin işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerle kaynak tüketimi arasında açık ve sıkı bir işbirliği sağlamalarını ve sürdürmelerini gerektirmektedir.

⁶⁷ Gates, Kealing, **a.g.e.**,s.40.

⁶⁸ Brimson, Antos,**a.g.e.**, s.11.

İngiltere de yapılan bir araştırmaya göre faaliyet tabanlı bütçeleme aşağıdaki yararları sağlamaktadır:⁶⁹

- i. Daha gerçekçi bütçe hedeflerinin belirlenmesi,
- ii. Kaynak gereksinimlerinin en iyi şekilde belirtilmesi,
- iii. Maliyetlerin çıktılarla ilişkilendirilmesi,
- iv. Personelin sorumluluklarıyla maliyetler arasında daha açık bir ilişkinin kurulması,
- v. Bütçe farklarının belirlenmesi'dir.

Buradan da anlaşılacağı üzere faaliyet tabanlı bütçeleme yaklaşımı geleneksel bütçe tekniklerinin eksik yönlerini giderebilmek, işletmelere planlama ve kontrol alanında önemli bir rekabet avantajı sağlayabilmek amacıyla geliştirilmiştir.

Faaliyet tabanlı yönetim, işletmenin faaliyetleri ve iş süreçlerinin yapılandırılmasını gerektirmektedir. İşletmeler bununla hem müşterilerinin ihtiyaçlarını ve hem de kendi dış ihtiyaçlarını daha iyi karşılarlar. Bütün kaynak ve kapital tahsis kararları faaliyete tabanlı yönetim analizleriyle uygun olarak yapılmakta ve faaliyet tabanlı bütçeleme bunun üzerine inşa edilmektedir. Etkin olarak faaliyete tabanlı bütçeleme değer ekleyen faaliyet ve süreçlerin sınırı boyunca planlama ve kontrol gerektirir. Bu yaklaşımın savunucuları; bürokrasiden elimine edilmiş ve daha iyi çalışan bir yöntemin uygulamaya konulması yoluyla %10 ve %20 arasında maliyet tasarrufu ile sonuçlanacağını iddia etmektedirler.⁷⁰

1.2.6.1.3. Sıfır Tabanlı Bütçeleme

Sıfır tabanlı bütçeleme kavramsal olarak yeni değildir. Bugün uygulanan geleneksel bütçeleme yaklaşımından oldukça farklıdır. Sıfır tabanlı yaklaşım, öncelikle bir yönetim süreci, daha sonra planlama süreci ve son olarak ta bütçeleme sürecidir. İyi bir yönetimin çoğu elementini birleştiren mantıksal bir süreçtir. Bunlar; amaçların belirlenmesi, her bir faaliyeti tamamlayacak alternatiflerin değerlendirilmesi, alternatif

⁶⁹ Charles Horngern vd, **Cost Accounting; A Managerial Ephasis**, Ninth Edition, Prentice Hall International Inc. 1997, s.190.

⁷⁰ Neely , Sutcliff, Heyns, **a.g.e.**, s.9.

fonlama düzeylerinin değerlendirilmesi, performans ölçülerinin değerlendirilmesi, önceliklerin oluşturulmasıdır. Bütçelemeyi; karar verme için bir anahtar olarak görür.⁷¹

Sıfır tabanlı bütçeleme amacı, her yıl geçmiş rakamları bir kenara bırakıp bütçeleme işlemine tekrar başlamaktır. Geleneksel bütçeleme süreci yöneticilere geçen yılın harcamalarıyla başlamalarına ve enflasyon yüzdesi kadar bir tutarı gelecek yılın bütçesine eklemeye müsaade eder. Sıfır tabanlı bütçeleme ise yöneticilerin temelden bir bütçe oluşturmaları gerektiği anlamına gelir. Eğer harcamalarının dayandığı bir temel nokta, bir standart yoksa sıfır tabanlı bütçeleme'ye başlarken harcamalarının niçin gerekli olduğu konusunda nedenlerini göstermelidirler.⁷² Başka bir ifadeyle önceki yıl ve dönemler üzerine dayanan bütçede farklı olarak, harcamaların her bir bütçe dönemi esnasında tekrar nedeni gösterilmelidir.⁷³

Buna bağlı olarak sıfır tabanlı bütçeleme geleneksel bütçeleme ile geçmişte fazla harcama ile sonuçlanan etkinsizliğin ileriye taşınmasını önlemiş olacaktır. Etkili bir şekilde geliştirilmesi için araştırma yapmakla bu harcamaları azaltmak için alternatifler üretecektir.⁷⁴

Sıfır tabanlı bütçeleme temel özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:⁷⁵

- i. Sıfır kaynaklarla ve harcamalarla başlar,
- ii. Yöneticileri, organizasyonel amaçlarla programların karşılaştırılmasına zorlar,
- iii. Mevcut varlıklarla ilgili operasyonlara ve öncelikli alternatifler üzerine açık bir odaklanma gerektirir.

Bir çok kişi geleneksel bütçeleme zayıflıklarını yenmek için son 30 yıldır en iyi teşebbüs olarak sıfır tabanlı bütçelemeyi göstermektedir. Çünkü sıfır tabanlı bütçelemede önceki yıllardaki yanlışlık ve yetersizlikler üzerine bütçe inşa edilmesinden kaçınılmaktadır. Bu yararlarının yanında yaklaşım her yıl tekrar yapılmakta çok zaman tüketmektedir. Başlangıç çizgisinden bütçe oluşturulması gerektiğinden durağan iş çevresinde bu basit olarak gereksizdir. Daha da önemlisi

⁷¹ Lalli, a.g.e., s.28.3.

⁷² The Buttonwood Group LLP, "What Exactly Is A Best Practice ?", **Business Credit**, Ocak 2004 s.39-46. (The Buttonwood Group LLP; performans yönetimi ve organizasyonel etkinlik üzerine uzman bir araştırma ve danışmanlık firmasıdır.)

⁷³ Neely , Sutcliffe, Heyns, a.g.e., s.10.

⁷⁴ John L. Thomson, **Strategic Management**, Thomson Learning, Gray Pub, London, 1997 s.815.

⁷⁵ Darryl Demos, "Introducing The Zero Approach", **The Banker**, Şubat 2000, s. 83.

faaliyet tabanlı bütçeleme ve sıfır tabanlı bütçeleme, yukarıda belirttiğimiz, geleneksel bütçelemin belirli eksikliklerini gerçekte giderememektedirler. Fakat hala zaman tüketmektedirler ve hala oyun oynama ile sonuçlanmaktadır ve ilk kullanımlarından sonra sınırlı bir değer eklemektedirler.⁷⁶

1.2.6.1.4. Dinamik Bütçeleme (Döner Bütçe ve Tahminler)

Planlama ve bütçeleme ile ilgili asıl önemli gelişmelerden biri, değişen şartlara ayak uydurmak için daha sık bütçeleme ve tahmin yapma ihtiyacı ile ilgili olarak ileri sürülmüş olan dinamik bütçeleme yaklaşımıdır. Bu alandaki metodolojiler; döner bütçeleri, sürekli planlamaları ve sürekli tahminleri içermektedir. Bu yaklaşımlar, belirli bir zaman aralığında yapılan geleneksel bütçeleme ile ilişkili olarak problemleri çözdükleri için ve daha doğru tahminlerle sonuçlandıkları için değişen şartlara daha duyarlı görünmektedirler. Kısaca bu yaklaşımlar belirli bir zaman dilimini içeren sabit bütçelemeyle ilişkili olarak problemleri çözmek amacıyla dizayn edilmişlerdir.⁷⁷

Döner tahmin; bir işletmenin tahminlerinin ileriye yönelik olarak sürekli güncellenmesidir.⁷⁸ Dinamik bütçelemin amacı yılda bir defadan fazla planlama ve bütçeleme yapmaktır. Çünkü ilk yapıldığı andan sonra yıllık plan bir kenara bırakılıp hızlı bir şekilde unutulmakta ve işe yaramaz hale gelmektedir.⁷⁹ Başka bir ifade ile döner bütçe ve planlama olmaksızın işletme, planı deyim yerindeyse bir sonraki döneme kadar dolaba kilitlenmektedir. Döner bütçe yaklaşımının bir dezavantajı bütçelerin daha sık monte edilmesi nedeniyle organizasyona daha büyük maliyet getirmesidir. Döner tahminler bununla birlikte bu problemin üstesinden gelmektedir. Onlar genellikle iş modeli üzerine geliştirildiklerinden gelir ve harcama sürücülerini hakkında spesifik tahminlere dönüşmektedirler.⁸⁰

1.2.6.1.5. Değere Dayalı Yönetim

Son yıllarda kurumsal performansın daha da geliştirilebilmesi için birçok yeni yönetim yaklaşımı ortaya çıkmıştır; toplam kalite yönetimi, yalın

⁷⁶ Neely , Sutcliff, Heyns, **a.g.e.**,s.10.

⁷⁷ **a.g.e.**, s.10.

⁷⁸ Lalli,**a.g.e.**, s.6.1.

⁷⁹ The Buttonwood Group LLP, **a.g.m.** , s.39-46.

⁸⁰ Neely , Sutcliff, Heyns, **a.g.e.**,s.10.

organizasyonlarda yetkilendirme, sürekli gelişim (ilerleme), yönetimi yeniden yapılandırma, takım oluşturma vb. Bu yaklaşımların birçoğu başarıya ulaştırmıştır. Sadece birkaçı başarısızlığa uğramıştır. Bu başarısızlığın sebebi çoğu zaman performans amaçlarının açık olmamasından veya asıl hedefi oluşturan değer artırma çalışmalarına doğru bir biçimde hizmet edememekten kaynaklanmaktadır. Değere dayalı yönetim (Value Based Management-VBM) doğrudan bir sorunla uğraşmakta ve bir kurumun üzerine inşaa edilebileceği kesin ve belirli bir ölçüm değeri oluşturmaktadır..⁸¹

Değere dayalı yönetim; her bir birim veya bölüm tarafından “gerçek” hissedar değeri yaratılmasına yapılan katkıyı belirlemekte kullanılan bir yaklaşımdır.⁸² Değere dayalı yönetimin, arkasındaki düşünce gayet basittir. Bir işletmenin değeri azaltılmış gelecek nakit akışı tarafından belirlenir. Değer, ancak işletmenin belirli bir yatırım yaptıktan sonra bu sermaye miktarının kendi değerini aşıp, kar ettirmesiyle ortaya çıkar. Değere dayalı yönetim, başlangıçta işletme stratejisiyle hissedar değerinin fonksiyonel ve değer yaratan unsurlarını birleştiren kapsamlı bir performans ölçüm ve yönetim sistemi olarak, ekonomik katma değer (Economic Value Added - EVA) çerçevesinde ortaya çıkmıştır. 2000’li yıllarda, değer temelli yönetim anlayışı büyük bir gelişme göstererek tek boyutlu finansal bir ölçüm aracı olmaktan çok gerçek bir performans değerlendirme sistemi haline gelmiştir.⁸³

Değere dayalı yönetim, bu kavramların işletmeler tarafından hem önemli stratejik kararların hem de olağan günlük kararların alınmasında nasıl kullanıldığını inceleyerek içeriklerini genişletmektedir. Uygun şekilde yürürlüğe konulduğunda; bir işletmenin genel isteklerini, analitik teknikleri ve yönetim süreçlerini yönetim kararları almayı temel değer sürücüleri üzerinde yoğunlaştırarak sıraya koyan bir yaklaşımdır.

Değere dayalı yönetim, başta ABD olmak üzere batılı ülkelerde önemli ölçüde benimsenmektedir. Ryan Harley ve Trahan Emery tarafından ABD’de 186 işletme üzerinden yapılan bir araştırmaya göre, incelenen işletmelerin %87’si değere

⁸¹ Timothy Koller, “What Is Value Based Management”, **McKinsey Quarterly**, No:3, New York, s.87.

⁸² The Buttonwood Group LLP, **a.g.m.**, s.39-46.

⁸³ Metin K. Ercan, M.Başaran Öztürk, Kartal Demirgüneş, **Değere Dayalı Yönetim ve Entelektüel Sermaye**, Gazi Kitabevi, Ekim 2003, Ankara, s.20.

dayalı yönetim konusunda bilgi sahibi iken, bilgi sahibi olmayan işletmelerin oranı sadece %13'dür.⁸⁴

Değere dayalı yönetim, bütçeleme ve planlama için apaçık bir alternatif değildir, ancak değere dayalı yönetim her zaman hissedar değeri oluşturabilmek için resmi ve sistematik bir yaklaşım sağlar. Bu yaklaşım üç unsura sahiptir, inançlar, prensipler ve süreçler. Bu yaklaşımda asıl olarak bütün harcama planları bir proje değerlendirmesi olarak ve oluşturabilecekleri hissedar değerlerinin koşullarında değerlendirilirler. Bu yaklaşımın savunucuları bu yaklaşımın strateji ve hissedar değerlerini bütçeleme ve planlamaya birleştirilebileceğini belirtmişlerdir. Bununla birlikte uygulamaya konulması için işleyişini gösteren detaylı teknikler vardır. Konu üzerine tartışmanın bu dereceye ulaşmış olması fikrinsel yapısının olduğunu göstermektedir. Gerçekte bazı yorumcular ısrarlı olarak, çoğu organizasyonun değer yönetiminden daha ziyade değer ölçme üzerine odaklandıklarını buna bağlı olarak ta değer yaratma üzerine odaklanmanın sınırlı kaldığını belirtmişlerdir.⁸⁵

1.2.6.1.6. Kar Planlaması

Bir işletmenin veya birimin yeterli nakit üretilip üretilmediği, ekonomik değer oluşturup oluşturmadığı, ve yatırımlar için yeterli finansal kaynakları çekip çekmediğini değerlendirmeye yönelik olarak kar merkezinin, gelecek finansal nakit akış planlaması için kâr kontrol modelidir.⁸⁶

Teoride bu yaklaşım, bir işletmenin finansal planı hazırlanırken kısa ve uzun dönem başarısının göz önünde tutulmasını sağlar. Ancak, bu yaklaşımın pratikte uygulamasına çok az örnekler vardır.

Bu yaklaşımın savunucuları, bu yaklaşımın faydalı olduğuna dair çalıştıkları işletmelerden kendilerine başvurdıklarını iddia etmişlerdir. Olay çalışmaları; bu yaklaşımların marjinalden gerçeğe çok çeşitli olduğunu göstermektedir. Maliyet, zaman, iletişim ve kontrol koşullarında farklılık göstermektedirler.

⁸⁴ H. E. Ryan, E. A. Trahan, "The utilization of value-based management: an empirical analysis". **Financial Practice and Education**, Sayı 9(Bahar/Yaz) s.46-58.

⁸⁵ Neely, Sutcliffe, Heyns, **a.g.e.**, s.10.

⁸⁶ **a.g.e.**, s.10.

1.2.6.1.7. Stratejik Bütçeleme

Stratejik bütçeleme yaklaşımı, strateji uygulamaları için ihtiyaç duyulan kaynakları sağlamak amacıyla taktik olduğu kadar stratejik bütçelerin de geliştirilmesi gereğine dayanmaktadır. Bu yaklaşımın öncelikli savunucuları; Robert S. Kaplan ve David P. Norton' dur.

Bir işletmenin işleyişine stratejik planın dahil edilmesine yardımcı olan bir kaç unsurdan biri de bütçedir.⁸⁷ Buna bağlı olarak Robert Kaplan strateji uygulama önündeki en büyük engelin, bütçelerle bağlantının yapılamaması olduğunu belirtmektedir.⁸⁸ İşletmelerin % 60' ı stratejiyle bütçeyi ilişkilendiremedikleri için strateji uygulamalarında başarısız olmaktadır.⁸⁹

Literatürde stratejik bütçeleme adı altında bir çok çalışmanın yapıldığı görülmektedir. Öncelikle biz burada stratejik bütçeleme kavramıyla stratejik planlama ve bütçeleme arasında ilişkinin kurulmasını, başka bir ifade ile de strateji uygulama için gerekli fonların tahsisatını ifade ettiğimizi belirtelim.

Bu güne kadar stratejik bütçeleme konusunda ilk olarak R. Antony nin çalıştığını görüyoruz(1965). Antony operasyonel ve stratejik planlama için kritik bir tamamlayıcı kontrol süreci olarak bütçeleri görmektedir. Antony operasyonel planlamanın farklı işletmelerde farklı şekillerde ele alındığını belirlemiştir. Bu teknolojik ve operasyonel farklılıkların bir sonucudur. Antony bunun yerine daha genel yönetim kontrol süreci üzerine odaklanmıştır. Antony stratejik planlamayı yönetim kontrol süreci açısından amaç ve hedeflere bir rehberlik sağlayan organizasyonların yüksek kademelerinde meydana gelen düzensiz faaliyetler olarak görmektedir. Antony kontrolü muhasebe temelli olarak ele almıştır. Çünkü o dönemde muhasebe bölümü bütün işletmelerde yaygın olan ortak bir özelliktir. Antony'nin başarısı, yönetim kontrolünün odaklanmasını, iki tamamlayıcı unsur olan stratejik planlama ve

⁸⁷ Goodstein, Nolan, Pfeiffer, a.g.e, s.341 .

⁸⁸ Robert Kaplan, "Budgeting and the Balanced Scorecard", (Robert Kaplan'ın Susan Baker'a verdiği cevap) , [http:// webteach.ubalt.edu/ scorecard/messages/29.html](http://webteach.ubalt.edu/scorecard/messages/29.html), (16 Haziran, 1997)

⁸⁹ Paul Niven, Balanced Scorecard; Step by Step Maximizing Performance and Maintaining Result, John Wiley Pub. USA, 2002,s.225.

operasyonel planlanma üzerine mutlak olarak indirgenmesi gereği üzerine vurgu olmuştur.⁹⁰

Daha sonra bu konuda 1992 yılında Robert Kaplan ve David Norton stratejiyle performans ölçümünü ilişkilendirmekle Antony'den kalan boşluğu doldurmuşlardır.⁹¹ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin ilk oluşturulma amacı performans ölçümüdür. Ancak uygulamada işletmelerin bu sistemi stratejiyi çalışanlarına iletme ve uygulamada kullanmaları üzerine daha sonraları bir stratejik yönetim sistemi olarak ele alınmıştır. Günümüzde strateji odaklı organizasyon oluşturmada kullanılmaktadır. Bütçeleme ise stratejinin uygulanmasında önemli sac ayaklarından biridir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi 1997 yılında Harvard Business Review'in editörleri tarafından son 75 yılın en anlamlı buluşu olarak gösterilmiştir.⁹²

1995 yılında R.L. Simons "Kontrolün Düzeyleri", adlı olay çalışmasıyla strateji uygulamada kullanılabilecek daha geniş bir kontrol mekanizması olarak görülebilecek bir yöntemle strateji üzerine odaklanmayı birleştirmektedir. Ancak Simons'un bu çalışması akademik düzeyde çok fazla ilgi görmemiştir ve çok az uygulama örnekleri bulunmaktadır.⁹³

Bu çalışmaların dışında stratejik bütçeleme başlığı altında Uffe Andersen ve arkadaşlarının stratejik bütçeleme için finansal oranlar yoluyla ileriye yönelik bir yaklaşım geliştirdiklerini görüyoruz. Burada amaç işletmenin aynı finansal durumunu devam ettirebilmesi için kardan daha çok belirli bir "Varlıkların Özsermayeye Oranı(Equity Ratio)"nın devam ettirilebilmesi için gelecekte varlıklara yapılması gereken yatırımlar ya da bunlarda yapılması gereken değişiklikler üzerine odaklanmadır.⁹⁴ Sadece finansal başarıyı esas alması, belirli stratejik hedeflerle bütçenin nasıl entegre edileceğini belirtmemesi nedeniyle bu yaklaşım eksiktir.

Başka bir çalışma, Eliyahu Goldratt'ın "Kritik Zincir Kuramı"na dayanmaktadır. 1999 yılında Detroitte bir otomobil işletmesinde uygulanmıştır. Burada

⁹⁰ Hansen, Otley, Van der Stede, **a.g.m.**, s.101.

⁹¹ **a.g.m.**, s.101.

⁹² Bill Barberg, **Misconceptions about the Balanced Scorecard**, <http://www.businessintelligence.Com/ex/asp/code.8/xe/article.htm>, (15.06.2005)

⁹³ Hansen, Otley, Van Der Stede, **a.g.m.**, s.101.

⁹⁴ Uffe Andersen, Gunnar Pall Thorisson, Björn Gunnar Karlsson, **Strategic Budgeting**, Copenhagen Business school Press, 2001,s.9-47.

her departmana bütçede tahsis edilen tutarın yarısını serbest kullanma hakkı verilmekte diğer yarısını kullanabilmek için ise harcamanın gerekli olduğuna dair diğer birimlerin ikna edilmesi gerekmektedir. Böylelikle departman giderlerinde büyük azalışlar görülmüştür. Aynı zamanda bunun sonucunda departmanlar arası iletişimin arttığı ve strateji üzerinde daha çok görüşmeler yapıldığı kaydedilmiştir.⁹⁵ Bu yaklaşımın direk olarak stratejik planın nasıl uygulanacağı ve bütçeyle nasıl ilişkilendirileceği üzerine odaklanmaktan daha ziyade maliyetleri azaltmaya yönelik olduğunu görüyoruz.

Diğer bir yaklaşım da Nutshell şirketinde uygulanan “Strateji Temelli Bütçeleme” olarak adlandırılan yaklaşımdır. Bu yaklaşımın 3 temel prensibi vardır:⁹⁶

- i. Bazı kararlar diğerlerinden daha önemlidir,
- ii. Bazı kararlar diğer kararların çıktılarına bağlıdır,
- iii. Kaldıraçların tanınması (Pareto Prensibi, 80/ 20 kuralı; maliyetlerin % 80 i muhtemel faktörlerin % 20 si tarafından oluşturulmaktadır.).

İşletme fonksiyonları üç kademedede ele alınmaktadır:

- i. Çekirdek fonksiyonlar,
- ii. Müşteri Dağıtım Fonksiyonları,
- iii. Destekleyici fonksiyonlar.

Strateji temelli bütçeleme üç kademedede uygulanmaktadır:

- i. Çekirdek kararlar ve hedefler yerleştirilir ,
- ii. Dağıtım hedefleri ve bütçeler yerleştirilir ,
- iii. Bütçe ve hedefler desteklenir.

İkinci aşama birincinin bitmesinden üçüncü aşama da ikincinin bitmesinden sonra ele alınmalıdır. Sonuçta; daha iyi odaklanılmış, daha az israf ve strateji tarafından yürütülen bir bütçenin ortaya çıkacağı savunulmaktadır. Bu özelliklerini sadece buzulun görünen yüzü olduğu ve daha derin değişiklikler gerektirdiği belirtilmektedir. Departman ve bireysel performans değerlemelerinde ise Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’ni tavsiye etmektedirler. Sonuç olarak saymış olduğumuz bu yaklaşımların içinde Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Yaklaşımı en

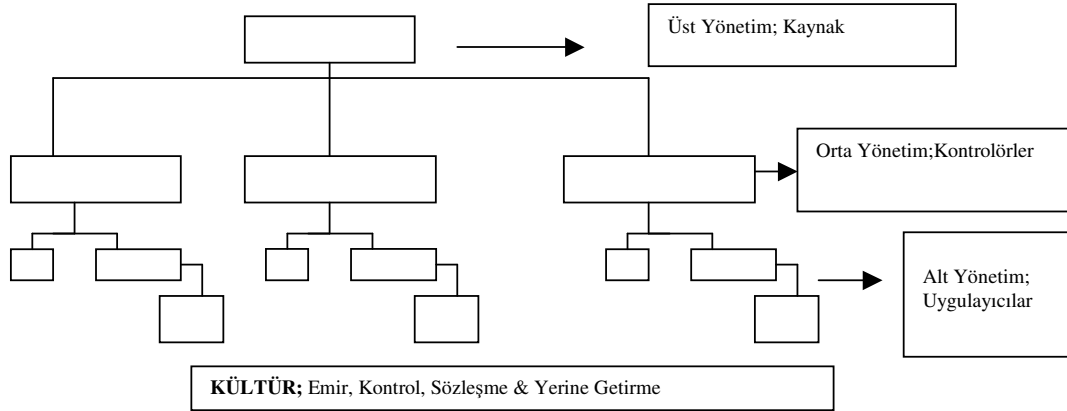
⁹⁵ Savya Rafai, Audrey G. Taylor, “Strategic Budgeting: A case Study and Proposed Framework”, **Management Accounting**, Son Bahar 2003, Cilt 5,Sayı:1, s.1-10.

⁹⁶ Vance T Chan; “Strategy Based Budgeting ; A Focused Approach To Allocating Resources”, **Wass Consulting Group, Inc. Management Insight** Cilt. 7 Sayı. 5, s.1-4, (Makaleye <http://www.wcginc.com/news - budget. html>. adresindende ulaşılabilir.Erişim, 20.08.2005)

iyi ve en yaygın kullanılan yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışmamızın konusu; bu yaklaşımı ortaya koyarak bir uygulama modeli geliştirmek olduğundan ileriki bölümlerde konu ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

1.2.6.2. Bütçesiz Yönetim (Beyond Budgeting Model)

Bu yaklaşım, Jeremy Hope ve Robin Fraser tarafından “Bütçenin Kaldırılması Modeli” olarak öne sürülmüştür. Geleneksel bütçeleme işleminin değişime engel olduğunu ve faaliyet tabanlı bütçeleme ve sıfır tabanlı bütçeleme gibi yaklaşımların da, gerekli yönetim yapısı ve stiliyle beslenmezlerse umulan faydayı getirmeyeceğini savunmaktadırlar.⁹⁷ Üçüncü dalga olarak isimlendirdikleri bilgi çağı işletmelerinde geleneksel bütçelemenin amaçlara hizmet etmediğini bu nedenle kaldırılması gerektiğini savunmaktadırlar.⁹⁸ İkinci dalga olarak isimlendirdikleri endüstri çağında organizasyonların yönetim yapısı “M form” iken, üçüncü dalgada ise bütçenin amaçlara hizmet etmemesi nedeniyle, bütçenin kaldırılması ve bu amaçla yetki devrine dayalı ve adapte edici bir yapının gereği nedeniyle “N form” yönetim yapısının oluşturulması gerektiğini savunmaktadırlar.⁹⁹



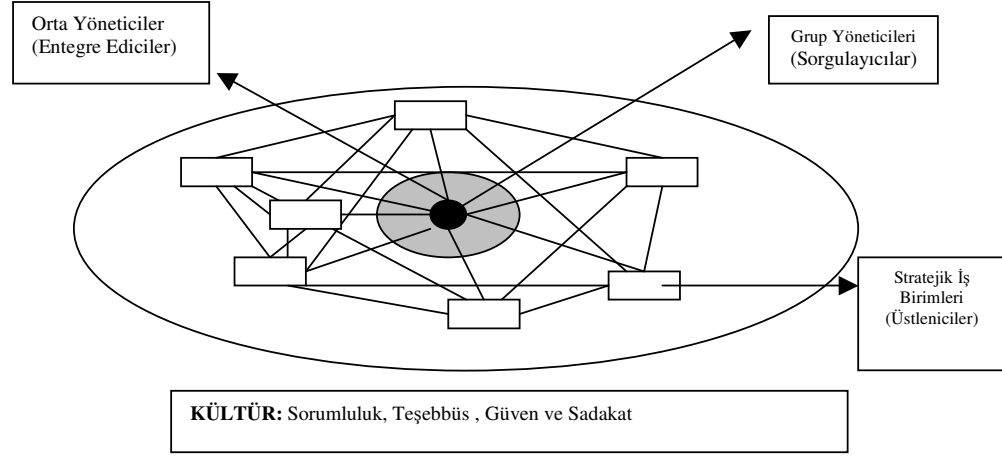
Şekil 1.4 M Form Yönetim Yapısı

Kaynak: Hope, Fraser,a.g.m.,1997, s.20

⁹⁷ Neely , Sutcliff, Heyns, a.g.e.,s.12.

⁹⁸ J. Hope, R. Fraser, **Competing in The Third Wave**,Harward Bus. School Pres,1997, s.40.

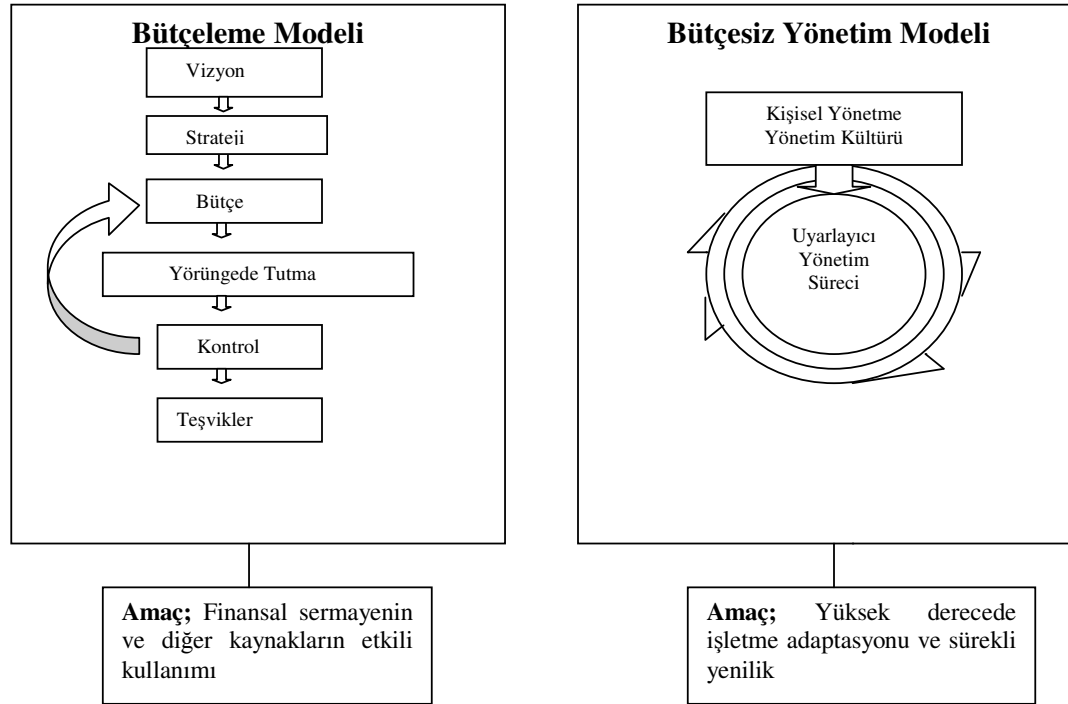
⁹⁹ J. Hope, R.Fraser; “Beyond Budgeting; Breaking Through The Barrier to “ The Third Wave” ”, **Management Accounting**, Aralık 1997, s.20-23.



Şekil 1.5 N Form Yönetim Yapısı

Kaynak: Hope,Fraser,1997, a.g.m., s.21

Aşağıda her iki yönetim yapısı ve bu yönetim yapılarında bütçeleme süreci gösterilmiştir.



Şekil 1.6 M Form ve N form Organizasyonlarda Bütçeleme Sürecinin Karşılaştırılması

Kaynak: Jürgen H. Daum; Beyond Budgeting; A Model For Performance Management and Controlling in the 21 st Century? **Controlling&Finance** (Germany Newsletter), Temmuz 2002.

“M form” yönetim yapısı emir kumanda ve kontrol esasına dayalı bir tarzda işlerken “N form” yönetim yapısı birim düzeyinde sorumluluk, güven ve sadakat esasına dayanmaktadır. “N form” yönetim tarzında şekil 1.5’de de görüldüğü gibi her birimin hem diğer birimlerle ve hem de yönetimle ilişkisi söz konusudur

Hope ve Fraser, gelecek nakit akışının altında yatan kaynağın işletmenin entelektüel varlıkları ve onların yönetimi olduğunu savunmaktadırlar. Bu nedenle organizasyonun üst yönetiminin görevi organizasyonun maliyet yapısını minimize etmekten daha ziyade entellektüel sermayeyi maksimize etmektir.¹⁰⁰

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ve Değer Temelli Yönetim gibi yaklaşımlar strateji ve sermaye pazarlarına doğru daha esnek performans yönetimi için uyarlanan bir çatı oluştururlar. Buna rağmen esnek operasyonel planlama ve ölçme yönetimine geçişte genellikle eksiktirler. Bütçenin kaldırılması modeli bu boşluğu kapatmayı amaçlamıştır. Sonuç olarak planlama ve yönetim süreci basitleştirilmeli ve daha esnek olmalı ve aynı zamanda buna harcanan zaman da azaltılmalıdır. Bütçenin kaldırılması modeli “Bütçesiz Yönetim ve Kontrol” olarak uygulandığında, esnek kaynak tahsisine dönüşümle stratejik işletme yönetimi için yeni imkanlar açar.¹⁰¹

Bu yaklaşımın amacı bir işletmenin değişikliklere adaptasyon kapasitesini artırmaktır. Bütçe merkezli yönetim yerine, bütün organizasyon birimleri düzeyinde pazar yönlendirmesi ve yerel yöneticilere sorumluluğun dağıtılması üzerine temellenmiştir. Aynı zamanda yöneticiler çalışanlar ve yöneticilerin yetkilendirilmesi konusunda uygun performans yönetim kültürünü ortaya çıkarmaya katkıda bulunmalıdırlar. Bunu başarmak amacıyla, kontrolörler doğru kontrol araçlarını ve süreçlerini uygulamalıdırlar.¹⁰²

Bütçenin kaldırılması modeli ile Dengeli Performans Ölçüm Sistemi arasında güçlü bir bağlantı vardır. Her ikisi de öncül ve ardıcıl göstergelerin bir karmasını organizasyona aşağı doğru stratejinin yetkilendirilmesini, geri bildirim ve öğrenme vasıtasıyla işbirliği ve sorumluluk gerektirmektedirler.¹⁰³

¹⁰⁰ Neely , Sutcliff, Heyns, **a.g.e.**,s.12.

¹⁰¹ Daum,**a.g.m.**

¹⁰² **a.g.m.**

¹⁰³ CorVu Corporation, “Beyond Budgeting, Enterprise Budget Management with cor strategy Finance, Ocak 2003,” **Corvu White paper**, (www.corvu.com).

Bu yeni yaklaşım en son pazar bilgilerini sürece dahil etmek için dinamik bütçelemeyi kullanmayı gerektirmektedir.¹⁰⁴

Bu yaklaşımın desteklenmesi amacıyla, finansal yönetim organizasyonda şu rolleri oynamalıdır:¹⁰⁵

- i. Tahminleme ve Kaynak Tahsisi: Maliyet kontrolünden daha ziyade, döner planlar vasıtasıyla nakit tahmini için kullanılmalıdır.
- ii. Ölçme ve Kontrol: Bütçe raporlarına karşı gerçekler üzerine temellenmeyip göreceli ölçüler ve stratejik kilometre taşlarına karşı ilerleme üzerine temellenmelidir.
- iii. Maliyet Yönetimi: Tutumlu olma ve sürekli gelişme üzerine bir kültür oluşturmakla yapılmalıdır. Uzun dönemde bu ödül sistemi tarafından güçlendirilmelidir.

Bu yeni model sayı yönelimli geleneksel yöntemle göre öncelikle faaliyet temellidir. Bu yaklaşımın geçerliliği ile ilgili olarak bir kaç olay çalışması yapılmış, Svenska Handelsbanken gibi büyük işletmeler tamamen veya kısmen bütçeyi kaldırmışlardır.

Bu yaklaşım aşağıdaki 12 prensibe dayanmaktadır.¹⁰⁶

- i. Yönetim: Açık organizasyonel değerleri ve sınırları belirleyen ve faaliyet için bir temel sağlayan bir yönetim tarzı.
- ii. Performans Sorumluluğu: Bütçe hedeflerini karşılamak için değil rekabetçi sonuçları başarmak için yöneticilerin sorumlu tutulması.
- iii. Yetkilendirme: Faaliyet için insanları kontrol etme ve sınırlama yerine özgürlük ve sorumluluk verilmelidir.
- iv. Yapı: Fonksiyon ve departmanlar etrafında değil, süreçler etrafında organize olunmalıdır.
- v. Koordinasyon: Bütçeler vasıtasıyla detaylı faaliyetler değil hızlı bilgi sistemleri ve süreç dizaynı vasıtasıyla karşılıklı işletme birimleri etkileşimi ve koordinasyon sağlanmalıdır.

¹⁰⁴ a.g.m.,s.3.

¹⁰⁵ Neely , Sutcliffe, Heyns, a.g.e.,s.12.

¹⁰⁶ a.g.e.,s.12.

- vi. Liderlik: Çalışanlara kumanda ve kontrol değil koçluk ve liderlik yapmak.
- vii. Amaç Kurulumu: Amaç bütçeyi yenmek değil rekabeti yenmek olmalıdır.
- viii. Strateji Süreci: Strateji süreci, sürekli ve kapsamlı bir süreç yapılmalıdır.
- ix. Beklenti Yönetimi: Kısa dönem doğrulamaları yapmak ve stratejiyi yönetmek için “beklenti teorisi” kullanılmalıdır.
- x. Kaynak Yönetimi: Kaynaklar, merkezden tahsis edilmek yerine, doğru bir maliyetle gerekli olduğunda operasyon birimlerine mümkün hale getirilmelidir.
- xi. Ölçme ve Kontrol: İşin kontrol edilmesinin, detaylı raporlar yığını şeklinde değil, birkaç anahtar gösterge kullanılarak yapılmasıdır.
- xii. Motivasyon ve Ödüller: Önceden belirlenmiş hedefler değil bunun yerine işletme ve bölüm düzeyinde rekabetçi performans üzerine temellenen ödül sistemi oluşturulmalıdır.

Ayrıca bütçeyi kaldırmanın; bir işletmeye katılmayı seçtiklerinde, değerleri; “özgürlük ve özerklik” ve “heyecanlandırıcı meydan okuma” olan iyi kaliteli yöneticileri çekmeye yardım edeceği savunulmaktadır. Yine performans yönetimi konusunda bütçe kontrolüne güvenmenin, yöneticilerin davranışları üzerinde ters bir etkiye neden olacağına savunmaktadırlar.¹⁰⁷

Bu yaklaşım hakkında henüz çok fazla bilinmediği ve henüz uygulama aşamasında çok fazla örnekleri görülmediği için literatürde çok az eleştiriler vardır.¹⁰⁸ Özellikle Dengeli Performans Ölçüm Sistemi gibi modern yaklaşımların geliştirilmesi ile bütçeleme son yıllarda daha da önem kazanmıştır. Ortadan kalkması muhtemel görünmemektedir.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Robin Fraser, Peter Bunce, “Beyond Budgeting” **Management Accounting**, Şubat 1997 s.26.

¹⁰⁸ Neely, Sutcliffe, Heyns, **a.g.e.**, s. 12.

¹⁰⁹ Stephen Lyne, “Beyond Budgeting or Better Budgeting ?” **A report on the Better Budgeting forum from CIMA and ICAEW**, (ICAEW- The Institute of Chartered Accountants, Faculty of Finance And Management in England), Temmuz 2004, s.12.

1.3. Strateji ve Stratejik Yönetim

Bu kısımda stratejik bütçeleme sürecinin kavramsal temellerinden strateji, stratejik yönetim, stratejik planlama konuları bütçe süreciyle ilişkisi de göz önünde bulundurularak ele alınacaktır.

1.3.1. Strateji Kavramı

Strateji kelimesi; Sun TZU'nun Savaş Sanatı adlı eserini 4. yüzyılda yazdığı zamandan bu yana kullanılmaktadır.¹¹⁰ Sun TZU'nun bu kitabı savaş stratejisi hakkındadır. İşletme stratejisi üzerine literatür, 1950 ve 1960'larda ortaya çıkmıştır.¹¹¹ Şaşırtıcı bir oranda yaygınlaşmaya ve büyümeye devam etmiştir. Stratejik yönetim, bir işletme stratejik yönünü bu yolla belirlediği ve stratejilerine operasyonel sürecini ilişkilendirmeyi bu yolla yaptığı, kendi şartları içinde pazarlama ve finans gibi akademik bir disiplin olmuştur.¹¹²

Literatürde, stratejinin kelime kökeni bakımından iki kaynağa dayandığı ifade edilmektedir. Birincisi, strateji kelimesinin etimolojik kökeni eski Yunanca'ya dayanmaktadır. Strateji, eski Yunanca “stratos” (ordu) ve “ago” (yönetmek, yön vermek) kelimelerinin birleştirilmesiyle oluşturulmuştur. Kimi yazarlar kelimenin etimolojik yönden Latince “stratum” kelimesinden türetildiğini ifade etmektedirler. Latince’de “stratum”; “yol, çizgi, nehir yatağı” anlamlarına gelmektedir. İkincisi, strateji, özellikle askeri terminolojide çok sık kullanılan bir kavram olması nedeniyle, strateji kelimesinin, eski Yunanlı general Strategos’un adına atıfla bu generalin san’atını ve bilgisini belirtmek için kullanıldığı belirtilmektedir. Strateji kelimesinin sözlük anlamı ise “bir amaca varmak için eylem birliği sağlama ve düzenleme sanatı” olarak ifade edilebilir.¹¹³

Strateji kavramı savunma alanında geniş olarak kullanılan bir kavram olmakla birlikte zaman içerisinde yönetim alanında da kullanılmaya başlanmıştır. Yönetim biliminde strateji, “bir organizasyonun amacına ulaşmak için izleyeceği yollar”

¹¹⁰ Marlynn Placet And Kristi M. Branch, “ Strategy,” www.science.doe.gov/sc-5/benchmark/Ch%203%20Strategy%2006.08.02.pdf (15.05.2005)

¹¹¹ H.I. Ansoff., **Corporate Strategy**. New York, NY: 1965, McGraw-Hill.

¹¹² H.Mintzberg ve diğerleri, **Strategy Safari; A Guided Tour Through The Wilds Of Strategic Management**. New York, NY, The Free Press. 1998, s.18.

¹¹³ Eren,a.g.e.,s.3.

anlamında kullanılmaktadır. Yönetim biliminde özellikle işletmelerin rakiplerine karşı izleyeceği stratejiler, önce “Stratejik Planlama” ve daha sonra da “Stratejik Yönetim” adı verilen bir disiplinin doğmasına neden olmuştur. Günümüzde Stratejik Yönetim, yönetim biliminde çok önemli araştırma alanlarından birini oluşturmaktadır.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi strateji “belirlenen hedeflere ulaşmak için, temel amaçlar, gayeler veya hedefler ve önemli politikalar, planlar bütünüdür”¹¹⁴ İşletme yönetiminde strateji, işletmenin çeşitli fonksiyonları arasında meydana gelen karışıklıkları açıklığa kavuşturan ve genel amaçları belirleyen özellikleri düzenleyen, ekonomik bir ortamda işletmenin optimuma ulaşması ile ilgili seçimsel kararlar bütünüdür. Bu seçimler bir canlı gibi işletmenin yaşamasını ve gelişmesini garanti altına alacaktır.¹¹⁵

Stratejiler geçmişten modellenirler ancak geleceği planlarlar.¹¹⁶ İşletmeler bu günkü ve geleceğe yönelik hedefleri ile uğraşmaktadırlar. Strateji; pazarların, müşterilerin bakış açılarının ve yasal düzenlemelerin değişmesi sonucu işletmelerin uğraştığı problemlerin de farklılaşmasını sağlayacaktır.¹¹⁷

1.3.1.1. Stratejinin Benzer Kavramlarla İlişkisi

Strateji, bazı kavramlarla sık sık karıştırılmaktadır. Bu kavramlardan bazıları yönetim literatüründe kullanılan politika, taktik, program, yöntem ve plandır. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır ¹¹⁸

1.3.1.1.1. Strateji ve Politika

Strateji ve politika yönetim alanında birbiriyle çok karıştırılan iki kavramdır. Politika yol gösterme ve belirlenmiş amaçlara ulaşmak için izlenen yol veya genel plandır. Bu bakımdan uygulamalarla ilgili ilkeler dizisini ve kurallar toplamını meydana getirir. Strateji ilerde meydana gelebilecek bütün durumların önceden tahmin edilemediği kısmi belirsizlik koşullarında alınan karar türüdür. Halbuki politika yeterli

¹¹⁴ Subhash C. Jain, **Marketing Planning & Strategy**, Fourth Edition, South- Western Publishing Co., 1993, s.4.

¹¹⁵ Eren, **a.g.e.**, s.5.

¹¹⁶ Henry Mintzberg, “Crafting Strategy”, **Harvard Business Review**, Temmuz-Ağustos 1987, s.68.

¹¹⁷ Jain, **a.g.e.**, s.4.

¹¹⁸ Eren, **a.g.e.**, s.11-15’den özetlenmiştir.

ölçüde tanımlanmış ve gerekli bilgilerle donatılmış belirlilik ortamında alınan ve devamlı kararlardan oluşmaktadır. Strateji bir işletmenin amaçlarının ve politik yönelmelerinin toplamını oluşturur. Politika ise saptanmış amaçlara ulaşma yolları olarak belirlenir. Şu halde strateji politikayı da içeren daha genel bir kavram olmaktadır.

Politika ile strateji arasında en önemli fark olarak; politikaların karar vermede bir düşünme rehberi olduğu, stratejinin ise bu rehber doğrultusunda amaçların oluşturulması ve kaynak kullanma kararlarının verilmesini sağladığı söylenebilir. Kısacası politikalar, işletmenin uymayı arzu ettiği ilkeleri belirtirken; strateji, amaçları ve arzu edilen bu prensipleri yerine getirmede kullanılacak araçları sunar¹¹⁹

1.3.1.1.2. Strateji ve Taktik

Taktik, usul ve teknik bakımdan stratejiden daha ayrıntılıdır. Stratejinin amaçlara ulaşmak için eldeki güçlerin veya kaynakların dağıtım planı olduğunu biliyoruz. Taktik, bu yerleştirilen güçlerin harekete geçirilmesi yani uygulanması ile ilgilidir. Taktik daha özel ve daha kısa fikirlerden ve uygulama sanatından oluşur. Strateji; bir nizam, düzen ve tasarı ile ilgili düşünsel bir işlem, taktik ise harekete geçme ve uygulamanın ayrıntılı bir düzeni ile ilgilidir. Taktikler aslında, stratejinin gerçekleşmesine yardımcı ayrıntılar ve hatta programlardır. Her stratejiyi uygulamaya koyacak mutlaka bir takım taktikler gereklidir. Bu yüzden taktik stratejiyi gerçekleştiren bir araç, onun vazgeçilmez devamıdır.

1.3.1.1.3. Strateji ve Program

Program, süreleri belirlemek, ayrıntılı faaliyetlerin uygulanacakları yer ve zamanları ve bunların kimler tarafından nasıl yapılacağını saptamaktır. Program tam belirlilik hallerini ve çok kısmi riskleri içermektedir. Bir olayın en ince ayrıntılarını yer, zamanı şahıs ve usul göstererek belirlemektedir. Kısa süre ile ilgilidir. Strateji işletmede meydana gelecek bütün olay ve hareketlerin uzun süre içinde öngörülmesini ve bunların işletmenin amaçları yönünden değerlendirilmesi ve seçilmesini gerektirir. Programlar

¹¹⁹ Ömer DİNÇER, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 5. Baskı, İstanbul, 1998, s.16.

daha alt kademelerle ve uygulamalarla ilgilidir. Programların başka bir özelliği bir defa kullanılan planlardan oluşudur. Bu yönü ile de politikalardan ve stratejilerden ayrılırlar.

1.3.1.1.4. Strateji ve Yöntem

Yöntem kullanılış özelliği açısından politikaya benzer, politika ve strateji geniş bir alan ya da temel bir sorunu ele almasına karşılık, yöntem normal olarak politikanın veya stratejinin uygulanış şekli ile ilgilidir. Bu bakımdan strateji ve politika kapsam bakımından yöntemden daha geniştir. Her üç kavramın müşterek yönleri sürekli ve uzun süreli seçimlerden oluşmalarıdır. Yöntem ile programın birbirlerine benzer yönleri, uygulamaya daha yakın olmaları ve bir işi veya bir işlemi ilgilendirmeleridir. Önemli hususlardan biri de yöntemin özellikle stratejiye nazaran standartlaştırılma özelliğinin olmasıdır. Yöntemler çeşitli sorunların çözümün de kullanılan usullerden ibarettir. Bu açıdan bakılırsa, stratejik planlama da bir sorun çözme yöntemidir.

1.3.1.1.5. Strateji ve Plan

Strateji uzun süreli seçim ve amaçlarla ilgilidir. Plan ise amaçlara ulaşmak için araçlar ve yolların karşılaştırılması ve kabaca neyin nasıl yapılacağıının saptanmasıdır.

Plan kavramı genel olarak, işletmenin çevresiyle veya çevresel gelişmesiyle sıkı sıkıya ilgili olması nedeniyle; strateji, politika, yöntem ve program kavramlarını içine almaktadır. Bu yönü onu stratejiye iyice yaklaştırmaktadır. Plan ayrıca rakamlaştırılmış amaçların tespiti ve amaçlara ulaştıracak “amaç” fonksiyonunun maksimizasyonu ile ilgilidir. Doğal kaynaklar, finansal kaynaklarla ilgili sınırlamalar başta olmak üzere pazar koşulları ve ürün teknolojisi ile ilgili diğer dış değişkenler bu optimizasyon süreci içine dahil olmaktadır. Bu durumda uzun süreli plan periyotlarında strateji ile plan anlam birliğine ulaşmaktadırlar. Ancak planın süreleri çok çeşitli olduklarından kısa ve orta süreli planlar stratejiden ayrılarak daha kesinlik ve belirlilik kazanmakta ve bu yönden politika, takdik ve programa benzemektedir.

Plan daha ziyade hesap edilmiş, rakamlandırılmış ve daha açıkçası yazılmış bir öngörü türüdür. Strateji ise bazı hallerde yazılı olmayabilir. Bu durumda genellikle yöneticilerin zihninde yerleşmiş bir kavram olacaktır. Buna karşılık yazılı hale

getirilerek kesin bir hüviyet kazandırılan stratejilere “stratejik plan” adını verilmektedir.¹²⁰

Planlama başlangıçta kısa süreli olarak düşünülürken, 1950 li ve 1960 lı yıllarda işletmelerin üzerine odaklanmaları gereken temel sorun; gelecek birkaç yıl için planlar geliştirmek ve onları uygulamak olmuştur. Bu anlamda işletme politikası yöneticilere bir kural olarak gelecekte nasıl davranmaları gerektiğini gösteren açıklamaların yapılmasını içermektedir. Bu dönemde, uzun vadeli olarak geleceğin tahminine dayalı bu planların geliştirilmesini, stratejik yönetimin başlangıç noktası olarak göstermek mümkündür.

1.3.2. Stratejik Yönetim

Stratejik yönetim işletmelerde bir süreç olarak ele alınır ve uygulamaya çalışılır. Bir kereye mahsus bir uygulama değildir, süreklilik ister. Süreç olarak düşündüğümüz zaman Stratejik Yönetim; işletmenin uzun dönemde yaşamını devam ettirebilmesine ve sürdürülebilir rekabet üstünlüğü sağlamasına yönelik olarak bir işletmenin ne yaptığını, varlık nedenini ve gelecekte ulaşmak istediği hedefleri ortaya koyarak stratejik bilinçle başlayan, bu hedeflere nasıl ulaşılacağını analiz eden; bilgi toplama, analiz seçim, karar ve uygulama faaliyetlerinin tümü olarak tanımlaya biliriz.¹²¹

Uzun vadeli organizasyonel amaçlara ulaşabilmek için organizasyon ve çevresi ile üstün bir uyum sağlayacak stratejileri formüle etme ve uygulamada kullanılan karar ve eylemler bütünü olan stratejik yönetim vasıtası ile üst düzey yöneticiler organizasyonun geleceğine yön verirler.¹²²

Stratejik yönetim, bir işletmenin uzun dönemli performansını tanımlayan yönetsel kararların ve faaliyetlerin uygulanmasıdır. Bunlar, çevresel izleme, strateji oluşturma (stratejik ya da uzun dönemli planlama), strateji araçlarını değerlendirme ve kontrolü içermektedir. Stratejik yönetim çalışmaları bu nedenle işletmenin güçlü ve

¹²⁰Goodstein, Nolan, Pfeiffer, a.g.e, s.341

¹²¹ John M. Brayson, **Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations**, Jossey-Bass, San Francisco,1988.s.5., W.B. Barry, **Strategic Planning Workbook for Public and Nonprofit Organizations**, St.Paul: Amherst Wilder Foundation,1986.,s.10., Hayri Ülgen, Kadri Mirze, **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, Literatür Yayıncılık, İstanbul 2004,s.24

¹²² R.Draft, **Management**, Orlando: The Dryden Press. s.217.

zayıf yönlerini açığa çıkaran çevredeki fırsat ve tehditlerin değerlendirilmesi ve izlenmesi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Aslında bir işletme politikası olarak adlandırılan stratejik yönetimde uzun dönemli strateji ve planlama baskındır ¹²³ Stratejik yönetim, stratejinin üç boyutunu adres gösterir. Bunlar; koşullar, esaslar ve süreçlerdir. ¹²⁴

- i. Koşullar: İşletmenin faaliyetlerindeki dışsal çevreyi (teknolojik, ekonomik, politik, yasal kaynaklar ve kurumsal değişimler) ve örgütün içsel çevresini (kültür, yapılar ve süreçler) ifade eder.
- ii. Esaslar: İşletmenin kendi konumunu nasıl seçtiği, üstünlükleri, endüstri, pazar ölçeği, ürün aralığı gibi unsurlara ait dışsal çevreyi ifade eder.
- iii. Süreçler: İşletmenin seçimlerinin ve strateji araçlarının nasıl olduğu ile ilgilidir.

İşletmelerin çoğu, 1980 ve 1990'lardaki baskıcı değişimlere cevap verebilmek için stratejilerini aşağıdaki oluşumlara göre değiştirme gereksinimi duymuşlardır. Bunlar; Bilgi ve iletişim teknolojileri, politik ve ekonomik sınırların kalkması ve bütünleşmesi, işletmelerin özelleştirilmesi ve küreselleşmesi, kültürün uluslar arası hale gelmesi ve tüketicilerin bakış açıları, pazarın talep yanlı dağılmasıdır.

Tüm dünyada globalleşme, hızlı teknolojik değişim, yeni oluşan pazarlar, müşteri beklentilerinin değişmesi ve benzeri nedenler sonucu ortaya çıkan ve her geçen gün giderek daha da ezici hale gelen rekabet karşısında organizasyonlar daha stratejik düşünmek, stratejik planlamaya ve stratejik karar almaya eskisinden daha fazla önem vermek zorunda kalmışlardır. Gerçekten de 1980'li yıllar öncesinde Stratejik Yönetim daha ziyade özel sektör alanında sadece çok uluslu şirketler, büyük holding ve şirketler tarafından bilinir ve uygulanırken, bugün çok sayıda organizasyon, stratejik yönetimi araç olarak kullanmaktadır.

Şunu da belirtelim ki, kimi yönetim uzmanları “stratejik planlama” ile “stratejik yönetim”in aynı anlama gelmediklerini, stratejik planlamanın esasen stratejik yönetimde bir aşamayı oluşturduğunu ifade etmektedirler. Gerçekten de, bir işletmede

¹²³ Thomas L. Wheelen, David Hunger, **Strategic management and business policy. Reading, Massachusetts**,1995, s.5.

¹²⁴ Füsün Çınar Altıntaş, “Strateji Geliştirme Süreci İçerisinde Stratejik Başarı Unsurlarının Değerlendirilmesi” , **Ege Üniversitesi Strateji ve Planlama Koordinatörlüğü**, (www.euspk.ege.edu.tr/paword4.doc) adresinden alınmıştır.) (15.04.2005)

amaçların gerçekleştirilmesi için stratejiler oluşturulurken ilk aşamada bu stratejilerin bir planlaması yapılır, daha sonra bu planlanan stratejiler uygulanır ve son aşamada ise uygulama sonuçları gözden geçirilir ve denetlenir. Bu nedenle, stratejik planlamayı, stratejik yönetim kavramından ayırmak gerekir.

Sonuç olarak, yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde stratejik yönetimin, bir organizasyonun amaçlarına ulaşabilmesi için etkili stratejiler geliştirmesini, bunların planlanmasını, uygulanmasını ve kontrolünü ifade eder.

Stratejik Yönetim; Vizyon, Misyon, Strateji ve Operasyon olmak üzere başlıca dört unsuru içerir. Bu dört kavramı kısaca açıklamakta yarar vardır:

i. Vizyon:

Geleceğe yönelik gerçekleştirilebilir amaç ve hedefleri ifade eder ve organizasyonun ulaşmak istediği geleceğin bir resmini tasvir eder. Daha çok ilhamsal ve uzun dönemlidir.¹²⁵ Başka bir ifadeyle arzulanan sonuçları başarmakta kullanılabilecek yöntemleri spesifikleştirmeksizin geleceğe yönelik istekleri tanımlar.¹²⁶

ii. Misyon:

Misyon işletmenin varlık sebebidir. Bir misyon ifadesi işletmenin iş sahasını, temel rekabet üstünlüklerini, diğer işletmelerden ayrıldığı anahtar süreçler ve teknolojiler gibi kendine has özelliklerini, önem verdiği felsefesi ve sosyal konuları, imaj, kalite, tarz ve standartlarla ilgili ifadeleri ve paydaşlara yönelik düşünceleri içerir.¹²⁷ Gelecekte ulaşılması istenen hedefin başarılmasına (vizyona) yönelik görev ve kararlılık ifadesidir. Misyon, işletme açısından “biz niçin varız?” sorusunun yanıtıdır. Bir misyon, bir misyon ifadesi şeklinde ifade edildiğinde daha elle tutulabilir hale gelir. Böyle bir misyon ifadesi inançları ve misyon sahibi bir yöneticinin, organizasyonun ulaşmak istediği noktaya ulaşma noktasında uyması gereken temel ilkeleri kelimelerle ifade eder.¹²⁸

¹²⁵ Gregory G.Dess, G.T.Lumpkin, **Strategic Management, Creating Compotitive Advantages**, Mc Graw Hill Pub,New York,2003, s.27.

¹²⁶ Alex Miller, Gregory G. Dess, **Strategic Management**, Mcgraw Hill Companies Inc. 1996 s.6.

¹²⁷ Invest Tech Limited, “Developing a Business Strategy”, www.planware.org,1999,s.3.

¹²⁸ Miller, Dess,**a.g.e.**, s.9.

iii. Strateji:

Geleceğe nasıl ve hangi yollardan ulaşılabileceğini gösteren genel bir planlamadır. Strateji; işletmeyi ve onun faaliyetlerini tanımlayan, kaynakları, üst yönetimi, pazar bilgilerini ve sosyal sorumlulukları bütünleştiren, örgütsel yapıyı belirleyen ve uygun bir şekilde geliştirilebilirse ekonomik performansı iyileştiren amaç ve politikalar modelidir.¹²⁹

iv. Operasyon:

Belirlenen stratejiler çerçevesinde stratejilerin uygulanmasına yönelik kısa dönemde ele alınacak faaliyetlerin daha detaylı bir şekilde planlanması ve uygulanmasıdır.

Stratejik yönetimde bu dört kavram büyük önem taşımaktadır. Stratejik yönetimin esasen bu dört kavramı içeren bir yönetim tekniği olduğunu söyleyebiliriz.

Stratejik yönetimde aşağıdaki soruların analiz edilmesi büyük önem taşımaktadır:

- i. Strateji NE'dir?
- ii. Strateji NİÇİN oluşturulmalıdır?
- iii. Strateji NE ZAMAN oluşturulacaktır?
- iv. Strateji oluşturularak NEREYE ulaşılması hedeflenmektedir?
- v. Stratejiler NASIL oluşturulacaktır?
- vi. Stratejiler KİM(ler) tarafından oluşturulacaktır?

Stratejik yönetimde, stratejilerin oluşturulmasında bu sorulara uygun cevaplar bulunması önem taşımaktadır. Bu soruların analizi stratejik yönetimin temellerini oluşturmaktadır.

1.3.2.1. Stratejik Yönetimin Özellikleri

Stratejik yönetimin amacı; işletmenin gelecekteki performansının artırılması, karlılık ve verimliliğinin yükseltilmesidir. Stratejik yönetim geleceğe yönelik vizyon oluşturulması ile başlar. İşletmede vizyonun belirlenmesinden sonra, bu

¹²⁹ P.Blackerby, "History of of Strategic Planning , Armed Forces," **Controller Magazine** ,1994,s.24.

vizyona ulaşılabilmesi için misyon belirlenir. Organizasyonda vizyon ve misyonun tüm çalışanlar tarafından benimsenmesi ve ortak değerler olarak kabul edilmesi büyük önem taşımaktadır. Vizyon ve misyon belirlenmesi organizasyonel başarı için yeterli değildir. Ayrıca, amaca ulaşmak için stratejiler ve operasyon planları oluşturulmalıdır.

Stratejik yönetim konusunu daha iyi anlamak için stratejik yönetimin temel özelliklerini ortaya koymakta yarar bulunmaktadır. Stratejik yönetimin temel özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz¹³⁰

- i. Stratejik yönetim esasen üst yönetimi ilgilendiren bir konudur.
- ii. Stratejik yönetim, işletmenin dış ve iç çevresini değerlendirmeye imkan veren bir yönetim tekniğidir.
- iii. Stratejik yönetim, işletmenin gelecekle ilgili faaliyetlerinin planlanması, örgütlenmesi, koordinasyonu, uygulanması ve kontrol edilmesine imkan sağlar.
- iv. Stratejik yönetim stratejilerin oluşturulması ve seçiminde rekabet ve portföy analizlerinden yararlanır. Stratejik yönetim “stratejik düşünme”ye yardımcı olur.
- v. Stratejik yönetim ekip çalışmasına dayalı olarak işletmenin hedeflere ulaşabileceğinin önemi üzerinde durur.
- vi. Stratejik yönetim, işletmedeki problemlerin en etkin bir şekilde belirlenmesi ve çözümüne yardımcı olur.

1.3.2.2. Stratejik Yönetim Süreci

Önceki kısımdaki açıklamalarımızda stratejik yönetimin tanımı, özellikleri ve stratejik karar verme tekniklerini anlattık. Şimdi stratejik yönetim sürecini kısaca açıklamaya çalışalım. Stratejik yönetim sürecinde başlıca üç ana aşama söz konusudur.¹³¹

- i. Stratejilerin Geliştirilmesi ve Stratejik Planlama Aşaması
- ii. Stratejilerin Uygulanması Aşaması
- iii. Stratejik Sonuçların Kontrol ve Değerlendirilmesi

¹³⁰ Dinçer, a.g.e., s. 36-39.

¹³¹ Fred R. David, **Strategic Management**, New Jersey, Prentice Hall, Inc, 1997, s.4.

1.3.2.2.1. Stratejilerin Geliştirilmesi ve Stratejik Planlama Aşaması

Bu aşamada üst yönetim tarafından işletmede iç ve dış durum değerlendirilmesine yönelik SWOT analizi yapılır. Yine bu aşamada işletmelerin vizyon ve misyon bildirileri hazırlanarak işletmede ortak amaç, ilke ve değerler ortaya konulur. Stratejik planlamada en önemli konu stratejik kararların alınması ve strateji seçimlerinin yapılmasıdır. Stratejinin geliştirilmesi ve stratejik planların hazırlanması safhası başlıca üç kademede gerçekleştirilebilir:¹³²

- i. Dış Çevre Analizi: işletmenin dış çevresindeki değişme ve gelişmelere bağlı olarak işletmenin karşı karşıya kalacağı fırsat ve tehditlerin önceden tahmin edilmesine yönelik çalışmaları kapsar. Çevrenin mevcut yapısı belirlenir ve gelecekte alacağı şekil tahmin edilerek, işletme üzerine yapacağı etkiler öngörülür.
- ii. İç Çevre Analizi: Dış çevredeki gelişmelerden ne kadar istifade edilebileceğinin belirlenmesi için işletmenin sahip olduğu kaynak ve kabiliyetlerin teşhisine yönelik çalışmalar.
- iii. Organizasyonel Amaç ve Hedeflerin Analizi: Bu iki analizden sonra işletme içindeki üç stratejik sorumluluk alanına göre ulaşılmak istenen amaçlar ve hedefler, yönetimin değerleri ve önceliklerine göre tanımlanır.

1.3.2.2.2. Stratejilerin Uygulanması

İkinci aşamada üst yönetimin sorumluluğunda ve özellikle orta kademe yöneticiler ile işbirliği yapılarak stratejilerin uygulanmasına geçilir. Strateji uygulama için bir işletmenin uygun bir stratejik kontrol ve organizasyonel dizayna sahip olması gerekir. Liderlik burada önemli bir rol oynar.¹³³ Bu aşamada daha önce belirlenen strateji ve aksiyon planlarının uygulaması yapılır. Organizasyon yapısı ne olursa olsun stratejilerin organizasyon boyunca uç noktalara kadar yayılması ve organizasyonel amaç birliğini sağlaması üst yönetim ile bireyler arasındaki dikey kademe sayısı arttıkça zorlaşmaktadır. Aynı durum stratejilerin oluşturulmasında da benzerlik göstermektedir.

¹³² Dess, Lumpkin, **a.g.e.**, s. 10-12.

¹³³ **a.g.e.**, s.43.

Özellikle organizasyon içi faktörlerin performanslarını ortaya çıkaracak bilgi havuzlarının oluşmasına katkısı olacak birey ve birimlerin değerlendirmelerinin etkisi dikey kademe sayısı arttıkça gücünü kaybetmektedir.

Birbirleri ile uyumlu çalışacak şekilde tasarlanmış organizasyonel birimlerin gerekliliği kadar aşırı uzmanlaşarak, fonksiyonel şekilde derinlik kazanmış ve diğer birimlerle ortak/ilişkili hedefler oluşturmaktan uzak birimlerin varlığı stratejik yayılıma aykırı olmakta, organizasyon sinerjisini olumsuz etkilemektedir. Organizasyon içerisindeki gereksiz çekişmelerin, gruplaşmaların önlenmesi dikey kademe sayısının azaltılarak işlerin birbirlerine neden-sonuç ilişkisi ile bağlandığı ve ortak sorumlulukların paylaşıldığı iç müşteri anlayışı ile çalışan aynı seviyede birimlerin oluşturulması ile sağlanmaktadır.

Burada stratejik planların ve yönetimin her kademesi için organizasyon yapılmalıdır. İşletmelerde yapı stratejiyi takip ettiğinden ve uygulamaya en iyi hizmeti sunduğundan dolayı çok önemlidir.¹³⁴ Stratejilerin tüm organizasyon seviyelerine inandırıcı bir şekilde yayılımı için;

- i. Stratejilerin organizasyon kültür ve yapısı ile örtüşebilmesi,
- ii. Lider ve yöneticilerin stratejileri alt kademelerde gönüllü olarak rol almalarını sağlayacak şekilde senaryolara dönüştürebilmesi,
- iii. Bireylerin şirket stratejilerinde kendilerini gerçekleştirebilecekleri çekicilik görmeleri gerekmektedir.

Stratejilerin başarıyla uygulanmasında başka bir unsurda örgüt kültürüdür¹³⁵ Son yıllarda insan odaklı yönetim yaklaşımlarının hızla geliştirilmesinin altında çalışanların sosyal ve psikolojik yönlerinin işlenmesi gereği yatmaktadır. Yüzlerce çalışanın bir araya geldiği işletmelerde her bir bireyin kişiliği, değerleri, inançları farklılıklar göstermekte hatta zaman zaman kişiler arası anlaşmazlıklara sebep olmaktadır. Tüm bu farklılıkların işletmenin yaşam süresi boyunca çalışanlar arasında özellikle iş merkezli etkileşimlerle doğurduğu organizasyon kültürü şirketin amaçları, stratejileri ve politikalarının oluşmasında önemli bir etkiye sahip olduğu gibi,

¹³⁴ Dinçer, a.g.e. , s. 44.

¹³⁵ İ.Yücel Seyrek; Stratejik Planın Yansıması, http://www.kalder.org.tr /preview_content.asp?contID=720&tempID=1&regID=2

yöneticilere seçilen stratejinin yürütülmesini kolaylaştıran ya da zorlaştıran önemli bir araç olmaktadır.

Organizasyon kültürünün oluşmasında çalışanların birbirleri ve yapı ile olan etkileşimler kadar; müşterilerle, tedarikçilerle, sendikalarla, sosyal-ekonomik-politik gelişmelerle etkileşimlerinde payı olmaktadır. Sürekli iç içe olan bu unsurların alışılmış organizasyon kültüründeki varolan değerlerin değiştirilmesinde olumlu ya da olumsuz etkisi büyük olmakta, değişimler uzun vadede gerçekleşmektedir.

1.3.2.2.3. Uygulanan Stratejilerin Gözden Geçirilmesi ve Denetimi

Üçüncü aşamada yapılan uygulamaların sonuçları gözden geçirilerek stratejik planlamada gerekirse değişiklikler yapılır. Stratejik kontrol stratejik yönetimin en son halkasıdır. Stratejik kontrol; yürütmenin incelenmesi ve düzeltilmesi için faaliyet sonuçlarına dair geri bildirimin kontrolünü, yani amaçlar ve başarı standartları ile sonuçlar arasındaki uyumun değerlendirilmesini ve buna ilaveten daha stratejik kararlar alınırken yapılan geleceğe yönelik tahminlerin ve varsayımların ne ölçüde isabet kaydedebileceğinin değerlendirilmesini ve çevredeki gelişmelerin stratejik gözlemlerini sürekli olarak yapılmasını kapsar. Böylece stratejiler ve genelde stratejik yönetim süreci kontrol sonuçlarından gelen geri bildirim ile sürekli olarak iyileştirilir.¹³⁶

Stratejik kontrol; işletmenin performans ve ilerlemesinin değerlendirilmesi yönetim için zorunlu bir görevdir.¹³⁷

1.3.2.4. Stratejik Yönetimde Planlama ve Bütçeleme Yeri ve Önemi

Stratejik yönetimin başarıyla uygulanabilmesi için gerekli unsurlardan ikisi planlama ve bütçelemedir. İşletmelerin % 60'ının bütçe ile stratejiyi ilişkilendirememeleri nedeniyle uygulamada başarısız oldukları düşünülürse planlama ve bütçeleme önemi ortaya çıkacaktır.

¹³⁶ Miller, Dess, **a.g.e.**, s. 293-295.

¹³⁷ Arthur A.Thomson, A.J.Strickland, **Strategic Management; Concept and Cases**, Irwin McGraw-Hill Pub.,Singapore,1999,s.16.

1.3.2.4.1. Stratejik Yönetimde Planlama

Daha öncede belirttiğimiz gibi Planlama yapmayan bir işletme kalabalık yolda gözleri kapalı olarak giden bir insana benzer. Her an çarpılma ve çığnenme korkusu içinde bulunur. Planlama ile ilgili ilkelerin ve izlenecek adımların önceden belirlenmesinde çok büyük yarar vardır. Stratejik yönetimin işletmelerde başarıyla uygulanabilmesi için en başta lider ve üst yönetimin stratejik düşünmenin ve stratejik planlamanın önemine ve yararına inanması gerekir. Organizasyonel başarı için stratejik planlama çok büyük önem taşımaktadır. Stratejik Planlama konusuna geçmeden önce operasyonel planlama konusunun açıklanmasında yarar bulunmaktadır.

1.3.2.4.1.1. Operasyonel Planlama

Operasyonel planlar, işletmenin geleceğe yönelik daha detaylı planlama yapabileceği bir süreyi kapsayan planlardır. İlk yıllarında bütçeyi de içerirler. Operasyonel planlar genellikle stratejik planlardan daha spesifikler ve stratejik planların ilk yıllarını oluştururlar. Operasyonel plan stratejik iletişim ağında bir link olmaktadır.¹³⁸ Operasyonel planlar; temel işin üründen ürüne nasıl büyüyeceğini ve stratejilerin yeni ürün veya ürünlerle temel işin büyüme artışını nasıl geliştireceğini belirlerler.¹³⁹ Operasyonel planlama işletmenin stratejilerini alır ve onları spesifik takdikselsel kademelere veya faaliyetlere dönüştürür. Geniş bir perspektifle başlanarak, genel faaliyetler ve ondan sonra gittikçe daha spesifik bir faaliyete dönüştürülür. Bu şekilde işletmenin bütün birimlerine stratejik planlar ve operasyonel planlar yayılır. İşletme yönetiminin bütün düzeylerini işin içine sokmakla ve bireylere bir şans vermekle işletme önemli bir yönetim düzenlemesi kazanmış olur ve gelecek için bu bir kazançtır.¹⁴⁰

Operasyonel planlar yıldan yıla büyüme sürecini özetlerler ve yıllık insan kaynakları gereksinimlerini ve sermaye harcamalarını belirlerler. Yıllık planlar üçer

¹³⁸ R.E. Grisold, "How to Link Strategic Planning With Budgeting", **CMA Magazine**, Temmuz 1995, s.21-23.

¹³⁹ Robert M. Donely, **Guidebook To Planning, Strategic Planning And Budgeting Basics For Growing Firm**, Van Nostrand Reinhold pub 1984, s.41.

¹⁴⁰ Omar Aguilar, "How Strategic Performance Management Is Helping Companies Create Business Value" **Strategic Finance**, Ocak 2003(Makaleye, <http://www.smartbiz.com/article/articleview /163 /1 /3/>, adresinden de ulaşılabilir.- 25.08.2005)

aylık dönemlere bölünebilir ve her bir büyüme safhası açık olarak planlanabilir ve projelendirilebilir.¹⁴¹

Yönetimin; planlamanın sürekliliğini sağlayabilmesi için değerlendirme kabiliyetine temel olarak, operasyonel planlamanın kullanımı önemlidir. Bu bir operasyon planı içinde, verilen bir yıl için yapılan planı gelecek operasyon planı içinde aynı yıl için yapılan planlarla karşılaştırmakla yapılır. Bu planlama sürecini sürekli olarak geliştirmekte kullanılan diğer bir tekniktir. Temel soru şudur, gelecek yıl için geçen yıl yapılan ve yine gelecek yıl için bu yıl yaptığımız planlar arasındaki farklılıklar nelerdir? Ve niçin bu farklılıklar vardır ?¹⁴²

1.3.2.4.1.2. Stratejik Planlama

Hızla değişmekte olan çevre koşullarına karşı duyarlı olmak, gelişmeleri takip etmek ve gerekli değişim esnekliğine sahip olmak, tüm çalışanlarla aynı amaç örgüsü içerisinde yer almak, geleceği planlamak eylemlerini bir araya getiren stratejik yönetim modellerinin ortak çıktısı stratejik planlar olmaktadır.

Genel olarak “Amaçlara ulaşmak için izlenen yol” diyebileceğimiz stratejiler, uygulamada geleneksel dönemlerin aksine işletmelerin daha sık olarak üzerinde değişime gittikleri, faaliyetlerini ve dış ilişkilerini düzenleme ihtiyacı duydukları dinamik bir gelişme göstermektedirler. Strateji geliştirmenin yararı, geleceğin getirecekleri karşısında etkisiz kalmak yerine, proaktif bir tutumla, onu bugünden öngörerek, arzu edilen biçimde işletmenin kendi geleceğine sahip olmasıdır. Stratejik Planlama ise; bir işletmenin misyonunun ve gelecek yönelimli, uzun ve kısa dönemli performans hedeflerinin ve stratejilerinin bir taslağının oluşturulmasıdır¹⁴³.

İşletmelerin bugünden çok geleceğe bakış açıları ile çalışanlarını nasıl motive edebileceği söz konusu olduğunda, odak nokta stratejik planlar olmaktadır. İşletmeler; piyasada etkili olmak için, rekabette öne geçmeyi amaçlayan stratejik planlar geliştirmeli ve uygulamalıdır.¹⁴⁴ İşletmenin yakın çevresinde yaşanan veya yaşanacağı kestirilen olumlu ya da olumsuz gelişmelerin, potansiyel işletme kaynakları

¹⁴¹ Donely, a.g.e., s.42.

¹⁴² a.g.e., s.42.

¹⁴³ John L. Thompson- A. J. Strickland, **Strategic Management- Concepts & Cases**, Irwin Mc Graw Hill Pub., 1966, s.20.

¹⁴⁴ Lalli,a.g.e., s.27.1.

ile nasıl değerlendirilebileceğinin ortaya çıkarıldığı stratejik planların inandırıcılığı, uygulamalarda yönetim kademelerinin gösterdiği kararlılık ve bireylerin aktif katılımı ile oluşmaktadır. Yönetim, işletme hedeflerinin işletmenin bütün kademelerinde birim ve birey bazlı hedeflere dönüşmüş olmasını arzu etmektedir. Çalışanların hedeflerini gerçekleştirmesi demek işletmenin hedeflerinin gerçekleşmesi anlamına gelecektir.

Dış çevre ve örgüt içi faktörlerle ilgili analizlerin alt yapısını oluşturduğu stratejik planlar, dış çevreden gelen fırsat ve tehditlerin örgütün güçlü ve zayıf yönleri göz önünde tutularak değerlendirilmesi esasına dayanır. Dış çevre analizi; ekonomik, teknolojik, sosyo-kültürel, hukuki-politik ve doğal çevre faktörlerinin müşteri, pazar, tedarikçi, işçi sendikaları, mali kaynaklar vs. yönü ile izlendiği, değerlendirildiği, analiz edildiği çalışmalardır. Örgüt içi faktörlerin analizinde ise işletmenin tüm fonksiyonları gözden geçirilmekle beraber, gerçekleştirilen faaliyetlerin özeleştirisinin tarafsız olarak yapılması ve çalışanların katılımları ile belirlenmesi, stratejilerin oluşturulmasında ve sahiplenilmesinde işletme dışındaki gelişmeler kadar önem taşımaktadır.

Sağlıklı ve dengeli stratejilerin oluşturulması için gerekli olan bu iki analize derinlik katacak çalışmalara hiyerarşik yapıda ayrı iki uç noktadaki kesimin (üst düzey yönetim ve orta-alt kademe çalışanlarının) hakim olması stratejik planların oluşturulmasında katılımcı yönetim anlayışının uygulanması zorunluluğunu da ister istemez gerektirmektedir. İşletme ile ilgili ortak beklentileri karşılamak amacı ile; işletme dışındaki gelişmelere daha yakın ve hakim olabilecek üst düzey yönetim ile, işletmenin operasyonel düzeylerinde ortaya çıkan; kalite, verimlilik, maliyet düşürme, iyileştirme, motivasyon odaklı gelişmeleri doğru değerlendirebilecek orta ve alt kademe çalışanlarının bu iki büyük bilgi havuzunu paylaşmaları sinerji kazandırıcı bir yaklaşım olmaktadır.

Oluşturulan stratejik planlarda; uygulanacak stratejiler konusunda birlik sağlanması ile beraber; müşteriler, tedarikçiler ve sendika temsilcileri vb. gibi işletmeyi yakından ilgilendiren gruplarında bilgilendirilmesi planlanan dönem için işletme politikalarını açıklayıcı, işbirliği fırsatlarını etkinleştirici rol oynamaktadır. Burada özellikle; geleneksel stratejik planlama sistemin kendi içinde bazı varsayımlara dayandığını ve bu varsayımların geçerli olmadığı yerde stratejik planlamadan beklenen

yararlar elde edilemediğini belirtmek yararlı olacaktır. Bu varsayımlar ve eleştirileri şu şekildedir:¹⁴⁵

- i. Geleneksel stratejik planlama sistemi işletmenin faaliyette bulunduğu çevrede meydana gelen değişimlerin planlama ekibinde yer alan üst yöneticiler tarafından tespit edilebileceği ve gelecek planlama döneminde veri olarak kullanacakları varsayılmaktadır. Müşterilere ve pazara yakın olan çalışanların dışlandığı elit bir planlama sürecini öngören bu yaklaşım mevcut değişimleri algılama ve hızla adapte olma konusunda da yetersiz iletişim ve geri bildirim mekanizmalarını kendisi üretmektedir. Dolayısıyla değişimin algılanması konusunda kendi içinde çelişkiye sahiptir.
- ii. Pazarda meydana gelen değişimlere işletmenin adapte olması için gereken sürenin rekabetin niteliği ve müşteriler tarafından tolere edilebileceği varsayılmaktadır. Yoğun rekabet ve enformasyon bombardımanı altında kalan müşterilerin bu anlamda bir sadakate sahip olması çoğu zaman mümkün değildir. Bu nedenle günümüzün dinamik ve değişken ortamında mevcut planlama yaklaşımının başarılı sonuçlar üretmesi mümkün olmamaktadır.
- iii. Bunlardan başka, geleneksel stratejik planlama sistemi Mintzberg'e göre öngörü, ayrımcılık ve formalizasyon hatası olmak üzere üç temel yanılgıya sahiptir. İşletme üst yönetiminin genellikle çalışma ortamından uzak bir ortamda bir araya gelerek yaptıkları tespit ve tahminler çoğu durumda büyük bir hata payı içermektedir. Öte yandan geleneksel model; gerçeklik ve tahminler arasındaki açıklığın fark edilmesini sağlayacak herhangi bir mekanizmaya da sahip değildir.

Bu eksiklikleri giderecek bir stratejik planlama şu unsurları içermelidir:¹⁴⁶

- i. Bugüne dayalı projeksiyonlar yerine gelecek üzerinde yoğunlaşan bir strateji benimsenmesi

¹⁴⁵ Bilçin Tak. Stratejik Planlama Sürecindeki Aksaklıklar ve Çözüm Önerileri, **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 2, Ağustos 1998

¹⁴⁶ a.g.m.,s.

- ii. Finansal yönelim yerine müşteri yönelimini hakim kılan bir stratejinin benimsenmesi
- iii. Basmakalıp vizyon ve misyonlar yerine işletmeye rekabetçi avantaj sağlayacak paylaşılan misyon ve vizyonlar geliştiren bir strateji
- iv. Geleneksel stratejik üstünlükler yerine yenilikçi ve işletmenin stratejik yönünü destekleyen sürekli iyileştirme çalışmalarına odaklanmak.
- v. Taylorist ayrımcılık yerine geniş katılımlı bir stratejik planlama, uygulama ve değerlendirme sistemi kurmak.
- vi. Nihai bir dokümanla sona eren statik bir süreç yerine dinamik ve sürekli öğrenme süreci oluşturan bir strateji .

İşletmelere yönelik tüm beklentilerin belirli bir misyon ve geleceğe yönelik istekleri tanımlayan vizyon ile dengelendiği stratejik planların yayılımı, yani gerek işletme içi gerek işletme dışı tüm işbirlikçileri ve kaynaklarını hedeflendiği gibi harekete geçirme başarısı; etkili liderlik, organizasyonel uyum ve çalışanların motivasyonuna bağlı olmaktadır. İşletmeye yön gösteren liderlerin çalışanlarla olan ilişkileri, geleceği görme kabiliyetleri ile oluşturdukları senaryoları, organizasyon ilişkilerini düzenleyen organizasyonel yapı, kültür ve iklim, çalışanlarda varolan katılımcılık ve paylaşımcılık ruhu işletmelerde amaç birliğinin yaşanmasını doğrudan etkilemektedir.

1.3.2.4.2. Stratejik Yönetimde Bütçeleme Yeri ve Önemi

Birkaç destekleyici fonksiyonel element; bir işletmenin işleyişine stratejik planın dahil edilmesine yardım eder. Bunların en önemlisi de bütçedir.

Bütçe geminin gideceği yere varması için kaptanın bir takdiği olarak düşünülebilir.

Bütçe farkları, özellikle ciddi bir fark, ulaşılması gereken amaçlara gecikmeli ulaşılması veya asla ulaşılmasına neden olabilir¹⁴⁷ Örneğin, stratejik iş modelinin tamamlanmasının doğru maliyetlerini eksik değerlendirmenin neden olduğu sonuçlar bu farkları oluşturabilir. Bu maliyetler eksik değerlendirildiğinde (eksik değerlendirilen otomasyon ve globalizasyon gibi stratejik işlerin maliyetleri) bütçe hızla aşılma ve

¹⁴⁷ Goodstein, Nolan, Pfeiffer, **a.g.e**, s.341

tamamlama işlemi işletmenin geliştirilmesi ve planlama işleminin bütünlüğü her ikisi için olumsuz sonuçlarla ele alınabilmektedir. Böyle gecikmeleri önlemek amacıyla düzgün bir bütçe planı yapılması ve bütçenin yakından izlenmesi zorunludur.

İşletme yönetiminin; değişiklikleri bütçeden denetleme işlemi, olumlu veya olumsuz, stratejik planın uygulama derecesinin belirlenmesinin en açık seçik yoludur.¹⁴⁸ Stratejik planın uygulanmasında bütçenin kullanımı ve stratejik planın uygulanması içinde işletmenin başarısının değişmez bir ölçüsü olarak bütçe denetiminin kullanımı; işletmenin bütçeleme sürecine yaşam vermekle kalmaz aynı zamanda sürekli bir temel üzerine bütçenin kullanımına güçlü bir taahhüt talebi oluşturur. Tahmin edilen gelirlere ulaşamadığında, harcamalar bütçe limitini aştığında ve tahsis edilen kaynaklar istenilen yerlerde kullanılmadığında, biz stratejik planın uygulanmadığına dair açık bir kanıtla sahibiz demektir.

Stratejik yönetim, yönetim takımının ve yönetim kurulu başkanının birlikte çalışma tarzlarında temel bir değişim gerektirir. İlk olarak, eski hedeflerle yönetim tekniklerinin ötesinde farklı çeşit taahhütler oluşturulması gerektiğinden dolayı işletmede biraz rahatsızlık meydana gelecektir. Çünkü, yöneticilerin rahat operasyon merkezli modun dışına çıkarak, gerçek gelecek yönelimli düşünme ve olasılık planlamanın yeni dünyasını cesaretle karşılamamanın bir çeşidi içine adım atmaları gerekmektedir.

1.3.2.4.2.1. Operasyonel Planın Bir Parçası Olarak Bütçe

Daha önce ifade edildiği gibi bütçe, operasyonel planın ilk yılını oluşturur. Bütçe bütün planlama sürecinin en detaylı parçasıdır. Çünkü işin, aydan aya her yönüyle miktar belirlemesini gerektirir. Bütçeleme işletmenin bütün elementleri için harcama ve gelir hedeflerinin kurulması sürecidir. Bütçe, gelecek yıl için toplam iş planlarının bir projeksiyonunun üretildiği ve stratejilerle temel işin ilişkilendirildiği bir araçtır.¹⁴⁹

Bütçe, en son gerçek tecrübeleri alır ve gelecek yılın nasıl projelendirileceğini analiz için bir temel olarak kullanır. Bütçe, şu andaki stratejilerin

¹⁴⁸ a.g.e.,s.341

¹⁴⁹ Donely, a.g.e., s.42.

başarısızlığı veya başarısını dikkate alarak kısa dönem performans için sorumlulukları sabitler ve yönetimin planlama amacı için stratejik kilometre taşlarını belirleyerek operasyon planları için temel noktayı oluşturur. Operasyon planlarını ise bütçe ile stratejiler arasında bir bağlantı olarak düşünebiliriz.¹⁵⁰ Bir çok işletmede bütçeleme operasyonel planları yürütmektedir. Gerçekte olması gereken bunun tersidir. Veri bir bütçe çerçevesinde ele alınacak operasyonların belirlenmesi ve bütçe çerçevesinde kontrol edilmesi son derece zaman tüketmektedir. Yöneticiler gerçekten ihtiyaç olup olmadığına bakmaksızın en büyük kaynak tahsisini almaya çalışmaktadırlar. “En iyi uygulamalar” diye nitelendirebileceğimiz işletmelerde bütçeleme; operasyonel amaçları başarmak amacıyla gerekli kaynakları sağlayan göreceli olarak basit bir süreçtir.¹⁵¹

Operasyon planının dışındaki yıllar; operasyon planının ileriye projelendirilmesi ile oluşturulurlar. Operasyon plan periyodu içindeki strateji uygulamalarından bazıları şunlardır; bütçe yılı içinde başlayıp bütçe yılı içinde sona erenler, bir önceki yıldan bütçe yılı içinde sonuçlananlar, bütçe yılında başlayan ve sonraki yıllarda devam edenler. İyi yapıldığında, iyi koordine edilmiş bir güncellemeyle bir operasyon planı diğerine akar. Bununla birlikte, stratejik plan üzerine ilk çalışmaya başlandığında, bir operasyon planından diğerine akıcı bir entegrasyon oluşturmak için iyi bir çalışma yapılması gerekecektir. Yıllık bütçelerde, gerçekten neyi başarabilecekleri ve neyi başaramayacakları üzerine temellenen, kaynakların tekrar tahsisi seçeneklerini yöneticilere sunan, stratejik kilometre taşlarıyla daha gerçekçi uzun dönem bakıştan daha ziyade; işletmelerin, gerçekleştirmek istedikleri planları, sadece yıllık bütçelerle izlemeyi sürdürmeye genel bir eğilim vardır. Yıllık bütçeler sadece yöneticilere “gelecek yıl için tekrar gayret et” meye ilişkin bir değişim vermektedir. Ancak planlama süreci düzgün olarak yapılandırıldığında, stratejiler sürekli olarak eleştirilecek ve yönetim gerçekten neyi başarmaya çalıştığı üzerine bir amaç perspektifi sürdürecektir.¹⁵²

¹⁵⁰ Grisold, **a.g.e.**, s.21-23.

¹⁵¹ Aguilar, **a.g.e.**

¹⁵² Donely, **a.g.e.**, s.42-43

1.3.2.4.2.2. Stratejik Planın Bir Parçası Olarak Bütçe

Stratejik planların oluşturulmasında işletmelerin genellikle ilk yaptığı ve uzun dönem plan olarak isimlendirdiği plan, operasyon planıdır. Bu durumda, stratejilerin ilk miktarlarını belirlemesi ve yönetimin stratejik düşünmesi üzerine ilk teşebbüsü olması nedeniyle bütçe stratejik planın çok anlamlı bir parçası olmaktadır. Aynı zamanda bütçe, yönetimin yıllık planın ötesine giderek stratejileri yönetmeye çalışmasının ilk aşamasıdır. Çoğu uzun dönem plan şu andaki yılın planının geleceğe ekstrapolasyonudur.¹⁵³

Bütçe; şu andaki ve geleceğe yönelik karlar arasındaki değişimi etkilemek için gerekli olarak belirlenen stratejileri içermeli, operasyon planları ve stratejik planlar arasındaki bağlantıyı açıkça tanımlamalıdır. Bütçe; yönetimin, planlama sürecinde kurulan işin şu andaki ve gelecekteki ihtiyaçları arasında dengeyi görebileceği tek bir yolu temsil eder. Bütçeleme- Operasyonel Planlama dönemi tek bir süreçtir. Bu süreci, etkili bir şekilde çalışmak için dengeleme mekanizmasını izler. Dengeleme mekanizması olmaksızın, şu andaki kısa dönem beklentiler, planlama sürecine egemen olmaya devam ederler.¹⁵⁴ Başka bir ifadeyle, taktikler daima spesifik olduğu kadar önemliliği ve karlılığı içinde daha acil ve daha elle tutulabilir olduklarından dolayı stratejiyi gasp etmektedirler. Operasyonel planlama ile stratejik planlama arasında güçlü bir bağlantı olmadığı zaman stratejik eğilimler hedeften sapmakta ve daha az amaca uygun olmaktadır.¹⁵⁵

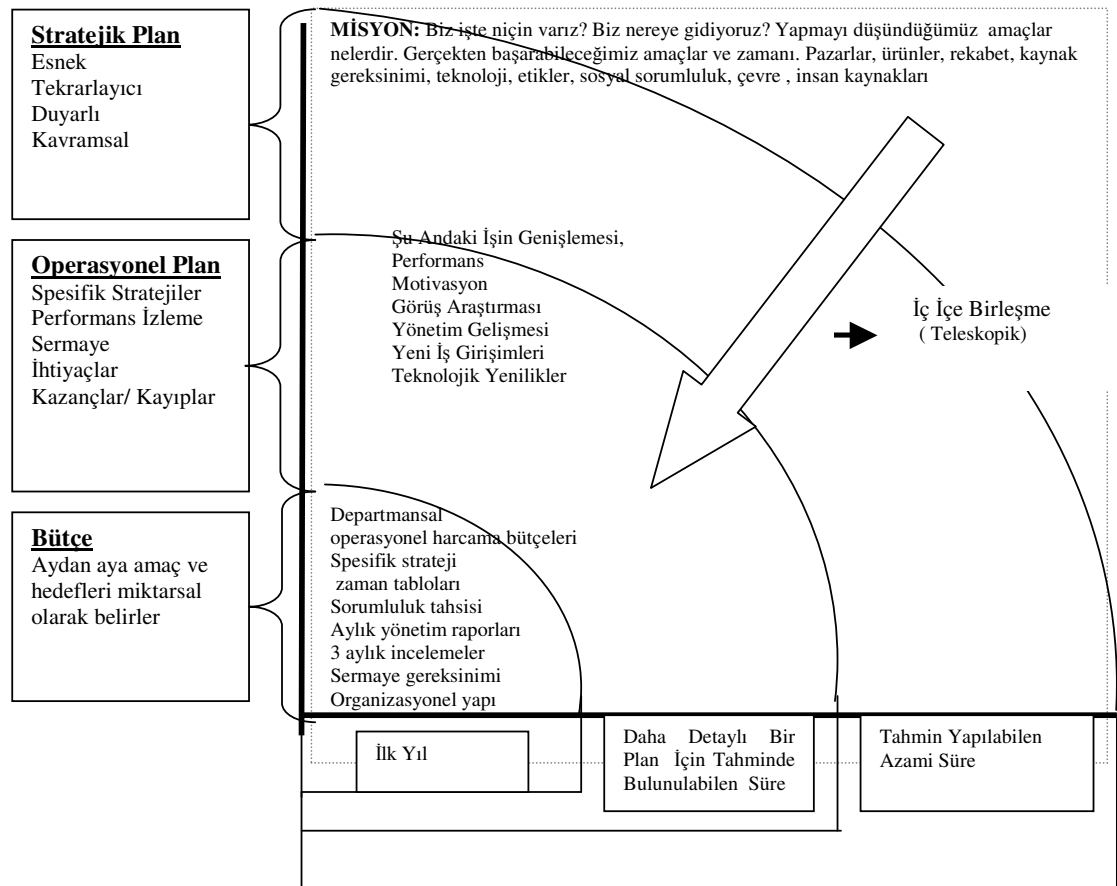
Yöneticiler; planlama ve bütçeleme arasında iyi bir bağlantı olmaksızın, daha kolay ve daha rahat kısa dönem operasyonel kararlar almaya devam ederler. Başka bir ifade ile eğer yöneticiler, şu andaki ve gelecek stratejiler için anahtar olan stratejik kilometre taşlarını başarmak için, bütçe içine bir karşılık planı oluşturma yönünde motive edilmezlerse; kısa dönem taktiksel kararlardan başka olarak stratejik kararlar almak için herhangi bir sebepleri olmaz. Çünkü, yöneticilerin düşündükleri tek şey, yaptıkları işin karşılığında onlara ödenecek olan tutardır.

¹⁵³ a.g.e.,s.43

¹⁵⁴ a.g.e., s.44.

¹⁵⁵ Will Phillips, "Strategic Budgeting; Management Briefing, Quality Management for Non profit organization", <http://www.qm2.org>, (Erişim, 15.06.2005).

İşletmelerin stratejik planlama süreçlerini bütçeleme sürecinden ayrı olarak ilişkilendirmeden yürütmeleri, stratejik planın uygulanmadığının bir işaretidir. Bu işletmelerde stratejik plan, bütçenin harcanması olmaktadır.¹⁵⁶ Stratejik planlama işletmenin gideceği yerin yerleştirilmesi anlamındadır. Bütçe buraya gitmek için kullanılacak en etkili taşıtın oluşturulmasına yardımcı olur.¹⁵⁷ Aynı zamanda bütçeler; yönetimin strateji ve takdirlere başvurma kabiliyetlerine ışık tutmaktadırlar.¹⁵⁸ Bütçeleme olmaksızın işletme stratejik planını başaramayacaktır. Bu nedenle bütçe ile stratejik plan arasında güçlü bir bağlantının kurulması gerekmektedir.¹⁵⁹



Şekil 1.7 Stratejik Planlama, Operasyonel Planlama ve Bütçeleme İlişkisi

Kaynak: Donely, a.g.e., s.47.'den Uyarlanmıştır.

¹⁵⁶ Valeria Macleod, "Reinventing Strategic Planning", www.telusplanet.net (strategic edge), Ocak 2003

¹⁵⁷ Sammer, a.g.m., s. 26-32.

¹⁵⁸ Grisold.; a.g.e., s.21-23.

¹⁵⁹ Sammer, a.g.m., s. 26-32.

Yukarıda şekil 1.7.'de; stratejik planlama, operasyonel planlama ve bütçeleme arasındaki ilişki gösterilmektedir. Şekilde de görüldüğü gibi stratejik plan beş ve daha yukarısı yılları kapsamakta, operasyonel plan bunun ilk üç yılını, bütçe ise ilk bir yılı oluşturmaktadır. Burada, stratejik planın zaman ufku işletmenin faaliyet gösterdiği alandaki pazar dinamiklerine bağlıdır.¹⁶⁰

Bütçelemenin; stratejik planın gerçek bir ürünü ve komponenti olduğunun anlaşılması önemlidir. Eğer biz stratejik planlama sürecini öncül olarak kabul eder ve onun kurumsallaşabilmesinin ve tekrarlayıcılığının gerektiğini kabul edersek, bütçe yapma, görüntüleme ve uygulama ilişkisini daha iyi anlayabiliriz.¹⁶¹

İlk operasyon planını oluşturmak genellikle zor bir aşamadır. Bu aşamanın anahtarı ise eski bütçeyi tekrar oluşturmak ve iki yıl ötesine uzatmaktır. Bütçeyi tekrar düzenlemek çok zor değildir, fakat ileriye uzatmak güçtür. Gerçek bir planlama çevresine sahip olunması gerekir. Yönetim yapılan çalışmanın sadece “şimdiyi projelendirmek” olmayıp daha ziyade gelecek hakkında doğru soruları sormak olduğundan emin olmalıdır. Stratejik değişim bir yıl içinde başarılamaz. Daha sonra süreci iyi bir planlama yapılması izler ki iyi bir planlama ve bütçeleme için bu, ihtiyaçların ötesinde; pazar araştırması, sezgisel düşünme ve yenilikçi koşullarda kaynakların yönetim tarafından taahhüdünü gerektirir.

Çoğu işletmede, genellikle planlama süreci bütçe tarafından yürütülmekte ve kaynakların tahsis edileceği yerleri belirlemektedir. Bu tahsisatlar düzenli olarak, operasyonel planı şekillendirmektedir. Bu etkili olmayan planlama tarzını işletmelerin değiştirmesi kaçınılmaz bir gerekliliktir. Değişime kılavuzluk etmek ise, üst yönetimin görevidir. Operasyonel planların ve bütçelerin tamamen stratejik planların uygulanmasını desteklemeleri gerekir. Kısaca yönetim spesifik faaliyetlere dönüştürülebilecek açık stratejik amaçlar oluşturmalıdır¹⁶²

Hemen hemen yönetim üzerine yapılan bütün çalışmalar; planlamanın bütçelemeden önce gelmesi gerektiğini ve bütçelemeyi yürütmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu temel ilkeyi esas alan herhangi bir amaç kurulumu, işin gelecek yönünün

¹⁶⁰ Tom Hoblitzell, Best Practices In Planning And Budgeting, www.answerthink.com/pdf_services/, (Erişim, 15.06.2005).

¹⁶¹ Lalli, a.g.e., s.4.3.

¹⁶² Aguilar, a.g.m.

kurulmasından hemen sonra meydana gelmelidir ve işletmenin gelecekte sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla kaynakları tahsis etmelidir. Bu basit bir bütçeleden daha fazla bilinmeyenle ilgilenmeyi gerektirir. Sadece bir yıldan daha ziyade gelecek bir kaç yılın miktarını belirlemek, daha zordur ve daha karmaşıktır(ürün karması, rekabet, dış çevre koşulları gibi).

Stratejik planlama içinde yapılması gerekenler ve operasyon planlar ve bütçelerle bunun nasıl besleneceğine ilişkin süreç şu şekildedir:¹⁶³

- i. Zayıf ve güçlü taraflar üzerinde hemfikir olarak bunların değerlendirilmesi.
- ii. Stratejilerin geliştirilmesi
 - a. Temel işin pekiştirilmesi, devam ettirilmesi amacıyla çalışacağına ikna olunan uygulanabilir planlarla işin en iyi yönünü geliştirmek.
 - b. Tarihsel olarak sahip olunandan daha iyisinin asla yapılamayacağının düşünüldüğü pazar segmentlerinden veya marjinal olarak daha az karlı ürünlerden kurtulmak.
 - c. İşin temel doğası ile ilişkisiz olan yeni ürün ve konseptler için araştırma çabalarını ve zamanını azaltmak ya da durdurmak.
 - d. Pazar payı ve karlılığı geliştirmek için mevcut ürünlerin ve maliyet etkili teknolojik yeniliklerin ürünlere göre araştırılması.
 - e. Yönetim yetenekleri, dağıtım kanalları, mevcut know-how'larımızla sinerji oluşturmaya yönelik yeni iş alternatiflerini araştırmak.
 - f. Sürekli gelişme içinde, eğitim ve insan kaynaklarının farklı birimlerle karşılıklı canlandırıcı etkileşimine yatırım yapmak.
- iii. Sorumlu yöneticilere, sorumlulukları tahsis ederek bu stratejileri zaman açısından evreleştirerek fiyatlandırmak.

¹⁶³ Donely, **a.g.e.**, s.44.

- iv. Ne yapmak istendiğini ve ne olmak istendiğini ifade eden parametrelerinin yerleştirildiği ilk misyon ifadesinin hazırlanması

Bu aşamalardan sonra yapılan çabaların ürününü almak için, bütçeleme tarzı içine strateji ilişkilendirilmelidir. Başka bir ifade ile strateji için ilk yıl yapılması gerekenler belirlenerek bütçelenmelidir. Operasyonel planlama ise yönetime işin stratejik yönüne göre açık parametrelerle, detayları azaltmakla, gelecek birkaç yılı kapsayan planlar içine bütçe yılının çok spesifik aydan aya detaylarından gitmeye izin vermelidir.

Diğer bir ifade ile, bütçe birimleri; iç fiyatları, miktarları, maliyetleri ve şu andaki üretim karmamızın harcamalarını içermelidir. Operasyon planının gelecek yılı; bu yılın karmasını değiştirmek için planlanan stratejilerin umulan sonuçlarına bu yılın karması ile ilgili en iyi tahminimizi eklemekle üretilir. Operasyon planının üçüncü yılı ilk iki yıl için planlanan karlar ve ürünler içinde beklenen değişimlerle bu yılın karmasının bir projeksiyonudur. Operasyon planlarının stratejilerin umulan sonuçları hakkında, o andaki en iyi düşünceleri içermesi gerekir.

Bütün planlama süreci yönetimin liderliğinde aşağıdaki sistematik düşünce tarzını cesaretlendirecek şekilde dizayn edilmelidir:¹⁶⁴

- i. Yöneticileri müsait veya müsait olunmayan ani yeni gelişmeler için daha iyi bir şekilde hazırlıklı tutulmalıdır.
- ii. Birbirini etkileyen sorumluluklarına doğru daha güçlü bir duyarlılık verilmelidir.
- iii. İşletmenin bütün amaç ve hedeflerinin artırılması ve yayılması gereklidir.
- iv. Yönetimin çabalarını, kaynakların kullanımını ve kontrol için performans standartlarını daha iyi koordine etmelidir.

Stratejik planlama yoluyla herhangi bir iş üzerinde yapılmaya çalışılan; yönetim takımına işin bütün elementlerini değiştirmeye veya en önemlilerini seçmeye ya da en azından bazı elementleri tarafsızlıkla güne gün yönetime dönüştürmeye yönelik bir yol geliştirmektir. Eğer en azından bu başarılırlarsa, ondan sonra onlarla ilgilenmek için tehdit ve alternatiflerin bir sırası öne alınmalıdır. Anahtar stratejik meseleleri

¹⁶⁴ Donely, a.g.e., s.46.

belirlemeye yönelik bir yol geliştirmeye başlamak, gelecekle şu anı dengelemenin önemli bir unsurudur. Stratejik planlama, operasyonel planlama ve bütçeleri entegre etme başarısının gerçek sırrı ise, organizasyon üzerinde stratejik planları etkili olarak yayabilme yeteneğidir.¹⁶⁵

1.3.2.3. Stratejik Yönetimde Performans Ölçümü ve Önemi

Bir iş için performans amaçları geliştirmek ve bu performansı başarmak için strateji ve planlar geliştirmek başarının en önemli parçasını oluşturur.¹⁶⁶

Yönetim, stratejik planı etkili olarak uygulamak için, tahsis edilen kaynaklarla planın amacını zamanında başarıp başaramayacağını bilmek ister. Doğru cevabı almak doğru performans ölçüm sistemiyle mümkündür. Doğru bir ölçüm yapmadan performans yönetilemez.¹⁶⁷

Performansı ölçmek ve değerlendirmek ve gerekli olduğunda değişiklikler yapmak, bütün işletmeler için bir ihtiyaçtır. Bütçeler miktarsal hedefleri; bireyler, departmanlar, iş birimleri, ve bölümler için ortaya koyarlar. Bu hedeflere karşı ilerleme, bilgi sistemleri vasıtasıyla ölçülebilir ve geri bildirim hızlı ve doğru olarak mümkün olabilir. Daha sonra düzeltme faaliyetleri hızlı olarak yapılabilir¹⁶⁸

Performans ölçümü için geliştirilen ölçüler oldukça çeşitlidir.¹⁶⁹ Çok geniş bir uygulama alanı bulan Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bu sorunu; performans ölçülerini, finansal ve finansal olmayan hedefler için 16 ile 25 arasında sınırlandırarak ve ölçüler arasında karmaşık bağlantılar yerine neden-sonuç ilişkileri ile ilişkilendirerek çözmüştür.¹⁷⁰

Çoğu planlama ve bütçeleme sistemleri yöneticilere işletme performansını analiz etmeye, uygun ve zamanlı bir şekilde planla performansı karşılaştırmaya izin vermemektedir. Yöneticiler ancak gerçek bir zaman temelinde performans ölçülerini karşılaştırıp analiz edebilirlerse planlama ve bütçelemeden kazanç sağlarlar. Bireysel

¹⁶⁵ a.g.e., s.46.

¹⁶⁶ Elizabeth Richardson, "Linking Strategy and Performance", **Illumin Ltd**, , http://www.illumin.co.nz/files/linking_strategy.pdf, Ocak 2003, (Erişim: 22.06.2005).

¹⁶⁷ Aguilier, a.g.m.

¹⁶⁸ Joh L. Tomson, a.g.e., s.818.

¹⁶⁹ The Buttonwood Group LLP, a.g.m., s.39-46.

¹⁷⁰ Robert S. Kaplan, David P. Norton, **Balanced Scorecard, Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek**, (çev. Serra Egeli) Sistem Yay. 1999, s. xi-xii

bazda da yöneticiler işletme veya endüstri standartlarına göre başarılarını analiz etmede ve ölçmede performans ölçülerini kullanabilirler.¹⁷¹

Yıllık bir süreç içinde taşınan performans amaçları ve incelemeleri organizasyona hizmet etmez. Bunun yerine sürekli performans görüntüleme ve ölçme sistemi uygulanmalıdır. Sürekli performans yönetimi; yanlış adımları düzeltme faaliyetine, değişikliklere müteakiliyete ve hedefleri tekrar değerlendirmeye işletmeye zaman tanır.¹⁷²

Entegre edilmiş stratejik planlama, bütçeleme ve ölçme sistemi işletmeye şu faydaları sağlayacaktır:¹⁷³

- i. İşletmenin tamamında paylaşılmış vizyon ve hedeflerle yönetim
- ii. Değişen pazar koşullarına ve iş şartlarına daha hızlı cevap ve kazanç projeksiyonlarını içeren daha doğru gelecek tahminleri
- iii. İyi tanımlanmış performans amaçları ve ölçüleri
- iv. Zaman değil, geçerli güncel verileri kullanan daha doğru analiz ve planlama.
- v. Gelir ve maliyet sürücüsü faktörleri içine bütün düzeylerde değerli anlayış
- vi. Gelecek için hazırlanma ve zamanında harekete geçme.
- vii. Performans görüntüleme ile stratejik amaçları karşılamama oranında daha yüksek başarı oranı.

¹⁷¹ Mike Morini, “Four Steps To Effective Planning and Budgeting,” **Bank Accounting&Finance**, Ekim 2002, Cilt15, Sayı: 6, s.2.

¹⁷²Karl Ederle, “ Planning and Budgeting for Effective Business Strategy”, **CFO Project** Sayı 1,s.6. ([www.cfoproject.com/ document.asp](http://www.cfoproject.com/document.asp) adresinde ulaşılabilir.Erişim, 15.010.2004)

¹⁷³ **a.g.m.** s.2

İKİNCİ BÖLÜM

STRATEJİK YÖNETİM ARACI OLARAK DENGELİ PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMİ VE STRATEJİK BÜTÇE İLİŞKİSİ

2.1. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi

İşletmelerin yönetim ve ölçümleme modellerinin bilgi çağına geçişle birlikte değişmesi kaçınılmazdır. Bu çağda; müşteri ilişkileri, çalışanlara yönelik tutum ve davranışlar, tedarikçilerle ilişkiler performansı belirleyen kritik noktalar haline gelmiştir. İşletmelerin stratejik düşünerek farklılık oluşturmayı sağlamak amacıyla uygulamaya çalıştıkları tekniklerden birisi de Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'dir.

Türkçe'ye bu kavram; "Denge Kontrol Paneli", "Kurumsal Karne", "Dengeli Performans Değerleme Tablosu", "Strateji Odaklı Performans Ölçüm Sistemi" "Hedef Kartı" şeklinde, farklı yazarlar tarafından farklı şekillerde çevrilmiştir.¹⁷⁴ Bu konuda bizim önerimiz, Balanced Scorecard Sistemi'nin strateji odaklı organizasyon oluşturmak amacıyla kullanılması ve kurumu bir bütün olarak ele alarak denge unsuruna önem vermesi nedeniyle; "Strateji Odaklı Dengeli Performans Ölçüm Tabloları Sistemi" ya da daha yalın bir ifade ile "Dengeli Performans Ölçüm Sistemi" şeklinde çevrilmesidir. Biz bu çalışmamızda yalınlığı sağlamak amacı ile "Dengeli Performans Ölçüm Sistemi" ifadesini kullandık

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi literatüre 1992 yılında Harvard Business Review'de yayınlanan; "Dengeli Performans Ölçüm Sistemi - Başarıya Yön Veren Ölçütler" (The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance) adlı makaleyle girmiştir. Bu makalenin yazarlarından Robert S. KAPLAN Harvard Üniversitesinde profesör, David P. NORTON ise Boston bölgesinde danışman olarak çalışmaktadırlar. 1990 yılında Kaplan ve Norton performans ölçümünün yeni metotları ile ilgili olarak bir çok işletmede çalışma yapmışlardır. Modern iş çevresinde faaliyet gösteren işletmelerde finansal temele dayalı performans ölçütlerinin yetersiz olduğunu belirlemişlerdir ve buna bağlı olarak organizasyonun tamamından faaliyetler üzerine dayalı – müşteri meseleleri, iç iş süreçleri, işçi faaliyetleri ve hissedar meseleleri- Dengeli Performans Ölçüm Sistemi temelli performans ölçütlerini ortaya koymuşlardır. Kaplan ve Norton 1993 yılında aynı dergide Dengeli Performans Ölçüm Sistemi çalışma esaslarını ayrıntılı olarak anlattıkları "Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni Uygulamak" (Putting the Balanced Scorecard to Work) adlı makaleyi yayınlamışlardır.

¹⁷⁴ Mehmet Özbircikli ve Ferit Ölçer, "Strateji Odaklı Performans Ölçüm Sistemi, Balanced Scorecard-BSC", *İstanbul Üniversitesi İşletme Fak Dergisi*, Kasım 2002 , s.24.

Sonraki yıllarda işletmeler, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni uygulamışlar ve hemen akabinde olumlu sonuçlar almışlardır. Kaplan ve Norton, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin işletmeler tarafından sadece performans ölçüm aracı olarak değil aynı zamanda Dengeli Performans Ölçüm Sistemi için seçtikleri ölçüleri vasıtasıyla stratejilerini de ilettiklerini görmüşlerdir. Bundan sonra dünyada Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, strateji uygulamada anahtar bir araç olarak ün kazanmıştır.¹⁷⁵

1996 yılında Kaplan ve Norton, “Dengeli Performans Ölçüm Sistemi-İşletme Stratejisini Eyleme Dönüştürmek” (Balanced Scorecard– Translating Strategy into Action) adlı kitaplarını yayınlamışlardır. Bu kitapta yazarlar; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni işletme stratejilerini eyleme dönüştürmenin bir yöntemi olarak sunmaktadırlar. Bu çalışmada Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; bir işletmenin misyon ve stratejisinin fiziksel ölçüler haline dönüştürülerek ifade edilmesi olarak ifade edilmektedir. 2001 yılında ise; “Strateji Odaklı Organizasyon - Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Yeni İş Çevresinde İşletmeleri Nasıl Başarılı Yapar” (Strategy Focused Organisation, How Balanced Scorecard Companies Thrive in The New Business Environment) adlı kitaplarını yayınlamışlardır. Bu kitapta ise Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin bir stratejik yönetim sisteminin ötesine geçerek, değişen koşullara uyum sağlamak ve strateji odaklı işletme olmak için nasıl kullanılacağı anlatılmaktadır.

Ayrıca Kaplan ve Norton, stratejinin açıklanmasında Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne yararlı olması amacıyla; “Strateji Haritası” ismini verdikleri bir araç geliştirmişlerdir. Bu konuda; “Stratejinizle Bir Sorununuz mu var? O zaman Haritalandırın”(Having Trouble With Your Strategy? Than Map it) adlı makaleyi ve “Strateji Haritaları: Maddi Olmayan Varlıkları Maddi Çıktılara Dönüştürmek” (Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes) adlı kitabı yazmışlardır.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni, başlangıcından bu yana geçirmiş olduğu evrim sürecini de dikkate alarak şu şekilde tanımlayabiliriz. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; işletmelerin sahip oldukları geçmiş verilere dayanan, fiziksel (finansal) değerlerin yanında geleceğe yönelik olarak müşterilerin ve hissedarların beklentileri çerçevesinde işletme içi faaliyetlerin geliştirilmesi ve mükemmelleştirilmesi; değişime

¹⁷⁵ Niven, **a.g.e.**, 2002,s.11.

ayak uydurabilmek amacıyla insan, sistem, işletme içi yöntemler çerçevesinde öğrenme ve gelişme gibi fiziksel olmayan boyutlarını (değerleri) da esas alan; belirli göstergelerle bu boyutları ölçen; hem boyutlar arasında hem de geçmişe yönelik ölçülerle geleceğe yönelik ölçüler arasında dengenin ve entegrasyonun sağlanması için stratejik geri bildirim sağlayan; ölçümü stratejiye bağlayan ve stratejiyi uygulanır kılmayı amaçlayan; dinamik bir performans ölçüm sistemi, bir stratejik yönetim sistemi ve bir iletişim aracıdır.¹⁷⁶

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, aynı zamanda stratejik yönetime ve bu süreçte stratejik bilginin sağlanmasına da yeni bir yaklaşım getirmektedir.¹⁷⁷ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bir proje değil bir sistemdir. İş yönetmenin ve klavuzluk yapmanın bir yoludur.¹⁷⁸

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi çok geniş çapta kabul görmesi ve etkiye sahip olması nedeniyle, 1997 yılında Harvard Business Review tarafından son 75 yılın en önemli iş fikri olarak seçilmiştir.¹⁷⁹ Yine 1997 yılının en iyi teorik katkısı olarak American Accounting Association'dan ödül almıştır¹⁸⁰ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, Fortune 1000 işletmenin % 60'ı tarafından kullanılmaktadır. Kullanmayan işletmelerin % 43'ü daha sonra kullanmayı düşünmektedirler, % 48'i ise Dengeli Performans Ölçüm Sistemi yazılımlarından herhangi birini kullanmayı düşünmektedirler.¹⁸¹ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi sadece büyük çaplı işletmelerde değil eşit derecede küçük çaplı işletmelerde de faydalı olmaktadır.¹⁸²

¹⁷⁶ Niven ,a.g.e.,2002, s.11-20.

¹⁷⁷ A. Papalexandris, G.Ioannou, G.P.Prastacos, "Implementing The Balanced scorecard in Greece: A Software Firm's Experience", **Long Range Planning**,2004, Sayı. 37, s. 347-362.

¹⁷⁸ "Transforming Business and Career with the Balanced Scorecard- An Interview with Jay Forbes," **Balanced Scorecard Report** , Mart-Nisan 2002, s.4.

¹⁷⁹ <http://www.bscol.com/bscol/>

¹⁸⁰ Hanne Norreklit, "The Balanced scorecard: What is the score? A Rhetorical Analysis of the Balanced Scorecard", **Accounting, Organizations and Society**, 2003, Sayı. 28, s. 591-619.

¹⁸¹ Andy Neely, Bernard Narr, **Automating Your Scorecard: The Balanced Scorecard Software Report**, Cranfield School of Management, Ekim 2003, (<http://www.som.cranfield.ac.uk/som/cbp/products/BScorecard.asp> , Erişim: 01.02.2005).

¹⁸² Henrik Andersen, Ian Cobbald, Gavin Lawrie, "Balanced Scorecard Implementation in SMEs: Reflection on Literature And Practice", **Manufacturing Information Systems, Proceedings of The Fourth SMESME International Conference**, PAalborg Denmark, 14-16 Mayıs 2001, s.1-10. (www.2gc.co.uk/pdf/2GC-SMESMEp.pdf adresinden alınmıştır. Erişim: 10.02.2005).

Kaplan, işletmelerin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni merkezi parçaları haline getirerek şu amaçlarla kullandıklarını belirtmektedir.¹⁸³

- i. Stratejik amaçlar hakkında açıklık ve konsensus oluşturmak.
- ii. Stratejik amaçlarını; iş birimlerine, departmanlara, takımlara ve birimlere iletmek.
- iii. Stratejik planlama, kaynak tahsisi ve bütçeleme sürecini ilişkilendirmek.
- iv. Stratejik planı ve uygulamasının etkinliğini öğrenmek ve geri bildirim sağlamak.

Praxis, Bubenberg'in Sağlık Yönetim Başkanı Adrian Wirthner Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin işletmede meydana getirdiği en önemli değişikliği; "Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile siz, stratejiniz hakkında günlük olarak düşünmeye zorlanırsınız." şeklinde açıklamaktadır;¹⁸⁴

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin kullanım amaçları ile ilgili Eylül 2000'de Balanced Scorecard Collaborative, on-line üyelerine bir anket gönderip işletmelerde Dengeli Performans Ölçüm Sistemi kullanımı ile ilgili görüşlerini bildirmelerini istemiştir. Cevaplayıcıların Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni devreye alma nedenleri ve yüzdeleri tablo 2.1.'de gösterilmiştir.¹⁸⁵

Tablo 2.1. İşletmelerin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni uygulamaya Başlamasının Nedenleri

AMAÇ	ORAN
Organizasyonu Strateji İle Aynı Doğrultuya Getirmek	% 66
Organizasyonel Sinerji	% 61
Stratejik Bir Yönetim Sistemi Kurmak	% 57
Strateji İle Planlama ve Bütçelemeyi Birbirine Bağlamak	% 54
Stratejik Hedefler Koymak	% 51
Stratejik Öncelikleri Belirlemek	%50
Bireylerin Stratejiyle Aynı Yönde Olmasını Sağlamak	%47

Kaynak: Laura Downing,a.g.m., s.1-3.

¹⁸³ Baldrigeplus.com, **Balanced Scorecard**, Macpherson Publishing, New Zeland, 1999, (http://www.baldrigeplus.com/Exhibits/Exhibit-Balanced_scorecards.pdf, (Erişim,15.04.2005).

¹⁸⁴ <http://www.balancedscorecard2.com/customerstories.html>, Erişim. 10.07.2004.

¹⁸⁵ Laura Downing, "Progress Report on the Balanced Scorecard: A Global Users' Survey", **Balanced Scorecard Report**, Harward Business School Publishing, Kasım 2000, Article Reprint, Product No: B0011C, s.7-9.

Başarılı bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulaması dört aşamayı gerektirmektedir:¹⁸⁶

- i. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi mimarisini, işin derinlemesine anlaşılmasını sağlayarak oluşturmak. Bu üst yönetim tarafından işletmenin uzun dönem stratejisinin formülasyonunu mümkün kılar.
- ii. Strateji etrafında oluşturulan ve düzenli grup toplantıları ve mitingler vasıtasıyla yürütücülerden elde edilen girdiler üzerine temellenen bir stratejik amaçlar seti tanımlamak.
- iii. Stratejinin ilerlemesini izlemek için anahtar performans göstergeleri olarak isimlendirilen en iyi Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçülerinin seçilmesi, tanımlanması ve her birinin diğeri ile düzenlenmesi.
- iv. Farklı düzeylerde iletişimi kolaylaştırmak için; uygulama planları, bilgi ve raporlama sistemleri geliştirmek ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi projelerini uygun personel eğitimi ile ilişkilendirmek.

2.1.1. Performans Ölçüm Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi

Stratejinin başarılmasında ölçümün kullanılması hayatidir. Timothy Galphin “Stratejiyi Uygulamak” (Making Strategy Work) adlı kitabında; ölçülebilir amaçları ve hedefleri, stratejiyi çalışır hale getirmenin anahtar başarı faktörleri olarak belirtmektedir.¹⁸⁷ Başka bir ifade ile performans ölçümü, arzulanan çıktıları yürütmeye bir araç olarak hizmet eder.¹⁸⁸

Bir işletmenin performans ölçüm sistemi yöneticilerin ve çalışanların davranışlarını güçlü bir şekilde etkilemektedir.¹⁸⁹ Performans ölçüm sistemleri strateji

¹⁸⁶ Robert Kaplan, David Norton, “Linking the Balanced Scorecard to Strategy”, **California Management Review** Cilt 39, Sayı:1, Son Bahar 1996, s.56.

¹⁸⁷ Timoty Galphin, **Making Strategy Work: Building Sustainable Growth Capability**, Jossey-Bass Business and Management Series, Jossey-Bass; 1st Edition, Ekim, 1997.

¹⁸⁸ James W. Coaker; “The Balanced Scorecard is a Great Strategy. Now What?” **ASMENEWS**, Ocak 2004, (The American Society of Mechanical Engineers- ASMENEWS aylık uluslar arası yayın dergisidir. Makaleye, <http://www.asmenews.org/archives/backissues/jan04/features/104sccard.htm>, adresinden ulaşılabilir. Erişim.15.06.2005).

¹⁸⁹ Robert S. Kaplan, David P. Norton; The Balanced Scorecard- Measures That Drive Performance, **Harward Business Review**, Ocak/Şubat 1992, s.71.

geliştirmede, organizasyonel amaçların başarısını değerlendirmede ve yöneticilere gerekli bilgileri karşılamada anahtar rol oynar.

Simons performans ölçümünü şu şekilde tanımlamaktadır;¹⁹⁰

“Performans ölçüm sistemi, işin uygulanmasında yöneticilerin yörengede kalmalarına yardımcı olur. Geleneksel performans ölçüm sistemleri gerçek sonuçlarla stratejik amaç ve hedeflerin karşılaştırılmasını gerektirir. Daha genel olarak, bir performans ölçüm sistemi amaçlara karşı ilerlemeyi içeren periyodik geri bildirim raporlarıyla iş amaçlarının yerleştirmesine sistematik bir modelden oluşur. Performans amaçları kısa dönem veya uzun dönem olabilir. Kısa dönem performans genellikle bir yıllık veya daha az bir zaman aralığı üzerine odaklanır. Uzun dönem performans amaçları birkaç yıllık periyot üzerinde değişen rekabet dinamiklerine adapte olmak ve yenileştirme kabiliyetini içerir. Başarılı rekabetçiler, alternatifleri görerek veya çeşitli alternatifler geliştirerek bunları kısa ve uzun dönemde avantaja dönüştürebilirler. Performans ölçüm sistemleri değişiklikleri öğrenme ve adapte olma konusunda yöneticilere yardımcı olmadıkça kritik rol oynarlar.”

Son on yıldır organizasyonel etkinliği geliştirmenin bir yolu olarak performans ölçümü üzerinde fazlaca durulmuştur.¹⁹¹ Ancak son yapılan araştırmalar, çoğu işletmenin performans ölçüm sistemleri ile memnun olmadıklarını ortaya koymuştur. Bunun nedeni de sadece finansal ölçülere dayalı performans ölçümüdür.¹⁹²

Geleneksel finansal performans ölçüleri endüstri çağında işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamıştır, fakat bugünkü rekabetçi çevre içindeki faaliyet talepleri açısından ve bu güne hakim olan bilgiye dayalı ekonomi içinde maddi olmayan duran varlıkların önemi nedeniyle yeterli olmamaktadır.¹⁹³

Kurumu bir bütün olarak ele alarak, performans işletmenin bütünündeki faaliyetlere bağlı olarak değerlendiren yönetim sistemleri; “Kurumsal Performans Sistemleri” olarak tanımlanmaktadır. Bir kurumsal performans yönetim sistemi, metodoloji, süreç ve performans göstergelerini tek bir kurumsal uygulama altında birleştiren teknolojik çözüm olarak tanımlanabilir.¹⁹⁴ Tarihsel gelişimine bakıldığında kurumsal performansın izlenmesi ve planlanmasına yönelik ilk sistemler, karar destek

¹⁹⁰ R. Simons, **Performance measurement Control System For Implementing Strategy: Text and Cases**, Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ, s. 12.

¹⁹¹ L.Maholland, P.Muetz, “A Balanced Scorecard Approach to Performance Measurement,” **Government Finance Review**, Nisan 2002, s.12-16.

¹⁹² Christopher Ittner, David Larcker; “Non – Financial Performance Measures: What Works and What Doesn’t”, **Financial Times**, Ekim 2000, (<http://knowledge.wharton.upenn.edu/articles.cfm?catid=1&articleid=27>’den alınmıştır. Erişim. 10.03.2005)

¹⁹³ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 2001s.25.

¹⁹⁴ Uğur Serkan Taşkın, “Kurumsal Performans Yönetimi”, <http://www.ntvmsnbc.com/news/251236>, Erişim, 06.10.2004.

sistemleri olarak adlandırılmaktadırlar. Karar destek sistemleri(DSS- Decision Support Systems), işletmenin elindeki bilginin; satış kanalları, ürünler, müşteri profilleri gibi farklı boyutlar bazında raporlanmasını sağlarken, 1980’lerde gündeme gelen Yönetici Bilgi Sistemleri (EIS – Executive Information Systems); işletmenin güçlü ve zayıf yanlarının grafik arabirimler vasıtasıyla analiz edilmesini sağlamaktaydı. EIS’in ayırt edici bir özelliği de işletme yöneticilerinin bilgi işlem departmanlarına ihtiyaç duymaksızın istedikleri raporları üretebilmeleriydi. EIS zamanla daha alt kademede çalışanlar arasında da yaygın olarak kullanılmaya başlandı. 90’lara geldiğimizde ise gerek kurumsal kaynak planlama yazılımları (ERP- Enterprise Resource Planning), gerekse müşteri ilişkileri yönetimi yazılımlarının (CRM-Customer Relations Management) yaygınlaşması, işletme içindeki birçok kullanıcının, birçok bilgiye ulaşabilme imkanını sağladı. Bu dönemde, kurumsal planlama, raporlama ve analiz süreçlerinin hızlandırılmasında önemli bir role sahip olan iş zekası (BI-Business Intelligence) yazılımları yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu dönemde yine sadece finansal göstergelere dayalı olarak performansın ölçülmesi ve değerlendirmenin amaca hizmet etmediği ve yeterli olmadığı nedeniyle Kaplan ve Norton, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’ni geliştirmişlerdir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’nin en önemli özelliklerinden biri, kurumu bir bütün olarak ele alarak, işletme vizyonunu stratejilere dönüştüren ve stratejik yönetim/çalışma anlayışını işletmenin bütününe yaymayı hedefleyen bir kurumsal performans ölçüm sistemi olmasıdır.¹⁹⁵

İşletmelerin büyük bir kısmı; yeniden yapılanma (reengineering), toplam kalite yönetimi, entegrasyon duygusu olmaksızın yetki devri gibi lokal gelişme programları uygulamaktadırlar. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ise organizasyonların stratejik çabalarının odak noktası olarak hizmet etmektedir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; hissedarlara, yöneticilere, çalışanlara, yatırımcılara ve hatta müşterilere bile işletme önceliklerini tanımlar ve iletir.¹⁹⁶

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’ni biz bir işletmenin stratejisinden dikkatlice elde edilen ölçüler takımı olarak da düşünebiliriz. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi için seçilen ölçüler, yöneticiler için işletmenin misyon ve stratejik hedeflerini

¹⁹⁵ Melih Demir, “Kurumsal Karne Balanced Scorecard”, <http://www.ironmanconsulting.com.>, Erişim. 15.04.2005.

¹⁹⁶ Robert S. Kaplan, David P. Norton, “Putting the Balanced Scorecard to Work” **Harvard Business Review**, Eylül/Ekim 1993, s.135.

başarabilecekleri performans sürücülerini ve çıktı sonuçlarını hissedarlara ve çalışanlara iletmekte de kullanabilecekleri bir aracı temsil eder.¹⁹⁷

Büyük bir işletmenin yöneticisi, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin önemini; "Önceleri yıllık olarak yapılan bütçe, başlıca yönetim planlama aracımızdı. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ise bütün yeni proje ve işlerin değerlendirilmesine karşı bir kıstas olarak ve bir dil olarak da kullanılıyor." şeklinde ifade etmiştir.¹⁹⁸

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bir işletmenin stratejisini, amaçlar ve performans ölçülerine dönüştürür. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, amaçları belirlemek için yönetim sisteminin merkezine organizasyonun vizyon ve stratejisini yerleştirir. Finansal ve finansal olmayan ölçüleri ve göstergeleri içerir, dış ve iç ölçüler arasında bir dengeyi temsil eder ve bireysel amaçlarla işletme stratejisini düzene koyar. İşletmenin gelecek performansını yürütmeye kılavuz göstergelerin önemini vurgular.¹⁹⁹

Başarıyı sadece finansal verilerle ölçmenin imkansız olduğu günümüzde, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulaması; müşteriler, iç süreçler ve çalışan boyutunu da yönetim yaklaşımına dahil ederek işletmelere önemli avantajlar sağlamaktadır.²⁰⁰ Daha açık olarak; değer oluşturmak için stratejiler, maddi varlıkları yönetmekten daha ziyade bilgi temelli stratejilere doğru değişmektedir. Bu da bir işletmenin maddi olmayan varlıklarını oluşturmaktadır.²⁰¹ Muhasebe sistemlerinde, işletmelerin maddi olmayan varlıklarının yöneticilere ve yatırımcılara daha elle tutulabilir olarak raporlanabilmesi için işletmelerin bilançolarında gösterilmektedir. Fakat bazı faktörler bilanço üzerinde maddi olmayan varlıkların geçerli bir değer takdirini önlemektedir.²⁰²

İlk olarak, maddi olmayan varlıkların değeri dolaylıdır (endirektir).

İkinci olarak, maddi olmayan varlıkların değeri, organizasyonel yapı ve stratejiye bağlıdır. Maddi olmayan varlıklar nadir olarak kendi kendilerine değer teşkil

¹⁹⁷ Niven, **a.g.e.**, 2002, s.12.

¹⁹⁸ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, 1993, s.135.

¹⁹⁹ C.W. Chow, K.M. Haddad, J.E. Williamson, "Applying The Balanced Scorecard To Small Companies", **Management Accounting**, Ağustos 1997, s.21-27.

²⁰⁰ Demir, **a.g.m.**

²⁰¹ Bernard Marr, Chris Adams, "The Balanced Scorecard and İntangible Assets: Similar İdeas, Unaligned Concepts", **Measuring Business Excellence**, Cilt.8, sayı.3, 2004, s.19.

²⁰² Robert S. Kaplan- David P. Norton, "Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I", **Accounting Horizons**, Mart 2001, s.88.

ederler. Genellikle değer oluşturmak için diğer maddi olmayan varlıklarla ve maddi varlıklarla birlikte düşünölmeleri gerekir.

Bir çok işletme hala performansını sadece finansal boyutu ile değerlendirmektedir. Finansal ölçömler temelde sadece geçmişö ölçmeye yönelik olduğundan bir işletmenin hayati performans faktörleri arasında bağlantıyı açıklamazlar ve geçmişö yönelik göstergelerin (Lag İndicators) doğası gereğı kısa dönem performans gelişmesi için uzun dönem değer oluşturmanın feda edilmesi ile sonuçlanırlar.²⁰³ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ise sadece finansal boyutu değil aynı zamanda önceleri fazla değerli bulunmayan ve ölçölemez kabul edilen maddi olmayan faktörleri de dikkate almaktadır. Bu anlamda Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bir işletmede çeşitli stratejik ölçömler arasındaki uyumun sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Özellikle 21. yüzyılın hiperrekabetçi ortamında başarılı olmaya çalışan işletmeler için finansal olmayan bilgilerin öneminin artacağı görölmektedir.²⁰⁴ Bu açıdan Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin önemi daha da ortaya çıkmaktadır.

Performans ölçümüne Dengeli Performans Ölçüm Sistemi yaklaşımı birçok işletme için önemli gelişmeler sağlamıştır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde finansal perspektife üç yeni perspektif daha eklenmiştir. Bunlar;“Müşteri Perspektifi”, “İç Süreç Perspektifi” ve “Öğrenen ve Gelişen Perspektif”dir.²⁰⁵

Bu perspektifler, işletmenin başarısının devam ettirilmesi için kritik iş sürücöleri üzerine temellendirilmişlerdir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uzun dönem büyümeyi sürdürmeyi devam ettirmek ve ilerletmek için öncü performans göstergelerin(Lead İndicators) türetilmesini ve kullanılmasını öngörmekte ve teşvik etmektedir.

FMC Corporation'da yönetici olarak çalışan Lary D. Brady; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni stratejinin bir ölçümü olarak değil bir stratejik ölçüm sistemi olarak gördüklerini belirtmektedirler.²⁰⁶ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçümün stratejiye bağlanmasını vurgular ve sebep sonuç bağlantısı yoluyla stratejinin

²⁰³ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mart 2001,s.87.

²⁰⁴ Paul R.Niven,“Examining the Endurance of The Balanced Scorecard”, **Journal Of Cost Management**, Mayıs/Haziran 2001, s.18.

²⁰⁵ Liz Murby, “Balanced Scorecard Breakthrough”, **CIMA Insight**, Mart 2003, (www. Cimaglobal. com /cps/rde/xchg/SID-0AAAC564-CF368A1E/live/root.xml/6384_5137.htm adresinden alınmıştır. Erişim. 15.04.2005).

²⁰⁶ Kaplan, Norton, **a.g.m.**,1993,s.135.

altında yatan hipotezi tanımlar.²⁰⁷ Ölçme sisteminin stratejiye sıkı bir şekilde bağlanması finansal olmayan ölçülerin rolünü yükseltir. Stratejinin uygulanması için bir operasyonel kontrol listesinden daha kapsamlı bir sisteme ihtiyaç vardır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi değişen teknolojik yapıyı ve rekabetçi avantajları finansal olmayan ölçüler için rolü artırır.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde en fazla 25 adet ölçü bulunabilir. 25 adet ölçü; bir işletmenin 25 farklı alana odaklanması mümkün olmayacağı düşünülerek fazla olarak düşünülebilir. Çünkü 25 adet ölçünün işletme tarafından özümsemesi zor olabilir(hatta 10 tanesi bile zordur). Ancak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi tek bir stratejinin enstrümanı olarak düşünülürse ve tek bir strateji için neden sonuç ilişkisi içinde birbirine bağlandığında bu sayı anlamsız hale gelir. Bazı işletmeler de 16- 25 arasındaki ölçüyü tüm operasyonlarını ölçmek için az olarak ta görebilirler. Ancak bunun nedeni işletmelerin kontrol amaçlı ve strateji amaçlı ölçü ayrımını yapamamalarıdır.²⁰⁸

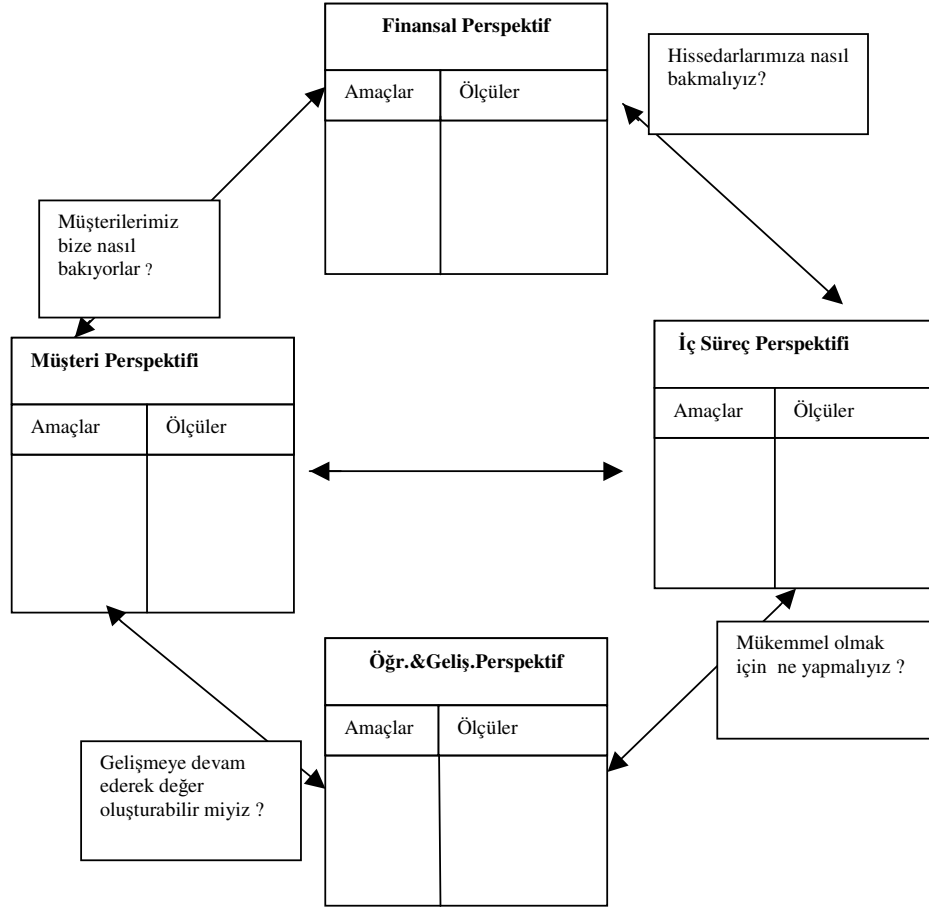
Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde yer alan ölçüler strateji amaçlı ölçülerdir. İşletmeler bunun dışında elbette ki kontrol amaçlı olarak diğer ölçülerden de yararlanacaklardır. Strateji amaçlı ölçü kontrol amaçlı ölçü ayrımını şu örnekle açıklayabiliriz. Üniversite sınavına hazırlanan bir kişinin sınavı kazanmak için 250 puan alması gerekmektedir. Ancak sınavda 250 puan alabilmek için sağlık şartlarına da dikkat etmelidir. Örneğin sınav akşamı hasta olan bir kişi sınavda gerekli performansı gösteremeyebilir. 250 puan almak sınavı kazanmak için gerekli şarttır. Bu stratejik amaçlı bir ölçüdür. Sağlık şartları ile ilgili ölçüler ise (vücut ısısının 37 derece olması gibi) kontrol amaçlıdır. Sağlık koşullarımızın normal olması da tek başına bize sınavı kazanmayı sağlamaz. Bu anlamda sınavı kazanmak için 250 puan almak gereklidir. Bunu yapabilmek için ise sağlığınıza da dikkat etmemiz gereklidir.

Endüstri çağından bilgi çağına geçişle sadece geleneksel finansal kontrol sistemlerini kullanmak bir işin bütün performansını değerlendirmek için artık yeterli değildir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi finansal perspektife üç yeni perspektif daha eklenmiştir. İşletmeler nadir olarak bu dört perspektiften daha az perspektif

²⁰⁷ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mart 2001, s.87.

²⁰⁸ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 1999, s.197.

kullanmaktadır. Endüstri şartlarına göre işletmeler bu dört perspektifin dışında perspektife ihtiyaç duyabilmektedirler.²⁰⁹



Şekil 2.1. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Performans Ölçüleri İlişkisi

Kaynak: Kaplan,Norton,a.g.m., Ocak- Şubat 1992, s.72.

Günümüzün karmaşık yapıya sahip iş dünyasında işletmeleri bir jet uçağına benzeten Kaplan ve Norton, uçağıın birkaç göstergeye bakarak yol alamayacağından hareketle belirli göstergeler geliştirmişlerdir. 12 işletme üzerinde yaptıkları araştırmaların temelini oluşturduğu performans kriterlerini yukarıda şekil 2.1.'de gösterilen dört kritik soruya cevap arayarak dört boyuta indirgemişlerdir. Şekil dört kritik soru ekseninde Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin dört perspektifinin nasıl oluştuğunu göstermektedir.

²⁰⁹ G.K.DeBusk,R.M.Brown,L.N.Killough, "Components and Relative Weights in Utilization of Dashboard Measurement Systems Like the Balanced Scorecard", **The British Accounting Review**,2003, Sayı .35, s.215-231.

İşletmeler bu dört perspektif içinde amaçları, ölçüleri, hedefleri ve gelişme çabalarına rehberlik edecek girişimleri geliştirirler. Amaçlar gelecekte işletmenin nerede olmak istediğini temsil eder. Ölçüler hangi amaçların gerçekleştirildiğinin derecesini belirler. Hedefler miktar olarak belirlenebilir. Girişimler, işletmenin yüksek hedefleri başarma olasılığını artırmak için kullandığı taktiklerdir.²¹⁰

i. Finansal Perspektif:

Finansal Perspektif işletme stratejilerinin uygulanıp uygulanmadığını, uygulanıyor ise faaliyet sonucunun iyileştirilmesine katkı sağlayıp sağlamadığını gösterir.²¹¹ Finansal amaçlar genellikle; işletme geliri, sermayenin karlılık oranı, ekonomik katma değer gibi ölçülebilen karlılıklarla ilgilidir. Alternatif finansal amaçlar ise; satışlarda hızlı bir artış sağlamak ve nakit akışı oluşturmak olabilir. Finansal amaçlar, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde yer alan tüm diğer boyutların amaç ve ölçüleri için odak noktası niteliğindedir. Seçilen her ölçünün, finansal performansta bir gelişme oluşturacak sebep sonuç ilişkilerinin bir parçası olması gerekir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, uzun dönemli finansal amaçlardan başlayarak bu amaçlara ulaşmak için uygulanacak bir dizi finansal işlemleri, müşteriler ve işletme içi yöntemleri ve son olarak ta işletme çalışanları ve sistemlerini tanımlayarak işletmenin stratejisinin tamamını içermesi gerekir.²¹²

ii. Müşteri Perspektifi:

Yeni ekonominin getirdiği en büyük yapısal değişikliklerden biride üretici, satıcı ve müşteri arasındaki güç dengesinin müşteri lehine değişmesi olmuştur. Bu nedenle, günümüz işletmeleri müşteri odaklı stratejiler geliştirmeye başlamışlardır. İşletmelerin müşterilerine sunmuş oldukları mamul ve hizmet, onlarla kurmuş oldukları ilişkiler, müşteriler tarafından değerlendirilmektedir. Bu değerlemenin sonuçları; işletmelerin rakiplerinden farklı olarak, hedef müşterilerin gözünde kendisini nasıl cazip kıldığını, onlarla olan ilişkilerini nasıl geliştirdiğini ve koruduğunu ortaya koyar. Bununla birlikte, müşteri değerlemeleri, işletmelerin müşterileri ile içsel süreçleri arasında bağlantı kurmasına yardımcı olarak sunduğu çıktıları iyileştirmesini sağlar.

²¹⁰ Maholland, Muetz, **a.g.m.**, s.12-16.

²¹¹ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, 1992,s.77.

²¹² Kaplan,Norton, **a.g.e.**,1999, s. 62.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin bu perspektifi; müşteriler için hangi değerlerin oluşturulacağını ve bunun yollarını, müşterilerin memnun olmak için bu değerleri nasıl talep edeceğini ve niçin bu değerlere ödemede istekli olacaklarını tanımlar.²¹³

Birçok işletme bu gün müşteriler üzerine odaklanan bir işletme misyonuna sahiptir. Bu; “müşterilere değer sunmada lider konumda olmak” şeklinde misyon ifadelerinde yer almaktadır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, yöneticilerin genel misyon ifadelerini gerçekten müşterilere konu olan faktörleri yansıtmaları amacıyla müşteri perspektifinde spesifik ölçüler içine dönüştürmelerini gerektirir.²¹⁴ İşletmeler, müşterilerin kendilerini rakiplerinden farklı bir şekilde değerlendirmelerini sağlamak için; faaliyet mükemmelliği, müşterilerle iyi ilişkiler geliştirme ve ürün liderliği stratejilerini kullanabilirler. İşletmeler bu stratejileri kullanarak hangi gelir düzeyinde ve türde bir müşteri kitlesini hedef alacakları konusunda bilgi sahibi olurlar.

iii. İç Süreç Perspektifi:

İşletmeler, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin iç süreç perspektifinde, müşteri ve eşzamanlı olarak hissedarlara değer eklemeyi sürdürmek amacıyla işletmeyi mükemmel yapacak anahtar süreçleri belirlemektedirler.²¹⁵

İşletmeler, genellikle finansal ve müşteri perspektifleri ile ilgili amaç ve ölçüleri belirledikten sonra işletme içi yöntemlerle ilgili amaç ve ölçüleri geliştirirler. Bu sıralama, işletmelerin iç işleyiş yöntemlerinde kullanacakları ölçüleri müşteri ve hissedarları ile ilgili amaçlarına odaklanmalarına yardımcı olur. Bir çok işletmede uygulanmakta olan performans ölçüm sistemleri, mevcut işleyiş yöntemlerini geliştirmeye yöneliktir. Kaplan ve Norton ise Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulamasında yöneticilerin yenileme işlemleri ile başlayan, gerçekleştirilen faaliyetleri kapsayan ve satış sonrası hizmetlerde biten tam bir iç işleyiş değer zinciri tanımlı yapmalarını önermektedir.²¹⁶

²¹³ Nils-Goran Olve, Jan Roy, Magnus Wetter, **Performance Drivers: A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard**, John Wiley & Sons, Temmuz 2000, s.61.

²¹⁴ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, 1992, s.73-74.

²¹⁵ Paul Niven, **Balanced Scorecard Diagnostics**, John Wiley & Sons, Inc., 2005, s.15.

²¹⁶ Kaplan Norton, **a.g.e.**, 1999, s.115.

Müşteri perspektifinde ele alınacak uygulamaların her biri işletmenin müşterilerine hizmet etmek ve işletmenin değer durumunu tatmin etmek için belirli iç süreçlerin etkili operasyonlarını zorunlu kılacaktır. Buna bağlı olarak; iç süreç perspektifi esas olarak işletmenin iç süreçlerinin analizinden oluşturulur. Analiz genellikle işletmenin kendini geliştirmek için ihtiyaç duyduğu kaynak ve yeteneklerin belirlenmesini gerektirmektedir. Bu perspektifte yöneticilerin görevi bu süreçleri belirlemek ve ilerlememizde izleyeceğimiz en iyi ölçüleri geliştirmektir. Müşteri memnuniyeti ve hissedar beklentileri için, mevcut faaliyetlerin gelişmesindeki artış üzerine odaklanmaktan daha ziyade tamamen yeni iç süreçleri belirlemek gerekebilir. Ürün geliştirme, üretim, dağıtım ve posta ile satış servisleri bu perspektifte ele alınabilir.²¹⁷

iv. Öğrenen ve Gelişen Perspektif:

Başarılı işletmeler, çevrelerindeki büyük değişikliklerle yüz yüze kaldıklarında genellikle buna etkili olarak cevap verememekte ve başarısızlığa düşmektedirler. Böyle bir durumda büyük değişiklikler vasıtasıyla bir işletmeye rehberlik yapmak ise zor bir dengeleme faaliyeti gerektirmektedir.²¹⁸

Başarılı olmak için her işletme, çalışanları, müşterileri, tedarikçileri, ödünç verenleri ve yatırım yapanları ile iyi ilişkiler kurmalıdır. Başka bir ifade ile başarılı olmanın, değişikliklere etkili cevap verebilmenin koşullarından biride çalışanlarla iyi ilişkiler geliştirmek ve çalışanlara yatırım yapmaktır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin dördüncü ve son perspektifi, kurumsal öğrenme ve gelişme sağlayacak amaç ve ölçülerin oluşturulması ile ilgilidir. Öğrenme ve gelişme perspektifinde yer alan amaçlar, diğer boyutlarda belirlenen yüksek hedeflerin gerçekleştirilmesi için gereken altyapıyı sağlar. Bu boyutta yer alan amaçlar, diğer boyutlarda yer alan mükemmel sonuçları elde etmeyi sağlayacak girişimlerdir.²¹⁹

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, gelecek için yatırım yapmanın önemini ve bu yatırımların sadece yeni teçhizat veya yeni ürün araştırma – geliştirme faaliyetleri gibi geleneksel yatırım alanları ile sınırlı olmamasının gerekliliğini vurgular. Bu

²¹⁷ Olve, Roy, Wetter, **a.g.e.**, s.62-65.

²¹⁸ Donald N. Sull, “ Why Good Companies Go Bad”, **Harvard Business Review**, Temmuz Ağustos 1999,s.38

²¹⁹ Kaplan,Norton, **a.g.e.**,1999, s.36-37.

yatırımlar tabi ki gereklidir fakat tek başlarına yeterli olmazlar. Kurumlar uzun dönemde yüksek seviyede finansal büyüme elde etmeyi hedefliyorlarsa alt yapılarına, yani personel ve yöntemlerine de yatırım yapmaları gerekir.

Deneyimlerden elde edilen sonuçlara göre bu perspektifte üç temel kategori vardır:

- i. Çalışanların Yetenekleri,
- ii. Bilgi Sistemlerinin Yeterliliği,
- iii. Motivasyon, Yetki Vermek ve Bağlantı Kurmak.

2.1.1.1 Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin Dört Perspektifindeki Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin dört perspektifi; kısa ve uzun dönem amaçlar arasında, arzulanan çıktılar ve bu çıktıların performans sürücüleri arasında, somut amaçlar için seçilen ölçüler ve soyut daha subjektif amaçlar için seçilen ölçüler arasında dengeye izin verir.²²⁰ Amaçlar organizasyonun gelecekte nerede olmak istediğini temsil ederler.²²¹ Strateji, amaçlar içine dönüştürüldükten sonra, yöneticiler ve çalışanlar amaçların başarılıp başarılmadığını bilmek isterler. Bu demektir ki, her amaç için ölçülebilir en az bir ölçü geliştirilmelidir.²²²

Öncelikli olarak işletme, dört perspektifin yeterli olup olmadığına karar vermelidir. Burada dikkat edilecek unsur Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin dört perspektifinin organizasyon için rekabetçi avantaj sağlayacak ve stratejiyi açıklamaya gerekli olan unsurlar üzerine temellenmesidir.²²³ Performans amaçlarının geliştirilmesi bir iş için, strateji ve planları başarmının en önemli parçasıdır.²²⁴ Finansal olmayan ölçüler ise, faaliyetler üzerine odaklanmaya eğilimli, gelecek sonuçları yürüten; insan sermayesi, müşteri ilişkileri, ürünlerde yenilikçilik, yüksek düzeyde etkili operasyon

²²⁰ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Son Bahar 1996, s.56.

²²¹ Maholland, Muetz, **a.g.m.**, s.12-16

²²² Jack Steele, "Transforming The Balanced Scorecard in to Your Strategy Execution System", **Manage**, Eylül-Ekim 2001, s.22-23.

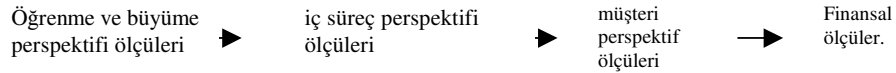
²²³ Niven , **a.g.e.**,2002, s.98.

²²⁴ Elizabeth Richardson,**a.g.m.**

sistemleri gibi sistemlerden uzun dönem değer oluşturmaya kılavuz göstergeler olarak kategorize edilebilir.²²⁵

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, öncül ve ardıcıl göstergelerin bir karmasını içerir. Ardıcıl göstergeler finansal ölçüler gibi ölçülerdir ve geçmiş kararların etkilerini doğru bir şekilde ölçebilirler ancak performans sürücülerini olmaksızın arzulanan sonuçları nasıl başaracağımızı bize bilgilendirmekte başarısızdırlar. Başka bir ifade ile, bugünkü kararların alınmasında ve gelecekteki sonuçları hakkında bizi bilgilendirmekte başarısızdırlar. Diğer taraftan öncü göstergeler, organizasyonun tamamında anahtar gelişmeleri işaret edebilirler. Fakat bu gelişmeler finansal ve müşteri sonuçlarını geliştirmeye kılavuzluk yapıp yapmayacağını açığa vurmazlar. Öncü göstergeler işletmeden işletmeye farklılık gösterirler. Bunlara örnek olarak; müşteri memnuniyeti, çalışanların stratejik odaklanmaları gösterilebilir. Bu göstergeler işletmenin stratejisinin uygulanmasını yürütecek anahtar başarı faktörlerinin durumunu değerlendirirler. Ve doğaları gereği geçmişten daha ziyade geleceği vurgularlar.²²⁶

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin dört perspektifi içinde şu ilişki vardır:



Burada; gelişen ve öğrenen perspektif ölçüleri, iç süreç perspektifi ölçülerini geliştirecek, iç süreç perspektifi ölçüleri müşteri perspektifini geliştirecek ve sonuç olarak finansal ölçülere bağlanacaktır.²²⁷

Performans ölçülerinin seçilmesindeki kriterleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:²²⁸

- i. Stratejiye İlişkilendirme: Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, stratejiyi faaliyetlere dönüştürmek için performans ölçüleri vasıtasıyla

²²⁵ Sally K Widener, Chris Moore, Beverly J. Rowe. "HCS: Designing Balanced Scorecard in a Knowledge Based Firm", **Issues in Accounting Education**, Ocak 2001, Cilt 16, Sayı. 4, s. 569 – 601.

²²⁶ Brian E. Becker, Mark A. Huselid, Dave Ulrich, **The HR Scorecard: Linking People, Strategy, and Performance**, Harvard Business School Press, Boston 2001, s.30.

²²⁷ Annick Bourgoignon, Veronique Malleret, Hanne Norreklit, "The American Balanced Scorecard Versus the French Tableau de Bord: the Ideological Dimension", **Management Accounting Research** Cilt 15, 2004, s.115.

²²⁸ Niven, **a.g.e.**, 2002, s.146-147.

stratejinin hikayesini anlatır. Strateji üzerine etkisi olmayan performans ölçülerinin seçilmesi karışıklığa ve çalışanlar gibi değerli kaynakların israf edilmesine neden olur.

- ii. Nicellik: Seçilen performans ölçülerinin matematiksel olarak hesaplanabilmesini ifade eder.
- iii. Erişebilirlik: Veri ihtiyaçlarının sağlanabilmesi için bilgilere kolay erişilebilirliği ifade eder. Yeni girişim ve ölçüler yeni bilgiler gerektirecektir, buda bilgi teknolojileri altyapısı için anlamlı yatırımlar gerektirecektir. Kayıp ölçüler şu anda tam olarak değer oluşturma sürecininin oluşturulamadığını ifade eder.
- iv. Kolay Anlaşılabilirlik: Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin kendisinden beklenen motivasyonu sağlayabilmesi için uygulayacak kişilerin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni kolay anlayabilmesi gerekir.
- v. Dengeleme: İşletme hedefleri arasında denkliliği ifade eder. Örneğin personel sayısını talepten dolayı artırmak ve gelecek talebi devam ettirebilmek için düşük fiyat politikası uygulamak gerekebilir. Böyle bir durumu çalışan başına gelirle ölçebiliriz. Personel sayısını artırıp düşük maliyet uyguladığımız durum sonucunda yine gelir artışını sürdürebilmemiz gerekir.
- vi. Uygunluk: Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ndeki ölçüler uygulamaya çalıştığınız amaçlar veya süreçler için uygun olmalıdır. Bunun için iyi bir test ölçü sonuçlarının eyleme dönüştürülüp dönüştürülemediğidir.
- vii. Ortak Tanımlama: Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, işletmenin stratejisi için uygun bir miktarda stratejik performans ölçüsü içerecektir. Problem, tutarsız şekilde tanımlanmış veya tanımlanmamış ölçüler Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne yerleştirildiğinde ortaya çıkmaktadır. Örneğin, tam zamanında dağıtım çok önemli bir ölçü olabilir ama, tam zamanında dağıtım ne demektir bunun belirlenmesi gerekmektedir. Performans ölçülerinin anlamı açıklanmalı ve takımın tamamından hemfikirliği sağlanmalıdır.

Örneğin, finanstan biri için müşteri memnuniyeti pazarlama takımı üyeleri için olduğundan çok farklı bir anlama sahip olabilir. Bu nedenle bu ölçüler üzerinde işletme genelinde ortak bir tanımlama oluşturulmalıdır.

2.1.1.1.1. Finansal Perspektif İçin Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin her bir perspektifi için amaçları geliştirmenin yolu bu perspektifler için temel bir sorunun sorulması ve bu soruya verilen cevaplar temelinde oluşturulur. Finansal Perspektif için bu temel soru diğer perspektiflerdeki gibi bir tane değildir. Çünkü bizim, gelir artırma ya da verimlilik stratejilerinden birini seçmemiz gerekmektedir. Ancak;” hangi finansal kademeler stratejimizi uygulamayı sağlamak için gereklidir ?” sorusu finansal amaçların belirlenmesine ışık tutacaktır. İş kar amaçlı bir iş ise, amaç hissedar değerini artırmak olacaktır. Ve bu sadece büyüme ve verimliliğin zekice yönetilmesi ile başarılabilir.²²⁹ Finansal perspektifte kullanılacak olan ölçülerin çeşidi izlenen stratejiye bağlıdır.²³⁰ Bütün ölçülerde olduğu gibi finansal ölçüler işletmenin direk stratejisinin dönüşümü olarak elde edilmelidir.²³¹ Finansal performans ölçüleri iş birimlerinin uzun dönem amaçlarını tanımlar. Çoğu işletme burada karlılıkla ilgili amaçları vurgularken diğer amaçlarında tanımlanması mümkündür.²³² Her bir işletme birimi yöneticisi kendi Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin finansal perspektifinin oluştururken stratejilerine uygun olan finansal ölçüleri belirlemelidir. Finansal amaç ve ölçüler çift yönlü rol oynamalıdır. Hem uygulanacak stratejiden elde edilmesi amaçlanan finansal performansın ne olduğunu tanımlamalı, hem de Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde yer alan tüm diğer perspektiflerdeki amaç ve ölçülerin nihai hedefi olmalıdır. Finansal perspektifteki amaç ve ölçüleri belirlerken öncelikle işletmenin yaşam seviyesinin hangi düzeyinde olduğunun bilinmesi önemlidir. Bir işletme yaşam sürelerinin değişik

²²⁹ Niven, **a.g.e.**,2005,s.13.

²³⁰ CIMA Tecnical Briefing, “The Balanced Scorecard- An Overview”, , http://www.cimaglobal.com/downloads/tec_balanced_scorecard.pdf, Mart 2001, Erişim. 22.06.2005.

²³¹ Niven, **a.g.e.**,2002., s.118.

²³² Kaplan,Norton, **a.g.m.**, Son Bahar 1996, s.56.

dönemlerinde farklı finansal amaçlara sahip olabilir. Amaçlarımız için yaşam düzeyini üç farklı kademede ele alabiliriz; büyüme, sürdürme, hasat.²³³

i. Büyüme aşaması:

Bu aşamada işletmeler yaşam süreçlerinin başlangıcındadırlar. Önemli ölçüde büyüme potansiyeli olan ürün ve hizmetlere sahiptirler. Bu potansiyelden yararlanmak için, yeni ürün ve hizmet geliştirmek ve artırmak, üretim tesisleri kurmak ve genişletmek, operasyon imkanları oluşturmak, global ilişkileri güçlendirecek sistem, altyapı ve dağıtım ağlarına yatırım yapmak, müşteri ilişkileri kurmak ve yatırım yapmak gibi hususlara önemli oranda kaynak aktarmaları gerekecektir. Büyüme aşamasında ki işletmelerin genel finansal amacı, gelirlerde ve hedeflenen pazar, müşteri kesitleri ve bölgelerdeki satışlarda yüzdesel olarak ifade edilen artış oranları olmalıdır.

ii. Sürdürme Aşaması:

Bu aşamada ise; bir kurumu oluşturan farklı işletme birimlerinin büyük çoğunluğu hala yatırımcılara cazip geliyorsa, fakat yatırımcılar sermayeleri karşılığında çok büyük kar elde etmeyi umuyorlarsa, bu kuruluş sürdürme aşamasındadır. Sürdürme aşamasında bir çok işletme, karlılıkla bağlantılı olan finansal amaçlar belirleyecektir. Bu amaç muhasebe gelirleri ile ilişkili, örneğin işletme geliri ve brüt kar gibi ölçülerle ifade edilebilir. Bu ölçüler işletmenin sermayesini veri olarak kabul ederek daha otonom yapıya sahip işletmelerde sadece gelir akışının değil, işletmeye yatırılan sermaye seviyesinin de yönetilmesi beklenir. Yatırım karlılığı, sermayenin karlılık oranı ekonomik katma değer, gibi ölçüler, bu gibi işletmelerin performansını değerlendirmek için kullanılan ölçülere örnek teşkil eder.

iii. Hasat Aşaması:

Bir takım işletmeler de artık yaşam süreçlerinin olgunluk aşamalarına ulaşmışlardır. İşletme artık daha önce yapılan yatırımların sonuçlarını almak yani hasat yapmak ister. Bu işletmeler önemli ölçüde yatırım yapmaya gerek duymazlar. Temel amaç, işletmeye giren nakit akışını maksimum düzeye çıkarmaktır. Hasat aşamasındaki

²³³ Kaplan,Norton, **a.g.e.**,1999, s. 62.

işletmelerin finansal amaçları nakit akışının bir değer kaybı olmadan sürdürülmesi ve sermaye gereksiniminin azaltılmasıdır.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi üzerindeki bütün ölçüler; sebep sonuç ilişkisi ile finansal amaçlara bağlanmalıdır.²³⁴ Çoğu işletme, finansal ölçülerini üç alanla ilgili olarak seçmektedir; büyüme, karlılık ve değer oluşturma. Bununla birlikte bazı işletmeler diğer finansal ölçüleri tamamlamak amacıyla risk yönetimi ile ilgili ölçülerde seçmektedir.²³⁵ Bu açıdan finansal perspektifteki amaçlar; gelir artışı ve bileşimi, maliyetlerin düşürülmesi / verimliliğin artırılması, varlıkların değerlendirilmesi/yatırım stratejisi (kaynakların daha etkin kullanılması), risklerin azaltılması'dır.

2.1.1.1.1.Gelir Artışı ve Bileşimine Yönelik Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi

Gelir artışı ve bileşimi, ürün ve servis çeşitlerini artırmak, yeni müşteri ve pazarlara ulaşmak, ürün ve hizmet bileşimini daha yüksek katma değer oluşturacak şekilde değiştirmek, ürün ve hizmetlerin fiyatlarını yeniden belirlemek gibi konuları kapsar.²³⁶

Tablo 2.2. Finansal perspektif Gelir Artışı ve Bileşimine Yönelik Amaç ve Ölçüler

AMAÇ	ÖLÇÜ
Yeni Ürünler İçin (Özellikle büyüme aşamasındaki işletmeler için bir amaçtır)	Belli bir dönemde sunulan yeni ürün ve hizmetlerden elde edilen gelir yüzdesi
Yeni Uygulamalar İçin	Yeni uygulamalarla hedeflenen satış oranı
Yeni Müşteri ve Pazarlar İçin	Yeni müşteriler, yeni bölgeler ve pazar kesimlerinden elde edilen gelirin toplam gelire oranı
Yeni İlişkiler İçin	Yeni ilişkilerle oluşturulan gelir miktarı veya satışların karlılığı, sermayenin karlılık oranı
Yeni Ürün ve Hizmet Bileşimi İçin	Düşük fiyat stratejisi uygulamıyorsa hedef kesitlerdeki satışların artış oranları, ortalama fiyat seviyesi uygulamıyorsa satışlardaki artışın yanı sıra ortalama fiyat seviyesinde ki mal ve hizmet satışlarının oransal değeri de ölçülmelidir
Yeni Fiyatlandırma Stratejisi İçin	Ton başına elde edilen net gelir veya birim fiyat, ürün hizmet ve müşteri bazında karlılık veya kar etmeyen ürün ve müşterilerin toplam portföy içindeki yüzdesi

Kaynak: Kaplan, Norton, a.g.e.,1999 kitabın ilgili bölümlerinden uyarlanmıştır.

²³⁴ Kaplan, Norton, a.g.m., Son Bahar 1996, s.65.

²³⁵ Niven, a.g.e., 2002,s.119.

²³⁶ Kaplan, Norton, a.g.e.,1999, s.65.

2.1.1.1.2.Maliyetlerin Düşürülmesi / Verimliliğin Artırılmasına Yönelik Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi

Maliyetlerin düşürülmesi ve verimliliğin artırılması amacı, ürün ve hizmetlerin doğrudan maliyetlerini düşürmek, dolaylı maliyetleri azaltmak ve ortak kaynakları diğer işletme birimleri ile paylaşmak için yapılan çalışmaları içermektedir.²³⁷

Ancak burada şunu belirtmek gerekir ki işletmeler sadece maliyetleri azaltarak, küçülerek ve karlı olmayan iş birimlerini elimine ederek karlılığı artırmak istememektedirler. Maliyet ve verimlilik gelişmeleri tipik olarak sadece stratejinin kısa dönemli komponentlerini sağlamaktadır. Yöneticiler uzun dönemde gelirleri yaymakla, uzun dönem karlılığı geliştirmek istemektedirler.²³⁸

Bu konularla ilgili olarak amaçlar ve bu amaçlar için kullanılabilecek ölçüler tablo 2.3.'de verilmiştir.

Tablo 2.3. Maliyetlerin Düşürülmesi / Verimliliğin Artırılmasına Yönelik Amaç ve Ölçüler

AMAÇ	ÖLÇÜ
Gelirlerin Verimliliğinin Artırılması (Özellikle büyüme aşamasında bir amaçtır)	Çalışan başına gelir
Birim Maliyetlerin Düşürülmesi	Birim üretim maliyetleri. (Birim üretim maliyetlerinin tam olarak bulunabilmesi için ise faaliyete dayalı maliyetleme yönteminin uygulanması gerekmektedir.)
Kanalların Geliştirilmesi	Değişik kanallarda sürdürmekte olduğu işlemlerin yüzdesi
İşletme Giderlerinin Azaltılması (Bu amaç , Dengeli Performans Ölçüm Sistemi üzerinde diğer göstergelerle dengelenmelidir)	Giderlerin kesin miktarının toplam maliyetlere veya gelirlere yüzdesel oranının ölçülmesi.

Kaynak: Kaplan, Norton, a. g.e.,1999, kitabın ilgili bölümlerinden uyarlanmıştır.

²³⁷ a.g.e.,s.66.

²³⁸ Robert S.Kaplan, David P. Norton, "Leading Change With The Balanced Scorecard", **Financial Executive**, Eylül 2001, s. 64-66.

2.1.1.1.1.3. Kaynakların Daha Etkin Kullanılmasına Yönelik Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi

Varlıkların değerlendirilmesi kapsamında yöneticiler belirli bir hacim ve iş bileşimini desteklemek için gerekli olan işletme sermayesi seviyesini azaltmaya çabalarlar. Sermayenin karlılığı, ekonomik katma değer gibi ölçüler, gelirleri fazlaştırmak, maliyetleri düşürmek ve aktiflerin kullanımını artırmak için uygulanan finansal stratejilerin elde ettiği başarıyı ölçen genel ölçülerdir.²³⁹ Bunun yanında işletmeler aktiflerini geliştirmek için uygulayacakları özel yöntemleri de tanımlayabilirler. Kaynakların daha etkin kullanılmasına yönelik amaç ve ölçüler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2.4. Kaynakların Daha Etkin Kullanılmasına Yönelik Amaç ve Ölçüler

AMAÇ	ÖLÇÜ
İşletme Sermayesi Kullanımının Verimliliğini Artırmak	Nakit dönüş hızı (Nakit dönüş süreci, işletmenin tedarikçilere yaptığı ödemeleri müşterilerden tahsil edeceği nakde dönüştürme sürecidir.)
Kıymetlerden Etkin Fayda Sağlanması	Farklı birimler tarafından ortaklaşa kullanılan kaynakların miktarı

Kaynak: Kaplan, Norton, a.g.e., 1999 kitabın ilgili bölümlerinden uyarlanmıştır.

2.1.1.1.1.2.Risklerin Azaltılmasına Yönelik Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi

İşletmeler kar elde ederken hiç şüphesiz risklerle karşı karşıyadırlar. Buna bağlı olarak bir çok işletme bu riski de içeren ölçüleri Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin finansal boyutuna da dahil etmektedir. Risk yönetiminin amacı tahmini sonuçlarla gerçek faaliyet sonuçları arasındaki sapmayı azaltmaktır. Örneğin, büyük ve artan miktarda siparişler birikiminin gelir ve tahminleri daha güvenilir hale getirdiğine inanan bir işletme; riski azaltmak için, müşterilerinden siparişlerini sevkiyat tarihinden çok önce toplamayı hedeflemiştir.

²³⁹ Kaplan,Norton, a.g.e.,1999,s.66

2.1.1.1.2. Müşteri Perspektifi İçin Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin müşteri perspektifinde, işletmeler rekabet etmeyi seçtikleri müşteri ve pazar kesimini tanımlarlar. Tanımlanan müşteri ve pazar kesimleri, işletmenin finansal hedeflerinin gelir bileşenini oluşturacak kaynakları temsil eder. Müşteri boyutu; işletmelerin müşteri sonuçlarının temel ölçülerini (tatmin, sadakat, devamlılık, kazanılma ve kazanç) hedef müşteri ve pazar kesimleri ile uyumlu bir hale getirmelerini sağlar. Aynı zamanda işletmelerin hedef müşteri ve pazar kesimlerine götürecekleri değer önerilerini de kesin olarak tanımlamalarına ve ölçmelerine imkan verir. Değer önerileri, müşteri sonuçlarının temel ölçülerini yönlendiren belirtilerdir ve işletmenin kendini nasıl farklılaştıracağını ve buna bağlı olarak hizmet edeceği pazarları tanımlar.²⁴⁰

Müşteri Perspektifi için amaçların belirlenmesinde sorulması gereken temel soru; “hedef müşterilerimiz kimlerdir ve bizim onlara hizmet etmede değer pozisyonumuz nedir?” sorusudur.²⁴¹

Bu soruya cevap vermek için, şu iki soruya cevap verilmelidir; bizi değerlendirirken müşterilerin düşündüğü nedir? Bunu nasıl öğrenebiliriz ? Bu soruları cevaplamanın tek bir yolu ise, gerçek müşterilerle iletişime geçilmesidir. Müşteriler genel olarak bir işletmeyi dört katagoride değerlendirirler; kalite, zaman, hizmet performansı, sunulan değer.²⁴²

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin bu perspektifinde yöneticiler, genel misyon ifadelerini müşterilere gerçekten konu olacak faktörleri yansıtan spesifik ölçüler içine dönüştürmek zorundadırlar. İşletmeler; operasyonel mükemmellik, müşteri sadakati ve ürün liderliği arasında seçim yapmakla değer önerilerini farklılaştırırlar.²⁴³ İşletmeler müşterilerine sunacakları değer önerilerini belirledikten sonra hedef müşterileri belirleyebilirler. Bu perspektifteki ölçüler dört kategoride değerlendirilebilir; zaman, kalite, performan, servis ve maliyet. Zaman ölçüleri; işletmeler için müşteri ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli zamanı gösterir. Kalite; müşteriler tarafından gelen

²⁴⁰ Niven **a.g.e.**,2002 s.120.

²⁴¹ Niven, **a.g.e.**,2005, s.13.

²⁴² Thomas Pyzdek, “Strategy Deployment Using Balanced Scorecard”, **Int.J.Six Sigma and Competitive Advantage**, Cilt.1, Sayı.1, 2004, s.24.

²⁴³ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mart 2001, s. 93.

şikayetler ve gelen ürünlerin kusur düzeyine göre ölçülür. Performans ve servis ölçülerinin kombinasyonu bir işletmenin ürünleri ve servislerinin müşterileri için değer yaratmaya nasıl katkıda bulunduğu açısından değerlendirilir. Böylece, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin müşteri boyutu bir işletmenin misyon ve stratejisini hedef müşteri ve pazar kesimleri ile ilgili özel amaçlar haline dönüştürerek tüm işletmeye yayılmasını sağlar. İşletmeler öncelikle mevcut ve potansiyel müşteri nüfusu içindeki pazar kesimlerini tanımlamalı ve daha çok hangi kesimlerde rekabet etmek istediklerini belirlemelidir. Hedef kesimlere sunulacak değer önerilerini belirlemek Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin müşteri boyutu hedef ve ölçülerini geliştirmeyi sağlayacak anahtardır. Burada önemle belirtilmesi gereken, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi için bir çok ölçü geliştirmek yerine birkaç tane iyi kalitede ölçü geliştirmek daha yararlı olacaktır. Çünkü, iyi kalitede bir kaç ölçü geliştirmek, bir çok yetersiz ölçü geliştirmekten daha çok çalışma gerektirmektedir.²⁴⁴

2.1.1.1.2.1. Pazar Kesimlerinin Belirlenmesi

Genellikle mevcut ve potansiyel müşteriler homojen özelliklere sahip değildir. Değişik tercihleri, ürün ve hizmetler hakkında farklı değerlendirmeleri vardır. Pazar kesimleri ile ilgili belirleme çalışmaları yapıldıktan sonra işletmenin stratejisi hedeflenen pazar kesimine göre yapılır.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, hedef olarak belirlenen her farklı bölümde gerçekleştirilmesi gereken müşteri amaçlarını açıkça tespit etmelidir. Bir işletme pazar kesimlerini belirleyip hedefledikten sonra bu hedef kesimlere ulaşmak için kullanacağı amaç ve ölçülere karar verebilir.

Kaplan ve Norton deneyimlerinden işletmelerin müşteri boyutunda iki dizi ölçü kullandıklarını belirtmektedirler. Birinci dizi, hemen hemen bütün işletmelerin kullanmak istediği ölçüler dizisidir. İkinci ölçü dizisi; müşterilerden elde edilen sonuçları oluşturan performans etkenlerini kapsamaktadır. Bu ölçüler, “ işletme; daha fazla müşteri, müşteri tatmini, müşteri devamlılığı ve sonuçta daha fazla pazar payı elde etmek için müşterilerine neler sağlamalıdır ?” sorusuna cevap verir.²⁴⁵ Müşteri tatmini;

²⁴⁴ Howard Rohm, “A Balancing Act” **Perform**, Cilt 2, Issue 2, s.8.

²⁴⁵ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 1999, s.86.

bir kişinin, bir üründen beklentisine kıyasla algıladığı performans sonucu hissettiği memnuniyet ya da hayal kırıklığıdır. Müşteri devamlılığı ise kalıcı müşterilerin oranını ifade eder.²⁴⁶ Pazar payı ise bir işletme tarafından ürün veya ürünlerin satışının, o işletmenin yer aldığı endüstri dalında üretilen tüm ürün veya ürünlerin satışı içindeki payıdır.²⁴⁷

2.1.1.1.2.2. Temel Ölçü Grubu (Birincil Ölçüler)

Müşteri sonuçlarının temel ölçü grubu tüm işletmelerde aynıdır. Bu ölçüler; pazar payı, müşteri devamlılığı, müşteri kazanılması, müşteri tatmini ve müşteri karlılığı, ölçüleridir. Tablo bu temel amaç ve ölçüleri göstermektedir.²⁴⁸

Tablo 2.5. Müşteri Perspektifindeki Amaçlar için Temel Ölçü Grubu

AMAÇ	ÖLÇÜ
Pazar Payını Artırmak	Sanayi ve ticaret odaları, devlet istatistikleri ve diğer kamu kaynaklarından toplam pazar büyüklüğü ile ilgili bilgiler alınıp toplam pazar içinde işletmenin pazar payının ölçülmesi.
Müşteri Devamlılığını Sadakatini Artırmak	Tüm müşterilerini belirleyen işletmeler bir dönemden diğerine müşteri devamlılığını ölçebilirler. Müşteri sadakati için ise mevcut müşterilere yapılan satış hacminin oransal büyümesi.
Müşteri Kazanma	Yeni müşterileri veya işleri çekme oranı.
Müşteri Tatminini Artırma	Müşteri tatmini; özel araştırma kurumları tarafından psikoloji, pazar araştırması, istatistik, mülakat teknikleri kullanılarak yapılmaktadır.
Müşteri Karlılığını Artırma	Faaliyet bazlı maliyet sistemleri ile hem tek, hem de toplam müşteriler bazında karlılığın ölçülmesi.

Kaynak: Kaplan, Norton, a.g.e., 1996 kitabın ilgili bölümlerinden uyarlanmıştır.

²⁴⁶ Philip Kotler, **Marketing Management –Analysis, Planning Implementation, and Control**, Ninth Ed. Prentice Hall International Inc. New Jersey, 1997, s.197.

²⁴⁷ Burcu Kasnaklı, “Stratejiler ile Performans Göstergelerinin Bütünlüğünü Sağlayan Bir Model: Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)” **Verimlilik Dergisi**, 2002/2, s.140.

²⁴⁸ Kaplan, Norton, a.g.m., Son Bahar 1996, s.58.

2.1.1.1.2.3. Performans Etkenleri Ölçüleri (İkincil Ölçüler)

Performans etkenli ölçüler, işletmenin hedef müşteri ve pazar kesimlerine götürmeye çalışacağı değer tekliflerinin neler olacağını belirler. Müşteri değer teklifleri, işletmelerin mal ve hizmetleri yoluyla hedef müşteri kesimlerinde sadakat ve tatmin oluşturmak için sundukları nitelikleri temsil eder. Müşteri değer teklifi, müşteri tatmini müşteri kazanma, müşteri devamlılığı, pazar ve hesap payı gibi temel ölçüleri oluşturan temel etkenleri anlamayı sağlayacak anahtar kavramdır. Her ne kadar değer teklifleri işletmeden işletmeye, sektörden sektöre değişse de aşağı yukarı hemen hemen bütün işletmelerde ortak olan amaç ve ölçüler:²⁴⁹

- i. Ürün ve Hizmet Nitelikleri,
- ii. Müşteri İlişkisi,
- iii. İmaj ve Ündür.

Bu gruptaki ölçüleri şu şekilde gösterebiliriz:

Tablo 2.6. Performans Etkenleri Ölçüleri ve Amaçlar

AMAÇ	ÖLÇÜ
Ürün ve Hizmet Nitelikleri	Fonksiyonellik, fiyat, kalite vurgulanır. Kalite ile ilgili olarak; hatalı mal oranı, iade edilen mal sayısı, garanti ile ilgili şikayetler, yetkili servis istekleri kullanılabilir.
Müşteri İlişkisi	Yanıtlama, teslim, müşterinin tatmini.
İmaj ve Ün	Reklam, slogan vb. yollarla müşteri sadakatinde artış.

Kaynak:Kaplan, Norton; **a.g.e.**,1999, kitabın ilgili bölümlerinden uyarlanmıştır.

2.1.1.1.3. İç Süreç Perspektifi İçin Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi

Bir çok işletmede uygulanmakta olan performans ölçüm sistemleri, mevcut işleyiş yöntemlerini geliştirmeye yöneliktir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde ise yöneticilerin yenileme işlemleri ile başlayan (mevcut ve potansiyel müşterilerin ihtiyaçlarının ve bu ihtiyaçlara uygun yeni çözümler üretilmesi), gerçekleştirilen faaliyetleri kapsayan (mevcut mal ve hizmetlerin mevcut müşterilere ulaştırılması) ve satış sonrası hizmetler ile biten tam bir iç işleyiş değer zinciri yapmaları önerilmektedir. Çünkü bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi değişimi başarılı bir şekilde yönetmek ve

²⁴⁹ Kaplan,Norton,**a.g.m.**, Son Bahar 1996,s.61.

stratejiyi uygulamak için bir temel sağlar.²⁵⁰ Buna bağlı olarak iç süreç perspektifinin amaç ve ölçülerinin türetilmesi ise, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile geleneksel yöntemler arasındaki en önemli farklılıklardan birini ortaya çıkarır. Geleneksel ölçüm sistemleri mevcut sorumluluk merkezleri ve departmanları kontrol etmek ve geliştirmek üzere odaklanır ve departmanların işleyişini kontrol etmek için finansal ölçülerden yararlanır. Son zamanlarda buna; kalite, siparişlerin karşılanması, satın alma, üretim gibi ölçülerde eklense de bunlar da tam olarak yeterli değildir.²⁵¹

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi finansal yöneticilere, gelecekteki büyümeyi yönetmeyi sağlayarak, iş birimleri ve gruplarının gelecekteki başarılarının kritik sürücüleri üzerine odaklanmalarını sağlamaktadır.²⁵² Böylelikle uzun dönemde stratejik amaçlar için odaklanılmanın sürdürülmesini sağlamaktadır.²⁵³

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin iç işleyiş yöntemleri boyutunun amaç ve ölçüleri, hedef müşteri ve hissedarların beklentilerini karşılamaya yönelik stratejilerden türetilmiştir.²⁵⁴ Bir işletme, finansal perspektifte verimlilik gelişmesi sağlayabilmek için; iç süreç perspektifini oluşturmada önce mutlaka müşteri ve finansal perspektifi ile ilgili açık bir resme sahip olmalıdır ki iç süreçlerindeki faaliyetleri ile ilgili müşterileri için değer önerilerini oluşturabilsin.²⁵⁵ Ayrıca işletmenin tamamını kapsayan bir dizi Dengeli Performans Ölçüm Sistemi üretmek, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin maksimum etkinliğini sağlar.²⁵⁶

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, işletmedeki hissedar memnuniyetini ve müşteri memnuniyetini etkileyen kritik faaliyetlerin belirlenmesini gerektirir.²⁵⁷ Bu perspektif için amaç ve ölçüler; müşterileri memnun etmek ve buna bağlı olarak memnun hissedarlar oluşturmak için anahtar olarak oluşturulmuş amaçları sunma ve bu

²⁵⁰ Rohm, **a.g.m.**, s.6.

²⁵¹ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 1999, s.16.

²⁵² George B. Moriarty, "Features Best Sited To the BSC", **Financial Executives International**, Eylül 2001, (http://www.fei.org/magazine/articles/9-2001_measurement_2.cfm) adresinden alınmıştır. Erişim, 22-06-2005) - Paul Niven, "Cascading The Balanced Scorecard: A Case Study on Nova Scotia Power, Inc", **Journal of Strategic Performance Measurement**, Nisan/Mayıs 1999, s. 5-12.

²⁵³ Marie Gendron, "Using The Balanced Scorecard", **Harvard Management Update** 1997, s.7-10.

²⁵⁴ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 1999, s.117.

²⁵⁵ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mart 2001, s.93.

²⁵⁶ Niven, **a.g.m.**, 1999, s.7-12.

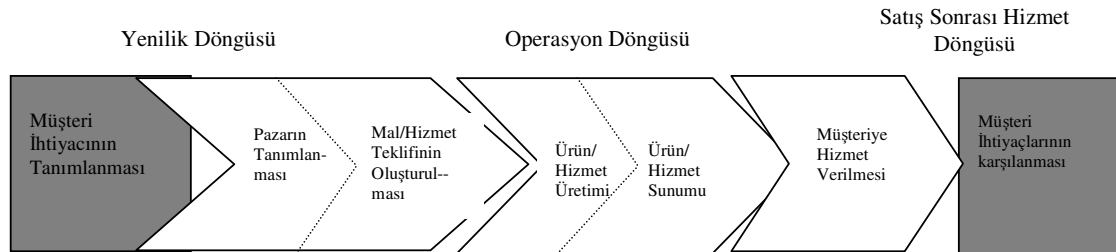
²⁵⁷ David Norton, The Balanced Scorecard Collaborative, SEM Product Management, **SAP Strategic Enterprise Management, Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard**, Germany, Mayıs 1999, s.2.

süreçlerin performanslarını geliştirme ve sürdürme üzerine bir odaklanmayı mümkün kılar.²⁵⁸

İç Süreç Perspektifi için amaçların belirlenmesinde sorulması gereken temel soru; “müşteri ve hissedarlarımızı memnun etmek için hangi süreçlerde mükemmel olmalıyız ? ” sorusudur.²⁵⁹ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi iç süreç perspektifinin amaçları, hedef müşteri ve hissedarların, beklentilerini karşılamaya yönelik stratejilerden türetilmiştir. Bu yöntem genellikle işletmenin mükemmel bir şekilde uygulaması gereken yepyeni iş yöntemlerini ortaya koyacaktır. Daha spesifik olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi çalışanlara, bireysel işlerinin sınırlı taleplerinden daha geniş bir yapı yardımı sağlar.²⁶⁰ Süreç kalitesini geliştirmek için uygulanacak yaklaşımlara; Toplam Kalite Yönetimi ve Altı Sigma²⁶¹ (Six Sigma) yaklaşımları örnek olarak gösterilebilir.²⁶² Her işletme müşterilerine değer sunmak için farklı işlemler zinciri uygular. Ama her işletmeye uyarlanabilecek bir şablon şu şekildedir;

•Yenileme • Operasyonlar • Satış Sonrası Hizmetler

Aşağıdaki şekil örnek bir değer zincir sürecini göstermektedir.



Şekil 2.2. Genel Değer Zincir Modeli

Kaynak: Kaplan,Norton,a.g.m., Son Bahar 1996 s. 63

²⁵⁸ Inphase Software ,“The Balanced Scorecard Information to Drive Performance”, www.inphase.com/downloads/balanced.pdf, 1998, s.3.

²⁵⁹ Niven, a.g.e., 2002,s.108.

²⁶⁰ Gendron, a.g.m., s.5-12.

²⁶¹ **Six Sigma (Altı Sigma):** Altı Sigma işletmelerin, karlılıklarını önemli ölçüde iyileştirmelerini sağlayan bir yönetim sistemidir. Bu sistemde, fire ve kaynak kullanımı minimize edilirken müşteri memnuniyeti ve sadakatinin artırılması için iş süreçlerinin gözden geçirilip, iyileştirilmesi esastır. Altı Sigma, işletme içersinde yapılan herşeyde -üretimden sipariş almaya kadar- daha az hata yapılması yönünde rehberlik yapar. Kalite kontrol sistemleri ticari, sanayi ve tasarım hatalarını yakalamaya ve düzeltmeye odaklanırken, Altı Sigma çok daha geniş manada, hataların ve firelerin bir daha hiç olmaması için süreçlerin iyileştirilmesine yönelik spesifik bir yöntem sunar.

²⁶² Robert Kaplan, David P.Norton, “Measuring the Strategic Raediness of İntangible Asset”, **Harward Business Review**, Şubat 2004, s.52-63.

2.1.1.1.3.1. Yenileme

Yenileme İşlemi, işletmelerin müşterilerine yeni gelişen ve henüz ortaya çıkmamış ihtiyaçlarını araştırıp bu ihtiyaçları karşılayacak ürün ve hizmetler sunmaları anlamına gelir. Yenileme işlemi uzun dönemli bir değer oluşturma süreci olarak düşünülmelidir. Ürün geliştirme ölçüleri için ise, ürün geliştirme faaliyetlerinin doğasından gelen bir belirsizlik olmasına rağmen yine de bir ölçüm yönteminde kullanılabilecek uygun kalıplar bulunabilir.

Örneğin; farmakolojik ürünlerin geliştirilmesi deney aşamalarından geçip insanlar üzerinde uygulanmasını gerektirir. Her bir aşama için ayırıcı özelliklerini belirten ölçülerin kullanılması mümkündür. Örneğin; bir sonraki aşamaya geçmeyi başaran bileşimin toplam kullanılan bileşime oranı gibi.²⁶³

2.1.1.1.3.2. Operasyonlar

Değer zincirinin ikinci önemli basamağını oluşturan operasyonlar, mevcut ürün ve hizmetlerin üretildiği ve müşteriye ulaştırıldığı aşamalardır. Operasyonel işlemler geçmişte; standart maliyetler, bütçeler ve sapmalar gibi finansal ölçülerle izlenip kontrol edilmekteydi. Fakat zaman içinde; işçilik verimliliği, makine verimliliği ve satın alma fiyatlarındaki değişimler gibi çok dar finansal ölçülere odaklanmak, fonksiyonelliği olmayan işlemlerin artmasına neden oldu. Operasyonların kalite döngü süresi ve maliyetleri ile ilgili ölçümler son 15 yıl içinde geliştirilmiştir. Bu ölçümlerden bazıları, her işletmenin iç işleyiş yöntemleri boyutunda önemli performans ölçüleri olarak yer alacaktır. Bunlar hemen hemen her işletmede aynı ölçülerdir.²⁶⁴ Bu ölçülere ilaveten yöneticiler, işlemlerin, ürün ve hizmet tekliflerinin daha başka özelliklerini de ölçmek isteyebilirler. Ürün ve hizmetlerinin farklı özelliklerini tanımlayabilen işletmeler bununla ilgili ölçüleri Dengeli Performans Ölçüm Sistemlerine dahil edebilirler. Bu gruptaki ölçüleri üç başlıkta ele alabiliriz; işlem süresinin ölçümü, işlem kalitesinin ölçümü ve işlem maliyetlerinin ölçülmesi.

²⁶³ Kaplan, Norton, **a.g.e.**,1999,s.120.

²⁶⁴ **a.g.e.**,s.128.

Tablo 2.7. İç Süreç Perspektifindeki Amaçlar için Temel Ölçü Grubu

AMAÇ	ÖLÇÜ
İşlem Süresinin Ölçümü	Teslim süresi ölçüsü ²⁶⁵
İşlem Kalitesinin Ölçülmesi	Hatalı üretim oranı, getiri (iyi kalitede üretilen ürünlerin işleme giren iyi kaliteli hammaddeye oranı), fire, hurda, yeniden işleme, iadeler, istatistiksel kontrol altında tutulan işlemlerin yüzdesi.
İşlem Maliyetlerinin Ölçülmesi	Faaliyete dayalı maliyet ölçüm yöntemi kullanılmalıdır. Bu yaklaşım; önemli iç işlemlerini tanımlamak için kalite ve işlem süreci ölçülerinin yanı sıra kullanacakları üçüncü bir parametre, yani işlem maliyet ölçüsü sunar.

Kaynak: Kaplan, Norton, **a.g.e.**,1996, kitabın ilgili bölümlerinden uyarlanmıştır.

2.1.1.1.3.3. Satış Sonrası Hizmet

Satış sonrası hizmet; iç değerler zincirinin son halkasını oluşturur. Garanti ve tamir işlemleri arıza ve iadelerle ilgilenmek ve taksitle veya kredi kartı ile yapılan satışların bedellerinin tahsilatı gibi işlemlerin hepsi satış sonrası işlemler kapsamındadır. Hedef müşterilerinin üstün satış sonrası hizmet beklentilerini karşılamayı amaçlayan işletmeler, yukarıda operasyonlarla ilgili bölümde bahsettiğimiz zaman kalite ve maliyet ölçülerini aynen kullanarak satış sonrası hizmetlerin performanslarını ölçebilirler. ²⁶⁶

2.1.1.1.4. Öğrenen ve Gelişen Perspektif İçin Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi

Yöneticilerin büyük çoğunluğu, sadece kısa dönemli finansal performansa dayanan değerlendirmeler yapıldığı durumlarda; çalışanlar, sistemler ve kurumsal yöntemleri geliştirmek için yapılacak yatırımları sürdürmelerinin çok zor olduğunu belirtmektedirler. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, gelecek için yatırım yapmanın

²⁶⁵ Teslim Süresi Ölçüsü; Müşterinin siparişini verdiği tarihle mal ve hizmetleri aldığı tarih arasında geçen süredir. Teslim süresinin güvenilirliğinin ölçüsü de malların belirtilen zamanda teslim edilmesidir.

²⁶⁶ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 1999,s.130.

önemini ve bu yatırımların sadece yeni teçhizat veya yeni ürün araştırma- geliştirme faaliyetleri gibi geleneksel yatırım alanları ile sınırlı olmamasının gerekliliğini vurgular. Bu yatırımlar tabi ki gereklidir ama tek başlarına yeterli olmazlar.²⁶⁷ Strateji sadece üst yönetimin katılımı ile uygulanamaz. Uygulama işletmede herkesin katılımını gerektirir.²⁶⁸ Bunun için işletmeler uzun dönemde yüksek düzeyde finansal büyümeyi hedefliyorlarsa, altyapılarına yani; personel, sistem ve yöntemlerine de yatırım yapmaları gerekir.

Öğrenen ve gelişen perspektif için amaçların belirlenmesinde sorulması gereken temel soru; “stratejimizi uygulamada çalışanlarımıza hangi kabiliyet ve araçlar gerekir ?” sorusudur.²⁶⁹

Bu amaçlar işletmeye; insan kaynaklarını ve bilgi teknolojilerini, kritik iç süreçlerini, değer önerilerini ve müşteri ilişkilerini farklılaştırma imkanı sağlar.²⁷⁰ Değerler bir işverenin, kendisini ve çalışanlarını nasıl görmesi gerektiğini tanımlamaktadır.²⁷¹ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi yapısı içinde bir öğrenen ve gelişen perspektif ölçüsü; çalışan memnuniyetini, verimliliği ve çalışanları elde tutmayı miktarsal olarak değerlendiren bir ölçüdür.²⁷²

Öğrenme ve gelişme boyutunda üç temel kategori vardır; çalışanların yetenekleri, bilgi sistemlerinin yeterliliği, motivasyon, yetki vermek ve bağlantı kurmak

2.1.1.1.4. 1. Çalışanların Yetenekleri

Son on beş yıl içinde yönetim ile ilgili düşünce yapısında kaydedilen en önemli değişikliklerden biri, çalışanların rolünün farklılaşmasıdır. Önceleri işçiler düşünmek için değil fiziksel olarak çalışmak için işe alınmaktaydı. Bu gün ise mevcut müşteri ve finansal boyutta gelişme sağlanmak isteniyorsa sadece üst düzey yöneticiler tarafından geliştirilmiş olan standart operasyon yöntemlerine bağlı kalmak yeterli olmamakta çalışanların yeteneklerinden de yararlanmak gerekmektedir.

²⁶⁷ a.g.e., s.153-154.

²⁶⁸ Kaplan, Norton, a.g.m., Mayıs-Haziran 2001, (Ivey Busines Journal), s.17-18.

²⁶⁹ Niven, a.g.e., 2002, s.108.

²⁷⁰ Kaplan, Norton, a.g.m., Haziran, 2001, s.151.

²⁷¹ Sull, a.g.m., s.38.

²⁷² Otto Laske “A Learning-and-Growth Metric for Strategy-Focused Organizations” [http:// www.balancedscorecard.org/wpapers.html](http://www.balancedscorecard.org/wpapers.html), (10-08-2005), s.1.

Yapılan işlemler ve müşteriye yönelik performansın geliştirilmesi ile ilgili fikirler giderek artan bir oranda bu işlemleri yapan ve müşteri ile en yakın ilişkide bulunan kişiler tarafından üretilmektedir. Çalışanların rolünde meydana gelen bu değişiklik işletmelerin çalışanlarını yeniden eğiterek onların yaratıcı yeteneklerini işletmenin amaçlarına ulaşmak doğrultusunda harekete geçirmelerini gerektirir.

Tablo 2.8. Çalışanların Yetenekleri için Amaç ve Ölçü Grubu

AMAÇ	ÖLÇÜ
Çalışanların Tatmininin Ölçülmesi	Bu araştırmada bulunması gereken öğeler; kararlara katılım, başarının takdir edilmesi, işin başarılması için gereken bilgiye erişim olanağı,- yaratıcı olmak ve inisiyatif kullanmak için etkin destek,- çalışanlardan gelen destek seviyesi, işletme genelinde duyulan tatmin.
Çalışanların Sürekliliğinin Ölçülmesi	Genellikle önemli görevlerdeki çalışanların devir oranı ile ölçülür.
Çalışanların Verimliliğinin Ölçülmesi	Buradaki amaç çalışanlar tarafından üretilen toplam mal miktarı ile üreten çalışan sayısı arasında bir ilişki kurmaktır. En basit verimlilik ölçüsü çalışan başına düşen gelir miktarıdır.

Kaynak: Kaplan, Norton, a.g.e.,1996, kitabın ilgili bölümlerinden uyarlanmıştır.

Birçok işletmede çalışanlar ile ilgili amaçlar işletmenin elde etmeyi hedeflediği üç temel sonuç ile ilgili göstergelerin bileşiminden türetilmektedir. Bu temel sonuç göstergeleri daha sonra her bir sonuca yönelik özel olaylar bazında ölçülerle desteklenmektedir. Çalışanlarla ilgili üç temel gösterge ve bunlarla ilgili ölçüler yukarıda tablo 2.8.de verilmiştir.

İşletmeler çalışanlarla ilgili temel ölçüleri (tatmin, süreklilik ve verimlilik) belirledikten sonra öğrenme ve gelişme boyutunun olaylar bazında özel yönlendirici etkenlerini belirlemelidir. Bunlar; çalışanlara yeni yetenekler kazandırılması, bilgi sistemlerinin kapasitesinin artırılması, motivasyon, yetkilendirme ve uyum sağlama gibi

faaliyetlerdir. Örneğin çalışanlara yeni yetenekler kazandırılması ile ilgili olarak stratejik görevlerin karşılanma oranı diye bir ölçü geliştirildiği görülmüştür.²⁷³

2.1.1.1.4. 2. Bilgi Sistemlerinin Yeterliliği

Günümüzün rekabetçi iş ortamında çalışanların etkili olabilmeleri için işletmelerin; müşteriler, iç işleyiş süreçleri ve aldıkları kararların finansal sonuçları hakkında mükemmel seviyede bilgiye ihtiyaçları vardır. Müşteri ile direkt ilişki içinde olan kişilerin, her müşterinin işletme ile olan ilişkisinin tümü hakkında zamanında ve doğru bilgi alması gereklidir.

Öğrenen ve gelişen perspektif, özellikle bilgi sistemleri gibi organizasyonel yapı ile ilgili seçimlerin önemini vurgular. Bilgi sistemleri, iş için daha rekabetçi avantaj oluşturulması amacıyla organizasyonların katılmalarındaki daha stratejik role yönelik yönetim desteğinin geleneksel oryantasyonundan geliştirilmiştir. Bilgi sistemleri iş süreçlerinin tekrar yapılandırılmasının otomasyonundan, tamamen yeni iş modellerini oluşturulmasının ayrılma paradigmasına çeşitlidir.²⁷⁴

Bazı işletmeler stratejik bilgi karşılama oranı diye tanımlanan bir ölçü kullanmaktadır. Bu ölçü, gelecekte ihtiyaç duyulacağı tahmin edilen bilgiler ile mevcut durumda kullanılabilen bilgi arasındaki oranı gösterir.

Kullanılabilir stratejik bilginin ölçüleri; bilginin kalitesi, işlem tamamlanma süresi, maliyet bilgilerine ulaşılabilen işlemlerin yüzdesi ve müşteri bilgilerine doğrudan bağlanılabilen satış/ hizmet personelinin yüzdesi şeklinde ifade edilebilir.

2.1.1.1.4. 3. Motivasyon, Yetki Verme ve Uyum Sağlama

Vasıflı ve bilgiye ulaşmaya tam yetkili olan çalışanların bile işletme menfaatlerine uygun davranmaya motive edilmedikleri veya karar verme ve uygulama serbestliğine sahip olmadıkları takdirde işletme başarısına katkıda bulunmaları mümkün değildir. Bu nedenle öğrenme ve büyüme amacıyla yer alan üçüncü madde; çalışanların

²⁷³ Kaplan, Norton, a.g.e., 1999, s.162.

²⁷⁴ Ettore Ricciardi, "Balanced Scorecard and its Information System: The Performance Data Warehouse", 17. Annual Meeting on Socio-Economics Central European University and Corvinus University Of Budapest, 30 Haziran/2 Temmuz, 2005

motivasyonu ve inisiyatif kullanmasında etkisi olan işletme ortamı üzerinde odaklanmıştır.

Tablo 2.9; motivasyon, yetki verme ve uyum sağlama ile ilgili amaç ve ölçüleri göstermektedir

Tablo 2.9. Motivasyon, Yetki Verme ve Uyum Sağlama İle İlgili Amaç ve Ölçüler

AMAÇ	ÖLÇÜ
Motivasyon	Çalışan başına yapılan öneri sayısı, uygulamaya alınan öneri sayısı.
Gelişim ²⁷⁵	Yarım yaşam metriği ²⁷⁶
Bireysel ve Kurumsal Uyum	Üst düzey yönetime doğrudan rapor vermekte olan değişik birimlerden kaç tanesinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi amaçları ile uyumlu olduğu, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi işlemlerine katılan yönetici sayısı, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi işlemlerinde yer alan çalışanların yüzdesi, uyum sağlama işlemlerinin sonuçlarının ölçülmesi için, kişisel hedefleri Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile bağlantılı olan çalışanların yüzdesi ve kişisel hedeflerini gerçekleştirmeyi başaran çalışanların yüzdesi ölçüleri kullanılmıştır
Takımların Performansının Ölçülmesi	Takım oluşumu için işletme içi araştırma, kazanç paylaşım seviyesi, entegre yükümlülükler sayısı, zarar kontrol biriminin kullanımı, takımlar tarafından geliştirilen iş planlarının yüzdesi, ortak teşviklere sahip olan takımların oranı.
Kazanç Paylaşımı	i-Müşteri kazandırma paylaşımı sağlayan tüm projelerin yüzdesi. ii-Potansiyel kazanç sağlayan projelerin yüzdesi. iii-Takım teşvikleri projenin başarısı ile bağlantılı olan projelerin yüzdesi.

Kaynak: Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 1996 kitabın ilgili bölümlerinden uyarlanmıştır.

Aşağıda tablo 2.10.'da; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin dört perspektifindeki amaç ve ölçülerin geliştirilmesine örnek olarak, Pioneer Petroleum işletmesinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi verilmiştir.

²⁷⁵ Uygulamaya konulan öneri programları sonucunda müşteri ve işletme içi yöntemlerin belirli işlemlerinde; kalite, zaman, veya performans açısından gelişmeler elde etmek

²⁷⁶ Art Schneiderman'ın geliştirdiği yarım yaşam metriği bir işletmenin performansının % 50 oranda artırmak için gereken süreyi ölçmektedir.

Tablo 2.10. Pioneer Petroleum İşletmesi'nin Stratejik Amaç ve Ölçüleri

FİNANSAL	STRATEJİK AMAÇLAR F1: Kullanılan Sermayenin Geri Dönüşümü (KSGD-ROCE) F2: Nakit Akışı F3: Karlılık F4: Düşük Maliyetler F5: Karlı Büyüme	STRATEJİK ÖLÇÜLER • KSGD • Nakit Akışı • Net Marj • Nakit Giderleri • Büyüme Oranı Hacmi • Prim Oranları • Benzin Dışındaki Gelirler.
MÜŞTERİ	M1: Hedef Müşteriler Memnun etmek (Hızlı, Dostça, Temiz) M2: Satıcı Karlılığını Geliştirmek	• Müşteri Geribildirim • Gizli Müşteri Oylamaları • Satıcı Kar Büyümesi • Satıcı Araştırmaları
İÇ SÜREÇLER	İ1: Franchise Oluşturmak • Benzinsiz Ürünler Oluşturmak İ2: Müşteri Karlılığını Artırmak • Müşteri Segmentini Anlamak • Birinci Sınıf Franchise Takımı İ3: Operasyonel Mükemmellik • Donanım Performansını Geliş. • Envanter Yönetimini Geliş • Zamanında • Endüstride Maliyet Liderliği İ4: İyi Komşuluklar • ÇSG(Çevresel,Sağlıklı,Güvenli) Perf. Gel.	• Yeni Program Tanıtma Oranı • Hedef Segment Paylaşımı • Satıcı Kalite Oranı • Planlanmamış Çalışılmayan Zaman Aralığı • Envanter Düzeyi • Run-Out Oranı • Kalite İndeksi • Faaliyet Maliyetleri-Rekabet • Çevresel Olaylar • Güvenli Olaylar
ÖĞRENEN & GELİŞEN	Ö1: Organizasyonel Düzenleme Ö2: Temel Yetenekler ve Hünerler Ö3: Stratejik Bilgilere Erişim	• Çalışan Araştırmaları • Kişisel Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile Çalışanlar • Stratejik İş Zaman Ayırma Oranı • Stratejik Sistem Kilometre Taşları

Kaynak: Norton ve diğ., a.g.e., s.13

2.1.2. Stratejik Yönetim Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi

Bu gün bir çok faktör strateji uygulamayı zorlaştırmaktadır. Uygulama, iyi bir vizyon ve strateji oluşturmaktan daha önemlidir.²⁷⁷ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bir işletmeye; vizyon ve stratejisini uygulamaya dönüştürebilmesi için yeni bir çatı sağlar. Ayrıca Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin gerçek gücü bir ölçme sisteminden bir yönetim sistemine dönüştürüldüğünde ortaya çıkmaktadır.²⁷⁸

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi işletmelere stratejilerini; performans ve davranışlarının her ikisini yönlendiren operasyonel amaçlara dönüştürmekte yardımcı olmaya yönelik bir çatı sağlayan stratejik yönetim sistemidir.²⁷⁹ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi içindeki ölçüler, sürekli gelişme için bir istek listesi değil, strateji uygulama için bir plan gerektirirler.²⁸⁰

Yapılan araştırmalar, işletmelerin sadece yüzde 10'unun stratejileri başarılı olarak hayata geçirebildiklerini, yüzde 85'inin ise stratejiyi paylaşmak için ayda en fazla 1 saat zaman harcayabildiklerini göstermektedir.²⁸¹ İşletmelerin stratejileri hayata geçirmede karşılaştığı en önemli engeller ise; işletmenin vizyonunun işletme çalışanları tarafından anlaşılmasındaki sıkıntılar; hedef, ödüllendirme, kaynak kullanımının stratejilerle ilişkilendirilememesi; işletmelerin gelecekte var olmak istedikleri yere ulaşmaları için gerekli yöntemleri işletme genelinde anlatamamaları ve kültürel değişimi gerçekleştirememeleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, kısa dönem faaliyetleri uzun dönem amaçlara bağlamak için dört süreç üzerine odaklanır:

- i. Vizyonun Dönüştürülmesi,
- ii. İletişim ve Bağlantı,
- iii. İş Planlama,
- iv. Geri bildirim ve Öğrenme.

²⁷⁷ Lawson, Caldwell, **a.g.m.**

²⁷⁸ Baldrigeplus.com,**a.g.m.**

²⁷⁹ Levis, **a.g.m.**,s.1.

²⁸⁰ Epstein, Birchard, **a.g.m.**, s.5.

²⁸¹ Kaplan Norton, **a.g.e.**,2001, s.13.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi etrafında oluşturulan yönetim süreci işletmelerin uzun dönem stratejiyi uygulama üzerine odaklanmalarını ve düzenlemelerini mümkün kılar. Bu günün ekonomik şartlarında strateji uygulamalarını zorlaştıracak bir çok durum söz konusudur. Teknoloji hızla değişmekte, çalışma gücü daha önce hiç olmadığı kadar farklı ve mobilize, değişim hızlanarak devam etmektedir. Bu gün, strateji uygulamayı zorlaştıran bu faktörler nedeniyle; iş ve iş stratejisi 10 yıl önce olduğundan çok farklıdır. Bu gün pazar değeri, maddi varlıklardan çok maddi olmayan varlıklara bağlıdır.²⁸² Buna bağlı olarak bu günkü bilgi ekonomisi içinde Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, işletmeler için bir temel olmaktadır.²⁸³

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; işletmenin stratejik hedeflerinin belirlenmesini ve bu hedeflere ulaşmayı sağlayacak kritik engellerin tanımlanmasını sağlar. Yeniliğe açık olan işletmeler Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni uzun dönemli stratejilerini yönetmek amacıyla bir stratejik yönetim sistemi olarak kullanmaktadırlar. Bu süreç 4 kademeyle gerçekleşmektedir:

- i. İşletmenin Vizyon ve Stratejisinin Belirlenmesi,
- ii. Stratejik Hedef ve Ölçülerin Yaygın Bir Şekilde İletişiminin ve Aradaki Bağlantıların Kurulmasının Sağlanması,
- iii. Stratejik Girişimlerin Planlanması, Hedefler Belirlenmesi ve Uyumlu Bir Hale Getirilmesi,
- iv. Stratejik Geri bildirim Ve Öğrenmenin Artırılması.

2.1.2.1. Strateji Uygulamada Karşılaşılan Engeller ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi

Danışmanlık kuruluşu Renaissance Worldwide ve CFO Magazine'in 200 büyük işletmede yapmış oldukları bir araştırmada strateji uygulamada karşılaşılan engeller olarak aşağıdaki engelleri belirlemişlerdir:²⁸⁴

- i. Vizyon ve stratejiler eyleme dönüştürülebilir değildir(Vizyon Engeli).
- ii. Stratejiler; departman, takım ve bireysel amaçlarla ilişkilendirilmemiştir(İnsan Engeli).

²⁸² Olve, Roy, Wetter, **a.g.e.**, s.26-32.

²⁸³ "Hong Kong Strikes a Perfect Balance" **Australian CPA**, Kasım 2002.

²⁸⁴ Norton ve diğ. **a.g.e.**, s.4

- iii. Stratejiler, uzun ve kısa dönem kaynak tahsisine ilişkilendirilmemiştir (Kaynak Engeli).
- iv. Geri bildirim stratejik değil, taktikseldir(Yönetim Engeli).

2.1.2.1.1. Vizyon Engeli ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Yoluyla Aşılması

Kaplan ve Norton strateji uygulamadaki ilk engelin, işletmelerin stratejilerini anlaşılabilir terimlerle ifade edemedikleri durumlarda ortaya çıktığını belirtmektedirler.²⁸⁵ Stratejinin anlaşılır terimlerle ifade edilmediği durumda, çalışanların çoğu işletmenin stratejisini anlamamaktadır.²⁸⁶ Çalışma gücünün sadece % 5'i işletmenin stratejisini anlamaktadır. Genellikle yönetici liderler, işletmenin stratejik yönünü anlamada aynı fikirde değildir. Yöneticiler işletmenin stratejik yönünü anlamada aynı fikirde olmayınca doğal olarak çalışanların işletme stratejisini anlayıp uygulamada çok az şansı olmaktadır.²⁸⁷ Bu durum farklı yazarlar tarafından da benzer şekilde “organizasyonda stratejinin anlaşılmasındaki eksiklik” olarak ifade edilmektedir.²⁸⁸

Endüstri çağında değer oluşturmak için fiziksel varlıkların ve çalışanların etkili kullanımı yeterliydi. Buna karşılık bilgi çağında değer, maddi olmayan varlıklarla (know how, ilişkiler ve işletmede mevcut olan kültür) oluşturulmaktadır. İşletmelerin büyük bir kısmı hala endüstri çağındaki gibi emir komuta zinciri şeklinde organize olmuş durumdadır. Bu durumda gerek orta yöneticiler ve gerekse çalışanlar üst yönetimle stratejilerin uygulanmasında birlikte çalışmayı bekleyemezler. Bu gün için bu tarz yapılanma yeterli değildir. Özellikle bütün stratejilerin ve faaliyet planlarının organizasyonun tamamında anlaşılması önemlidir. Ayrıca bu günün işletmeleri için finansal ölçüler; sürekli gelişme ve yenilik için yanlış sinyaller vermektedir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, ideal olarak dört perspektifin her biri içinde; işletme

²⁸⁵ Kaplan,Norton, **a.g.e.**,1999,s.235.

²⁸⁶ Niven, **a.g.e.**,2002, s.9.

²⁸⁷ Ed Lewis, “Strategy Implementation and the Balanced Scorecard”, **Business Ventures** (Quarterly Newsletter – Fairfax County), Forty Quarter 2001, s.1.

²⁸⁸ Malin Sofia Harlem; **Using The Balanced Scorecard To Overcome Barriers In Strategy Implementation**, İnternational Management Master Thesis, No 2002:16 Göteborg Universty,s.34.

stratejisinin ölçülebilir amaçlara dönüştürülmesi yoluyla oluşturulan çok boyutlu bir yapıdır.²⁸⁹

Vizyon ve stratejinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne dönüştürülmesi özellikle yönetim takımını, vizyon ve strateji içinde belirsiz ve üstü kapalı kelimelerin ne anlama geldiğini belirlemeye zorlar. Örneğin; birinci sınıf (best in class), üstün nitelikli hizmet (superior service) ve hedef müşteriler (target customer) gibi.²⁹⁰

2.1.2.1.2. Kişi Engeli ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Yoluyla Aşılması

İkinci engel, işletme stratejisinin uzun dönemli ihtiyaçlarının, departman, takım ve kişilerin hedefleri haline dönüştürülmediği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Departmanların performansı, geleneksel yönetim sistemindeki kontrol mekanizmasının bir parçası olan, belirlenen bütçe hedeflerinin başarılmasına odaklanır. Bu durumda amaç, bütçe hedeflerini başarmak olacağından stratejik hedefler bir kenara bırakılacaktır.²⁹¹ Bütün işletmeler kişisel amaçları geliştirmeye yönelik çalışma programlarına sahiptir. Ancak bu programlar, işletmenin stratejisine yönelik bu kişisel amaçların geliştirilmesine ilişkilendirilmiş yöneticilere sahip değildir. Aynı şekilde ödüllerde stratejinin başarılmasına ilişkilendirilmemiştir. İşletmelerin sadece %25'i stratejiye ilişkilendirilmiş amaç ve ödüllere sahiptir.²⁹²

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, stratejiyi eyleme dönüştürmek için bir çatı olarak kullanıldığında, bütün çalışan faaliyetlerine ulaşılması istenen hedefin başarılmasına doğru rehberlik eder.²⁹³ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni tüm birimlere yaymak (Cascading Balanced Scorecard); bütün çalışanlara, işletmenin stratejisi ile güne gün faaliyetlerini düzenleyerek işletme stratejisine nasıl katkıda bulunacaklarını göstermektir.²⁹⁴ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni bütün birimlere yaymak insan engelini aşmada yardımcı olur. Herhangi bir stratejinin başarılı bir şekilde

²⁸⁹ Alan C. Maltz, Aaron J. Shenhar, Richard R. Reilly, "Beyond the Balanced Scorecard : Refining the Search for Organizational Success Measures", **Long Range Planning**, Sayı 36, 2003, s.189.

²⁹⁰ Niven, **a.g.e.**, 2002 s.18.

²⁹¹ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 1999, s.236.

²⁹² Levis, **a.g.m.**, s.1.

²⁹³ Niven, **a.g.e.**, 2002, s.202-203.

²⁹⁴ Niven, **a.g.m.**, 1999, s.5-12.

uygulanması için strateji anlaşılmalı ve işletmenin her düzeyinde buna göre hareket edilmelidir.²⁹⁵

Yayılmı oluşturmak için, bütün organizasyonel düzeylerde değer oluşturan faaliyetleri tartışmaya yönelik bir bakış açısı, çalışanlardan yöneticilere kadar herkesi yüksek düzey işletme amaçlarına bağlar. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin birbiri ile bağlantılı neden-sonuç ilişkileri çerçevesi, işletmede her bir bölümün belirleyeceği stratejinin kurumsal strateji ile uyumlu olmasını sağlayacak bir rehber olarak kullanılabilir.²⁹⁶ Örneğin üst yönetim, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi geliştirme süreci vasıtasıyla % 95 oranında tam zamanında dağıtım hedefi belirleyebilir. Bu durumda bütün çalışanlar şimdi enerjilerini ve dikkatlerini güne gün faaliyetlerini; şeffaf, açık, tam zamanlı dağıtıma doğru yönlendirmelidirler.

2.1.2.1.3. Kaynak Engeli ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Yoluyla Aşılması

İşletmelerin % 60'ı strateji ile bütçeyi ilişkilendirememektedir. Bunun nedeni işletmelerin bütçeleme süreçleri ile stratejik planlama süreçlerini birbirinden ayrı yürütmeleridir.²⁹⁷ Thomson ve Strickland; başarılı bir strateji uygulamasının, işletmenin stratejisini izleyen bir kaynak tahsisi gerektirdiğini belirtmektedirler.²⁹⁸ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulamak; bu iki süreci ilişkilendirmek için mükemmel bir alternatif sağlar.

Bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi oluştururken sadece dört perspektifin her biri için amaç, ölçü ve hedefler koşullarında değil, aynı zamanda kritik olarak girişimlerin veya faaliyet planlarının Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hedeflerini karşılamaya yeterli olup olmadığının düşünülmesi gerekir. İnsan ve finansal kaynaklar Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hedeflerinin başarılması için gereklidir. Eğer biz öncelikle ölçülerimiz için uzun dönem somut hedefler oluşturursak daha sonra onların başarılması için kademeleri düşünebiliriz.

²⁹⁵ a.g.e.,s.18.

²⁹⁶ Kaplan,Norton, a.g.e., 1999, s.259.

²⁹⁷ Kaplan,Norton, a.g.e., 2001,s.274.

²⁹⁸ A.A. Thomson,A.J. Strickland, **Carfting and Implementing Strategy: Text and Readings**, Iwring McGraw-Hill, Singapore, 1998,s.45.

Kaynak engeli; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Girişimleri'nin belirlenmesi ve uzun dönem hedeflerin başarılmasını mümkün kılacak olan bu girişimler için kaynak tahsisinin yapılması yoluyla aşılacaktır.²⁹⁹

Geleneksel yöntemde, departman ve iş birimleri bütçe isteklerini ileri sürmeyip, basit olarak geçen yılın rakamını alıp belirli bir yüzde ile artırmaktadırlar. Bunun yerine gerekli maliyetler ve karlar, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hedefleri ile ilişkilendirilmeli ve açıklanarak onların öneri dokümanları içinde açık olarak birleştirilmelidir.

Bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi oluşturmak, aynı zamanda işletmede meydana gelen şu anda ki sayısız girişimlerin belirlemesini mümkün kılar. Buna bağlı olarak yeni bir girişim başlatmadan önce mevcut girişimlerin strateji ile ilişkisinin belirlenmesi ve ilişkisi olmayan girişimlerin elimine edilerek bunların yerine strateji ile ilişkili yeni girişimlerin başlatılması uygun olacaktır. Örneğin, pazarlama departmanı agrasif pazarlama kampanyaları aracılığı ile yeni bir iş kazanmaya teşebbüs edebilir veya mevcut müşterilerle tekrar eden işler için insan kaynakları grubu ile ilişkili olarak satış personelinin ödüllendirme yoluyla güdüleme programı başlatabilir. Bu tür girişimlerin fonlanması stratejik amaçların başarılması açısından önemlidir.

İşletmenin her fonksiyonel birimi ortak bir özelliği paylaşmalı ve işletmenin her düzeyindeki girişimler ve işletmenin bütün stratejik amaçları ile bağlantısı sağlanmalıdır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, bu bağlantıyı yapmayı sağlar. İlk olarak; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi geliştirilirken şu anda işletmede ele alınmakta olan bütün girişimler incelenmeli ve hangisinin tamamen kritik olduğu belirlenmelidir. Açık olarak kaynak tasarrufu faydalıdır, fakat daha önemli olarak, işletmede başarı için kritik faktörlerin neler olduğunu ve stratejileri başarmak için yapılmış olan ilerlemeleri belirleyip gerekli girişimlerin fonlanması daha önemlidir.

2.1.2.1.4. Yönetim Engeli ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Yoluyla Aşılması

Hızla değişen iş çevresinde, bütçe değişkenlerine karşı gerçekleri analiz etmekten daha fazla stratejik karar vermeye ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak çoğu yönetim

²⁹⁹ Harlem, a.g.e., s.45.

takımı, değerli zamanlarını bu hataları doğrulamak için çeşitli yollar aramakla geçirmektedir. İşletmelerin % 85'i stratejiyi tartışmaya ayda 1 saatten az bir zaman harcamaktadır.³⁰⁰ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bize bu paradigmadan uzaklaşmaya gerekli elementleri sağlar. Bu, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi sonuçlarının bir başlangıç noktası olduğu, inceleme, sorgulama, ve stratejimiz hakkında öğrenme için yeni bir modeldir.³⁰¹ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi vizyon ve stratejiyi kolay anlaşılan ölçüler takımı olarak dört perspektif içine dönüştürür. İzlediğimiz herhangi bir stratejiyi, bir hipotezi veya başarıyı nasıl yakalayacağımızla ilgili en iyi tahminimizi temsil eder.

2.1.2.2. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin Stratejiye İlişkilendirilmesi

Herhangi bir ölçüm sisteminin başarısı tüm yönetici ve çalışanları işletme stratejisinin başarılı bir şekilde uygulanması için motive etmek olmalıdır. Stratejilerini ölçüm sistemlerine dönüştüren işletmeler, amaç ve hedeflerin anlaşılmasını sağlayacakları için stratejilerini çok daha iyi uygulayabileceklerdir.³⁰² Bireysel performansla işletmenin geniş kapsamlı stratejisini düzenlemenin üç yolu vardır:³⁰³

- i. İletişim ve Eğitim: İşletme, bir stratejiyi uygulamaya başladığında bu stratejiyi uygulayacak kişileri eğitir.
- ii. Amaçların Yerleştirilmesi: Sadece işletme amaçları, çalışanların davranışlarının farkındalığını değiştirmek için yeterli değildir. İşletmenin amaç ve ölçüleri operasyon birimleri ve bireyler için ölçü ve amaçlar içine tercüme edilmelidir.
- iii. Performans Ölçülerine Ödüllerin Bağlanması: Ödül sistemi Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne bağlanmalıdır. Bazı işletmeler finansal ödülleri performansa bağlamanın güçlü bir kaldıraç olduğuna

³⁰⁰ Levis, **a.g.m.**, s.1.

³⁰¹ Niven, **a.g.e.**, 2002, s.19.

³⁰² Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 1999, s.179.

³⁰³ Robert S. Kaplan, David P. Norton, "Using The Balanced Scorecard as a Strategic management System" **Harvard Business Review**, Ocak-Şubat 1996, s.5.

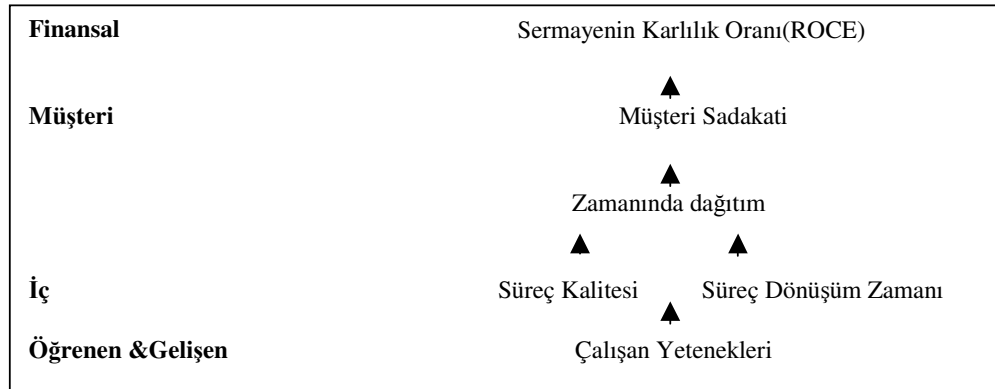
inanmaktadır. Buna bağlı olarak böyle bir bağlantıyı hızlı bir şekilde kurmaktadırlar.³⁰⁴

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni işletme stratejisine bağlayacak üç unsur;

- i. Neden Sonuç İlişkileri,
- ii. Performans Göstergeleri,
- iii. Finansal Amaçlarla Bağlantı.

2.1.2.2.1.Neden Sonuç İlişkileri ile Bağlantının Sağlanması

Strateji, neden ve sonuçlar hakkında bir hipotez dizisidir. Uygun hazırlanmış bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, stratejik ilerlemeyi ölçme üzerine odaklanarak, öncü ve ardıcı göstergeler kombinasyonunu kullanarak, stratejiyi temsil eden neden sonuç ilişkilerinin bağlantısı ile işletmenin stratejisini anlatmalı ve işletmelerin vizyonunu operasyonel amaçlara dönüştürmelidir.³⁰⁵ Neden sonuç ilişkisi bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin dört perspektifinin hepsinde yayılmalıdır.³⁰⁶



Şekil 2.3. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin Dört Perspektifi Boyunca Dikey Vektör Olarak Neden Sonuç İlişkisinin Kurulması.

Kaynak: Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Son Bahar 1996, s. 63.

³⁰⁴ Levis,**a.g.m.**, s.1.

³⁰⁵ Kaplan , Norton, **a.g.e.**,1999, s.181.

³⁰⁶ Kaplan , Norton, **a.g.m.**, Ocak-Şubat 1996,s.5.

Örneğin elemanların daha iyi satış eğitimi alması ile daha yüksek kar elde etme arasında şu ilişki vardır.³⁰⁷

“Eğer elemanları, ürünler hakkında daha fazla eğitirsek, satabilecekleri ürün yelpazesi hakkında daha bilgili olacaklardır. Eğer elemanlar ürünler hakkında daha fazla bilgi sahibi olurlarsa, satış verimlilikleri de artacaktır. Eğer satışların verimliliği artarsa satacakları ürünlerin ortalama karlılığı da artacaktır.”

Bütün bir sebep sonuç ilişkisi Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’nin dört perspektifi vasıtasıyla bir dikey vektör olarak yukarıda şekil 2.3.’de gösterildiği gibi oluşturulabilir.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’nin dikey bir vektör olarak yapılandığı bu şekilde finansal boyutta sermayenin karlılığı bir ölçü olarak yer almaktadır. Bu ölçüyü yönlendiren faktörler olarak, varolan müşterilerin sadakatinin yüksek düzeylerde olması ve bu nedenle düzenli ve artan satışlar olduğu belirlenebilir. Böylece müşteri sadakati sermayenin karlılığını belirleyen unsur olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’nin müşteri boyutuna eklenir.

Müşteri tercihleri incelendiğinde en önemli unsurun zamanında teslimat olduğu tespit edilirse, müşteri bağlılığının zamanında teslimatla sağlandığı ve sonuçta sermaye karlılığının olumlu etkilendiği düşünülebilir. Bu tespit sonucunda müşteri boyutuna müşteri sadakatinin de eklenmesi gerekir. İşletmenin zamanında teslimat yapabilmesi için işletme içindeki yöntemlerde etkinlik sağlaması gerekir. Burada operasyonların süresinin kısaltılması ve işletme içi faaliyetlerde kalitenin yükseltilmesi çalışmalarının önem kazanması görüşü benimsendiğinde, işletme içi yöntemlere eklenmesi gerekir. Gerek operasyon kalitesinin yükseltilmesi, gerek sürenin kısaltılması için gereken çalışmalar neler olmalıdır sorusunun yanıtı ise öğrenme ve gelişme bölümünün ölçüsünü oluşturmalıdır. Personelin yeteneklerinin artırılması şeklindeki amaç bu boyutta yer alması gereken ölçüdür.³⁰⁸

Sebep sonuç hipotezi; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’nin gerektirdiği ölçüleri anlamının temelidir.³⁰⁹ Ölçüm sistemi; farklı boyutlarda yer alan amaçlar (ve ölçüler) arasındaki ilişkileri (hipotezleri), bunların kontrol edilebilmesine ve

³⁰⁷ a.g.m., s.5.

³⁰⁸ Arıkboğa,a.g.e.,s. 125-126.

³⁰⁹ Paul Arveson, “The Balanced Scorecard and Knowledge Management”, [http://www. Balancedscorecard.org/ Bscand/ ckm.html](http://www.Balancedscorecard.org/Bscand/ckm.html) (Erişim, 02.04.2002)

değerlendirilebilmesine imkan sağlayacak bir açıklıkta ortaya koymalı, sonuçlar ve bu sonuçları elde etmeyi sağlayacak etkenler arasındaki neden sonuç bağlantısını açıkça göstermelidir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde yer alacak her ölçü, stratejinin tüm işletmeye yayılıp anlaşılmasını sağlayacak neden-sonuç ilişkileri zincirinin bir halkası olmalıdır.³¹⁰

2.1.2.2.2. Performans Göstergeleri ile Bağlantının Sağlanması

Dengeli Performans Ölçüm Sistemlerinin tamamında belirli genel ölçüler kullanılır. Bu temel ölçüler veya temel sonuç ölçüleri, bir çok stratejinin ortak amacını yansıtır. Genel ölçüler; karlılık, pazar payı, müşteri memnuniyeti, müşteri tutma ve çalışan yetenekleridir. Performans sürücüleri belirli bir iş birimi için eşsiz olmaya eğilimli olan ölçülerdir. Başka bir ifade ile performans sürücüleri, iş birimi stratejilerinin eşsizliğini yansıtır. Karlılık sürücüleri, rekabet etmek için seçtiği pazar segmentleri, hedef pazar segmentlerinde müşterilere sunulacak değer önerisi ve belirli iç süreçler ve öğrenen büyüyen yetenekler; başarılabacak finansal ve müşteri amaçlarını mümkün kılar.³¹¹

Sonuç ölçüleri, genellikle bir çok stratejinin ortak hedeflerinin ve hatta sektör ve işletmelerin bir birine benzeyen yapılarını yansıtan temel ölçülerdir. Öncül göstergeler veya performans göstergeleri bir işletmenin stratejisinin diğer işletmelerden farklı olan özelliklerini ortaya koyar.³¹²

İyi bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, hem sonuç ölçülerini hem de bu sonuçları sağlayacak performans göstergelerini kapsamalıdır. Sonuç göstergeleri tek başlarına kullanıldıklarında erken uyarı mekanizmasından yoksundurlar. Performans göstergeleri de tek başlarına kullanıldıkları zaman işletmelerin kısa dönem operasyonlarında gelişme sağlayabilirler. Ama sonuç ölçüleri olmadan operasyonlardaki gelişmelerin mevcut ve yeni müşterilerle daha fazla iş yapılmasını sağlayıp sağlamadığı ve işletmenin daha fazla finansal performansa ulaşp ulaşmadığını göstermekte yetersiz kalırlar.³¹³

³¹⁰ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 1999,s.181.

³¹¹ Kaplan, Norton,**a.g.m.**, Son Bahar 1996,s.66.

³¹² Kaplan, Norton, **a.g.e.**,1999, s. 332.

³¹³ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Son Bahar,1996, s.56.

2.1.2.2.3. Finansal Hedeflerle Bağlantı Sağlanması

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni; planlama, bütçeleme ve kaynak tahsisi süreci içine entegre etmek için üç temel kriteri karşılamasını sağlamak gerekmektedir. Bunlar:³¹⁴

- i. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi üzerindeki ölçüler, planlama hedefleri çerçevesinde yerleştirilen aynı ölçüler olmalıdır. Bütçeler geliştirilmeli ve projeler önceliklendirilmelidir. Gerçekte Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, yönetim süreci için bir ajanda olmalıdır.
- ii. Teşvik edici ödemelerin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçülerine bağlanması gereklidir.
- iii. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; organizasyon birimlerine yayılmalı, işletme stratejisi ile bireysel amaç ve ölçüler arasında uygun bağlantıyı temin etmelidir.

Stratejinin başarılı bir şekilde uygulanması için operasyonel gelişmelerin ekonomik sonuçlarla bağlantılı olması gerekir. Gelişim programları (müşteri tatmini, kalite, yenileme ve çalışanlara yetki verilmesi) nihai hedef olmamalıdır. Bunlar nihai hedef kabul edilirse performansta arzu edilen gelişmeyi sağlamayacaklardır. Gelişim programları ile işletmenin müşteri ve finansal performansını artırmaya yönelik özel hedefleri arasında bağlantı kurulmalıdır. Bu da Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde yer alan tüm ölçülerin finansal amaçlarla bağlanması ile mümkündür. Belirli stratejiler uygulandığında belirli finansal sonuçlar elde edilmelidir.³¹⁵

2.1.2.3. Stratejik Kontrol Sisteminden Stratejik Yönetim Sistemine Dönüşüm

İşletmeler, yalnızca finansal başarı üzerine odaklanan performans ölçüm sistemlerinden uzaklaşmaktadırlar. Dupont işletmesi ve General Motors 20. yüzyılın başlangıcında çok bölümlü işletmeler için entegre bir aygıt olarak yatırımın geri dönüş oranı (Return On Investment) ölçüsünü geliştirmişlerdi. 20. yüzyılın ortalarında, çok bölümlü işletmeler bütçeyi yönetim sistemlerinin merkezi parçası olarak

³¹⁴ David A.J. Axson, "CEO Perspective Scorecards- Balanced or Biased?" **DM Review**, Kasım 2000 (http://www.dmreview.com/article_sub.cfm?articleId=1540 adresinden alınmıştır. Erişim,15.08.2005)

³¹⁵ Mark L. Frigo, "Strategy and The Balanced Scorecard" **Strategic Finance**, Kasım 2002.

kullanmaktaydılar. 1990’larda ise işletmeler finansal modelleri; hissedar değeri, ekonomik katma değer ve değer temelli yönetim ölçülerini de içerecek şekilde genişlettiler. Fakat, en iyi finansal modeller bile bu günkü bilgi temelli rekabetin bütün performans dinamiklerinin tamamını kapsamamaktadır.³¹⁶

Sadece finansal perspektifle ölçmenin sınırlılığı nedeniyle işletmelerin çoğu 1980 ve 1990 larda iyileştirme ve organize etme sistemi olarak kaliteyi merkeze almışlardır. Bazı işletmeler finansal ve kalite ölçülerinin ötesinde müşteri odaklılık üzerinde durmuşlar; pazar odaklı organizasyon oluşturmak ve müşteri ilişkileri sistemlerini kurmak için programlar uygulamışlardır. Diğerleri, temel süreçlerinin yapılandırılması (reengineering) veya temel yetkinlik (core competencies) yaklaşımını tercih etmişlerdir. Hala diğer bazı işletmelerde; stratejik insan kaynakları yönetimi uygulayarak, çalışanları motive ederek, yetenekli çalışanlar yoluyla ekonomik değer oluşturmaya çalışmaktadırlar. Ya da rekabetçi avantaj için bilgi teknolojilerini geliştirmektedirler. Bu perspektiflerin her biri – finansal, kalite, müşteri, süreçler, insan ve sistemler- çok önemlidir ve işletmede değer oluşturmada anahtar rol oynarlar.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’nin orijinal amacı tarihi finansal verileri, işletmenin gelecek sürücüleri ile dengelemek iken oldukça çok sayıda işletme, sistemi stratejik yönetim aracı olarak kullanmakta deneyim kazanmıştır. Bu işletmeler Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’ni strateji ile kısa dönem faaliyetleri uyumlu hale getirmede hayati bir araç olarak kullanmaktadırlar.

İşletmeler, organizasyonel faaliyetler hakkında mantıklı kararlar verebilmek için ve bu faaliyetler için hedefleri yerleştirerek organizasyonun neyi başarmak istediği hakkında açık bir fikir geliştirmelidir. Hedef ifadesi, ideal olarak gelecek bir tarihte ne gibi bir durumda olunması gerektiği konusunda fikir verir ve bazı detayları tanımlar.³¹⁷

Çoğu işletmenin operasyonel ve yönetim kontrol sistemi finansal ölçüler ve hedefler etrafında oluşturulmaktadır. Bu da işletmenin uzun dönem stratejik amaçlarını başarmasına doğru çok az bir ilişki doğurmaktadır.³¹⁸ Fakat her bir perspektif sadece yönetim faaliyetleri ağının içinde sadece bir temel unsuru temsil eder. Bu açıdan

³¹⁶ Kaplan,Norton, **a.g.e.**, 2001,s.25.

³¹⁷ I.M. Cobbold, G.J.G.Lawrie, “The Development of The Balanced Scorecard As A Strategic Management Tool”, **PMA Conferance**, Boston, USA, Mayıs 2002.

³¹⁸ Kaplan, Norton,**a.g.m.**, Son Bahar 1996,s.53-79.

süreçler; üstün nitelikli, sürdürülebilir performans üretmeye yönelik olarak geliştirilmeli ve uygulanmalıdır.

Daha öncede ifade edildiği gibi orijinal olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, performans ölçüm sistemi olarak düşünülmüştür. İlk olarak işletmeler stratejiyi ölçmek için temel sistemlerini geliştirmişlerdir. Kaplan ve Norton bu uygulamalardan, ölçmenin sonuçta geçmiş üzerine raporlamanın çok ötesinde gelecek için odaklanma oluşturduğunu ve yöneticiler tarafından seçilen ölçülerin bütün işletme birimlerine ve çalışanlara çok önemli mesajlar ilettiğini belirlemişlerdir. İşletmeler bu gücün bütün avantajlarından yararlanmak için, ölçme sistemini yönetim sistemine entegre etmektedirler.

Sonuç olarak; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; gelecek başarısını yürüten operasyonel faktörleri belirlemeyi, onların stratejik amaç ve faaliyetlerini düzenlemeyi ve uzun dönem rekabetçi avantaj oluşturabilecek kaynakları toplamayı kolaylaştıran bir stratejik yönetim sistemi olmuştur.³¹⁹

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, üst düzey yöneticilere işletmelerini uzun dönem de başarı sağlayacak stratejiler üzerine odaklayabilecekleri yeni bir araç sağlar. İşletmenin en fazla odaklanması gereken en önemli amaçları belirleyerek; konuları, bilgiyi ve bir çok hayati önem taşıyan idari işlemi organize eden bir stratejik yönetim sisteminin çerçevesini oluşturur.³²⁰

Bu süreçlerin her biri kendi içinde belirli faydalara sahiptir. Hep birlikte, işletme başarısında önemli rol oynarlar. Özellikle işletme yeni bir strateji başlattığında veya dikkate değer bir değişikliğe uğradığında bu rol önem kazanır.³²¹

Aşağıdaki şekil 2.4. Yönetim Kontrol sisteminden Stratejik Yönetim Sistemine dönüşümü göstermektedir.

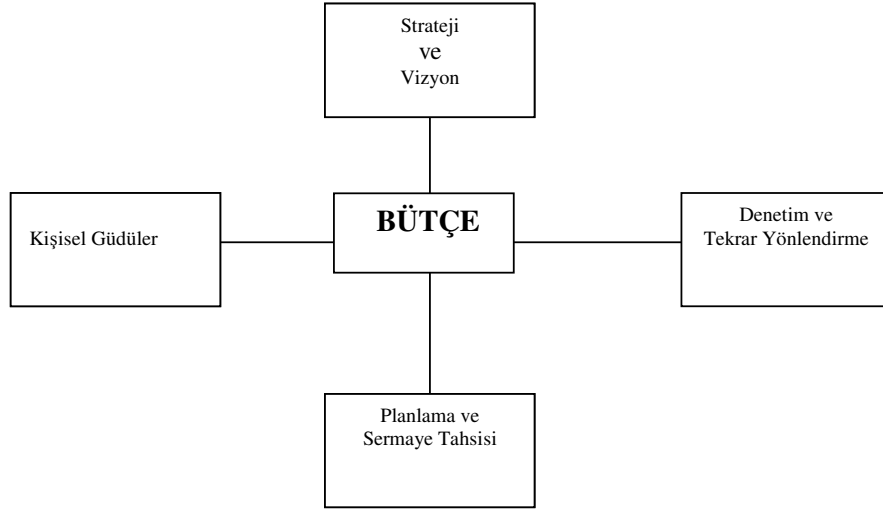
³¹⁹ Showing H. Young, "Exploring Some Dynamically Aligned Principles Developing a Balanced Scorecard" **International System Dynamics Conference, 2004**, Oxford, UK., Conference Paper with CD-Rom, s.120.

³²⁰ Kaplan, Norton, **a.g.e**,1999, s.332.

³²¹ Epstein, Birchard, **a.g.m**, s.22.

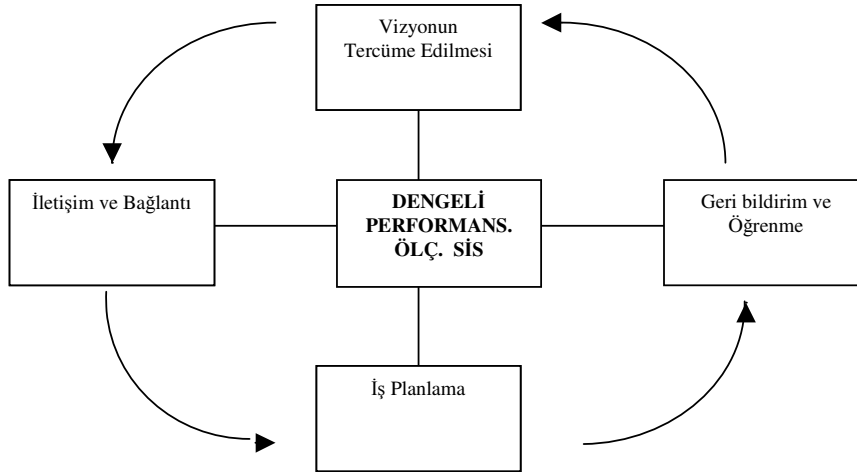
Yönetim Kontrol Sisteminden

Kısa dönem, Kontrol Eksenli Finansal Yapı Etrafında Dizayn



Stratejik Yönetim Sistemine

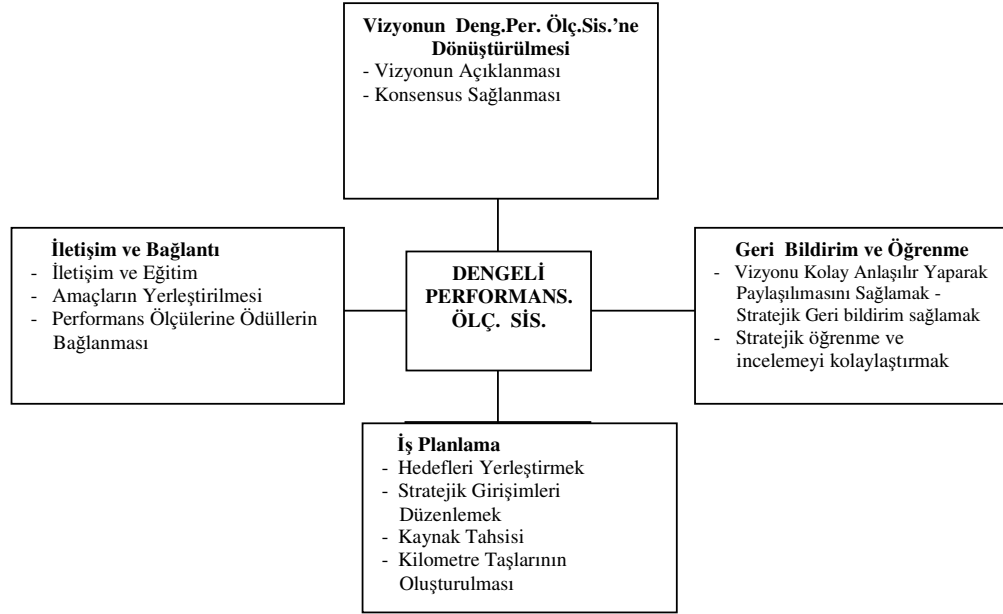
Uzun Dönem Stratejik Perspektif Çerçevesinde Dizayn



Şekil 2.4. Stratejik Kontrol Sisteminden Stratejik Yönetim Sistemine Dönüşüm

Kaynak: Kaplan, Norton,a.g.e., 2001, s.24.

Şekil 2.5. Stratejik Yönetim Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni göstermektedir.



Şekil 2.5. Stratejik Yönetim Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi

Kaynak: Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Ocak-Şubat 1996, s.5

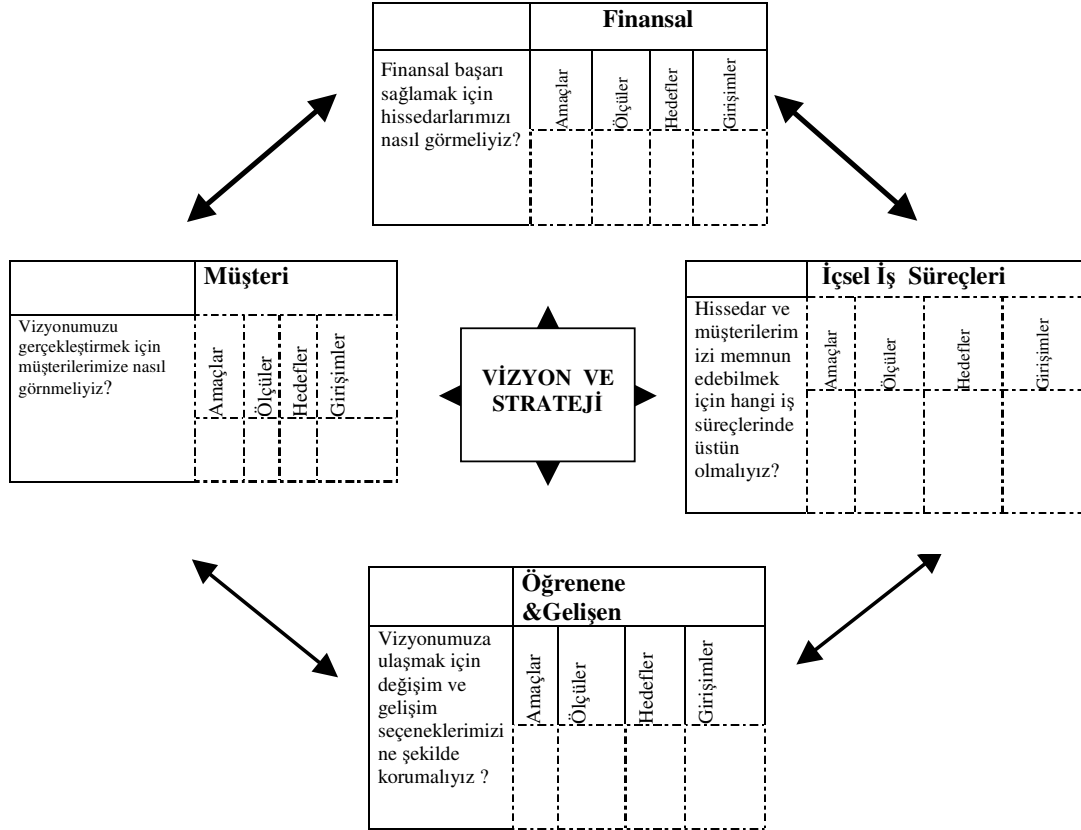
2.1.2.3.1. Vizyonun Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne Dönüştürülmesi

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin üst düzey yöneticiler tarafından oluşturulması ve aralarında fikir birliğinin sağlanması Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nden fayda sağlanmasının temel koşuludur. Ama bu sadece ilk adımdır.³²²

Gelecekte işletmenin ne durumda olması gerektiğine dair kesin bir tanımlama yapılması ve üst düzey yöneticilerin bu tanım üzerinde fikir birliğine varması işletme içinde bir gayret ve hareket ortamı oluşturur. Maksimum oranda fayda sağlanması için, yöneticilerin vizyon ve stratejiyi tüm çalışanlarla ve işletme için önemli olan dış unsurlarla paylaşmaları gerekir.

³²² Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 1999, s.244.

Şekil 2.6. vizyon ve stratejinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin dört perspektifine dönüştürülmesini göstermektedir.



Şekil 2.6. Vizyon ve Stratejinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin Dört Perspektifine Dönüştürülmesi

Kaynak: Kaplan, Norton, a.g.m., Ocak-Şubat 1996, s.4

Tüm organizasyonun ortak bir vizyonu paylaşarak ortak bir yönde ilerlemesini sağlamak, uzun zaman gerektiren güç bir işlemdir. İşletmelerin çoğunda misyon ifadesi, bir niyet olarak deklare edilir. Örneğin, “müşteri ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik hizmetlerde yüksek kalitede insanlar kullanmak” gibi. Fakat, bu alandaki proje yöneticileri, bu kelimeleri uygun faaliyetlere nasıl dönüştüreceklerini bilememektedirler.

Vizyon ve stratejinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne dönüştürülmesi, organizasyonun vizyon ve strateji etrafında ortak bir düşünceye sahip olmasını sağlar. Üst düzeyde en iyi niyetlerin; “Birinci Sınıf”, “Bir Numaralı

Tedarikçi”, “Yetki Devri Sağlanmış Organizasyon” gibi ifadelerine rağmen, lokal düzeyde faaliyetlere faydalı bir rehberlik sağlayacak operasyonel terimlere kolaylıkla dönüştürülemezler. İnsanların strateji ve vizyon ifadeleri çerçevesinde davranmaları için, bu ifadeler bütün üst yöneticilerin fikir birliği ile başarının uzun dönem sürücülerini tanımlayan entegre bir amaçlar ve ölçüler seti şeklinde yapılmalıdır.³²³

Bir strateji amaçlar içine dönüştürüldükten sonra, yönetici ve çalışanlar bu amacın başarılıp başarılmadığını bilmelidirler. Başka bir ifade ile her bir amaç bir ölçüye bağlanmalıdır.³²⁴

2.1.2.3.2. İletişim ve Bağlantı

İletişim ve bağlantı; yöneticilerin stratejilerini organizasyon içinde yukarı ve aşağı kademelere iletebilmeleri ve bireysel ve takımsal amaçları stratejiye bağlayabilmeleri demektir. Geleneksel olarak departmanlar, finansal performanslarını değerlendirebilirler ve kısa dönem finansal amaçlara bireysel teşvikleri ilişkilendirebilirler. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi yöneticilere, organizasyonun bütün düzeylerinde uzun dönem stratejinin anlaşılmasını ve bireysel ve takımsal amaçlarla uzun dönem stratejinin düzenlenmesini sağlama imkanı verir.³²⁵

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; işletmenin hissedarları ve müşterileri için neyi başarmaya çalıştığı hakkında herkese işaret verir. Geniş olarak, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin paylaşımı uzun zaman alır, fakat bu başarılıldığında işletmeye bir çok avantajlar sağlar. Yöneticiler; işletmenin uzun dönem stratejik amaçlarına yönelik daha iyi bir anlayış kazanırlar ve bu amaçları başarmaya daha geniş paylaşımla daha güçlü bir taahhüt oluştururlar. Yöneticilerin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin benimsemeleri işletme amaçlarına bireysel faaliyetleri bağlamanın ilk adımıdır.³²⁶

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni işletme içinde bütün birimlere iletmek, uzun dönem iş stratejisine olan sorumluluk ve taahhütleri teşvik eder. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; stratejiyi anlatıp ilerleterek, kişisel hedeflerle bağlantılı hale

³²³ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Ocak-Şubat, 1996, s.3

³²⁴ Steele, **a.g.m.**, s.22-23.

³²⁵ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Ocak-Şubat, 1996, s.3.

³²⁶ **a.g.m.**, s.5.

getirerek, işletmedeki tüm birimler arasında ortak bir anlayış ve kararlılık oluşturur. İşletmenin uzun dönemli hedefleri ve bu hedeflere ulaşmak için uygulanacak stratejiler herkes tarafından anlaşıldığı zaman, işletmedeki tüm çaba ve girişimlerin gerekli değişim işlemlerine uyumlu bir şekilde gerçekleştirilmesi mümkün olacaktır. Kişiler, kendi hareket ve çalışma tarzlarının işletmenin hedeflerine ulaşmasındaki etkilerini gözlemleyebileceklerdir.³²⁷

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi amaçlarını, takım ve kişisel öncelikleri etkileyecek daha küçük çaplı lokal amaç ve ölçülere dönüştürmek için birbirleriyle bağlantılı olarak kullanılacak yöntemler ise şunlardır;

- i. İletişim ve Eğitim Programları: Stratejinin uygulanmasının ön şartı; tüm çalışanların, yönetim kurulu üyelerinin ve üst düzey yöneticilerin stratejiyi ve stratejiyi uygulamak için gereken hareket tarzını anlamalarıdır. Organizasyonda yer alan herkesin stratejiyi oluşturan öğeler hakkında eğitilmesi ve bu eğitimin gerçekleşen performansla ilişkin geri bildirim ile desteklenmesi kurumsal çapta uyum sağlamanın temelidir.³²⁸
- ii. Hedef Belirleme Programları: Temel seviyede bir anlayış elde edildikten sonra, organizasyondaki tüm takımlar ve bireyler daha üst düzeydeki stratejik hedeflerini kişisel ve takım hedefleri haline dönüştürmelidir. Bir çok işletmede uygulanmakta olan yönetim programları, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde yer alan amaç ve ölçülerle bağlanmalıdır.³²⁹
- iii. Ödül Sisteminin Bağlantısı: Organizasyonu strateji ile uyumlu bir hale getirme çabaları, teşvik ve ödül sistemleri aracılığı ile motive edilmelidir. Bu bağlantının çok dikkatli bir şekilde ve ancak eğitim ve iletişim programları tam anlamıyla oturduktan sonra kurulması gerekse de birçok işletmede teşvik primi sistemlerinin Dengeli

³²⁷ Kaplan, Norton, **a.g.e.**,1999, s.244.

³²⁸ **a.g.e.**, s.245.

³²⁹ **a.g.e.**,s.245.

Performans Ölçüm Sistemi'ne bağlanması nedeniyle elde edilen faydalar gözlenmektedir.³³⁰

2.1.2.3.3. İş Planlama

İş planlama, yöneticilere iş ve finansal planları entegre etme imkanı sağlar. Hemen hemen bütün işletmelerde girişimlerin (değişim programlarının) bir çeşidi uygulanmakta, her biri; özel şampiyonları, guruları, danışmanları ve üst yöneticilerin zamanı, enerjisi, ve kaynakları ile rekabet etmektedir. Yöneticiler, stratejik amaçları başarmak için, bu girişimleri entegre etmekte zorlanmaktadırlar. Fakat yöneticiler öncelikleri yerleştirmek ve kaynakları tahsis etmek için bir temel olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçüleri için yüksek amaçları kullandıklarında, uzun dönem stratejik amaçlarına doğru onları taşıyacak olan sadece bu girişimleri koordine etmiş ve ele almış olacaktırlar.³³¹

Problem çoğu işletmenin; stratejik planlama, kaynak tahsisi ve bütçeleme için farklı organizasyon birimlerine ve farklı süreçlere sahip olmasıdır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi oluşturma çalışması, işletmeleri stratejik planlama ve bütçeleme süreçlerini entegre etmeye zorlar ve bu nedenle bütçenin stratejiyi destekleyeceğini temin eder.³³² Dengeli Performans Ölçüm Sistemi kullanıcıları; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin dört perspektifinden ilerleme ölçülerini seçer ve her biri için hedefleri yerleştirirler. Hangi faaliyetlerin hedeflerine doğru onları götüreceğini belirleyebilirler. Dört perspektiften ölçüleri belirlemek için bu sürücülere başvururlar. Seçtikleri stratejik yol boyunca ilerlemelerini, işaretleyecek kısa dönem kilometre taşlarını oluştururlar. Bu nedenle bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi oluşturma süreci işletmeye, stratejik amaçları ile finansal bütçelerini ilişkilendirmeyi mümkün kılar.³³³

Örneğin Kenyon Stores işletmesinin bir bölümü için yönetim kurulu başkanı tarafından; "5 yıl içinde gelirleri iki katına çıkarmak" şeklinde görünüşe göre imkansız bir amaç söylenmiştir. Bu amaçtan mevcut stratejik plan 1 milyar dolar azdır. Başka bir

³³⁰ a.g.e., s.246.

³³¹ Kaplan, Norton, a.g.m., Ocak-Şubat 1996,s.8.

³³² Antosh G. Nirmul, "Implementing Strategy –Focused Business Planning", **Balanced Scorecard Report**, Ocak-Şubat 2005, s.3.

³³³ Kaplan, Norton, a.g.m., Ocak-Şubat 1996,s.8.

ifade ile tahminler işletmenin mevcut stratejik planı içine 1 milyar dolar daha az oluşturulmuştur. Bölüm yöneticileri, değişik senaryolar düşündükten sonra beş farklı performans sürücüsü içinde spesifik artışlarda hemfikir olmuşlardır. Bir miktar yeni mağaza açılmış, yeni ve mevcut mağazalara yeni müşteriler çekilmiş, alışverişçilerin çoğu gerçek satın alıcılara dönüştürülmüş, mevcut müşterilerin tutulmasının ve müşteri başına ortalama satış gelir büyüklüğünün artırılması sağlanmıştır. Sonuçta görünüşte imkansız olan bu amaç gerçekleştirilmiştir.³³⁴

İşletmeler performans ölçülerini izlemeli ve ona göre davranmalıdır, ilerleme çözümleri genellikle bütçe desteği gerektirir. Bundan dolayı, bunu temin etmek için bir resmi bütçe isteği ve onaylama süreci bir strateji uygulama sürecine dönüştürülmelidir.³³⁵

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi oluşturma süreci bir işletmenin çeşitli girişimlerini (değişim programlarını) yönetmek için bir çatı oluşturur.³³⁶ Bu değişim programlarına örnek olarak; tekrar yapılanma, çalışanlara yetki devri, zaman temelli yönetim, toplam kalite yönetimi gösterilebilir.

Stratejiyi faaliyetlere bağlamanın ilk adımı, stratejinin tanımlanarak performans sürücülerinin belirlenmesidir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi yöneticilere, bir işletmenin stratejik başarısı için çok önemli olan; geliştirme ve tekrar yapılandırma üzerine odaklanma sağlar ve strateji ile faaliyetleri nasıl düzenleyecekleri konusunda bir çatı sağlar.

Stratejiyi faaliyetlere bağlamanın son adımı, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçüleri için spesifik kısa dönem hedefler oluşturmaktır. Bu hedeflere kilometre taşları da diyebiliriz. Kilometre taşları, yöneticilerin şu andaki inançlarının, programlarının bu ölçüleri hangi ölçüde ve ne zaman etkileyeceği hakkında elle tutulabilir somut ifadelerdir. Bu kilometre taşlarını oluşturmakla yöneticiler, strateji ve strateji uygulama altındaki teoriyi sürekli olarak test edebilirler.

Kısaca ifade edersek; iş planlama sürecinin sonunda yöneticiler dört Dengeli Performans Ölçüm Sistemi perspektifi içinde başarmak istedikleri uzun dönem amaçlar

³³⁴ Kaplan , Norton, **a.g.e.**, 1999,s.

³³⁵ Steele,**a.g.m.** ,s.22-23.

³³⁶ Kaplan , Norton, **a.g.m.**, Ocak-Şubat 996,s.8.

için hedefleri yerleştirirler. Daha sonra bu hedeflere ulaşmak için gerekli stratejik girişimleri belirlemeli ve bu girişimlere gerekli kaynakları tahsis etmelidirler. Daha sonra stratejik amaçları başarmaya doğru ilerlemeyi ölçmek için kısa dönem kilometre taşlarını oluşturmalarıdır.

2.1.2.3.4. Geri Bildirim ve Öğrenme

Diğer üç stratejik yönetim süreci strateji uygulamak için hayatidir ama yeterli değildir. Strateji uygulaması, işi yapacak kişilerin eğitilmeleri ve katılımlarının sağlanması ile başlar.³³⁷ Çoğu işletme, bu gün karmaşık bir çevrede faaliyet göstermektedir. Ulaşmayı amaçladıkları kompleks stratejilere ulaştıklarında, iş şartlarının değişimi olarak geçerliliklerini kaybedebilirler. Bu çeşit bir çevrede, yeni tehdit ve alternatifler sürekli olarak artar.

İşletmenin stratejisinin temelini oluşturan hipotezlerin kontrolü, geçerliliğinin değerlendirilmesi ve gerekli değişikliklerin yapılması için bir stratejik geri bildirim sistemi oluşturulmalıdır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde mevcut olan neden sonuç ilişkileri, yöneticilerin performans göstergelerinde meydana gelebilecek değişiklikler ve bu değişikliklerin bir veya birkaç sonuç ölçüsü üzerinde oluşturacağı etkilere ilişkin en iyi tahminlerini ortaya koyabilecek kısa dönemli hedefler belirlemesine imkan sağlar.³³⁸

İşletmeler; Criss Argyris'in; "Çift Döngülü Öğrenme Süreci-Yaratıcı Öğrenme Süreci" olarak isimlendirdiği öğrenme sürecini kullanmaktadırlar. Bu süreç insanların tahminlerinde ve sebep sonuç ilişkileri hakkındaki teorilerinde değişim üretir. Sadece nesnel gerçekler hakkında değil, aynı zamanda gerçeklerin arkasındaki güdülerini ve mantığı anlamaya yönelik sorulara cevap bulmaya çalışılır. Tek döngülü öğrenme(adaptif) ise, gerçekleştirilen eyleme ilişkin teori hakkında ki fikirlerin aynı kaldığı öğrenme türüdür.³³⁹ Yöneticiler ister mevcut stratejilerin doğruluğunu kanıtlayıp neden sonuç ilişkilerinin işleyiş hızı ve boyutları üzerinde ayarlamalar yapsınlar, ister düzeltilmiş veya tamamıyla yeni bir strateji oluştursunlar, Dengeli Performans Ölçüm

³³⁷ Kaplan, Norton, **a.g.e.**,1999 s.243.

³³⁸ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, s.310.

³³⁹ C.Argyris, **Reasonnin, Learning and Action**, San Francisco,Jossey-Bass, 1982

Sistemi onlara stratejilerin geçerliliğini ve canlılığını kontrol edebilecekleri stratejik (çift döngülü) öğrenme süreci sunmaktadır.³⁴⁰

Bütçe incelemeleri ve diğer finansal temelli yönetim araçları çift döngülü öğrenme süreci içine üst yönetim dahil edemez. İlk olarak, sadece bir perspektiften performansı belirler. İkinci olarak; stratejik öğrenme, gerekli düzeltmeleri yapmak için geri bildirim leme toplamaktan, hangi strateji üzerine temellendiği üzerine stratejik öğrenme gerektirmez.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, stratejik öğrenme için üç unsur sağlar:³⁴¹

- i. İşletmenin bir takım olarak başarmaya çalıştığı paylaşılmış vizyonunu anlatır, açık olarak tanımlar. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, bireysel çabaları stratejiye bağlar ve iş birimlerinin amaçlarını başarıyla sonuçlandırır.
- ii. Asıl bir stratejik geri bildirim sistemi sağlar. Bir iş stratejisi sebep sonuç ilişkisi hakkında bir hipotezler seti olarak görülebilir. Bir stratejik geri bildirim sistemi, iş birimleri stratejileri içine iyice yerleştirilmiş hipotezleri test edebilmeli, onaylayabilmeli ve değiştirebilmelidir. İş planlama süreci içinde kısa dönem amaçlar ve kilometre taşları oluşturmakla yöneticiler; performans sürücülerini içindeki değişiklikleri izleyebilirler ve bir veya daha fazla belirlenmiş amaçlar içinde birleştirilmiş tahmin yaparlar. Özellikle, büyük işletmelerde, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçüleri arasında sebepsel ve anlamlı dökümanlarla yeterli bilgi toplamak aylar veya yıllar alır.
- iii. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, stratejik öğrenmeye temel olan strateji incelemelerini kolaylaştırır. Geleneksel olarak işletmeler, işletme ve bölüm yöneticileri arasında, en son periyodun finansal sonuçlarını analiz etmek için ve niçin finansal amaçların başarılamadığı üzerine geçmiş dönem performansına odaklanarak aylık

³⁴⁰ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 1999, s.328.

³⁴¹ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Ocak-Şubat 1996, s.10.

ve üç aylık toplantıları kullanırlar. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, performans sürücüleri ve amaçları arasında sebep sonuç ilişkisi spesifikasyonu ile; uygulamanın kalitesini, iş birimleri stratejilerinin geçerliliğini değerlendirmeye periyodik inceleme toplantılarını kullanmaya işletme ve iş birimleri yöneticilerine izin verir.

Geri bildirim ve öğrenme, işletmelere stratejik öğrenme için kapasite sağlar. Mevcut geri bildirim ve inceleme süreci; bütçelenmiş finansal amaçların, işletmenin departmanlarının ve bireysel çalışanların amaçlarını karşılayıp karşılayamadığına odaklanır. Bir işletme, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile yönetim sisteminin merkezinde, ilave üç perspektiften kısa dönem sonuçları görüntüleyebilir ve en son performans ışığı altında değerlendirebilir. Yani Dengeli Performans Ölçüm Sistemi işletmelere stratejilerini değiştirmeye, gerçek zamanlı öğrenme sağlar.³⁴²

2.1.2.4. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile Strateji Odaklı Kurum Oluşturulması

Daha öncede belirttiğimiz gibi, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi temelde, performans ölçüm sistemi olarak düşünülmüştür. İlk olarak, işletmeler stratejiyi ölçmek için temel sistemlerini geliştirmişlerdir. Kaplan ve Norton bu uygulamalardan, ölçmenin sonuçta geçmiş üzerine raporlamanın çok ötesinde gelecek için odaklanma oluşturduğunu ve yöneticiler tarafından seçilen ölçülerin bütün işletme birimlerine ve çalışanlara çok önemli mesajlar ilettiğini belirlemişlerdir. İşletmeler bu gücün bütün avantajlarından yararlanmak için, ölçme sistemini yönetim sistemine entegre etmişlerdir. Yani Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bir performans ölçüm sisteminden yeni bir stratejik yönetim sistemine dönüşmüştür. Gerçekte, bu yeni stratejik yönetim sistemi için Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bir operasyon sistemi olmuştur. Bu yeni stratejik yönetim sistemini kullanan bir kaç işletmede, uygulamanın ikinci üçüncü yılına doğru ani performans gelişmesi görülmüştür. İlk uygulayıcılardan elde edilen başarılı sonuçların büyüklüğüne bağlı olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, strateji üzerine organizasyonun tamamının odaklanmasını sağlamıştır. İlk uygulayıcılardan elde edilen başarılı sonuçlar Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Stratejik Yönetim

³⁴² Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Ocak-Şubat 1996,s.3.

Sistemi'nin gücünü ortaya koymuştur. İşletmeler; müşterileri ile ilişkilerini tekrar tanımlamışlar, temel iş süreçlerinin tekrar yapılandırmışlar, yeni teknoloji altyapıları kurmuşlar ve çalışma gücünü yeni yeteneklerle eğitmişlerdir. Stratejiyi desteklemeye gerekli çabalar üzerine odaklanan fakat geleneksel fonksiyonel bölümler üzerine merkezi olmayan yeni bir kültür ortaya çıkmıştır. Fakat bu yeni kültür, değişim sürecine rehberlik ve harekete geçirmeye mekanizma sağlayan bir yönetim sisteminden daha fazlasını gerektirmiştir. İşletmeler stratejilerinin gerekleri üzerine yeni bir organizasyon şekli temellendirmişlerdir. Bu nedenle “Strateji Odaklı Organizasyon” terimi kullanılmıştır.

Strateji odaklı organizasyon oluşturmak ISO 9000 lerde olduğu gibi belirli standartları yerine getirmekle, tek bir türden yaklaşımla yapılabilir değildir. Organizasyonel değişim ve stratejiler işletmeden işletmeye farklıdır. Ortak özellik stratejinin yönetim ve değişim sürecinin merkezinde olmasıdır. Stratejiyi açık olarak tanımlamakla, uygun olarak iletmekle, değişim sürücülerine ilişkilendirmekle, stratejilerin eşsiz özellikleri ile, herkesi ve her birimi stratejiye bağlayan bir performans temelli kültür ortaya çıkmıştır.³⁴³ İşletmelerin böyle bir odaklanmayı başarmak için dönüşümsel değişimi kurmaları gerekmektedir.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni uygulayan işletmelerin hepsi uygulamaya başladıkları zaman, yeni bir strateji ile tanışmışlardır. Bu stratejiler; yeni müşteri değer önerisini, yeni ürünleri, yeni çalışma süreçlerini, yeni yetenekleri, yeni teknoloji ve yeni kültürleri gerektirmiştir. Kısacası yeni stratejiler her şeyin değişmesini gerektirmiştir.³⁴⁴ Bunun nedeni ise stratejiyi yönetmenin değişimi yönetmek anlamına gelmesidir. Değişim yönetilemezse amaçlara ulaşamayacaktır.³⁴⁵

Strateji Odaklı Organizasyonlar Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni; stratejiyi yönetim süreçlerinin merkezine yerleştirmekte kullanırlar. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, bu işletmelere stratejilerini tutarlı ve anlayışlı bir tarzda tanımlamakla eşsiz bir katkı sağlar. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, bir işletmenin stratejisini anlaşılan terimlere dönüştüren, ileten ve ona göre davranılmasını sağlayan bir

³⁴³ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 2001, s.8.

³⁴⁴ **a.g.e.**, s.9

³⁴⁵ David P. Norton, “Managing Strategy is Managing Change,” **Balanced Scorecard Report**, Cilt 4 Sayı 1 , Ocak/Şubat 2002, s.1.

tekniktir.³⁴⁶ Strateji uzmanı Michael Porter, strateji kurulumunu bir organizasyonun mükemmel olmak için seçtiği faaliyetler olarak tanımlamaktadır.³⁴⁷ Strateji oluşturulması, yüzlerce faaliyetlerin seçilmesi ve uygulanması ise organizasyonun tepesindeki birkaç kişi ile sınırlandırılmaz. Strateji herkes tarafından anlaşılmalı ve uygulanmalıdır. Organizasyon, stratejisi etrafında düzenlenmeli ve performans yönetim sistemi bu düzenlemeyi oluşturmaya yardımcı olmalıdır.³⁴⁸

Yetersiz stratejik yönetimin ana nedenlerinden biri olarak çoğu performans yönetim sisteminin yıllık bütçeler ve operasyonel planlar çevresinde oluşturulmaları gösterilmektedir. Bu tür uygulamalar kısa dönem taktiksel davranışları iletirmektedirler. Taktikler yönetim için gereklidir ama tek başına yeterli değildir. Taktikler için dizayn edilmiş olan bir sistemle strateji yönetilemez. Bizim bu çalışmamızdaki inancımız şudur ki stratejik işletme yönetimi için Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin adaptasyonu ve bütçe ile ilişkilerinin sağlam bir şekilde oluşturulması bütün işletmeler için temel bir ihtiyaçtır.

Ernst&Young tarafından 275 portföy yöneticisi üzerinde yapılan bir araştırma; stratejinin kendi kalitesinden strateji uygulama kabiliyetinin daha önemli olduğunu raporlamıştır. Bu yöneticiler, işletme değerleri ve yönetimin şekillendirilmesinde en önemli faktör olarak strateji uygulaması olduğunu belirtmektedirler.³⁴⁹ Operasyonel mükemmellik, müşteri ilişkileri yönetimi gibi yaklaşımlar uygulanması gereken iyi fikirlerdir ancak bunlar strateji değil taktiktirler³⁵⁰

Başarılı işletmeler, stratejiyi yönetim süreçlerinin merkezine alacak bir performans yönetim programı oluşturmuşlardır. Ve yine strateji üzerine odaklanmakla yönetim sistemlerinin her bir parçasını yeniden keşfetmişlerdir. Bu yaklaşım, performansı finansal yapıya bağlayan geleneksel yönetim programlarından (bütçeler veya daha yeni hissedar değer yaklaşımları) anlamlı bir uzaklaşmadır ³⁵¹ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ilk uygulayıcılarına, organizasyonlarının stratejisine;

³⁴⁶ Norton, ve diğ., **a.g.m.**, s.5.

³⁴⁷ Michael Porter, "what is Strategy" **Harward Business Review**, Kasım- Aralık 1996, s.70.

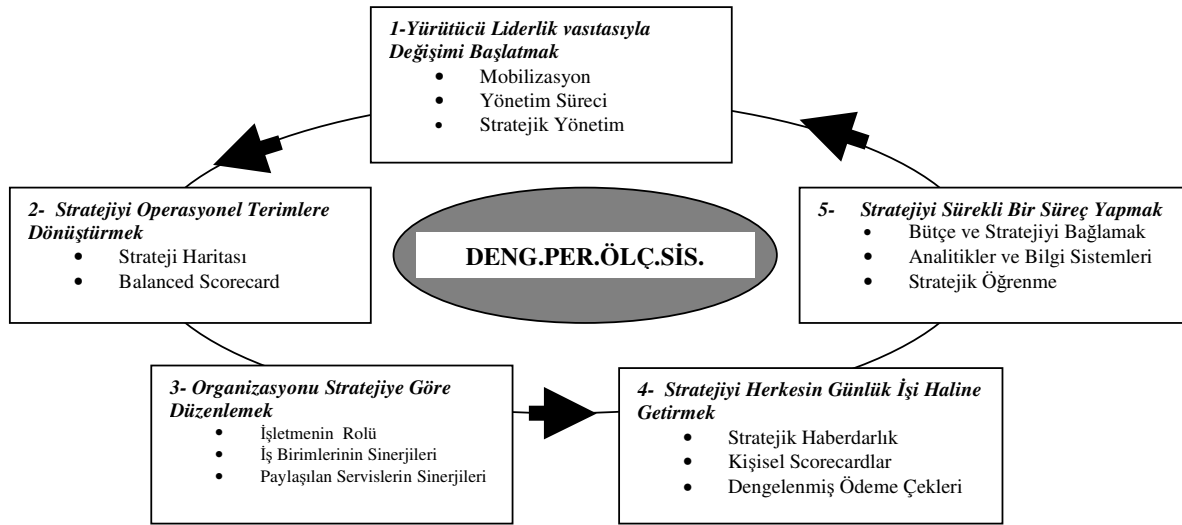
³⁴⁸ Robert S. Kaplan, David P. Norton, "Building a strategy -focused Organizations" **Ivey Business Journal**, Ivey Management Service 2001,s.14.

³⁴⁹ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 2001, s.1.

³⁵⁰ Dylan Miyake, "Implementing Strategy with the Balanced Scorecard: An Introduction to the Strategy-Focused Organization", **DM Review Magazine**, Ekim 2000, ([http://www.dmreview. Com /article_sub.cfm?articleId=5788](http://www.dmreview.Com/article_sub.cfm?articleId=5788)adresinden alınmıştır. Erişim, 20.07.2005)

³⁵¹ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mayıs/Haziran 2001,s.12.

yönetim takımını, iş birimlerini, insan kaynaklarını, bilgi teknolojisini ve finansal kaynakları düzenlemeyi ve bunlara odaklanmayı mümkün kılmıştır.³⁵²



Şekil 2.7. Strateji Odaklı Organizasyon Prensipleri

Kaynak:Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mayıs-Haziran 2001, s.14.

Strateji uygulamada başarılı işletmelerin, bu başarıyı nasıl elde ettikleri hakkında üzerinde durdukları iki kavram, “düzenleme” ve “odaklanma” kavramları olmaktadır. Kaplan ve Norton başarılı işletmeler üzerinde yaptıkları araştırmalar sonucunda stratejik odaklanma ve düzenlemelerin başarılmasının tutarlı bir örneğini ortaya çıkarmışlardır. Her bir organizasyon olaya farklı safhalarda farklı yollarla yaklaşırsa da Kaplan ve Norton yaptıkları araştırmalar sonucunda 5 ortak prensip belirlemişlerdir.³⁵³ Bu prensipler yukarıda şekil 2.7.’de gösterilmiştir.

2.1.2.4.1. Yönetici Liderlik Vasıtasıyla Değişimi Başlatmak

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi yönetim sistemini başlatma süreci, liderin değişim için önem duygusunu oluşturması ile başlar. Önem duygusu, son zamanlardaki düşük performansı tersine çevirme, değişen rekabetçi çevreye cevap verebilme, veya işletmeye şu anda olduğundan daha iyi olması için baskıdan

³⁵² Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 2001 s. 8.

³⁵³ **a.g.e.**, s.8.

kaynaklanır. İşletmelerinde dramatik değişim oluşturmak isteyen liderler Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni bunun için etkili bir yönetim aracı olarak bulacaklardır.³⁵⁴

Başarılı bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Programı, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni bir "ölçüler grubu" olarak değil, bir "değişim projesi" olduğunu kabul etmekle başlar. Tecrübeler tekrar tekrar göstermiştir ki başarı için tek ve çok önemli şart, yönetim takımının aktif katılımı ve sahiplenmesidir. Eğer işletmenin üst yönetimi enerjik liderler değilse değişim süreci meydana gelmeyecektir. Strateji uygulanamayacak ve ani performans gelişmesi için alternatifler kaçırılacaktır.³⁵⁵ Ani performans gelişmesi kazara meydana gelen bir durum değil, açık bir strateji, uygulama ve liderliğin sonucudur.³⁵⁶

Strateji, bu değişiklikleri koordine etmek için takım çalışması gerektirir. Strateji uygulama, hedeflenen çıktılara karşı performans ve girişim değişiklikleri üzerine sürekli dikkat ve odaklanma gerektirir. Başlangıçta odaklanma, harekete geçme ve momentum oluşturma üzerinedir. Süreci başlatmak için ilk olarak organizasyon harekete geçirilir. Yeni bir performans modeline geçişin yapılandırılmamış doğasıyla ilgilenmeye; takım temelli yaklaşım, akıcılık üzerine vurgu ile odaklanma yönetimi değiştirir. Son olarak yavaş yavaş zamanla, yeni bir yönetim sistemi gelişir (bir stratejik yönetim sistemi). Bu yeni yönetim sistemi; yeni kültürel değerleri ve yeni yapıları yönetim için yeni bir sistem içine kurumsallaştırır.

2.1.2.4.1.1. Harekete Geçme

Strateji odaklı organizasyonlarda yönetici liderliğin ilk işi değişim ihtiyacını herkese açıklamaktır. Değişimin niçin gerekli olduğu organizasyona açıklanmalı ve organizasyon donmuş halden çözülme durumuna geçmelidir. Yöneticilerin değişimi yönetebilmek için organizasyonu nereye götürmek istediklerine yönelik bir vizyon, strateji ve vaka geliştirmeleri gereklidir.³⁵⁷ John Kotter dönüşümsel değişimin üç ayrı

³⁵⁴ Kaplan, Norton, **a.g.e.**,2001,s.333.

³⁵⁵ Kaplan, Norton , **a.g.m.**, Mayıs- Haziran 2001, s.14.

³⁵⁶ Dylan Miyake, "Implementing Strategy With The Balanced Scorecard. An İntrudiction to the Strategy Focused Organizations", **DM Review Magazine**, Ekim 2002, s.3.

³⁵⁷ Miyake, **a.g.m.**, s.3.

faaliyetle nasıl tepede başlayacağını tanımlamaktadır. Başarılı bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi programının liderleri açık olarak bu modeli izlemektedirler.³⁵⁸

- i. Önemlilik Duygusu Oluşturmak: Değişim meydana gelmeden önce, organizasyon dramatik değişimin niçin gerekli olduğu konusunda çözülmüş olmalıdır. İnsanlar statiko ile memnundurlar. Onlar yeni bir strateji için fayda sağlayabileceklerse, değişimin gerekli ve kaçınılmaz olduğunu kabul etmeye ihtiyaç duyarlar. Değişim sürecinin ilk adımı, bu organizasyonların her biri için ihtiyaçları herkese açık hale getirmektir.
- ii. Liderlik Takımı Oluşturmak: Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin başarılıp başarılamayacağını, genellikle yürütücü liderlik takımının dinamikleri belirler. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni başarılı bir şekilde adapte etmek isteyen işletmelerin liderleri, fonksiyonel uzmanlar yığını; stratejik olarak odaklanmış, çapraz fonksiyonlarla entegre edilmiş bir takıma dönüştürmelidirler. Yönetim takımının üyeleri; bireysel, fonksiyonel perspektiflerinden yönetim meselelerini incelemeye yönelirler. Bu yöneticiler genellikle şaşırtıcı olarak diğer fonksiyonların nasıl çalışacağını çok az farkındadırlar. Burada yeni perspektife ek olarak; tepede mevcut olan, takım çalışmasına engel, geleneksel bariyerleri kırmak hayatidir.³⁵⁹
- iii. Vizyon ve Strateji Geliştirmek: Paylaşılmış vizyon ve stratejinin oluşturulması, yürütücü liderlik takımı oluşturma'nın etkili bir yoludur. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi çatısı takıma yeni bir vizyon ve strateji geliştirilmesinde rehberlik eder. Çapraz aşılamanın büyük bir miktarı stratejinin her bir elementi olarak meydana gelir ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi formatına adapte edilir. Örneğin stratejik meseleler çevredeki müşteri segmenti, ürün optimizasyonu, sermaye maliyeti ve arz zincir yönetimi liderlik takımının paylaşılmış meseleleri olabilir. Tarihsel olarak daha önceleri, bu meselelerin her biri tek bir fonksiyonel yöneticinin alanı olarak düşünülmüştür.

³⁵⁸ Kaplan, Norton , **a.g.m.**, Mayıs- Haziran 2001, s.14 .

³⁵⁹ **a.g.m.**, s.14.

2.1.2.4.1.2. Yönetim Süreci (Governance Process)

İlk olarak değişim süreci başlatılır. Yöneticiler dönüşüme liderlik yapmak için bir yönetim süreci oluştururlar. Bu süreç; yeni kültürel değerleri tanımlar, gösterir ve organizasyon içinde güçlendirir. Burada geleneksel güç temelli modelleri kırmak önemlidir. Bu geçiş yönetiminin bütün bileşenleri; strateji takımı oluşturmak, yönetim ofisi görüşmeleri ve açık iletişimlerdir.³⁶⁰ Süreç gelişimi olarak, yöneticiler süreci birleştirmeye ve değişimi güçlendirmeye mevcut yönetim sistemlerini değiştirirler.

2.1.2.4.1.3. Stratejik Yönetim Sistemi (Strategic Management System)

Kaplan ve Norton çalıştıkları işletmelerde, bu işletmelerin mümkün olan ilk dönemde formal planlama ve bütçeleme süreçlerine Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni ilişkilendirdiklerini belirlemişlerdir. Stratejiyi tanımlayan Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne, kaynak tahsisi ve bir yerine koyma olarak geleneksel süreci ilişkilendirmekle bir "Stratejik Yönetim Sistemi" oluşturmuşlardır. Değişim ortamında, stratejilerin sürekli olarak fırsat ve tehditleri yansıtması sağlanmalıdır. Strateji sürekli bir süreç olmalıdır. Liderin önemli bir görevi ise, durgunluk ve değişim arasındaki tansiyonu nazıkçe dengelemektir.³⁶¹

2.1.2.4.2. Stratejinin Operasyonel Terimlere Dönüştürülmesi

Yeni strateji uygulamalarından elde edilen sonuçlar; işletmelerin başarılarının, önemli yeni bir ürün veya servis başlatmalarına, önemli yeni sermaye yatırımlarına, veya hatta yeni entelektüel varlıklarını ve diğer maddi olmayan varlıklarını geliştirmelerine bile bağlı olmadığını göstermektedir. İşletmeler, elbette ki yeni ürün ve servisler geliştirecekler ve somut maddi varlıklar ve soyut maddi olmayan varlıkların her ikisi içinde yatırım yapacaklardır. Fakat böyle yatırımlardan iki yıl içinde fazla yararlanamazlar. İstenilen sonuçları başarmaları, zaten organizasyonlarında mevcut olan kabiliyetlerinden ve varlıklardan yararlanmaları (maddi ve maddi olmayan) ile mümkündür. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi işletmenin içinde mevcut olup, gizlenen varlıkları ve kabiliyetleri serbest bırakarak istenilen sonuçların daha hızlı

³⁶⁰ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 2001 s.16.

³⁶¹ **a.g.e.**, s.17.

başarılmasını sağlar.³⁶² Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, işletme stratejisini organizasyonun anlayıp ona göre davranabileceği terimlere dönüştürür.³⁶³

Sonuç olarak, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi organizasyonun içinde zaten mevcut olan faktörleri kullanarak uzun dönemde değerler oluşturmaya mümkün kılacak bir uygulama için “reçete” sağlar.

Kaplan ve Norton yapmış oldukları çalışmalara daima strateji nedir sorusu ile başladıklarını belirtmektedirler.³⁶⁴ Stratejiyi tanımlamak için mevcut genel olarak kabul edilen bir çatı yoktur. Strateji teorileri ve metodolojileri olduğu gibi stratejiyi tanımlamanın bir çok yolu vardır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi anlayışlı ve tutarlı bir yolla stratejiyi iletmeye ve tanımlamaya bir çatı sağlar. Çünkü strateji tanımlanamazsa uygulanamaz.

2.1.2.4.2.1. Strateji Haritası Yoluyla Stratejinin Açıklanması

Buraya kadar Kaplan ve Norton’un Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’ne yönelik temel yaklaşımlarını açıklamaya çalıştık. Kaplan ve Norton bu temel çerçeveye dayanarak finansal planlama ve raporlamada kullanılan; gelir tablosu, bilanço, ve nakit akım tablosu kadar faydalı olabileceğine inandıkları bir araç geliştirmişlerdir. Strateji haritası adını verdikleri bu araç işletmelere, stratejilerini tanımlamaları ve geliştirmelerine yönelik genel bir çerçeve sunmaktadır.³⁶⁵

Kaplan ve Norton’un stratejiyi tanımlamak ve uygulamak için geliştirdikleri bu sistem, geniş çerçeveli mantıksal bir mimaridir. Strateji, hissedarlarınız için değer oluşturmak hakkında her şeydir. Strateji haritası ise oraya varmak için rehberdir.³⁶⁶ Stratejiyi uygulamaya anahtar ise işletmedeki kişilerin onu anlamalarıdır. Çoğu yöneticinin bugün düştüğü çok önemli hatalardan biri, çalışanlarına strateji ve uygulanması ile ilgili ne yapacakları hakkında sınırlı bilgiler vermeleridir. Açık ve ayrıntılı bilgiler olmaksızın işletmelerin strateji uygulamada başarısız olmaları şaşırtıcı

³⁶² a.g.e., s. 8.

³⁶³ Miyake, a.g.m., s.4.

³⁶⁴ Kaplan, Norton, a.g.e., 2001, s. 10.

³⁶⁵ Kaplan, Norton, a.g.m., Mart 2001, s.90

³⁶⁶ Christopher Koch, “Strategy In Action; Questions&Answers With Robert Kaplan And David Norton”, CIO Magazine, Kasım .1,2003, (www.cio.com/archive/110103/strategy.html’ adresinden alınmıştır. Erişim, 15.05.2005)

değildir.³⁶⁷ İşletmeler, stratejilerini uygulamada yardımcı olması için süreç ve sistemlerin her ikisi içinde iletişim için araçlara ihtiyaç duyarlar.³⁶⁸ Strateji haritası müşterilerinize sunduğunuz çeşitli değer önerilerinden insan kaynakları ve bilgi teknolojileri içinde yapacağınız kritik yatırımlara kadar çalışmanıza imkan tanır.³⁶⁹

Öncelikle strateji haritası bütün çalışanların stratejiyi anlamalarını ve onu faaliyetlere dönüştürmelerini mümkün kılan ve bu yolla stratejinin başarılmasına çalışanların katkısını sağlamak amacıyla güçlü bir iletişim aracı olarak oluşturulmuştur. Bir strateji haritası, işletmelere stratejilerinin hangi yönünde başarılı olacaklarını hangi yönünde de başarısız olacaklarını hızlı bir şekilde görebilecekleri bir görüşme için bir yapıda sağlar. Strateji haritasında ki sebepsel ilişki yöneticilerin stratejilerinin geçerli olup olmadığını test etmelerine yardımcı olur.³⁷⁰ Strateji haritası, bir işletmenin stratejisi için yaşamsal önem taşıyan unsurları ve bunlar arasındaki ilişkileri ayrıntılı olarak göstermektedir. Söz konusu unsurlar şunlardır:³⁷¹

- i. İşletme ortaklarının hisse değerlerinin artırılmasına yönelik büyüme ve verimlilikle ilgili amaçlar.
- ii. Kar artışı sağlayan hedef müşteri kitlesindeki pazar payının artırılması ve hedef kitleden kazanılan müşteriler.
- iii. Müşterilere işletmede daha yüksek kar marjı ile iş yapmaları konusunda yol gösteren müşteri değerlendirme kriterleri
- iv. Mamul hizmet ve süreçlerde; hedef müşteri kitleleri için değerlendirme kriteri sağlayan, faaliyetlere yönelik iyileştirmeleri teşvik eden ve toplumsal beklentilerle yasal zorunlulukları karşılayan yenilikler ve iyileştirmeler.
- v. Büyümeyi sağlamak ve sürdürmek için insan kaynaklarına ve sistemlere yapılması gereken yatırımlar.

Strateji haritası bir işletmeye alt düzeylerde uygulanan strateji içinde asıl boşlukları bulmaya yardımcı olur. Strateji haritası içindeki sebep sonuç ilişkisinin

³⁶⁷ Robert S Kaplan , David P. Norton; “Having Trouble With Your Strategy? Than Map it.” **Harward Business Review**, Eylül-Ekim 2000,s.78

³⁶⁸ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Eylül-Ekim 2000,s. 3

³⁶⁹ Christopher Koch, **a.g.m.**,

³⁷⁰ Martha Lagace, “Mapping Your Corporate Strategy”, **HBS Working Knowledge**, Şubat 2004 (Robert Kaplanla Röportaj- <http://hbswk.hbs.edu/item.jhtml?id=3888&t=strategy> . Erişim, 05.10.2004)

³⁷¹ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mart 2001,s.90.

ölçüm bağlantısı ise maddi olmayan varlıkların nasıl maddi çıktılara dönüştürüleceğini gösterir.³⁷² İşletmeler Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin dört perspektifine dayalı olarak geliştirebilecekleri strateji haritası ile tüm organizasyonel birimler ve çalışanlar için genel ve anlaşılabilir bir bakış açısı oluşturabilirler. Strateji haritası aynı zamanda Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin tam olarak stratejik olup olmadığını belirlemeye de yardımcı olur.³⁷³ Stratejiyi yönetim sisteminin merkezine almak demek, strateji tanımlanabilir ve anlaşılabilir ve ona göre harekete geçilebilir demektir. Eğer strateji etrafında bir yönetim sistemi inşa ediyorsak, güvenilir ve uygun bir şekilde stratejiyi tanımlamak için bir disipline ihtiyaç duyarız.³⁷⁴ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi işletmeler için bu disiplini strateji haritası yoluyla sağlar. Ek olarak, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi oluşturma süreci stratejilerini daha iyi anlamak ve ifade etmek için yönetim takımına yardımcı olur.

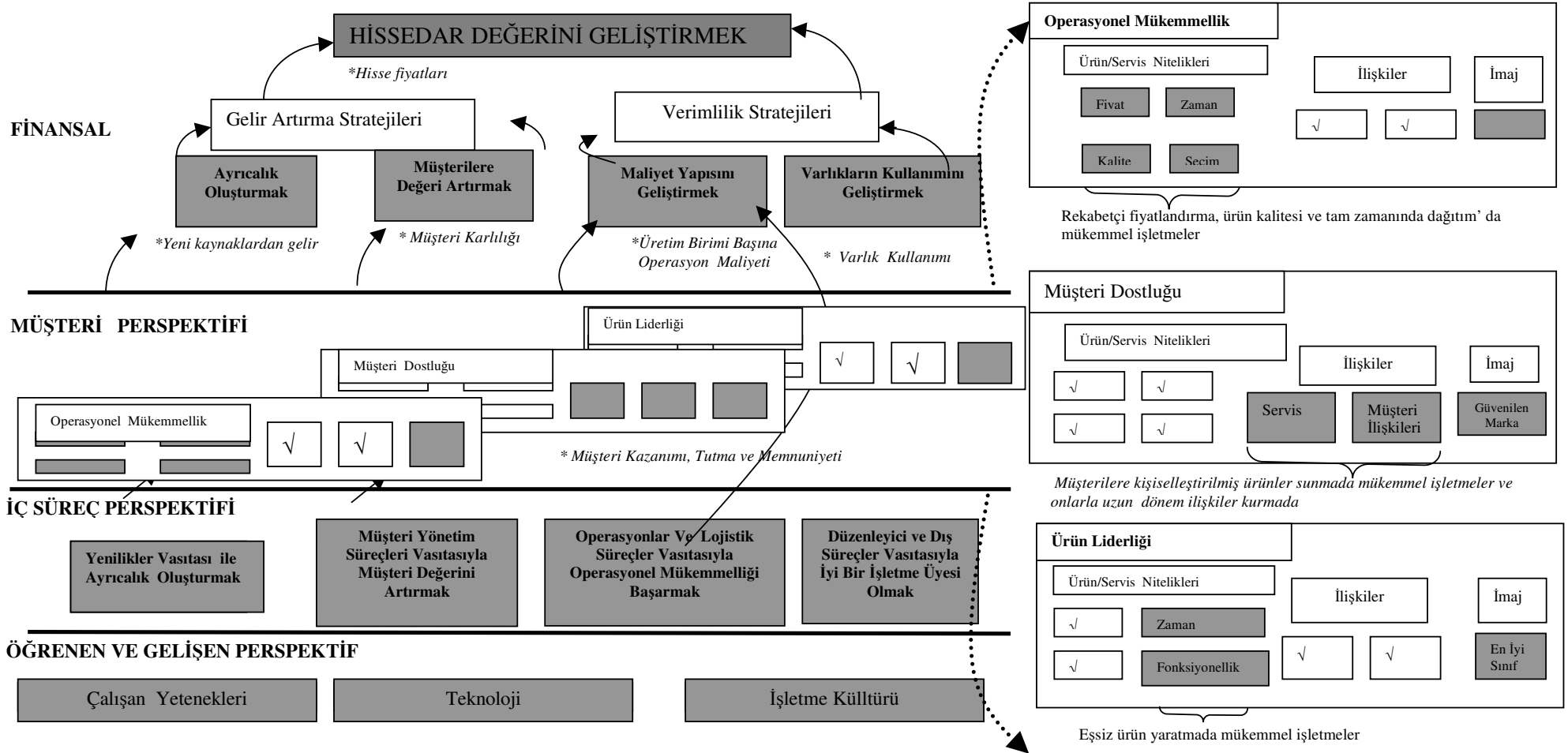
Strateji haritası, bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi dizaynı için kurulum sağlar. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ise daha öncede belirttiğimiz gibi yeni bir stratejik yönetim sistemi için köşe taşıdır. Strateji haritası ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi endüstri çağının maddi varlık ölçüm sisteminin eksikliklerini belirler ve giderir.³⁷⁵ Aşağıda, Şekil 2.8.'de görüldüğü gibi işletmeler strateji haritasını, ulaşmak istedikleri hedeflerden başlayarak yukarıdan aşağı doğru çizerek oluşturabilirler. İşletme yöneticileri öncelikle işletme misyonunu (işletmenin varlık nedenini) ve temel değerlerini (işletmenin inandığı değerleri) gözden geçirirler. Buradan elde edilen bilgilerle işletmeler; işletmenin tüm amaçlarını açıkça ortaya koyan, (ne olmak istediklerini) amaç ve hedefleri belirleyebilirler.

³⁷² David Kallas, Antonio Carlos Aida Sauaia, "Implamantation and Impacts of the Balanced Scorecard: An Experiment with Business Games", **Development in Business Simulation and Experimantal Learning**, Sayı 31, 2004, s.242-243.

³⁷³ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Eylül-Ekim 2000, s.9.

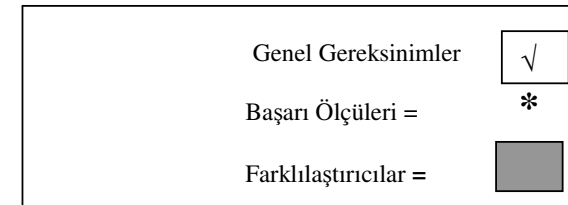
³⁷⁴ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mayıs-Haziran 2001, s.14.

³⁷⁵ Robert S. Kaplan, David P.Norton, **Strategy Maps- Coverting İntangible Assets into Tangible Outcomes**, Harvard Business School Press, Boston 2004, s.67.



Şekil 2.8. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Strateji Haritası

Kaynak: Kaplan, Norton ,a.g.m.,. Eylül-Ekim 2000,s.4



Finansal ölçüm sistemleri, maddi varlıkların bağımsız defter değerlerini kaydederler(nakit, alacak hesapları, envanter, arazi, fabrika ve ekipman). Bu varlık çeşitleri çoğunlukla onlara kimin sahip olduğundan bağımsız değere sahiptirler. Maddi olmayan varlıklar, tezat olarak, genellikle çok az bağımsız değere sahiptir; onların değerleri tutarlı olarak yerleştirilmelerine, stratejiye ilişkilendirilmelerine bağlı olarak artar. Strateji Haritası ve onun benzeri Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hissedar değerinin maddi olmayan varlıklarla nasıl oluşturulduğunu tanımlamaya bir araç sağlar. Strateji Haritası ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bir bilgi temelli ekonomi içinde yönetim için ölçüm teknolojisi oluşturur. Organizasyonlar Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin ve bir Strateji Haritası'nın mantıksal mimarisine stratejilerini tercüme etmekle bütün birimleri ve çalışanları için ortak ve anlaşılabilir bir referans noktası oluştururlar.³⁷⁶

Finansal perspektifteki gelir artırma stratejisi spesifik değer önerisi gerektirir. Müşteri perspektifinde, işletmenin nasıl farklılaştırılmış hedef segmentler için sürdürülebilir değer oluşturacağını tanımlar. Farklı değer önerileri ve farklı hedef müşteriler farklı stratejilerden sonuçlanır. Genel olarak uygulamada üç çeşit değer önerisi söz konusudur; fiyat, ilişki ve yenilik. İç perspektifin dizaynı iç iş süreçlerini müşteri değer önerilerine bağlar. Organizasyonun değer zinciri üç veya dört çeşit sürece ayrılabilir; yenilik, müşteri yönetimi, operasyonlar, / lojistik ve düzenleyici / toplum. Son olarak, öğrenen ve gelişen perspektif yetenekleri tanımlar.

İlk olarak strateji haritası tanımlanır ve yönetim takımı onun üzerinde hemfikir olur. Strateji haritası yaklaşımı Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin sadece dört perspektif içinde finansal ve finansal olmayan ölçüler toplamı olmadığı gerçeğine dayanır. Gerçekte Dengeli Performans Ölçüm Sistemi organizasyonun stratejisini yansıtmalıdır. Strateji Haritası ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne bakarak stratejiyi anlamak stratejinin anlaşılıp anlaşılmadığının iyi bir testidir.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, strateji haritası üzerine mantıksal sunumla birlikte stratejiyi tanımlamaya mantıksal ve ayrıntılı bir araç sağlar. İşletmenin arzulanan çıktılarını ve bu çıktıların nasıl başarılabileceği hakkındaki hipotezleri açık olarak iletir. Strateji Haritası, strateji oluşturmak için ortak bir çatı sağlamanın ötesinde,

³⁷⁶ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mart 2001,s.90.

işletmenin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi içinde kusurları bulma yeteneğinin güçlü bir teşhis aracıdır da.³⁷⁷

İşletmeler, strateji haritalarını gidilecek hedefle başlayan ve oraya gidecek rotayı haritalandıran yukarıdan aşağı doğru bir yöntemle oluşturmalarıdır. İşletme yöneticileri ilk olarak misyon ifadelerini incelemelidirler. Başka bir ifade ile işletmenin varlık nedenini, çekirdek değerlerini ve işletmelerinin neye inandığını incelemelidirler. İşletmeler, bu bilgilerden stratejik vizyonlarını(işletmelerinin ne olmak istediği hakkında) geliştirirler. Bu vizyon işletmenin bütün amaçlarının açık bir resmini oluşturur. Strateji haritasını oluşturma en iyi yolu, gidilecek hedefle başlayan ve ondan sonra oraya nasıl gidileceğini haritalandıran, yukarıdan aşağı bir yol izlemektir.³⁷⁸

2.1.2.4.2.1.1. Finansal Perspektif

Bir strateji haritası oluşturma süreci genellikle hissedar değerini artırmak için finansal stratejiyle başlar.³⁷⁹

Kar amacı güden işletmeler için tipik bir hedef, hissedar değerinde anlamlı bir artıştır. İşletmeler ekonomik değerlerini iki temel yaklaşımla artırır; gelir artışı ve verimlilik. Gelir artırma stratejisi genellikle iki temel unsura sahiptir. Yeni pazarlarda franchise oluşturmakla gelir artışı; yeni ürünler ve yeni müşteriler ve mevcut müşterilerle ilişkileri geliştirerek bunlara yapılan satışları artırmak (çapraz satış, çoklu ürünler ve servisler ve tam çözümler sunma). Verimlilik stratejisi genel olarak iki komponente sahiptir; direk ve endirekt giderleri azaltarak maliyet yapısını geliştirmek ve verilen iş düzeyini desteklemek için varlıkların daha etkili kullanımını sağlayarak çalışma sermayesini ve sabit sermayeyi indirmek.³⁸⁰

Genellikle verimlilik stratejileri büyüme stratejilerinden daha geç sonuçlar üretir. Fakat strateji haritasının katkı prensiplerinden birisi; sadece maliyet azaltımı ve varlıkların etkin kullanımı yoluyla değil, gelir artışı vasıtasıyla finansal performansı artırmak için alternatifleri daha görünür hale getirmektir.³⁸¹ İki stratejiyi dengelemek,

³⁷⁷ a.g.m.,s.87.

³⁷⁸ Kaplan, Norton,a.g.m., Eylül-Ekim 2000, s.3.

³⁷⁹ a.g.m., s.3.

³⁸⁰ Kaplan, Norton, a.g.m., Mart 2001,s.6.

³⁸¹ Kaplan, Norton, a.g.m., Eylül-Ekim 2000, s.3.

müşterilerle işletmenin karlılığını artırma alternatiflerini tehlikeye atmadan maliyet ve varlık azaltımını sağlamaya yardım eder.³⁸²

2.1.2.4.2.1.2.Müşteri Perspektifi

Herhangi bir iş stratejisinin çekirdeği müşteri-değer önerisidir. Müşteri değer önerisi; eşsiz ürün karmasını, fiyatları, servisleri, ilişkileri, bir işletmenin sunacağı imajı tanımlar. Bir işletmenin kendini nasıl farklılaştıracağını belirler. Değer önerisi çok önemlidir, çünkü bir işletmeye müşterileriyle olan ilişkilerini geliştirmeye ve iç süreçleri ile ilişkilendirmeye yardım eder.³⁸³

İşletmeler değer önerilerini operasyonel mükemmellik, müşteri sadakati, ve ürün liderliği arasında seçim yapmakla farklılaştırırlar. Değer önerisini belirledikten sonra bir işletme, hangi sınıf ve çeşit müşterinin hedef müşteri olduğunu bilir.³⁸⁴

Özellikle işletmeler; rekabetçi fiyatlandırma, ürün kalitesi ve seçimi, istekleri hızlı yerine getirme ve tam zamanlı dağıtımda mükemmel olmak için bir operasyonel mükemmellik stratejisi izlerler. Müşteri sadakati için bir işletme, müşterileri ile ilişkilerindeki olağanüstü servisleri ve sunduğu çözümlerin tamlığını içeren kaliteyi vurgulamalıdır. Ayrıca işletmeler; ürün ve servis performansı, özellikler ve fonksiyonellik üzerine odaklanarak bir ürün liderliği stratejisi izlemelidirler.³⁸⁵

Müşteri perspektifi, değer önerilerinin sunulmasından ve farklılaştırılmasından beklenen çıktıları da belirler. Bunlar hedef müşteri segmenti içindeki pazar payı, hedef müşteriler hesap payı, hedef segmentler içinde müşteri tutulması ve müşteri karlılığı ve müşteri kazancıdır.³⁸⁶

2.1.2.4.2.1.3. İç Süreç Perspektifi

İlk olarak bir işletme; müşteri ve finansal perspektiflerinin açık bir resmine sahip olmalıdır. Bu finansal amaçlar için verimliliğin geliştirilmesini ve farklılaştırılmış

³⁸² a.g.m.,s.3.

³⁸³ a.g.m., s.3.

³⁸⁴ Kaplan, Norton, a.g.m., Mart 2001,s.93.

³⁸⁵ Kaplan, Norton, a.g.m., Eylül- Ekim 2000, s.8.

³⁸⁶ Kaplan, Norton, a.g.m., Mart 2001,s.93.

müşteri değer önerisinin başarabileceği yolu belirleyebilir. İç süreç perspektifi, dört yüksek düzey süreç içine düşen şu kritik organizasyonel faaliyetleri kapsar:³⁸⁷

- i. Ayrıcılık oluşturmak,
- ii. Müşteri değerini artırmak,
- iii. Operasyonel mükemmelliği başarmak,
- iv. İyi bir kurumsal vatandaş olmak.

Burada önemli bir uyarı, çoğu işletme yenilik için veya değer ekleyen müşteri ilişkileri geliştirmek için bir strateji benimser. Onlar müşteri yönetim süreçleri veya yenilikleri kapsayan ölçüleri değil, yanlışlıkla operasyonlarının sadece maliyet ve kalitesini ölçmeye yönelik ölçüleri seçerler. Bu işletmeler, stratejileri ve onu nasıl ölçecekleri arasında tam bir bağlantısızlığa sahiptir. Bu işletmelerin büyüme stratejilerini uygularken büyük bir zorlukla karşılaşmaları şaşırtıcı değildir.³⁸⁸

İç süreçlerin gelişmesinden sağlanan finansal faydalar tipik olarak kademeler halinde meydana gelir. Artırılmış operasyonel etkinlik ve süreç gelişmesinden maliyet tasarrufu, kısa dönem faydalar meydana getirir. Artırılmış müşteri ilişkilerinden gelir artışı orta dönemde meydana gelir. Ve artırılmış yenilik genel olarak uzun dönemde gelir ve marjın gelişmesini sağlar. Başka bir ifade ile, bir stratejinin tamamının bu iç süreçlerin üçünün tamamından gelir üretmesi gerekir.³⁸⁹

2.1.2.4.2.1.4. Öğrenen ve Gelişen Perspektif

Strateji haritasının son bölgesi öğrenen ve büyüyen perspektiftir. Öğrenen ve büyüyen perspektifte yöneticiler, temel yetenekleri, teknolojileri ve bir işletmenin stratejisini desteklemeye ihtiyaç duyulan işletme iklimini tanımlarlar.

Öğrenen ve gelişen perspektifin amaçları; işletmenin insan kaynakları ve bilgi teknolojilerini, stratejisiyle düzene koymasını mümkün kılar. İşletme özellikle, kritik iç süreçlerden ihtiyaçları nasıl karşılayacağını belirlemelidir. İşletmeler, öğrenen ve gelişen perspektifi belirledikten sonra, tam bir strateji haritasına sahip olacaklardır.³⁹⁰

³⁸⁷ a.g.m.,s.93.

³⁸⁸ Kaplan, Norton, a.g.m., Eylül-Ekim 2000,s. 8.

³⁸⁹ Kaplan, Norton, a.g.m., Mart 2001,s.94.

³⁹⁰ Kaplan, Norton, a.g.m., Eylül-Ekim 2000 s.8.

2.1.2.4.2.2. Neden Sonuç Bağlantısı ile Strateji Hikayesinin Anlatılması

İyi dizayn edilmiş bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi seçilen ölçü ve amaçlarla stratejiyi tanımlayabilir. Bu ölçüler bir neden sonuç zinciri ile performans sürücülerinden dört perspektif içinde sonuç olarak bütün yollar vasıtasıyla finansal performansın geliştirilmesinin nasıl başarılacağını gösterir.³⁹¹

2.1.2.4.3. Organizasyonun Strateji ile Uyumlu Hale Getirilmesi

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi işletme amaçlarını, iş ve destek birimlerine ilişkilendirir.³⁹² Organizasyonel sinerji oluşturma anahtarı, bireysel birimlerin, paylaşılmış amaç ve hedefler etrafında düzenlenmesidir.³⁹³ Düzenleme, en kompleks organizasyonlarda bile odaklanma ve koordinasyon oluşturur.³⁹⁴ Düzgün olarak uygulandığında Dengeli Performans Ölçüm Sistemleri, bütün düzeylerde uygun, anlaşılır ve kontrol edilebilir olduğundan, bütün düzeylerde herkesin çabasını strateji ile düzenlerler.³⁹⁵ Düzenlemeyi 3 noktadan ele alabiliriz:

- i. İş birimleri için sinerji oluşturmak,
- ii. Ortak hizmet birimleri için sinerji oluşturmak,
- iii. İşletmenin rolü.

2.1.2.4.3.1. İş Birimleri İçin Sinerji Oluşturmak

Sinerji oluşturmak, bir işletmenin en önemli amacıdır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin güçlü yönlerinden biri işletmenin farklı parçalarını bir araya getirmesi ve odaklanılacak ortak stratejik amaçlar seti vermesidir.³⁹⁶ İşletmeler, iş birimleri ve uzmanlaşmış departmanlar; genellikle her biri kendi özel stratejisi ve kendi özel operasyonlarıyla sayısız sektörlerden ibarettirler. Fonksiyonel departmanlar; finans,

³⁹¹ Marc J Epstein, B. Birchard, "Applying the Balanced Scorecard." **Management Accounting Guideline of Society of Management Accountants of Canada**, 1999, s.12-13.

³⁹² Norton, **a.g.m.**, Ocak Şubat 2002, s.1.

³⁹³ David P. Norton, "Align the Organization To the Strategy" **Balanced Scorecard Report**, Eylül Ekim 2004, s.1.

³⁹⁴ Robert S. Kaplan, David P. Norton, "Creating Office of Strategy Management", **HBS Working Paper**, 2005, s.5.

³⁹⁵ Epstein, Birchard, **a.g.m.**, s.15.

³⁹⁶ Francis J. Guillard, "How to Use Strategy Maps to Achieve Long Range Objectives, **Balanced Scorecard Report**, No: B0009B, Eylül/Ekim 2000, s.7.

üretim, pazarlama, satış, mühendislik ve satın alma; kendi özel bilgi yapılarına, dile ve kültüre sahiptirler. Bu yapıdaki işletmelerde fonksiyonel departmanlar artar ve strateji uygulamasına ana bir bariyer olur. Çoğu işletme, bu fonksiyonlara özgü koordinasyon ve iletişimin sağlanmasında büyük bir zorlukla karşılaşmaktadır. Bununla birlikte strateji odaklı organizasyonlar bu bariyeri aşmaktadır. Organizasyonel performansın, organizasyonun parçalarının toplam performansından daha fazla olması için bireysel stratejilerin birbiri ve organizasyon stratejisi ile ilişkilendirilmeleri gerekir.

2.1.2.4.3.2. Ortak Hizmet Birimleri İçin Sinerji Oluşturmak

Strateji odaklı organizasyonlar, iş birimlerini strateji ile uyumlu hale getirmenin dışında, personel fonksiyonlarını ve paylaşılan servis birimlerini (insan kaynakları, bilgi teknolojisi, satın alma, çevresel ve finans gibi) stratejilerine uygun şekilde düzenlerler. Genellikle bu düzenleme her bir iş birimi ve fonksiyonel departmanlar arasındaki uyumla başılır.³⁹⁷

Yöneticiler resmi raporlama yapısını stratejik tema ve özelliklerle birlikte yerleştirirler. Organizasyonel birimlere yayılmış, çeşitli uygun öncelikler takımı ve tutarlı mesajları uyumlaştırmayı kolaylaştırır. İş birimleri ve paylaşılan servis birimleri, Dengeli Performans Ölçüm Sistemlerine nüfuz eden ortak tema ve amaçlarla stratejiye ilişkilendirilmiş olurlar.

2.1.2.4.3.3. İşletmenin Rolü

Stratejik uyum sağlama oluşturmak için, ilk olarak, işletmenin rolünün açık olarak tanımlanması gerekmektedir. Organizasyonel sinerji oluşturmak için anahtar, birey ve birimlerin paylaşılmış amaçlar ve hedefler çevresinde düzenlenmesinin sağlanmasıdır.³⁹⁸ Burada işletme yöneticilerinin rolü; sinerji oluşturmak için gerekli bağlantıları tanımlamak ve bağlantının gerçekte meydana gelmesini temin etmektir.³⁹⁹

³⁹⁷ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Haziran 2001,s.149.

³⁹⁸ Norton, **a.g.m.**, Sept/Oct2004, s.3.

³⁹⁹ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Haziran 2001,s.149.

2.1.2.4.4. Stratejiyi Herkesin İşi Yapmak

İşletmelerin çoğundaki yönetim kurulu başkanları (CEO) ve üst liderlik takımları stratejileri kendi kendilerine uygulayamayacaklarını anlamışlardır ve faaliyetler ve fikirler bazında organizasyondaki herkesten katılımı istemişlerdir. Strateji odaklı organizasyonların üçüncü prensibi bütün çalışanların stratejiyi anlamalarını ve stratejinin başarılmasına katkıda bulunacak bir yolla güne gün faaliyetleri ile ilişkilendirmelerini gerektirir. Bu, yukarıdan aşağı(top down) yönetim değildir. Bu yukarıdan aşağı iletişimdir. İşletmelerin üst yöneticileri, bölgesel büro ve işletmeden çok uzak bireylerle iş yapmanın yeni ve geliştirilmiş yollarını bulmakla önemli değerler oluşturabileceklerini anlamışlardır. Yöneticiler bu sürece, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni yeni strateji hakkında organizasyonu eğitmek ve organizasyona iletmek amacıyla kullanmakla başlarlar.⁴⁰⁰

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; uzun dönemli stratejik amaçları gerçekleştirmek için bir organizasyondaki insanların bilgilerini, yeteneklerini ve enerjilerini birleştiren bir yönetim sistemidir.⁴⁰¹ Ayrıca departmansal düzeyde de stratejiyi değerlendirme ve tekrar yapılandırmaya imkan sağlar.⁴⁰²

Yaklaşık olarak endüstrileşmiş ülkelerde çalışan işçilerin % 50'sinin bilgi işçisi olduğu tahmin edilmektedir. Çalışma gücü bilgisi, henüz etkili olarak kullanmaya başladığımız bir varlıktır. Bu anlamda, stratejik bilgi ve karar verme artık üst yönetim ve yöneticilerle sınırlandırılmaz. Bilgi işçileri her gün stratejik seçimler yapmaktadırlar. Başarılı Dengeli Performans Ölçüm Sistemi kullanıcıları Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni; organizasyondaki herkesin stratejiyi anlamasını ve uygulamasını temin etmek için, yani çalışanları stratejiyi ile uyumlu hale getirmek için kullanmaktadırlar. Geleneksel insan kaynakları sistemleri ve süreçleri bu dönüşümü kurmak için temel bir rol oynamışlardır. İşletmenin bütün düzeylerinde Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni uygulamak organizasyonel düzenleme ve uygulamayı maksimize eder.⁴⁰³

⁴⁰⁰ a.g.m., s.151.

⁴⁰¹ "Intellectual Capital: People First in the Information Age Economy", **Uniworld Conference for Professional and Managerial Staff**, Singapore, 21-23 Ağustos, 2000

⁴⁰² Frigo,a.g.m.

⁴⁰³ Kevin Hendricks,Lary Menor, Christine Wiedman, "The Balanced Scorecard: To Adopt or not to Adopt?", **Ivey Business Journal**, Kasım-Aralık 2004, s.7-8.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin bir iletişim aracı olarak değeri uzun zamandır tartışılmaktadır. Tam ve etkili olarak bütün çalışanların stratejiyi anlamaları gereklidir. Aynı zamanda bireysel işler stratejinin başarılmasına katkıda bulunacak şekilde stratejik amaçlarla ilişkilendirmelidir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni kullanan işletmeler çoğunlukla etkili olarak çalışanlarını eğitmişler ve ondan sonra yüksek düzey Dengeli Performans Ölçüm Sistemlerini alt düzey departmanlara ve bireysel Dengeli Performans Ölçüm Sistemlerine yaymışlardır.⁴⁰⁴

Stratejiyi herkesin işi haline getirmek, en fazla direk olarak insan kaynakları fonksiyonu ile uygulanabilir.⁴⁰⁵ Yöneticiler, insan kaynaklarını bir iş performans ölçüm sistemine entegre etmek için; insan kaynakları ve organizasyonun strateji uygulama planı arasındaki “kesişme noktası” nı belirlemelidirler. Bu noktayı biz; “stratejik insan kaynaklarının gelişim ürünleri” olarak düşünebiliriz. Başka bir ifade ile , insan kaynakları mimarisinin bu çıktıları işletmenin stratejisini uygulamaya hizmet ederler. İnsan kaynakları bölümü, işletmedeki bütün çalışanların strateji üzerine odaklanmasına üç anahtar sunar:⁴⁰⁶

- i. Herkesi stratejiden haberdar etmek,
- ii. Kişisel ve takım amaçlarını stratejiyi destekleyecek şekilde tanımlamak,
- iii. Ödülleri Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne bağlamak.

2.1.2.4.5. Stratejiyi Sürekli Bir Süreç Yapmak

Stratejilerin değişen şartlara adaptasyonu sağlanmalıdır. İşletmeler yönetim kontrolü ile stratejik öğrenmeyi entegre etmeye ihtiyaç duymaktadırlar. İki geri bildirim döngüsü bunu başarmaya yardımcı olur. İlk olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, aylık yönetim toplantısı için bir ajanda olmalıdır. Bu toplantı, stratejinin uygulanması hakkındadır ve strateji haritası üzerine temellenen ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne uygun olan bütün bir stratejik performansla başlamalıdır.⁴⁰⁷ Burada vurgu

⁴⁰⁴ Murby, **a.g.m.**

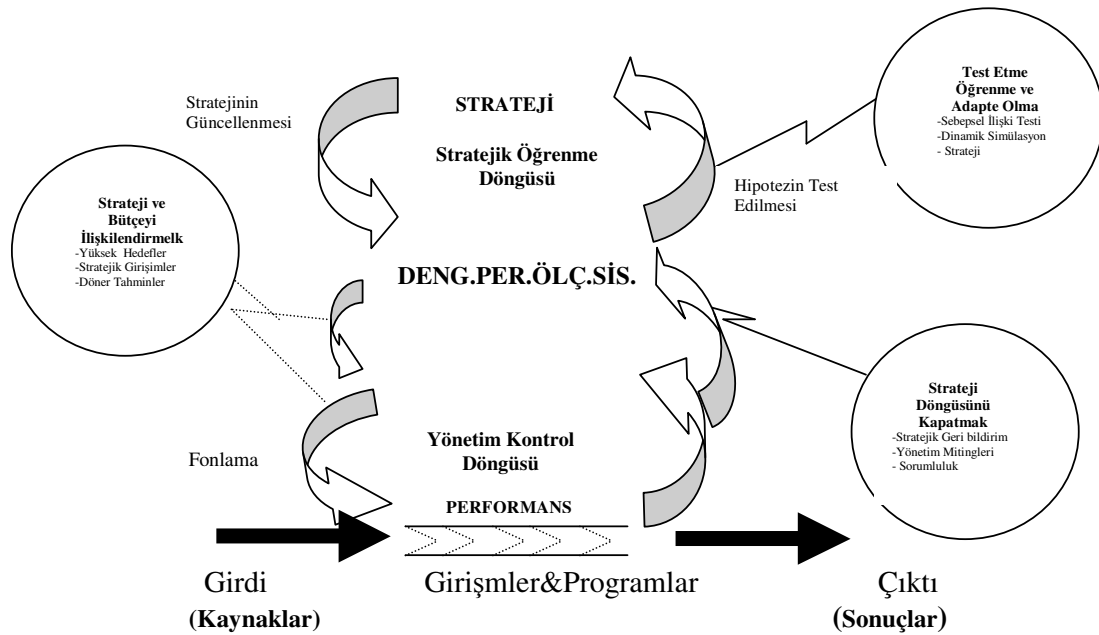
⁴⁰⁵ Laura Lawson, Karen Caldwell; “The Strategy Focused Organization; How Balanced Scorecard Compnies Thrive in the New Business Environment”; **Human Resource Management**, Kasım 2000,

⁴⁰⁶ Becker,Huselid,Ulrich **a.g.e.**, s.12-30

⁴⁰⁷ David P.Norton, Randall H.Russell, “Govern to Make Strategy a Continual Process”, **Balanced Scorecard Report**, Ocak-Şubat 2005, s.3.

işletme genelinde stratejik performans üzerinedir. İkinci döngü stratejinin planlandığı gibi uygulanıp uygulanmadığı ile ilgili olarak periyodik incelemeler gerektirir.⁴⁰⁸ Aylık yönetim toplantısını Kaplan ve Norton; istenilen düzeyden sapma olduğunda devreye girecek bir termostata benzetmektedir. Geleneksel olarak aylık yönetim toplantısı, bütçeyle gerçek sonuçları karşılaştırıp girişimlerin planlandığı gibi istenen şekilde ele alınıp alınmadığını inceler. Yeni uygulamada ise aylık yönetim toplantısı Dengeli Performans Ölçüm Sistemi üzerine odaklanır. Performans geliştirme girişimleri ile stratejik olarak uygun ölçüleri tartışmaya ve raporlamaya bir alternatif sunmakla termostatik süreci genişletir.⁴⁰⁹ İşletmeler Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile stratejiyi yönetmeye, “Çift Döngü Yöntemi” ni adapte etmektedirler. Yöntem, üç önemli süreci kullanarak taktiklerin yönetimini stratejinin yönetimi ile birleştirmektedir. Bu süreçler:

- i. Bütçeleme Sürecine Stratejiyi İlişkilendirmek
- ii. Stratejiyi İncelemeye Yönelik Yönetim Toplantıları
- iii. Stratejik Öğrenme



Şekil 2.9. Stratejiyi Sürekli Bir Süreç Yapmak

Kaynak: Kaplan, Norton, a.g.m., Mayıs-Haziran 2001

⁴⁰⁸ Robert S. Kaplan , David P. Norton; “Double – Loop Management: Making Strategy a Continuous Process”. **Harvard Business Review**, Temmuz-Ağustos 2000, s.3.

⁴⁰⁹ Kaplan, Norton, a.g.m., Eylül-Ekim 2000, s.8.

Şekil 2.9, stratejiyi sürekli hale getirmek için gerekli olan bu çift döngüyü göstermektedir.

2.1.2.4.5.1. Bütçeleme Sürecine Stratejiyi İlişkilendirmek

Stratejiyi sürekli bir süreç yapmak için ilk olarak strateji, bütçeleme sürecine ilişkilendirilmeli ve harcama kararları stratejik etkileriyle değerlendirilmeli ve analiz edilmelidir.⁴¹⁰ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bütçelemeyi stratejiye ilişkilendirmek için faydalı bir araçtır.⁴¹¹ İşletmeler; uygulayacakları girişimleri ve potansiyel yatırımları değerlendirmek için bir ekran olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni kullanırlar. İşletmeler genellikle mevcut ürün ve servislerin dağıtımı ve üretimi için harcamalara, onların mevcut müşterilere pazarlanması ve satılmasına izin veren bir operasyon bütçesine sahiptirler. Bu organizasyonlar şimdi tamamen yeni kabiliyetleri geliştirecek girişimleri fonlamaya, yeni müşterilere ve pazarlara ulaşacak mevcut süreç ve kabiliyetlerde radikal gelişmeler yapacak bir uygulama olan “stratejik bütçe” ye odaklanmaktadır.

Operasyonel bütçe; işin devam etmesi için gerekli olan güne gün harcamalara bir yönetim aracı olarak rehberlik eder.⁴¹² Stratejik bütçe ise, kısa dönem finansal performans baskısından uzun dönem stratejik girişimleri korur. Çoğu işletme, yönetim sürecini bütçe ve operasyon planı çevresinde inşa etmektedir. Aylık yönetim toplantısı plana karşı performansı inceler. Geçmiş performanstaki değişiklikleri tartışır.

Operasyon şartları sürekli olarak değiştiğinden iş stratejisi de değişmelidir. Bunun için strateji yönetimi için bir süreç gereklidir. Yukarıda da belirtildiği gibi Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni başarılı bir şekilde uygulayan işletmeler strateji yönetimi için “çift ilmik” yöntemini uygulamışlardır ki taktiklerin yönetimini ve stratejinin yönetimini adeta bir dikiş izi bırakmaksızın sürekli bir süreç içine entegre etmişlerdir.

⁴¹⁰ Kaplan, Norton, a.g.e.,2001s.76.

⁴¹¹ Peter Horvath, “Why Budgeting Fails: One Management System Is Not Enough” **Balanced Scorecard Report**, Eylül-Ekim 2004, s.10.

⁴¹² Murby, a.g.m.

2.1.2.4.5.2. Stratejiyi İncelemeye Yönelik Yönetim Toplantıları

İkinci olarak; stratejik yönetim sürecine eşlik eden davranış değişikliği, stratejiyi incelemeye yönelik yönetim toplantılarının yapılmasıdır. Kısa dönem değişikliklerle ilgilenmek için taktiksel yönetim gereklidir fakat, çoğu işletmede yönetimin yaptığı tek şeydir. Yıllık stratejik planlama toplantısının yanında, yöneticilerin stratejiyi tartışırken bunun yanında bütçeleme ile ilgili herhangi bir toplantı meydana gelmemektedir. Stratejiyi tartışmak için, işletmelerin yönetim takımları bir saatten daha az zaman harcamaktadır. Bazı işletmeler, performans sonuçları işletme içinde herkese açık olacak şekilde, bu paylaşılmış girişim bilgilerini açık raporlar olarak sunmuşlardır.

2.1.2.4.5.3. Stratejik Öğrenme

Son olarak stratejiyi sürekli bir süreç yapmak için, stratejik öğrenme süreci oluşturulmalıdır. Daha temel olarak, yöneticiler stratejilerinin geçerli olup olmadığını, onların amaçlanan ani performans gelişmesini sunup sunmayacağını belirlemelidirler. Strateji inceleme toplantıları; stratejinin test edilmesine ve adapte edilmesine izin vermelidir.

Bunu yapmak için üç süreç vardır;

- i. Analitik metodlar
- ii. Dış ilişkisizliğin etkisini analiz etmek.
- iii. Gelişen stratejileri düşünmek

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi kendi içinde; faaliyetler ve bireyler arasında neden sonuç ilişkisi üzerine temellenir. İlk olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi faaliyete alınır, geri bildirim süreci ilerlemeyi raporlar, daha sonra hipotezler, kalitesel olarak veya istatistiksel olarak test edilebilir.⁴¹³

2.1.3. İletişim Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi

Daha öncede belirttiğimiz gibi, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ilk olarak bir performans ölçüm sistemi olarak oluşturulmuştur. Ancak daha sonraları

⁴¹³ Murby, a.g.m.

işletmelerin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni stratejilerini bütün çalışanlarına iletmekte bir araç olarak ta kullandıkları görülmüştür. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin en önemli faydası strateji hakkında iletişimi kolaylaştırıyor olmasıdır.⁴¹⁴

İçinde bulunduğumuz dönem bilgi çağı olarak nitelendirilmektedir. Bilgi çağının zorunlu kıldığı iş ortamı: global ölçekli, tedarikçisinden müşterisine kadar bir değer zinciri oluşturabilen, hızlı değişim ve yenilik yetilerine sahip, bilgi işçilerinin ağırlığını hissettirdiği, geçmişin bilgisine sahip ancak geleceğe odaklanmış, birbirine entegre olmayı başarmış, fonksiyonel yapıya kavuşmuş işletmelere yaşama hakkı vermektedir. İyi yapılandırılmış bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi etkili bir anlatımla stratejiyi tanımlar ve çalışanlara bunu iletir.⁴¹⁵ Ayrıca Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, işletmenin arzulanan çıktılarını ve bu çıktılarının nasıl başarılabacağı hakkındaki hipotezleri ilgili kişilere açık olarak iletir.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulamasında başarılı olabilmenin temel koşullarından biride, çalışmaların üst düzey yönetici seviyesinden yani tepeden başlatılarak (top down), üst düzey yöneticiler arasında strateji ve hedefler konusunda fikir birliğinin sağlanmasından sonra, yöneticilerin tüm işletme çalışanları ile bu hedef ve stratejiyi paylaşmalarıdır.⁴¹⁶ Bütün çalışanların stratejiyi anlamaları ve stratejinin başarılmasına katkıda bulunacak bir yolla güne gün faaliyetleri ile ilişkilendirmeleri gereklidir. Daha öncede belirttiğimiz gibi bu yukarıdan aşağı yönetim değil, yukarıdan aşağı iletişimidir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi anlayışlı ve tutarlı bir yolla stratejiyi iletmeye ve tanımlamaya bir çatı sağlar

İşletmeler Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni, stratejilerini çalışanlara iletmekte kullandıkları gibi stratejiler geliştirmek için bilgi toplamak amacıyla da kullanılmaktadırlar.⁴¹⁷ Çünkü geri bildirim ve öğrenme süreci yoluyla Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nden elde edilen sonuçlar bir sonraki dönem için bir bilgi niteliğini taşımaktadır.

⁴¹⁴ Nils-Göran Olve, Carl-Johan Petri, Jan Roy, Sofie Roy, "Twelve Years Later: Understanding and Realizing the Value of Balanced Scorecard", **Ivey Business Journal**, Mayıs/ Haziran 2004, Article Reprint No: 9B04TC05, s.2.

⁴¹⁵ DeWayne L. Searcy, "Aligning the Balanced Scorecard and a Firm's Strategy Using the Analytic Hierarchy Process", **Management Accounting Quarterly**, Summer 2004, Cilt.5, Sayı: 4, s.3.

⁴¹⁶ Metin Sağmanlı, Çağla Ersen, "Balanced Scorecard ve Stratejik Odaklı Kurum", **Öneri**, C4, sayı.16, Haziran 2001, s, 127-132.

⁴¹⁷ Yılmaz Argüden; "The Balanced Scorecard", **Active** , Nisan- Mayıs 1999, s. 1-4 .

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin başarı düzeyi önemli ölçüde beşeri koşulların etkisi altındadır. Bu nedenle, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin insan ilişkileri modeli çerçevesinde, işbirlikçi ve planlı bir tarzda uygulanması gerekir. Bu açıdan Dengeli Performans Ölçüm Sistemi sonuçlarını organizasyonun tamamında paylaşmak; çalışanlara stratejinin altında uzanan tahminleri tartışmaya alternatifler de sağlar.

2.1.4. Dengeli Performans Ölçüm Sisteminin Başarı Koşulları

Eylül 2000'de Balanced Scorecard Collaborative'in yapmış olduğu araştırma, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi projesinin başarılı olması için hangi etmenlerin önemli olduğunu da ortaya çıkarmıştır. Biz bu araştırmanın yanı sıra literatürde Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulamasının başarılı olması için üzerinde durulan unsurları da dikkate alarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin başarı koşullarını belirlemeye çalıştık. Özellikle literatürde kritik başarı faktörleri olarak; üst yönetimin taahhüdü, liderlik ve işletmenin değişime olan dirençleri yönetme kabiliyeti olduğunu belirledik.

i. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Ölçüm Sonuçları Organizasyonun Geneli Tarafından Paylaşılmalıdır:

Bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulamasının başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçüm sonuçlarının işletmenin tamamında paylaşılması gerekir.⁴¹⁸ Aşağıdaki tablo 2.11'de; Balanced Scorecard Collaborative tarafından yapılan araştırmaya göre sonuçların hangi düzeydeki çalışanlarca paylaşıldığına ilişkin değerler yer almaktadır

Bu verilerin yanında, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi kullanıcılarının %65'i Dengeli Performans Ölçüm Sistemi projesini birden fazla iş birimi için devreye almış, buna karşılık %35'inin ise yalnızca bir iş biriminde Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulamasını gerçekleştirdiği belirlenmiştir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni birden fazla iş biriminde kullanmak, organizasyonel sinerji ve fırsatları belirleme ve stratejik işbirliğini sağlamada yararlı olmaktadır.

⁴¹⁸ Downing, **a.g.m.**, s.8.

Tablo 2.11. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Sonuçlarının İşletme Düzeyinde Paylaşılma Düzeyi

PAYLAŞILAN İŞLETME DÜZEYİ	PAYLAŞILMA ORANI
Üst ve Orta Yönetim Düzeyinde	%64
Üst, orta düzey yönetim ve çalışanlar düzeyinde	%40
Sadece Üst Yönetim Düzeyinde	%11
Paylaşılmıyor	%51

Kaynak: Downing,a.g.m.,s.8.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi her organizasyonel birimin stratejik rolünün de açıkça tanımlanmasını sağlamaktadır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi kullanımından çıkartılan iki ana ders şu verilerle ortaya çıkmaktadır:⁴¹⁹

- i. İşletmenin doğru biçimde yönlendirilmesi için Dengeli Performans Ölçüm Sistemi aracılığıyla stratejinin organizasyon çapında benimsenmesi önemlidir.
- ii. Sonuçların tüm organizasyon düzeylerinde doğru biçimde iletilmesi ve paylaşılması bu yönelmenin sürekliliği açısından önemlidir.

ii. Üst Yönetimin Liderliğinde Değişimin Harekete Geçirilmesi Gereklidir:

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin başarısı üst yönetimin liderliği ve desteğine bağlıdır. Yine aynı araştırma sonucunda da yönetimin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi projelerine etkin biçimde katıldığı ortaya çıkmıştır. %31'lik değerle en yaygın proje sponsorları yönetim kurulu başkanları (CEO) olarak görülmektedir. Arkasından %22 ile stratejik planlama müdürleri, %15 ile içerideki danışmanlar, %12 ile birim müdürleri ve %11 ile de finansman müdürleri (CFO) gelmektedir.⁴²⁰

Daha öncede belirttiğimiz gibi, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin başarılıp başarılamayacağını, genellikle yürütücü liderlik takımının dinamikleri belirler. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin başarılı bir şekilde adapte etmek isteyen

⁴¹⁹ a.g.m.,s.8.

⁴²⁰ a.g.m.,s.9.

işletmelerin liderleri, fonksiyonel uzmanlar yığınının stratejik olarak odaklanmış, çapraz fonksiyonlarla entegre edilmiş bir takıma dönüştürmelidirler.⁴²¹

Yapılan araştırma, yönetim kurulu başkanlarının Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin yararlılığını ve kullanılabilirliğini keşfettiklerini de göstermektedir. Yönetim kurulu başkanları işletme çapında kullanılan, karşılaştırmalı bir araç olarak ortaya çıkmaktadır. Yönetim kurulu başkanları tüm sponsorlar arasında teknoloji kullanımına en çabuk geçilmesini destekleyen kişiler olarak görülmektedir. Birim müdürleri daha çok belirli bir birim için uygulamayı desteklerken; yönetim kurulu başkanları birimler arası geniş uygulamaları desteklemektedir.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi kullananlardan %53'ü sonuçları aylık bazda gözden geçirirken %31'i 4'er aylık dönemlerde gözden geçirmektedirler. Bu bulgular bir başka önemli noktayı işaret etmektedir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin başarısı için yönetimin yalnızca isim olarak görülmesi değil, sonuçları belirli periyotlarda gözden geçirmesi kararlılığını göstermesi, zaman ayırması gereklidir.

iii. Strateji Herkesin Sorumluluğu Haline Getirilmelidir:

Performans ölçümü ile hedeflere ulaşmak için gösterilen çabalar izlenirken, teşvik sistemleri ile de bu hedeflere ulaşmak için yöneticilerin ve diğer çalışanların motivasyonları sağlanmaya çalışılmaktadır.⁴²² Araştırmada, işletmelerin ne kadarının Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni prim sistemleri ile ilişkilendirdiği ile ilgi olarak ise, işletmeler Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni ne kadar uzun zamandır kullanıyorsa o kadar sıkı bir ilişki olduğu bulunmuştur. 2 yıldan uzun süredir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni kullanan işletmelerin %80'i prim sistemleri ile ilişkilendirmişken 6 aydan kısa süredir kullananların yalnızca %15'i bu ilişkiyi kurmuştu. Bu da işletmelerin belirli bir geçiş dönemi geçirdiğini göstermektedir. Şaşırtıcı bir sonuçta yanıt verenlerin %50'sinin herhangi bir ilişkilendirme yapmayı

⁴²¹ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mayıs- Haziran 2001, s.14.

⁴²² M. Kamil Ercan ve Diğ. **Değere Dayalı Yönetim ve Entelektüel Sermaye**, Gazi Kitabevi, 2003,s.30.

düşünmemeleridir. %30'u zaten ilişkilendirmişken %20'si ise gelecekte planlamaktadırlar.⁴²³

Bu ilişkinin kurulmasının önemi; Mobil'in emekli Pazarlama ve Rafineri Bölüm Başkanı Brian Baker'ın, "geri dönerseniz Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile ilgili yapmak istediğiniz şey nedir ?" sorusuna verdiği "12 aydan daha kısa bir sürede prim sistemi ile bağlantı kurarım" cevabı ile ortaya çıkmaktadır. (Brian Baker Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulaması ile nakit akışında 1.2 milyar \$'lık bri artış sağlamıştır.)⁴²⁴

iv. Teknolojinin Rolü:

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni kullanan işletmelerin çoğu sonuçları; e-mail, basılı raporlar gibi geleneksel yöntemleri kullanarak yönetim ve çalışanlarla paylaşmaktadır. Yalnızca %10'u ise bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulaması kullanmaktadır. Ancak bu sonuç yakın zamanda değişecek gibi görünmektedir. Hemen hemen yanıtların %50'si yakın zamanda pazarda bulunan bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulamasını kullanmak istediklerini belirtmişlerdir. Son iki yıl içerisinde Dengeli Performans Ölçüm Sistemi konusunda çözüm geliştiren işletmelerin sayısı birkaç adet firmadan büyük ERP ve veri tabanı sağlayıcılarına çok sayıda farklı işletmeye ulaşmıştır.

İşletmelerin neredeyse 1/3'ü teknolojik çözüm ile Dengeli Performans Ölçüm Sistemi tasarımlarının paralel olarak yapılmasının gerektiğini düşünmektedir. %40'ı ise öncelikle Dengeli Performans Ölçüm Sistemi tasarımını bitirip sonra teknoloji çözümünü değerlendirmeyi düşünmektedir.

v. Bütçelerle Bağlantının Sağlanması Gereklidir:

Kaplan; işletmelerin % 60'ının stratejileri ile bütçelerini ilişkilendiremedikleri için strateji uygulamada başarısız olduklarını belirtmektedir. Bir stratejik yönetim aracı olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin başarılı bir şekilde uygulanması için mutlaka bütçe bağlantısının yapılması gereklidir. Bu bağlantı

⁴²³ Downing, a.g.m.,s.9.

⁴²⁴ a.g.m.,s.9.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi stratejik girişimleri yoluyla yapılmaktadır. Konu ayrıntılı olarak üçüncü bölümde ele alınacaktır.⁴²⁵

2.2. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ve Stratejik Bütçe İlişkisi

1998 yılında Hackett Benchmarking&Research'ün yapmış olduğu bir araştırma; işletmelerin % 60'ının bütçeleme ile stratejilerini ilişkilendiremediklerini ortaya koymuştur.⁴²⁶ İşletmelerin büyük bir çoğunluğu bütçeleme ile stratejilerini ilişkilendiremedikleri için strateji uygulamada başarısız olmaktadır.

Aynı şekilde Kaplan, strateji uygulama önündeki en büyük engelin stratejik planlama ve bütçeleme arasındaki bağlantısızlık olduğunu belirtmektedir. Çoğu işletmede bu iki önemli süreç yılın farklı zamanlarında ve organizasyon içinde farklı insanların kılavuzluğunda yapılmaktadır. Oysa stratejik planlama ve işletme bütçesi işlemleri, çok önemli ve birbirinden bağımsız olarak düşünülemeyecek işlemlerdir.⁴²⁷ Eğer faaliyetlerin işletme vizyonu ile bağlantılı olması isteniyorsa, stratejik planlamanın mutlaka işletme bütçesi işlemleri ile bağlantılı olması gerekir. İşletmenin mevcut performansı ile gelecek üç veya beş yıl içinde ulaşmayı beklediği yüksek hedefler arasındaki farkı giderecek bir yolda ilerlemesini sağlayacak kaynaklar belirlenmeli ve girişimler başlatılmalıdır. Yöneticiler stratejilerinin geçerli olup olmadığına karar vermek için beş yılın geçmesini bekleyemezler. Sürekli olarak stratejinin temelinde yatan teoriyi ve stratejinin ne şekilde yürütüldüğünü sınınamaya ihtiyaçları vardır. Bunu şuna benzetebiliriz; Mars'a gönderdiğiniz bir roketin Mars'a ulaşp ulaşmadığını görmek için 3 yıl beklemek zorunda değiliz, koşullardaki değişikliklere rağmen hala yörüngede olup olmadığımızı görüntülemekle 3 yıl sonra Mars'a varıp varmayacağımızı belirleyebiliriz. İşletmeler de; çevredeki, rakiplerdeki, müşterilerdeki ve teknolojiadaki değişikliklere rağmen hala aynı rotada olup olmadıklarını belirlemek suretiyle amaçlarına ulaşp ulaşamayacaklarını belirleyebilirler. Bu sınıama için gereken şartlardan biri, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçüleri için özel kısa dönemli

⁴²⁵ Robert Kaplan'ın Suzan Baker'in sorusuna verdiği cevap- 16 Haziran, 1997. <http://webteach.ubalt.edu/scorecard/messages/29.html>, (Erişim, 10.05.2005)

⁴²⁶ David Parmenter; "Throw away the existing annual budgeting Cycle Which was once a management Tool but is now a barrier to performance" **This article is an extract from a book David Parmenter is writing called "Management summiting - a guide to the top**, [http://www.waymark.co.nz/Articles/ARTICLE ThrowAway the Budget.htm](http://www.waymark.co.nz/Articles/ARTICLE%20ThrowAway%20the%20Budget.htm), (Erişim, 15.05.2005)

⁴²⁷ Kaplan, Norton, a.g.e., 1999, s.300.

hedefler belirlemektir. Kilometre taşları diye adlandırabileceğimiz bu kısa dönemli hedefler, yöneticilerin stratejik ölçülere yönelik program ve uygulamaların hızı ve etkisi ile ilgili beklentilerini somut rakamlar halinde ortaya koyar.

Daha öncede belirttiğimiz gibi stratejik işletme yönetimi için Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin adaptasyonu ve bütçe ile ilişkilerinin sağlam bir şekilde oluşturulması işletmeler için temel bir ihtiyaçtır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni bütçeyi stratejiye ilişkilendirmek amacıyla kullanmak yöneticilere fiziksel ve finansal kaynakları olduğu kadar iş birimlerini de stratejiyle düzenlemeye yardım eder. Entegre edilmiş planlama ve bütçeleme süreci; iş birimleri Dengeli Performans Ölçüm Sistemlerindeki stratejik amaç ve ölçüler için hedeflerin başarılmasına yıllık sağduyulu harcamaları yönlendirir.⁴²⁸ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni bu yolla kullanan işletmeler, amaçlarına ulaşmak için uyguladıkları tüm strateji ve programlar arasındaki bağlantıyı çok güçlendirmiş olacaklardır.⁴²⁹

Daha ileri olarak, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni bütçeye ilişkilendirme süreci işletmeye daha büyük bir güç sağlayacaktır. Bütçeleme artık tek başına bağımsız bir alıştırma değil, daha ziyade stratejik bir faaliyetdir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni bir rehber olarak kullanan işletmeler stratejileri destekleyen amaçlara fonlama yapabilir, stratejiyi desteklemeyen amaçları elimine edebilirler.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, planlama ve bütçeleme sürecinin etkinliğini değerlendirmekte de kullanılabilir.

Yöneticiler; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni oluştururken; öncelikleri oluşturmak, girişimlerin doğruluğunu kanıtlamak, sermaye yatırımları ile yıllık kaynak tahsisi ve bütçeleri stratejik plana ilişkilendirmek amacıyla Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçüleri için bütün çalışanların kabul edebileceği ve paylaşabileceği tutkulu hedefler oluşturmalıdır.⁴³⁰

⁴²⁸ Robert S.Kaplan,David P.Norton, "Knowing The Score (Use Of Balanced Scorecard in Evaluating Management Tools)". **Financial Executive**, Ocak 1996,s.30-33.

⁴²⁹ Kaplan, Norton,**a.g.m.**,s. 30-33.

⁴³⁰ Norton,**a.g.m.**,Ocak 1996,s.

Entegre edilmiş uzun dönem stratejik planlama ve operasyonel bütçeleme süreci içine Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni iyice yerleştirmek için şu kademelere ihtiyaç duyulur;

- i. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçüleri için sebep-sonuç ilişkisinin oluşturulması: Çalışanların kabul edip uygulayabileceği ani performans gelişmesine izin verebilecek önemli çıktı ölçüleri üzerine, özellikle finansal ve müşteri, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi içindeki kritik sürücülerini belirlemeye yardım eder.
- ii. Önceliklerin yerleştirilmesi ve stratejik girişimlerin ve sermaye yatırımlarının nedeninin gösterilmesi: Bu, yöneticilere performans boşluklarını (şu andaki performans ve arzulanan performans arasındaki boşlukları) kapatmayı ve niyet edilen faaliyet programlarını ve sermaye yatırımları için öncelikleri yerleştirmeyi mümkün kılar. Yöneticiler bir veya daha fazla Dengeli Performans Ölçüm Sistemi amacı üzerine bir etkisi olmayan girişimleri ve yatırımları azaltır veya elimine ederler.
- iii. Yıllık kaynak tahsisi ve bütçelerle bağlantının sağlanması: Yöneticiler 3-5 yıllık stratejik plana ilişkin gelecek yıl için bütçelenmiş kilometre taşlarını belirlemelidirler. Kilometre taşları yöneticilere stratejik yolculuğu boyunca iş birimlerinin yörüngelerini izlemeyi mümkün kılar.

İdeal olarak bütçe 3 veya 5 yıllık planın 1. yılını tasvir eder. İşletmeler sadece finansal ölçüler için değil, diğer üç perspektif içindeki ölçüler içinde mümkün olduğu kadar bütçeleme yapmalıdırlar. Bu süreçte üst yöneticiler Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçüleri için 3-5 yıllık somut hedefleri yerleştirirler. Yöneticiler; işletmenin bu gün nerede olduğu ve 3-5 yıl içinde nerede olmak istediği arasındaki boşlukları karşılaştırmakla, bu boşlukları kapatmaya stratejik girişimleri ve yeni kaynakları konuşlandırır. Açık olarak bu birinci yılda ek harcamalar gerektirir. Öyle sağduyulu harcamalar ki operasyon ve sermaye harcamaları. Gelecek, yüksek hedefler ve şu andaki yörüngenin ileriye yönelik tahminleri (ekstrapolasyonu) arasındaki boşlukların kapatılmasını amaçlar. Aynı zamanda yöneticiler müşteri, iç iş süreçleri ve

öğrenen & büyüyen perspektif içinde önceki harcama ve yatırımların (gelecek yıl içinde) ölçülerini nasıl geliştirmeye başlayacaklarını belirlemelidirler.⁴³¹

Entegre edilmiş planlama ve bütçeleme egzersizi yöneticilere; kısa dönem finansal performans ve uzun dönem ekonomik değer yaratma arasında uzlaşma ile sağlanan bir değişim hakkında bir konsensusa ulaşmalarını sağlar. Kısa dönemde stratejinin sürekliliği hakkındaki hipotezlerini test etmeye imkan tanır.

Aslında bu yöntem, geleneksel bütçeleme işlemlerinin kapsamını, operasyonel hedeflerin yanı sıra stratejik hedefleri de kapsayacak şekilde genişletmektedir. Geleneksel olarak yıllık bütçeleme yönteminde; satışlar, işletme giderleri, işletme karı, net kar, nakit akışı, ve yatırımın karlılık oranı gibi finansal ölçülerle ilgili ve detaylı kısa dönem hedefler belirlenir. Ayrıca sermaye yatırımları, araştırma ve geliştirme, pazarlama ve tanıtım faaliyetleri için yapılacak harcamaların seviyesi de bütçe kapsamındadır. Bu kadar detaylı ve kısa dönemli finansal planlama yapılması önemlidir. Fakat bütçeleme işlemleri, kısa dönemde stratejik amaçlara ve diğer Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçülerine yönelik performansla ilgili beklentileri de kapsamaktadır. Yani yöneticiler, entegre bir planlama ve bütçeleme sürecinin bir parçası olarak kısa dönemde ne gibi bir durumda olmayı hedeflediklerini belirlemelidirler. Müşteri ve tüketiciler, her ay veya üç ayda bir yenileme işlemleri, operasyon yöntemleri, çalışanlar, sistemler ve kurumsal uyum ile ilgili performans göstergelerini ve sonuçları incelemelidir. Bu kilometre taşları işletmenin ilerlemekte olduğu uzun vadeli stratejik yol üzerinde bir sonraki yıl içinde hangi aşamalara ulaşılmasının beklendiğini belirleyecektir.

Uzun dönemli planla ilgili hedef belirleme işlemi uygun bir şekilde yapılmışsa, kısa dönemli bütçeleme işlemi sadece 5 yıllık bir plan içindeki ilk yılın Dengeli Performans Ölçüm Sistemi' nin dört boyutunda yer alan stratejik amaç ve ölçüler ile ilgili kaynak tahsisi şekline dönüştürülmesi olacaktır.

Operasyon şartları sürekli olarak değiştiğinden iş stratejisi de değişmelidir. Bunun için strateji yönetimi için bir süreç gereklidir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni başarılı bir şekilde uygulayan işletmeler incelendiğinde strateji yönetimi için

⁴³¹ Robert Kaplan'ın Lourdes White'a vermiş olduğu cevap, <http://webteach.ubalt.edu/scorecard/messages/19.html> adresinden alınmıştır.

bu işletmelerin “çift döngü” yöntemini uyguladıkları görülmektedir. Bu işletmeler; taktiklerin ve stratejinin yönetimini adeta bir dikiş izi bırakmaksızın sürekli bir süreç içine entegre etmişlerdir.

Kaplan ve Norton; operasyonel ve stratejik bütçeleme olarak işletmelerin iki tür bütçe yapmaları gerektiğini belirtmektedirler.

Operasyonel bütçeleme; işletmenin uygulamış olduğu etkili operasyonlar altında umulan gelir ve harcamaların bir tahmininden ibarettir. Operasyonel bütçeleme; tekrarlayan operasyonları (mevcut ürünleri, servisleri, ve müşterileri) desteklemeye umulan harcamaları yansıtır ve bu nedenle bir organizasyonun kaynak harcamalarının çoğu için hesaplamaları gösterir.⁴³²

Stratejik bütçeleme, sınırlı fonların öncelikli faaliyetlere tahsis edilme sürecidir. Bir işletmenin stratejik bütçesi iş stratejisinde esaslı bir değişiklik uygulamaya gerekli kaynakları tahsis eder ve genellikle spesifik proje ve programlarla belirlenir.⁴³³ Stratejik bütçeleme basit bir süreç değildir. Çünkü fonların en iyi nerede kullanılacağına dair tartışmalar vardır. Fakat stratejik plan daima rehber güçtür. Stratejiyi bütçeye bağlamanın en önemli unsuru girişimlerdir. Girişimler, şu andaki performans ile esnek hedef kurulumu içinde cisimlendirilen performans arasındaki boşluğu doldurmak için dizayn edilirler.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi içinde girişimler operasyonel girişimler ve stratejik girişimler olmak üzere iki açıdan ele alınmaktadır. Bu ayrımı daha iyi anlayabilmek için öncelikle yüksek hedef ve artırma hedefi kavramlarını tanımlamak gerekmektedir. Artırma hedefleri; mümkün kaynak ve yeteneklerle açık olarak elde edilebilir hedeflerdir. Yüksek hedefler ise; başarılmaları başlangıçta kolaylıkla hayal edilemeyen hedeflerdir. Yüksek hedefler yeni ve yükseltilmiş stratejik odak alanlarında kullanılırlar ve işletmeyi yeni bir yöne taşıma anlamına gelirler. Tipik olarak bu hedefler çok yıllık hedeflerdir ve doğal olarak onların uygulanması yaklaşımı ilk yerleştirildiklerinde tam olarak tanımlanamaz. Üç yıl içinde geliri iki katına çıkarmak gibi bir hedef kurulumu, bir işletme için anlamlı değişiklikler gerektiren bir hedeftir.

⁴³² Robert S. Kaplan, David P. Norton , “Linking Strategy to Planning and Budgeting”, **Balanced Scorecard Report** , No: B0005A, Boston, May-Haziran 2000, s.1.

⁴³³ Miller, Dess., **a.g.e.**, s.482.

Genellikle henüz tanımlanmamış bu hedeflere ulaşmak için kesin kademelere ihtiyaç duyulur. Yüksek hedeflerin kullanımı organizasyonu değişikliğe ve yeniliğe zorlar.⁴³⁴

Operasyonel Girişimler; bir işletmenin mevcut altyapı sistemini, yeteneklerini ve hünerlerini sürdürmeye yönelik veya basit olarak mevcut durum üzerine ilerleme artışı oluşturan faaliyet veya projelerdir. Ve daha çok artırma hedeflerine ulaşmaya yönelik olarak ele alınırlar.

Stratejik Girişimler; Stratejik girişimler, işletmenin stratejik amaçlarını başarması için yeni hünerler, yetenekler veya altyapı sistemi oluşturmalarının başlıca yolunu temsil eden faaliyet veya projelerdir.⁴³⁵ Stratejik Girişimler; yüksek hedeflere ulaşmayı veya aşmayı temin etmeye yardımcı olması için ele alınan spesifik programlar, faaliyetler, projeler veya eylemler olarak da tanımlanabilir. Başka bir ifade ile, girişimler, işletmenin stratejik hedeflerini onları kullanarak başarabileceği taktiklerdir.⁴³⁶ Aynı zamanda girişimler stratejiyi bütçeye bağlamak için kullanılan bir araçtır.⁴³⁷

Örneğin; mevcut on-line araçları arabirimini geliştirmeye veya on-line servisleri yaymaya yönelik bir proje mevcut yeteneklerin geliştirilmesine yönelik bir artış olarak düşünülebilirken, bir finansal organizasyonda, self- servis müşteri işlemini faaliyete geçirmek için yeni bir on-line yeteneği oluşturmaya yönelik bir proje stratejik girişim olabilir Başka bir örnek verirsek; ek bir ürün hattı montajı yapmak bir stratejik girişim olabilir. Buna karşılık mevcut makinelerin değiştirilmesi veya sürdürülmesine yönelik harcamalar ve işlemler operasyonel girişimdir.

İşletmeler, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi merceği olmaksızın gerekli nitelikleri kazanma ve önerilen girişimleri öne alma, olmayan hedeflerin belirlenmesi veya gereksiz olan diğerlerinin reddedilmesi için stratejik bir alete sahip değildir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi aynı zamanda; yeni girişimlerin çok daha değerli olabilecekleri yerleri, yeni fikir ve girişimlerin önemli bir kaynağı olan çalışanlara bildirmenin bir yoludur. Başka bir ifade ile işletmeler, Dengeli Performans Ölçüm

⁴³⁴ Lalli,**a.g.e.**,s.I.6.

⁴³⁵ **a.g.e.**,s.I.6.

⁴³⁶ Kaplan,Norton, a.g.m,s.Mayıs/Haziran 2000,s.2.

⁴³⁷ Niven, **a.g.m.**,1999,s.5-12.

Sistemi'ni potansiyel yatırımları ve girişimleri değerlendirmek için bir ekran olarak kullanırlar.⁴³⁸

Hedef; performans ölçüleri için “zihindeki amaç” tır ve oraya varmak için pozitif bir çıktıyı garanti etmeye gerekli olan girişimler içinde yatırımların ne olduğunun belirlenmesine ihtiyaç duyulur.⁴³⁹

Yukarıdaki tanımdaki stratejik girişimler, bir işletmenin mevcut altyapı sistemini, yeteneklerini ve hünerlerini sürdürmeye yönelik veya basit olarak mevcut durum üzerine ilerleme artışı oluşturan faaliyet veya projelerden farklıdır

Finansal, müşteri, iç işlemler, öğrenme ve gelişme ölçüleri ile ilgili hedefler belirlendikten sonra, yöneticiler mevcut girişimlerin bu iddialı hedeflere ulaşmada yeterli olup olmayacağı ya da yeni girişimler gerekip gerekmediği hakkında değerlendirme yapabilirler. Günümüzde bir çok işletmede toplam kalite yönetimi, zaman bazlı rekabet, çalışanlara yetki verilmesi ve yeniden yapılanma gibi çok fazla sayıda girişim sürdürülmektedir. Ne var ki bu girişimler çoğunlukla stratejik amaçlarda hedeflenen gelişimin elde edilmesi ile bağlantılı değildir. Buda zaman ve kaynak israfına neden olmaktadır.

⁴³⁸ Kaplan,Norton, **a.g.m**,2001(Ivey),s.18

⁴³⁹ Niven, **a.g.e.**,2002, s.188-197.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENGELİ PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMİNE DAYALI STRATEJİK BÜTÇELEME SÜRECİ

3.1. Stratejik Bütçeleme

Çalışmamızın birinci bölümünde de değindiğimiz gibi içinde bulunduğumuz dönem, işletmelerin geleneksel bütçelemeyi tamamen ortadan kaldırdıkları veya buna olan taahhütlerini çok anlamlı düzeyde azalttıkları ya da bütçelerin kullanımına tekrar odaklandıkları bir dönemdir. Bunlardan herhangi birinin işletmelerin büyük bir kısmında anlamlı düzeyde görüldüğü bir yönetim devriminin ortaya çıktığını görüyoruz.⁴⁴⁰

İşletmelerde kullanılan geleneksel bütçe ve bütçeleme süreci hakkında iyi yönde söylenebilecek çok fazla bir şey yoktur. Önceki Amerika Birleşik Devletleri savunma bakanlarından Frank C. Carlucci bir defasında; “Bütçe, bir yönetim aracından bir yönetim engeline dönüşmüştür” şeklinde geleneksel bütçeleden memnuniyetsizliğini ifade etmiştir. Yönetim alanında önemli bir kişi olarak kabul edilen önceki General Electric yönetim kurulu başkanı Jack Welch ise; “Bir bütçe yapmak minimizasyon alıştırmasıdır, kişilerden her zaman en düşüğünü elde edersiniz, çünkü herkes, en düşük miktarı almak için görüşüyor” demiştir. Kısacası bütçeleme sürecinin yaklaşık 80 yıl önce tasarlandığı ve değişimi gerekli olmasına rağmen, o günden bu güne kadar hemen hemen hiç değişmeden kaldığı konusunda hemen hemen herkes hemfikirdir.⁴⁴¹

Jeremy Hope ve Robin Fraser, 1998 yılında Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu, Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi (Financial and Management Accounting Committee (FMAC)) ödülünü kazanmış makalelerinde; bütçelerin işletmelerin daha etkili rekabet etmelerinin ana engellerinden biri olduğunu, işletmelerin önünü kapadığını ve şimdi geleneksel bütçeleme yaklaşımının kaldırılması ve yerine alternatif olarak daha etkili yönetim süreçlerinin geliştirilmesi zamanı olduğunu belirtmişlerdir. Hope ve Fraser; bütçe reformunun bir sonucu olarak, yaklaşık olarak % 20 oranında yönetim zamanının, işletmelerin daha uygun yönetim modelleri öğrenmeleri ve daha büyük verimlilik için serbest kalacağını ileri sürmüşlerdir.⁴⁴²

Geleneksel bütçeleme yaklaşımını uygulayan işletmelerde bütçeler; işletmenin maliyet ve gelirlerinin operasyonel detaylarının finansal temsilcileri olarak,

⁴⁴⁰ Neely, Sutcliffe, Heyns ,a.g.e., s.1-25.

⁴⁴¹ Niven,a.g.e., 2002,s.223.

⁴⁴² Hope, Fraser,a.g.m., Aralık 1997, s.20-23.

stratejinin uzun dönem uygulanmasına açık olarak ilişkilendirilmemişlerdir. Bunun sonucu olarak en alt düzeylerde çalışanlar, çalışmalarının işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini bilememektedirler. Başka bir ifade ile bu kişilerin amaçları işletme stratejisi ile ilişkilendirilmemiştir.⁴⁴³ Geleneksel bütçeleme süreci, stratejik girişimlerin başarılmasına dizayn edilen sağduyulu harcamaların ihmal edilmesi ile sonuçlanmaktadır.⁴⁴⁴

Bütçeleme sürecini strateji ile ilişkilendirmeyi sağlayan yaklaşım, “stratejik bütçeleme” yaklaşımıdır. Stratejik bütçeleme, sınırlı fonların öncelikli faaliyetlere tahsis edilme sürecidir.⁴⁴⁵ Stratejik fonlar, stratejik faaliyet programlarının uygulanması için gerekli harcama kalemleridir. Ancak bu harcamaların faydası şu andaki bütçe periyodunun ötesinde uzun dönemde meydana gelir.⁴⁴⁶ Bir işletmenin stratejik bütçesi iş stratejisinde esaslı bir değişiklik uygulamak için gerekli kaynakları tahsis eder ve genellikle spesifik proje ve programlarla belirlenir.⁴⁴⁷ Stratejik bütçeleme basit bir süreç değildir. Çünkü fonların en iyi nerede kullanılacağına dair tartışmalar vardır. Fakat stratejik plan daima rehber güçtür.

Daha öncede belirttiğimiz gibi; stratejik planlama işletmenin gideceği yerin belirlenmesi anlamına gelir. Bu nedenle de, bütçeleme oraya gitmek için en etkili aracı oluşturmaya yardımcı olur. Başka bir ifade ile işletmeler bütçeleme olmaksızın stratejik planlarını başaramazlar. Ayrıca bunun yanında, bir bütçe desteği ve iyi tasarlanmış bir strateji olmaksızın etkili olarak büyüyemezlerde.⁴⁴⁸

3.1.1. Strateji ve Bütçeleme Arasındaki Bağlantının Oluşturulmasında Karşılaşılan Sorunlar

İşletmelerin uygun bir sermaye yapısı oluşturmanın yanında zorlandıkları noktalardan biri; stratejik hedefleri ile yıllık bütçelerini düzene koymaları problemidir.⁴⁴⁹ Kaplan ve Norton; işletmelerin % 60'ının bütçeleri ile stratejilerini

⁴⁴³ Norton ve diğ. **a.g.e.**, s.16.

⁴⁴⁴ Libby, Lindsay, **a.g.m.**, s. 30-33.

⁴⁴⁵ Miller, Dess, **a.g.e.**, s.482.

⁴⁴⁶ “Aggregate Metrics And The Balanced Scorecard”, www.twocw.net/mit/Sloan-School-of-Management/15-904Strategic-Management-IIIFall2003/LectureNotes/., (Erişim, 15.08.2005)

⁴⁴⁷ Miller, Dess, **a.g.e.**, s.482.

⁴⁴⁸ Russ Banham, “Better Budgets”, **Journal of Accountancy**, Şubat 2000, s.37.

⁴⁴⁹ Czes Szarycz, “The Missing Link”, **CFO Magazine(Australia)**, Şubat 2001,s.1.

ilişkilendiremediklerini ve ayrıca stratejiyi tartışmak için işletmelerin % 85'inin ayda 1 saat bile zaman ayırmadıklarını belirtmektedirler.⁴⁵⁰ Bu ilişkinin kurulamamasının teknik zorlukları olarak başlıca şu nedenleri sıralayabiliriz :⁴⁵¹

- i. Zaman eşitsizliği sorunu,
- ii. İstikrar sorunu,
- iii. Teknolojik yenilik ve globalizasyon süreci sorunu,
- iv. Bütçe sorumlularının harcamalar ve gelir arasındaki ilişkiyi gösteren bütçeler hazırlanmak zorunda olmaları sorunu.

3.1.1.1. Zaman Eşitsizliği Sorunu

İşletme stratejileri genellikle beş yıl ve daha yukarısı bir zaman aralığı için hazırlanırken bütçeler yıllık olarak hazırlanmaktadır. Genellikle beş ve daha uzun bir zaman aralığı için hazırlanan stratejik planın ilk yılın stratejik bütçesine direk olarak bir girdi olabilecek stratejik hedeflerini belirlemek zordur.⁴⁵² Ayrıca işletmeler bu zaman eşitsizliğinin yanında stratejik planlama ve bütçeleme süreçleri için farklı süreçlere sahiptirler. Stratejik planlama ile bütçeleme, işletmenin farklı bölümlerinde işleyen farklı süreçlerdir ve yapısal olarak ta farklılıkları vardır. Bu farklılığın iki nedeni vardır. İlki dolaylı etkidir. Çoğu stratejik girişim finansal sonuçlar üzerine direk bir etkiye sahip değildir. Sebep sonuç hipotezi açıkça tanımlanmadıkça stratejik girişimler çoğu bütçe yöneticisinin yapmaya isteksiz olduğu uygulamalardır. Bu nedenle bu girişimler güçlü bir inanç üzerine ele alınmalıdırlar. İkincisi ise; aralarında ilişki kurulmamış faaliyetler olmalarıdır. Örneğin, eğitim gibi bir faaliyet genellikle tek başına stratejik bir sonuç oluşturmaya yeterli değildir. Eğitimin etkili olabilmesi için; teknoloji, tekrar yapılanma, ortaklık gibi faktörlerle tamamlanması gereklidir. Ayrıca stratejik bir yatırım; faaliyetler kümesidir, tek bir bütçe kalemi değildir.⁴⁵³

⁴⁵⁰ Libby, Lindsay, **a.g.m.**,s.30-33.

⁴⁵¹ Szarycz, **a.g.m.**,s.2.

⁴⁵² **a.g.m.**,s.2.

⁴⁵³ Norton ve diğ. **a.g.e.**, s.25.

3.1.1.2. İstikrar Sorunu

Stratejistler işleri mümkün olduğu kadar yasal hizmet ve ürünleri üreten pazar ve dağıtım kanalları olarak görürler. Bu nedenle stratejik planlar çok boyutlu dillerle ifade edilir. Diğer taraftan bütçe sorumlusu ise işi yasal varlıklar olarak görmeye sınırlandırılır ve finansal olarak isimlendirilen tek boyutlu bütçe hazırlaması istenir.⁴⁵⁴

3.1.1.3. Teknolojik Yenilik ve Globalizasyon Süreci Sorunu

Birlikte pazarların hızlı bir şekilde değişmesine neden olan teknolojik yenilik ve globalizasyon süreci de, geçmişte yapıldığından çok daha fazla stratejik yönlerin gözden geçirilmesini gerektirdiğinden dolayı strateji ve bütçenin düzene koyulması problemini daha da şiddetlendirir.⁴⁵⁵

3.1.1.4. Bütçe Sorumlularının Harcamalar ve Gelir Arasındaki İlişkiyi Gösteren Bütçeler Hazırlamak Zorunda Olmaları Sorunu

Bütçe yöneticileri harcamalar ve gelir arasındaki ilişkiyi gösteren bütçeler hazırlamak zorundadırlar. Çünkü yapılan harcamalar sonucunda elde edilen gelirlerde artış olması beklenmektedir. Oysa stratejik harcamaların gelir üzerindeki etkisi yukarıda da bahsettiğimiz gibi dolaylıdır. İlk yıllarda hemen karşılıkları görülemez.

3.1.2. Strateji ve Bütçeleme Arasındaki İlişkinin Oluşturulması İçin Üzerine Odaklanılan Alanlar

Strateji ile bütçeleme arasındaki bağlantı bir işletme için merkezi sinir sistemi gibidir. Merkezi sinir sistemi çöktüğünde hemen peşinden felç izler. Gerçekte işletmelerin çoğu strateji ile bütçenin düzenlenememesinin ya da yanlış düzenlenmesinin sonucu olarak felcin bazı formlarını tecrübe etmektedirler.⁴⁵⁶

Stratejik bütçeleme amacını stratejik planlama ile bütçeleme sürecini entegre ederek sınırlı fonların stratejik plan doğrultusunda öncelikli faaliyetlere tahsisini sağlayarak stratejinin uygulanmasını sağlamaktır. Stratejinin ne derece uygulandığının

⁴⁵⁴ Szarycz, a.g.m., s.2.

⁴⁵⁵ a.g.m., s.2.

⁴⁵⁶ a.g.m., s.2

tespiti ise hiç şüphesiz performans ölçümü ile mümkündür. Bu nedenle geleneksel bütçeleme yöntemine alternatif olarak sunulan bir modelin; stratejik planlama, bütçeleme ve performans ölçümünü ilişkilendiren bir model olması gereklidir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bu ilişkinin kurulmasını sağlayan en iyi araçtır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Süreci'ne geçmeden önce; stratejik planlama bütçeleme ve performans ölçümünün ilişkisinin sağlanmasında genel anlamda üzerinde durulan alanları açıklamak yararlı olacaktır. Bu Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Süreci'nin bu unsurları ne derece yerine getirdiğini görmemiz açısından yararlı olacaktır. Bu amaçla 5 ana alan üzerinde odaklanılmaktadır.⁴⁵⁷

- i. Kapalı döngü,
- ii. Organizasyonda işbirliği,
- iii. Performans yönetimi,
- iv. Sürücü temelli modelleme,
- v. Sürekli tahminleme.

3.1.2.1. Kapalı Döngü (Closed Loop)

Kapalı döngü; departmanlar, merkezi finansal yönetim ve yüksek düzey iş stratejisi yapımcıları arasında karşılıklı uygun veri değişimine, bağdaşan planlara ve bütçelere referans yapmaktadır. Bir kapalı döngü süreci alttan yukarı doğru operasyonel detayları, yukarıdan aşağı doğru iş planlamayı destekler. Departman düzeyinde planlama bütçeleme ve tahminleme, yüksek düzey iş amaçlarını yansıtmalı ve karşılıklı olarak; yukarıdan aşağı amaçlar, aşağıdan yukarı planlar ve bütçelere rehberlik eden aynı bilgi ve tahminleri birleştirmelidir. Daha üst ve departmansal yönetim organizasyonda gerçek zamanlı işlem verilerini paylaşmakla, önceden tahmin modelleriyle ve trend analizleriyle; operasyonel planlar, stratejik hedefler ve kişisel performans amaçları arasında açık bir ilişki oluşturmalıdır.

⁴⁵⁷ Ederle,a.g.m.,s.2

3.1.2.2. Organizasyonda İşbirliği

Planlama ve bütçeleme artık sadece finans bölümünün sorumluluğunda değildir. Alt düzey yöneticilerinin yetenekleri etkilendiğinde bundan bütün işletme yararlanmaktadır. İşbirlikçi bir çevre, her düzeydeki pay sahibine; bütçeleme sürecine iştirak etmeye, katkıda bulunmaya ve tasarruf hakkına müsaade etmektedir. Etkili bir bütçeleme işbirlikçi bir süreçtir ve bütçe hazırlayıcıları için üst yönetime neyi başarabilecekleri ve neyi başaramayacaklarını iletmekte temel bir araçtır.⁴⁵⁸

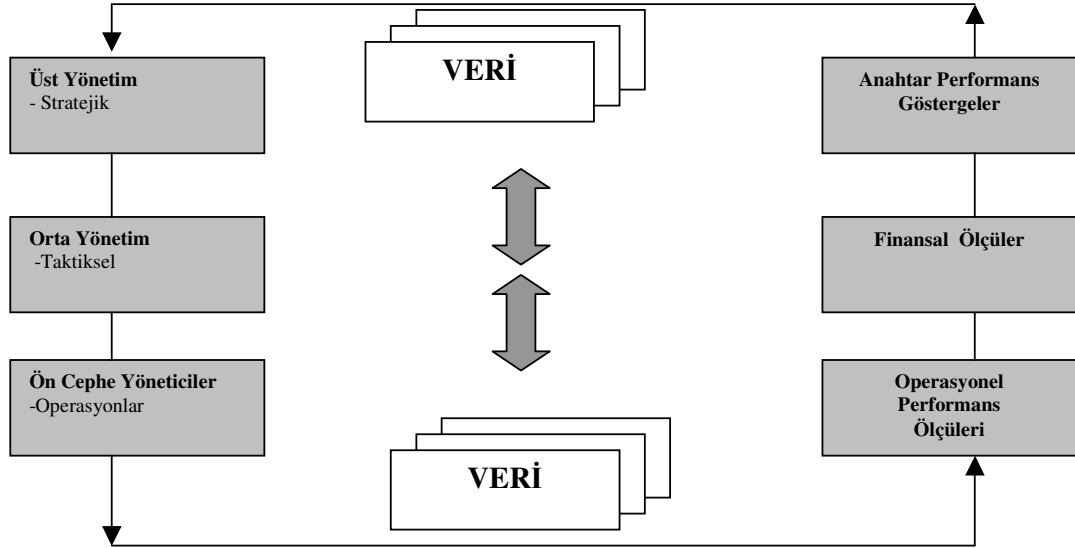
Browser tabanlı⁴⁵⁹ (Web tabanlı) planlama ve bütçeleme uygulamaları bu işbirlikçi yaklaşım için önemli bir teknoloji sağlayıcılardır. Veri değişimi, bütçe ve plan dizaynı, denetim ve revizyon, bunların hepsi paylaşılmış browser tabanlı uygulamaların kullanımıyla kolaylaştırılmaktadır. İşbirlikçi süreç; organizasyonun tamamında iletişimi, yenilikçiliği ve paylaşılmış amaçları teşvik eder. Operasyonel ölçüler, finansal ölçüler, performans kıyaslamaları ve browser tabanlı planlama ve bütçeleme uygulamaları; stratejiyi ve performans göstergelerini, organizasyonun tamamında herkesin aynı amaca doğru çalışıyor olmasını sağlamak için yürütürler.

Aşağıdaki şekilde de görüldüğü gibi, farklı iştirakçiler farklı bakış açısı ve farklı veri erişimi gerektirmektedir. Örneğin; üst düzey yöneticiler sadece özet rakamları isteyebilirken, alt düzey yöneticiler detaylara inmek istemektedirler. Operasyonel yöneticiler, satıcılar ve alan personeli; tahminleri ve diğer konuyla ilgili on-line verileri anında güncellemekle; alandaki değişen şartlar hakkında üst yöneticileri bilgilili tutmak amacıyla verileri zamanlı olarak gönderebilirler. Hızlı model

⁴⁵⁸ Geac Computer Corporation Limited (Comshare), "Evaluating Budgeting Application" <http://www.ewebbudgeting.com>, (Erişim, 10.02.2006)

⁴⁵⁹ Browser; tarayıcı kelimesinin İngilizce karşılığıdır. Web tarayıcısı, Internet üzerindeki tüm bilgilere bakabilmek ve bu bilgilerle etkileşim halinde olabilmek olanağı veren bir uygulama programıdır. "Browser" kelimesi, Internet'in çıkmasından önce de mevcuttu ve metin dosyalarında gezinmeye ve onları okumayı sağlayan kullanıcı ara yüzlerinin tür adıydı. Grafik ara yüzü web tarayıcısı ilk defa 1993 yılında Mosaic programı ile yaygınlaşmıştır. Bundan sonra "browser" terimi web'in içeriğini de anlamında barındırmaya başlamıştır. Teknik olarak açıklamak gerekirse, web tarayıcısı, Yardımlı Metin Transfer Protokolü'nü (İngilizcesi; "Hypertext Transfer Protocol" - kısaca HTTP) kullanarak, tarayıcı kullanıcısı adına Internet üzerinde web sunucularından isteklerde bulunan bir istemci programıdır. Ancak Mosaic tarayıcı programındaki kullanıcı ara yüzü özelliklerinin pek çoğu, ilk yaygınlaşan tarayıcı programı olan Netscape Navigator'a aktarılmıştır. Daha sonra Microsoft firması Microsoft Internet Explorer tarayıcı programını çıkarmıştır. Günümüzde Internet kullanıcılarının çoğu sadece bu iki tarayıcı programının farkındadır. Ancak, kullanıcıların bilmediği ve farklı özelliklere sahip pek çok başka tarayıcı seçeneği de bulunmaktadır.

güncellenmesi, hedef ve ölçülerin gözden geçirilmesini ve hızlı olarak tekrar hesaplanmasını ve bütün iştirakçilerin güncel bilgilerle bilgili tutulmasını sağlar.⁴⁶⁰



Şekil 3.1 Web Tabanlı Bütçeleme ve Planlama Yoluyla Bilgilerin Yukarıdan Aşağı ve Aşağıdan Yukarı Serbestçe Akışı

Kaynak: Ederle, a.g.m., s.4

3.1.2.3. Performans Yönetimi

Yıllık bir süreç içinde taşınan performans amaçları ve incelemeleri, ne organizasyona nede ulaşmak istediği amaçları başarmaya hizmet etmez.⁴⁶¹ Sürekli performans görüntüleme ve ölçme süreci, planlama ve bütçeleme sürecinin bir parçası olmalıdır. Sürekli performans yönetimi; yanlış adımları düzeltme faaliyetine, iş değişikliklerine müteakiliyete ve hedefleri tekrar değerlendirmeye zaman tanır.⁴⁶²

Kaplan ve Norton'un performans yönetimine yaklaşımından iki önemli mesaj vardır⁴⁶³

⁴⁶⁰ Ederle, a.g.m. s.3

⁴⁶¹ James G. Goodale, "Improving Performance Management " **Innovative Leader**, Cilt 6, Sayı 6, Haziran 1997,s.33.

⁴⁶² Nirmala Harrylal, "Performance Management – Doing it Right!" [www.uwi-iob.org/articles/uploads/performance Manage.pdf](http://www.uwi-iob.org/articles/uploads/performance%20Manage.pdf). (Erişim 26.08.2005)

⁴⁶³ John Smith "Invigorate Your Planning With Rolling Forecasts", **The 16th One Stop Update for the Accountant in Business' conference**, Wellington, Ekim 2004, s.1-10.

- i. Sadece finansal ölçülere güvenmeyip, konuyla ilgili finansal olmayan anahtar performans göstergelerinde geliştirilmesi ve kullanılması.
- ii. Döner bütçeleme ve planlama süreci içine stratejik bütçenin entegre edilmesi.

3.1.2.4. Sürücü Temelli Modelleme

Geleneksel planlama ve bütçeleme tipik olarak geleceğe yönelik bir tahmin üzerine değil, geçen yılın rakamlarını alıp % 10 eklemek gibi tarihsel verilere dayanır. Bu gerçekçi olmayan süreç, gerçek faaliyet ve performansı etkileyen pazar şartlarına, karmaşık faaliyetler, maliyetlere, gelirlere önem vermez. Sürücü temelli modelleme ise; dinamik, doğru, adapte edilebilir plan ve bütçeler oluşturmak için, sürecin içine bu faaliyetler hakkında bilgiler getiren esnek bir planlama dizaynıdır. Bu yaklaşım; maliyet, gelir, çalışma gücü ölçüsü ve diğer finansal ve finansal olmayan faktörlerin sürücülerinin ayrımını ve analizini gerektirmektedir.⁴⁶⁴

Sürücü Temelli Modellemenin unsurları ise şu şekildedir:⁴⁶⁵

- i. Sürücü Temelli Bütçe Dizaynı; bütçe hazırlayıcılarına, bütçeleme kalemlerinin hepsi için en uygun sürücülerini seçmeye müsaade eder.
- ii. Entegre Edilmiş Platform; insan kaynakları, müşteri ilişkileri yönetimi, arz zincir yönetimi, finansal yönetim, varlık yönetimi ve işletmenin bütün alanlarındaki faaliyetlerden plan ve bütçeleri besler.
- iii. Senaryo Modelleme; planlamacılara, en uygun stratejiyi seçmeyi ve farklı iş senaryolarının etkisini ölçmeyi mümkün kılar.
- iv. Faaliyet Tabanlı Analitik Sistemler; bütçeleme ve planlamayı maliyetler, gelirler ve karlılığa derin bir bakışla yürütürler.

Bu yaklaşımda; planlar ve bütçeler sadece tarihsel verilere dayanmayıp, ileriye doğru bir bakışla oluşturulurlar ve sadece odaklanılan sınırlı alanları değil işletmenin tamamından bilgilerin bütün genişliği tarafından etkilenirler. Zanlarla değil gerçek verilerle rehberlik edilirler.

⁴⁶⁴ George Veth, "Driver-Based Planning: A Competitive Advantage", <http://www.b-eye-network.com>. Ocak 2005, s.1-2.

⁴⁶⁵ Ederle, a.g.m. s.6

Bu yaklaşımda, planlama ve bütçeleme süreci değişikliklere kolaylıkla adapte edilebilmeleri nedeniyle çok esnek ve duyarlıdır. Geleneksel süreç ise, içinde bir veya daha fazla gösterge içinde bir değişim zaten yapılmış tahminleri ve bu tahminler üzerine temellenmiş tartışmaları geçersiz kılmaktadır. Ancak bu yaklaşım içinde hazırlayıcılar; faktörleri ayarlayabilirler ve başlangıç çizgisinden başlamaksızın sayıları değiştirebilirler. Son hesaplamalar güncellenir ve buna bağlı olarak daha çok bilgilendirilmiş kararlar ve tahminler daha iyi bilgileri kullanmakla yapılır.

3.1.2.5. Dinamik Bütçeleme

Daha öncede belirttiğimiz gibi dinamik bütçelemenin amacı yılda bir defadan fazla tahminleme ve bütçeleme yapmaktır. Çünkü ilk yapıldığı andan sonra yıllık plan bir kenara bırakılıp hızlı bir şekilde unutulmakta ve işe yaramaz hale gelmektedir.

Stratejik planlama ve bütçeleme içinde en önemli konu geleceğe doğru bakıştır. Dinamik bütçeleme yaklaşımı iş planlamanın dönüm noktasıdır ve entegre edilmiş planlama ve bütçelemenin bu yaklaşımdan kazancı, gelecek için hazırlanmak ve geleceğin neler getireceğine adapte olmaya hazırlıklı olmak (umulan ve umulmayan) ve onu başarıyla karşılamaktır.⁴⁶⁶

İşletmelerin % 78'i mali yıl içinde bütçelerini değiştirmemektedirler. Teknoloji ve ekonomilerdeki hızlı değişimler yaşanabilmekte ancak bu işletmelerin bütçeleri asla değişmemektedir.⁴⁶⁷ Oysa dinamik bütçeleme; işgücü ve pazara adapte olmayı sürekli geliştiren sürekli bir planlama ortamı oluşturur ve değişen teknoloji ve ekonomilere adapte olmayı sağlarlar.⁴⁶⁸

Dinamik bütçeler, işletmelerin gerektiğinde stratejik istikametlerini değiştirebilmeleri için ileri bir uyarı mekanizması sağlarlar. Örneğin; eğer bir işletme üretim artışı bekliyor ve diğer büyüme sürücülerini tahmin edebiliyorsa ve bu onun

⁴⁶⁶ Ederle, **a.g.m.**, s.10.

⁴⁶⁷ Hackett Benchmarking Solution ,“ Corporate Strategic Planning Suffers from Inefficiencies” **PR Newswire**, 25 Ekim 1999, s.3-4.

⁴⁶⁸ Neely, Sutcliffe, Heyns, **a.g.e.**, s.10.

imkanları yetersiz olacak demekse; organizasyon yeterince erken faaliyete geçmek için kusurlarının farkında olacaktır.⁴⁶⁹

3.1.3. Stratejik Bütçelemenin Amaçları ve Stratejik Bütçelemeye Doğru Yönelişi Hızlandıran Etkenler

Şu ana kadar yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde stratejik bütçelemenin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz:⁴⁷⁰

- i. Organizasyonun tamamında paylaşılmış vizyon ve hedeflerle yönetim,
- ii. Değişen pazar koşullarına ve iş şartlarına daha hızlı cevap verebilme ve kazanç projeksiyonlarını içeren daha doğru gelecek tahminleri,
- iii. İyi tanımlanmış performans amaçları ve ölçüleri,
- iv. Daha doğru analiz ve planlama; zan değil, geçerli güncel verilerin kullanılması,
- v. Gelir ve maliyet sürücüsü faktörleri içine bütün düzeylerde değerli anlayış,
- vi. Gelecek için hazırlanma ve zamanında harekete geçme, performans görüntüleme ile stratejik amaçları karşılama oranında daha yüksek başarı oranı.

Geleneksel bütçelemeden uzaklaşılmasının ve stratejik bütçelemeye yönelişin temel nedenleri ise şu şekildedir:⁴⁷¹

- i. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin yaygın kullanımı,
- ii. Bir günde raporlama yaklaşımına doğru anlamlı trend,
- iii. Anahtar Performans Göstergeler (Key Performance Indicators-KPIs) vasıtasıyla yönetim yaklaşımının gelişmesi,
- iv. Tek bir A sayfası üzerine Rapor (Raporting on A Page- ROAP) yaklaşımı.

⁴⁶⁹ Ederle, **a.g.m.**, s.10.

⁴⁷⁰ **a.g.m.**, s.11.

⁴⁷¹ John Pety, "Budgeting For Strategy", **Australian CPA** , Kasım 1999, s.1.

3.1.3.1. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin Yaygın Kullanımı

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi çalışmamızın ikinci bölümünde ifade ettiğimiz gibi planlama ve sonraki yönetim raporlaması için odaklanmayı dört veya beş performans boyutuna doğru daha ileri bir boyuta taşır ki finans bunlardan sadece biridir. Bu nedenle daha büyük vurgu iş başarısını temel alan; müşteri, iç iş süreçleri, insan kaynakları, öğrenen ve büyüyen perspektifler üzerine yerleştirilmektedir.

Bu yöntem geleneksel bütçeleme işlemlerinin kapsamını, operasyonel hedeflerin yanı sıra stratejik hedefleri de kapsayacak şekilde genişletmektedir. Geleneksel olarak yıllık bütçeleme yönteminde; satışlar, işletme giderleri, brüt kar, genel giderler, yönetim giderleri, işletme karı, net kar, nakit akışı, yatırımın karlılık oranı gibi, finansal ölçülerle ilgili ve detaylı kısa dönem hedefler belirlenir. Ayrıca sermaye yatırımları, araştırma ve geliştirme, pazarlama ve tanıtım faaliyetleri için yapılacak harcamaların seviyesi de bütçe kapsamındadır. Bu kadar detaylı ve kısa dönemli finansal planlama yapılması önemlidir. Fakat bütçeleme işlemleri kısa dönemde stratejik amaçlara ve diğer Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçülerine yönelik beklentileri kapsamalıdır. Yani yöneticiler entegre bir planlama ve bütçeleme sürecinin bir parçası olarak, kısa dönemde ne gibi bir durumda olmayı hedefledikleri belirlemelidirler. Müşteri ve tüketiciler, her ay veya üç ayda bir yenileme işlemleri, operasyon yöntemleri, çalışanlar, sistemler ve kurumsal uyum ile ilgili performans göstergelerini ve sonuçlarını incelemelidir.⁴⁷²

Uzun dönemli planla ilgili hedef belirleme işlemi uygun bir şekilde yapılmışsa, kısa dönemli bütçeleme işlemi sadece 5 yıllık bir plan içindeki ilk yılın Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin 4 boyutunda yer alan stratejik amaç ve ölçüler ile ilgili operasyonel bütçelerin hazırlanması olacaktır.⁴⁷³

Dengeli Performans Ölçüm Sistemlerinin kullanımı genellikle, finansal performans finansal olmayan hedeflerin başarılmasının bir sonucudur öngörüsü üzerine temellenir. Eğer finansal olmayan hedefler başarılırsa finansal performans bunu takip edecektir.

⁴⁷² Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 1999, s.301.

⁴⁷³ **a.g.e.**, s.302.

3.1.3.2. Aylık Yönetim Raporlamasında “Bir Günde Raporlama” Yaklaşımı

Bir günde raporlama(BGR) felsefesi veya yaklaşımı, aylık yönetim raporlama dönemi üzerine odaklanır. Amacı, bunun bir çalışma günü içinde tamamlanabilmesi ve yönetime uygun raporlar sunulabilmesidir. 10 gün ve 5 hafta arasında süren geleneksel uygulamanın yerine, raporlama sürecini 8 saatlik bir zaman aralığı içinde tamamlayan bir yaklaşımdır.⁴⁷⁴ Stratejik bütçeleme açısından önemi ise aylık sonuçların zamanlı olarak elde edilmesine bağlı olarak değerlendirmelerinde zamanlı yapılabilmesi ve gerekli düzeltme hareketlerinin zamanlı olarak yapılabilmesi dir. Buna bağlı olarak stratejik girişimlerin aylık sonuçları zamanlı olarak değerlendirilebilecektir.

Aylık yönetim raporlamasında bir günde raporlama felsefesinin en önemli kazancı yönetimin çok az yanlışla, daha fazla anlaşılabilirlikla ve daha zamanlı bir temel üzerine bilgi elde etmesidir. Bunun sonucu olarak da yönetim potansiyel olarak işletmenin karlılığını etkileyen daha bilgilendirilmiş ve etkili kararlar alır. Yine BGR’ nin bir sonucu olarak finans fonksiyonu, departmanların fonksiyonlarını ve üyelerinin yeteneklerini tekrar ortaya çıkartarak, değer ekleyen faaliyetleri ele almaya daha fazla zamana sahip olur. Ayrıca %5 ile 20 arasında tasarruf sağlamaktadır.⁴⁷⁵

Geleneksel aylık yönetim raporlaması şu dezavantajları taşımaktadır:⁴⁷⁶

- i. Finans rolünün izolasyonu; kullanıcı ihtiyaçlarına çok az uygunluk,
- ii. Mevcut finans kaynaklarının kullanılması altında, ay sonu sonuçlarının hazırlığı ve yukarıya üst yönetime raporlama ve aşağıya doğru çalışan personele raporlama için ortalama zaman, organizasyona ve çevresine bağlı olarak 5 ile 10 iş günü aralığındadır,
- iii. Yönetim tam zamanlı bir temel üzerine bilgi almayı başaramaz,
- iv. Çok miktarda ve/veya ilgisiz veriler finans tarafından üretilir,
- v. Personelin motive edilememesi,

⁴⁷⁴ John Pety, “Towards One-Day Reporting: Redirecting Monthly Management Reporting” **Australian CPA**, Temmuz 1999, s.1.

⁴⁷⁵ Ivy Mclemore, “Time is Money, Reducing the Cycle for the Montly Close, **Controller Magazine**”, Mayıs 96, s.1.

⁴⁷⁶ Pety, **a.g.m.**, Temmuz 1999, s.1.

- vi. İşletmenin aylık hesap kapanışları içinde önemli kaynakları kullanması olarak finans fonksiyonunun maliyeti şeklinde sıralanabilir.

Bir günde raporlama felsefesinin avantajları ise;⁴⁷⁷

- i. Zamanlı bir temel üzerine yönetim tarafından elde edilen bilgiler,
- ii. Bilgi kalitesindeki gelişme,
- iii. Yönetime bilgiler daha etkili iletilmektedir,
- iv. Finans fonksiyonuna tekrar odaklanma,
- v. Personelin moral ve motivasyonunun geliştirilmesi; iş memnuniyetinin geliştirilmesi,
- vi. Ay sonu sonuçlarını üretme telaşı içinde personel tarafından yaşanan endişenin çoğunu indirgemesi şeklinde sıralanabilir.

3.1.3.3. Anahtar Performans Göstergeler (APG) Vasıtasıyla Yönetim

Anahtar performans göstergeler, bir işletmenin organizasyonel amaçlarına doğru ilerlemesini tanımlamaya ve ölçmeye yardım eden göstergelerdir.⁴⁷⁸ Finansal ve finansal olmayan göstergeler şeklinde gruplandırılmaktadırlar. Finansal göstergelerden bazıları; bilanço, nakit akışı, projeler maliyeti, bakım giderleri'dir. Finansal olmayan göstergelerden bazıları; operasyon performansı, satış performansı, müşteri hizmetleri performansı, insan kaynakları performansı, bilgi işlem performansı, gelişime yönelik yenilikler, dış kaynaklar, teknolojik kullanım, teknolojik olanaklar ve teknolojiye kolay erişim ve bilgi paylaşımı ve bütünlüğü olarak sıralanabilir.⁴⁷⁹ Anahtar performans göstergeler uygulamaya yönelik dinamik tahminlere klavuzluk eden yüksek düzey göstergelerdir ve anahtar sonuç alanlarına daha büyük bir odaklanma sağlarlar.⁴⁸⁰ Ayrıca yönetim, performans ödülleri işletme ve iş birimi düzeyinde anahtar performans göstergelerle ilişkilendirebilir.⁴⁸¹

⁴⁷⁷ a.g.m., s.2.

⁴⁷⁸ F John Reh, "Key Performance Indicators", <http://management.about.com/cs/generalmanagement/a/keyperfindic.htm> (Erişim, 10.03.2005).

⁴⁷⁹ Brimson, Antos, a.g.e., s.59-60.

⁴⁸⁰ Pety, a.g.m., Kasım 1999, s.2.

⁴⁸¹ Stathis Gould, "Working Without Budgets", *New Straits Times*, Ekim 2003,

Anahtar performans göstergeler, işletmeden işletmeye farklılık gösterirler. Örneğin, bir okul anahtar başarı ölçüsü olarak öğrencilerden mezun olanlar üzerine odaklanabilir. Bir müşteri servis departmanı için anahtar performans göstergelerinden biri olarak, bütün işletme düzeyinde anahtar performans göstergeleriyle aynı çizgide, ilk dakika içinde cevaplanan müşteri çağrıları yüzdesi olabilir. Bir sosyal hizmet kuruluşu için anahtar performans göstergesi yıl boyunca desteklenen müşteri sayısı olabilir.⁴⁸²

3.1.3.4. Tek Bir A Sayfası ile Raporlama

İş birimlerinin veya işletmenin performansını kısaca tek bir sayfa üzerine raporlayan grafiksel ve resimsel üretimdir.⁴⁸³ Stratejik Bütçeleme; geleneksel bütçelemeye alternatif olarak sunulan yeni ve hızlı bir bütçe gelişmesi ve yönetim sürecidir. Bunun sonucu ise, stratejik etkiye sahip meseleler üzerine daha sıkı odaklanma ve daha hızlı raporlamadır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi anahtar performans göstergeler anahtar sonuç alanlarına daha büyük bir odaklanma sağlarlar. A sayfasına rapor ise bunu yönetime tek bir sayfa üzerinde grafiksel ve özet sayılar şeklinde raporlar.

3.2. Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Yaklaşımı

Geleneksel bütçeleme yaklaşımına alternatif olarak işletmeler tarafından kullanılan bütçeleme yaklaşımlarını çalışmamızın ilk bölümünde anlatmıştık. Burada, stratejik bütçeleme adı altında ele alınan yaklaşımları da açıklamıştık. Daha öncede belirttiğimiz gibi, bu yaklaşımlardan çalışmamızın konusunu oluşturan yaklaşım ise; savunuculuğunu Robert S. Kaplan ve David P. Norton'un yaptığı; taktik bütçelerin yanında stratejik bütçelerinde geliştirilip kullanılması yaklaşımıdır.

Çalışmamızın bu bölümünde Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Yaklaşımı'nı ele alacağız ki stratejik bütçeleme yaklaşımları içinde en fazla uygulanabilirlik özelliği taşıyan yaklaşım da budur. Kaplan ve Norton , “planlama ve bütçelemeye stratejiyi ilişkilendirmek(Linking Strategy to Planning and

⁴⁸² Reh,**a.g.m.**

⁴⁸³ Pety, **a.g.m.**, Kasım 1999, s.3.

Budgeting)” adlı eserlerinde; strateji uygulamalarına hasredilmesine ihtiyaç duyulan kaynakları sağlamaya, taktik olduğu kadar stratejik bütçeler geliştirilmesi gerektiğini belirtmektedirler.⁴⁸⁴

Bir işletmenin stratejisini uygulayabilme kabiliyeti direk olarak stratejiyi açıklayabilme ve iletebilme kabiliyeti ile orantılıdır. Stratejiyi açıklamak, uygulamak ve yönetmek için en yararlı araç Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’dir.⁴⁸⁵ Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Yaklaşımı ise, yönetim kurulunda güç mücadelesi tarafından oluşturulmuş bütçe yerine, stratejik plana dayanılarak oluşturulur. Stratejik plan ise; iç ve dış pay sahiplerinden, çalışanlardan gelen uyarı verileriyle ve işletmenin misyon, vizyon ve değerleriyle ifade edilen işletmenin olmak istediği noktaya daha yakın ilerlemeyi sağlamak için bir rehberdir. Özellikle Stratejik Bütçeleme anlayışı ile birlikte, planlama stratejik bir boyut kazanmakta, maliyet yönetiminden değer yönetimine doğru bir geçiş olmakta, ölçüm ve kontrol ise geçmişten çok geleceği de kapsamaktadır.

Bütçeleme hemen hemen bütün işletmeler için, yönetim kontrol sürecinin köşe taşıdır.⁴⁸⁶ Başka bir ifade ile bütçeler ortak amaçları elde etmek için koordinasyon ve kontrolü sağlarlar. Bunu gerçekleştirmek için ise uzun dönem stratejik amaçlarla kısa dönem operasyonel amaçlar arasında uygun bir denge oluşturulmalıdır. Sonuç olarak bütçesel kontrol için veriler genellikle; bir operasyonel ve stratejik bütçe setine karşı izlenir.⁴⁸⁷

Kaynak tahsisi; hangi bölüme, stratejik iş birimine(SİB) veya faaliyet programına ne kadar para sarf edileceğinin, hangi araç gereçlerle ve kimler vasıtası ile işlerin yürütüleceğinin belirlenmesi demektir. Kaynak tahsisi ile ilgili kararlar verilirken portföy matrisleri de bir araç olarak kullanılmakla birlikte, daha çok bütçeler vasıtasıyla ortaya koyulmaktadır.⁴⁸⁸ Stratejik bütçeleme ise, işletmenin neyi başarmak istediğine bir bütün olarak daha geniş bir bakış yapmak, daha sonra bunun üzerine maksimum etkiye

⁴⁸⁴ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mayıs-Haziran, 2000,s.1.

⁴⁸⁵ Balanced Scorecard Collaborative , ORACLE, **Strategy- Focused Business Planning To Create Sustained Corporate Performance**, Balanced Scorecard Collaborative, 2004, s.8.

⁴⁸⁶ Hansen, Otley, Van Der Stede,**a.g.m.**, s. 95–116.

⁴⁸⁷ Miller, Dess,**a.g.e.**, s. 482.

⁴⁸⁸ Dinçer, **a.g.e.**, s.366.

sahip kaynaklarımızı kullanmaktır. Bu açıdan stratejik bütçeleme çok önemli bir elementi stratejik yatırımlar için önceliklerin belirlenmesidir.⁴⁸⁹

Stratejik bütçeleme iş büyümesinde, karlılığı geliştirmede ve şiddetli rekabetçi global ekonomi içinde bir köşe kazanmada, işletmeler için temel bir araçtır.⁴⁹⁰

Buraya kadar açıklamalarımız ışığında stratejiyi uygulamaya dönüştürmeyi hedefleyen bir Planlama ve Bütçeleme sürecini dört prensip olarak şu şekilde özetleyebiliriz.⁴⁹¹

- i. Stratejik ve operasyonel planlama ile bütçelemeyi strateji uygulama için uyumlu hale getirmek.
- ii. Sürekli planlama ve tahminleme vasıtasıyla değişikliklere hızlı bir şekilde adapte olmak.
- iii. Girişim yönetimi vasıtasıyla kaynakları ayırıp dinamik olarak tahsis etmek.
- iv. Planlamanın etkinliğini artırmak için buna yönelik çaba ve detayları azaltarak süreçten elde edilen değerleri artırmak.

Planlama ve hedef belirleme işlemleri bir işletmenin, ulaşmayı istediği uzun dönemli sonuçların miktarsal olarak ifade edilmesini, bu sonuçlara ulaşmak için gereken mekanizmaların tanımlanmasını, kaynak sağlanmasını ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde yer alan finansal ve finansal olmayan ölçüler için kısa dönemli kilometre taşlarının belirlenmesini ifade eder. Bir çok işletme için Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulama süreci, vizyon ve stratejinin amaç ve ölçüler haline dönüştürülerek işletme içindeki ve dışındaki tüm ilgililere anlatılabilmesi şeklinde tanımlanan yeni bir yönetim tarzının başlangıç aşamasıdır. Fakat işletmenin gerçek kaynakları bu amaçlara ulaşmaya yönlendirilmediği sürece işletmenin amaçları sadece uzak hedefler olarak kalacak, işletmenin gerçekleştirmeye kararlı olduğu somut hedefler haline gelemeyecektir.⁴⁹²

⁴⁸⁹ UVM Self Study , “Areas of Emphasis: Strategic Budgeting”, <http://www.uvm.edu,s.1>, (Erişim, 01.01.2005)

⁴⁹⁰ IMA, “Budgeting: An Integrated Strategic Management Tool,” **IMA (Institutue of Management Accountant) Seminars**, Dallas, TX, 29 Aralık 2004. (<http://www.cpeonline.com/cpenew /courset.asp?topic1=A201>,Erişim, 15.0008.2005)

⁴⁹¹ Balanced Scorecard Collaborative , ORACLE, **a.g.e.**, s.8.

⁴⁹² Kaplan, Norton, **a.g.e.**,1999,s.302.

Çoğu işletme; hedefleri yerleştirmek, kaynakları tahsis etmek ve performansı görüntülemek için başlıca yönetim aracı olarak bütçeleri kullanmaktadır. Bütçe iş birimi operasyonlarına tahsis edilecek kaynakları sonraki gelen yıl için tanımlar ve performans hedeflerini yerleştirir. Yıl boyunca yöneticiler doğal olarak bütçeye karşı performansı izlerler, değişiklikleri belirlerler ve gerekli düzeltme hareketlerini yaparlar. Bütçe doğal yapısı ile kısa döneme odaklanır ve bir stratejik planlama sürecinden geliştirilen girişim ve amaçları nadiren entegre eder.⁴⁹³ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ise daha öncede belirttiğimiz gibi; amaçları, girişimleri ve ölçüleri işletmenin stratejisine ilişkilendirmek amacı ile dizayn edilmiş bir yönetim aracıdır.⁴⁹⁴ Başka bir ifade ile Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, bir işletmenin stratejik planının yıllık bütçe işlemleri içine dahil edilmesine de olanak sağlar. Diğer bütçeleme yaklaşımları ile karşılaştırıldığında bu amaç için en uygun olan yaklaşımdır.⁴⁹⁵ Stratejik bütçe, işletme büyümesini kolaylaştıran girişimlere finansman sağlar. Gerekli yeni organizasyon ve kabiliyetleri belirlemeye yardım eder; yeni ürün ve servisler, yeni müşteriler, yeni pazarlar, yeni uygulamalar ve uygulama alanları, yeni birleşme ve ortak girişimler oluşturulmasına yardımcı olur.⁴⁹⁶

Şekil 3.2., Dengeli Performans Ölçüm Sistemi geliştirme mantığını ve bu süreç içinde bütçenin yerini göstermektedir. Müşteri gereksinimleri, bir işletmenin pazar alternatiflerine; servisler ve ürünlerle cevap verme tarzına yön vermektedir. Vizyon, misyon ve değerler organizasyonun kültürünü şekillendirir ve umulan performans çıktılarına bir stratejik amaçlar seti kılavuzluk yapar. İş stratejisi bize; müşteri ihtiyaçlarını karşılamak ve istenilen amaçlara ulaşmak için seçilen bir yaklaşımı verir. Stratejiler performans ölçüleri ile ölçülebilecek ve haritalandırılabilir yapı taşlarından yapılır. Hedefler bize umulan performans düzeyini verir; yeni girişimler strateji tahminlerini test etmeye ve başarılı bir şekilde meydan okumaya yeni bilgileri sağlar. Kaynak belirlemesi ve bütçe; raporlama periyodu için toplam umulan bir bütçe almaya şu andaki operasyonlara yeni girişimler ekleme sürecini tamamlar.⁴⁹⁷

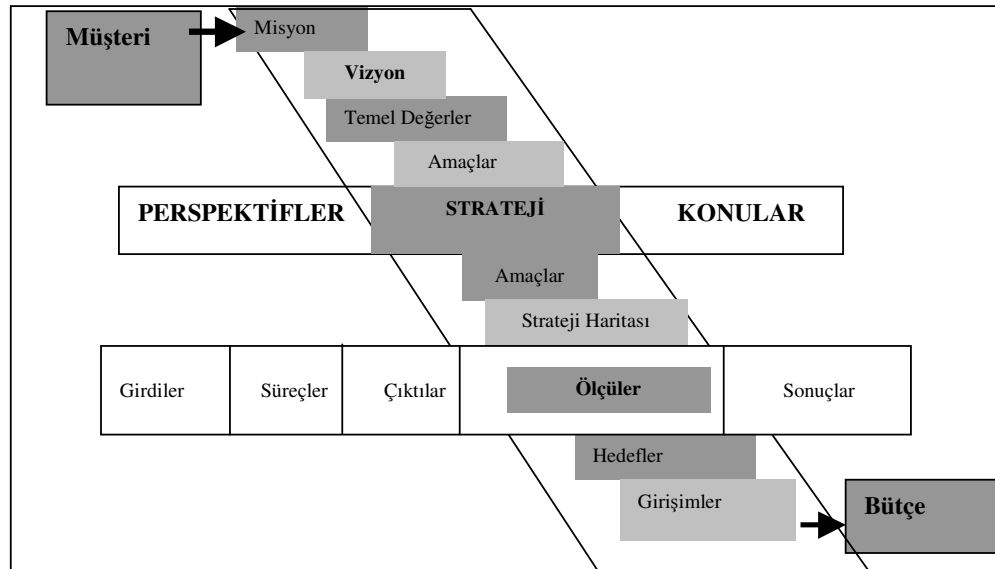
⁴⁹³ Smith, **a.g.m.**, s.1-10.

⁴⁹⁴ **a.g.m.**, s. 1-10.

⁴⁹⁵ Nils H Rasmussen ve diğ, Process Improvement for effective Budgeting and Financial Reporting, John Wiley & Sons, Inc, USA, 2003, s.135.

⁴⁹⁶ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mayıs-Haziran 2000, s.2.

⁴⁹⁷ Rohm, **a.g.m.**, s.6.



Şekil 3.2 Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Mantığı içinde Bütçenin Yeri

Kaynak:Rohm, a.g.m., s.6.

Bütçenin uzun dönem önce kontrol amaçlı olarak geliştirildiğini ancak bu gün için stratejinin işletmeler için çok kritik bir alan olduğunu düşünürsek, bu gün için bütçenin strateji ile ilişkilendirilmesini sağlayacak bir uygulama gereklidir. Bu uygulama Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'dir.

Takdik, daima spesifik olduğu kadar önemliliği ve karlılığı içinde daha acil ve daha elle tutulabilir. Bundan dolayı takdikler stratejiyi gasp etmektedir. Bu iki dünya arasında güçlü bir bağlantı mekanizması olmaksızın stratejik eğilimler hedeften sapmakta ve daha az amaca uygun olmaktadır.⁴⁹⁸ Özellikle finansal temelli yönetim sistemleri uzun dönem stratejik önceliklere kaynak tahsisi ve değişim programlarını bağlamakta başarısızdır.⁴⁹⁹ Burada Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin çok önemli bir yararı, kısa dönemli optimizasyonlardan uzun dönemli stratejik girişimleri koruyarak, kısa dönemli performans sağlamak amacıyla uzun dönemli amaçların feda edilmesini engellemesidir⁵⁰⁰

⁴⁹⁸ Will Phillips , “ Strategic Budgeting”, <http://www.qm2.org.>, (10.05.2005).

⁴⁹⁹ Kaplan, Norton, a.g.m., Ocak-Şubat 1996,s.8.

⁵⁰⁰ Kaplan, Norton, a.g.m., Mayıs-Haziran 2001, s.18.

Ayrıca strateji uygulamada başarılı işletmeler incelendiğinde bu işletmelerde planlama ve bütçeleme şu özellikleri taşıdığı belirlenmiştir:⁵⁰¹

- i. Stratejik planlama ile takdikselsel planlama ve bütçeleme ilişkilendirilmiştir,
- ii. Bütçeleme içinde kalemler azdır,
- iii. Stratejik performans iş performansı ile eş zamanlı olarak izlenir,
- iv. Amaçlar ve kritik başarı faktörleri için her düzeyinde izlenir,
- v. Çok daha güvenilir tahminler yapılmaktadır,
- vi. Bağımsız çalışabilen tablolar programları ile nadir olarak çalışılmaktadır.

3.2.1. Zamanlama Konusu

İlk olarak, Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Yaklaşımı'nda, strateji ile bütçeleme ilişkilerinde zamanlama konusunu ele almak yararlı olacaktır.

Bütçe sisteminin organizasyonda tekrar yapılandırılması çok acil durumda olsa bile, yöneticiler Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin kurtarma için yeterli olacağı hakkında şüpheli iseler, süreç uygulamanın birinci yılı esnasında yapılabilir olmayabilir. Eğer yöneticiler ilk kez Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile tanışıyorlarsa, bütün çalışma gücünün destek ve taahhüdünü kazanmaları biraz zaman alacaktır. Buna bağlı olarak çoğu işletme bütçe ile Dengeli Performans Ölçüm Sistemi arasında bir bağlantı oluşturmaya teşebbüs etmek için, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi organizasyonun bütün yönetim stratejilerinin parçası olarak kabul edilip olgunlaşana kadar beklerler. Bu bağlantıyı başarmaya gerekli zaman dilimi; çeşitli organizasyonlar için farklı farklıdır. Genel bir kural olarak; yüksek düzey bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ve bütçe ilişkisini etkili olarak uygulamaya bir dizi Dengeli Performans Ölçüm Sistemi yayılım sürecine ihtiyaç duyulur. Bu genellikle uygulamanın ikinci yılı boyunca başarılabılır. Bununla birlikte eğer uygulamanın birinci yılı esnasında organizasyonun tamamında Dengeli Performans Ölçüm Sistemi geliştirilmiş ve daha pozitif bir değişim için organizasyonun hazır olduğuna inanılıyor ise işletmenin

⁵⁰¹ Balanced Scorecard Collaborative, ORACLE, a.g.e. s.3.

kendi momentumundan yararlanmak amacıyla bütçe ile Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin ilişkilendirilmesi çok faydalı bir bağlantı olabilir.⁵⁰²

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi üzerinde görünen her bir girişim, hatta departman ve takım düzeyinde bile Dengeli Performans Ölçüm Sistemi girişimleri, desteklediği stratejiye ve bütün organizasyonel hedeflere ilişkilendirilmelidir. Girişimler için kaynak ihtiyacı belirlenmelidir. Burada önemli bir sorun; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin iş birimi ya da departmanlar için bütün kaynak gereksinimini içerip içermeyeceği sorunudur. Başka bir ifade ile tipik bütçe harcama kalemleri; maaşlar, faydalar, arz, seyahat ve benzerleri Dengeli Performans Ölçüm Sistemi üzerinde görünen girişimler arasından ayrılmalı mıdır? Bu konu üzerine farklı bir çok düşünce okulu vardır. Kaplan ve Norton; organizasyonların stratejik bütçeleme ve operasyonel bütçeleme kombinasyonunu temsil eden dinamik bir bütçeleme metodu takip etmeleri gerektiğini önermektedirler.⁵⁰³

Daha öncede belirttiğimiz gibi; operasyonel bütçeleme tekrarlayan operasyonlar için gerekli kaynakların tahsisi için kullanılır. Stratejik bütçeleme ise kritik stratejik sürücüler üzerine arzulanan ve şimdiki performans ile arzulanan performans arasındaki boşlukları kapatmaya dizayn edilmiş anahtar girişimler üzerine harcamaları yönlendirir.

Kaplan ve Norton; işletmelerin harcamalarının çoğunun, şu anda işletmede mevcut olan servis ve ürünlerin geniş bir tabanını sonucu olarak operasyonel bütçe tarafından belirlenmesi, stratejik amaçlar için ise ayrı bir bütçe yapılması gerektiğinin ileri sürmüşlerdir.⁵⁰⁴

Diğer bazı yazarlar; işletmenin doğru bir resmini yansıtan, stratejik unsurların ve operasyonların tam bir karmasını içeren sadece tek bir bütçe kullanılması gerektiğini savunmaktadırlar. Bu yöntem; stratejik ihtiyaçlara operasyonel harcamaların nasıl tahsis edileceğine ve bütçe gereklerinin ışığı altında şu andaki operasyonların kritik olarak incelenmesine organizasyonu zorlayacaktır. Bu yaklaşımı destekleyecek yöntemler mevcuttur. Faaliyet tabanlı yönetim teknikleri şu andaki operasyonları incelemenin ve hangi faaliyetlerin organizasyon içinde gerçekten maliyetleri

⁵⁰² Niven, **a.g.e.**, 2002, s.231.

⁵⁰³ Kaplan,Norton, **a.g.e.**,2001, s.288-299.

⁵⁰⁴ Kaplan, Norton,**a.g.m.**, Mayıs-Haziran 2000, s.1-4.

yürüteceğini belirlemenin bir yoludur. Organizasyonel harcamaların bir faaliyet kullanarak incelenmesi stratejik girişimlere şu andaki operasyonların tahsisini kolaylaştırabilir.⁵⁰⁵

“Tek Bir Bütçe” yönteminin savunucuları aynı zamanda; şu andaki harcamalar ve strateji arasındaki bağlantının koşulları altında basit olarak düşünmenin, organizasyon içinde önemli konuşmaları besleyeceğini ve yöneticilerin güne gün faaliyetlerini nasıl stratejik sonuçlara katkıda bulunacakları konusunda düşünüp taşınmaya motive edeceğini de savunmaktadırlar.

Bütçe seçiminin amacı, stratejik girişimlere devam eden maliyetleri doğru olarak tahsis edebilmektir.⁵⁰⁶ Tek bir bütçe ile bunun başarılabilmesi mümkün gibi görülse de Kaplan ve Norton; operasyonel bütçeleme mevcut iş içinde büyüme sağlasa bile organizasyonu düzenleme ve tekrar yeni bir yöne yönetmede kullanmaya Dengeli Performans Ölçüm Sistemi için uygun ve etkili bir araç olmasının güç olduğunu belirtmektedirler.⁵⁰⁷ Buna bağlı olarak bizim burada ele aldığımız “Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Yaklaşımı”nın da dayanağı budur. Kısacası Dengeli Performans Ölçüm Sistemi girişimleri için ayrı bir stratejik bütçe geliştirilmesi daha uygundur.

Ayrıca Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’nden temel değerler, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi açık olarak bir işletmenin planlama ve bütçeleme sürecini modernleştirmek için; stratejiyi, performans analizinin ve karar vermenin merkezine alan sürekli bir yönetim aracı olarak kullanıldığında elde edilmektedir⁵⁰⁸

3.2.2. Stratejik Bütçeleme ve Operasyonel Bütçeleme İlişkisi

Operasyonel bütçeleme; işletmenin uygulamış olduğu etkili operasyonlar altında umulan gelir ve harcamaların bir tahmininden ibarettir. Operasyonel bütçeleme tekrarlayan operasyonları - mevcut ürünleri, servisleri ve müşterileri- desteklemeye

⁵⁰⁵ Niven, **a.g.e.**, 2002, s.233.

⁵⁰⁶ Niven, **a.g.e.**, 2005, s.144.

⁵⁰⁷ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mayıs-Haziran 2000, s.2.

⁵⁰⁸ Lalli, **a.g.e.**, 1.18-20.

yönelik beklenen harcamaları yansıtır ve bu nedenle bir işletmenin kaynak harcamalarının çoğu için hesaplamaları gösterir.⁵⁰⁹

Stratejik bütçe tipik olarak sadece toplam yıllık bütçenin yaklaşık olarak %10'luk küçük bir yüzdesini, temsil eder. Stratejik bütçe; stratejiyle bütün önemli bağlantıları sağlayan bir anahtar olarak çalışır. Stratejik bütçe uygun bulunan stratejik girişimleri birleştirir. Operasyonel bütçeleme gelecek dönem süresince yeni müşterilerin çekilmesi ve yeni ürünlerin geliştirilmesine girişilmesine kadar mevcut ürün ve müşterilerin sürdürülmesinde ihtiyaç duyulan, sürekli olan harcamaları belirler.⁵¹⁰

Operasyonel bütçeleme için Kaplan ve Norton'un önerisi olan faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi böyle bir operasyonel bütçeleme için temel bir çatı sağlar.⁵¹¹ Operasyonel bütçeleme için faaliyet tabanlı bütçelemenin önerilmesinin nedeni; Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin birbirlerini iyi tamamlamaları ve birlikte iyi çalışmalarındır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bir işletmenin stratejisini belirlerken Faaliyet Tabanlı Maliyetleme bir işletmenin maliyet sürücülerini belirler ve müşterilere sunulan değerde bir azalma olmaksızın, faaliyetlerin maliyetlerini azaltmak amacıyla ele alınabilir.⁵¹²

Operasyonel bütçe, sermayeleştirilen ve giderleştirilen kalemlerin her ikisini temsil eden harcama kalemlerinden oluşur ve çoğu işletmenin harcamalarının asıl bileşenini oluşturur ve yaklaşık olarak işletmelerin toplam harcamalarının %90'ı kadardır.

İdeal olarak operasyonel bütçe; etkili yönetim için minimum kalemlerden oluşan, faaliyet tabanlı bütçeleme tekniklerini kullanan yukarıdan aşağı tarzda tanımlanabilir. Sadece Dengeli Performans Ölçüm Sistemi kullanan işletmeler için süreçteki anahtar fark, hedeflerin kullanımıdır.

Özellikle Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni kullanan işletmelerde operasyonel bütçe için hedef kurulumu stratejik plan üzerine temellenir. Tam olarak ihtiyaç duyulan bilgileri sağlamak için ilk olarak bir işletmenin asıl faaliyet performansı anlaşılır. Spesifik harcama kalemlerinin oluşturulması; önceki yıl performansından

⁵⁰⁹ Kaplan Norton, **a.g.m.** s.3.

⁵¹⁰ Lalli, **a.g.e.**, s.1.16.

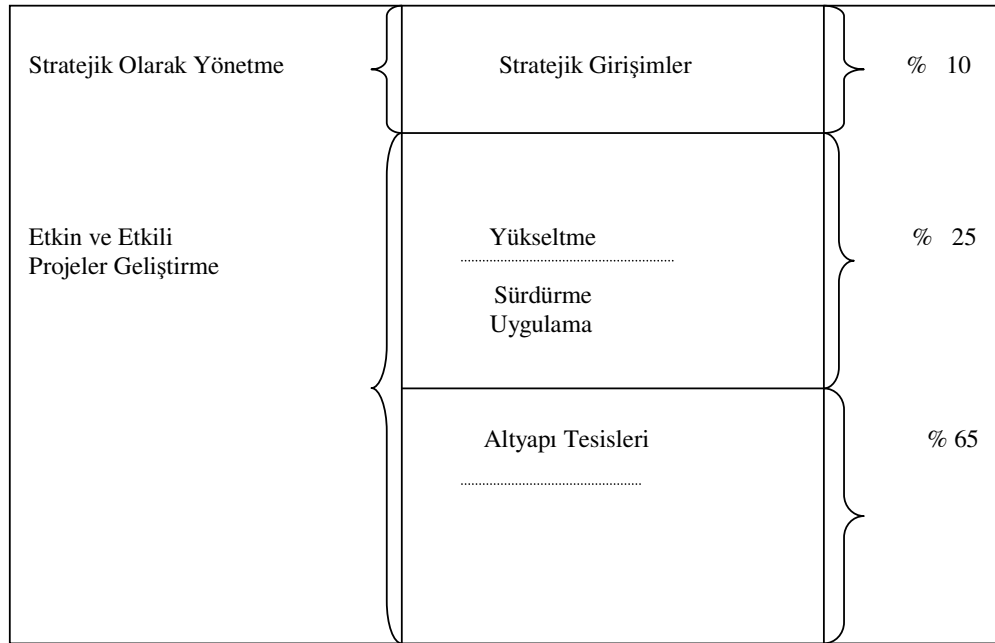
⁵¹¹ Kaplan , Norton, **a.g.m.** Mayıs-Haziran 2000,s.3.

⁵¹² CİMA Tecnical Briefing, **a.g.m.**, Mart 2001, s..2-3.

düzeltilme artışından daha ziyade hedeflerden oluşturulan daha sistematik bir yol olmalıdır (geçen yılın rakamlarına % 10 ekle gibi).⁵¹³

Operasyonel bütçe ile stratejik bütçe arasındaki en önemli fark ise, stratejik harcama kalemleri doğal olarak isteğe bağlıdır ve yeni kabiliyetler geliştirmeye dizayn edilirler ve işletmenin mevcut operasyonlarının, müşterilerinin ve ürünlerin dışındaki amaçlar için oluşturulurlar. Operasyonel harcamalar ise zorunlu harcamalardır.

Aşağıdaki şekil 3.3 operasyonel ve stratejik bütçeleme arasındaki ilişkiyi göstermektedir.



Şekil 3.3 Operasyonel ve Stratejik Bütçeleme Arasındaki İlişki

Kaynak:Kaplan,Norton, **a.g.e.**, 2001, s.289

Aşağıdaki şekil 3.4. ise stratejik bütçeleme ve operasyonel bütçeleme arasındaki farkı göstermektedir

⁵¹³ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mayıs-Haziran 2000, s.4.



Şekil 3.4 Stratejik Bütçeleme ve Operasyonel Bütçeleme Arasındaki Fark
Kaynak: Lalli, a.g.e., böl.1, s.16.

3.2.3. Stratejik Bütçeleme ve Performans Yönetimi İlişkisi

Günümüz rekabet koşullarında işletmelerin başarılı olabilmelerinde işletmelerin etkin bir performans ölçüm sistemine sahip olmalarının çok önemli rolü bulunmaktadır. Etkin olarak tasarlanan ve başarıyla uygulanan bir performans ölçüm sistemi; işletmelerin rakip işletmelere göre performansını sürekli ve etkin olarak izlemesine ve ölçmesine olanak sağlamaktadır.⁵¹⁴

Stratejik bütçeleme yaklaşımına Kaplan ve Norton'un yapmış olduğu katkı, performans yönetimi ile bütçelemeyi ilişkilendirmeleri olmuştur.⁵¹⁵ Bütçelemeyi performans yönetiminden ayrı bir süreç olarak düşünmek hatadır. Başarılı olmak için bütçeleme stratejik planlama performans raporlama ve hedef kurulumunu birleştiren bir sürecin parçası olmalıdır.⁵¹⁶ Geleneksel finansal ölçüler işletmelere; uzun dönem işletme amaçlarına finansal performans ölçülerini ilişkilendirmeye müsade etmemektedir. Bu açıdan geleneksel finansal performans analizinin tek ve en önemli eleştirisi; standart performans ölçülerinin bir işletmenin geçmiş performansı üzerine odaklanması ve

⁵¹⁴ Hilmi Yüksel, " Performans ölçüm Sistemlerinin Tasarımında Dikkate Alınması Gereken Faktörlerin Değerlendirilmesi" **Kara Harp Okulu Bilim Dergisi**, 2003-2, s.25.

⁵¹⁵ Hansen, Otley, Van der Stede, **a.g.m.** s.104 .

⁵¹⁶ Herman Heyns, Michael R: Sutcliffe, "How to Beat the Budget Blues" **Accenture Outlook 2002** No 1, s.5.

gelecek performansın sürücülerini içermekte başarısız olmasıdır.⁵¹⁷ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi performans yönetiminde ise.⁵¹⁸

- i. İşletme amaçları anahtar performans göstergelerin klavuzluğunda lokal amaçlar içine aşağı kademelere doğru yayılır.
- ii. Finansal ve finansal olmayan öncü ve takipçi göstergeler arasında denge sağlanır.

Performans yönetim sürecinin amacı, işletmenin fonksiyonları, içinde yer aldığı coğrafyası ve sınırları boyunca kısa dönemli karlarını göz önünde tutarak (örneğin, belirlenen yıllık devir hızı ve karlılık hedefleri) işletme faaliyetlerinin ve kaynaklarının optimize edilmesini sağlamaktır. Stratejik yönetim sürecinin amacı ise kısa ve uzun dönemde değer katma seçeneklerinin sayısının artırılmasıdır. Başka bir ifadeyle, performans yönetim süreci, kısa dönemli karlılık hedeflerini göz önünde tutarak, mevcut aktif kullanımının optimize edilmesini sağlarken, stratejik yönetim süreci, her zaman pazara yönelik olarak söz konusu aktiflerin yaratılması faaliyetlerini hızlandırır. Her iki süreç, farklı yöntemleri ve farklı bilişsel tutumu gerektirdiğinden dolayı normal olarak ortaya çıkan görevlerin birbirinden ayrılmasını mantıklı hale getiren aynı yönetim takımı tarafından yerine getirilirler. Örneğin, söz konusu her iki görevi ayrı şekilde fakat düzenli aralıklarla sürdürmek için performans inceleme toplantıları düzenlenebilir.

Bir performans ölçüm sistemi işletmelere şu faydaları sağlar:⁵¹⁹

- i. Organizasyonel stratejinin niyetini ifade eden ve onu operasyonlara ilişkilendirmek için kullanılan hayati bir araçtır,
- ii. Organizasyonel başarının anahtar sürücülerini ve organizasyonun başarması gereken en temel faaliyetleri tanımlar,
- iii. Performans ölçülerinin bir setini geliştirmek; yönetime bir hız kazandırarak, sonuçların nasıl başarılabileceğini gösteren, işin veya organizasyonun görünümünü verir,

⁵¹⁷ Thomas D Corrigan ve diğ “ Capital Budgeting in The Context Of The Balanced Scorecard”, **The 58th International Atlantic Economic Conference, Chicago, Illinois**, 7-10 Ekim 2004, s.1

⁵¹⁸ Theresa Libby, R.Murray Lindsay , “Budgeting an Unnecessary Evil (part two): How to BBRT Envisions a World Without Traditional Budgeting. (Beyond Budgeting Roundtable’s Findings on Budgeting)” **CMA Management**, Nisan 2003, s. 28-31.

⁵¹⁹ American Productivity & Quality Center, “ Strategic Planning: What Works, What Doesn’t”, **Third Knowledge Symposium**.

- iv. Finansal çıktı ölçüleri ve operasyonel ölçüler üzerine odaklanmayı dengeler (insan kaynakları, teknoloji, pazarlama, ve diğer finansal olmayan alanlar gibi alanlarda) çoğu gelecek finansal performansı etkiler,
- v. Sonuçlar için sorumluluğa katılmayı ve bir organizasyonun ve onun stratejik ortakları arasında geniş çapta anlaşılması için bu sonuçların ne olabileceğinin vurgular.

Aşağıdaki tablo; bir yiyecek içecek işletmesinin stratejik bütçesini göstermektedir. Burada işletmenin iki tane stratejik amacı vardır ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli fonlar tahsis edilmiştir. Ancak burada ulaşılmak istenen stratejik düzey ve bu düzeye ulaşıp ulaşılamadığının ölçümü gereklidir. Hiç şüphesiz buda hedef belirleme ve performans ölçümü ile mümkün olacaktır. Çünkü, bir performans yönetim süreci, stratejik yönetim süreciyle bütünleşmeyi de gerektirir. Bu süreç, işletmedeki maddi olmayan aktiflerin etkin kullanımıyla birlikte artan kısa ve uzun dönemli performans arasında ortaya çıkan sürekli dengesizlikler üzerinde daha fazla kontrol sağlanmasını gerektirir. Bu Dengeli Performans Ölçüm Sistemi içinde başarılmaktadır.

Tablo 3.1. Bir Yiyecek İçecek İşletmesinin Stratejik Bütçesi

(X) Yiyecek Üretim İşletmesinin Operasyonel ve Stratejik Bütçesi					
	Araştırma ve Geliştirme	Müh.	Üretim ve Operasyonla	Pazarlama ve Satış	Muhasebe ve Fin.
Şu Andaki Faaliyetleri Sürdürmek İçin Gerekli Operasyonel Bütçe	4.0 Million \$	5.0 Million \$	10.0 Million \$	8.0 Million \$	3.0 Million \$
Mevcut Ürünlerle Avrupa Pazarlarına Girmek İçin Stratejik Bütçe	0.2 Million \$	- 0.1 Million \$	1.0 Million \$	6.0 Million \$	2.0 Million \$
Düşük Kalorili Donmuş Yiyecekler İçin Stratejik Bütçe	1.2 Million \$	0.3 Million \$	2.0 Million \$	4.0 Million \$	0.5 Million \$

Kaynak. Miller, Dess, a.g.e. , s.484.

3.2.4. Stratejik Bütçeleme ve Dinamik Bütçeleme İlişkisi

Dünyada yaşanan hızlı değişime rağmen, işletmelerin % 78'i mali yıl içinde bütçelerini değiştirmemektedir.⁵²⁰ Bunun yanında bazı işletmelerde yıl boyunca gerek bütçelerini gerek hedeflerini değişen şartlara göre değiştirmekte ve hedef kurulumlarını Dengeli Performans Ölçüm Sistemi yolu ile yaparak sürekli bir süreç halinde tahmin ve hedeflerini güncellemektedirler. Statik bir bütçe basit olarak bu günkü iş hızını yansıtmamaktadır.⁵²¹ Değişime hızlı bir şekilde adapte olabilmek için sürekli tahminleme ve bütçeleme yapılması gerekmektedir. Bu ise döner bütçe ve tahminler ile mümkündür. Döner bütçe ve tahminler olmaksızın, başka bir ifade ile bütçeleme süreci dinamik bir özellik kazanmaksızın, işletmenin iş planı gelecek iş planlama toplantısına kadar kapatılmakta ve hiç bir şekilde değişen şartlara göre güncellenmemektedir.⁵²²

Dinamik bütçeleme yaklaşımında ise işletme; bütün girişimleri bir yıllık dönemde tek bir defada planlanabilir ve değerlendirilebilir varsaymamakta ve alternatifler yıllık dönemde kendi kendini temsil edebilmektedir. Başka bir ifade ile zamanlama açısından kritik olan 2 veya daha fazla kritik alternatif girişim yıl boyunca stratejik bütçenin bir porsiyonu için rekabet edebilmek için kendi kendini temsil edebilmektedir. Buda işletmeye, değişen şartlara göre ihtiyaç duyulan yeni girişimleri yıl içindede uygulama imkanı sağlamaktadır.

Sonuç olarak stratejik bütçeleme yaklaşımıyla birlikte döner tahmin yaklaşımı; mekanik bir egzersizden kısa dönem sayılar üzerine odaklanan, dikkat ve kaynakları kritik stratejik girişimlere yönlendiren bir yönetim aracına dönüşmektedir.⁵²³ Sonuç olarak bütçe dinamik bir özellik kazanmaktadır.

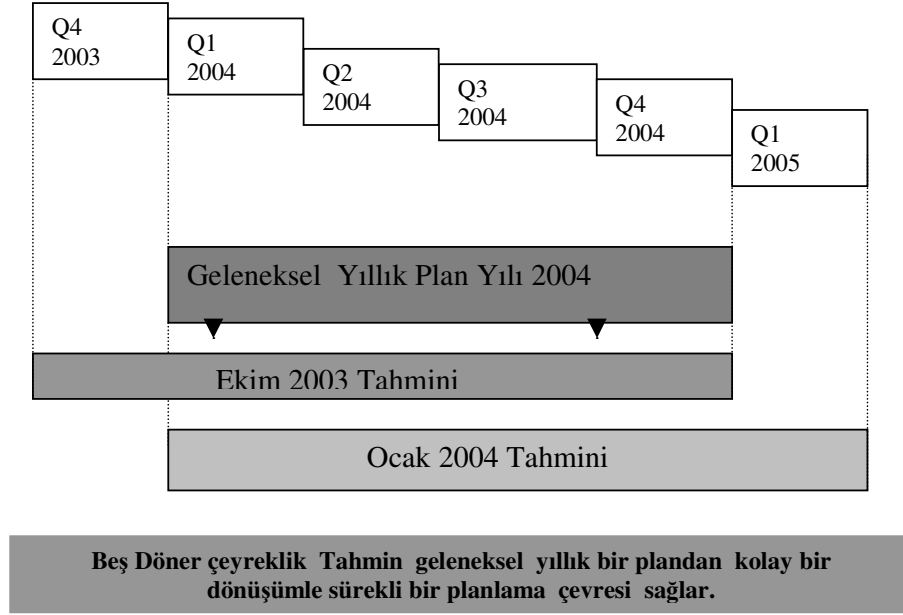
Aşağıdaki şekil 3.5'te görüldüğü gibi yıl içinde belirli periyotlar halinde (genellikle 3 ay) tahminler gözden geçirilmekte ve tahminler her geçen döneme karşılık bir periyot ileriye uzatılmaktadır.

⁵²⁰ Hackett Benchmarking, "Corporate Strategic Planning Suffers from Inefficiencies" **PR Newswire**, 25 Ekim 1999

⁵²¹ Randy Myers, "Budgets on A Roll; Recalculating A Business Outlook Several Times A Year," **Journal of Accountancy**, 12-01-2001, s.12.

⁵²² D. Jack Hensler, "12 month rolling forecast. (business planning)" **Doors and Hardware**; Ocak 01, 1997. s.5.

⁵²³ Smith, **a.g.m.**, s.1-10.



Şekil 3.5 Beş Çeyreklik(3 aylık) Döner Tahmin ve Bütçeleme

Kaynak: Balanced Scorecard Collaborative, Oracle, **a.g.m.** , s.12

3.2.5. Stratejik Bütçeleme ve Strateji Odaklı İş planlama

İlk bölümde geleneksel bütçeleme eksikliklerini belirtmiştik. Bir işletmede Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, bütçeleme sürecinin bu eksikliklerini gidererek stratejik kaynak tahsisi için faydalı bir araca dönüştürecektir. Stratejik bütçeleme yaklaşımının geliştirilme amacı da budur. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, derin olarak kökleşmiş olan bu geleneksel bütçeleme yaklaşımını stratejik yönetim süreci içine dahil ederek stratejik çıktıları başarmaya katkı sağlayacak bir enstrümana dönüştürebilecek bir yaklaşımdır.⁵²⁴

Strateji odaklı iş planlama ise, strateji uygulamayı sürekli olarak ilişkilendiren ölçen ve anlayan yönetim uygulamalarını içerir. Stratejik ve operasyonel yönetim için karar vermeyi sağlayan, kaynakları tahsis eden ve ölçmeyi mümkün kılan tek bir süreç oluşturur.⁵²⁵

Bütçelerin sabit periyot yapısı işletmelere stratejik önceliklerini değişen şartlara göre ayarlamalarına müsaade etmez. Veya bu değişiklikleri yönetsel kademeler

⁵²⁴ Antosh G. Nirmul, "İmlementing Strategy Focused Business Planning", **Balanced Scorecard Report**, Ocak Şubat 2005,s.3.

⁵²⁵ Norton , Russell, **a.g.m.**, s. 4.

vasıtasıyla iletmek için herhangi bir mekanizma yoktur. Planlama ve bütçeleme arasında bu bağlantısızlık, stratejik öncelikler hakkındaki karışıklığı yayar. Sonuçta çalışanlar ve yöneticiler stratejiye uyumlu hale getirilemezler. Ancak stratejinin açık anlatımı üzerine temellenen, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin tanımlanan özellikleri tarafından mümkün kılınan: spesifik performans hedefleriyle stratejik önceliklerin yayılması şeklinde daha etkili bir planlama süreci mevcuttur.

Strateji Odaklı İş Planlama, planlama ve bütçelemeyi tek bir süreç içinde birleştirdiği için amaçlar ve hedefler ortak bir dile sahip olur, stratejik plan ve hedefler bütçenin yerini alır.⁵²⁶

Sürekli düzenlenmiş raporlama ve ölçme süreci ve stratejinin açık anlaşılması ile işletmeler daha hızlı ve etkili kararlar alırlar ve dinamik olarak öncelikleri ve beklentileri değişen şartlara göre ayarlarlar. Buna bağlı olarak yönetimi geliştirirler. Strateji odaklı iş planlamayı kullanmakla işletmeler ani performans sonuçlarını başarabilirler.⁵²⁷

Strateji Odaklı İş Planlama dört ana prensipten oluşur:⁵²⁸

- i. Düzenleme: Strateji uygulamayı optimize etmek amacıyla stratejik ve operasyonel planlama ve bütçeleme sürecinin düzenlenmesidir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; yayılma vasıtasıyla, işletme çapında amaç ve hedeflerin düzenlenmesine yardım eder.
- ii. Adapte olma: Sürekli planlama ve tahminleme vasıtasıyla değişime hızlı bir şekilde adapte olunmasıdır.
- iii. Tahsis Etme: Girişim yönetimi vasıtasıyla kaynakları dinamik olarak ayırmak ve tekrar tahsis etmektir. Etkili girişim yönetimi öncelikleri ve kaynakları stratejik ihtiyaçlar üzerine uygulamaya odaklanmaya sürekli bir temel üzerine kaynakları ve öncelikleri değerlendirmeyi gerektirir.
- iv. İndirgeme: Daha fazla değer ve planlama etkinliği başarmak için planlama süreci içinde çabaları ve detayları azaltmaktır. Bilginin

⁵²⁶ Antosh G. Nirmul, **a.g.m.**, s.3.

⁵²⁷ Balanced Scorecard, Oracle, **a.g.e.**, s.17.

⁵²⁸ Antosh G. Nirmul, **a.g.m.**, s.3.

doğru bir seviyesi güçlü analitik araçlarla birlikte stratejik ve operasyonel öğrenmeyi ve daha etkili yönetimi destekler.

Strateji odaklı iş planlama süreç ve prensipleri “yeni” yönetim toplantısı içinde birleştirilerek daha iyi stratejik yönetim ve uygulamayı mümkün kılar. Bu 3 aylık toplantıda üst yöneticiler stratejiyi, performans yönetimini ve planlamayı belirlerler. Bunun için üç girdi kullanılır.⁵²⁹

- i. Dış tehditler ve plan tahminleri içindeki değişiklikler üzerine özel bir odaklanmayla şu andaki stratejik çevrenin bir değerlendirmesi.
- ii. Şu andaki ve planlanmış; performans ölçüleri, analizleri, ve girişimler Dengeli Performans Ölçüm Sistemi amaçlarına ilişkilendirilir.
- iii. Döner tahminlerden ileriye yönelik performans bilgileri.

3.2.6. Stratejik Bütçeleme Açısından Maddi Olmayan Varlıkların Önemi

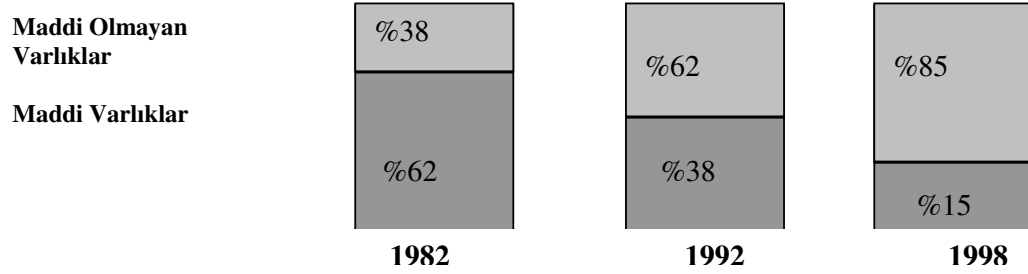
Son yıllarda işletmeler için maddi olmayan varlıkların önemi giderek artmaktadır. İnsan sermayesi ve bilgi sermayesi gibi maddi olmayan varlıklar strateji konteksi içinde tek başına bir değer oluşturmaktadır. Bu nedenle insan kaynakları ve bilgi teknolojisi planlamasıyla stratejik planlamayı düzenlemek çok önemlidir. Çünkü çoğu işletme bu kaynakları yönetmek için formal bir organizasyonel yaklaşıma sahiptir, işletme düzeyinde stratejik planlama ile her ikisinin planlama faaliyetlerini düzenlemek mümkündür.⁵³⁰ Bu nedenle değer oluşturmak amacıyla maddi olmayan unsurlar üzerine de odaklanmak gerekmektedir.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, çalışmamızın ikinci bölümünde de değindiğimiz gibi maddi ve maddi olmayan unsurlar arasında da dengeye izin verir. Bu nedenle de işletme stratejilerinin başarılmasında maddi olmayan unsurların önemi nedeniyle stratejik bütçeleme süreci içinde maddi olmayan unsurları geliştirmeye yönelik girişimlerin fonlanması da oldukça önemlidir.

Aşağıdaki şekilde, maddi olmayan varlıkların öneminin son 20 yıl içindeki artışı (insan, yetenek, süreç, yeterlilik) gösterilmektedir.

⁵²⁹ Antosh G. Nirmul,a.g.m., s.5.

⁵³⁰ David P. Norton, Randall H. Russel; “Govern to Make Strategy a Continual Process”, **Balanced Scorecard Report**, Ocak-Şubat 2005, s.4 .



Şekil 3.6 Maddi Olmayan Varlıkların İşletmeler Açısından Öneminin Yıllara Göre Gelişimi

Kaynak: Brookings İnstitute, *Intangibles, Management, Measurement, and Reporting*, Brookings İnstitute Pres., Washington, 2001. böl 2, s.13

3.3. Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Süreci

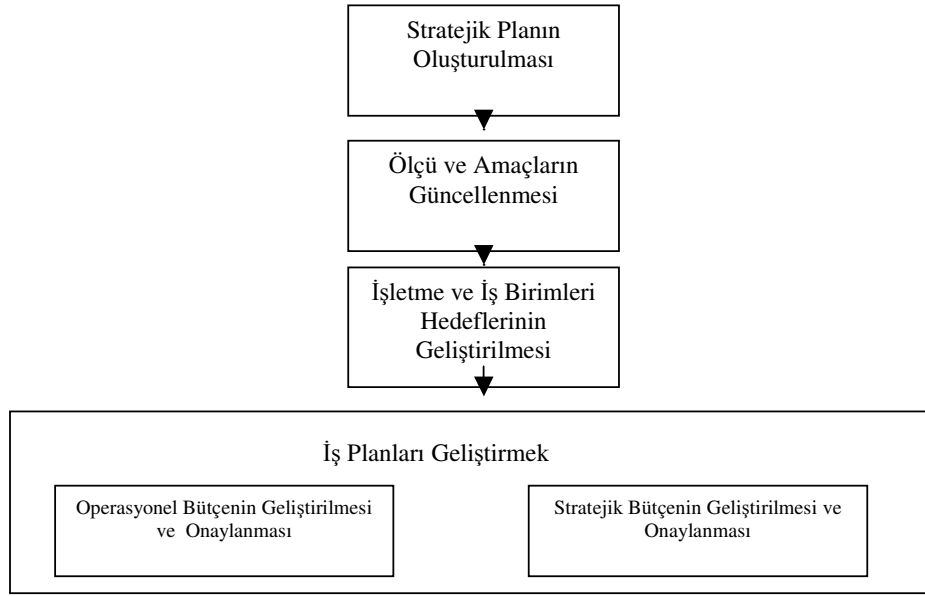
Dengeli Performans Ölçüm Sistemi strateji uygulamak için bir sistem olarak sunulmuştur. Takdikleri yönetebilmek amacıyla bu yeni sistemin eski sisteme yani bütçeye bağlanması gerekmektedir.

Kaplan ve Norton bu ilişkilendirme sürecini yüksek bir noktadan inişe geçen bir uçağın kademe kademe gerekli şartları değerlendirerek (hava trafiği, hava alanı durumu vb.) inişe hazırlanıp inişi gerçekleştirmesine benzetmektedir.⁵³¹ Başka bir ifade ile yüksek düzey stratejilerden bütçelere geçiş süreci Dengeli Performans Ölçüm Sistemi mantığı içinde gerçekleşmektedir.

Aşağıdaki şekil 3.7., Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin planlama sürecini nerede beslediğini ve yıllık planlama ve bütçeleme arasındaki bağlantının nerede sağlandığını göstermektedir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, planlama sürecinin hemen hemen bütün şekillerine değer ekleyebilir, bütçeleme süreci üzerine büyük bir etkiye sahiptir ve stratejik planlama sürecinin önceliklerini etkiler.⁵³²

⁵³¹ Kaplan, Norton, *a.g.e.*, 2001, s.280-281.

⁵³² Lalli, *a.g.e.*, s.1.11.



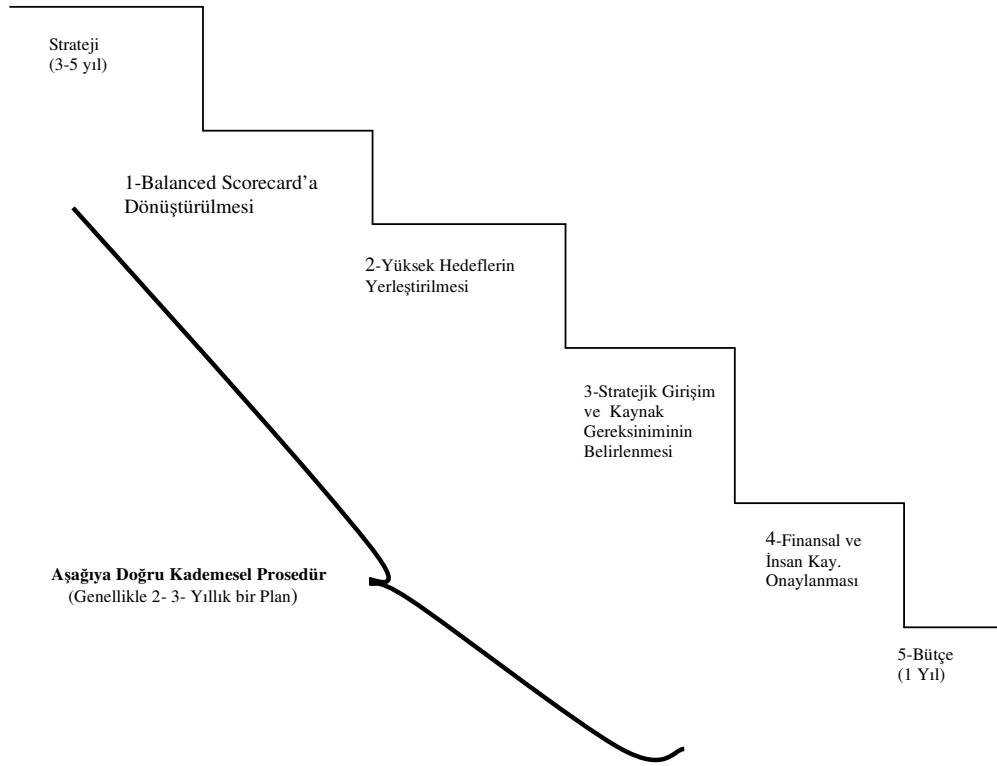
Şekil 3.7 Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ve Yıllık Planlama ve Bütçeleme Arasındaki Bağlantı

Kaynak : William R. Lalli, **a.g.e.**, s.1.12

Aşağıdaki şekil 3.8. Dengeli Performans Ölçüm Sistemine dayalı Stratejik Bütçeleme Süreci'nin yüksek düzey stratejilerden aşağı doğru kademesel olarak nasıl oluşturulduğunu göstermektedir. Bu, şekilde de görüldüğü gibi şu dört adımla yapmaktadırlar.⁵³³

- i. Stratejinin, stratejik hedef ve ölçüleri tanımlayan Dengeli Performans Ölçüm Sistemi içine dönüştürülmesi.
- ii. Her bir ölçü için spesifik gelecek tarihlere göre yüksek hedeflerin yerleştirilmesi. İşçileri motive ve yaratıcılığı teşvik etmek için planlama boşluklarının belirlenmesi.
- iii. Başarılabilecek somut hedeflere olanak tanıyan, planlama boşluklarını dolduracak kaynak gereksiniminin ve stratejik girişimlerin belirlenmesi.
- iv. Stratejik girişimleri yönetmek için gerekli insan ve finansal kaynaklar için her yıl fonlamanın onaylanması.

⁵³³ Kaplan, Norton;**a.g.m.**, Mayıs-Haziran 2000, s.3.



Şekil 3.8 Aşağı Doğru Kademesel Prosedür Olarak Stratejinin Bütçeye İlişkilendirilmesi

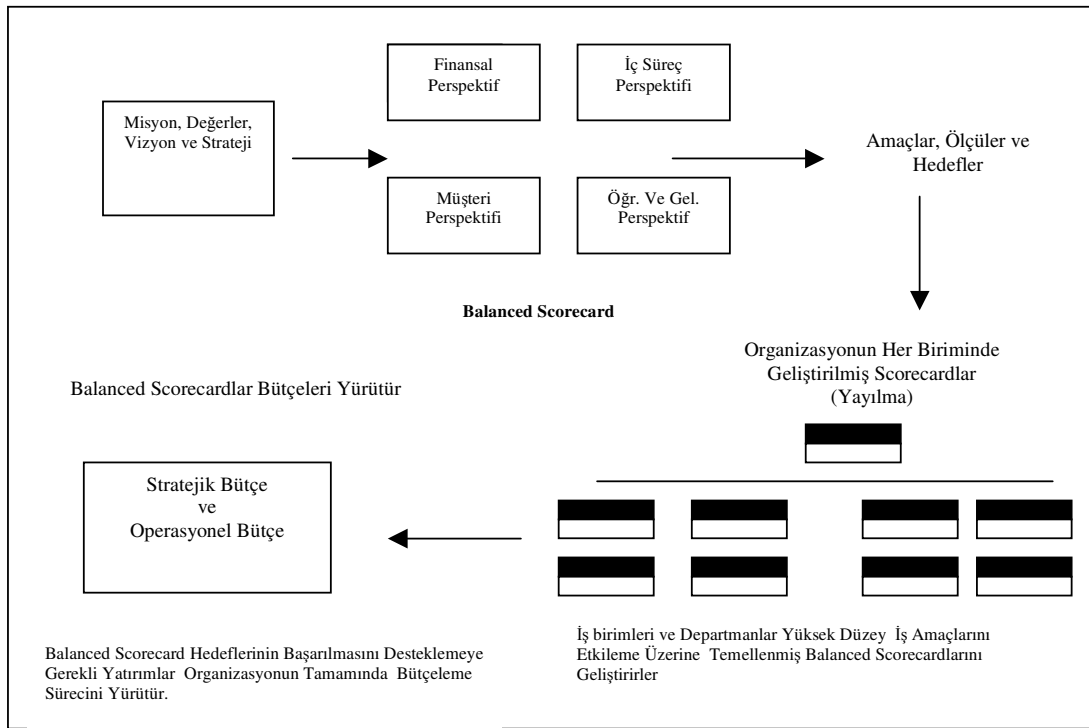
Kaynak:Kaplan , Norton, **a.g.e.**, 2001, s.281

Ayrıca, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin uzun dönemli entegre bir stratejik planlama ve operasyonel bütçeleme işleminde kullanıldığı bu süreç içinde; özellikle şu dört şartın yerine getirilmesi gereklidir.⁵³⁴

- i. Büyük Hedefler Belirlenmesi
- ii. Stratejik Girişimleri Belirlenmesi ve Açıklanması
- iii. Önemli Ortak İş Girişimlerini Belirlenmesi
- iv. Yıllık Kaynak Ayrımı Ve Bütçelerle Bağlantı Kurulması

⁵³⁴ Kaplan, Norton, **a.g.e.**,1999, s.273-274.

Aşağıdaki Şekil 3.9. ise şu ana kadar yaptığımız açıklamalar çerçevesinde bütçeleme sürecini Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne bağlamak için yayılma sürecinide içine alan gerekli adımların genel bir özetini sağlamaktadır. Şekilde de görüldüğü gibi ilk olarak organizasyonun misyon, vizyon, değer ve stratejilerine dayanan yüksek düzey bir organizasyonel Dengeli Performans Ölçüm Sistemi inşa edilir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi organizasyonun strateji hikayesini neden sonuç ilişkisini kullanarak anlatan bir dizi ilişkilendirilmiş hedef ve ölçüleri içerir.



Şekil 3.9 Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni Bütçeye Bağlama Süreci

Kaynak: Paul Niven,a.g.e., 2002, s.229'dan uyarlanmıştır

Yüksek düzey Dengeli Performans Ölçüm Sistemi üzerine odaklanmakla, iş birimleri, departmanlar, ortak iş birimleri, ve belki bireysel çalışanlar bile, işletme amaçlarının başarılmasını nasıl etkileyeceklerini belgeleyen özel düzenlenmiş Dengeli Performans Ölçüm Sistemlerini geliştirirler. Bu Dengeli Performans Ölçüm Sistemlerinin her biri sadece dört perspektifin her biri içindeki hedefleri, ölçüleri, amaçları değil, her bir grubun hedeflerini başarıyla yerine getirmek için izleyeceği

girişimleri de içerir. Bu girişimler kaynak tahsisi gerektirmektedir. Aynı zamanda bu girişimler ölçülebilirler ve bütçe önerilerinin temelini şekillendirmekte kullanılırlar.⁵³⁵

Şimdi bu aşamaları ayrıntılı olarak ele alalım.

3.3.1. Stratejik Planların Oluşturulması

Bir işletmenin stratejisini uygulayabilme kabiliyeti direk olarak stratejiyi anlatabilme ve iletebilme kabiliyeti ile orantılıdır. Daha öncede belirttiğimiz gibi stratejiyi açıklamak, uygulamak ve yönetmek için en yararlı araç Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'dir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi oluşturma süreci; SWOT ve müşteri değer önerilerinin analizinden sonra stratejinin oluşturulması ve analizi ile başlar. Bu amaçla, son zamanlarda bir çok yönetici uygun bir iş stratejisinin önemini anlamış ve yenilikçi stratejiler formüle etmeye başlamışlardır.⁵³⁶ Yeni stratejiler; yeni müşteriler, yeni ürünler yeni tutumlar ve işletme için yeni bir kültür demektir.⁵³⁷ Sürecin ilk aşamasında üst düzey yöneticilerden oluşan bir ekip, işletme stratejisini özel stratejik hedefler halinde tanımlamalıdır. Ekip finansal hedefleri belirleyebilmek için, gelirler ve pazar büyüklüğü, karlılık veya nakit akışı üretmek gibi farklı seçeneklerden hangisine daha fazla önem verileceğini açıkça ifade etmelidir. Özellikle müşteri boyutunda, yöneticiler hangi müşteri ve pazar dilimlerini hedeflediklerini kesin olarak belirlemelidirler.⁵³⁸

Bütçeye stratejiyi ilişkilendirmek için, stratejik plan içinde taslağı çizilen faktörleri bütçe yansıtmalıdır. Stratejiler genellikle çeşitli ve çoklu perspektiflerden bütçeleme gerektiren girişimler etrafında formüle edilmektedirler.

Ayrıca somut bir strateji iş başarısı için köşe taşıdır. Somut bir strateji olmaksızın iş başarısı elde edilemez. Bununla birlikte uygulama olmaksızın, somut bir stratejide anlamsızdır.⁵³⁹ İşletmelerin stratejik planlama süreçlerindeki incelikler de işletme için hızlı bir sıçrama oluşturmaktadır. Başka bir ifade ile stratejik planlama

⁵³⁵ Niven, **a.g.e.**, 2002, s.228.

⁵³⁶ Gerry K.H. Li, "Balanced Scorecard (BSC) Implementation: A Review of the Situation and Problems in Hong Kong" **CIMA Hong Kong Division**, Şubat 2003, s. 1-2.

⁵³⁷ Balanced Scorecard Colloborative, "Executing Strategy With The Balanced Scorecard" **www. bscol.com**, 2002, s.6.

⁵³⁸ Niven,**a.g.e.**,s.

⁵³⁹ Steele,**a.g.m.** ,s.22-23.

sürecine yatırım; bu işletmelerin daha geleneksel stilde yönetilen diğer işletmelerin pazar paylarını ele geçirmelerini sağlamaktadır.⁵⁴⁰

Strateji, işletmenin hisse sahipleri ve yatırımcıları için istenilen değeri oluşturmak amacıyla gerekli aktiflerin neler olduğunu ve bu aktiflerin kombinasyonu ile nasıl değer oluşturulacağını göstermelidir. Bu; işletmede sürekli olarak stratejik bir diyalogun oluşturulmasını, stratejiyi sürekli şekilde uygulayan bir stratejik yönetim sisteminin kullanımını gerektirir. Maddi olmayan varlıklar, çalışma gücü bilgilerini, yeniliği teşkil edecek iklimi ve çalışma gücünü desteklemeye mümkün bilgileri içerir.⁵⁴¹ Maddi olmayan aktiflerin başlıca karakteristiklerinden birisi olarak; bunların değeri normal olarak fiziksel aktiflerin değerinde olduğundan daha fazla dışsal faktörlere (pazarı algılama gibi) bağlıdır. Buna ilave olarak dış faktörler tamamen yönetimin kontrolü altında değildir. Pazarda maddi olmayan aktiflere dayalı olarak yaratılan benzersiz rekabet konumlarını geliştirmede işletmenin her zaman bir adım önde olması, büyümenin sürdürülmesi ve daha henüz değişim ortaya çıkmadan stratejinin uyarlanması anlamına gelir.⁵⁴²

Stratejik planlama; stratejinin uygulanmasına ihtiyaç duyulan işletme çevresinden çok yıllık öncelikleri tanımlayan, dış ve iç rakip analizini yerine getiren, senaryo planlamayı yöneten, yıllık strateji toplantısını organize eden ve gerçekleştiren stratejik seçenekler üzerine yürütücü takımı yetiştiren bir süreçtir.⁵⁴³

Stratejik planlama iyi tanımlanmış ve açık anlatılmış stratejik amaçlar sağlar. Hedef kurulumu ise, takdikselsel ve finansal planlama için bir temel olarak hizmet eder.⁵⁴⁴ Bütçeleme ise, bir işletmede planlanan amaca ulaşmada üç role sahiptir:

- i. Bütçenin işletmede pusula görevini üstlenmesi,
- ii. Kaynak israfını önleyen koordineli çalışmayı sağlaması,
- iii. Bütçelenen ve gerçekleşen rakamları karşılaştırıp(kontrol) gerekli düzeltmeleri(revizyon) yapması ve performansı artırmasıdır.

⁵⁴⁰ Frederick W.Gluck Stephen P. Kaufman, A.Steven Walleck, Strategic Management For Compotative Advantage, **Harvard Business Review**, Temmuz- Ağustos 1980, s.154-161.

⁵⁴¹ David P. Norton, "Measuring Value Creation with The Balanced Scorecard", **Balanced Scorecard Report**,2000, Article reprint, No:B0005D , s.3.

⁵⁴² Kaplan Norton,**a.g.e.**, 2000, s.11.

⁵⁴³ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, HBS Working Paper, Nisan 2005, s.6.

⁵⁴⁴ Tom Hoblitzell, "Best Practices in Planning and Budgeting" **www.answerthink.com/pdf/pdf_services / 04_intelligence /whitepapers/wp_bpm_planbudget.pdf** (Erişim,15.08.) s.1-13.

Başka bir ifade ile, stratejik planlama ve işletme bütçesi işlemleri birbirinden ayrı ve bağımsız düşünülemeyecek işlemlerdir. Eğer faaliyetlerin işletme vizyonu ile bağlantısının olması isteniyorsa stratejik planlamanın mutlaka işletme bütçesi işlemleri ile bağlantılı olması gerekir. Bunun içinde öncelikle Stratejik Planlamanın Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin de bütçeyle bağlantısının sağlanması gerekecektir.

Stratejik planlama sürecinde, sistemdeki sınırlamaları ortaya koymak amacıyla, sistem düşüncesi; daha büyük proje ve yatırım risklerinin yönetimi için, tercih değerlemesi ve uzun dönemli stratejik risklerin belirlenmesi ve yönetimi için senaryo planlaması gibi yöntemler kullanılır. Stratejik yönetim süreci, işletmeye hissedarların ve diğer yatırımcıların katkısını sağlayarak, onlarla iletişim sürecini yeniden yapılandırarak ve iyi bir şekilde örgütleyerek değeri artırır.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, işletme stratejisi üzerine temelleneceğine göre işletme stratejisinin iyi oluşturulması önemlidir. Stratejik planlama için Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile entegrasyon koşullarında senaryo planlama tekniklerinin kullanılması etkili olacaktır.

Senaryo planlama tekniklerinin kullanımı, işletmenin etkili stratejik planlama süreçleri geliştirmesine ve standartlaştırmasına yardım eder. Senaryo planları işletmenin stratejisini etkileyecek çevre ve pazar içindeki düzenleyici anahtar faktörleri belirlemelidir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile entegrasyon koşulları içinde senaryo planlar hedef müşteri grupları üzerine büyük bir odaklanma içermelidir. Strateji ve stratejik amaçları düzgün tanımlamak için, hedef müşterilerin değişen beklentileri ve ihtiyaçları doğru olarak tahmin edilmelidir. Ek olarak, bu hedef müşteriler için rekabetçi alanlar; işletme için farklılaştırıcı faktörlerin gelecek periyotlar içinde hala konuyla ilgili olup olmadığını daha yakın olarak belirlemek için araştırılmalıdır.⁵⁴⁵

Senaryo geliştirme yöntemi ile ilk bakışta imkansızmış gibi görünen hedefler daha küçük hedefler haline ayrıştırılarak küçük hedeflerin gerçekleştirilmesi ile büyük hedeflerin başarılmasının imkansız olmadığı gösterilebilir.⁵⁴⁶

⁵⁴⁵ Lalli, **a.g.e.**, s.1-12.

⁵⁴⁶ Kaplan,**a.g.e.**, 1999, s,279.

Senaryo planlama vasıtasıyla gelecek müşteri ve pazar şartlarını anlamak, iç süreç öncelikleri üzerine asıl bir etkiye sahiptir olacaktır. Bir işletmenin rekabetçi avantajlarının olduğu yerde; tahminlerin azalmasına bağlı olarak müşteri kazanma ve ürün geliştirme faaliyetleri üzerine yeni bir odaklanma muhtemelen gerekli olabilir. Başka bir ifade ile, operasyonel odaklanma üzerine herhangi bir değişim, organizasyon içinde ve organizasyonun yetenek ve kültüründe uygun değişiklikleri de gerektirir.

Senaryo planlama sürecinin çıktıları olarak, stratejik planın planlama ufku anahtar ve çevresel şartları detaylandıran bir temel senaryo olmalıdır. Olasılık planlama için, bütün stratejik planla entegre edilmiş alternatif senaryolar da geliştirilmelidir. Yöneticiler genel stratejik planın geliştirilmesi için bu alternatif senaryoları anlayabilmelidir ve tartışabilmelidir.

Stratejik planın sonuçlandırılması iki anahtar nokta üzerine odaklanmalıdır:⁵⁴⁷

- i. Stratejik Hedef (Gidilecek Yer): Hedef; plan ufkunun üzerinde organizasyon için başlıca amaçları belirler. Hedef finansal terimlerle ifade edilebileceği gibi, pazar pozisyonundaki ve / veya müşteri ilişkilerinde amaçlanan düzeylerinde ifadesi olabilir.
- ii. Stratejik Yaklaşım: Yaklaşım hedefe gidilecek yol boyunca kilometre taşları ve anahtar önceliklerin belirlenmesi üzerine odaklanır.

Hedef; stratejik kararların arkasındaki rehberlik prensiplerinin iletimi ve çoklu komponentlere sahip olabilecek bir tarzda ifade edilmelidir. Örneğin bir işletme; içinde bulunduğu endüstri, çalışan memnuniyet oranı içinde klavuzluk yaparken en büyük pazar payını başarmayı isteyebilir. Hedef; daima büyük ve işletme için ideal olarak esinlenen amaçlar olurken, çelişkili olmamalı ve imkansız görünmemelidir. Örneğin, bir işletme en yüksek müşteri memnuniyeti sağlarken en düşük maliyet sağlayıcısı olması mümkün değildir. Stratejik hedefin anlaşılabilirliği etkili stratejik yönetime anahtardır.

Yaklaşım, hedefe ulaşmak amacıyla tahsis edilecek mümkün kaynakları belirler ve organizasyon için elde edilebilir ilhamsal amaçları başarmaya gerekli olan bu kaynakları hedefle uyumlu hale getirir. Yaklaşım; meydana gelmesine ihtiyaç duyulan

⁵⁴⁷ Lalli, a.g.e., s.1.12.

organizasyonel değişim koşullarında spesifik olmalı ve stratejik odaklanma ve düzgün kaynak düzenlemesi için tam yeterli olmalıdır.

İyi tanımlanmış bir stratejinin olmadığı bir durumda, diğerlerine karşı belirli stratejik harcamaların avantajını belirlemek zordur.⁵⁴⁸

3.3.2. Stratejinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi İçine Dönüştürülerek Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi veya Güncellenmesi

Stratejik bütçeleme sürecinin ikinci aşaması yüksek düzey organizasyonel Dengeli Performans Ölçüm Sistemi geliştirmektir. İşletme; stratejisini operasyonel terimlere dönüştürmek için, vizyonunu tanımlamalı, onu başarmak için amaçlarını belirlemeli ve başarıyı ölçecek ölçüler geliştirmelidir. Bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi geliştirme süreci; bu elementleri araştırmak ve bütün operasyonlar için uygun bir yolla onları tanımlamak için bir element sağlar. Bu yaklaşımla özellikle; işletmede her bireyin işletme stratejisini ve kendi eylemlerinin genel stratejiyi ne şekilde etkileyeceğini anlamasını amaçlanmaktadır.⁵⁴⁹

Bir işletmenin ilk Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin oluşturulması için, işletmenin vizyon ve stratejisinin operasyonel amaç ve ölçüler şeklinde nasıl ifade edilebileceğine açıklık ve uzlaşma sağlayacak sistematik bir yöntem uygulamak gerekir. Başarılı bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi oluşturmak için atılacak ilk adım, üst düzey yöneticiler arasında Dengeli Performans Ölçüm Sistemi oluşturulmasındaki amacın ne olduğuna dair fikir birliği sağlanmasıdır.

Açık olarak ifade edilmiş stratejik hedefin ve yaklaşımın kombinasyonu yöneticilere, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi tarafından yürütülen stratejik yönetim süreci vasıtasıyla hedefe doğru organizasyonu yönetmeye (dümen) ve ilerlemeyi etkili olarak ölçmeye müsaade eder.⁵⁵⁰ Ayrıca yöneticiler; tüm çalışanların kabul edeceği ve katılacağı ölçülerle ilgili olarak büyük hedefler belirlemelidir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde yer alan neden sonuç ilişkileri ve en çok önem verilen sonuç

⁵⁴⁸ Robert S. Kaplan ve Michael E. Nagel, “ Improving Corporate Governance With The Balanced Scorecard” , **Strategy** (National Association Of Corporate Directors (NACD), Directors Montly) , Mart 2004, s.17.

⁵⁴⁹ Kaplan, Norton, **a.g.e.**,

⁵⁵⁰ Lalli,**a.g.e.**, s.1-13.

göstergeleri; özellikle finansal ve müşteri göstergelerinde üstün performans elde etmeyi sağlayacak önemli etkenlerin belirlenmesine yardımcı olacaktır.⁵⁵¹

İşletmelerini yatırım kararlarının da stratejik planları ile bağlantılı olması gereklidir. Bu, bir çok işletmenin amaçları arasında olmasına rağmen pratikte pek uygulama alanı bulamamaktadır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi yöneticilere; stratejik değerlendirmelerini kaynak ayırım işlemleri ile birleştirme olanağı sağlayarak bu eksikliği giderir.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, sürecin ilk aşamasında açık bir stratejik plan belirlenir. Daha sonra Dengeli Performans Ölçüm Sistemi elementleri bu stratejik plan çerçevesinde belirlenir veya Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni daha önceden kullanan işletmeler için herhangi bir değişikliği yansıtmak amacıyla güncellenir.

İlk olarak finansal ve müşteri perspektifleri stratejik hedefle düzenlenmelidir. Finansal perspektif bütün finansal hedefi ve değer oluşturmayı mümkün kılacak anahtar finansal kaldıraçları ifade etmelidir. Örneğin bir organizasyon bir maliyet liderliğine doğru gidiyorsa, strateji gelir artışından daha ziyade maliyet ve varlık kullanımı amacı üzerine odaklanmalıdır. Müşteri perspektifi hedef müşteri gruplarını ve bu grupların beklediği anahtar değerleri belirlemelidir. Yukarıda verdiğimiz örnek için organizasyon; maliyetleri azaltmayla uyumlu, etkili servis üzerine odaklanan müşteri amaçlarına sahip olmalıdır. Daha sonra iç ve öğrenen & gelişen perspektifler stratejik yaklaşımı ifade etme üzerine odaklanmalıdır. Stratejik konular içinde ilgili amaçları toplayan başlıca iç süreç odaklanma alanları belirlenebilir. Örneğe devam edersek bir operasyonel mükemmellik konusu; makine güvenilirliği (varlık kullanımını yürütmeye), arz zincir etkinliği (maliyet liderliğini ve dönüşüm zamanını yürütmeye) ve güvenlik gibi amaçları içerebilir. Öğrenen ve büyüyen perspektif yeteneklerdeki (gelişme ve kazanç vasıtasıyla), kültürdeki (eğitim ve sorumluluk süreci vasıtasıyla) ve bilgideki (süreç ve sistem değişiklikleri vasıtasıyla) değişiklikleri açıklamalıdır. Bu örnekte, işletme yeteneklerini artırmak için, süreç yönetimi içinde sorumluluğu operasyonel karar vericilere doğru daha yakına taşımak için ve

⁵⁵¹ Kaplan ve Norton, a.g.e.,1999, s.182-183.

yeteneklerini geliştirmek amacıyla sürekli gelişmeyi ölçmeyi amaçlayan operasyonel performans analizine yönelik kabiliyetlerini geliştirmeye ihtiyaç duyabilir.⁵⁵²

Genel olarak, amaçlar içinde herhangi bir değişiklik ölçülerde bir değişiklik gerektirir. Buna bağlı olarak her bir perspektif içinde amaçlar ayarlanırken, ölçülerde mümkün olduğu kadar değişmelidir. Mevcut ölçülerin değerlendirilmesinin anahtar faktörü, ölçüler tarafından sağlanan bilgi kalitesi ve bilgi üzerine temellenen karar verme kabiliyetiyle sonuçlanması olabilir. Çoğu olayda işletmeler bilgi kalitesini geliştirmeye yönelik ölçülerin hesaplanma temelini veya bilgi toplama sıklığını değiştirebilmektedir.

İşletmeler geleneksel olarak; karşılaştırılabilir bilgi ve uzun dönem trend kazanmak amacıyla performans ölçülerini değiştirmeye çalışmazlar. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bu amacı tartışmamakta, sadece onları birlikte güncellemekle ölçüler ve strateji arasında düzgün bir uyumu sağlamaya çalışmaktadır.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi amaçları ve ölçüleri çok önemli öncelikleri belirlemek amacıyla dizayn edildiklerinden, başarılı olan işletmeler amaçlarına ulaştıklarında artık zamanla belirli ölçüleri tutmaya ihtiyaç duymayacaklardır. Bu anlamda ölçülerin güncellenmesi artık gerek duyulmayan ölçülerin elimine edilmesini sağlayacaktır. İlk olarak bütün işletme Dengeli Performans Ölçüm Sistemi için stratejik amaçların ve ölçülerin ayarlanması işlemi uygulanmalı ve ondan sonra aşağıya doğru iş ve destek birimlerine yayılmalıdır. Ortak amaçlar ve ölçüler, stratejik konuların ortak organizasyonel sınırlarının olduğu yerde kullanılabilir. Bu ortak stratejiler yayılmış amaç ve ölçülerin son düzenleme için anahtar odak olmalıdır.⁵⁵³

3.3.3. İşletme ve İş Birimleri Hedeflerinin Geliştirilmesi ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin Alt Kademelere Yayılması

Strateji ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçülerinin, hedeflerinin, ve girişimlerinin çalışanlara etkili bir şekilde iletilmesi çalışanların stratejiye katkıda bulunmaları için hayatidir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin çok iddialı hedefler

⁵⁵² Lalli,**a.g.e.**, s.1-13.

⁵⁵³ **a.g.e.**, s. 1.14.

için fikir birliği sağlamada etkili bir araç olduğu ispatlanmıştır.⁵⁵⁴ Çünkü Dengeli Performans Ölçüm Sistemi birbiri ile ilişkisi olmayan ölçülerle ilgili performansın geliştirilmesine değil, birbiri ile ilgili ölçülerde üstün performans elde etmek için oluşturulan bağlantılara önem verir ve vurgular.⁵⁵⁵ Ayrıca Dengeli Performans Ölçüm Sistemi çalışan motivasyonu için bir araçtır da.

Asıl bütçeleme safhasından önce anahtar hedefleri iletmek için entegre süreçlerle Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin kullanımı organizasyona anlamlı değerler sunar. Geleneksel planlama süreci içinde, operasyonel birimler önceki yılın performansı üzerine temellenen aşağıdan yukarı bütçeleme sürecine başlarlar. Ayrıca Dengeli Performans Ölçüm Sistemi olmaksızın, iş birimleri ve departmanlar, bütün bir stratejiyi nasıl etkileyeceklerini gösterme imkanına sahip değildirler. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin kullanımıyla anlamlı bir değişiklik meydana gelir. İşletmenin tamamından iş birimleri ve departmanlar daha yüksek düzeyden Dengeli Performans Ölçüm Sistemlerinin direk bir tercümesi olan anlamlı hedef ve ölçüler geliştirirler.⁵⁵⁶

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin üst düzey yöneticiler tarafından oluşturulması ve aralarında fikir birliğinin sağlanması, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nden fayda sağlanmasının temel unsurudur ama bunlar sadece ilk adımlardır. Maksimum oranda fayda sağlanması için, yöneticilerin vizyon ve stratejiyi tüm çalışanlarla ve işletme için önemli olan kişilerle paylaşmaları gerekir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi stratejiyi anlatıp ilerleterek ve kişisel hedeflerle bağlantılı hale getirerek, organizasyondaki tüm birimler arasında ortak bir anlayış ve kararlılık oluşturur.⁵⁵⁷

Organizasyonel Dengeli Performans Ölçüm Sistemi (işletmenin geneli için hazırlanan balanced scorecard) işletme için öncelikleri bir bütün olarak yerleştirerek başarı sinyalleri olan anahtar hedef ve ölçüleri tanımlar. Daha sonradan işletme birim ve departmanlarında hazırlanan bütün Dengeli Performans Ölçüm Sistemleri, bu organizasyonel Dengeli Performans Ölçüm Sistemi üzerinde görülen ölçülerle düzene koyulmalıdır.

⁵⁵⁴Kaplan, Norton, **a.g.m.**, HBS Working Paper, Nisan 2005, s.7.

⁵⁵⁵Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 1999, s.276-.277.

⁵⁵⁶Niven, **a.g.e.**, 2002, s.228-229.

⁵⁵⁷ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, s.

Burada, yüksek hedefler belirleme konusunu açıklamak yararlı olacaktır. Standart performans hedefleri ile yüksek hedefler arasındaki fark yüksek hedefler yeni ve yükseltilmiş stratejik odak alanlarında kullanılırlar ve organizasyonu yeni bir yöne taşıma anlamına gelirler. Tipik olarak bu hedefler çok yıllık hedeflerdir ve doğal olarak onların uygulanması yaklaşımı ilk yerleştirildiklerinde tam olarak tanımlanamaz. Üç yıl içinde geliri iki katına çıkarmak gibi bir hedef kurulumu, bir organizasyon için anlamlı değişiklikler gerektiren bir hedeftir. Genellikle henüz tanımlanmamış bu hedeflere ulaşmak için kesin kademelere ihtiyaç duyulur. Yüksek hedeflerin kullanımı organizasyonu değişikliğe ve yeniliğe zorlar.⁵⁵⁸

Ancak, yaklaşık 25 adet yüksek hedefi başarmanın zor olduğu açıktır. Bunun için yüksek hedef ve artırma hedefi ayrımının yapılması gerekir. Uygun uygulama hedeflerinin seçilmesindeki anahtar nokta, yüksek veya artırma olup olmadığı, organizasyonun yetenek ve kaynaklarının değerlendirilmesidir. Artırma hedefleri verilen mümkün kaynak ve yeteneklerle açık olarak elde edilebilir olmalıdır. Yüksek hedeflerin başarılmaması başlangıçta kolaylıkla hayal edilemez. Yüksek hedefler toplam hedeflerin % 20 sini oluşturmalıdır. Her bir yüksek hedef ölçülebilir bir zaman periyoduna bağlı olmalıdır. Ve zaman aralığında güncellenebilmelidir. Onlar zaman periyodu geçtiğinde daha açık odak alanları olmalıdır.

Nerede yüksek hedeflerin kullanılacağını, nerede artırma hedeflerinin kullanılacağını belirlemek önemlidir. Yüksek hedefler işletme için esinlenilmiş amaçları oluştururken, artırma hedefleri başarı için sürekli odaklanmaya ihtiyaç duyulan çekirdek alanlarla bu amaçları destekler.

İş birimleri, departmanlar, takımlar ve bireyler geliştirdikleri Dengeli Performans Ölçüm Sistemleri ile yüksek düzey hedefleri ve izleyecekleri spesifik göstergelerin ana hatlarını nasıl etkileyeceklerini gösterirler. Dengeli Performans Ölçüm Sistemleri performans ilerlemesi için gerekli hedefleri ve bu hedefleri gerçekleştirmeye gerekli fonları karşılayan spesifik girişimlerin her ikisini de içerir. İdeal olarak bütçe; her bir performans ölçüsü için geliştirilen esnek amaçları başarmaya amaçlanmış bir dizi içinde 1. yılın hedeflerini desteklemelidir. Yayılma süreci organizasyonun çoklu

⁵⁵⁸ Lalli, **a.g.e.**, s1.1.6.

düzeylerinde anahtar stratejik öncelikler üzerine kaynaklara ve dikkate odaklanma oluşturur.⁵⁵⁹

Kaplan ve Norton işletmelerde Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin uygulanmasını sağlayacak bir stratejik yönetim ofisinin oluşturulması gerektiğini belirtmektedirler. Stratejik yönetim ofisinin organizasyonun farklı hiyerarşik kademelerinden Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin yayılmasını kolaylaştıracağını savunmaktadırlar.⁵⁶⁰

İşletme Dengeli Performans Ölçüm Sistemi işletmenin başarısı için anahtar öncelikleri belirler. İşletmedeki diğer Dengeli Performans Ölçüm Sistemlerinin geliştirilmesi için bir temel olarak hizmet eder. Stratejik iş birimi Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; stratejik iş birimi düzeyinde başarının anahtar ölçülerini gösterir. Stratejik iş birimi Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile işletme Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni birbiri ile düzenlenmelidir ancak aynı ölçüleri içermeleri gerekli değildir. Ancak alt iş birimleri aynı ölçüleri kullanabilir.⁵⁶¹ Başka bir ifade ile yüksek düzey Dengeli Performans Ölçüm Sistemi üzerine odaklanmakla, iş birimleri, departmanlar, ortak iş birimleri, ve belki bireysel çalışanlar bile, işletme amaçlarının başarılmasını nasıl etkileyeceklerini belgeleyen özel düzenlenmiş Dengeli Performans Ölçüm Sistemlerini geliştirirler.⁵⁶² Bu süreç Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin tepeden aşağı kademelere yayılma sürecidir.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni alt kademelere yaymak; çalışanların işletmenin bütün stratejisinin başarılmasına nasıl katkıda bulunabileceklerini anlamak için önemlidir.⁵⁶³ Organizasyonun tamamında düzenlenmiş bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi serisi üretmek Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin maksimum etkinliğini temin eder.⁵⁶⁴ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; anahtar iş birimlerinin her birine, odaklanılan alanları ve işletme amaçlarını direk olarak ilişkilendirmektedir.⁵⁶⁵

⁵⁵⁹ Lalli, **a.g.e.**, s.1.8.

⁵⁶⁰ Kaplan , Norton **,a.g.m.**, HBS Working Paper , Nisan 2005 s.5.

⁵⁶¹ Paul Niven,**a.g.m.**, Nisan-Mayıs 1999, s. 5-12.

⁵⁶² Niven, **a.g.e.**,2002, s.230.

⁵⁶³ Niven,**a.g.m.** Nisan-Mayıs 1999, s.5-12

⁵⁶⁴ Paul Niven,**a.g.m.**, Nisan-Mayıs 1999, s. 5-12.

⁵⁶⁵ Kim Eagle, "Translating Strategy Into Result: Public Sector Application of the Balanced Scorecard, The Origins and Evolution of Charlotte's Corporate Scorecard", **Government Finance Review**, Ekim 2004, s.22.

İşletmenin her yönünden ortaya çıkan bütün departman ve birimlere yayılmış Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, bütün çalışanlara işletmenin yönünü anlamasına müsaade eder ve başarılı bir çıktıya katılmayı temin eder. Çalışanlar, her gün ne yapmaları gerektiği ve bu faaliyetlerin organizasyonel sonuçları nasıl etkileyeceği arasında önemli bir bakış açısına sahip olurlar ⁵⁶⁶ Yayma sürecinin ayırt edici bir özelliği görevlerin kapsayıcı doğasıdır. İzolasyon içinde hiçbir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi etkili olarak inşa edilemez. Bu, Dengeli Performans Ölçüm Sistemlerinin ortaya çıkardığı sonuçlar içinde bir ödülle ilişki kurulması sayesinde gerçekleşebilir. Aynı prensip bütçeleme sürecinde de kullanılır. Yöneticiler; bütçeler hazırlanırken rehber olarak bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile her işçinin bütçe hazırlama işine sokulması ve geri bildirim talebine anlayışlı olmalıdırlar.⁵⁶⁷

Örneğin, Nebraska da, 63 şubesi olan bir bir hotel franchise işletmesinde; herkesin yıllık bütçe oluşturma sürecini paylaşması sağlanmış; ne kadar temizlik bezi ve diğer teçhizatları ihtiyaç duyacaklarını tasarlarken hizmetçilere bile sorulmuş ve bu parçalar için bir bütçe yapılmıştır. Finans departmanı şefi Tony Beatty; bu şekildeki uygulama sürecinin daha düşük sermaye devri sağladığını ve kara daha yüksek katkıda bulunduğunu belirtmiştir. Yine Kanadalı telekomünikasyon işletmesi TELUS, operatör servis bölümlerinde çalışan personeli, operatör - destekli aramaların birim maliyetlerini indirgeme çabası içinde bütçe sorumluluğuna tahsis etmişti. Yönetim. % 10 dan daha fazla maliyet yapılarını azaltmakla cevapların “inanılmaz” olduğunu belirtmiştir. Bu “sadece karar vermede insanları çalıştırmak, kendi kendini ödüllendirir” sonucuna götürmektedir.

3.3. 4. İş Planlarının Geliştirilmesi

Stratejik bütçeleme sürecinin dördüncü aşamasında işletme için iş planları geliştirilir. İlk olarak, stratejik planlama süreci stratejik hedefle sona erer. Strateji, anahtar finansal ve müşteri amaçları ve hedefleri içine dönüştürülür ve stratejik hedefe yönelik yaklaşım belirlenir. Operasyonel ve destek birimleri; stratejik amaçları karşılamak için kaynak ve varlıklarını konuşlandırmaya belirli yaklaşımlarını açıklayacak detaylı iş planlarını oluşturmalıdırlar. Bu planlar çok fazla detaylı

⁵⁶⁶ Niven, **a.g.e.**, 2002, s. 230

⁵⁶⁷ **a.g.e.**, s.230.

olduklarından çerçevelenmeye ihtiyaç duyarlar. Her birim için yapılan iş planları, organizasyon için yeterli yönetim bilgisi sağlarken mümkün olduğu kadar kısa ve aerodinamik biçimli olmalıdır.⁵⁶⁸

Yıllık iş planlama ve bütçeleme süreci Dengeli Performans Ölçüm Sistemi tarafından yürütülmektedir. Yeni sistem stratejik kaynak tahsisi olarak isimlendirilmektedir Çünkü Dengeli Performans Ölçüm Sistemi kaynak tahsis kararlarının direk olarak stratejinin başarılmasını nasıl etkilediğini görüntülemek için bir alternatiftir.⁵⁶⁹

Temel iş planlama metodolojisi, katılan birimlerin her biri için bütçe ve stratejinin bir açıklamasını içerir. İş planlarının strateji unsurları, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne entegre edilmekle, iş planlarının önceden tanımlanmış stratejik hedeflerini kullanmakla işletme stratejik planından kolaylıkla yayılmalıdır. Operasyon birimleri için önemli strateji unsurları işletme düzeyindeki strateji unsurlarından farklı değildir ve asıl olarak anahtar finansal amaçları, hedef müşterileri, ürün portföyleri, bu amaçları karşılamaya organizasyonel yaklaşımı içerecektir. Bu tartışmanın odağı iş planlarının bütçeleme elementleri üzerine olacaktır.⁵⁷⁰ Bütçeler faaliyetlerin yakın dönem seçimi için hedeflerin detaylı miktar belirlemeleridir. Bütçe içinde tanımlanan taahhütler kısa dönem performansı tanımlamaya ve değerlendirmeye hayati yönetim araçlarıdır.⁵⁷¹

Stratejik yönetim süreci uygulamak ve onu bütçeyle düzene koymak için anahtar; bütçeleme sürecinin, operasyonel bütçe ve stratejik bütçe olmak üzere ikiye ayrılmasıdır. Stratejik hedefler tarafından direk olarak etkilenen bir operasyonel bütçe ve stratejik ölçme sürecinin önemli bir parçası olan bir stratejik bütçe. Bunlar arasındaki ayrımı şekil 3.4.'te göstermiştik. Bu ayrım operasyonel harcamalara karşı sermaye harcamaları şeklindeki geleneksel düzenlemeden çok farklıdır. Ayrıca bütçelerin geliştirilmesi aşamasında bütçe geliştirme sorumlularına, geniş ve yeterli yardım

⁵⁶⁸ Lalli,**a.g.e.**,s.1.15.

⁵⁶⁹Paul Niven,**a.g.m.**, Nisan-Mayıs 1999, s. 5-12.

⁵⁷⁰ Lalli,**a.g.e.**, s.1.15.

⁵⁷¹ Grisold, **a.g.e.**, s.3.

sağlanması zorunludur. Bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi takımı ilk olarak; yardım, eğitim, rehberlik ve destek sınırlarını şekillendirmelidir.⁵⁷²

3.3.4.1. Operasyonel Bütçenin Geliştirilmesi

Operasyonel bütçe, sermayeleştirilen ve giderleştirilen kalemlerin her ikisini temsil eden harcama kalemlerinden oluşur. Temel olarak operasyonel bütçe sürekli ve gerekli olan faaliyetleri içerir. Bu faaliyetler işletmenin şu andaki üretim, satış ve servislerini içeren faaliyetlerdir.

Daha öncede belirttiğimiz gibi operasyonel bütçe, çoğu işletmelerin harcamalarının asıl bileşenini oluşturur. Çoğu operasyonel bütçeler, işletmelerin toplam harcamaların %90'ı kadardır. Burada bahsettiğimiz operasyonel bütçeleme yöntemi birinci bölümde bahsettiğimiz diğer en iyi bütçeleme yaklaşımlarından farklı değildir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi kullanan işletmeler için bu süreçteki anahtar fark, hedeflerin kullanımıdır. Bu hedefler kuşkusuz yukarıda bahsettiğimiz artırma hedefleridir. Kaplan ve Norton'un operasyonel bütçeleme için önerisi faaliyet tabanlı bütçeleme yaklaşımıdır. Ancak, çoğu işletmeler için öncelikle bir faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi oluşturulmasının gerekmektedir. Faaliyet tabanlı bütçeleme işlemi sonraki adımdır. Hedef kurulumu stratejik plan üzerine temellenmeli ve ilk olarak bir işletmenin asıl faaliyet performansı anlaşılmalıdır. Spesifik harcama kalemlerinin oluşturulması önceki yıl performansından düzeltme artışından daha ziyade, geleceğe yönelik hedeflerden oluşan daha sistematik bir yol olmalıdır.⁵⁷³ Stratejiden açık çıktı sonuçlarının ortaya konulması; operasyon birimlerine, strateji uygulamaya ihtiyaç duydukları kaynakları daha iyi anlamalarına müsaade eder. Çıktı hedefleri ile işletmenin kaynak kısıtlamasının işleme dahil edilmesi bütçeleme sürecinin güvenle yapılmasına müsaade eder. Önceden belirlenen hedefler tarafından verilen güven, bir anahtar iş aleti olarak operasyonel bütçeyi kullanmaya, organizasyonel taahütleri ve sürecin doğruluğunun her ikisini geliştirir.

⁵⁷² Niven, **a.g.e.**, 2002,s.231-232.

⁵⁷³ Lalli,**a.g.e.**, s.1.15-16.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi işletmenin başarısı için çok kritik olan bu süreçleri tekrar yapılandırma ve geliştirme üzerine odaklanma sağlar.⁵⁷⁴

Kaplan ve Norton'un 1997 yılında Sprint'te uygulamış oldukları yeni planlama, hedefleme ve bütçeleme süreci operasyonel bütçe için iyi bir uygulama örneği olarak düşünülebilir. Üst yöneticiler büyüme hedeflerini belirledikten sonra, planlama grubu bu büyüme hedeflerini faaliyet için bir rehberlik sağlayan ekonomik bir modele dönüştürmüşlerdir. Daha sonra faaliyet sürücüleri için talepleri; işletmenin yönetmek zorunda olduğu anahtar sayısı ve çağrı sayısı olarak tahmin etmişlerdir. Buna bağlı olarak daha sonra büyüme hedeflerini karşılamaya ihtiyaç duyulan ek kaynakları belirleyebilmişlerdir. Sprint'in kapital bütçesinin uygun bulma ve tekrar gözden geçirme süreci şimdi sürücü temelli ekonomik planlar üzerine temellenmektedir.

İşletmenin finans grubu hedeflenen gelir büyüklüğünü ve kaynak arzındaki tahmini değişikliği alarak onları görünen dönem için finansal planlar içinde birleştirmiştir. Buna bağlı olarak iş tahminlerine finansal planı ilişkilendirmiştir. Finansallar için sırf nicel bir plan üzerine güvenmekten daha ziyade yüklenilen hesaplar ve satış miktarı gibi finansal göstergeleri de tahmin etmişlerdir. Yöneticiler iş modelini gelecek periyotlar için güncelledikleri gibi (bir yerde 2 den 6 çeyrek dışına), sistem otomatik olarak sürücü sayısını güncellemektedir.

Operasyonel bütçeleme için Faaliyet Tabanlı Bütçeleme kullanıldığında izleyen kademeler kullanarak bütçeleme yapılabilir.⁵⁷⁵

- i. Gelecek periyot için üretim ve satış düzeyini tahmin edilmesi,
- ii. Faaliyetler için taleplerin tahmin edilmesi,
- iii. Kaynak talebinin tahmin edilmesi,
- iv. Gerçek kaynak arzının belirlenmesi.

Ancak burada şunu da belirtmek gerekir ki Faaliyet Tabanlı Bütçelmenin anlaşılması kolay ancak uygulaması zordur. Çünkü işletmeler geleneksel bütçelemeye olduğundan - üretim ve satıştan kaynaklanan faaliyet talepleri ile ilgili, organizasyonel faaliyetlerin temelindeki etkinliklerle ilgili, bireysel kaynakların kapasitesi, arz yapısı, ve harcamalarla ilgili detaylar - daha fazla detaylı tahminler yapmak zorundadırlar.

⁵⁷⁴ Kaplan Norton, **a.g.m.**, Ocak –Şubat 1996 s.9.

⁵⁷⁵ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, s.289.

Bununla birlikte başarılı olarak uygulandığında, operasyonel bütçe tamamen aşağıdan yukarıdır. Operasyonel Bütçeleme; üretim, pazarlama ve satış faaliyetlerinden kaynaklanan, gelecekteki talebi karşılamaya, sağlanması gereken kaynakların miktarı tarafından belirlenir. Yöneticilere organizasyonda zaten mevcut olan fazla kaynak kapasitesini belirlemeye alternatif sağlar ve gelecek periyotlar içinde artık ihtiyaç duyulmayacak olan kaynakların plana göre yerleştirilmesini veya tekrar yerleştirilmesini (alet, insan, kolaylaştırma) tasarlama imkanı verir.⁵⁷⁶

3.3.4.2. Stratejik Bütçenin Geliştirilmesi

Stratejik bütçeleme; işletmenin neyi başarmak istediğine bir bütün olarak daha geniş bir bakış yapmak ve ondan sonra bunun üzerine maksimum etkiye sahip kaynakları kullanmaktır.⁵⁷⁷ Stratejik bütçeleme; karlılığı geliştirmek ve şiddetli rekabetçi global ekonomi içinde bir köşe kazanmak için iş büyümesine yönelik temel bir araçtır.⁵⁷⁸

Stratejik bütçe genellikle, bir işletmenin yeni stratejiler uygulamak ve işletmenin gelecekteki başarısını sağlamak için yapılan harcamalardır ve toplam harcamalarının sadece % 10'unu temsil eder.⁵⁷⁹ Ayrı bir stratejik bütçenin yönetimi operasyonel bütçe komponentlerinden farklıdır ve çoğu işletme için yeni bir uygulamadır. Stratejik bütçeleme süreci ile Dengeli Performans Ölçüm Sistemi temelli yönetim sistemi arasında açık bir bağlantı söz konusudur. Bundan dolayı stratejik bütçe işletme için anahtar stratejik girişimlerin birleşimidir.⁵⁸⁰ Stratejik bütçelemenin çok önemli bir elementi ise stratejik yatırımlar için önceliklerin belirlenmesidir.⁵⁸¹ Daha öncede belirttiğimiz gibi işletmelerin % 60'ı bütçeyle stratejiyi ilişkilendirememiş durumdadır. Ancak bu işletmelerin sahip olmadıkları bir yaklaşım vardır ki oda Dengeli Performans Ölçüm Sistemi aracılığıyla stratejik bütçeleme yapılarak stratejik girişimler için kaynakların tahsis edilmesidir.⁵⁸²

⁵⁷⁶ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, s.290.

⁵⁷⁷ UVM self Study, **a.g.m.**

⁵⁷⁸ IMA, **a.g.m.**

⁵⁷⁹ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 2001, s.289

⁵⁸⁰ Niven, **a.g.e.**, 2002, s.233.

⁵⁸¹ UVM Self Study; **a.g.m.**

⁵⁸² Niven, **a.g.e.**, 2002, s.228

3.3.4.2.1. Girişimlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi oluşturma süreci -stratejik amaçların açıklanması ve ondan sonra birkaç kritik sürücünün belirlenmesi- bir işletmenin çeşitli değişim programlarını yönetmek için bir yapıda oluşturur. Bu girişimler - tekrar yapılanma, yetki devri, zaman temelli yönetim, toplam kalite yönetimi ve diğ.-yüksek performans artışına yönelik sonuçlar üretmeyi taahhüt ederler. Fakat, aynı zamanda diğer girişimlerle kıt kaynaklar için, özellikle de hepsinden daha kıt bir kaynak olan üst yönetimin zaman ve dikkati için rekabet ederler.⁵⁸³

Çalışmamızın ikinci bölümünde girişimleri; spesifik programlar, faaliyetler, projeler veya performans hedeflerinizi karşılamayı veya aşmayı temin etmeye yardımcı olması için girişilen eylemler olarak tanımlamıştık. Girişimler şu andaki performansla gelecekte ulaşmak istediğimiz performans arasındaki boşluğu doldurmak için dizayn edilirler ve esnek hedef kurulumu içinde cisimlendirilirler. Girişimler, işletmenin stratejik hedeflerini onları kullanarak başarabileceği taktiklerdir. Stratejik girişimler yeni organizasyonel kabiliyetleri uygulamaya işletmeye yardım eden faaliyetler veya programlardır.

Organizasyonun tüm birimleri için Dengeli Performans Ölçüm Sistemi oluşturulduktan sonraki mantıksal adım, hangi girişimlerin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hedeflerini karşılamak amacıyla ele alınması gerektiğinin belirlenmesidir. Bu Dengeli Performans Ölçüm Sistemi girişimleri, bütçelerle Dengeli Performans Ölçüm Sistemi arasında ve sonrada strateji ile güçlü bağlantıyı oluşturur. Girişimleri, bütçeyi stratejiye bağlayan bir zambk olarak ta düşünebiliriz.⁵⁸⁴ Bu açıdan stratejiyi kısa dönem faaliyetlere bağlamanın önemli bir elementi doğru girişi seçmektir.⁵⁸⁵

İşletmeler, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi merceği olmaksızın gerekli nitelikleri kazanma ve önerilen girişimleri öne alma, olmayan hedeflerin belirlenmesi veya gereksiz olan diğerlerinin reddedilmesi için stratejik bir alete sahip değildir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi aynı zamanda; yeni girişimlerin çok daha değerli olabilecekleri yerleri, yeni fikir ve girişimlerin önemli bir kaynağı olan çalışanlara bildiriminin bir yoludur. Başka bir ifade ile işletmeler, Dengeli Performans Ölçüm

⁵⁸³ Kaplan Norton, **a.g.m.** Ocak –Şubat 1996, s.9

⁵⁸⁴ Niven, **a.g.e.**, 2002, s.230.

⁵⁸⁵ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mayıs-Haziran 2000, s.2.

Sistemi'ni potansiyel yatırımları ve girişimleri değerlendirmek için bir ekran olarak kullanırlar.⁵⁸⁶

Girişimlerin görüntülenmesi, seçimi, yönetimi değişimi yürütür ve sonuçlar üretir. Ayrıca tecrübeler göstermiştir ki stratejik girişimler rutin operasyonlardan ayrı olarak yürütülmelidir.⁵⁸⁷

Stratejik bütçe kalemleri doğal olarak isteğe bağlıdır ve işletme içindeki şu andaki kabiliyetleri sürdürmeye bir zorunlu harcamaya karşı kaynakları yeni bir alana tahsis etmeye bir alternatif seçimi temsil ederler.⁵⁸⁸ Örneğin, ek bir ürün hattı montajı yapmak bir stratejik girişim olabilir. Buna karşılık mevcut makinelerin değiştirilmesi veya sürdürülmesine yönelik harcamalar ve işlemler operasyondur.

Her bir operasyon birimi organizasyonun uzun dönem stratejik amaçlarını başarmasını sağlayacak anahtar girişimleri bulmaya çalışmalıdır.⁵⁸⁹ Bu girişimler yeni ürünlerin geliştirilmesini, şu andaki üretim kapasitesinin bir büyümesini ve müşteri tabanının büyümesini gerektirirler. Girişimler amaçları veya yüksek hedefleri direk olarak etkilemeli ve operasyon birimleri için yüksek hedefleri karşılamayı veya bir bütün olarak aşmayı sağlamalıdır. İşletmeler; planlama bütçeleme ve raporlama süreçleri vasıtasıyla potansiyel yatırım ve girişimleri değerlendirmek için bir ölçü olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni kullanmakla süreci iyice yerleştirirler.⁵⁹⁰

Önerilen girişimlerin belirlenmesi ve analizi, kaynak kullanımı, uygulama zaman aralığını tanımlayan kısa bir iş olayının hazırlığı içinde sonuçlanabilir. Her bir operasyon birimi iş olayı için diğer birimlerin tamamında karşılaştırmaya müsaade edecek standart bir şablon kullanılmalıdır. Bu sürece anahtar, önerilen girişimlerin karşı-ış birimi değerlendirmesidir. İşletme bunun için merkezi bir değerlendirme takımı oluşturmalıdır. Girişim değerlendirme takımı önerilen girişimlerin hesaba katılması için bir skorlama modeli uygulamalıdır. Bu model finansal olduğu kadar bütün stratejik fayda ve riskleri de hesaba katmalıdır.

⁵⁸⁶ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Ivey Business Journal, 2001, s.18.

⁵⁸⁷ Kaplan, Norton, Kaplan, Norton, **a.g.m.**, HBS Working Paper, Nisan 2005 s.8.

⁵⁸⁸ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mayıs-Haziran 2000, s.2

⁵⁸⁹ Lalli, **a.g.e.**, 1.17.

⁵⁹⁰ Robert S. Kaplan; "Coordinated Effort; Making Organizational Strategy Work;" **Leading Research** (Quarterly Report On Research Of Harvard Business School) Cilt 4, Sayı 4, 2002, s.5.

Merkezi bir değerlendirme takımı ve bir standart öncelikleme tamponu kullanmak; öncelikle stratejik bütçeleme süreci esnasında işletmenin tamamında iletişimi artırır. Girişimleri bütünsel bir yolla değerlendirmekle süreç işletmenin stratejik bütçesinden değer maksimize etmeye dizayn edilir. İşletmenin önceliklerinin iletimi; standart iş olayları vasıtasıyla ve şablonlar yardımı ile yapılır. Uygulanacak girişimlerin belirlenmesinde; ilk olarak girişim değerlendirme takımı standartlaştırılmış ve rakamlaştırılmış değerlendirme sürecini kullanarak üst yönetime gönderilebilecek kısa bir liste oluşturur. Yürütücü komite öncelikli liste üzerine temellenen girişimlerin son setini uygun bulur.

Standartlaştırılmış ve rakamlaştırılmış değerlendirme sürecini kullanmanın temel amaçlarından biri, girişim uygun bulma sürecinden görülen kayırcılık ve politika faktörlerini elimine etmektir. Başka bir ifade ile Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni, girişimleri önceliklendirmekte kullanmak finansal amaçların çok fazla vurgulanmasının veya politik düşüncelerin neden olduğu yatırım hatalarından kaçınmayı sağlar.⁵⁹¹ Girişim yönetimi bir proje yönetim şeklidir ki faaliyetlerle, kilometre taşlarıyla ve bütçelerle izlenir.⁵⁹²

Tablo 3.2. Stratejik Girişimler İçin Örnek Öncelikleme Skorlaması

Stratejik Düzenleme (% 30)	- Stratejinin başarılı bir şekilde uygulanmasına yönelik önem - Stratejiyi destekleme genişliği - Stratejik hedef ve ölçüler üzerine etki
Finansala Faydalar (% 20)	- Finansal net gelir vasıtasıyla hesaplanan net şu andaki değer(Net Present Value-NPV). - Maliyet - Gelir
Maliyet (% 30)	-Girişimlerin toplam maliyeti -İç kaynak gereksinimi
Diğer Faydalar (% 20)	-Uygulamadan sağlanan ek faydalar -Sosyal faydalar(işçi ortaklığı) -Çevresel faydalar - Mirası ortaya çıkarma
Risk Faktörleri (- % 30)	-Uygulamanın bütün riskini ölçmeye dizayn edilen faktörlerin bir toplamı -Teknoloji, risk planlama vb.

Kaynak: Lalli, a.g.e., s.1.17.

⁵⁹¹ Alan Majer, Jim Campbell ,Erin Lemon, “Balanced Scorecard: Prioritizing Projects To Maximize Business Value”, **Digital 4Sight** ,Toronto, (<http://www.digital4sight.com/DCAS/published/Prioritizingprojects.pdf>.,Erişim,01.01.2005)

⁵⁹² Norton ve diğ. a.g.e, s.26

Örnek bir skorum modeli tablo 3.2.'de gösterilmektedir. İşletme; her bir bölümde dikkate alınacak spesifik değerlendirme kriterlerini önceden belirlemelidir. Her bir operasyon biriminin önerilen girişimleri tanımlamakta kullanacağı skorum kriterleri, iş olay tamponları içine inşa edilmelidir.

İlk olarak girişimler oluşturulur. Her bir operasyon birimi, bütün iş planlarının bir parçası olarak stratejik bütçeleri içinde lokal olarak uygun bulunan girişimleri ve diğer iş olaylarını içermelidir. Her bir operasyon birimi muhtemelen diğer girişimlerin bir serisine sahip olacaktır ki onların büyüklük veya faaliyet alanından dolayı stratejik kaynakların özel bir dağıtımı ihtiyacından daha ziyade iç lokal bütçelerin parçası olacaktır. Her bir operasyon birimi işletmenin uzun dönem stratejik amaçlarına ulaşmasını mümkün kılacak anahtar girişimleri bulmaya çalışmalıdır.

Hangi girişimlerin tamamen stratejik ve gerekli olduğu ile ilgili verimli bir diyalog içinde karar verildiğinde girişimler tam olarak gerekli ve stratejik olacaktır. Bu noktada; önerileri bütçe içine dahil etmek için gerekli olup olmadıklarını belirlemeye teşebbüs etmek için sorgulama ve uzman gözden geçirmesi ile süreç tekrarlayıcı olur. Karar verme sürecini biraz kolaylaştırmak için girişim önerileri ile ilgili sınırlamalarda getirilebilir. Aşağıdaki tablo örnek girişim sınırlama kriterlerini göstermektedir.

Tablo 3.3. Girişimlerin Sınırlandırılması

KRİTER	ÖRNEK BAŞLANGIÇ
Büyüklük	En az 1 milyon \$ bütçe 10 veya daha fazla Tam Zamanlı Uzman Çalışması (Full-time Equivalent Students - FTEs) gerektirir. Yönetim kurulu tarafından uygun bulunmalı
Ulaşma	Çeşitli iş birimlerini çaprazlar. Uygulama için bir yıldan daha fazla gerektirir.
Önem	Yüksek hedefleri karşılaması gereklidir Stratejiyi başarılmamasını sağlamalıdır. Çeşitli stratejik hedefleri karşılamalıdır.

Kaynak:Lalli, a.g.e., s.1.7

Spesifik bir girişimin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi' ne dahil edilmesi için aşağıdaki önceliklendirme tablosuna benzer bir şekilde basitleştirilmiş bir oranlama sistemi tasarlanabilir.

Örneğin, "1" puanı, işletmenin hedeflerini başarıma kabiliyeti üzerine minimum etkiye sahip ve elimine edilebilir bir girişimi gösterebilir. "2" puanı, işletmenin hedeflenmiş beklentilerini karşılama şansı üzerine bir etki tanımıyla

değişiklik yapılarak bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi girişimine dönüştürülebilecek girişimlere verilebilir. 3” puan ise; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hedeflerinin etkili bir şekilde başarılması için çok önemli olduğu düşünülen girişimlere verilebilir.

Yöneticiler; problemleri belirlemek ve stratejik ve uygulama çevresi içinde değişiklikleri değerlendirmek için strateji formüle edildiğinden ve girişimler onaylandığından bu yana ortaya çıkabilecek yeni alternatifleri düşünmeye yönelik olarak birlikte çalışabilirler. İştirakçiler organizasyonun tamamını etkileyen problemleri çözmek için, fonksiyonel ve departmansal sınırlarının dışında çalışırlar. Hedefler, girişimler ve bütçelerle stratejiyi düzenlemek organizasyonu işler duruma koyar. Ondan sonra performans görüntülenebilir ve geri bildirim döngüsünü kapamaya rehberlik yapabilir.

İşletmelerin; temel projelere karşı hangi faaliyetlerin stratejik olduğunu tanımlamakta kullandığı kriterler stratejilerine ve koşullarına göre eşsizdirler. Tipik olarak, bir stratejik girişim kesin bir stratejik öneme, boyuta ve bir operasyonel projeden daha fazla etki genişliğine sahiptir. Bu fark, planlama sürecine Dengeli Performans Ölçüm Sistemi entegre edilirken, stratejik bütçelere karşı operasyonların ayrılması içinde daha fazla araştırılır.⁵⁹³

3.3.4.2.2. Girişimlerin Haritalandırılması

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi oluşturulurken, bir işletme mevcut stratejik girişimlerini belirledikten sonra onları Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’ndeki stratejik hedeflere ve ölçülere karşı haritalandırabilmelidir. Girişimleri strateji ile düzenleme açısından haritalandırma süreci özellikle önemlidir. Bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hedefine, direk olarak haritalandırılmayan, herhangi bir belirlenmiş girişim, şu andaki stratejiyi uygulamak için tam olarak öncelikli bir çaba olmayabilir. Karşıt olarak, yüksek hedeflerle ilişkilendirilmiş bir girişime sahip olmayan anahtar bir stratejinin başarılması zor olabilir.⁵⁹⁴ Stratejik olmayan girişimleri fonlamak sadece değerli finansal kaynakların israfı değil aynı zamanda şüphesiz olarak diğer

⁵⁹³ Lalli,a.g.e.,s.1-6.

⁵⁹⁴ a.g.e.s.1.7-8.

kıymetli pahalı kaynağı yani zaten meşgul olan yöneticilerin dikkat ve zamanını da israf edeceğinden haritalandırma süreci oldukça önemlidir

Tablo 3.4. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Stratejik Amaç ve Girişimleri

DENGELİ PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMİ STRATEJİK AMAÇLARI														
GİRİŞİMLER	F1:Hissedar Değeri Art.	F2:Gelir Karlılığını Art.	F3: Oper. Mal. Düş.	C1: Tam Çözümleme	C2: Güvenilir Servisler	C3:Tutarlı Müşteri Ser.	C4:İşleme Vatandaşlığı	I1: Müş.İlişk. Yayma	I2:Yeteneklerimizi Paz.	I3: Müş.İht. Anlama	I4:Yeni Ür.Ye Ser. Gel.	I5: Tic. Uzmanlığı Dest.	I6: Tek. Yenilenebilen Arz Artışı	I7:Oper. Etkinliği Gel.
Hissedar Katma Değer Yaklaşımı (SVA) Uygulama														
Satışla İlgili (X) Eğitimi														
Pazarlamanın Tekrar Dizayını														
Müş.İliş. Yön.(CRM) Uygulama														
Pazarlama Masası Seçenekleri														
Kıyaslamanın Sürdürülmesi														
Amaçlarla Yönetim (MBO) Düzenleme														
Çekirdek Değerler Eğitimi														
İşl.Kay.Plın.(ERP) Uygulama														

Kaynak:Lalli, a.g.e., s.1.8.

Yukarıda tablo 3.4.'de belirli boşluklar görülmektedir ki burada açıkça belirlenmiş hedefler için belirlenmiş girişimler yoktur. Bu boşluklar onların konteksi

üzerine temellenen. herhangi bir karar alınmadan önce dikkatlice analiz edilmeye ihtiyaç duyar. Finansal hedefler tipik olarak onlara ilişkilendirilecek. çok fazla girişime sahip değildir. Ancak bütün girişimler nihai çıktılar olarak finansal amaçları desteklemelidir. Çoğu girişimler, finansal çıktıları ve müşteri perspektifindeki amaçları başarmaya stratejik sürecin uygulanmasını temsil edebilmek için iç ve öğrenen, büyüyen perspektifi direk olarak desteklemelidir.

Yüksek hedefler için, girişimlerin olmayışı, işletme bu amaçları artan bir çaba ile başarabilecek anlamındadır. Veya orada stratejik bir boşluk var demektir. Girişim haritalandırılması genellikle bir işletmenin düzene konulmamış faaliyetlerini elimine etmeye yardım eder. Bu uygulama, haritalandırma diagramı içinde boşlukları doldurmak için, basit olarak girişimleri koyma alıştırmaları olmamalıdır.

Girişimler hakkında, işletmelerin yaptığı en yaygın hatalardan biri araçtan daha ziyade amaç olarak girişimlerin rolünü karıştırmaktır. Kaplan ve Norton; özellikle devlet sektörü organizasyonlarının, izleyen planlama sürecini kullanarak bu hatayı yaptıklarını belirtmektedirler.⁵⁹⁵

Strateji---Girişim---Ölçüler (Girişimlerin tamamlanmasının ve maliyetinin)

Bu organizasyonların stratejik planı esas olarak girişimlerin bir listesinden ibarettir ve onların iç iş ölçüsü girişimler hakkında kilometre taşlarıdır. Böyle bir planlama süreci geri kalmış bir planlama sürecidir. Strateji, girişimleri yönetmekle ilgili değildir. Girişimler, organizasyonun stratejik hedeflerini onları kullanarak başarabileceği taktiklerdir.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde ki stratejik planlama süreci;

Strateji—Amaçlar---Ölçüler-----Yüksek Hedefler --- Girişimler
şeklindedir.

Aşağıdaki şekil girişimlerin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi stratejik konu ve hedeflerine ilişkilendirilmesini göstermektedir.

⁵⁹⁵ Kaplan, Norton, **a.g.m.**, Mayıs-Haziran 2000, s.2.

Şekil 3.10 Girişimlerin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Stratejik konu ve Hedeflerine İlişkilendirilmesi

Konu: Yüksek Değer Müşt. Ekleme ve Tutma		STRATEJİK AMAÇLAR	ÖLÇÜLER	1997 TEMEL	1998	İLGİLİ STRATEJİK GİRİŞİM
FİNANSAL PERSPEKTİF		Gelir Artırma (Sahipler)	1-Ürün/Servis vasıtasıyla sağlanan gelirler (sahipler)	N/A 15.500\$ 1.276\$	N/A 15.500\$ 1.276\$	Geliştirilecek (ToBeDeveloped-TBD))
MÜŞTERİ PERSPEKTİFİ		Yüksek Değer Müşterileri Ekleme ve Tutma (Sahipler)	2-Aktif Müşterilerin sayısı ve yüzdesi (Sahipler)	162.600	483.700	Müşteri İlişki Programı
İÇ PERSP:		Güvenirliliğin Maksimizasyonu (sahipler)	3-Toplam Müşteri ve Artış Sayısı (Sahipler)	127.000 %15 18.000 73.000 166.000 167.000	215.000 %20 41.000 126.000 419.000 356.000	Müşteri Edinme Veritabanı
ÖĞRENEN GELİŞEN PERSPEKTİF		Güvenirliliğin Maksimizasyonu (sahipler)	4-Portföy ve müşteri başına Kar (değer) (Sahipler)	200.00\$ 250.10\$ 310.00\$ 400.00\$	250.00\$ 300.00\$ 340.00\$ 490.00\$	Çapraz Satış Programı
		Güvenirliliğin Maksimizasyonu (sahipler)	5-Avantaj Sağlama İmkânı	-----	-----	Geliştirilecek (ToBeDeveloped-TBD)
		Güvenirliliğin Maksimizasyonu (sahipler)	6-Cevaplama Zamanı Sahipler	-----	-----	Sorumluluk Görüntüleme

Kaynak: Kaplan,Norton, a.g.m., Mayıs-Haziran 2000, s.5.

Girişimlerin belirlenmesine örnek bir uygulama olarak Chemical Bank'ı verebiliriz. Chemical Bank Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni oluşturmaya başladığında, işletmenin yönetim takımı, zaten uygulanmak üzere olan çok fazla girişimleri olduğunu bu nedenle de yeni birini ele almalarının mümkün olmadığını iddia etmişlerdir. Kaplan ve Norton bu girişimlerin hepsini belirlemelerini istediklerinde iki hafta sonra proje takımı 70'den daha fazlasının yer aldığı bir liste yapmıştır. Daha sonra Kaplan ve Norton 23 Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçüsünü içeren bir liste

yapmışlar ve takıma, eğer girişimler başarıyla tamamlanırsa anlamlı bir gelişme olacak bir veya daha fazla Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçüsü ile mevcut her bir girişimi karşılaştırmalarını istemişlerdir. Mevcut girişimlerin çoğunun herhangi bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçüsü ile ilişkisinin olmadığı belirlenmiştir. Sonuç olarak, Chemical Bank bu girişimleri değiştirmeye, birleştirmeye veya sınırlandırmaya karar vermiştir. Bu uygulama diğer bir kusuru ortaya çıkarmıştır. İşletme Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçüleri kadar bir çok girişime 3 kattan daha fazla sahip olmasına rağmen, hemen hemen ölçülerin 3 te 1'i (işçi kabiliyetleri ve müşteri tutmayı içeren) kendilerini geliştirecek girişime sahip değildir.

Bunun sonucu olarak işletme; kısa dönem planlama ve bütçeleme ve strateji arasında herhangi bir bağ olmaksızın çok fazla ya da çok az girişimi ele almak zorunda kalmıştır. Bu durumda fonların israfı ya da eksik girişimler nedeniyle amaçlara ulaşamaması durumu ortaya çıkmaktadır.

3.3.4.2.3. Bütçenin Sonuçlandırılması ve Belirlenen Girişimlerin Fonlanması

Bütçe ile strateji arasındaki entegrasyon, yönetim takımı nadir kaynakları girişimler için onaylandığında meydana gelir.⁵⁹⁶ Bütün gruplar ilk olarak bütçe önerilerini ileri sürdükten sonra belirli Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hedefleri veya stratejilerine göre bütçe gerekleri özetlenebilir. İşletme içinden gruplardan üretilen bütçe istekleri hesapladıktan sonra muhtemelen bir boşlukla karşılaşılabilir. Bu boşluk harcanabilecek miktarla departmanlar tarafından ileri sürülen toplam istekler arasındaki farktır. Burada Dengeli Performans Ölçüm Sistemi rehberliğine ihtiyaç vardır.⁵⁹⁷

Her bir iş birimi lideri, yönetici kişilere biriminin bütçe tahminlerini özetleyen resmi bir sunum yapmalıdır. İş birimi liderleri, neyi amaçladıklarını, girişimlerinin niçin stratejik olarak önemli olduğunu ve bu girişimlerle Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hedeflerini pozitif olarak nasıl etkileyeceklerini belirtmelidirler. Bu sunum esnasında katılımcılardan herkes arzulanan ve mümkün olan

⁵⁹⁶ Robert S. Kaplan: "Lead and Manage Your Organization With Te Balanced Scorecard", **Balanced Scorecard Report**, Temmuz- Ağustos 2002, s.1-4.

⁵⁹⁷ Niven,a.g.e.,2002, s.235-236.

harcama arasındaki mevcut boşluğun farkında olacaktır. Bu bilgi paylaşımı, stratejik olmayan girişimlerin fonlanması önleyerek, fonların israf edilmesini engelleyecektir.

Bir yönetici komite önceliklendirme listesindeki girişimlerin son setini uygun bulur. Yukarıda da belirttiğimiz gibi girişimleri değerlendirme sürecinde standartlaştırılmış ve sayısallaştırılmış değerlendirme süreci kullanmanın anahtar amaçlarından biri, politika ve iltiması ortadan kaldırmaya yardım etmektir. Üst yönetimin girişimleri (başta gelen performans göstergelerini geliştirmeyi amaç edinen) fonlayıp fonlamayacağı da çok önemli bir sorundur. Bunun için her bir girişim, stratejik bir amacı nasıl etkileyeceğini içeren geçerli bir iş olayı tarafından desteklenmelidir. Ayrıca fonlama için haklı çıkarmayı sağlayan destekleyici dokümanlar da eşlik etmelidir. Bütçeleme süreci oldukça çok kağıt tüketimi gerektiren bir süreçtir. En azından ilk yıl esnasında bütçeyi yürütmek için Dengeli Performans Ölçüm Sistemi kullanmak kesinlikle biraz kağıt tüketimi gerektirecektir. Bu hazırlık aşaması elektronik olarak yapılabilir. Fakat kağıtları idareli kullanma yolunda çok fazla ilerlemedikçe önerilerin çoğu tam olarak arşılığını bulamayabilir.⁵⁹⁸

Başka bir ifade ile bütçe hazırlık süreci standart şablonlar haline dönüştürülmedikçe bunu elektronik ortama aktarmak kolay olmayabilir.⁵⁹⁹ Son yıllarda, işletmelerin üretim ve otomasyon sistemleri ile stratejik planlama metodları arasında köprü görevi üstlenecek bütçeleme sistemleri bu görevi yerine getiremediklerinden dolayı, OLAP tabanlı yeni nesil bütçeleme sistemleri bu amaçla kullanılmaktadır.⁶⁰⁰

Operasyonel bütçeleme işlemi ister geleneksel bütçeleme yöntemine göre yapılsın ister faaliyet tabanlı bütçeleme yaklaşımına göre yapılsın bunun yapılış şekli çalışmamızın konusu dışındadır. Bu nedenle burada biz sadece stratejik bütçenin oluşturulması üzerinde duracağız. Ancak Kaplan ve Norton'un belirttiği gibi operasyonel bütçeleme için Faaliyet Tabanlı Bütçeleme'yi kullanmak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni destekleyecektir.

Aşağıdaki şekil 3.11 de; belirli bir stratejik amaç için oluşturulmuş stratejik girişimleri ve stratejik bütçeyi göstermektedir. Burada; uygulanmasına gerekli bulunan

⁵⁹⁸ a.g.e.,2002, s.233-238.

⁵⁹⁹ a.g.e.,2002, s.234.

⁶⁰⁰ “Kurumsal Planlama, Bütçeleme ve Raporlamada Bir Örnek Çalışma: Teknosa Bütçeleme Projesi”, www.nexum.com.tr/upload/yayin/yayin_928163936.pdf, (Erişim, 25.08.2005)

girişim belirlendikten sonra, bu girişim için insan ve finansal kaynaklar olarak gerekli tahsisat yapılmaktadır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi üzerinde görülen her bir girişim için bu şekilde fonlama yapıldıktan sonra uygulama zaman aralığı içinde ulaşılması beklenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı performans ölçümü ile belirlenecektir. Bu ise Dengeli Performans Ölçüm Sistemi içinde gerçekleşmektedir. Stratejik bütçeden beklenen amaç bu şekilde stratejik plan doğrultusunda önemli uygulamalar için fonlamanın yapılması ve stratejinin uygulanmasıdır.

KAYNAKLAMA&DAĞITIM YOLU	ÖLÇME	HEDEF	GİRİŞİM	BÜTÇE
Finansal 	* Operasyon Gelirleri * Satışlar (Geçen Yıl)	*%20 Artış *%12 Artış	*Benzer Programlar	xxx\$
Müşteri 	*Geri Dönüş Oranı - Kalite - Diğerleri *Müşteri Sadakati - Her Aktif % - Birimler	Her Yıl %50 Azaltmak *%60 * 2.4 Birim	*Kalite Yönetimi *Müşteri Sadakati	xxx\$ xxx\$
İç 	* "A" sınıfı fabrikalardan malların % desi * Stoktaki Parçalar, Plan	* 3 yılda % 70 85	*İşletme Fabrika Gelişme Programı	xxx\$
Öğr.Gel. 	*Mevcut Stratejik Hünerlerin % desi	* 1. yıl % 50 *3. yıl % 75 *5. yıl % 90	* Stratejik Yetenek Planı *Tüccar Masaüstü	xxx\$ xxx\$

Şekil 3.11 Stratejik Girişimlere Kaynakların Tahsis Edilmesi (Stratejik Bütçeleme)

Kaynak: Norton ve Diğ., a.g.e, s.25

Şekil 3.12.’de ise şekil 3.11.’deki girişimlerden, fonlanmasına karar verilen “İşletme Fabrika Gelişme Programı”nın fonlanması gösterilmektedir. Bu girişim için ilk iki yıl içinde gerekli olan maliyet ve sermaye tutarı tahmin edilmiştir. Stratejik girişimlerin faydası uzun vadeli yatırımlar olduklarından dolayı ileriki yıllarda ortaya çıkacaktır.

Girişim: İşletme Fabrika Gelişme Programı Yönetici : John Smith					Proje Süresi: 1/97-7/98			
Tahsis Edilen Kaynak: 5 Kişi Fulltime 5*1900\$ =9500 \$								
Beklenen Fayda	1998				1999			
	D1	D2	D3	D4	D1	D2	D3	D4
Maliyet	9.500	9.500	10.500	12.000	9500	8.000	8.000	8.000
Sermaye				50.000		20.000		
Gelir								
TOPLAM								
Stratejik Konu Üzerine Etki: A sınıfı fabrikalarda hacmi geliştirmeye yönelik uzun dönemli yatırımlar. B sınıfı fabrikalarda sürdürmeye; yeni kaynakları belirler.								

Şekil 3.12 Seçilen Bir Girişimin Fonlanması

Kaynak: Kaplan ve Norton, a.g.e., s.293

3.3.4.2.4. Stratejik Kilometre Taşlarının Belirlenmesi

Planlama ve hedef belirleme işlemleri; bir işletmenin ulaşmayı istediği uzun dönemli sonuçları miktarsal olarak ifade etmesini, bu sonuçlara ulaşmak için gereken mekanizmaları tanımlamasını ve kaynak sağlamasını; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’nde yer alan finansal ve finansal olmayan ölçüler için kısa dönemli kilometre taşlarını belirlemesini ifade eder.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile yöneticiler, stratejik ölçülere ilişkin uzun dönemli yüksek hedefler belirleyerek, kaynakları ve stratejik uygulamaları bu hedeflere ulaşacak şekilde yönlendirerek ve işletmenin uzun yolu üzerindeki kısa

dönemli kilometre taşlarını tespit ederek kurumsal vizyonun ve stratejinin gerçekleştirilmesini sağlayabilirler.⁶⁰¹ Kilometre taşları işletmenin şu andaki programlarının bu ölçüleri ne derecede ve ne zaman etkileyeceğine dair yönetimin inançlarının maddi ifadeleridir. Başka bir ifade ile kilometre taşları uzun dönemli stratejilerin gerçekleştirilmesi amacıyla bu yolda ilerlerken hedef üzerinde kalınmasını sağlamak amacıyla kısa vadeler için ulaşılması beklenen hedeflerin oluşturulmasıdır. Bu kilometre taşları, işletmenin ilerlemekte olduğu, uzun vadeli stratejik yol üzerinde bir sonraki yıl içinde hangi aşamalara ulaşılmasının beklendiğini belirleyecektir. Kilometre taşlarını geliştirmekle yöneticiler geleneksel bütçeleme sürecini finansal olduğu kadar işletmenin stratejik amaçları içine yayarlar.⁶⁰²

Amaç ve ölçüler düzenlendikten sonra, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi oluşturulurken belirlenen yüksek hedeflere ulaşılmasında ve vizyon ve stratejinin uygulamaya dönüştürülmesinde stratejik girişimleri ve kaynakları bu uygulamalara yönlendirmekte uzun dönemli yol üzerinde kısa mesafelerdeki kilometre taşlarının belirlenmesi önemlidir. Yani kısa vadede ne gibi bir durumda olunmasının beklendiği şekillendirilmelidir. İşletmenin stratejik ölçüleri için 3-5 yıla yayılan hedeflerinin belirlendiği sırada, yöneticiler her bir ölçü için bir sonraki takvim yılı içinde ulaşılacak kilometre taşlarının neler olacağına dair tahminde bulunurlar. Yukarıda da belirttiğimiz gibi bu kısa vadeli kilometre taşları, işletmenin uzun dönemli stratejik yolculuğu sırasında kısa dönemde elde edilen ilerlemelerin değerlendirilmesinin yapılacağı özel hedeflerdir.⁶⁰³

3.3.5. İş Planının Sonlandırılması

İş planlama sürecinin sonunda yöneticiler; uzun dönem amaçlar için dört Dengeli Performans Ölçüm Sistemi perspektifi içinde başarmak istedikleri hedef setine sahip, gerekli stratejik girişimleri belirlemiş ve gerekli kaynakları tahsis etmiş olmalıdırlar. Ve bu stratejik amaçları başarmaya doğru ilerlemeyi belirten ölçüler için kilometre taşlarını oluşturmuş olmalıdırlar.⁶⁰⁴

⁶⁰¹ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, s.302.

⁶⁰² Kaplan Norton,**a.g.m.** , Ocak –Şubat 1996,s.9.

⁶⁰³ Kaplan, Norton, **a.g.e.**, 1999, s.301

⁶⁰⁴ Kaplan Norton **a.g.m.**, Ocak -Şubat 1996 s.10.

Bütçenin oluşturulması aşamasında ise ilk olarak her bir operasyon birimi operasyonel ve stratejik bütçeleme süreçlerini bitirmelidirler. Bu bütçeler; tamamlanmış stratejileri, Dengeli Performans Ölçüm Sistemleri amaç ve hedefleri ile birlikte üst yönetim tarafından uygun bulunması için birleştirilmiş bir iş planı içinde toplanmalıdır. Sürecin başlangıcından, başka bir ifade ile hedeflerin kurulması ve girişimlerin değerlendirilip stratejik kaynakların dağıtımında hemfikir olunmasından bu yana, süreç içinde tekrarlama minimum olmalıdır. Üst yönetim zaten her bir operasyon birimi için olabilecek anahtar stratejik çıktıları ve yaklaşımları biliyor olmalıdır. Başlangıçta sürecin odaklanması iletişime olmalı ve sürecin etkinliğini ve doğruluğunu artırmalıdır.⁶⁰⁵

3.4. Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Yaklaşımının Yararları

Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Yaklaşımı'nın yararlarını şu şekilde sıralayabiliriz.

3.4.1. İşletmenin Anahtar Stratejilerini Güçlendirir

Operasyonel bütçe temelindeki faaliyet ve programlar işletmenin şu andaki kabiliyetlerini sürdürmeye veya artırmaya dizayn edilirler. Buna karşılık stratejik bütçe kalemleri yukarıda da belirttiğimiz gibi stratejik hedeflere ulaşmak için arzulanan performans düzeyi ile şu andaki performans düzeyi arasındaki boşluğu kapatmak amacıyla ele alınan girişimlerden oluşurlar. Bu girişimlerin düzgün seçimi ve yönetimi, uzun dönem stratejik başarının devam ettirilmesinin başlıca şartıdır.⁶⁰⁶

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, geçen yılın bütçesini alıp belirli bir yüzde eklemekten daha ziyade, bütçe döneminin merkezine stratejiyi yerleştirir. Stratejiyle bütçe rakamlarını eş anlamlı yapmak, dikkat çekerek çoğu insanı harekete geçirmenin önemli bir yoludur. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni kullanmakla işletmeler iki kat kazançlıdırlar. İlk olarak; yöneticiler ve çalışanlar, etkili bütçe hazırlamak için, stratejinin özünün sağlam bir kavrayışını geliştirmeleri gerektiğinden,

⁶⁰⁵ Lalli, **a.g.e.** s.1.18.

⁶⁰⁶ Niven, **a.g.e.**, 2002, s.237.

buna bağı olarak organizasyonel bilgi ve öğrenme artacaktır. İkinci olarak, ileri sürülen bütçeler bireysel grupların planlarının nasıl strateji üzerine gerçek bir etkiye sahip olduklarını gösterirler.⁶⁰⁷ Ayrıca Dengeli Performans Ölçüm Sistemi daha iyi ve daha tam bir yönetim bilgisi de sağlamaktadır.⁶⁰⁸

Stratejik bütçe daha öncede ifade ettiğimiz gibi operasyonel bütçenin % 10'u kadardır, bu kaynakların uzun dönem değeri özel dikkat gerektirir. Öncelikleme kriterleri genellikle daha öncede belirttiğimiz gibi; net finansal fayda, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne karşı ağırlıklandırılmış stratejik önem, risk, çevresel etki, topluluk ilişkisi gibi finansal olmayan faktörler olabilir. Finansal ve finansal olmayan faktörlerin kombinasyonu uzun dönem stratejik fayda sağlayacak bir yaklaşım sağlar. Eğitim gibi direk gelir üretmeyen faaliyetler için sürdürülebilirlik programları veya stratejik destek yatırımları gibi düzgün yatırımlar yapılır.

3.4.2. Bütçeleme Sürecinde Oyun Oynamayı Azaltır

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi kurulduğunda, anahtar prensip olarak strateji belirleyici özellik olur. Buna bağı olarak normal bütçeleme süreci içinde görülen tipik oyun oynama olasılığını azaltır. Ayrıca, herkesi harcama planları ve strateji arasındaki direk bağlantıyı göstermeye zorlamak, konuşmak için bütün alternatifleri masaya koyar. Bu yaklaşım; bu çevre içinde sadece bütçe tahsisatından çok az fazla pay istemek, buna karşılık çok az sonuç vaad etmek şeklindeki süreci değiştirerek, gerçek stratejik değeri görüntüleyen taahhütler üretmeye teşvik edecektir.

3.4.3. İş Birliğine Rehberlik Sağlar

Bütçeleme sürecinin işleyişine yönelik herhangi bir tekrar yapılandırma için, yöneticiler özel kişisel bütçe rakamlarına ulaşmaya yönelik zihinsel tutumlarını değiştirerek işletmenin stratejik hedeflerini karşılama üzerine bir takım yaklaşımına doğru odaklanmalıdırlar. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi bu değişimi kolaylaştırır. İşletme geniş amaçlarını başaracak optimal harcama karmasının ne olduğu üzerine

⁶⁰⁷ Niven, a.g.e.,2002, s.237.

⁶⁰⁸ Malin Sofia Harlem; Using The Balanced Scorecard To Overcome Barriers in Strategy Implementation; A Case Study of the Balanced Scorecard Implementation at Telemark County Tax Office, **İnternational Management master Thesis**, No: 2002:16 Scool Of Economics and Commercial Law, Göteborg Universty, s.89.

bütün gerekler arasında açık bir diyalogu cesaretlendirmekle yönetim içinde değişikliği kolaylaştırır. Bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi- rehberlik yaklaşımı kullanmanın önceliği şudur ki; yöneticiler, uygun olmayan herhangi bir açıklamanın fonlarda bir azalmaya klavuzluk yapabileceğinden korkarak harcama planlarını paylaşmaya isteksiz olabilirler. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile ise; gruplar arasındaki sinerjiyi araştırmaya cesaretlenirler ve toplandığında mümkün olduğu kadar organizasyonel düzeylerde bir kazanca dönüşecek, herkesin kendi bireysel amacını başarabileceği yollar ararlar.

3.4.4. Öğrenmeyi Kolaylaştırır

İşletmeler; bütçe kararları sonucunda meydana getirdikleri sonuçları dikkatlice incelemelidir. Bir denetim veya inceleme; yapılan belirli bir girişimin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hedefleri üzerine umulan faydayı gerçekte üretip üretmediğini belirlemeye ilişkilendirilmelidir. Fonlanmış girişimler bir hipotezi temsil ederler. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçü ve amaçları, girişimlerin arkasındaki hipotezin geçerli olduğunu ve sonuçlar üreteceklerini temin etmek için aynı özenle test edilmelidirler.⁶⁰⁹ Süreç bu şekilde işlediğinde ise geri bildirimin bir sonucu olarak öğrenme artacaktır.

3.4.5. Zaman Tasarrufu Sağlar

Bu günün teknolojisi işletmelere bir stratejik bütçeleme oluşturmalarında yardımcı olabilecek düzeydedir. Stratejik bütçeleme üst düzeyden alt düzeye kadar işletmenin bütün düzeylerinde otomasyon ve sıkı bir entegrasyon gerektiren bir yönetim aracıdır ve buna bağlı olarak işletmenin değerli zamanını ve kaynaklarını korur ve yöneticileri baş ağrısından kurtarır. İşletmeler operasyonlarının bir iç parçası olarak süreci, mümkün olduğu kadar düzenli bir şekilde güncellerler ve işlemde geçirirler. Stratejik bütçeleme, bir stratejik yönetim aracı olarak hizmet edebilir ve bu günün dinamik pazarlarında çok hayati olan rekabetçi bir avantaj sağlayabilir.⁶¹⁰

⁶⁰⁹ Niven, **a.g.e.**,2002,s.237.

⁶¹⁰ Craig Fearon, "The Budgeting Nightmare", **CMA Management**, Mayıs 2000, s.11.

3.5. Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Modeli İle Bütçesiz Yönetim Modelinin Karşılaştırılması

Stratejik hedeflerin daha iyi iç koordinasyon ve realizasyonu üzerine odaklanan Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ve işletmenin, dış beklentilere –özellikle yatırımcılar- daha iyi oryantasyonunu amaçlayan Değer Temelli Yönetim gibi yeni yönetim araçları; sermaye pazarları ve stratejiye doğru daha esnek bir performans yönetim düzeyi için bir ilerleme oluşturmuştur. Buna rağmen, esnek operasyonel planlama ve ölçme yönetimine dönüşüm genellikle eksiktir. Bütçesiz yönetim modeli bu eksikliği kapatmayı amaçlamıştır.⁶¹¹ Bütçesiz yönetim modelinde bütçenin yerini dört araç almaktadır: finansal ve vergi planlama için, döner finansal tahminler; performans yönetimi için, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; bir sabit maliyet seti; ve son olarak bize yıl boyunca proje planları yatırımlarımızı revize etmemize müsaade edecek ihtiyaç duyulduğunda kaynakları tekrar tahsis edecek kaynak yatırım kararları seti.⁶¹² Bütçesiz yönetim modeli, sadece finansal ve finansal olmayan ölçülerin geniş bir çeşidini kullanmayı tavsiye etmez aynı zamanda; bir şeyin anlamını ya da niteliğini sonradan anlama ile göreceli performans temelli bir tarz içinde kullanılabileceğini vurgular. Başka bir ifade ile, iç veya dış amaçların her ikisi ile kıyaslanıp performans subjektif olarak değerlendirilebilir.⁶¹³ Bütçesiz yönetim sistemini geliştirmek ve yaymak amacıyla kurulan Bütçesiz Yönetim Masası ise (Beyond Budgeting Round Table) 1998 yılında 60 üye işletme tarafından kurulmuştur ve her geçen gün üye sayısı artmaktadır⁶¹⁴

Bütçesiz yönetime doğru bu yönelişin yanında bütçeleme süreci üzerine yapılan bütün araştırmalar bütçelemenin hala işletmeler için çok kritik olduğunu göstermektedir.⁶¹⁵ Ancak bir yönetim aracı olarak geleneksel bütçeleme; 21 yüzyılın ihtiyaçlarını karşılamamaktadır.⁶¹⁶ Buna karşılık özellikle Dengeli Performans Ölçüm Sistemi gibi modern yaklaşımların geliştirilmesi ile son yıllarda bütçeleme çok önem

⁶¹¹ Jurgen Daum, “New Management Concepts for a New Era”, <http://www.juergendaum.com/bb.htm>.(Erişim10.01.2005).

⁶¹² David Norton, “ New Tools for a new Corporate Culture: The Budget –Less Revolution”, **Balanced Scorecard Report**, Cilt 4, Sayı 1, Ocak – Şubat 2002,s.8-9.

⁶¹³ Hansen, Otley, Van Der Stede,**a.g.m.**, s.95-106.

⁶¹⁴ Smith,**a.g.m.**, s.1-10.

⁶¹⁵ Mike Bourne , “Driving value Through Strategic Planning and Budgeting”, **CIMA Insight**,Temmuz 2004 (This publication is based on the Better Budgeting forum held at Chartered Accountants’ Hall, London 24 Mart 2004. ISBN 1-84152-286-4), s. 8.

⁶¹⁶ Peter Horvath, Ralf Sauter, “Why Budgeting Fails: One Management System Is Not Enough” **Balanced Scorecard Report**, Eylül- Ekim 2004, s.5.

kazanmıştır ve finansal olmayan göstergelerin kullanılmasının artmasıyla, bütçeleme bu ölçülerin kullanımıyla birleştirilmektedir ve terkedilmesi pek muhtemel görülmemektedir. Bunun yanında standart maliyetlerin ve varyans analizlerinin kullanılmasının önemi azalacaktır.⁶¹⁷ Dengeli Performans Ölçüm Sistemi yaklaşımının güzel bir yönü, önemli finansal olmayan ölçüleri planlama süreci içine entegre etmesidir. Sadece finansal ölçüler takımını görüşmek yerine süreç; iş içinde ve bunların nasıl ölçüleceği ile ilgili olarak, başarının sürücülerinin ne olduğu üzerine odaklanır. Hedefler bu ölçüleri için oluşturulabilir ve projeler ve girişimler onları başarmaya yönelik olarak geliştirilebilir. Daha sonra, plan veya bütçe, bu sürecin sonucu olur.⁶¹⁸ Yıllık planlama süreci bu işletmelere amaçlarına doğru gitmelerine yardım eder. Bu günün operasyonlarından, geleceğin amaçlarına maddi ve ölçülebilir bir köprü sağlar. Stratejik Planlama ve Bütçeleme sürecine yüzlerce harcama kalemi hakkında endişelenmekle başladığınızda, strateji ve bütçe ilişkilendirilmemiş olur. Detaylar sadece bir oyalayıcı olarak davranırlar. Bu açıdan da Dengeli Performans Ölçüm Sistemi işletmeye oldukça önemli bir katkı sağlar.⁶¹⁹

Sonuç olarak geleneksel bütçelemeye alternatif olabilecek bir bütçeleme sistemi şu prensipler üzerine temellenmelidir:⁶²⁰

- i. Stratejiyle düzenlenmiş bütçeleme.
- ii. Bütçelemeye ilişkilendirilmiş finansal olmayan göreceli performans ölçüleri.
- iii. Toplam bütçelerin kullanımı yoluyla detayların azaltılması.
- iv. Sabit bütçeler yerine döner bütçelerin kullanılması.
- v. İnsanları ödüllendirmeye sabit bir bütçenin yerine göreceli hedeflerin kullanımı.
- vi. Departmansal ve organizasyonel birim performansı yerine süreçler üzerine odaklanmayı artırmak.

⁶¹⁷ Stephen Lyne , David Dugdale “Beyond Budgeting or Better Budgeting?” presented at EAA, 2004 (European Accounting Association Annual Congress)

⁶¹⁸ The Buttonwood Group LLP,” a.g.m. s.39-46.

⁶¹⁹ Karen M. Kroll “Budgeting: More than Just Crunching The Numbers, **Industry Week**, Ağustos 1997, s.36

⁶²⁰ Horvath, a.g.m., s.5.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DENGELİ PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMİNE DAYALI STRATEJİK BÜTÇELEME SÜRECİ UYGULAMA MODELİ

4.1 Marshall Boya ve Vernik Sanayi Anonim Şirketi'nin Tanıtımı

Marshall A.Ş., 1954 yılında, Topkapı Maltepe mevkiinde 2000 m²'lik bir alanda, 20 personelle boya üretimine başlamıştır. 1967 yılında, şehirden uzak ve denize yakın bir yer olan İstanbul'un 65 km. doğusundaki, Gebze- Eynarca mevkiinde yeni fabrika inşaatına başlanmış ve 1972' yılında burada tam kapasiteyle üretime geçilmiştir.

Daha sonraki yıllarda alınan lisanslar, know-how anlaşmaları, teknolojik ilerlemelerle birlikte, artırdığı ürün çeşitleri ve üretim kapasitesiyle, Marshall Boya ve Vernik Sanayi A.Ş. bugün Türkiye'nin önde gelen boya üreticisi olmuştur. Marshall, insana ve eğitime verdiği önemin yanı sıra, çevreci boya teknolojisine yaptığı büyük yatırımlarla ve uyguladığı çevre yönetim sistemiyle de sektörde öne çıkmaktadır. Türk boya sektöründeki gelişmelere sürekli öncülük eden Marshall, Temmuz 1998'de gerçekleştirilen hisse devri ile boyada Dünya devi olan Akzo Nobel bünyesine katılmıştır.

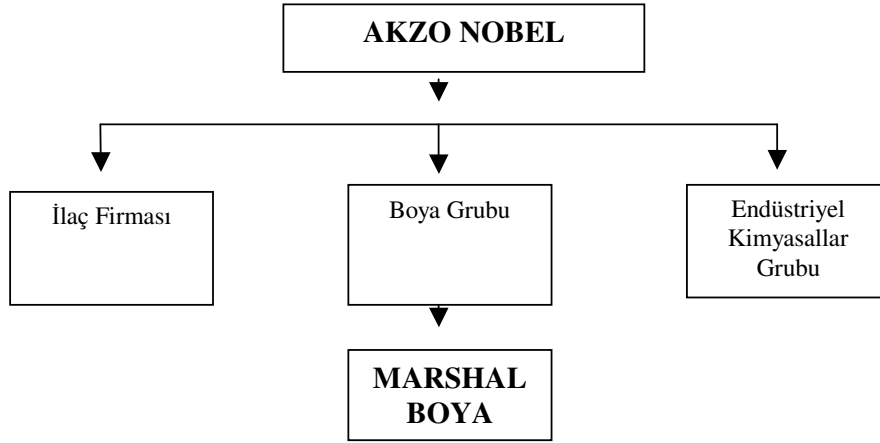
Marshall A.Ş.'nin kuruluşundan bu yana geçirdiği süreç kronolojik olarak şu şekildedir:

- i. 1954 Kuruluş, Topkapı İstanbul,
- ii. 1967 Gebze tesislerinin kuruluşu,
- iii. 1990 Borsada halka arz,
- iv. 1993 Türkiye'de ilk ISO 9000 belgesi alan boya kuruluşu,
- v. 1997 Türkiye'de ilk üçlü sorumluluk belgesi alan boya kuruluşu,
- vi. 1998 Hisselerin Akzo Nobel'e devri,
- vii. 1999 Türkiye'de ilk ISO 14000 belgesi alan boya kuruluşu,
- viii. 2001 Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulamalarının başlaması,
- ix. 2001 ISO 9001, ISO 14001, OHSAS 18001 ve SA 8000 Entegre Yönetim Sisteminin Kurulması,
- x. 2001 BVQI tarafından OHSAS 18001 belgelendirilmesi.

Akzo Nobel Dünyada 5 milyar\$ satışıyla en fazla boya satan işletmedir. Değişik ülkelerde 34 fabrikası bulunan Akzo Nobel'in İngiltere'nin ardından en büyük fabrikası Türkiye'dedir. Ağırlıklı hisselerinin Akzo Nobel'e geçmesiyle ve Akzo Nobel'in "inşaat dışı boya üretiminden vazgeç" demesi üzerine küçülen Marshall, yeniden yapılanmasını tamamlayarak büyümeye yönelmiştir. Marshall, Akzo Nobel'in

Ortadoğu, Rusya ve Balkanlar'da genişleme stratejisini gerçekleştirmekle görevlendirilmiştir.

Marshall A.Ş.'nin holding içindeki yeri aşağıdaki Şekil 4.1.'de gösterilmektedir



Şekil 4.1 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'nin Akzo Nobel İçindeki Yeri

1998'de Akzo Nobel bünyesine girmeden önce, 150 milyon dolar civarında cirosu olan, Türkiye'nin 500 büyük sanayi kuruluşu sıralamasında ilk 100 arasında yer alan Marshall, ortaklık sonrası 70 milyon dolar cirosu ile, büyük sanayi kuruluşları arasında 178'inciliğe gerilemiştir. Bu küçülme hisselerin yüzde 87'sini alan Akzo Nobel'in tercihidir.

İşletmenin, (X-1) yılı için yüzde 6.4 oranında olan ihracat oranını önümüzdeki 5 yıl içinde yüzde 20'lere doğru yükseltmeyi hedeflemektedir. Genel Müdür Feridun Uzunyol; “Uzun vadede hedefimiz üretimimizin yüzde 50'sini ihraç etmek” şeklinde işletmenin daha uzun vadeli hedefini belirtmiştir.

Akzo Nobel, yukarıda da belirttiğimiz gibi; Ortadoğu, Türk Cumhuriyetleri, Rusya, Ukrayna ve Balkan ülkelerindeki genişleme görevini Marshall'a vermiştir. İşletme şu anda; Bulgaristan ve Romanya'da satış ve pazarlama ağı kurmuştur. Ticari bağlantılarını artırmaya çalışmaktadır. Rusya ve Ukrayna işletme için çok büyük pazar konumundadır. İşletme özellikle ilgi alanını bu pazarlar üzerine yoğunlaştırmıştır. Aynı

zamanda, İran pazarını inceleme altına almış durumdadır. Bu ülkelerde satış ağını genişletmeye çabalamaktadır.

Marshall A.Ş.'nin özellikle inşaat boyaları konusunda geniş bir ürün yelpazesi bulunmaktadır.

4.2. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'de Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Uygulaması

Marshall A.Ş., 2000 yılından bu yana teknik ve yönetsel eksikliklerini gidererek sürekli gelişimi hedefleyen bir yapılanma süreci içerisinde yer almaktadır.

İşletme bu sürecin bir uzantısı olarak yönetim ihtiyaçlarını 4 ana başlıkta belirlemiştir:

- i. Stratejinin uygulamaya dönüştürülmesinin sağlanması.
- ii. Veriye ve analize dayalı bir yönetim biçimi ve karar alma sürecinin yerleştirilmesi.
- iii. Hedeflerin gerçekleşen değerlerle karşılaştırılmasını baz alan bir performans yönetim sisteminin ve buna uygun raporlama düzeninin oluşturulması.
- iv. Uzun vadeli başarıyı temel alan ve destekleyen bir teşvik ve prim sisteminin kurulması.

İşletme bu ihtiyaçların karşılanabilmesi amacıyla 2001 yılında Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni benimsemiş ve uygulamaya almıştır.

Biz işletmeye 5. bir ihtiyaç olarak; stratejinin uygulanmasının sürekliliğinin sağlanması amacıyla bütçeyle entegrasyonun sağlanması gereğini belirterek, bu çalışmamızla (X) yılı bütçe uygulaması için stratejik bütçe modeli geliştirdik ve uyguladık.

Marshall A.Ş.'de Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulaması şu aşamalardan oluşmaktadır:

- i. İşletme vizyonun ve misyonunun belirlenmesi,
- ii. Uygulanacak stratejilerin belirlenmesi,

- iii. Stratejiyle bağlantılı olarak, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin her bir perspektifi içinde ulaşılması amaçlanan hedeflerin belirlenmesi,
- iv. Her perspektifin ölçüm kriterlerinin belirlenmesi,
- v. Bu ölçüm kriterlerine ilişkin kısa dönemli hedeflerin belirlenmesi,
- vi. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin nasıl değerlendirileceğinin belirlenmesi,
- vii. Hedeflere ulaşmak için operasyonel planlarının çıkarılması,
- viii. Sistemin takibi, güncellemesi ve yönetiminin gerçekleştirilmesi.

Bu süreç bütün olarak değerlendirildiğinde Dengeli Performans Ölçüm Sistemi işletmeye üç açıdan yarar sağlamaktadır:

- i. Stratejik Yönetim Aracı Olarak,
- ii. Performans Ölçüm Aracı olarak,
- iii. İletişim Aracı Olarak.

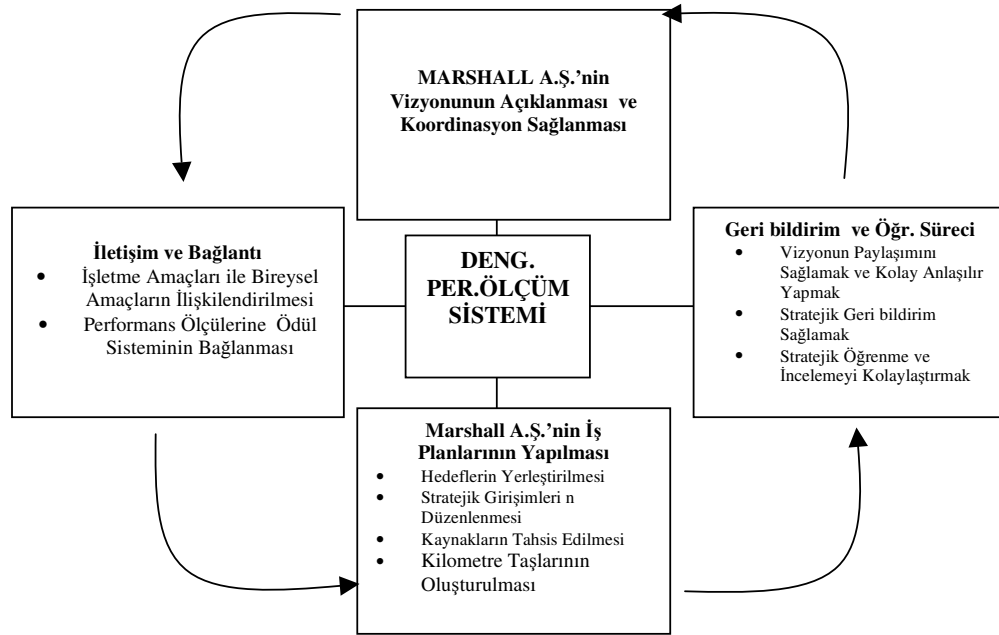
4.2.1. Marshall A.Ş.'de Stratejik Yönetim Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi; Marshall A.Ş.'nin stratejik hedeflerinin belirlenmesini ve bu hedeflere ulaşmayı sağlayacak kritik engellerin tanımlanması sağlamaktadır. Marshall A.Ş. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi etrafında oluşturulan yönetim süreci ile; uzun dönem stratejiyi uygulama üzerine odaklanmayı ve kısa dönem faaliyetleri ile stratejilerini uyumlu bir şekilde yürütmeyi amaçlamaktadır. Başka bir ifade ile, yeniliğe açık bir işletme olarak Marshall A.Ş., Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni uzun dönemli stratejilerini yönetmek amacıyla bir stratejik yönetim sistemi olarak kullanmaktadır. İşletme kısa dönemli faaliyetlerini uzun dönemli amaçlarına bağlamak için şekil 4.2.'de gösterildiği gibi şu dört süreç üzerine odaklanmaktadır:

- i. İşletmenin Vizyon, Misyon ve Stratejisinin Belirlenmesi ve Açıklanması (Vizyonun Dönüştürülmesi).
- ii. Stratejik Hedef ve Ölçülerin Yaygın Bir Şekilde İletişiminin ve Aradaki Bağlantıların Kurulmasının Sağlanması (İletişim ve Bağlantı).

- iii. Stratejik Girişimlerin Planlanması, Hedeflerin Belirlenmesi ve Uyumlu Bir Hale Getirilmesi(İş Planlama).
- iv. Stratejik Geri Bildirim ve Öğrenmenin Artırılması(Geri Bildirim ve Öğrenme).

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi, işletmenin müşterileri ve hissedarlarının beklentileri yönünde oluşturduğu; vizyon, misyon, strateji ve değerlerini uygulamaya dönüştürmeyi amaçlayan bir sistemdir. Bu açıdan öncelikle; işletmenin vizyonunu, misyonunu, stratejilerini ve değerlerini açıklamak yararlı olacaktır. Vizyon, misyon, strateji ve değerlerin nasıl Dengeli Performans Ölçüm Sistemi yoluyla uygulamaya dönüştürüldüğünü ise (X) yılı için Stratejik Bütçeleme Süreci'ni oluştururken ileriki kısımlarda ayrıntılı olarak açıklayacağız.



Şekil 4.2 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'de Stratejik Yönetim Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi

4.2.1.1. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'nin Vizyonu

Marshall A.Ş.'nin vizyonu: “Değerlerimiz, bilgimiz ve çalışanlarımızla, müşterilerimizin, tedarikçilerimizin, toplumun ve ortaklarımızın memnuniyetini sağlayarak iç pazarda ve ihracatta lider boya firması olmak”, şeklinde belirlenmiştir.

4.2.1.2. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.’nin Misyonu

Marshall A.Ş.’nin Misyonu:

“- Sürekli gelişme anlayışıyla, bilgi ve teknolojiyle, ürün ve hizmetlerimizi, değişen toplumun değişen beklentilerine uygun hale getirmek,

- Müşterilerimiz ve tedarikçilerimizle köklü ve değer katan ilişkiler oluşturmak,

- Tüm çalışanlarımızı teşvik etmek ve başarılarını desteklemek,

- Varlıklarımızın değerini artırarak ortaklarımız ve yatırımcılar için çekiciliğimizi sürdürmek.” şeklinde belirlenmiştir.

4.2.1.3. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.’nin Stratejileri

Marshall A.Ş.’nin başlıca stratejileri:

“- En az maliyetle değerleri en üst seviyeye çıkarmak,

- Müşteri odaklı pazarlama,

- Bilgi yönetimi’ dir.

4.2.1.4. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.’nin Değerleri

Marshall A.Ş. nin değerleri ise:

“- Dürüstlük düsturumuzdur,

- Faaliyetlerimiz güveniliridir,

- Toplum değerleri bizim kılavuzumuzdur,

- Çalışanlarımız en önemli kaynağımızdır”

4.2.1.5. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.’nin Toplumsal Sorumlulukları

SA 8000, ISO 9001 ve ISO 14001’i örnek alan, performans koşulları kadar prosedür ve sistem koşullarını önemseyen, yönetim sistem ile davranış kodunun bileşimi

bir standarttır. İktisadi Öncelikler Konseyi Akreditasyon Bölümü (CEPAA) tarafından ABD’de geliştirilen SA 8000 bu alandaki ilk denetlenebilir standarttır. Bu girişim Uluslar arası Çalışma Örgütü (ILO), İnsan Hakları Evrensel Bildirisi ve Birleşmiş Milletler Çocuk Hakları Konvensiyonlarını esas almaktadır. SA 8000 standardı belgesi, sosyal olarak kabul edilen çalışma uygulamalarını teşvik eden yönetim sistemlerinin geliştirilmesini ve denetimini içermektedir.

Aşağıdaki konularda temel standartlar belirlenmiştir:

- i. Çocuk Çalıştırma,
- ii. Zorunlu Çalıştırma,
- iii. Sağlık ve Güvenlik,
- iv. Dernekleşme Özgürlüğü ve Toplu Görüşme Hakkı,
- v. Ayrımcılık,
- vi. Disiplin Uygulamaları,
- vii. Çalışma Saatleri,
- viii. Ücret Düzeyleri,
- ix. Yönetim Sistemleri.

Birçok işletme için çalışma kuralları ya da Sosyal Standartlara uygunluk; yalnızca çalışanların güvenini kazanmakla kalmayıp aynı zamanda artan müşteri bağlılığı kanalı ile de rekabet avantajına katkıda bulunmaktadır.

Tüm bu gelişmeleri yakından takip eden Marshall Boya 2000 yılında SA 8000 Sosyal Sorumluluk Yönetim Sistemi kurma çalışmalarına başlamış ve 2001 yılı başında tamamlayarak Türkiye’de standardı alabilen ilk üç firma arasına girmiştir. Yine aynı yıl ISO 9001, ISO 14001, OHSAS 18001 ve SA 8000 Entegre Yönetim Sistemini kurmuştur.

4.2.2. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.’de Performans Yönetim Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi

Marshall A.Ş. bünyesinde uygulanmakta olan performans yönetim sistemi, işletme vizyonu ve stratejileri doğrultusunda hedefler ve ölçüm kriterlerinin belirlenmesiyle, çalışanların işletmeye sundukları katma değeri ölçmek ve bu ölçüm doğrultusunda çalışanları ödüllendirmek amacı ile kurulmuştur.

Performans yönetiminin temelinde kısa ve uzun vadeli hedeflerin gerçekleştirilmesinin sağlanması ve sonuçlarının kontrolü yatmaktadır. İşletme stratejisinin başarılmasına en önemli etkiyi yapan anahtar süreçlerin belirlenmesinden sonra, anahtar performans göstergeleriyle (KPI-Key Performance Indicators) somutlaştırılarak ölçülebilir bir baza getirilmesi ve işletme geneli için bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hazırlanması amaçlanmaktadır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulamasıyla finansal göstergelerin yanı sıra finansal olmayan göstergelerinde (iş süreçler, müşteriler, öğrenme ve büyüme) başarının ölçümlemesinde yer alması hedeflenmektedir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde belirtilmiş anahtar performans göstergelerin departman ve kişi seviyesine indirgenmesi ve kişilerin performans takip ve teşvik sistemlerine bağlanması planlanmaktadır. Kişilere ve departmanlara indirgenmiş hedeflerle; karar alma mekanizmasının kolaylaştırılması, bu kararların kurumsal hedeflere etkisinin ölçülmesi, teşvik sistemiyle çalışma motivasyonunun artırılması ve kişilerin ve departmanların performanslarının yalnız sorumlu oldukları alanlara bağlı iş hedefleriyle ölçülmesi sağlanmış olacaktır. Başka bir ifade ile, Performans Yönetim Sistemi ile; çalışanların görev tanımları doğrultusunda oluşan “sabit gelir”lerinden ayrı olarak, hedeflere erişim ve performans değerlendirmesi sonucunda belirlenen “değişken gelir”leri hesaplanmaktadır. Marshall A.Ş.’de şu an itibarı ile sadece pazarlama departmanı hedefleri ile prim sistemi ilişkilendirilmiş durumdadır. Uzun dönemde bütün departmanlarda uygulanması amaçlanmaktadır.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin belirgin bir özelliği, hedeflerin ve değerlendirmenin; Finans, Müşteri/Pazar, İç Süreçler ve Çalışan ve Bilgi sistemlerini geliştirmeyi esas alan Gelişen&Öğrenen perspektif olarak dört perspektiften yapılmasıdır. Bir diğer özellik ise, işletme hedeflerinin üst yönetimden çalışanlara dek kırılarak dağılmasıdır. Böylelikle, hedeflerin sadece üst yönetimin sorumluluğunda kalmaması, her bir düzeydeki çalışanın hedeflere ulaşım için sorumluluk alması sağlanmaktadır. Marshall A.Ş. bünyesinde, 496 çalışanın yıl bazında ve 496 çalışan içinde 250 çalışanın üç aylık dönemlerde değerlendirilen hedefleri bulunmaktadır.

Hedeflerin sağlıklı bir şekilde kayıt edilmesini ve değerlendirilmesini sağlamak amacıyla intranet ortamında geliştirilen “Dengeli Performans Ölçüm Sistemi” programı (QPR) kullanılmaktadır. Yıl başında yöneticiler ve çalışanlar arasında hedef

mutabakatı sağlandıktan sonra, çalışanlar parametre ve hedeflerini sisteme girmektedir. Bu hedefler, çalışan ve yöneticisi tarafından sistem üzerinde onaylanmaktadır. Yıl sonu geldiğinde, hedef gerçekleşme oranları yöneticiler tarafından sisteme girilmektedir. Gerçekleşme yüzdeleri, yönetici ve çalışan tarafından onaylandıktan sonra, sistemden çekilen veriler ile “değişken gelir” hesabı yapılmaktadır.

Genel kural olarak, bir hedefin toplam değerlendirmeye katılabilmesi için en az % 70 oranında gerçekleşmesi gerekmektedir. Eğer başarı, hedefin % 70’inin altında kaldıysa tüm hedefler sıfır olarak değerlendirilmektedir. Bu noktaya alarm noktası da denilmektedir. Örneğin bir satış personelinin ilk üç aylık satış hedefi 10.000 YTL olarak verilmiş ise 7.000 YTL noktası 0 kabul edilip bunun üzerindeki tutarlar yüzdesel olarak hesaplanarak hedefin gerçekleşme oranı bulunmaktadır. Ve buna göre prim verilmektedir.

Sonuç olarak; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile tüm yönetim kademeleri ve çalışanlar için şirket stratejileri ile uyumlu açık, ölçülebilir ve şeffaf hedefler belirlenmektedir. Böylelikle, çalışanların şirket hedeflerine katkısı ölçülebilmektedir.

Yıl bazında ve üç aylık dönemler için hedefler önceden belirlenmekte ve hedeflere ulaşımı sağlayacak adımlar önceden bilinebilmekte ve gerekli tedbirler alınabilmektedir. Şeffaf değerlendirme kriterleri ile, “değişken gelir” hesabı şimdilik pazarlama departmanı çalışanları tarafından da yapılabilmektedir. Yukarıda belirttiğimiz gibi prim sistemi ile ilişki ileriki yıllarda bütün departmanlarda sağlanacaktır.

4.2.3. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.’de İletişim Aracı Olarak Aracı Olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi

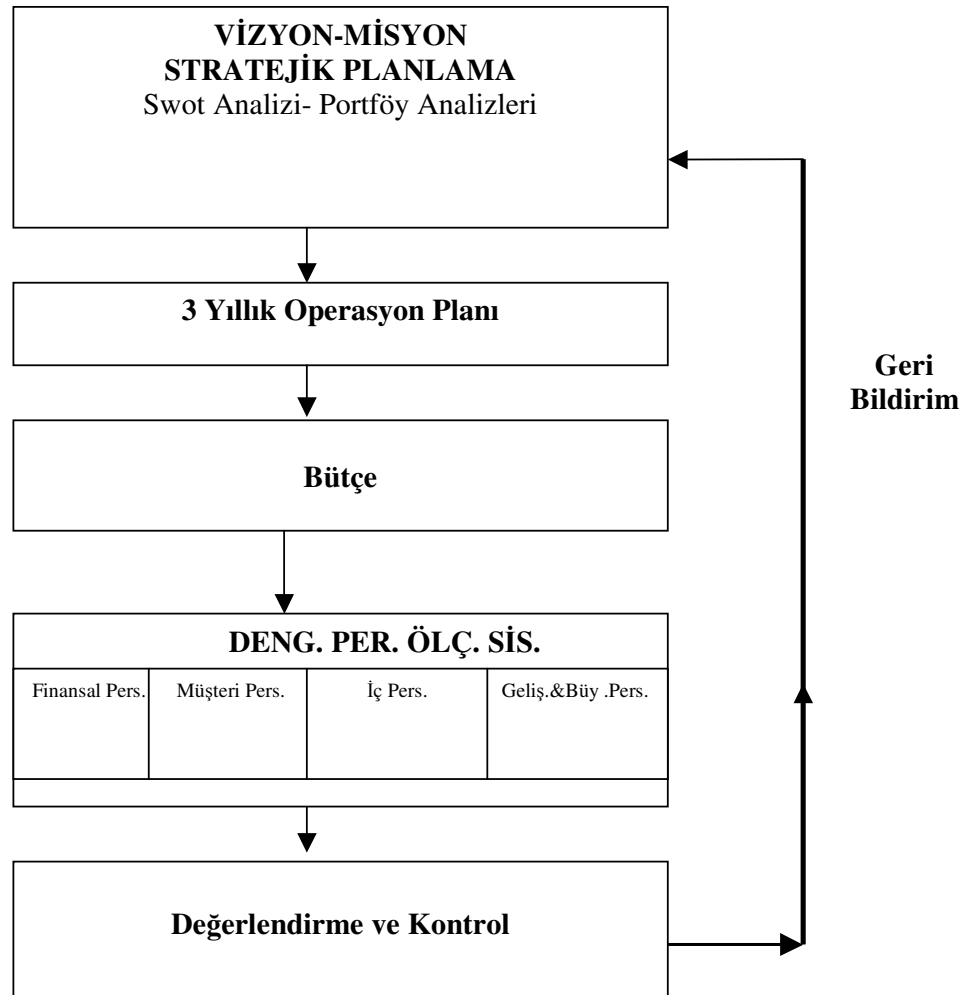
Başarılı bir strateji uygulama için bütün çalışanların, tam ve etkili olarak stratejiyi anlamaları gereklidir. Aynı zamanda bireysel işler stratejinin başarılmasına katkıda bulunacak şekilde stratejik amaçlarla ilişkilendirilmelidir.

Marshall A.Ş. özellikle bireysel amaçlarla işletme amaçlarının uyumlu hale gelmesi için Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’ni kullanmaktadır. Yayılma süreci vasıtasıyla işletme stratejileri alt kademelere doğru kırılarak dağılmaktadır. Bu

çalışanlar tarafından stratejinin daha iyi anlaşılmasını sağlamakta ve stratejinin daha iyi iletilmesini sağlamaktadır.

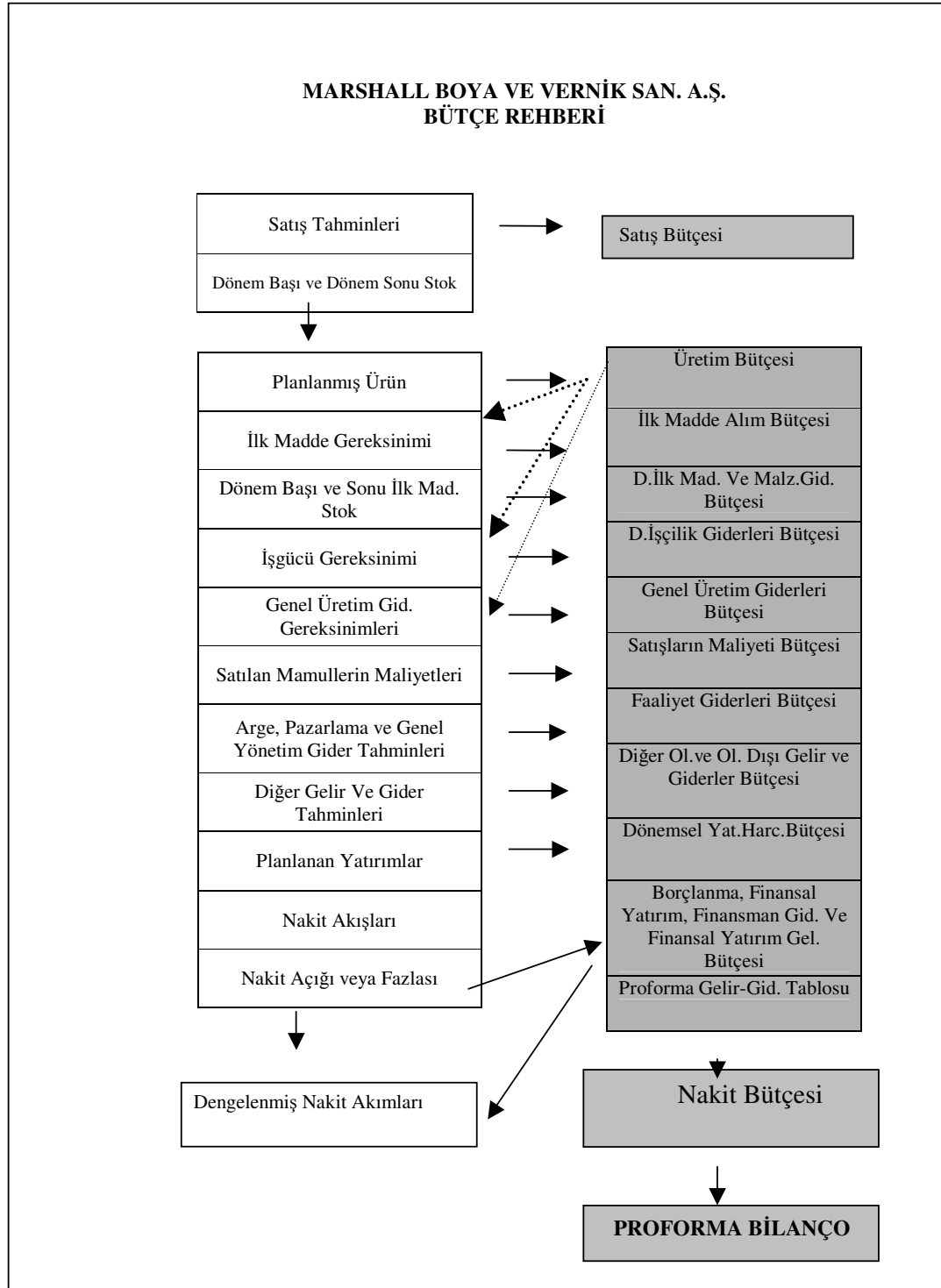
4.3. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'nin Mevcut Bütçeleme Süreci

Marshall A.Ş. de Yönetim Kurulu tarafından belirlenmiş ve onaylanmış stratejiler çerçevesinde, 3 yıllık operasyon planı ve bu plana bağlı olarak 3 yıllık bütçe hazırlanmaktadır. Daha sonra Dengeli Performans Ölçüm Sistemi amaç ve hedefleri belirlenmektedir. Aylık olarak gerçekleşen mali sonuçlar, bütçe ve geçmiş yıl ile karşılaştırılarak yöneticilere ve Yönetim Kurulu'na sunulmaktadır



Şekil 4.3 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'nin Bütçesinin Stratejik Yönetim Süreci İçindeki Yeri

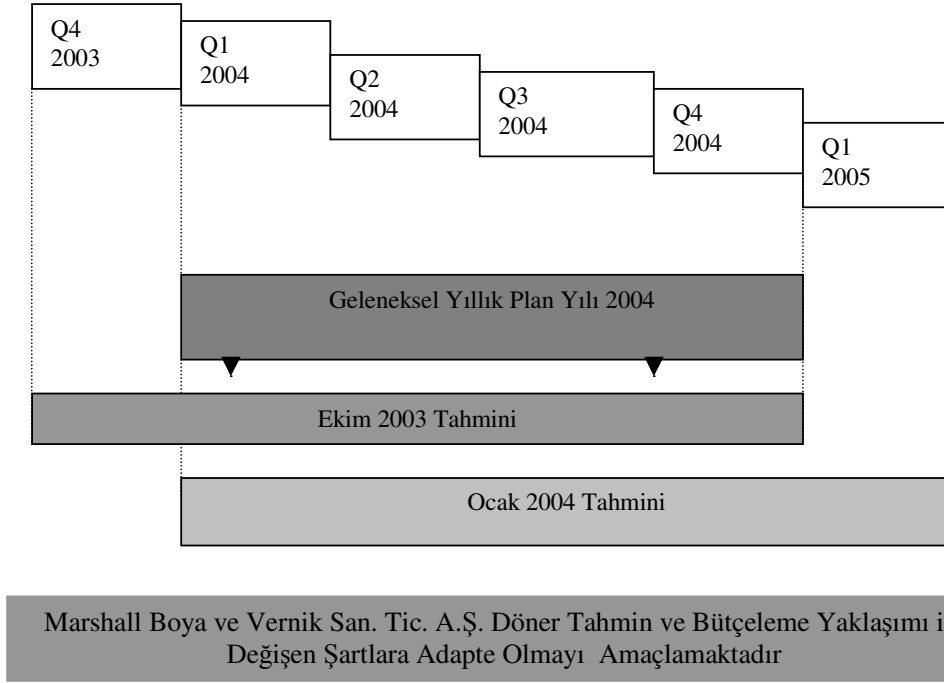
Aşağıdaki Şekil 4.4. ise işletmenin bütçeleme sürecini göstermektedir.



Şekil 4.4 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Bütçeleme Süreci

Buradaki süreç geleneksel bütçeleme sürecidir. İlk olarak satış tahminleri miktar olarak yapılmakta sonra satış fiyatı tahmin edilmekte ve satış bütçesi oluşturulmaktadır. Daha sonra şekilde görüldüğü gibi üretim bütçesi ve diğer bütçeler oluşturulmaktadır.

Şekil 4.5. ise bütçeleme sürecinin döner bütçe şeklinde yılda 4 defa güncellendiğini ifade etmektedir.



Şekil 4.5 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Bütçeleme Sürecinin Bir Parçası Olarak Döner Tahmin ve Bütçeleme(Dinamik Bütçeleme)

Tablo 4.1’de her bir departmana tahsis edilen bütçeyi göstermektedir.

Tablo 4.1. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Bütçeleme Sistemi İçinde Departman Bütçeleri

DEPARTMAN	BÜTÇE	
	Gider Bütçesi	Sermaye Bütçesi
Üretim	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
Genel Yönetim	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
Pazarlama Satış	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
Araş.& Geliş.	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX
Finasman	XXXXXXXXXX	XXXXXXXXXX

Her bir departman için sermaye harcaması ve operasyonel harcamalar için fon tahsis edilmektedir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulaması kapsamında ele alınacak girişimler hangi departmanı kapsıyor ise gerekli fonlar o departmanın bütçesinden karşılanmaktadır.

4.4. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.’nin Mevcut Bütçeleme Sürecinin Stratejik Bütçeleme Açısından Değerlendirilmesi

İşletmelerin strateji uygulamada başarılı olabilmelerinin en önemli şartlarından biri strateji ile bütçe arasındaki bağlantının sağlanmasıdır. Marshall A.Ş. için “Stratejik Bütçeleme Modeli” oluşturmada önce Marshall A.Ş.’nin bütçeleme sürecinin strateji ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmediğini belirlemeye çalıştık.

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’nin uzun dönemli entegre bir stratejik planlama ve operasyonel bütçeleme işleminde kullanılabilmesi için şu dört şartın yerine getirilmesi gerekmektedir:

- i. Büyük hedefler belirlemek,
- ii. Stratejik girişimleri belirlemek,
- iii. Önemli ortak iş girişimlerini belirlemek,
- iv. Yıllık kaynak ayrımı ve bütçelerle bağlantı kurulması.

Marshall A.Ş. bütçeleme sürecinin stratejiye ilişkilendirilip ilişkilendirilmediğini belirlemek için öncelikle bu dört şartın işletmede yerine getirilip getirilmediğini belirlemeye çalıştık.

i. Büyük Hedefler Belirlemek:

Marshall A.Ş. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi için belirlenen hedeflerin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi amaçları için ilk bakışta imkansızmış gibi görünen ancak stratejik girişimlerle gerçekleştirilebilecek olan yüksek hedefleri içerip içermediğini işletme yöneticileri ile yüz yüze görüşmek suretiyle değerlendirdik. İşletme yetkililerin edindiğimiz bilgi çerçevesinde Marshall A.Ş.’de yüksek hedefler belirlendiği ancak bu hedeflerle uygulanan girişimler arasında sistematik bir ilişkinin kurulmadığını gördük. Ayrıca müşteri memnuniyetini belirlemeye yönelik yapılan en son araştırmanın iki yıl önce yapılmış olması, bizde stratejik yaklaşımdan uzaklaşıldığı

fikrini oluşturdu. Aynı şekilde (X) yılında da yapılmasının düşünölmüyor olması bu fikrimizi pekiştirdi. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin en önemli unsurlarından biri müşteri memnuniyetinin geliştirilmesidir. İşletme yöneticilerine bunun nedenini sorduğumuzda, araştırma şirketlerinin bu işi yüksek maliyetlerle yaptıklarını ve güvenilir sonuçlar alamadıklarını belirttiler. Bu anlamda harcanan çabaya göre elde edilen sonucun anlamlı olmaması nedeniyle müşteri memnuniyeti araştırması yapmadıklarını belirttiler. Müşteri memnuniyetini artırmak; finansal perspektifteki hedeflenen gelir artışının en önemli unsuru olduğundan dolayı, müşteri memnuniyetinin ölçölmüyor olması önemli bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır.

ii. Stratejik Girişimleri Belirlemek:

Marshall A.Ş.'de diğeri işletmelere göre rekabet üstünlüğü sağlamak amacıyla bir çok girişim ele alınmaktadır. Biz bu çalışmamızda uygulanan bu girişimlerin neler olduğunu belirlemeye çalıştık. İşletme yöneticilerine bu girişimlerin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hedefleri ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmediğini sorduk Yöneticiler uygulanan girişimlerin bir veya daha fazla Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçüsünde gelişme sağlamasına dikkat edildiğini belirttiler. Ancak ele alınan Dengeli Performans Ölçüm Sistemi girişimleri için bir önceliklendirme sistemi mevcut değildir. Buda stratejilerin gerçekleştirilmesini sağlayacak girişimlerin belirlenmesinde olumsuz bir durum oluşturmaktadır. Az ya da çok sayıda girişimin ele alınmasına sebep olmaktadır. Ele alınacak girişimler için mutlaka bir önceliklendirme sistemi oluşturulmalıdır. Çünkü harcanan fonların maksimum karşılığının alınması stratejik hedeflere ulaşılması açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle stratejik olmayan girişimlerin elimine edilip daha önemli girişimlerin fonlanmasını sağlayacak bir sistem oluşturulmalıdır.

iii. Önemli Ortak İş Girişimlerini Belirlemek:

Bağımsız işletme birimlerinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi aracılığı ile koordine edilmesi gerekmektedir. Kurumsal düzeydeki Dengeli Performans Ölçüm Sistemi tüm birimler için geçerli olan ortak stratejik öncelikleri belirtmektedir. Her bir iş birimi kurumsal Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni kendi özel şartlarına

uydurmak suretiyle özel stratejisini ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni oluşturmaktadır. Daha sonra işletme birimlerinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemleri baz alınarak onların amaçlarına hizmet edecek ve aynı zamanda belirli bir fonun gerekliliğini kanıtlayacak stratejik plan ve uygulamalar belirlenir. Bu uygulamalar ortak iş girişimlerini oluşturur. Bu yolla ölçek ekonomisi oluşturmak amaçlanmaktadır. Bu açıdan Marshall A.Ş. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulaması değerlendirildiğinde, her bir departman işletme Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile uyumlu Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ni hazırlamaktadır. Departmanların işletme stratejisine yönelik ele alacakları iş girişimleri bütün departmanlar göz önünde bulundurulmak sureti ile ele alınmaktadır. Örneğin, bilgi sistemlerinin etkin kullanımına yönelik bir eğitim uygulaması; pazarlama, satış, üretim, genel yönetim, finans departmanlarını kapsayabilmektedir. Bu ve benzeri uygulamalar farklı iş birimleri ve stratejileri hakkında diğer departmanların bilgi sahibi olmasını sağlayacaktır. Ele alınacak bu tür uygulamalar işletme bünyesindeki iş geliştirme departmanı tarafından geliştirilmektedir.

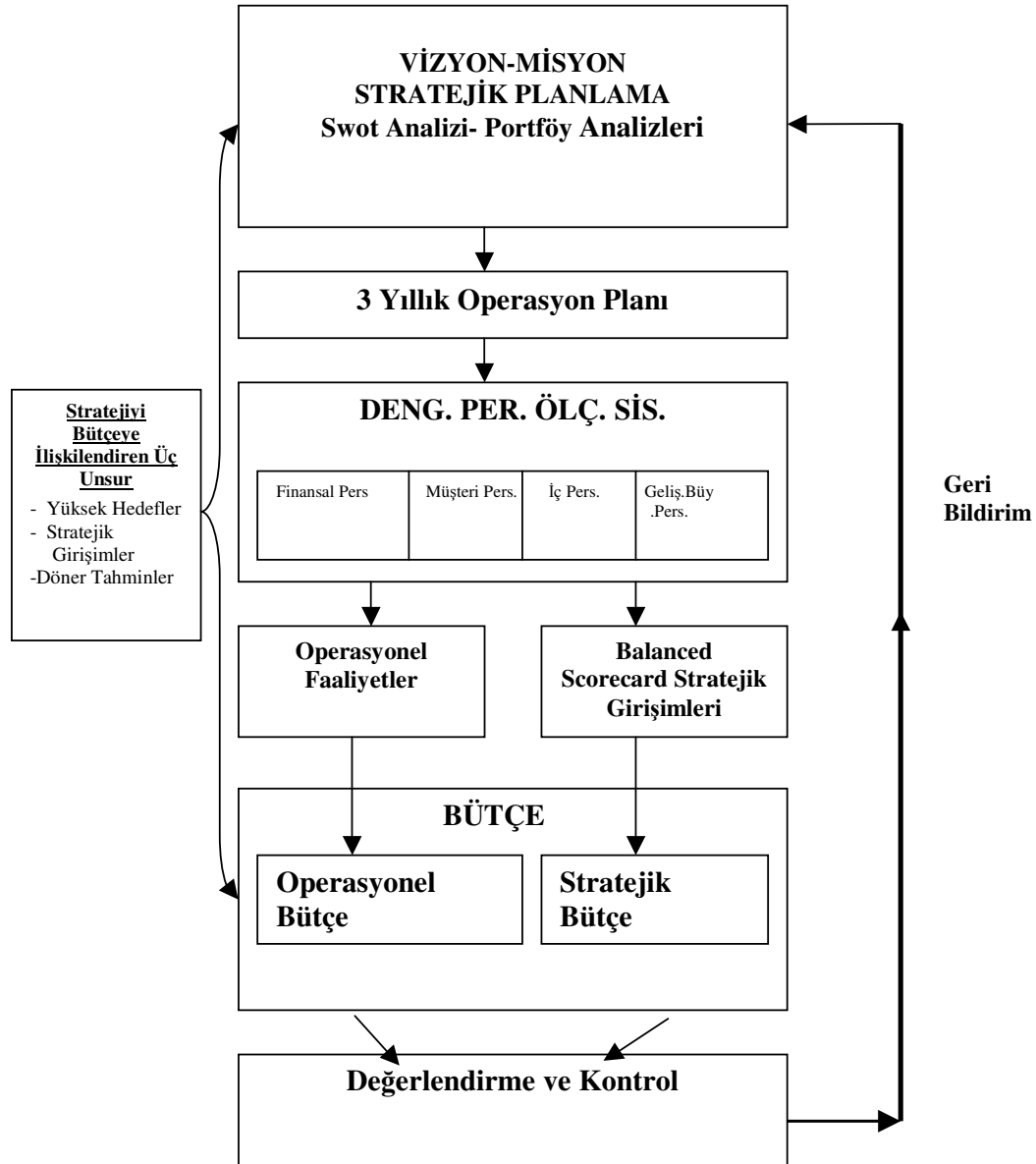
iv. Yıllık Kaynak Ayrımı ve Bütçelerle Bağlantı Kurulması:

Marshall A.Ş.'de Dengeli Performans Ölçüm Sistemi girişimleri için gerekli kaynaklar ayrı bir bütçe olarak, başka bir ifade ile "Stratejik Bütçeleme" şeklinde yapılmamaktadır. Girişimler için gerekli kaynaklar departman bütçelerinden karşılanmaktadır. Bu şekilde kaynak tahsisi; hedefler doğrultusunda ele alınacak girişimlerin objektif bir değerlendirme ile değerlendirilmesini engelleyecektir. Çünkü bu tür stratejik harcamalar isteğe bağlı harcamalardır ve kısa vadeli amaçların stratejiyi arka planda bırakmasına neden olacaktır. Çünkü her bir departman yöneticisi kısa vadeli başarılarının yüksek olmasını isteyecekleri için uzun vadede elde edilecek başarılar yerine kısa vadeli performansa yatırım yapmak isteyeceklerdir.

Sonuç olarak işletmedeki mevcut uygulama, stratejik bütçeleme yapılması açısından olumsuz değildir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulamasının işletmede benimsenmiş olması, çalışanların eğitilmiş olması ve işletme yöneticilerinin buna büyük önem veriyor olmaları, işletmede gelişmiş bir bilgi sisteminin olması ve döner tahmin ve bütçeleme yaklaşımının işletmede uygulanıyor olması stratejik bütçeleme uygulamasını kolaylaştıran özelliklerdir. Ayrıca işletmenin AR-GE

çalışmalarına ayırmış olduğu bütçe ile Türkiye’de AB normlarını yakalayan birkaç işletmeden biri olması da oldukça olumludur.

İşletme için bizim önerdiğimiz stratejik bütçeleme süreci şekil 4.6. da görülmektedir. Bizim önerimiz ile mevcut uygulama arasındaki en önemli fark stratejik girişimlerin belirlenme tarzı ve bunların ayrı bir bütçe ile fonlanmasıdır.



Şekil 4.6 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. İçin Stratejik Bütçeleme Modeli

Stratejik Olarak Yönetme Etkin ve Etkili Projeler Geliştirme	Stratejik Girişimler	% 10
	Yükseltme Sürdürme	% 25
	Uygulama Altyapı Yatırımları	% 65

Şekil 4.7 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. İçin Stratejik Bütçeleme ve Operasyonel Bütçeleme Ayrımı

Şekil 4.7. de görüldüğü gibi stratejik bütçe toplam bütçenin % 10'u kadarını oluşturmaktadır. Gerek stratejik bütçe ve gerekse operasyonel bütçe sermaye ve gider harcamalarından oluşmaktadır

Stratejik girişimler için tahsis edilen sermaye bütçesi ile operasyonel harcamalar için tahsis edilen sermaye bütçesi arasındaki fark ise; stratejik girişimler yüksek hedeflere ulaşmak için yeni olarak ele alınan uygulamaları içermektedir. Operasyonel yatırım harcamaları ise mevcut durumun işleyişini devam ettirmek ve yükseltmek için ele alınan uygulamalardır. Örneğin yenileme yatırımları gibi. Yüksek hedefler; operasyonel yatırım harcamalarıyla ulaşılması mümkün olmayan hedeflerdir. Ancak şunu da belirtelim ki operasyonel harcamalarda Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hedefleri ile ilişkili olmalıdır.

İşletmede yapılacak olan sermaye harcamalarının stratejik mi yoksa operasyonel mi olduğu ayrımı yapılmamıştır. Bu ayrımın yapılmamış olması bütçe ile strateji arasındaki ilişkinin yeterince kurulamamasına neden olmaktadır. Çünkü stratejik girişimler yukarıda da belirttiğimiz gibi işletmenin mevcut operasyonları ile başaramayacağı hedefleri başarması için ele alınan girişimlerdir. Operasyonel sermaye harcamaları ise daha çok yenileme harcamaları şeklinde gerçekleşmekte ve çok fazla performans artışı sağlamamaktadırlar.

Hedeflenen performansa ulaşıp ulaşılamadığının ölçümünde aynı zamanda fayda maliyet analizi de yapılarak harcanan para ile getirisi karşılaştırılmalıdır. Bu

nedenle ele alınan girişimler ve fon kullanımının ayrı olarak ayrı bir bütçede izlenmesi gerekmektedir. İşletmede ayrı bir stratejik bütçenin yapılmıyor olması stratejik girişimler ve sonuçları hakkında gerçekçi bilgiler edinilmesini de zorlaştırmaktadır.

4.5. Marshall A.Ş.'de Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Modelinin Geliştirilmesi

Marshall A.Ş., Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulamasına 2001 yılında başlamıştır. İşletmede Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile birlikte hemen stratejik bütçeleme uygulaması başlatılmamıştır. Şu anda geleneksel bütçeleme sistemi uygulamasına devam edilmektedir. Ancak 3'er aylık dönemler halinde döner tahmin ve bütçeleme yapılmaktadır. Bunun için özellikle aylık yönetim raporlaması üzerine odaklanılmış ve raporlamanın bir günde yapılabilmesi sağlanmıştır. Buna bağlı olarak sonuçlar her ayın ve/veya üçüncü ayın sonunda, anında değerlendirilerek ilgili kararlar alınabilmektedir. Ayrıca yine web tabanlı sistemler yolu ile organizasyonda bilgi paylaşımı en üst düzeyde gerçekleştirilmektedir.

Bu çalışmada biz işletme yöneticilerine, bütçe uygulamasını operasyonel ve stratejik bütçe olarak ikiye ayırarak özellikle Dengeli Performans Ölçüm Sistemi için yüksek hedefler oluşturmalarını ve bu hedeflere ulaşmak için girişimler belirlemelerini ve bu girişimler için ayrı bir bütçe oluşturulmasını önermekteyiz. Bu amaçla modelimizi, (X) yılı bütçe uygulamasını baz alarak geliştirdik.

Marshall A.Ş.'de mevcut Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulaması içinde birçok girişim ele alınmakta ve bunların fonlanması tek bir bütçe ile yapılmaktadır. Yüksek hedef ve artırma hedefi ayrımı yapılmamıştır. Ayrıca bu girişimler direk olarak yüksek hedefleri gerçekleştirmeye yönelik olarak ele alınmamaktadır. Biz burada bu çalışmamızla işletmeye bu ayrımı yapmalarını öneriyoruz. Çünkü strateji değişim demektir. Değişimin kendisi yüksek bir hedeftir. Strateji farklılık demektir. Farklılık oluşturmanın kendisi yüksek bir hedeftir. Farklılık ve değişim oluşturmak ise kolay kolay mevcut uygulamalarla başarılamazlar ve yeni girişimler gerektirirler. Uygulanan girişimlerin bu yüksek hedeflerle ilişkilendirilerek performans ölçümü yolu ile de bu hedefe ulaşıp ulaşılmadığının ölçümü gerekmektedir.

Yüksek hedefler daha önceden de ifade ettiğimiz gibi, ilk bakışta imkansızmış gibi görünen, mevcut uygulamalar ile ulaşılması mümkün olmayıp yeni uygulamalar gerektiren ve başarılıldığında işletmeye rakip işletmelere göre farklılık sağlayacak hedeflerdir. Burada bizim amacımız bu yüksek hedeflerin oluşturulmasını sağlayarak, bu hedeflere ulaşmak için gerekli girişimlerin oluşturulması ve fonlanmasının sağlanmasıdır. İşletmede halihazırda bir stratejik planlama grubu vardır, bu departmanın ismi daha sonradan “İş Geliştirme Departmanı” olarak değiştirilmiştir. İşletme bu ekipten “Girişim Değerleme Takımı” olarak ta yararlanabilecektir. Önemli olan bu girişimlerin işletmeden geniş bir katılım yoluyla önerilmesi ve bu takım tarafından objektif olarak (bir takım politik kaygılardan uzak) belirlenmesidir. Ayrıca döner tahmin uygulamasının bir uzantısı olarak, dönem içinde değerlendirmeler yapılarak, dönem içinde de birtakım yeni girişimlerin faaliyete alınmasına imkan sağlanmalıdır.

Operasyonel bütçeleme için ise Kaplan ve Norton’un önerisi olan faaliyete dayalı bütçeleme yaklaşımını önerdik. Ancak işletmenin öncelikle faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi uygulaması gereği ve bunun kısa vadede yapılabilir olmaması nedeniyle bunu ileriki yıllarda uygulamaya alacaklarını belirttiler. Bu nedenle operasyonel bütçeleme için mevcut bütçe yapısı altında operasyonel bütçenin yapılacağını varsaydık. Stratejik Bütçeleme uygulamasını (X) yılı bütçesi için çalışmamızın 3. bölümünde belirttiğimiz süreci esas alarak geliştirdik. Bu süreç;

- i. Stratejik Planların Oluşturulması,
- ii. Stratejinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi İçine Dönüştürülerek Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Amaç ve Ölçülerinin ve Hedeflerinin Geliştirilmesi veya Güncellenmesi,
- iii. İşletme Hedeflerinin, İş Birimleri ve Çalışan Hedefleri Olarak Alt Kademelere Yayılması,
- iv. İş Planlarının Geliştirilmesi,
 - a. Operasyonel Bütçeleme,
 - b. Stratejik Bütçeleme,
 1. Girişimlerin belirlenmesi,
 2. Girişimlerin fonlanmasının onaylanması.,
 3. Kilometre taşlarının oluşturulması,

- v. İş Planının Sonlandırılması, şeklindedir.

4.5.1. Stratejik Planların Geliştirilmesi

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin ilk adımı olarak 2000 yılı sonunda işletmenin 5 yıllık stratejik planı belirlenmiştir. Uygulama yılımız olan (X) yılı için ise stratejilerin belirlenmesinde temel stratejiler gözden geçirilerek, (X-1) yılı ilk 9 aylık verileri çerçevesinde, ekonomideki ve pazardaki şartlardaki değişmelere bağlı olarak mevcut stratejiler güncellenmiş ve gerekli olan durumlarda alternatif stratejiler belirlenmiş ve (X+4) yılına kadar olan 5 yıllık stratejik hedefler ortaya konulmuştur.

Marshall A.Ş.'nin vizyonu şu şekildedir; “değerlerimiz, bilgimiz ve çalışanlarımızla, müşterilerimizin, tedarikçilerimizin, toplumun ve ortaklarımızın memnuniyetini sağlayarak iç pazarda ve ihracatta lider bir boya firması olmak’tır.

Marshall A.Ş.'nin misyonu ise;

- i. Sürekli gelişme anlayışıyla, bilgi ve teknolojimizle, ürün ve hizmetlerimizi, değişen toplumun değişen beklentilerine uygun hale getirmek,
- ii. Müşterilerimiz ve tedarikçilerimizle köklü ve değer katan ilişkiler oluşturmak,
- iii. Tüm çalışanlarımızı teşvik etmek ve başarılarını desteklemek,
- iv. Varlıklarımızın değerini artırarak ortaklarımız ve yatırımcılar için çekiciliğimizi sürdürmek’tir.

İşletmenin başlıca stratejileri olarak ta;

- i. En az maliyetle değerleri en üst seviyeye çıkarmak,
- ii. Müşteri odaklı pazarlama ,
- iii. Bilgi yönetimi olarak belirlenmiştir.

Bu stratejiler çok genel ifadelerdir. Aşağıda uygulama yılımız olan (X) yılı için stratejik planların oluşturulması açıklanarak, bu genel stratejilerin nasıl özel stratejilere dönüştüğü gösterilmiştir.

4.5.1.1. Durum Analizi

Stratejik planlama çalışmasında ilk olarak SWOT analizi yapılmıştır. Dış çevre analizi yapılarak boya pazarı yeniden gözden geçirilmiş, rakip işletmeler ve pazar payları analiz edilmiş ve işletmenin sektör içerisindeki mevcut ve hedef konumu belirlenmiştir. Özellikle boya sektöründe rekabetin giderek artması ve halkın alım gücünün de düşmesi ve kalitesiz boya alımına yönelmesi nedeniyle piyasalardaki rekabet koşullarının, rakiplerin durumunun çok iyi bir şekilde değerlendirilmesini ve izlenmesini gerektirmektedir. İşletme özellikle bu alanlarda fırsat ve tehditleri belirleyerek stratejilerini geliştirmektedir. Ayrıca iç çevre analizi yapılarak ta işletmenin yapısal durumu analiz edilmiş, güçlü ve zayıf yönleri ortaya konulmuştur.



Şekil 4.8 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Durum Analizi

Dış çevrenin belirlenmesine yönelik olarak yapılan endüstri analizinde, boya sektöründe 5 büyük üretici olduğu belirlenmiştir. Bunlar; Marshall, Dyo, Betek, Polisan, CBS'dir. Bu işletmelerin dışında sürekliliği olan 450 küçük üretici ve 500'ün üzerinde de 1 yıl içinde açılıp kapanan boya üreticisi olduğu belirlenmiştir. Boya sektörünün toplam ticaret hacmi yıllık 1 milyar dolar civarındadır.

Beş büyük işletmelerin pazar payı; %75, geriye kalan diğer küçük işletmelerin pazar payı ise % 25 tir.

Türkiye'de boya üretim kapasitesi yıllık 750.000 ton civarındadır. Ancak bu kapasitenin 450.000 tonu kullanılabilmektedir. Bu miktarla Türkiye, Avrupa'nın 6. büyük boya üreticisi durumundadır. Önemli bir kapasite boşluğu (atıl kapasite) görülmektedir. (X) yılında sektörün %40-60 oranında değişen ölçüde kapasite kullanımı olacağı tahmin edilmektedir.

Boya sektöründe son yıllarda yaşanan kriz, önemli üretim kaybına neden olmuştur. (X-4) yılında sektörün toplam üretim hacmi 420 bin tona ulaşmış iken, bu oran yaşanan kriz ile birlikte (X-3) yılında 280 bin tona düşerken, (X-2) yılında ekonomik toparlanma ile birlikte yeniden yükselişe geçerek 340 bin tona yükselmiştir. (X-1) yılında ise sektörün toplam üretim hacmi yaklaşık 360 bin tona ulaşmıştır. (X) yılındaki beklenen ekonomik gelişmenin ve ihracatın artışı ile bu oranın 400 bin tona yaklaşacağı tahmin edilmektedir

Beş büyük işletmenin ve diğerlerinin yıllık üretim kapasiteleri şu şekildedir;

Marshall	:104.000 ton
DYO	:120.000 ton
ÇBS	:90.000 ton
Polisan	:90.000 ton ((X) yılında açılacak fabrika ile 150.000 ton olması planlanmakta)
Betek	: 80.000 ton
Diğer	: 280.000 ton

Sektörde bugün büyük işletmelerin dışında 450'ye yakın küçük ve orta ölçekli işletme faaliyette bulunmaktadır. Bunun yanında sayısı bilinmeyen ancak toplam boya üretim hacminin yaklaşık % 10 oranına ulaşan ve kayıt dışı/ standart dışı üretim yapan kuruluşların mevcudiyeti sektörü olumsuz etkilemekte, mali ve ticari yapısını önemli ölçüde zayıflatmaktadır. Merdiven altı üretim, faturasız satış, sigortasız işçi çalıştırma gibi konularda kayıt dışı kalan küçük işletmeler aynı zamanda boyaya katılması yasak olan; kurşun, kobalt gibi ağır metal taşıyan boyaları üreterek, teknik ve yasal gerekleri gözetmeyerek haksız rekabet oluşturmaktadırlar. Haksız rekabetin önlenmesi ve tüketici maduriyetlerinin oluşmaması için çok daha fazla bilinçli usta ve teknik ekibe ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca bu kayıt dışı küçük işletmeler, küçük yaşta işçi çalıştırmakta, çevre kirliliğine yönelik hiçbir önlem almamaktadırlar.

Boya sektörü son dönemde yaşanan kriz ile birlikte ihracatçı yapısını güçlendirme gayreti içindedir. Başta, Orta Doğu ve Afrika ülkeleri olmak üzere Türkiye Cumhuriyetleri ve Doğu Avrupa ülkelerine yönelik ihracat imkanlarını genişletme çabası gelmektedir. Türkiye'nin boya ürünleri ihracatı (x-4) yılında 50 milyon dolar iken, (X-2) yılında 62 milyon dolara yükselmiştir. (X-1) yılında ise yaklaşık 75 milyon dolara

ulaştığı, bu oranın (X) yılında ise, 100 milyon dolara ulaşacağı beklenmektedir. Boya ürünleri ithalatı ise genellikle AB, ABD, Çin ve uzak doğu ülkelerinden gelen ürünleri kapsamaktadır. Sektörde katma değeri yüksek ürünler ithal edilirken, daha ucuz ürünlerin dış ülkelere ihraç edildiği görülmektedir. Boya ithalatı genellikle Türkiye'de yerli ortağı bulunan yabancı kuruluşlar tarafından yapılmaktadır. Son dönemde yaklaşık 350/ 380 milyon dolar/yıl ithalat hacmi yaşanmaktadır.

Marshall A.Ş.'nin (X-1) yılı itibarı ile pazar payı yaklaşık % 10.6'dır. Ancak Dekoratif İnşaat Boyaları açısından bakıldığında bu oran % 14 olmaktadır.

Marshall A.Ş.'nin ürün yapısı şu şekildedir:

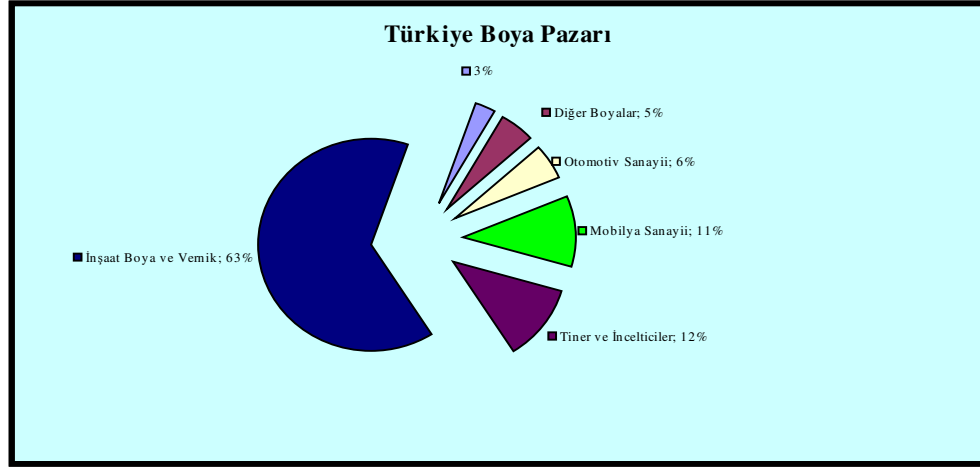
- i. İç Cephe Boyaları
 - a. Dekoratif Efektler Serisi
 - b. Su Bazlı İç Cephe Boyaları
- ii. Ahşap ve Metal Grubu
- iii. Ahşap Koruyucu ve Vernikler Grubu
- iv. Dış Cephe Boyaları
 - a. Akrikor Grubu
 - b. Marshallite Grubu

Marshall A.Ş.'nin üretiminin %65'i su bazlı boyalardan %35'i de solvent bazlı boyalardan oluşmaktadır. Marshall A.Ş. ağırlıklı olarak inşaat ve ahşap boyaları üretmektedir. Toplam boya pazarı üretim miktarı (X-1) yılında 370.000 ton olarak gerçekleşmiştir.

Boya pazarını analiz etmek amacıyla yapılan pazar araştırması, farklı müşteri ve pazar kesimleri ve onların ürün ve hizmetlerinin; fiyat, kalite, iş yapma, görüntü, tanınma ve hizmet gibi faktörleri ile ilgili tercihlerini de ortaya çıkarmıştır. Badana ve boya işleri Türk tüketicisi için geleneksel olarak 2-3 yılda bir bahar aylarında yapılan bir temizlik çalışması olarak düşünülmektedir. Buna bağlı olarak klasik renklerle sınırlı kalmaktadır. 2-3 yıl kullanılabilecek renkler tercih edilmektedir. Bu da boya tüketim düzeyinin aynı seviyelerde kalmasının en önemli nedenidir. Boya harcaması ekonomik kriz dönemlerinde ilk vazgeçilen harcamalardan olmaktadır.

Türkiye boya pazarında son 4-5 yıllık dönemde satılan yabancı boya ürünlerinin önemli bir kısmı AB ülkelerinden gelmektedir. AB ülkelerinden özellikle ileri teknoloji ürünü birim fiyatı yüksek ürünler ithal edilmektedir.

Toplam boya pazarının boya gruplarına göre dağılımı aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.



Şekil 4.9 Ürün Gruplarına Göre Türkiye Boya Pazarı

Yapılan Pazar araştırması yine müşterilerin boyada marka tercihinde en fazla nalburların ve boyacıların tesirli olduğunu belirlemiştir. Büyük illerin kent merkezlerinde duvar boyalarının yenilenmesi işinin %12'sinin profesyonel boyacılar tarafından yapıldığı belirlenmiştir. Profesyonel boyacı kullanan evlerde boyanın renginin seçilmesinde boyacıların etkisinde kalanların oranı %55, marka seçiminde %81'dir. Evin duvar boyasını kendisi yapan tüketiciler içinde duvar boyasının rengine %76 oranında evdeki kadın karar vermektedir. Evini kendisi boyayan kişilerin marka seçiminde ise nalburlar büyük oranda etkili olmaktadır. Bu nedenle işletme gelecekte stratejik üstünlük yakalamak açısından boyacı ve nalburlar üzerine odaklanarak bu kişilerin boya tavsiyelerinde Marshall'ı tercih etmeleri konusunda " Kaliteli Boya= Marshall" şeklinde bir imaj oluşturmayı hedeflemektedir. Özellikle boyacılar üzerinde olumlu bir imaj oluşturmak için her yıl yaklaşık 15.000 boyacıyı Marshall Boyacılık Yüksek Okulu'nda eğitimden geçirmeyi ve boyacılık sertifikası vermeyi planlamaktadır.

Türkiye’de kişi başına boya tüketimi 5 kg civarındadır. AB ülkelerinde ise bu oran yaklaşık kişi başına 20 kg civarındadır. Avrupa’da boya tüketiminin bu kadar yüksek olmasının nedeni boyanın bir dekorasyon aracı olarak düşünülmesi ve bir hobi anlayışı ile kişilerin kendileri tarafından yapılmasıdır.

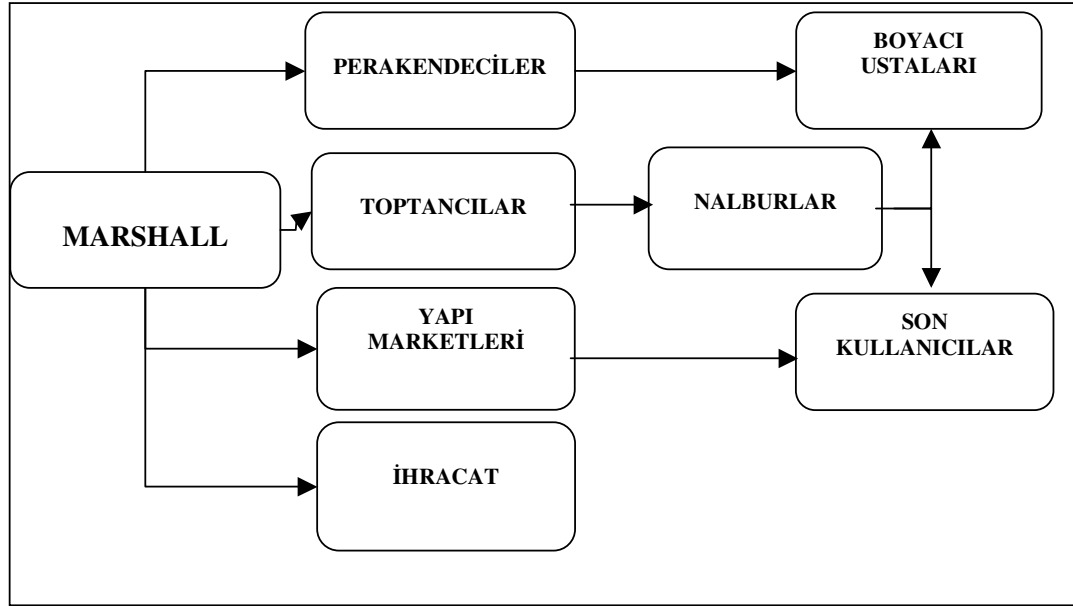
Türkiye’deki evlerin yaklaşık %50’sinin boyasız olduğu, tezek ve kireç evlerde boyasız kabul edilerek orana dahil edildiğinde ise bu oranın % 70’leri bulunduğu belirlenmiştir. Türkiye’de 16 milyon konut bulunmaktadır. Boya sektörünün ve özellikle de dekoratif-inşaat boya sektörünün büyümesi için öncelikle konut açığının kapatılması gerekmektedir. (X) yılında sektördeki büyümenin yenileme boyaları ile sağlanacağı tahmin edilmektedir. Mortgage sistemi, orman vasfını yitirmiş boş arazilerin düşük fiyatla inşaat firmalarına verilmesi ve gecekondulara tapu verilmesi gibi gündemdeki çeşitli projelerin sektörü canlandıracağı düşünülmektedir.

Pazarda çetin bir rekabet söz konusudur. Rekabette öne çıkmaya çalışan işletmelerin sürekli yeni çeşitlerle ilgiyi taze tutmaya çalıştıkları görülmektedir. Polisan’ın Natura Magnet isimli, mıknatıs tutan boya katkısı buna örnek olarak gösterilebilir. Natura Magnet boyanın uygulandığı duvar, bir tür metalik bir özellik kazanmaktadır. Arkası mıknatıslı resim, poster vb. yapıştırmak için ideal bir zemin oluşturmaktadır. Marshall boya yalnızca Türkiye’de değil Akzo Nobel’in kendi çevresinde de en modern tarz da yönetilen işletmedir. Arıtma, sağlık, çevre gibi konularda saygılı bir işletmedir. Ayrıca entelektüel varlıklar açısından oldukça iyi durumdadır. Boya üretiminde son teknolojiyi kullanmaktadır.

İşletmenin yurt içi satış bölgeleri şu şekildedir.

- Adana - Bursa - İzmir - Trabzon
- Ankara - Diyarbakır - Konya
- Antalya - İstanbul - Samsun

İşletmenin bu bölgelerde oluşturduğu pazarlama ağı aşağıdaki şekilde görülmektedir.



Şekil 4.10 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Pazarlama Ağı

İşletmenin bu 10 satış bölgesindeki ve ihracata yönelik pazarlama ağı şu şekildedir:

i. Bayiler

- a. Toptancı Bayiler: İşletmenin direk bayisi konumunda olan ve işletme tarafından organize edilen bayilerdir. Türkiye genelinde 53 toptancı bayi bulunmaktadır.
- b. Alt Bayiler: Toptancı bayilerden alışveriş yapan ve işletmenin ürünlerini satan işletmelerdir. Türkiye Geneline 14.000 alt bayi bulunmaktadır.
- c. Direk Perakendeci Bayiler: İşletmenin ürünlerini direk olarak fabrikadan alan perakendeci bayilerdir. Türkiye genelinde 777 adet perakendeci bayi toplam 777 noktada müşterilere ürünleri sunmaktadırlar.
- d. İhracat: İşletme ihracat yapmış olduğu ülkeleri dört bölgeye ayırmıştır ve buralarda bayilikler oluşturmuştur.

ii. Nihai Müşteriler

- a. Boyacılar: Boyacılar, boya işini meslek edinmiş ve nihai tüketiciye boyama hizmetini veren kişilerdir. Bu kişiler çoğu

zaman direk bir tüketici değillerdir. Ancak nihai tüketicilerin boya marka ve renk tercihlerini etkilemektedirler.

- b. Diğer Müşteriler: Bu müşterilerde belirli aralıklarla boya ihtiyaçları nedeniyle işletmenin ürünlerini tercih eden kuruluşlar ve kişilerdir. Bu müşteriler; nalburlardan, bayilerden, işletmenin boyalarını alan müşterilerdir. İnşaat firmaları özellikle bu grupta önemli bir paya sahiptir. Ayrıca Türkiye’de her yıl 250.000 çiftin evlendiği belirlenmiş ve bunun işletme için büyük bir pazar olduğu görülmüştür. Pazarlama çalışmalarında bunlara yönelik pazarlama stratejileri geliştirmiştir. İşletme özellikle dekoratif efektler serisi ile bu gruba hitap etmeyi düşünmektedir.

Yurt dışı satış bölgeleri ise şu şekildedir:

- i. Rusya ve Ukrayna’nın oluşturduğu Kuzey Bölgesi.
- ii. Kazakistan, Türkmenistan, Özbekistan, Kırgızistan, Tacikistan, Azerbaycan ve Gürcistan’ın oluşturduğu Orta Asya ve Kafkas Bölgesi.
- iii. Bulgaristan, Makedonya, Kosova ve Arnavutluk’un oluşturduğu Balkanlar Bölgesi.
- iv. Irak, Filistin, K.K.T.C ‘nin oluşturduğu Orta Asya Bölgesi.

Ayrıca Boya Sanayicileri Derneği (BOSAD) tarafından yürütülen fiyat rekabetini önlemeye yönelik iyi niyet çalışmalarına Marshall A.Ş. tam destek vermektedir. Çünkü, fiyata dayalı rekabet yapılan büyük çabalara rağmen sektörde karsızlığı beraberinde getirmektedir. Yine merdiven altı diye tabir edilen standart dışı ürünlerin piyasaya sokulmaması konusundaki çalışmalarda BOSAD tarafından yürütülmektedir.

Makro ekonomik beklentiler ise; önümüzdeki 5 yıl içinde ekonomide herhangi bir kriz olmayacağı yönündedir. Ancak bununla birlikte; boya sanayisinin (X) yılında yakından etkilendiği bir başka sorun ise, hammaddenin yurtdışından temin edilmesinin getirdiği sıkıntılardır. Çünkü boya fiyatlarının artması konusunda petrol fiyatları etkili olmaktadır. (X) yılı için buna bağlı %10 bir fiyat artışı beklenmektedir. (X-1) yılında boya hammadde fiyatlarında gözlenen artışlar ve fiyata dayalı rekabet,

Türkiye boya sektöründe faaliyet gösteren birçok küçük işletmenin kapanmasına neden olmuştur. Bu olumsuzluklara rağmen dünyanın büyük boya üreticilerinin Türkiye’ye olan ilgileri devam etmektedir. Aşağıdaki tabloda SWOT analizi sonucunda elde edilen bilgiler özetlenmiştir.

Tablo 4.2. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. İçin SWOT Analizi

<u>FIRSATLAR</u>	<u>TEHDİTLER</u>
• Mortgage Sistemi’nin uygulamaya konulması. • Orman vasfını yitirmiş arazilerin imara açılması ve toplu konut projeleri. • Hedef kitlenin sayısal artışı(özellikle yeni evlenen çiftler). • Dekoratif amaçlı boya anlayışının türkiye’de gelişmeye başlaması. • Yeni teknolojilerin maliyetleri azaltması. • İhracat olanaklarının geniş olması. • Toplum beğenilerinin mamüllerimize yönelik olarak olumlu gelişmesi. • BOSAD’ın fiyat rekabeti konusundaki iyi niyet çabaları.	• Merdiven altı üretim diye tabir edilen kayıt/standart dışı üretimin yaygınlığı. • Mevcut rakiplerin yabancı şirketlerle ortaklık kurarak daha da güçlenmeleri. • Boyanın kriz dönemlerinde tüketiminden kolaylıkla vazgeçilebilen bir ürün olması. • Petrol fiyatlarındaki sürekli artış ve buna bağlı maliyet yükselişi. • Boya pazarındaki fiyat rekabeti.
<u>ÜSTÜNLÜKLER</u>	<u>ZAYIFLIKLAR</u>
• 1954 yılından bu yana faaliyette bulunan bir işletme olmaktan dolayı tanınırlık ve güven. • Marshall isminin “markalaşmaya yönelik reklam”’a gerek duyulmayacak derecede tanınmış bir marka olması. • En son teknoloji ile üretim. • Yaygın ve etkili dağıtım ağı. • Finansal piyasalarda kredibilitesi yüksek bir işletme olmak. • Uzman iş geliştirme departmanı. • Ar-Ge harcamalarında Türkiye’de önde gelen birkaç işletmeden biri olmak ve ürün geliştirme becerileri. • Marshall Boyacılık Yüksek Okulu. • 104.000 Ton/yıl Üretim Kapasitesi	• Stratejinin alt kademelere yayılmasındaki sorunlar • Departman yöneticilerin bazı stratejik hedefleri yeterince önemsememesi.

Aşağıdaki tablo işletmenin pazardaki büyüme beklentileri çerçevesinde pazar payı hedeflerini göstermektedir. Burada biz, işletme için yüksek bir hedef olarak pazarın büyüme hızından daha fazla büyüme hedefi belirledik. Bu stratejik bütçe için temel teşkil etmektedir.

Tablo 4.3. Yıllara Göre Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Pazar Payı Hedefleri

Yıllar	İç Pazar Hacmi (Ton/Yıl)	Pazarın Tahmin Edilen Büyüme Oranı(%)	Marshall A.Ş. Pazar Payı Hedefi(%)	İşletmenin İç Pazar Satış Hedefi (Ton/Yıl)	İşletmenin İç Pazar Büyüme Oranı Hedefi(%)	Marshall A.Ş. Toplam Üretim Hedefi (Ton/Yıl)	Marshall A.Ş.'de İhracatın Toplam Üretim İçindeki Yeri ve Hedefler(%)	Marshall A.Ş. İhracat Miktarı (Ton/Yıl)	Marshall A.Ş. İhracat Artış Oranı(%)
(X-1)	246.420	10	14,56	35.869		38.158	0,6	2.290	
(X)	271.062	11	15,50	42.015	17,1	45.177	0,7	3.162	38
(X+1)	300.879	12	16,60	49.946	18,9	54.289	0,8	4.343	37
(X+2)	336.984	13	17,90	60.320	20,8	66.286	0,9	5.966	37
(X+3)	380.792	14	19,60	74.635	23,7	82.928	10	8.293	39
(X+4)	434.103	15	21,60	93.766	25,6	105.355	11	11.589	40

İşletme 5 yıllık süre sonunda iç pazarda %161 büyümeyi hedeflemektedir. İhracatla birlikte toplam olarak ise, %1176 büyüme hedeflenmektedir. İşletmenin mevcut üretim kapasitesi 104.000 tondur.

4.5.1.2. Strateji Seçimi

Yukarıdaki veriler çerçevesinde işletme; öncelikle müşteri tatminini, sadakatini, devamlılığını, kazanılmasını yönlendirecek değer önerileri oluşturmayı amaçlamıştır. İşletme uzun dönemde mükemmel bir finansal performans elde etmek istemektedir. Bu nedenle de müşterilerinin değer verdiği ürün ve hizmetler üretmeyi ve teslim etmeyi amaçlamaktadır. İşletme öncelikle mevcut ve potansiyel müşteri nüfusu içindeki pazar kesimlerini tanımlamış ve daha çok hangi kesimlerde rekabet etmeyi istediğini belirlemiştir. Daha sonra hedef kesimlere sunulacak değer önerilerini belirlemeyi amaçlamaktadır. Özellikle işletme misyon ve stratejisini hedef müşteri ve pazar kesimleri ile ilgili özel amaçlar haline dönüştürerek tüm organizasyona yaymayı amaçlamaktadır.

Müşteri memnuniyeti sağlamaya yönelik diğer bir amaç; “müşterilere yenilikçi ve maliyet etkinliğine sahip teklifler sunmak” şeklinde belirlenmiştir. Ancak

maliyet etkinliğinden kastedilen 2. ve 3. sınıf boya üretmek ve müşterilere sunmak değildir. İşletme kaliteye önem veren müşterilerle çalışmaya devam etmeye karar vermiştir.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi 1998 yılında yaşanan krizden sonra halkın alım gücünün düşmesi halkı kalitesiz boya almaya yöneltmiş, yine boya üretiminde büyük işletmelerden bazıları 2. ve 3. sınıf boya üretmeye yönelmiştir. 2001 yılında da yaşanan krizle birlikte boya pazarı % 40 daralmıştır. Marshall ise (X-2) yılında boya fiyatlarına hiç zam yapmamış ancak kaliteden de ödün vermemiştir. Bunu (X-1) yılında da sadece maliyet artışlarını fiyatlara yansıtarak devam ettirmiştir. (X) yılında da aynı politikayı sürdürmeyi hedeflemektedir. İşletme 1. sınıf boya üretimine devam edecektir. “Kalitesizliğin Maliyeti Daha Pahalıdır” sloganıyla müşterilerini etkilemeyi hedeflemektedir. Kısacası, müşterilere ucuz boya sunmanın ötesinde, çok çeşitli renkte ve yüksek kalitede boya almak isteyen müşteriler hedef olarak belirlenmiştir.

Marshall A.Ş.’nin her eve 4-5 ayrı renk boya vermek uzun vadeli bir amacıdır. Bu ise insanların kendi boyalarını kendi yapmaları ile mümkün olacaktır. Bu nedenle müşteriye bu anlayışı aşlamak gereklidir ve işletme bu yönde çalışmalar yapmaktadır. Örneğin reklamlarda bunu vurgulamaktadır.

Marka bilinirliği ve görünürlük çok önemli’dir. Bu nedenle ürünlerin istenildiğinde istenilen renk ve miktarda satış noktalarında hazır olması gereklidir. Ayrıca dağıtım kanallarının estetik açıdan diğer işletmelerden farklı olması ve bir rekabet avantajı oluşturması için; “ Boyayı Sanat Olarak Görme Dağıtım Kanallarını da Bu Sanatın Gerektirdiği Estetik ve Uyumun Göstergesi Olacak Şekilde Dizayn Etme” anlayışı benimsenmiştir.

Türkiye’de mesleği boyacılık olan 50 bin civarında insan bulunmaktadır. İşsiz kaldığı dönemlerde boyacılık yapanların sayısı ile bu oran 250 binlere çıkmaktadır. Yapılan pazar araştırmasında yine yapı marketlerin % 30’unu boya ile ilişkili ürünlerin kapladığı, bununda marketlerde çalışacak profesyonel boyacılara ihtiyacı artırdığı belirlenmiştir. Marshal A.Ş. bu nedenle, her yıl 15.000 civarında boyacı ile temasa geçerek eğitimden geçirmeyi amaçlamaktadır.

İşletme müşterilerine yönelik hedefini; “Boya Değil, Renk Satmak” şeklinde belirlemiştir. Teknoloji desteği ile birlikte boya sanayii de gelişmiştir. İşletme yapmış

olduğu araştırmalarla insanların boya konusundaki tercihlerinde renge öncelik verdiğini belirlemiş ve buna bağlı olarak şu anda 1300 den fazla renk üretebilen teknolojileri işletmesine kurmuş ve bayilerini de buna uygun olarak dizayn etmektedir.

İşletme nelerin yapılmasının gerektiğinin yanında nelerin yapılmaması gerektiğinin de ortaya konulmasını amaçlamıştır. Boya piyasasının araştırılması sonucunda; yukarıda da belirttiğimiz gibi, 1998 yılında yaşanan krizden sonra halkın alım gücünün düştüğü ve kalitesiz boya almaya yöneldiği belirlenmiştir. Bu tarihten sonra boya üretiminde büyük işletmelerden bazılarının 2. ve 3. sınıf boya üretmeye yöneldiği belirlenmiştir. Marshall ise kalitesiz boya üretmeyip 1. sınıf boya üretimine devam etmiş ve edecektir de. Bu şekilde uzun dönemde pazarda kalıcı bir pozisyon edinmeyi amaçlamaktadır.

(X) yılı için pazarda büyüme beklentisi vardır. Sektörel üretim kapasitesi geride bıraktığımız 90'lı yıllarda ekonomik büyüme ile paralel olarak ortalama her yıl %10 üzerinde bir artış göstermiştir. Bu önemli gelişim (X-3) yılı ekonomik krizi ile büyük darbe yemiş ve % 40'lara varan bir oranda üretim gerilemesi yaşanmıştır. (X-2) yılında pazar % 15 büyümüştür. (X-1) yılında %15 büyüme ve (X) yılında da yine % 20 büyüyeceği beklenmektedir. İnşaat ve mobilya boyaları grubunda ise ortalama büyümenin % 10-11 düzeylerinde olacağı beklenmektedir. İşletme (X) yılında pazarın büyüme hızından daha fazla büyümeyi hedeflemektedir. Özellikle (X) yılı için olumsuz havanın dağılacağı; tekstil, turizm ve ardından da inşaat sektörünün canlanacağı beklenmektedir. Marshall A.Ş.'nin iç pazar payı (X-1) yılı itibari ile % 14'tür.

Marshall A.Ş. eğitime büyük önem vermektedir. Bu amaçla Kocaeli Üniversitesi Hereke Meslek Yüksek Okulu açılmış, devralınan Sümerbank Halı Fabrikası eğitime hazır hale getirilene kadar 4 milyon dolar harcanmıştır. Okula talep patlaması bulunmaktadır. Ayrıca eğitime katkı sağlama noktasında işletme imkan dahilinde her şeyi yapmayı hedeflemektedir. Bu işletmenin iyi bir kurumsal vatandaş olma amacının uzantısıdır.

Marshall A.Ş., portföy analizi ile boya piyasasında nasıl bir strateji izlemesi ve yatırımlarını hangi ürünler üzerinde yoğunlaştırması gerektiğini belirlemektedir. Ürün bazında strateji seçiminde Boston danışmanlık grubu(BCG) tarafından geliştirilen büyüme /pazar payı matrisinden yararlanılmaktadır. Büyüme/Pazar Payı Matrisi

1970’lerin başında geliştirilmiştir. BCG Matrisinde bir işletmenin tüm ürünleri; pazar büyüme oranı ve göreceli pazar payının fonksiyonu olarak 4 kategoriye ayrılmaktadır. Pazar büyüklüğü yüksek ve düşük olmak üzere iki alt kategoriye ayrılmaktadır.

Nispi Pazar Payı			
Pazar Büyüme Oranı	Yüksek	Düşük	
	Yüksek	Yıldızlar	Soru İşaretleri
	Düşük	Sağmal İnekler	Köpekler

Şekil 4.11 BCG Büyüme Pazar Payı Matrisi

Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, işletme bu matrisi uygularken yüksek pazar payının yüksek karlılığı getireceği varsayımının her zaman geçerli olmayabileceğini de kabullenmektedir. Yine bir ürünün iptal edilmesi veya yenisinin ilave edilmesi kararının matriste görüldüğü gibi basit olmadığının da bilincindedir.

Marshal A.Ş. nin bu dört kategoride düşündüğü amaç ve stratejiler şu şekildedir.

i. Yıldızlar: “Büyüme İçin Yatırım Yap”

1. Pazar Payı Amaçları

- Kısa dönem karlılığı azaltmayı ve negatif nakit akışını kabul ederek, mevcut pazar payını elde tutmak veya artırmak, pazar liderliğini devam ettirmek.

2. Stratejiler

- Dış cephe boyalarında (Akrikor Akrilik Flat - Akrikor Akrilik Grenli - Akrikor Silikonlu Flat- Akrikor Silikonlu Grenli boya gruplarında) %25 lik Pazar payı ile elde bulundurulanan liderliğin devam ettirilmesi

- Pazar koşullarını iyi değerlendirerek rakiplere oranla etkili pazarlama teknikleri kullanmak. Satış, reklam, fiyatlandırma, promosyon ve etkili servis hizmeti sağlama noktasında sürekli olarak pazar şartlarında rakiplerin önünde olmak.
- Bayi ağını geliştirerek coğrafi yayılımı genişletmek, hemen hemen her eve boya teslimi sağlayabilmek.
- Ürün çeşitliliğini artırmak, özellikle bayilerde Renk Makineleri yoluyla hızlı bir boya üretimi ve çeşitliliği sağlamak. Bu konuda teknolojiyi en iyi şekilde kullanmak ve teknolojik gelişmeleri yakından takip etmek.
- Boya üretim çabalarını güncelleştirmek. Süreç yönetimi yoluyla bunu maksimum oranda verimli bir şekilde yapmak.
- Sürekli olarak müşterinin ilgisini çekecek yeni ürünlerle gündemde kalmak.

ii. Soru İşaretleri “Alternatif Fırsatlar”

1. Pazar Payı Amaçları

- Pazar payını artır veya hasat

2. Stratejiler

- Pazarda potansiyel olarak büyüme vadeden dekoratif amaçlı boya anlayışının bir uzantısı olan Dekoratif Efektler Serisi’nin yurt içinde iyi tanıtılarak, bu alanda 140.000 ton civarında olan mevcut pazardan %25 olan pazar payı hedefinin gerçekleştirilmesi. Bunun için bu alanda yoğunlaşılması.
- Boya piyasasında, rekabet edilmeyen ahşap koruyucu (woodart) boyalar üzerine yoğunlaşarak yatırım yapılması.

iii. Sağmal İnekler “Kazanç İçin Yönet”

1. Pazar Payı Amaçları

- İşletmenin pazardaki mevcut durumunun sürdürülmesi ve kazanç için pazarın yönetilmesi.

2. Stratejiler

- Boya pazarında tutulmuş belirli bir başarı sağlamış iç cephe boyaları ürünlerinin sürdürülmesi.
- Anahtar segmentlerin payını sürdürmeye yönelik olarak ürünlerde farklılaştırmaya gidilmesi.
- Pazar payını sürdürmek için gerekli olan agresive geçici durumlar hariç fiyatlar dengesini sağlanması.

iv. Köpekler

1. Pazar Payı Amaçları

- Hasat stratejisi/ İşin Bırakılması

2. Stratejiler

- Kurşunun zararlı etkileri nedeniyle kurşun katkılı solvent bazlı ürünlerin terk edilmesi. Bunun yerine kurşunsuz boyaların üretimine yoğunlaşılması.
- Bu gruptaki ürünlere yönelik pazarlama harcamalarının başka ürünlere kaydırılması

İşletme stratejik planlamanın sürekliliğini sağlamak amacıyla her yılın sonunda stratejik planlarını değerlendirmeye tabi tutmakta ve plan bir yıl ileriye uzatılmaktadır. Ayrıca döner tahmin yaklaşımın bir parçası olarak her üç ayda bir değerlendirmeler yapılmakta, gerekli durumlarda operasyonel planlar revize edilerek stratejik plana sadık kalınması koşuluyla stratejik hedefleri başarmaya yönelik uygulamalar yapılmaktadır.

İşletme çalışanlarını eğiterek entelektüel varlıklarını artırmak ve özellikle boya sektöründe yetiştirdiği boyacılar ve eğitim verilen boyacılarla müşteriye ve topluma hizmet ederek çevreye saygılı kaliteden ödün vermeyen bir işletme imajı oluşturulması amaçlanmaktadır. Bu amaçla bilgi teknolojilerinden maksimum oranda yararlanılması amaçlanmaktadır. Ayrıca piyasanın en kaliteli ve uygun fiyatlı markası olmak temel hedeftir.

AB kriterleri içinde ekonomi için önemli maddelerden biri AR-GE harcamalarıdır. Türkiye’de işletmelerin durumları ise bu açıdan hiç de iç açıcı değildir. ARGE ye yapılan harcamaların yurtiçi hasılaya oranı %007’lerdedir. AR-GE konusunda Marshall boya birkaç istisna işletmeden birisidir. Marshall Boya AR-GE’ ye oldukça ciddi bir pay ayırmaktadır. İşletmenin ortalama yıllık bütçesi 1 milyon Euro, ortalama yatırım tutarı ise 100 bin Euro’dur. Beş yıl önce bu tutar 800.000 Euro civarındadır. (X-1) yılında 50.000 Euro (X) yılında 192.000 Euro yatırım yapmayı hedeflemektedir. ARGE harcamaları boya üretimi ve kalite denetimlerini içermektedir. İleriki dönemlerde alternatif kaynakların değerlendirilmesi ve çevreci ürünler konusunda yoğunlaşmayı amaçlamaktadır. ARGE ye yapılan yatırımlar yoluyla alternatif teknolojilerin ve kimyasalların değerlendirilmesi yoluyla kalite artışı sağlanırken, formülasyon maliyetlerinde düşmeler sağlanabilmektedir. Ayrıca, çevre ve insan sağlığı konusunda Avrupa Birliği regülasyonlarına uyum gösteren ürünlerin, topluma sunulması sağlanabilecektir.

Sonuç olarak Marshal A.Ş.; temel strateji olarak büyüme stratejisini benimsemiştir. Alt stratejiler olarak gelecek beş yıl içindeki uzun dönemli amaçları şu şekildedir:

- i. (X-1) yılı için (-)39.449.844 YTL olarak gerçekleşen Ekonomik Katma Değer’i 5 yıl sonunda (+)12.522.255 YTL düzeylerine çıkarmak.
- ii. Satış gelirlerini 5 yıl içinde % 176 artırmak.
- iii. Birim üretim maliyetlerinde; kapasite kullanım oranını artırarak ve her yıl % 1 oranında maliyet azalışı sağlayarak 5 yıl içinde yaklaşık % 25 maliyet azalışı sağlamak.
- iv. Faaliyet giderlerinde her yıl % 1.2’lik maliyet azalışı sağlamak.
- v. Gelir artışları ve maliyet azalışlarına bağlı olarak işletme karını 5 kat artırmak.
- vi. İç pazar payını pazarın büyüme hızından daha fazla büyüterek, % 14 ten % 21’e çıkartarak, 5 yıl içinde iç pazar gelirlerini % 160 artırmak.

- vii. İhracatımızı toplam üretimimiz içindeki % 6'lık payını 5. yılın sonunda % 14'e çıkarmak. İhracat gelirlerinde 5 katlık bir artış sağlamak.
- viii. Kapasiteyi %50 artırmaya yönelik yatırımları başlatmak(150.000 ton/yıl).
- ix. Boya üretiminde son teknolojiyi yakalamak.
- x. % 90 müşteri memnuniyeti, % 75 müşteri sadakati sağlamak.
- xi. Sektörün kaliteden ödün vermeyen en uygun maliyetli üreticisi haline gelmek.
- xii. Sınıfının en iyisi bayilikler oluşturmak.
- xiii. Boyada kalite kavramını yerleştirmek.
- xiv. İyi bir kurumsal vatandaş olmak.
- xv. Mükemmel bir faaliyet düzeyine ulaşmak.
- xvi. Çalışanlarını ve bilgi sistemlerini günün koşullarına uygun olarak geliştirmek olarak belirlenmiştir.

Uzun vadede ulaşılması gereken hedefler için kısa vadede ulaşılması gereken kilometretaşları ve uygulamalar Operasyonel Plan olarak şu şekilde belirlenmiştir:

- i. (X-1) yılı için (-)39.449.844 YTL olarak gerçekleşen Ekonomik Katma Değer'i 3 yıl sonunda (-) 8.270.295,47 YTL düzeylerine çıkarmak
- ii. 3 Yıl İçinde satışları % 73 artırmak.
- iii. Birim üretim maliyetlerinde; kapasite kullanım oranını artırarak ve her yıl % 1 oranında maliyet azalışı sağlayarak 3 yıl içinde yaklaşık % 11 maliyet azalışı sağlamak
- iv. Faaliyet giderlerinde her yıl % 1.2'lik maliyet azalışı sağlamak.
- v. Gelir artışları ve maliyet azalışlarına bağlı olarak işletme karını 3 Yıl içinde karı % 45 artırmak.
- vi. İç pazarda pazarın büyüme hızından daha fazla büyüyerek iç pazar payını üç yıl içinde %14'ten 17'ye çıkarmak.
- vii. İhracat düzeyini toplam üretimin % 6'sından % 10'una çıkarmak.

- viii. Özel bir görev ifa ettiğini düşünen satış elemanları yetiştirmek.
- ix. Yeni ürünlerin toplam satış içindeki payını artırmak.
- x. Satıcılara prim verilerek teşvik edilmesi.
- xi. Pazarda görünürlüğü sağlamak (Reklam, yeni ürünler v.b.).
- xii. Müşteri memnuniyetini, sadakatini ve karlılığını artırmak.
- xiii. Bayi kalitesini ve karlılığını artırmak.
- xiv. Bütün bayilerde renk makinelerinin bulundurulması.
- xv. Boyada garanti kavramını oluşturarak, 3 yıl garantili boyalar üretmek.
- xvi. Sevkiyatların tam zamanlı olarak yapılması.
- xvii. Yeni ürünler üreterek ilginin taze tutulması. Özellikle yeni bir trend olan kir tutmayan boya üzerine yoğunlaşılması, Nano teknoloji ile üretime geçilmesi.
- xviii. İç pazarda üretim maliyetlerinin ve faaliyet giderlerinin azaltılması.
- xix. İyi bir kurumsal vatandaş olmak için eğitime destek vermek. Ayrıca çevreye zararlı atık salmamak.
- xx. Bölgeler genelinde yeni bayilikler oluşturmak.
- xxi. Süreçlerimizi iyileştirmek.
- xxii. Bilgi sistemlerini kapasitesinin % 30 artırılması.
- xxiii. Marshall boyacılık okulundan yetişen elemanların bayilerde istihdamının sağlanması. Ayrıca her yıl 15.000 boyacının eğitimden geçirilmesi.

İşletme bu noktada şu politikaları izlemeyi sürdürecektir.

- i. Hiçbir zaman kalitesiz boya üretmemek
- ii. Çalışanlara rakiplerden daha fazla ücret vermek ve teşvik uygulamak
- iii. Orta kademe yönetici ihtiyacını işletme içi kaynaklardan sağlamak.
- iv. Ar-ge çalışmalarında sektörde lider durumda olmak.
- v. Merdiven altı boya üretimi ile yasal yollarla mücadele etmek.
- vi. Sektörde fiyat rekabetinin önüne geçmek amacıyla BOSAD tarafından yapılan iyi niyet çalışmalarına tam destek vermek.

Yıllık bazda uygulama hedefleri ise operasyonel planın ilk yılı olarak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hedefleri içinde belirlenmiştir.

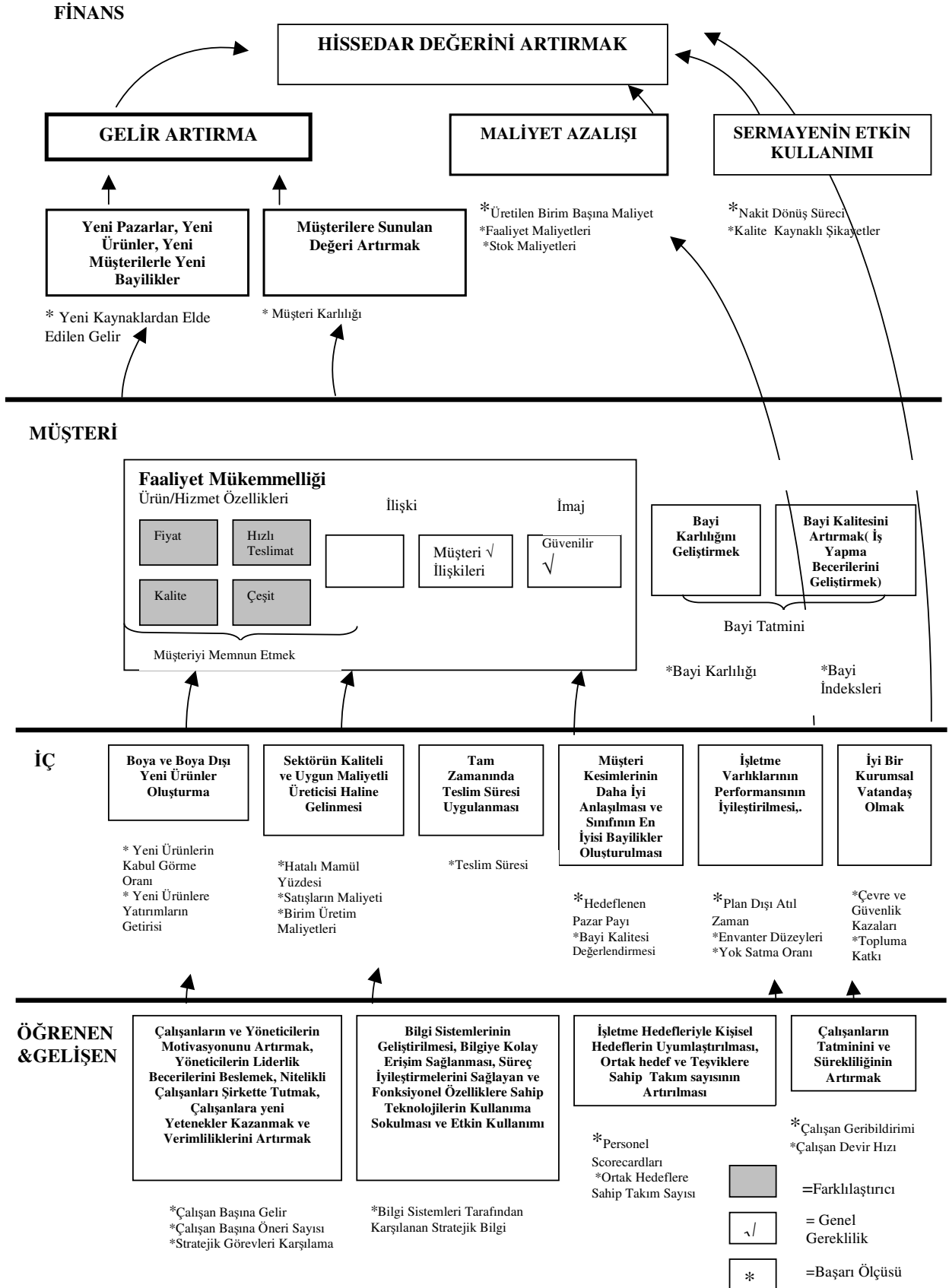
4.5.2. Stratejinin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi İçine Dönüştürülerek Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Amaç ve Ölçülerin Geliştirilmesi veya Güncellenmesi

Yukarıda ilk adımda oluşturulan stratejileri öncelikle işletme; 3 yıllık operasyon planı içinde nasıl gerçekleştireceğini planlayarak aksiyona dönüştürmeyi hedeflemektedir. Her yılın sonunda operasyon planı bir sonraki yıla uzatılmakta ve gelecek 3 yılı ele almaktadır. Ayrıca değişen şartlara göre hedefler ayarlanmaktadır. Bütçe hedefleri de bu operasyonel plandan elde edilmektedir.

Şekil 4.12. Marshall A.Ş.'nin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi içinde yer alan amaçlarının nasıl başarılacağını gösteren strateji haritasını göstermektedir. İşletme, ortaya konulan stratejilerin Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ile nasıl başarılacağını gösteren bir strateji haritası oluşturmuştur. Strateji haritası işletme için yaşamsal önem taşıyan unsurları göstermektedir. Strateji haritası sebep sonuç ilişkisine dayanmakta ve işletmeye stratejinin geçerliliğini ve istenen sonuçları üreteceğini test etmeye imkan tanımaktadır.

4.5.2.1.Finansal Perspektifin Geliştirilmesi

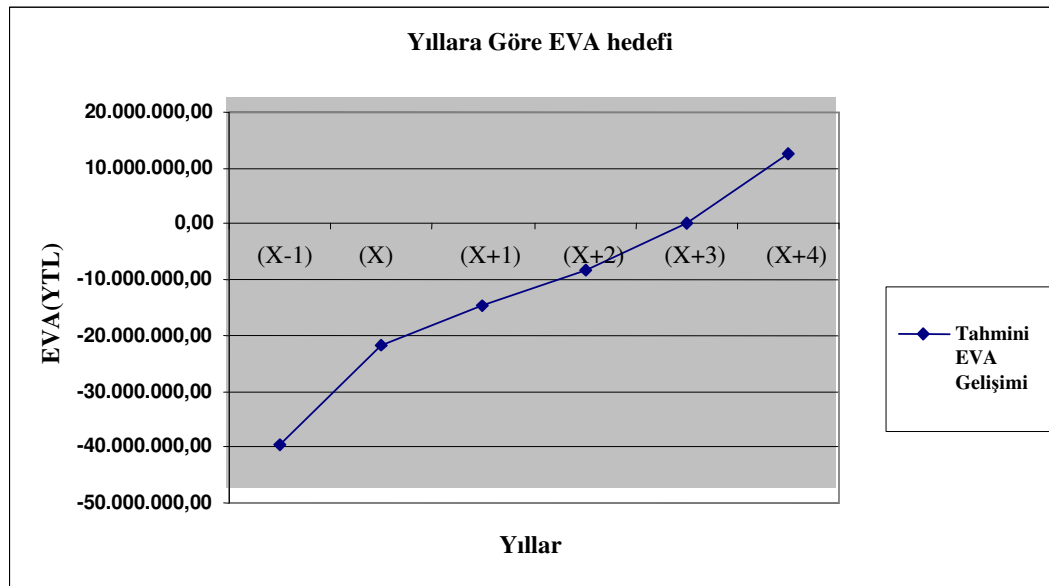
Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin oluşturulması finansal perspektif ile başlamaktadır. İşletme Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin finansal perspektifinde en önemli amaç olarak hissedar değerini artırmayı belirlemiştir. Hissedar değerine katkı hisse başına kar ve ekonomik katma değer ile ölçülmektedir. Ancak burada şunu belirtelim ki; bir bütçeleme süreci öncelikle satışların tahmini ile başlamaktadır. Bu nedenle buradaki ekonomik katma değer rakamları gelir hedefleri ve gider tahminlerinin ortaya konularak vergi sonrası net karın belirlenmesinden sonra tahmin edilebilecektir. Tablo 4.4. Marshall A.Ş.'nin yıllara göre EVA hedefini göstermektedir.

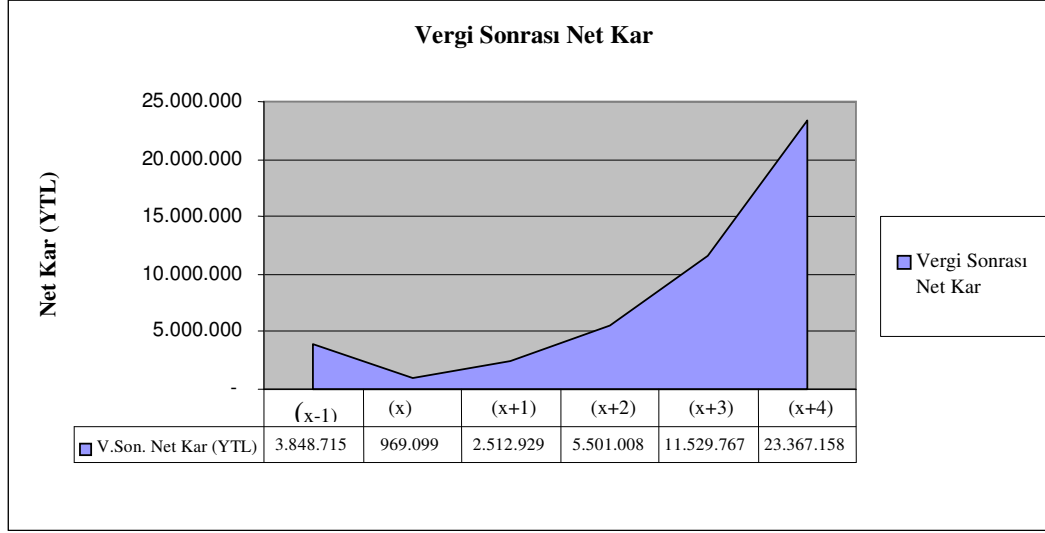


Şekil 4.12 Marshall A.Ş. Strateji Haritası

Tablo 4.4. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre EVA Hedefi

Yıllar	Yatırılan Sermaye Miktarı (YTL)	Devlet Tahvili Hazine Bonosu İhalelerindeki Ort. Bileşik Faiz Tahminleri (%)	Sermaye Maliyeti(YTL)	Vergi Sonrası Net Kar (YTL)	Ekonomik Katma Değer- EVA (YTL)
(X-1)	87.471.838,00	49,5	43.298.559,81	3.848.715	-39.449.844,81
(X)	89.221.274,76	25,6	22.840.646,34	969.099	-21.871.547,65
(X+1)	93.682.338,50	18,5	17.331.232,62	2.512.929	-14.818.303,32
(X+2)	98.366.455,42	14	13.771.303,76	5.501.008	-8.270.295,47
(X+3)	103.284.778,19	11	11.361.325,60	11.529.767	168.441,07
(X+4)	108.449.017,10	10	10.844.901,71	23.367.158	12.522.255,94

**Şekil 4.13** Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre EVA Hedefi



Şekil 4.14 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Vergi Sonrası Net Kar Hedefi

İşletmenin (-)39.449.844,81YTL olan (X-1) yılı ekonomik katma değerinin (X) yılı için (-)21.871.547,65YTL, (X+4) yılı için ise 12.522.255,94 YTL olarak gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir. Hissedar değerini artırmanın üç sacayağı bulunmaktadır. Bunlar;

- i. Gelir Artırma,
- ii. Maliyetleri Düşürme,
- iii. Sermayenin Etkin Kullanımı.

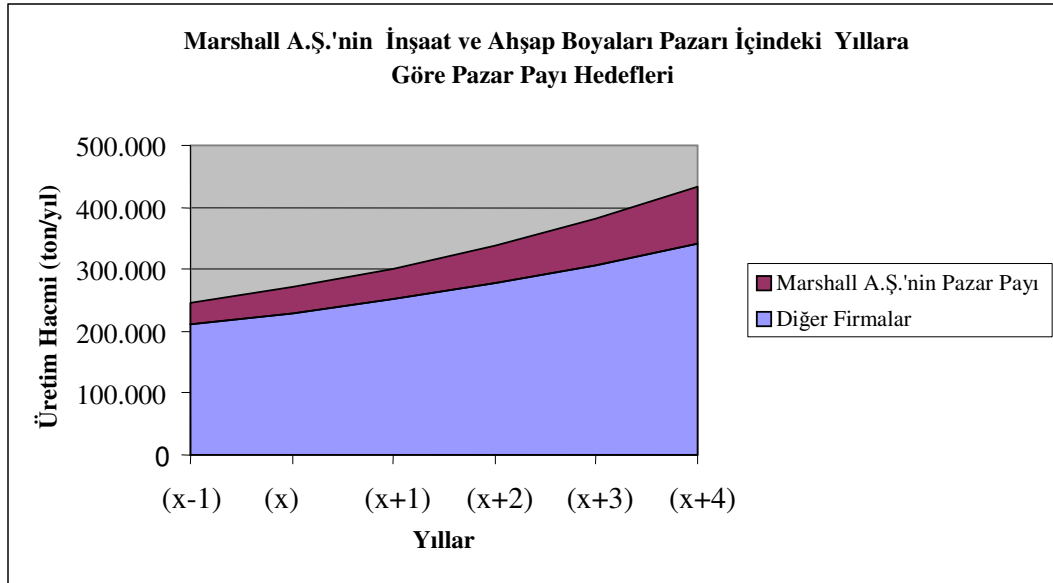
4.5.2.1.1. Gelir Artırma Stratejileri ve Buna Yönelik Amaçlar

İşletme öncelikle pazardaki büyüme beklentisi çerçevesinde gelir artış hedefini ortaya koymuştur. Yıllar itibari ile Türkiye boya pazarının büyüme beklenti oranları tablo 4.3’de görülmektedir. Buna, göre (X) yılı için pazarın % 11 büyümesi beklenmektedir. İşletme (X-1) yılı itibari ile % 14,5 pazar payına sahiptir. Bunu (X) yılı için % 15,5’e çıkarmayı hedeflemektedir. Bu nedenle pazarın büyüme oranından daha fazla büyümesi gerekmektedir. (X) yılı için hedeflenen büyüme oranı % 17,1’dir. Pazar %11 büyürken işletme % 6,1 daha fazla büyümeyi hedeflemektedir. Bu işletme için yüksek bir hedeftir. Bu hedefin başarılması ise operasyonel faaliyetlerin dışında ek girişimlerle mümkün olabilecektir. İhracata yönelik olarak ise toplam satışlar içindeki

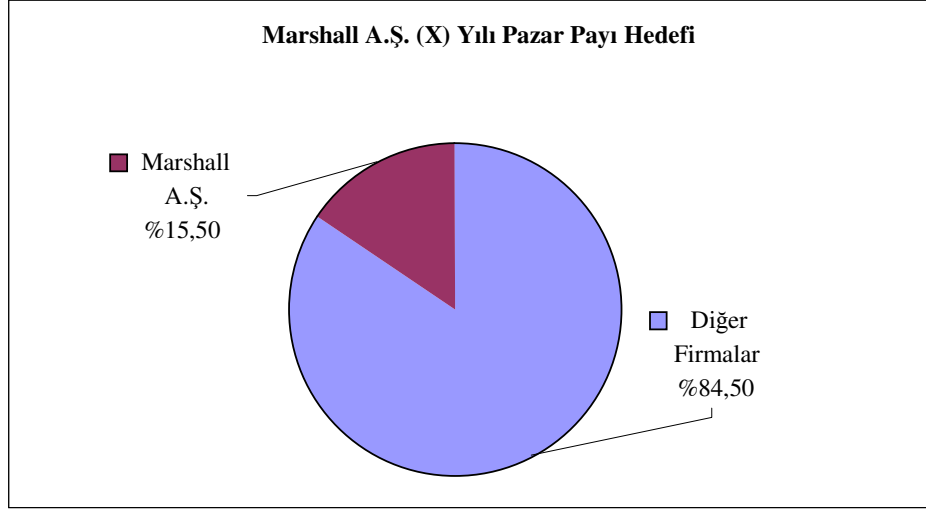
ihracat payını % 6'dan % 7'ye çıkararak %38 lik bir gelir artışı hedeflemektedir. İşletme bu veriler çerçevesinde 5 yıl sonunda gelirlerini (X-1) yılına göre % 176 artırmayı hedeflemektedir. Beş yılın sonunda iç pazar payını % 14,5'ten % 21,6'ya çıkarmış olacaktır. İhracat miktarında ise; toplam satışlar içindeki payını % 6'dan 11'e çıkartarak %400' lük bir artış hedeflemektedir.

Tablo 4.5. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Toplam Büyüme Hedefi

Yıllar	İç Pazar (Ton/Yıl)	İhracat (Ton/Yıl)	Toplam Üretim (Ton/Yıl)	İşletmenin Tahmin Edilen Büyüme Oranı (%)	Pazarın Beklenen Büyüme Oranı (%)	Pazarın Büyüme Oranından Daha fazla büyüme Hedefi (%)
(X-1)	35.868,895	2.290	38.158		10	
(X)	42.014,610	3.162	45.177	18,39	11	7,39
(X+1)	49.945,884	4.343	54.289	20,17	12	8,17
(X+2)	60.320,186	5.966	66.286	22,10	13	9,10
(X+3)	74.635,278	8.293	82.928	25,11	14	11,11
(X+4)	93.766,280	11.589	105.355	27,04	15	12,04



Şekil 4.15 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Pazar Payı Hedefi



Şekil 4.16 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. (X) Yılı Pazar Payı Hedefi

(X) yılı için ise pazar payı yukarıda şekil 4.16’da görüldüğü gibi gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir

İşletmenin mevcut operasyonel faaliyetleri ile pazar payını 5 yıl içinde %14,5’tan %21.6’ya çıkarması, başka bir ifade ile pazarın büyüme hızından daha fazla büyümesi çok muhtemel görülmemektedir. Ayrıca Türkiye’de yaşanan ekonomik krizler ve bunların sıklığı, boya pazarında bu dönemlerde % 40’ lara varan daralmalar bu hedefin ulaşılması güç bir hedef olmasına neden olmaktadır. Boya pazarındaki yoğun rekabette göze alındığında bu hedefin başarılması ek girişimlerle mümkün olabilecektir. Bu amacın ekonomik krizlerin olmayacağı varsayımı altında yapılabilirliği senaryo planlama teknikleri ile gösterilmiştir. Muhtemel ekonomik kriz dönemleri içinde alternatif planlar hazırlanmıştır.

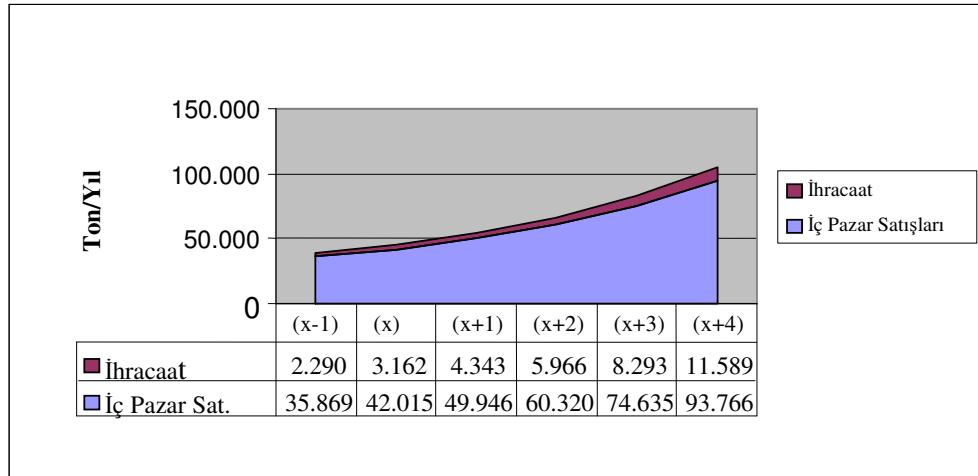
İşletme iç pazarda gelirlerini bu düzeyde artırabilmek için öncelikle mevcut pazarı değerlendirip ürünlerini bu pazar içinde daha fazla satmayı hedeflemektedir.

Ayrıca gelir artırma ile ilgili olarak şu noktalar üzerine yoğunlaşmaktadır:

- i. Gelirlerin artırılması için daha yüksek katma değerli ürünler üretmek,
- ii. İşletmenin sahip olduğu fiziki ve insan kaynaklarını güç ve yeteneklerinin çoğaltılmasının teşvik edilmesi. Bunlardan maksimum oranda yararlanılması,
- iii. Mevcut ürün yapısının geliştirilmesi(kalite ve çeşit olarak),

- iv. Yeni müşteri ve pazarlar (özellikle yeni evlenen çiftlere, kadınlara yönelik pazarlar) oluşturulması,
- v. Boyanın bir hobi olarak gelişmesine yönelik reklam faaliyetlerinin artırılması,
- vi. Bayilerde müşterilere sunulan renk sayısını artırmak, bu amaçla renk makinelerini bayilerde bulundurmak,
- vii. Bayileri ve satıcıları ürün özelliklerinin iyi tanıtılmasını sağlamaya yönelik eğitmek ve bayi ağını güçlendirmek,
- viii. Satış bölgelerinde teslim sürelerini kısaltmak amacıyla entegre mobil satış dağıtım sistemi oluşturmak,
- ix. Yan ürünlere de ağırlık vermek (boya sökücü vb.),
- x. Renk makinelerinin etkin kullanımını sağlamak,
- xi. Sürekli olarak pazarda ilgiyi taze tutmak amacıyla yeni ürünler üretmek.

Gelir artışı ile ilgili ölçüler ise; satışlardaki artış oranı, hedef bölge, pazar ve müşterilerden elde edilen pazar payı artış oranı olarak belirlenmiştir.



Şekil 4.17 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre İhracat Hedefi

Akzo Nobel'in Marshall'ı Rusya, Balkanlar ve Türki Cumhuriyetler üzerindeki satışları artırmak için görevlendirmesi nedeniyle işletme, uzun vadede ihracatını üretim düzeyinin % 25'leri düzeylerine çıkarmayı hedeflemektedir. Bu (X-1) yılında 10 yıl olarak belirlenmiştir. Daha uzun vadede ise ürettiğinin %50'sini ihraç etmeyi planlamaktadır. (X-1) yılında ihracatın toplam satışlar içindeki payı % 6 dır.

Önümüzdeki 5 yıl içindeki artış hedefi tablo 4.3’de gösterilmektedir. Ayrıca yukarıdaki şekil 4.17 ihracat ile iç satış hacminin karşılaştırılmasını göstermektedir.

İşletmenin ihracat hedefi ilgili bileşenleri şu şekilde senaryolaştırılmıştır:

- i. Dört bölgede yoğunlaşan toplam 16 ülkeye direkt - endirekt ihracat gerçekleştirmek.
- ii. Rusya ve Ukrayna’nın oluşturduğu Kuzey Bölgesi ihracatını toplam ihracatımız içindeki oranını %50 düzeylerine çıkarmak. Bu bölgede bayi ağını geliştirmek ve satışları artırmak.
- iii. Orta Asya ve Kafkas Bölgesinde yer alan; Kazakistan, Türkmenistan, Özbekistan, Kırgızistan, Tacikistan, Azerbaycan ve Gürcistan’a olan ihracatımızın, toplam ihracatımız içindeki payını %30 düzeylerine çıkarmak. Bu bölgede bayi ağını geliştirmek ve satışları artırmak. Gerekli olan yerlerde fabrikalar kurmak.
- iv. Balkanlar Bölgesine (Bulgaristan: Makedonya, Kosova, Arnavutluk) gerçekleştirilen ihracatın toplam ihracatımız içindeki payının %5 olması, Orta Asya bölgesinin ise (Irak, Filistin, K.K.T.C); %10 düzeylerinde gerçekleşmesini sağlamak. Bu bölgelerde bayi ağını geliştirmek ve satışları artırmak.
- v. İşletmenin yurtdışında tanıtılmasına yönelik reklam faaliyetlerinin artırılması.
- vi. Yurt dışındaki bayilerde müşterilere sunulan renk sayısını artırmak, bu amaçla renk makinelerini bayilerde bulundurmak ve etkin kullanımlarını sağlamak.
- vii. Bayileri ve satıcıları ürün özelliklerinin iyi tanıtılmasını sağlamaya yönelik eğitmek.
- viii. İhracat bölgelerinde teslim sürelerini kısaltmak amacıyla bayilikler oluşturmak ve bayi ağını güçlendirmek.
- ix. Yan ürünlere de ağırlık vermek (Boya sökücü vb.).
- x. Gelirlerin artırılması için daha yüksek katma değerli ürünler üretmek ve satışına ağırlık vermek.

4.5.2.1.2. Sermayenin Etkin Kullanımı Stratejileri ve Buna Yönelik Amaçlar

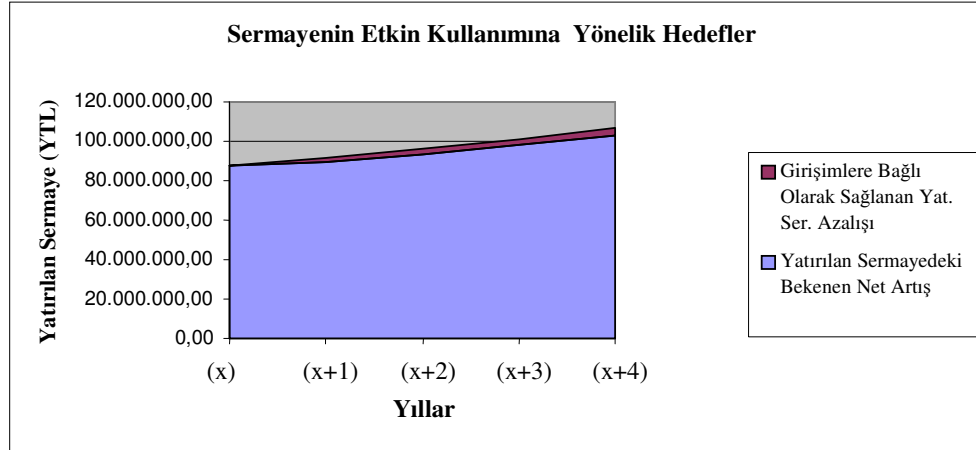
İşletme mevcut varlıklarını daha etkin kullanmayı ve buna bağlı olarak; maliyet azalışı, gelir artışı ve sermayeye katkıyı artırmayı hedeflemektedir. Mevcut finansal kar sermayenin maliyetini hesaba katmadığı için gerçekçi bilgi sağlamamaktadır. Bunun için işletme sermayenin maliyetini de dikkate alan Ekonomik Katma Değer(EVA) ölçüsünü kullanmaktadır. EVA'yı geliştirecek unsurlardan biri olan sermayenin etkin kullanımına yönelik olarak;

- Hesap kapatma süresinin kısaltılması,
- Nakit dönüş sürecini kısaltmak,
- Renk makinelerinin etkin kullanımını sağlamak ve buna bağlı olarak satışları artırmak,
- Farklı birimler tarafından ortaklaşa kullanılan kaynakları artırmak, amaç olarak belirlenmiştir.

Sermayenin karlılığı, yatırım karlılığı ve ekonomik katma değer gibi amaçlar; gelirleri fazlaştırmak, maliyetleri düşürmek ve aktiflerin kullanımını artırmak için uygulanan finansal stratejilerin elde ettiği başarıyı değerlendiren genel ölçülerdir. Nakit dönüş süreci ölçüsü ise işletme sermayesi kullanımının verimliliğini ölçmek için kullanılmaktadır. Nakit dönüş sürecini mevcut seviyelerin altına çekmek işletme sermayesinin verimliliğini artırmanın mükemmel bir yolu olmaktadır.

Tablo 4.6. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Sermayeye Beklenen Katkılar

Yılar	Yatırılan Sermaye (YTL)	Yatırılan Sermaye Oranında Beklenen Artış (%)	Girişimlerle Sağlanacak Azalış(%)	Yatırılan Sermaye Oranında Beklenen Net Artış(%)	Normal Şartlarda Beklenen Artış (YTL)	Girişimler Sonucunda Beklenen Artış (YTL)	Girişimlerle Sağlanan Sermayeye Katkı (Yatırılan Sermayede Azalış) (YTL)
(X-1)	87.471.838,00	5			87.471.838,00	87.471.838,00	0
(X)	91.845.429,90	5	3	2	91.845.429,90	89.221.274,76	2.624.155,14
(X+1)	96.437.701,40	5	3	2	96.437.701,40	93.682.338,50	2.755.362,90
(X+2)	101.259.586,46	5	3	2	101.259.586,46	98.366.455,42	2.893.131,04
(X+3)	106.322.565,79	5	3	2	106.322.565,79	103.284.778,19	3.037.787,59
(X+4)	111.638.694,08	5	3	2	111.638.694,08	108.449.017,10	3.189.676,97



Şekil 4.18 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Sermayeye Katkı Hedefleri

Marshall A.Ş. bu nedenle özellikle nakit dönüş sürecini mevcut seviyelerin altına çekmeye çalışmaktadır. Marshall A.Ş., sermayeye katkıyı her yıl % 3 artırmayı hedeflemektedir. Bu işletmenin sermaye maliyetini her yıl % 3 azaltmayı amaçladığı anlamına gelebileceği gibi, işletmeye yatırılması gereken sermaye miktarında azalma meydana getireceği anlamına da gelmektedir. Her yıl yatırılan sermaye miktarında belirli bir oranda artış beklendiğine göre girişimlere bağlı olarak bu yatırılan sermayede azalarak artma şeklinde olacaktır. Tablo 4.6. ve Şekil 4.18. sermayenin etkin kullanımına yönelik hedefleri göstermektedir.

4.5.2.1.3. Maliyetleri Azaltma Stratejileri ve Buna Yönelik Amaçlar

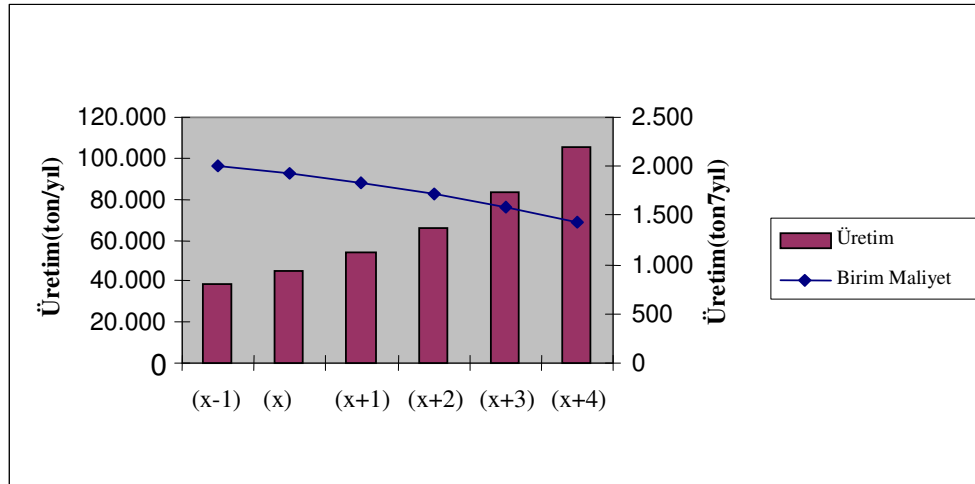
İşletme ihracatı artırmayı amaçlamış olduğundan; dört ihracat bölgesinde genişleme politikası sürdürmektedir. Bu nedenle bu bölgelerde maliyetleri azaltma açısından uygulamalara gitmemektedir. Ancak yurtiçi satışlar ve üretim açısından maliyetleri azaltmayı hedeflemektedir. Özellikle 6 Sigma yaklaşımı ile üretim süreçlerindeki sorunları çözmeyi buna bağlı olarak direk maliyet azalışı sağlamayı amaçlamaktadır.

Özellikle şu noktalarda maliyetleri azaltmayı hedeflemektedir.

- i. Birim üretim maliyetlerini düşürmek
- ii. Satış, yönetim ve genel giderleri düşürmek.

Tablo 4.7. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Maliyet Azalış Hedefleri

Yıllar	Üretim Hacmi (Ton/Yıl)	Ortalama Birim Üretim Maliyeti (Ytl/Kg)	Kapasite Kullanım Oranına Bağlı Birim Maliyet Azalışı(%)	Direk Maliyet Azalışına Yönelik Girişimlerle Başarılacak Maliyet Azalışı(%)	Toplam Maliyet Azalışı(%)
(X-1)	38.158	1.996			
(X)	45.177	1.940	2,8	1	3,8
(X+1)	54.289	1.869	3,6	1	4,6
(X+2)	66.286	1.780	4,8	1	5,8
(X+3)	82.928	1.661	6,7	1	7,7
(X+4)	105.355	1.512	9	1	10

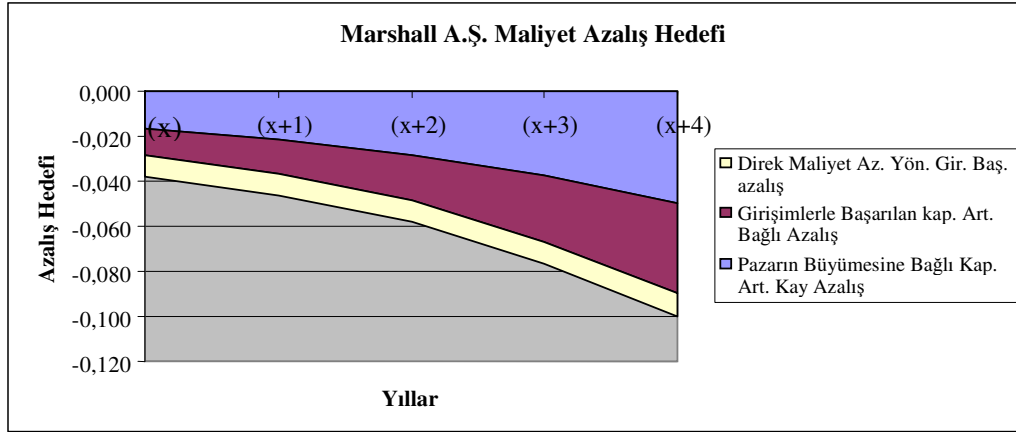


Şekil 4.19 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Kapasite Kullanım Oranına Bağlı Tahmini Maliyet Azalışı

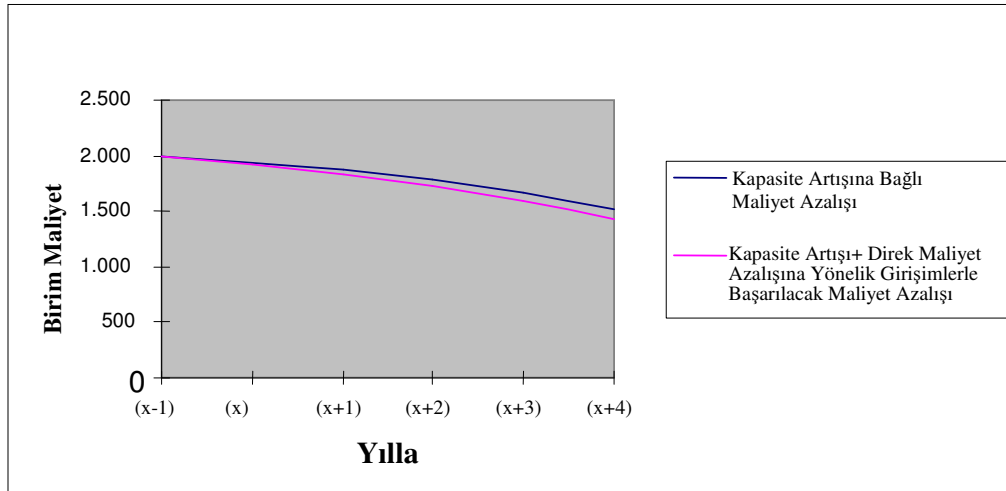
Birim üretim maliyetlerinde üretim artışına bağlı olarak; işletmenin atıl kapasite ile çalışmasının bir sonucu olarak, normal kapasiteye kadar her 1000 tonluk üretim artışında ortalama %0,04'lük bir maliyet azalışı meydana geldiği işletme verilerinden elde edilmiştir. Buna bağlı olarak, (X) yılı için maliyetlerde % 2,8'lik bir azalış olması ve stratejik girişimler yolu ile de direk %1'lik maliyet azalışı hedeflenmektedir. Ayrıca buradaki maliyet azalışı satışların artmasına bağlı olarak meydana gelmektedir. Satışlardaki artışın 7,3'lük kısmı stratejik girişimlerle başarılabacağına göre maliyetlerdeki azalışın % 40(7,3/18,3)'lük kısmı yine stratejik girişimlerle başarılabacak demektir. Bu nedenle işletmenin uygulayacağı stratejik girişimler toplam % 2,1'lik bir maliyet azalışı sağlamış olacaktır.

Tablo 4.8. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Maliyet Azalış Hedefi

Yıllar	Büyüme Hedefine Bağlı Olarak Tahmin Edilen Toplam Maliyet Azalışı(%)	Pazarın Büyümesine Bağlı Kapasite Artışından Dolayı Birim Üretim Maliyet Azalışı(Operasyonel Çaba ile Başarılabilir)(%)	Gelir Artışına Yönelik Stratejik Girişimlere Bağlı Kapasite Artışından Kaynaklanan Maliyet Azalışı (%)	Direk Maliyet Azalışına Yönelik Girişimlerle Başarılacak Maliyet Azalışı(%)	Hedeflenen Toplam Maliyet Azalışı(%)
(X)	0,028	0,017	0,011	0,01	0,038
(X+1)	0,036	0,022	0,015	0,01	0,046
(X+2)	0,048	0,028	0,020	0,01	0,058
(X+3)	0,067	0,037	0,029	0,01	0,077
(X+4)	0,090	0,050	0,040	0,01	0,100



Şekil 4.20 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Maliyet Azalış Hedefi



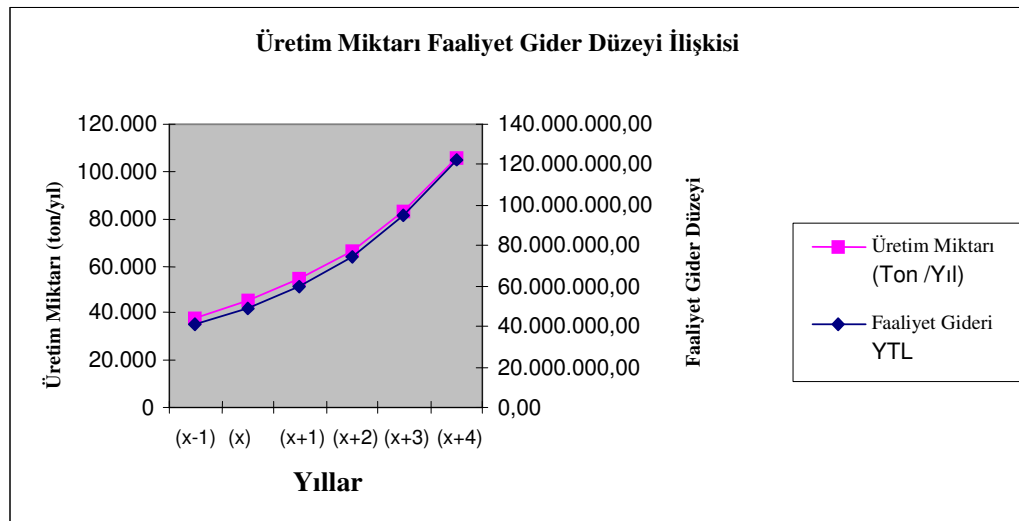
Şekil 4.21 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Birim Üretim Maliyeti Hedefi

Faaliyet giderleri ile ilgili olarak ise satışlarla orantılı bir artış tahmin edilmektedir. Satışları daha fazla artırmak için, daha fazla faaliyet giderine katlanmak gerekmektedir. Bu nedenden dolayı faaliyet giderlerinin üretim artışına orantılı hatta biraz daha fazla bir artış göstereceği tahmin edilmektedir. Uygulanan stratejik girişimlerle (X) yılı için % 1,2'lik bir maliyet azalışı hedeflenmektedir. Yıllara göre faaliyet giderlerindeki azalış hedefi aşağıdaki tabloda görülmektedir.

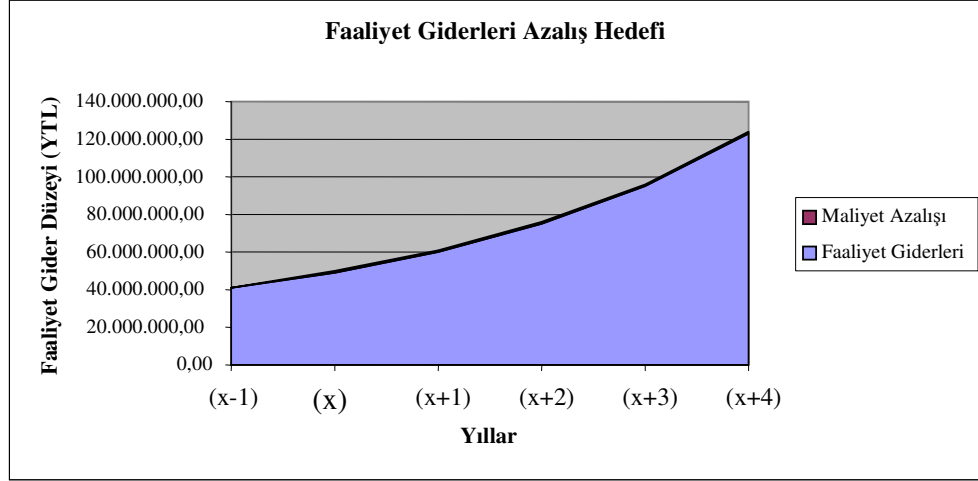
Tablo 4.9. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Faaliyet Giderleri Azalış Hedefleri

Yıllar	Üretim Miktarı (Ton/YIL)	Tahmini Faaliyet Giderleri(YTL)	Hedeflenen Maliyet Azalışı(%)	Hedeflenen Maliyet Azalışı(YTL)	Hedeflenen Faaliyet Gideri(YTL)
(X-1)	38.158	41.429.547,00		0,00	41.429.547,00
(X)	45.177	49.878.411,86	1,2	598.540,94	49.279.870,92
(X+1)	54.289	60.936.238,91	1,2	731.234,87	60.205.004,04
(X+2)	66.286	75.620.799,46	1,2	907.449,59	74.713.349,87
(X+3)	82.928	96.119.058,73	1,2	1.153.428,70	94.965.630,02
(X+4)	105.355	124.036.124,12	1,2	1.488.433,49	122.547.690,63

Şekil 4. 22. ise faaliyet giderleri ile üretim hacmi artışı arasındaki ilişkiyi göstermektedir.



Şekil 4.22 Marshall A.Ş. Yıllara Göre Üretim Hacmi Faaliyet Giderleri İlişkisi



Şekil 4.23 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Yıllara Göre Faaliyet Giderlerini Azaltma Hedefi

4.5.2.2. Müşteri Perspektifinin Geliştirilmesi

İşletme öncelikle finansal perspektifte belirlemiş olduğu, finansal amaçlarını başarabilmek için müşteri perspektifinde yapılması gerekenlerin neler olduğunu belirlemeyi amaçlamıştır. Finansal perspektifte belirlenen gelir artış hedefleri ve pazar payı hedefleri müşteri perspektifindeki amaçların başarılması ile mümkün olacaktır. Amaç, rekabet ortamında gelir elde edebilmek için rakiplerden farklı bir müşteri değeri oluşturmaktır.

İşletme müşteri perspektifindeki amaçları oluştururken öncelikle mevcut ve potansiyel müşteri nüfusu içindeki pazar kesimlerini tanımlamış ve daha çok hangi kesimlerde rekabet etmeyi istediğini belirlemiştir. Daha sonra Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin müşteri perspektifindeki hedef ve ölçülere ulaşılmasını sağlayacak, hedef kesimlere sunulacak değer önerilerini belirlemiştir. Özellikle işletme misyon ve stratejisini hedef müşteri ve pazar kesimleri ile ilgili özel amaçlar haline dönüştürerek tüm işletmeye yaymayı amaçlamaktadır.

İşletme öncelikle müşteri tatminini, sadakatini, devamlılığını, kazanılmasını yönlendirecek değer önerileri oluşturmayı amaçlamıştır. İşletme uzun dönemde mükemmel bir finansal performans elde etmek istemektedir. Bu nedenle de müşterilerinin değer verdiği ürün ve hizmetler üretmeyi ve teslim etmeyi amaçlamaktadır. Değer önerisi olarak "Faaliyet Mükemmelliği"ni seçmiştir. Ürün ve

Hizmet Özelliklerinde; “uygun fiyat, kalite, hızlı teslimat ve ürün çeşitliliği” ile rakiplerinden farklılaşmayı amaçlamaktadır. İlişki bölümünde; “hizmet ve müşteri ilişkileri” ile ön plana çıkmayı, İmaj boyutunda da “güvenilir marka” imajını vurgulamayı amaçlamaktadır.

Müşteri boyutundaki amaçları belirlerken girdi olarak;

- i. Pazar araştırmalarından,
- ii. Müşteri anketlerinden,
- iii. Müşterilerle yüz yüze görüşmelerden yararlanılmaktadır.

İşletmenin pazar araştırmasından müşterilere ilişkin elde edilen veriler şu şekildedir:

- i. Müşterilerin boyada marka tercihinde en fazla nalburların ve boyacıların tesirli olduğu belirlenmiştir.
- ii. Boya 1-3 yıl ara ile yapılmaktadır. Marka bilinirliği ve görünürlük çok önemlidir. Bu nedenle ürünlerin istenildiğinde istenilen renk ve miktarda satış noktalarında hazır olması gereklidir.
- iii. Teknoloji desteği ile birlikte boya sanayii de gelişmiştir. İşletme yapmış olduğu araştırmalarla insanların boya konusundaki tercihlerinde renge öncelik verdiğini belirlemiş ve buna bağlı olarak şu anda 1300 den fazla renk üretmektedir.
- iv. Türk halkının boya-badana işini artık temizlikten öte dekoratif amaçlı olarak ta düşünmeye başladığı belirlenmiştir.
- v. Şu anda boya işi Avrupa’da olduğu gibi bir hobi olarak düşünülmemektedir. Bu nedenle buna yönelik reklam faaliyetleri yapılmalı ve boya işinin bir eğlence, hobi haline getirilmesi vurgulanmalıdır.

Müşteri perspektifinde amaç olarak; müşterilere yenilikçi ve maliyet etkinliğine sahip teklifler sunmak belirlenmiştir. Ancak maliyet etkinliğinden kastedilen 2. ve 3. sınıf boya üretmek ve müşterilere sunmak değildir. İşletme kaliteye önem veren müşterilerle çalışmaya devam etmeye karar vermiştir. 1998 yılında yaşanan krizden sonra halkın alım gücünün düşmesi halkı kalitesiz boya almaya yöneltmiş, yine boya üretiminde büyük işletmelerden bazıları 2. ve 3. sınıf boya üretmeye yönelmiştir. Aynı

durum 2001 yılındaki krizde de yaşanmıştır. Marshall ise (X-2) yılında boya fiyatlarına hiç zam yapmamış ancak kaliteden de ödün vermemiş, bunu (X-1) yılında da sadece maliyet artışlarını fiyatlara yansıtarak devam ettirmiş, (X) yılında da aynı politikayı sürdürmeyi hedeflemektedir. İşletme 1. sınıf boya üretimine devam edecektir. “Kalitesizliğin Maliyeti Daha Pahalıdır” sloganıyla müşterilerini etkilemeyi hedeflemektedir.

Kısacası, müşterilere ucuz boya sunmanın ötesinde, çok çeşitli renkte ve yüksek kalitede boya almak isteyen müşteriler hedef olarak belirlenmiştir. Müşterilere yönelik stratejinin yaygınlaştırılması ve başarısının değerlendirilmesi için ölçü ise; hedef müşterilerden elde edilen gelir yüzdesi şeklinde belirlenmiştir.

İşletme pazar koşullarını belirledikten sonra, her farklı pazar kesiminde gerçekleştirilmesi gereken müşteri amaçlarını açıkça tespit etmiştir. Ayrıca müşterilerin işletmeden beklentilerinin neler olduğunun belirlenmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır. İşletme Müşteri Perspektifi için üç ana amaç belirlemiştir:

- i. Müşteri memnuniyetini artırmak,
- ii. Müşteri sadakatini artırmak,
- iii. Müşteri karlılığını artırmak.

4.5.2.2.1. Müşteri Perspektifinin Genel Amaçlı Ölçüleri

Müşteri perspektifinin genel amaçlı ölçüleri şu şekilde geliştirilmiştir.

i. Müşteri Memnuniyeti Sağlamaya Yönelik Strateji, Amaç ve Ölçüler:

Müşteri memnuniyeti oluşturmak için işletme öncelikle müşteri tercihleri üzerine araştırma yapmıştır. Yapılan araştırmalar sonucunda müşterilerin temizlik amaçlı boyanın yanında dekoratif amaçlı boyaya yöneldiği belirlenmiştir. İşletmenin gerçekleştirmeye çalıştığı amaçlardan biri de dekoratif amaçlı boya anlayışını Türk halkına benimsetmek yönündedir. İşletme bu nedenle müşterilerine boya değil renk satmak amacındadır. Bu nedenle renk çeşidi yaklaşık olarak 1300 çeşidin üzerine çıkarılmıştır.

Müşteri memnuniyeti için uzun vadeli hedef, sıfır hata % 100 müşteri memnuniyeti şeklinde belirlenmiştir.

Müşteri memnuniyetini artırmak için yapılacak uygulamalar ise ;

- i. Ürün kalitesini artırmak,
- ii. Teslim süresini kısaltmak,
- iii. Renk makineleri yoluyla istenilen rengi çok kısa sürede müşteriye sağlamak,
- iv. Üretilen ürün çeşidini daha da (yaklaşık 1300 renkten daha fazlası) artırmak ve bu yolla boya işini Türkiye’de hobi haline getirmek, şeklinde belirlenmiştir.

Teslim süresini kısaltmak için yapılacak çalışmalar ise iç perspektifte şu şekilde belirlenmiştir:

- i. Bayi Otomasyon Sistemi,
- ii. Bütün Bayilerde Renk Makinesi Bulundurulması,
- iii. Sipariş Alma Konusunda Bazı Formalitelerin Devre Dışı Bırakılması,
- iv. Entegre Mobil Satış Dağıtım Sistemi,
- v. Kiralık Araç Uygulaması.

ii. Müşteri Sadakati Sağlamaya Yönelik Strateji Amaç ve Ölçüler:

İşletme; memnun olmuş müşterilerini aynı zamanda sadık müşteriler haline dönüştürmek istemektedir. Bu amaçla bir data bankası oluşturulmuştur. Bu müşterilerin işletmeden alışverişe devam edip etmedikleri sürekli olarak takip edilmektedir. Bu müşterilerle sürekli olarak temasa geçilerek işletmeden beklentileri öğrenilmekte ve ayrıca önemli günlerde; web yoluyla, cep mesaj yoluyla ve posta yoluyla kutlamalar yapılmaktadır. Örneğin; boya sezonu başladığında bayiler cep mesajlarla kutlanmaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda 2 puanlık sadakat artışının yüzde 6 kârlılık getirebileceği belirlenmiştir. Ayrıca yeni müşteri kazanmak için katlanılan maliyet eski müşterileri elde tutmak için katlanılan maliyetten daha fazladır.

Müşteri sadakatini ölçülmesi oldukça zor olmaktadır. İşletmeden bir defa alış veriş yapıp bunu tekrarlayan müşterilerin toplam müşterilere yüzdesi olarak bulunmaktadır. Bunun için öncelikle iyi bir veritabanı oluşturulmuş ve müşterilere

müşteri numarası verilerek bayi bazında alışverişlerinin takibe alınması sağlanmıştır. Çünkü işletmeden tekrar tekrar alışveriş yapan müşteriler, fiyat kalite vb. nedenlerden dolayı alışverişlerini tekrar tekrar yapıyor olabilirler. Aynı kalitedeki malı daha uygun fiyata buldukları anda vazgeçmeleri çok muhtemeldir. Müşteri sadakati, tekrar alışveriş yapan müşteriler üzerinde bir anket yapılarak özellikle “ürünlerimizi başka müşterilere de tavsiye ediyormusunuz ?” sorusuna verdikleri cevapla daha netlik kazanmaktadır.

iii. Müşteri Karlılığı Sağlamaya Yönelik Strateji Amaç ve Ölçüler:

Müşteriyi elde tutma, yeni müşteri kazanma ve müşteri tatminine yönelik olumlu gelişmeler, işletmenin karlı müşterilere sahip olduğu anlamına gelmemektedir. Müşterileri tatmin etmenin bir yolu, müşterilere düşük fiyatlardan mamul/hizmet sunmaktır. Müşteri tatmini ve yüksek pazar payı her zaman karlılık anlamına gelmemektedir. Yüksek finansal getirilere ulaşmak için işletme, sadece müşterilerine ne yaptığı ile değerlendirme yapmamakta; işletmenin karlılığını, hedeflenen müşteri bölümleri esas alarak ölçmektedir. Müşteri karlılığı, tüm müşterilerin işletme için karlı olmadıklarını da ortaya çıkarmaktadır. Bu tür durumlarda, karlı olmayan müşterilerden vazgeçilmesine ya da elde tutulmasına karar vermek için ömür boyu karlılık kıstası esas alınmaktadır. Yeni müşteriler, başlangıçta karsız olarak görülseler dahi gelecekteki potansiyelleri dikkate alınarak değerlendirilmektedir.

Sadık ve memnun olmuş müşterilerin aynı zamanda karlı müşteriler olması için çalışmalar yapılmıştır. Bunun içinde data bankasından karlı müşteriler belirlenerek bunlar üzerine yoğunlaşılması hedeflenmiştir. Müşteri karlılığı nihai müşteriler için ölçüldüğü gibi bayiler içinde ölçülmektedir. İşletme müşteri karlılığını geliştirmekle; müşteri başarısı ile finansal başarıyı ilişkilendirmek istemektedir. Bunun ölçülmesi için kar marjı yüksek ürünlerden satın alan müşterilerin yüzdesi kullanılmaktadır. Ayrıca yardımcı bir ölçü olarak alışverişleri belirli bir tutarı aşan müşterilerin toplam müşterilere oranı da bu amaçla kullanılmaktadır. Karlı müşterilerin devamlılığını sağlamak amacıyla müşteriye uygun fiyatlandırma politikası kullanılmaktadır.

4.5.2.2.2. Müşteri Perspektifinin Performans Etkenli Ölçüleri

Müşteri perspektifinde gelişme sağlanması gereken amaçlar olan; müşteri memnuniyeti, sadakati ve karlılığı işletmenin müşterilere sunacağı değer önerileri ile geliştirilebilecektir. İşletme öncelikle rakiplerinden, ürün ve hizmetlerini farklılaştırmak yoluyla müşterilerine üstün değer önerisi sunmayı amaçlamaktadır. Bayi kalitesini geliştirmekle de bayi tatminini artırmayı amaçlamaktadır. İmaj ve müşteri ilişkilerinde ise rakiplerine eşdeğer bir performans hedeflemektedir.

i. Ürün ve Hizmet Nitelikleri:

Müşterilere yüksek kalitede ürünleri zamanlı olarak sunmak ve ürün çeşitliliğini artırmak. Müşterilere, rakiplere göre uygun fiyat teklif etmek amaç olarak belirlenmiştir.

ii. İmaj:

İşletme “Kalitesizliğin Maliyeti Daha Pahalıdır” sloganıyla, kaliteye önem veren müşteri profili oluşturmak istemektedir. İşletme yüksek kalitede ürünleri, kaliteye önem veren, hayal gücü yüksek, yeniliğe açık kendine güvenen ve mizah anlayışları gelişmiş müşterilere uygun fiyatlarla sunan bir işletme olarak kendini tanıtmayı amaçlamaktadır. Marshall ismini “boyada kalite” ile çağrışım yapan bir marka haline getirmeyi amaçlamaktadır.

Değerli bir marka imajı oluşturmak için üzerine odaklanılan alanlar ise;

- i. Kaynak önderliği,
- ii. Malın bulunabilirliği,
- iii. Moda öncülüğü,
- iv. Hatırlamaya değer bir alış veriş deneyimi,
- v. Marka yönetimi,
- vi. Marka kavramının tanımıdır.

iii. Müşteri İlişkileri:

Yanıtlama ve teslim süresi de dahil olmak üzere mal veya hizmetlerin müşteriye sevk edilmesi ve müşterinin ihtiyacını belirli bir işletmeden karşılamaktan dolayı ne hissettiği ile ilgilenmek müşteri ilişkileri kapsamındaki konulardır.

Marshall A.Ş. müşterileri ile ilgili iyi ilişkiler kurmak için üç ana unsur belirlemiştir:

- i. Bilgili Personel: İşletme misyonunu ve amaçlarını müşterilere iyi açıklayabilmek ve işletmenin diğer boya üreten işletmelerden farklı olduğunu anlatabilmek için bilgili personel gereklidir. Bu aynı zamanda müşterileri her konuda tatmin edecek bilgilerin sunulmasını da sağlayacaktır.
- ii. Kolay Erişebilirlik: Müşterilerin işletmenin sunmuş olduğu ürünlere kolay ulaşabilmeleri ve siparişlerini girebilmeleri amaçlanmıştır.
- iii. Yanıtlamak: Müşterilere uygun bir şekilde hizmet verilmelidir. Onların ihtiyaçlarına vereceğimiz yanıtın süresi, müşterinin tam zamanında teslim kavramına uygun olmalıdır.

Satışların artırılmasına yönelik müşteri perspektifinde belirlenen girişimler, satış kanalına yönelik veya satış kanalı destekli belirlenmiştir.

4.5.2.3. İç Süreç perspektifinin Geliştirilmesi

İşletme finansal perspektifte gelir hedeflerini ortaya koymuştur. Bu gelir hedeflerine ulaşmak için, öncelik müşteri üzerine vurgu olmuş ve müşteri perspektifinde müşteri memnuniyeti, müşteri karlılığı, müşteri sadakati sağlamak amaçlanmıştır. Memnun, sadık ve karlı müşteriler oluşturmak için yapılması gerekenler ise iç perspektifte ele alınmaktadır. İç süreç perspektifinde işletmenin müşteri ve hissedarları ile ilgili amaçlarına ulaşmasında gerekli yöntemler tanımlanmıştır.

İç süreç perspektifi için 4 alan belirlenmiştir:

- i. İşlem süreçlerini kısaltmak,
- ii. Verimlilik ve karlılığı artırmak,
- iii. İşlenen hammadde miktarını maksimize etmek.

- iv. Sermayenin karlılık oranını artırmak amacıyla tahsilat süresini kısaltmak,

İşletme iki farklı müşteri grubu ile ilgili amaçlarını gerçekleştirmek zorunda bulunmaktadır. İlk müşteri grubu; bayi konumunda olan toptancılar, nalburlar, perakendeciler ve yapı marketlerdir. İkinci grup ise, işletmenin ürünlerini perakendecilerden alan nihai müşterilerdir. Marshall A.Ş.'nin iç boyutu bu iki farklı müşteri tipinin de beklentilerini karşılamayı sağlayacak amaç ve ölçüleri kapsamak zorundadır.

Birinci gruptaki müşteriler için amaçlar:

- i. Yeni ürün ve hizmetler geliştirmek,
- ii. Bayi kalitesini geliştirmek,
- iii. Siparişleri tam zamanında karşılamak,
- iv. Boyayı sanat olarak görme, dağıtım kanallarını da bu sanatın gerektirdiği estetik ve uyumun göstergesi olacak şekilde dizayn etmek, olarak belirlenmiştir.

İkinci gruptaki müşteriler için ise;

- i. Kaliteli ve uygun maliyetli ürünler üretmek,
- ii. Renk çeşidini fazlalaştırmak,
- iii. Şikayetleri tam zamanlı olarak gidermek,
- iv. İşletme ürünleri hakkında bilgilendirmek,
- v. Marka imajı oluşturmak, olarak belirlenmiştir.

Müşterilere değer oluşturmak ve finansal sonuçlar üretmek için uygulanacak işlemler ise üç grupta ele alınmaktadır:

- i. Yenileme,
- ii. Operasyonlar,
- iii. Satış Sonrası Hizmetler.

4.5.2.3.1. Yenileme

Yenileme işlemi ilk olarak işletmenin gelecekte üreteceği ürün ve hizmetlerle tatmin etmeyi düşündüğü pazar kesimlerinin özelliklerinin tanımlanmasının, ikinci olarak ta bu hedef kesimleri tatmin edecek ürün ve hizmetlerin tasarlanmasının ve

üretilmesinin önemini vurgulamaktadır. Bu yaklaşım işletmenin; yeni ürün, hizmet ve pazarlar oluşturacak araştırma, tasarım ve geliştirme işlemlerine ağırlık vermesini sağlamaktadır. İşletme yenileme başlığı altında iki unsurda gelişme sağlamayı amaçlamaktadır.

i. Boya ve Boya Dışı Ürünlerde Sürekli Yenilikçilik:

Yeni ürün ve hizmetler geliştirme amacı, aslında hem bayi hem de müşteri tatmini hedeflerinin gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır. Marshal A.Ş. bayilerine farklı ürün ve hizmetler sunarak rakipleriyle sadece fiyat ögesi ile rekabet etmelerini önlemekte ve bayileri için cazip bir üretici haline gelmekte, bayileri de müşteriler için cazip bir satıcı haline getirmektedir.

Marshall A.Ş., nihai müşterilerine yönelik yeni ürün ve hizmet oluşturma amacının yanı sıra yenilikçilikle de marka imajını güçlendirmeyi amaçlamaktadır. Bu amacını ölçmek için önemli bölgelerdeki hedef müşteri kesiminin Marshall markası hakkındaki düşünceleri anket yoluyla belirlenmektedir.

ii. Sınıfının En İyi Bayilikler Oluşturma:

Bayilerin gelişimini sağlamak amacını gerçekleştirmek için iki ölçü kullanılmıştır. Marshall A.Ş.'nin pazarlama temsilcileri her müşteri ziyaretinde doldurmasını istediği bir değerlendirme formu hazırlamıştır. Bu form hem satış temsilcilerinin müşteri ziyaretlerinin daha bilinçli olmasını sağlamış hem de onların bayilerin performansını formda yer alan beş unsura göre değerlendirmesine olanak vermiştir.

Değerlendirme ölçüleri;

- a. Finansman Yönetimi,
- b. Hizmet Bölümleri,
- c. Çalışanların Yönetimi,
- d. Mamul Satışı,
- e. Daha İyi Satın Alma Tecrübesidir.

Amaç bu değerlendirmelerle her bir bayinin gelişme sağlamak için kullanabileceği fırsatlar hakkında geri bildirim almasıdır. Toplanan bilgilerle bir endeks

oluşturulmuş ve Marshall A.Ş. bu endeksin seyrini takip ederek bayilerin kalite ve performansını geliştirme amacıyla başarılı olup olmadığına karar vermektedir.

İşletme yüksek satış hacmine sahip olan karlı bayilerin işletmeye bağlılık oranını takip edebilmek için bayilerin devamlılığı ölçüsünü de kullanmaktadır.

Ayrıca bayilere her 3 ayda bir denetçiler gönderilerek bayilerle ilgili değerlendirme raporları tutulmaktadır. Rapor sonucunda iyi derece alan bayiler ödüllendirilmektedir. Değerlendirme kriterleri ise;

- a. Bayinin Dış Çevresi,
- b. Hizmet Alanları,
- c. Satış Alanları,
- d. Personel.

Denetçilerin değerlendirme sonuçları aynı zamanda bayileri hedef müşterileri çekmeyi sağlayacak değer teklifleri hakkında bilgilendirmekte ve teşvik etmektedir.

İşletme özellikle yenileme ile müşterilerin yeni gelişen ihtiyaçlarını ortaya çıkartarak buna uygun ürünler ortaya koymayı amaçlamıştır. Müşterilerle daha fazla diyalog içine girerek onların yeni doğan ihtiyaçlarını öğrenmeleri ve bu ihtiyaçlara yaratıcı ve yenilikçi çözümler bulmaları için çalışanları yönlendirmektedir. Yenileme boyutunun ölçüsü yeni geliştirilen hizmet ve ürün sayısı ve satış geliri olarak belirlenmiştir

Beş yıllık bir dönem içindeki vergilerden önceki işletme karının toplam araştırma – geliştirme masraflarına olan oranı ölçülerek araştırma – geliştirme işlemlerinden elde edilen getiri hesaplanmaktadır. Bu hesaplama yöntemi, hem pazara yeni sunulan ürünleri hem de ürün bazındaki getiriye ölçmek için kullanılabilir.

Yeni ürünlerin pazara sunum zaman aralığı da bir ölçü olarak kullanılmaktadır.

İşletmenin (X) yılı içinde pazara sunulması planlanan yeni ürünlerin bazıları şu şekildedir:

- i. Kadınlara Özel Seri
- ii. Wood Art Ürünleri

iii. Boya Sökücü

4.5.2.3.2. Operasyonlar

İşletmenin hedef müşterilerine mükemmel ürün ve hizmetler ulaştırmasını sağlayacak; maliyet, kalite, zaman ve performans etkenli amaçları operasyonlar başlığı altında ele alınmaktadır. Müşterilerden gelen siparişlerin alınması ve işleme konulması, satın alma üretim ve sevkiyat işlemlerinin kontrol edilmesi ve geliştirilmesi operasyonlar bölümünün başlıca konularını oluşturmaktadır.

İç süreç perspektifinin operasyonlar'a ilişkin başlıca amaçları aşağıda verilmiştir.

i. Üretim ve Satış Maliyetlerini Azaltmak:

İşletme finansal perspektifte maliyetleri azaltmaya yönelik amaçlar belirlemiştir. Bu finansal amacın gerçekleştirilmesi ise iç süreçlerde yapılacak iyileştirmeler sonucunda gerçekleşecektir. İşlem maliyetleri işletmede geleneksel maliyet sistemleri ile ölçülmektedir. Ayrıca proje bazında maliyetler de takip edilmektedir. Ancak işlem aşamasındaki ürünlerin maliyetlerini daha doğru ölçmek için faaliyet tabanlı maliyet sistemi kullanılması gerekmektedir.

Maliyetleri azaltmak amacıyla, (X) yılında uygulanması düşünülen girişimler;

- a. Altı Sigma Uygulaması,
- b. Kiralık Araç Uygulaması,
- c. Renk Makinelerinin Bayilerde Yaygınlaştırılmasıdır.

ii. Ürün Kalitesini Yükseltmek:

Üretim kalitesini yükseltmek amacıyla işletme toplam kalite yönetimi uygulamaktadır. Altı Sigma yaklaşımının bir faydası da ürün kalitesinin yükseltilmesi üzerine olacaktır.

Kaliteyle ilgili olarak ise;

- a. Hatalı üretim oranı,
- b. Getiri (iyi kalitede üretilen ürünlerin işleme giren iyi kalitede hammaddeye oranı),
- c. Fire,
- d. Hurda,
- e. Yeniden işleme,
- f. İadeler,
- g. İstatistiksel kontrol altında tutulan işlemlerin yüzdesi,
- h. Birinci seferde kabul gören mallar, ölçü olarak kullanılmaktadır.

Marshall A.Ş. ürün kalitesini kontrol etmek yerine işlem kalitesini kontrol etmektedir. Çünkü işletmenin amacı hatalı üretim yapıp sonra onları düzeltmek değildir, bu nedenle bir seferde tamamlanan ürün sayısı bir ölçü olarak konulmuştur. Böylelikle işlem kalitesinin ölçülmesi ile hem ürün kalitesi yükseltilmekte hem de süreç kalitesi yükseltilmektedir.

iii. Üretim Sürelerini Kısaltmak:

Üretim sürelerini kısaltmak, siparişlerin zamanında karşılanması açısından gereklidir. Altı Sigma uygulamasının bir yararı da işlem sürelerinin kısaltılması olmaktadır. Bunun yanında yeni teknolojik imkanların işletmeye getirilmesi (Renk Makineleri gibi) bu amaçla yapılan uygulamalardır.

Üretim sürelerinin kısaltılmasına yönelik bir uygulama işlem süresinin ölçülmesidir. İşlem süresi; müşteri siparişinin alınması ile başlayıp siparişin müşteri tarafından teslim alınması ile bitmektedir. İşlem süresinin ölçülmesi ile işletme kısa süreli sipariş alma ve kısa süreli üretim yöntemlerine sahip olmayı amaçlamıştır. Bu aynı zamanda maliyetlerin azalmasını da sağlayacaktır. Daha spesifik bir amaçta; malın fabrika içinde dolaşımını kısaltmak açısından siparişin üretimine başlanması ile üretiminin tamamlanması arasındaki sürenin siparişin gerçekleşme süresi olarak kabul edilmesidir.

Üretim süresi verimliliğini ölçmek için aşağıdaki yöntem kullanılmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Üretim Süresi Verimliliği} &= \text{İşleme Süresi} / \text{Toplam Üretim Süresi} \\ \text{Toplam Üretim Süresi} &= \text{İşleme Süresi} + \text{Kontrol Süresi} + \text{Hareket Süresi} + \\ &\quad \text{Depolama(bekleme) Süresidir.} \end{aligned}$$

Örneğin bir ürünün toplam üretim süresi 5 gün, işleme süresi 4-5 saattir. 4-5 saatlik üretimin dışında geri kalan sürede ürün kontrol edilmekte, oradan oraya taşınmakta, ya da sıradaki işlem için bekletilmektedir. Böylece işlem süresi dışında geçen tüm süre büyük bir kayıp olmaktadır. Bu süre zarfında ürünün fiziki şeklinde müşteri ihtiyacını gidermeye yönelik hiç bir değişiklik gerçekleştirilmediği için geçen süre israf edilmiş zaman olarak kabul edilmektedir. Ürünün müşteriye teslimi gecikmekte ve bu gecikme süresi için hiç bir katma değer oluşturulmamaktadır. Üretim süresi verimliliği 1'e yaklaştıkça işletme; ürünün kontrolü, yer değiştirmesi ve stoklanması için harcanan sürenin kısaldığını ve müşteri siparişlerini daha çabuk yanıtlama yeteneğinin arttığını fark etmiştir.

İç perspektifte yer alan diğer operasyonel uygulamalar ise;

- a. Atıkların ve yan ürünlerin güvenli bir şekilde yok edilmesi,
- b. Çevre koruma ve çevre hizmeti verme,
- c. İhtiyaçları karşılayan dostane hizmet ve güvenilir garanti sağlamaktır.

4.5.2.3.3. Satış Sonrası Hizmet

İşletme satış sonrası hizmetler boyutunda; sorun yaşayan müşterilerine sorunlarını en kısa sürede çözmek yönünde yardımcı olmayı hedeflemiştir. Bunun amacı hedef müşterilerin işletmeden sağladıkları değeri artırmaktır. Üretim ve hizmetlerin ulaştırılmasında gerçekleştirilen operasyonların mükemmelleştirilmesi, maliyetlerin düşürülmesi en önemli amaçtır.

Satış sonrası hizmetleri iyileştirmeye yönelik amaç ve uygulamalar ise;

- i. Teslimat Süresini Kısaltmak: İşletme sipariş alma ve teslim sürelerinin kısaltmak istemektedir. Bu uygulamanın müşterinin ödeme yapmasını olumlu etkileyeceğini yapmış olduğu müşteri araştırmalarından belirlemiştir. Bu nedenle sipariş alma ve teslim sürelerini kısaltmayı amaçlamaktadır. İşletme bu amaçla web tabanlı sipariş alma sistemi ile renk makineleri projesini geliştirmiştir.

- ii. İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği: (X) yılı boyunca 496 kişinin yapacağı çalışma ortalama 978.362 saattir. Büyük çoğunluğunu taşıeron işletmelerin oluşturduğu 2.888 adet tehlikeli çalışma tamamlanması planlanmaktadır. Yapılan bu tehlikeli çalışmalarda 0 kaza hedeflenmektedir.
- iii. Atıklar: Geri dönüşümü veya tekrar kullanımı sağlanabilecek atıklar Çevre ve Orman Bakanlığından ruhsat almış işletmelerce yapılmaktadır. (X) yılı için toplam atık miktarının 40 ton/yıl olarak gerçekleşmesi planlanmaktadır.
- iv. Topluma Katkı: Marshall, ancak toplumla bütünleşmiş bir işletmenin başarılı olacağına inanmaktadır. Sosyal sorumluluk çalışmalarını da toplumla bütünleşebilmedeki en önemli köprü olarak görmektedir. Aşağıdaki tablo (X) yılı bağış tahminlerini göstermektedir.

Tablo 4.10. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. (X) Yılı Bağış Planı

KURUM	TUTAR(YTL)
Okullar	550.000,00
Valilikler, Kaymakamlıklar, Belediyeler	100.000,00
Emniyet Birimleri	15.000,00
Sağlık Kurumları	15.000,00
Diğer Sosyal Kurumlar	50.000,00
BAĞIŞ TÜRÜ	TUTAR
Boya ve Boya Malzemeleri	710.000,00
Nakit ve Diğer	20.000,00
TOPLAM	730.000,00

İç süreç perspektifinde yer alan amaç ve ölçüler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

4.5.2.4. Öğrenen ve Gelişen Perspektifin Geliştirilmesi

Bu perspektifte işletme kurumsal öğrenme ve gelişme sağlayacak amaç ve ölçülerin geliştirilmesi üzerine odaklanmıştır. Öğrenme ve gelişme boyutu amaçları ile diğer perspektiflerde belirlenen yüksek hedeflerin gerçekleştirilmesi için gereken alt

yapıyı sağlamayı amaçlamaktadır. Bu perspektifin amaçları diğer perspektiflerde yer alan mükemmel sonuçları elde etmeyi sağlayacak girişimler olarak belirlenmiştir. Çalışanlar, sistemler ve kurumsal yetenekleri artırmak için gerçekleştirilecek yatırımların yetersizliğinin doğuracağı sonuçlar kısa dönemde görülmeyecektir. İşletme uzun dönemde büyümeyi hedeflediği için çalışanlara yatırım yapmasının kaçınılmaz olduğunu düşünmektedir.

Öğrenen ve Gelişen perspektifte temel üç amaç vardır:

- i. Çalışanların Tatminini Artırmak,
- ii. Çalışanların Sürekliliğini Artırmak,
- iii. Çalışanların Verimliliğini Artırmak.

i. Çalışanların Tatminini Artırmak:

Çalışanların tatminini sağlamada, çalışanlarının moralinin yüksek olması ve yaptıkları işin genelinden tatmin olmalarına çok önem verilmektedir. Verimlilik, talebe karşılık verebilme, kalite ve müşteri hizmetlerinde gelişme elde etmenin ön şartı; tatmin olmuş çalışanlara sahip olmaktır. Yüksek seviyede müşteri memnuniyeti için yüksek seviyede çalışan memnuniyeti gereklidir. İşletme çalışanların memnuniyetini ölçmek için yıllık olarak aşağıdaki alanlarda değerlendirme yapmaktadır:

- a. Kararlara katılım,
- b. Başarının takdir edilmesi,
- c. İşin başarılması için bilgiye erişim olanağı,
- d. Yaratıcı olmak ve inisiyatif kullanmak için etkin destek,
- e. Çalışanlardan gelen etkin destek,
- f. İşletme genelinden duyulan tatmin.

Çalışanlardan sorulara 1 ile 5 arasında puan vermeleri istenmektedir. En düşük puan yetersiz, en yüksek puanda çok memnun veya tamamıyla tatmin edici şeklinde değerlendirilmektedir. Bu araştırma sonucunda toplam çalışan tatmini endeksi oluşturularak Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne eklenmektedir. Bu araştırma, yöneticilerin farklı bölümlerde, departmanlarda konumlarda ve farklı amirlerle çalışmakta olan personelin tatmin derecesini ölçmeye yaramaktadır.

ii. Çalışanların Sürekliliğini Artırmak:

İşletme çalışanlarına uzun vadede yatırımlar yapmaktadır ve bu kişilerin arzu edilmeyen ayrılışlarını, işletmenin entelektüel sermayesinden bir kayıp olarak görmektedir. Bunu önemli görevlerde çalışanların devir oranı ile ve çalışan devir hızı ile ölçmektedir.

iii. Çalışanların Verimliliğini Artırmak:

Çalışanların verimliliğini ölçmek için çalışan başına gelir miktarı kullanılmaktadır. Öğrenen ve Gelişen perspektifte bu üç temel amacın yanında işletme olaylar bazında özel yönlendirici etkenler olarak üç alan belirlemiştir:

- i. Çalışanların yeteneklerini artırmak,
- ii. Bilgi sistemlerinin kapasitesini artırmak,
- iii. Motivasyon yetki verme ve uyum sağlama.

i. Çalışanların Yeteneklerini Artırmak:

Yapılan işlemler ve müşteriye yönelik performansın geliştirilmesi ile ilgili fikirler giderek artan bir oranda bu işlemleri yapan ve müşteri ile en yakın ilişkide bulunan kişiler tarafından üretilmektedir. Bu nedenle işletme çalışanlarının yeteneklerini artırmayı amaçlamaktadır.

Müşterinin finansal profilinin çok iyi bir şekilde değerlendirilebilmesi için öncelikle görevlilerin işletmenin ürün ve hizmetleri hakkında çok iyi bir eğitim almış olmaları ve bu ürün ve hizmetler içinden müşterinin ihtiyacını karşılayabilecek özellikte olanları sunabilecek beceriye sahip olmaları gereklidir. Bu nedenle buna yönelik çalışanlara eğitim verilmesi gerekmektedir.

Çalışanların yeteneklerindeki gelişme; stratejik görevleri karşılama oranı ile ölçülmektedir. Bu amaçla uygulanacak girişim ise; (X) yılı için ortak eğitim programları uygulamak olarak belirlenmiştir.

- a. Çalışanlara Yönelik Ortak Eğitim Programları Uygulamak(İnteraktif Eğitim).

- b. Bayi ve Tüketicilere Yönelik Eğitimler Uygulamak (Temel Boya Eğitimi).

ii. Bilgi Sistemlerinin Kapasitesini Artırmak:

İşletme çalışanlarının etkili olabilmesi için; müşteriler, iç işleyişler ve aldıkları kararların finansal sonuçları hakkında bilgilendirilmesi gerekmektedir. Müşteri ile direk ilişki içinde olan çalışanlara her bir müşterinin faaliyet gösterdiği pazar kesimi hakkında da bilgi verilmelidir. Böylece müşterilerin sadece mevcut ilişki ve işlemler çerçevesindeki ihtiyaçlarını gidermek için değil, aynı zamanda doğabilecek ihtiyaçlarını tahmin etmek ve karşılamak için de çaba göstermeleri sağlanır. Operasyon bölümündeki görevlilerin üretimi tamamlanan ürünler veya teslim edilen hizmetler hakkında hızlı, vaktinde ve doğru bilgi almaya ihtiyaçları vardır. Ancak bu bilgilere sahip oldukları takdirde sistematik bir şekilde hataları giderecek üretim sisteminde, aşırı maliyet ve zaman kaybının önüne geçecek geliştirme programları uygulamaları ve sürdürmeleri mümkün olacaktır. Çalışanların işlemleri geliştirebilmek için mükemmel bilgi sistemlerine ihtiyaçları vardır. Ölçü olarak; stratejik bilgileri karşılama oranı, kullanılabilir. Stratejik bilginin oranı; gerçek zaman kalitesi, işlem tamamlanma süresi, maliyet bilgilerine ulaşabilen işlemlerin yüzdesi ve müşteri bilgilerine doğrudan bağlanabilen satış/hizmet personelinin yüzdesi şeklinde ifade edilebilir.

a. İşletmeye Uygun Bilgi Sistemlerinin Geliştirilmesi:

Marshall A.Ş. Bilgi Sisteminin amacı; veriyi bilgiye, bilgiyi sonuca dönüştüren teknolojiler kullanarak, veriyi bilgiye dönüştürmede çalışanlara karar alma sürecinde destek vererek işletmeye rekabet gücü kazandırmaktır. Stratejik öngörülerin yanı sıra, günlük karar alma sürecine de destek olan çözümlerin geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Dünyadaki veri miktarı her yıl ortalama 2 milyar GB artmaktadır. Bu nedenle Marshall A.Ş. bilgi çağı olarak nitelendirilen 21. yüzyılda verileri, en önemli sermaye olarak düşünmektedir. İşletmenin rakiplerinden bir adım öne geçmesini sağlayacak en iyi yöntem, bu verilerden kusursuz bir biçimde yararlanmaktır. Dolayısıyla Marshall A.Ş.' de her işletme gibi, her çalışanına, işletmenin veri aktifini en verimli şekilde kullanabilme imkanı sağlamalı ve doğru karar verebilmelerinin önünü açmalıdır. Bilgiye esnek ve hızlı erişim sağlanması amaçlanmaktadır. "verilerin farklı

bir veri merkezine transfer edilerek konsolide edilmesi ve performanslı bir şekilde analiz edilebilmesini sağlayacak şekilde modellenmesi yapılmaktadır. Bu özellikleri sağlayan sistemlerin bileşenleri ise; veri ambarı, OLAP, veri madenciliği, analiz araçları ve analitik uygulamalar olarak işletmede uygulanmaktadır. Tüm performans ölçümlerinin karar destek çözümüne dayandırıldığı işletmede herkesin kendi ihtiyaçları doğrultusunda bu çözüm üzerinden hedeflerini takip etmesi amaçlanmaktadır.

İşletmede (X) yılında kurulması planlanan bilgi sistemi şu şekildedir:

Veri Tabanı: Kurumsal Bilgi sistemleri

Program : IBM AS 400 FPG ile yapılan özel bir program.

Bu program, çalışanlara bilgiye ulaşma imkanı sağlamak amacıyla geliştirilmiş internet üzerinden bilgiye ulaşma imkanı sağlayan bir programdır.

Bilgi sistemlerinin etkinliğinin geliştirilmesine yönelik (X-1) yılında ele alınan örnek bir girişim; Aylık Yönetim Raporlamasında Bir Günde Raporlama Uygulamasıdır. Aylık yönetim raporlamasının 1 günde yapılabilmesi; bilgi sistemlerinin etkin kullanılması ile geciktirme unsurlarının elimine edilmesi, evrak, fatura, hatalı girişlerin önlenmesi yoluyla gerçekleştirilmiştir. Aylık yönetim raporlaması tabloda gösterildiği gibi yapılmaktadır.

Tablo 4.11. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Aylık Yönetim Raporu

MARSHALL BOYA VE VERNİK SAN. TİC. A.Ş.	
AYLIK YÖNETİM RAPORU	
Net Satış.....	XXXXXXXXXX
Brüt Kar Marjı.....	XXXXXXXXXX
Toplam Giderler.....	XXXXXXXXXX
Vergi Öncesi Net Kar.....	XXXXXXXXXX
Satışların Karlılığı (ROS) :.....	XXXXXXXXXX
İşletme Sermaye Oranı (OWC).....	XXXXXXXXXX
Ekonomik Katma Değer (EVA)	XXXXXXXXXX

b. Bilgi Sistemlerini Etkin Kullanımı İçin Çalışanların Eğitilmesi:

Marshall A.Ş. çalışanların eğitimine büyük önem vermektedir. Özellikle bilgi sistemlerinin etkin kullanımı konusunda çalışanlar gerek kurum içinde gerek

kurum dışında eğitime tabi tutulmaktadır. Yine işletmenin fabrika ve bayilerinde elaman ihtiyacını karşılamak amacıyla Kocaeli Üniversitesi Hereke Ömer İsmet Uzunyol Meslek Yüksek Okulu, Boya Teknolojileri Bölümü açılmıştır. Bu amaçla, Sümerbank Halı Fabrikası devralınmış ve eğitime hazır hale getirilene kadar 4 milyon dolar harcanmıştır. Okula şu anda talep patlaması bulunmaktadır.

iii. Motivasyon Yetki Verme ve Uyum Sağlama:

Vasıflı ve bilgiye ulaşmaya tam yetkili olan çalışanların bile işletme menfaatlerine uygun davranmaya motive edilmedikleri veya karar verme ve uygulama serbestliğine sahip olmadıkları takdirde işletmenin başarısına katkıda bulunmaları mümkün değildir. Bu nedenle çalışanları motive etmeye yönelik bir takım uygulamalar yapılması gerekmektedir. Marshall A.Ş., bu nedenle çalışanlara karar mekanizmasına katılmaya yönelik olarak fırsatlar vermektedir.

a. Çalışanların Motivasyonunun Artırılması:

İşletmenin performansını geliştirebilmenin yolu çalışanları iyi motive etmekten geçmektedir. Motivasyon sonuçlarını ölçmek için çalışan başına yapılan öneri sayısı kullanılmaktadır. Bu ölçü çalışanların işletmenin performansını geliştirmek için ne derece katkıda bulunduklarını göstermektedir. Uygulamaya konulan öneri sayısı da önerilerin kalitesini ölçmekte kullanılmaktadır. Ortaya atılıp uygulamaya konulan öneriler için ödül sistemi oluşturulmuştur. Çalışanlardan gelen önerilerin ciddi tasarruflar sağladığı görülmektedir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne bağlı olan çalışanların yüzdesi ve kişisel hedeflerini gerçekleştirebilen çalışanların yüzdesi bu amaçla kullanılan ölçülerdir. Ayrıca bu amaçla, işletme stratejisini ve vizyonunu anlayan ve bilen çalışan yüzdesi de kullanılmaktadır.

b. Yöneticilerin Motivasyonunun Artırılması:

Kişilerin etkin bir takım çalışması içinde çalışması ve farklı birimlerin birbirine yardım ve destek vermesi şeklinde kurumsal hedef belirlenmiştir. Bu ise çalışanlar kadar yöneticilerin motivasyonuna da bağlıdır. Bunu ölçmek için, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi işlemlerine katılan yönetici sayısı kullanılmaktadır. Bu perspektifte yer alan amaç ve ölçüler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

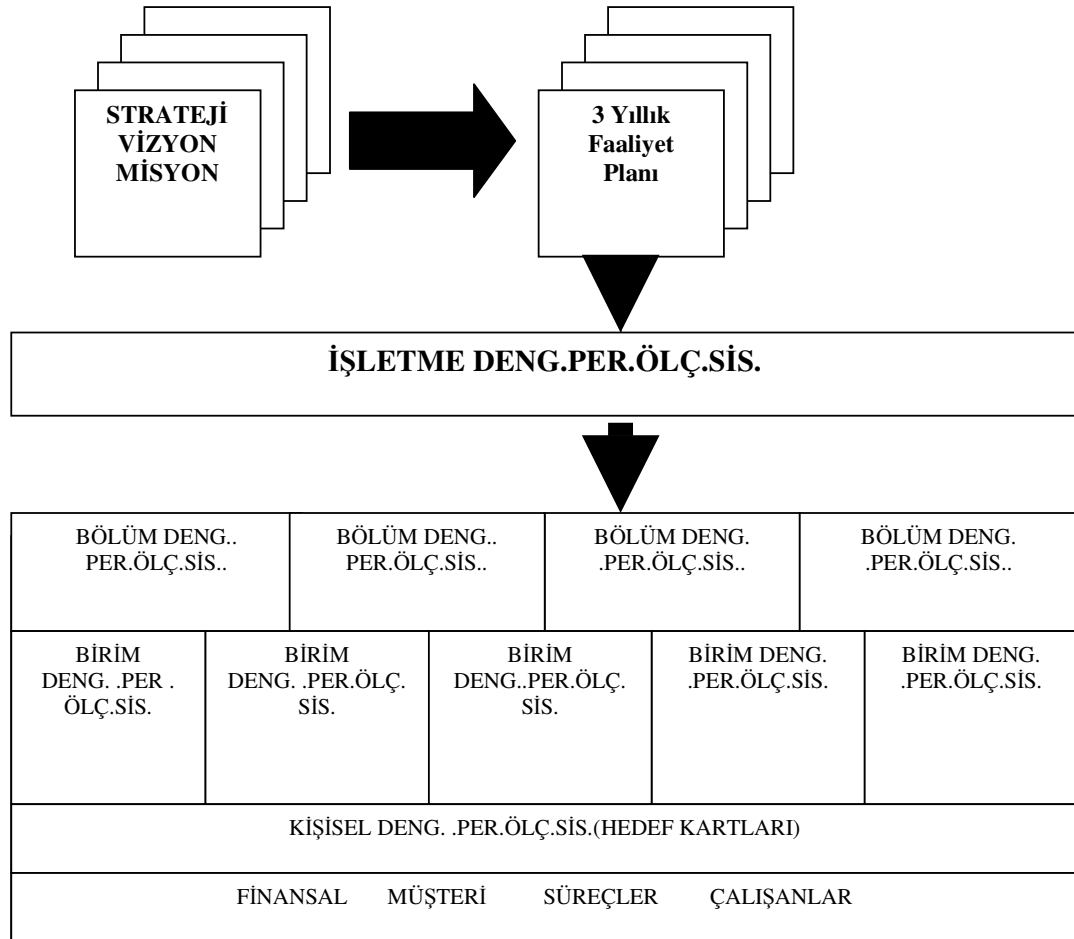
Aağıdaki Tablo 4.12., buraya kadar yaptığımız açıklamalar çerçevesinde Marshall A.Ş.'nin Dengeli Performans Ölçüm sistemi'nin dört perspektifindeki amaç, ölçü ve hedefleri göstermektedir.

Tablo 4.12. Marshall Boya ve Vernik Sanayii Tic. A.Ş. Dengeli Parformans Ölçüm Sistemi Amaç, Ölçü ve Hedefleri

	STRATEJİK AMAÇLAR	STRATEJİK ÖLÇÜLER	HEDEF		
			(X-1) (TEMEL)	(X)	(X+4)
Finansal	F1: Gelirlerini Artırmak	o Satışlar	38.160 Ton/yıl	45.177 Ton/yıl	105.355 Ton/yıl
	F2: Maliyetleri Azaltmak	o Her Ürün Grubu İçin Birim Üretim Maliyetleri	Her ürün için farklı birim maliyet	Genel olarak % 1 Azalma	5 yıl sonunda toplam %24.2 azalma
		o Faaliyet Giderleri	41.429.547	% 1.2 Azalma	%1,2 Azalma
	F3: Sermayenin Etkin Kullanımını Art.	o Nakit Dönüş Süreci	45 gün	35 gün	20 gün
Müşteri	M1: Müşteri Tatminini Artırma	o Müşteri Tatmini Anketi	%78	%80	%87
	M2: Müşteri Sadakatini Artırılması	o İşletmeden Bir Defa Alışveriş Yapıp Tekrar Alışveriş Yapan Müşterilerin Toplam Müşterilere Oranı	%65	%66	%70
	M3: Karşılıklı İlişkilerin Geliştirilmesi	o İlişkide Bulunulan Müşteri Sayısı	1.200.000	1.300.000	1.800.000
	M4: Bayi Karlılığını Artırılması	o Bayi Kar Marjı	%20	%21	%25
İç	I1: Müşterilerimize Yeni Mamuller Sunmak	o Yeni Mamül Gel. Top.Gel. İçindeki Yeri	%18	%25	%50
	I2: Süreç ve Ürün Kalitesinin Artırılması	o Kalite Maliyetleri, Hatalı Mamul Yüzdesi	% 0,6 Hata	%0,53 Hata	%0,3 Hata
	I3: İşlem Sürelerini Kısaltmak	o Ürünün İşletmede Kaldığı Süre	1 gün	1 gün	1 gün
	I4: Üretim Maliyetlerini Azaltmak	o Birim Üretim maliyetleri	%1 Azalma	%1 Azalma	%1Azalma
	I5: Faaliyet Giderlerini Azaltmak	o Faaliyet Giderleri	% 1,2Azalma	% 1,2 Azalma	% 1,2 Azalma
	I6: Teslim Süresini Kısaltmak	o Siparişin Alındığı Tarih ile Teslim Edildiği Tarih arasındaki Fark	3 Gün	2 Gün	1 Gün
	I7: Varlıkların Etkin Kullanımını Sağlamak	o Kapasite Kullanım Oranı	%36	%43	%100
	I8: Atıkların Geri Dönüşümünü ve Tekrar Kullanımını Sağlamak, Geri Dönüşümü Olmayanların Mevzuata Uygun Bertarafını Sağlamak	o Çevre Mevzuatına Uygun Bertaraf Edilme Yüzdesi	%100	%100	%100
	I9: Çevre Kazaları ve Güvenlik Kazalarının Azaltılması	o Çevre ve Güvenlik Kazaları	2.500 Adet Tehlikeli Çalışmada 1 adet işgünü kayıplı kaza, 0 çevre kazası	2900 Adet tehlikeli çalışmada 0 adet işgünü kayıplı kaza,0 çevre kazası	3500 Adet tehlikeli çalışmada 0 adet işgünü kayıplı kaza 0 çevre kazası
	I10: Topluma Katkı	o Toplumsal Kuruluşlara Katkı Düzeyi	500.000 YTL	730.000 YTL	1.200.000YTL
	I11: Satış Sonrası Hizmetleri Geliştirmek	o Tüketici Eğt. Sayısı	235 Adet	255 Adet	350 Adet
Öğrenen& Gelişen	Ö1: Çalışan Tatmininin Artırmak	o Çalışan Tatmini Araştırma Anketi	%80	%82	%90
	Ö2: Çalışan Sürekliliğini Artırmak	o Çalışan Devir Hızı	%3	%2	%1
	Ö3: Çalışanların Verimliliğini Artırmak	o Çalışan Başına Gelir	297.358 YTL	306.451 YTL	600.000 YTL
	Ö4: Çalışanların Yeteneklerinin Geliştirilmesi	o Stratejik Görevleri Karşılama Oranı	%70	%72	%80
	Ö5: Çalışanların Motivasyonunu Artırmak	o Çalışan Başına Öneri Sayısı	10	15	35
	Ö6: Bilgi Sistemlerinin Etkin Kullanımını Sağlamak	o Bilgi Sistemleri Tarafından Karşılanan Stratejik Bilgi Yüzdesi	%80	%85	%100
	Ö7: Ortak Hedef ve Teşviklere Sahip Takım Sayısını Artırmak	o Ortak Hedef ve teşviklere Sahip Takımların Yüzdesi	%40	%45	%70

4.5.3. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Hedeflerinin Alt Kademelere Yayılması

İşletmenin vizyon ve stratejisi, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin dört perspektifine dönüştürüldükten sonra ulaşılması gereken hedefler belirlenerek işletme alt kademelerine yayılmakta, departman ve bireysel hedeflere dönüştürülmektedir.



Şekil 4.24 Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Amaç ve Hedeflerinin Alt Kademelere Yayılması

Yayılma ile amaçlanan bireysel hedefler ile işletme hedeflerinin uyumlu hale getirilmesi ve bireylerin işletme stratejisinden haberdar olmalarıdır. Böylelikle çalışanlar stratejinin başarılmasına nasıl katkıda bulunabileceklerini bilebileceklerdir. Yukarıdaki şekil Marshall A.Ş.'de işletme hedeflerin nasıl alt kademelere yayıldığını göstermektedir.

Aşağıdaki tablo ise işletmenin satış hedefinin alt kademelere yayılmasını göstermektedir

Tablo 4.13. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Satış Hedeflerinin Alt Kademelere Yayılması

MARSHALL A.Ş. 2004 YILI GELİR HEDEFİ=152.975.439 YTL

SATIŞ BÖLGELERİ	TUTAR
Adana	18.000.000 YTL
Ankara	18.975.000 YTL
Antalya	12.325.000 YTL
Bursa	16.675.439 YTL
İzmir	17.000.000 YTL
Diyarbakır	12.500.000 YTL
Trabzon	10.000.000 YTL
Konya	11.500.000 YTL
İstanbul	23.600.000 YTL
Samsun	12.400.000 YTL

ADANA BÖLGESİ GELİR HEDEFLERİNİN TAKIM VE BİREYLERE YAYILMASI (Toplam Hedef 18.000.000.YTL)			
TAKIMLAR	TAKIM HEDEFİ	TAKIM ELEMANLARI	SATIŞ HEDEFLERİ
SEYHAN TAKIMI	8.000.000 YTL	X	2.000.000 YTL
		Y	2.000.000 YTL
		Z	2.000.000 YTL
		K	2.000.000 YTL
ÇUKUROVA TAKIMI	10.000.000 YTL	T	2.000.000.YTL
		S	2.000.000.YTL
		P	2.000.000 YTL
		N	2.000.000 YTL
		Q	2.000.000 YTL

Aşağıdaki şekil ise, İşletme Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde yer alan, Müşteri Perspektifindeki müşteri sadakatini artırma amacının alt kademelere yayılmasını göstermektedir.

İşletme Scorecardı			
Perspektif	Amaç	Ölçü	Hedef
Müşteri Perspektifi	Müşteri Sadakatini Artırarak, Memnun Olmuş Müşterinin Ötesinde Sadık Müşteriye Dönüşüm	Müşteri Sadakati Oranı	% 80



Pazarlama Departmanı Scorecardı			
Perspektif	Amaç	Ölçü	Hedef
İç Süreç Perspektifi	Ürün Teslim Süresini Kısaltmak	Ürün Teslim Süresi	1 gün



E- Pazarlama Bölümü Scorecard'ı			
Perspektif	Amaç	Ölçü	Hedef
İç Süreç Perspektifi	Etkili E-Pazarlama Desteği	İnternet Üzerinden Alınan Siparişlerin İşleme Konulma Süresi	Günün Gününe



E- Pazarlama Bölümü Scorecard'ı			
Perspektif	Amaç	Ölçü	Hedef
İç Süreç Perspektifi	Etkili E-Pazarlama Desteği	Çalışan Başına alınıp İşleme Konulan Sipariş Sayısı	Günlük 200

Şekil 4.25 Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Müşteri Perspektifi Hedefinin Alt Kademelere Yayılması

4.5.4. İş Planlarının Geliştirilmesi

Stratejik Bütçeleme sürecinin 4. aşamasında operasyonel ve destek birimleri; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde oluşturulan stratejik amaçları karşılamak için kaynak ve varlıklarını konuşlandırmaya yönelik yaklaşımlarını açıklayacak detaylı iş planlarını oluşturmalıdırlar. Bu planlar çok fazla detaylı olduklarından çerçevenmeleri gereklidir.

Yıllık iş planlama ve bütçeleme süreci, Dengeli Performans Ölçüm Sistemi tarafından yürütülmelidir. Stratejik planın kısa vade olarak görülen bir yıllık bölümü bütçe ve planlama sürecine entegre edilmesi gerekmektedir. Bu sayede fonksiyonel birimlerin hedefleri operasyon planına dönüştürülebilecek ve rakamsal olarak ifade edilmesi sağlanabilecektir.

Geleneksel Bütçe Yönetimi, işletmelerin uygulamaktan kaçınamayacağı bir yönetim aracıdır. Ancak, geleneksel bütçe yönetimi stratejik planlamadan bağımsız olarak yürütüldüğünde işletmenin kaynaklarının dağılımını bütünsel olarak görebilmek mümkün değildir.

Stratejik Bütçe Yönetimi ile işletmenin, stratejik yönetimini, bütçe planlama süreci ile bütünleştirebilmesi ve bu bütçe uygulamasına bakıldığında "stratejinin öyküsü"nü izlenmesinin mümkün olması amaçlanmıştır. Ayrıca, bu yaklaşımın uygulanması ile işletmenin stratejik planları ile operasyonel planlarını bütünleştirebilmesi amaçlanmıştır.

Marshall A.Ş.'de şu an itibarıyla stratejik bütçeleme adı altında ayrı bir bütçeleme uygulaması söz konusu değildir. Ancak Proje değerlendirme metodu yoluyla Dengeli Performans Ölçüm Sistemi girişimleri için gelecek maliyetleri ortaya konulmakta ve buna göre departman bütçelerine dahil edilmektedir. Operasyonel Bütçeleme olarak ise, geleneksel bütçeleme yaklaşımı kullanılmakta ve döner bütçe yaklaşımı ile desteklenmektedir. 3'er aylık dönemler itibarıyla yıllık bütçe hedefleri gözden geçirilmekte varsa değişiklikler yansıtılmaktadır.

İşletmenin 3 yıllık operasyon planı genel hatları ile daha önce verilmişti. Bunun için burada tekrar verilmesine gerek görülmemiştir.

Marshall A.Ş.'de şu anda 496 kişi istihdam edilmektedir. Marshall A.Ş.'de; ara eleman, mühendis ve uzman pozisyonlarında çalışanların ücret aralığı 1.400 YTL ile 1.800 YTL arasında değişmektedir. İşe alımlarda kimya mühendisi ve kimyagerlere öncelik verilmektedir. Marshall A.Ş. bünyesinde; % 53 ofis çalışanı, % 40 operasyon ve %7 süreli çalışan bulundurmaktadır.

4.5.4.1. Operasyonel Bütçeleme

İşletme, operasyonel ve stratejik harcamalarını tek bir bütçe ile belirlemektedir. Bizim modelimizde ise işletmenin uygulamış olduğu etkili operasyonlar altında umulan gelir ve harcamaların bir tahmini için, başka bir ifade ile tekrarlayan operasyonları, mevcut ürünleri, servisleri ve müşterilerini desteklemeye umulan harcamaları belirlemek için ayrı bir bütçe bütçe yapılması önerilmektedir. Karlılığı geliştirmek ve şiddetli rekabetçi global ekonomi içinde bir köşe kazanmak için iş büyümesini gerçekleştirmek, yeni stratejiler uygulamak ve işletmenin gelecekteki başarısını sağlamak için yapılan harcamaları belirleyen ve toplam harcamalarının sadece % 10'unu temsil eden bir stratejik bütçe hazırlanması gerekmektedir.

İşletmeye operasyonel bütçeleme için; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi ölçü ve amaçları ile uyumlu olması ve çok yararlı bilgiler sağlaması nedeniyle faaliyet tabanlı bütçeleme uygulamasını önerdik ancak işletme bunun alt yapısı olan faaliyet tabanlı maliyetleme sürecine geçişin hedeflendiğini şu anda ancak kar ve ürün merkezi bazında maliyetleme yapıldığını, uzun vadede faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasına geçmeyi hedeflediklerini bunun ise şu an açısından eğitim ve danışmanlık olarak büyük maliyet teşkil ettiğini ancak ileride uygulamayı düşündüklerini belirtmişlerdir.

Tekrarlayan operasyonlar olarak; mevcut ürünleri, servisleri ve müşterileri desteklemeye umulan harcamaları gösteren ve işletmenin harcamalarının % 90'lık kısmını belirleyen bir bütçe olması nedeni ile operasyonel bütçeleme; Marshall A.Ş. için işletmenin mevcut bütçeleme süreci altında gelecek bir yıl için şu kalemlerden oluşmalıdır:

- i. Satış Bütçesi,
- ii. Üretim Bütçesi,

- iii. İlk Madde Malzeme Alım Bütçesi,
- iv. Direk İlk Madde Malzeme Gider Bütçesi,
- v. Direk İşçilik Giderleri. Bütçesi,
- vi. Genel Üretim Giderleri Bütçesi,
- vii. Satışların Maliyeti Bütçesi,
- viii. Faaliyet Giderleri Bütçesi,
- ix. Diğer Ol. ve Ol. Dışı Gelir ve Giderler Bütçesi,
- x. Operasyonel Yatırım Harcamaları Bütçesi,
- xi. Borçlanma Finansal Yatırım, Finansman Gid. ve Finansal Yat Gel. Bütçesi.

Biz burada stratejik bütçeleme modeli geliştirme üzerine odaklandığımız için operasyonel bütçelemeyi ayrıntılı olarak ele almadık. Ancak operasyonel bütçeleme harcamalarının da Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hedefleri ile uyumlu olması gereklidir. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi amaçları ile bunların gerçekleştirilmesine ilişkin ele alınan girişimlerin karşılaştırıldığı, stratejik girişim haritası'nda bazı stratejik amaçlar için girişimlerin olmadığı görülmektedir. Bu alanlarda işletme mevcut operasyonlarını daha etkili olarak gerçekleştirmek veya operasyonel yatırımlarını buna göre yapmak sureti ile bu açıkları kapatacak anlamına gelmektedir. Örneğin; Marshall A.Ş. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde tüm departmanlar için, “verilen gider bütçesini aşmamak” şeklinde bir hedef belirlenmiştir. Bu hedef verilen “operasyonel bütçenin” etkin kullanımı ile ilgilidir.

(X) yılı için planlanan operasyonel yatırım harcamaları şu şekildedir:

- i. (X) yılı için üretim süresini kısaltmaya ve maliyetleri düşürmeye yönelik olarak fabrika içinde yer alan 30 adet dissolver(karıştırıcı) makinesinin, daha yüksek hızlı ve daha az enerji tüketen, zemine monteli, hareketli kazanlar ile kullanılan Dissolver'larla değiştirilmesi planlanmaktadır. Değiştirilecek olan yeni makinelerin özelliği şu şekildedir.

Tablo 4.14. 50 Adet Dissolver İçin Operasyonel Sermaye Bütçesi

<u>Model</u>	<u>Motor Gücü</u>	<u>Uygun Disk Çapı</u>	<u>Hız Aralığı</u>	<u>Maliyet</u>
DSV-15	11 kW / 15 HP	200 – 250 mm .	0 – 2200 d/d	10.000 YTL/Ad

Önceki makinelere göre % 5 üretim hızı artışı ve %0,02 maliyet azalışı sağlayacağı planlanmaktadır. Bunun ise (X) yılı birim üretim maliyetlerinde %0,01 azalma şeklinde yansıtacağı beklenmektedir.

Maliyet ise;

30 (X)10.000 YTL =300.000 YTL olması planlanmaktadır.

- ii. İkinci bir operasyonel yatırım harcaması ise fabrika için internet ağının yüksek hızlı internet bağlantısına dönüştürülmesi nedeniyle yenilenmesi projesidir. Bunun için işletme, (X) yılı bütçesinde 25.000 YTL bütçe ayırmıştır. Projenin; LAN Aktif Network Sistem Enstallasyonu, Data Altyapı Tesisi ve Kablolama Çalışması; Doğuş Bilgisayar ve İletişim Sistemleri Ltd şirketine yaptırılacaktır. Gerekli donanım ise piyasa araştırması ile uygun bulunan bir işletmeden alınacaktır.

4.5.4.2. Stratejik Bütçeleme

Stratejik bütçenin amacı, işletmenin; finansal, müşteri, iç süreçler ve öğrenen ve gelişen perspektifte belirlemiş olduğu stratejik hedeflere ulaşabilmesi için gerekli girişimlerin belirlenerek fonlanmasıdır. Burada belirlenen stratejik hedefler yüksek hedeflerdir ve normal çalışma koşulları içinde başarılamayacak hedeflerdir. Dolayısıyla işletmenin normal operasyonel faaliyetlerine ilave olarak; yeni, işletmede değişim oluşturacak ve buna bağlı olarak yüksek performans artışı sağlayacak girişimleri belirlemesi ve fonlaması gerekmektedir.

İşletmenin yüksek hedeflerini başarabilmesi için yeni girişimlerin ele alınması gerekmektedir. Bu girişimlerin faydası ise ilk yıl içinde çok fazla hissedilmeyecektir. İşletmenin stratejilerini bunları gerçekleştirmek için Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin dört perspektifine amaç ve hedefler olarak dönüştürülmüştür. Bu hedeflerin bir kısmı mevcut kapasite ile başarılamayacak yüksek hedeflerdir. İşletme bu hedeflere ulaşabilmek için birtakım yeni girişimlere ihtiyaç duymaktadır. Bu girişimlerin belirlenmesi; objektif, politika ve kayırcılıktan uzak bir sistem olması gereklidir. Marshall A.Ş. için biz öncelikle bir girişim değerlendirme modeli oluşturulmuştur. Öncelikle, strateji uygulama ve iş geliştirme grubunu aynı zamanda

girişim değerlendirme takımı olarak çalışması önerilmiştir. Bu grupta konusunda uzman iki endüstri mühendisi ve bir işletmecinin de gruba dahil olması sağlanmıştır.

Girişimler öncelikle bu kişiler tarafından tablo 4.15.'te gösterdiğimiz esaslar çerçevesinde değerlendirilmelidir. Stratejik olmayan girişimlerin fonlanması zaman ve maddi kayba yol açacağı için bu süreç oldukça önemlidir. Burada en yüksek puanı alan girişimler uygulamaya alınmalıdır. Marshall A.Ş.'de bir girişimin uygulamaya alınabilmesi için en az 70 puan ortalamasını tutturması gerekmektedir. Daha sonra her bir girişimin niçin gerekli olduğunu, işletmenin stratejisini nasıl etkileyeceğini ve gerekli kaynakların neler olduğunu ve nasıl değerlendirileceğini gösteren tablolarla birlikte yönetim kuruluna sunulacaktır. Daha sonra fonlanmaları sağlanmış olacaktır. Bu nedenle ilk yıl için hedef küçük tutulmuştur.

İşletmede uygulanmasına daha önceki dönemlerde başlanmış ve halen uygulanan mevcut stratejik girişimler şu şekildedir:

- i. Toplam Kalite Yönetimi,
- ii. Müşteri İlişkileri Yönetimi
- iii. İşletme Kaynak Planlaması(ERP),
- iv. Ekonomik Katma Değer Uygulaması.

(X) yılı için uygulamaya konulması düşünülen girişimler şu şekildedir:

- i. Satış noktalarında satışı artırmaya yönelik renk makinelerini bulundurmak ve etkin kullanımını artırmak,
- ii. Bayilere satış eğitimi vererek satışları artırmak,
- iii. Türk halkına yönelik boya işinin hobi olarak algılanmasını sağlamayı amaçlayan reklam kampanyaları,
- iv. Üretilen renklerin iyi tanıtılmasına yönelik reklam ve eğitim uygulamaları,
- v. Nihai tüketici üzerinde etkili olmaları nedeniyle boyacıların eğitimden geçirilerek sertifikalandırılmaları,
- vi. Bayi otomasyon sistemini oluşturulması,
- vii. Kiralık araç uygulamasına geçilmesi,
- viii. Teslim sürelerinin kısaltılması amacıyla elektronik iletişimin artırılması,

- ix. Stok maliyetlerinin azaltılması,
- x. Kalitesizliğin maliyeti daha yüksektir sloganından hareketle işletmenin ürünlerinin kalitesinin vurgulanması ve bu şekilde bir imaj oluşturulması.

4.5.4.2.1. Girişimlerin Belirlenmesi ve Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Amaç ve Ölçüleri İle İlişkilendirilmesi

Marshall A.Ş. için girişimlerin değerlendirilmesinde işletmede mevcut olan İş Geliştirme Departmanı'ndan yararlanılabilir. Bu ekibin önemli görevlerinden biri stratejik hedeflere ulaşılması için gerekli olan Dengeli Performans Ölçüm Sistemi stratejik girişimlerini belirleyerek fonlanmasını temin etmek olarak belirlenmelidir

Ekip, öncelikle işletmede değişim meydana getirecek girişimlerin belirlenmesi için çalışmalar yapmalıdır. Marshall A.Ş. için girişimlerin değerlendirilmesinde esas alınacak kriterler tablo 4.15'te gösterildiği gibi belirlenmiştir. Buradaki puanlama sistemi tamamen subjektiftir. Ancak stratejinin uygulanması açısından stratejik bağlantı çok önemlidir. Buna bağlı olarak buna daha yüksek önem değeri verilmiştir. Belirlenen girişimler mutlaka bir ya da daha çok Dengeli Performans Ölçüm Sistemi amaç ve ölçülerini etkilemelidir. Belirlenen girişimler bu amaç ve ölçülere göre haritalandırılarak hangi girişimlerin hangi amaçları etkileyeceği gösterilmelidir. Yönetim kurulunun girişimlerin fonlanmasına ikna edilebilmesi için ;

- i. Strateji Haritası,
- ii. Girişim Değerleme Tablosu,
- iii. Stratejik Amaçlara Göre Stratejik Girişim Haritası,
- iv. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi Ölçüleri ve Bunların Ne Şekilde Geliştirileceğini Gösteren Tablolar,
- v. Fonlanması İstenilen Girişimlerin İhtiyaç Duyduğu Kaynak Tahsisini ve Beklenen Faydaları Gösteren Girişim Tabloları ve Girişimlerin kısa özeti ve eğer varsa girişimlerin haklılığını kanıtlayıcı diğer belgelerle birlikte yönetim kuruluna sunulmalıdır.

Tablo 4.15. Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş. Girişim Skorumla Tablosu

KRİTER	AĞIRLIK	TANIMLAMA	GİRİŞİMLER				
			1 Nolu Girişim	2 Nolu Girişim	3 Nolu Girişim	4 Nolu Girişim	5 Nolu Girişim
Stratejiye Bağlantı	%45	Bir Stratejik Amacı Pozitif olarak Etkileyebilme Düzeyi					
Şu Andaki Net Değer	%15	5 Yıllık bir Dönemden Şu Ana Düşen Değer					
Toplam Maliyet	%10	Emek ve Meteryal Olarak Toplam Maliyet					
Kaynak Gereksinimi	%10	Girişimin Gerektirdiği Anahtar Personel ve Zaman Gereksinimini					
Tamamlanma Zamanı	%10	Girişimi Tamamlamak İçin Umulan zaman					
Bağımlılık	%10	Bu Girişimle Başarılması Umulan Sonuçlar Üzerine Diğer Girişimlerin Etkisi					
TOPLAM							

Marshall A.Ş. için girişimler haritalandırıldıktan sonra Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde yer alan bu stratejik amaçları ölçmekte kullanılan ölçüleri tanımlayan ve hangi girişimlerle ne kadar geliştirilmesini amaçlandığını gösteren tablolar oluşturulmuştur. Bu tabloların hazırlanış amacı; Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde yer alan ölçülerin tanımlanması, bu ölçünün hangi girişimlerle geliştirileceğinin ve hedeflerin ve haklılığının, ölçünün nasıl elde edildiğinin ve bu ölçünün hangi stratejik amaca yönelik olduğunun Yönetim Kuruluna açıklanmasıdır. Bu şekilde stratejik girişimlerin haklılığı kanıtlanarak fonlanmaları sağlanması kolaylaştırılmış olacaktır.

Tablo 4.17. Ekonomik Katma Değer Ölçüsü ve Bunu Geliştirmeye Yönelik Girişimler

<u>Perspektif:</u> Finans	<u>Ölçü Numarası/İsim:</u> F01:Ekonomik Katma Değer	<u>Sorumlu:</u> Finansman Müdürü
<u>Strateji:</u> Hissedar değerini artırmak		<u>Amaç:</u> Gelirleri artırmak, maliyetleri düşürmek, sermayenin etkin kullanımını artırmak.
<u>Tanımlama:</u> Ekonomik katma değer (Economic Value Added, EVA) yöntemi ile hesaplanan ekonomik kâr, geleneksel kâr-zarar hesaplarına yansımayan, sermaye maliyeti (cost of capital)'nin bir parçası olan borç ve özkaynak (debt and equity) maliyetlerini de hesaplara katmaktadır. Bu açıdan daha yararlı bilgiler sağlamaktadır.		
<u>Öncül/Ardcıl:</u> Ardcıl	<u>Sıklık:</u> Üç aylık	<u>Birim Şekli:</u> %
<u>Polarite:</u> Pozitif değerler olmalıdır		
<u>Formül:</u> $EVA = (ROIC - Kwacc) \times Inv.Cap$ $EVA = (Yatırılan sermayenin getirisi - Ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti) \times Yatırılan Sermaye$		
<u>Veri Kaynağı:</u> Bu ölçü için veriler işletme bilgi sistemi tarafından sağlanmaktadır.		
<u>Temel:</u> (X-1) yılı için Temel: (-)39.440.844,81 YTL		<u>Hedef:</u> (X) yılı için:(-)21.871547,65 YTL
<u>Hedefin Haklılığı:</u> Ekonomik katma değer gelirleri artırmak, maliyetleri düşürmek ve aktiflerin kullanımını artırmak için uygulanan stratejilerin elde ettiği başarıyı değerlendiren genel bir ölçüdür. İşletme sahipleri yatırımlarının karşılığını almak isteyeceklerdir. Bunun ölçüsü ise ekonomik katma değerdir.		
Girişimler		Tahsis Edilen Kaynak
Doğrudan ekonomik katma değeri yükseltecek bir girişim finansal perspektif için söz konusu değildir. Diğer perspektiflerdeki girişimlerin sonucunda geliştirilecektir. EVA doğrudan gelir artırıcı bir uygulama değil bir ölçme aracıdır ancak dolaylı olarak, verimlilik artışı sağladığı için geliri artırıcı etkisi söz konusudur.		

Tablo 4.17.'de Ekonomik Katma Değer Ölçüsü ve buna ilişkin ayrıntılı açıklamalar verilmiştir. Bu şekilde dört perspektifte yer alan her bir ölçü için bu tablolardan hazırlanmıştır. Ancak burada örnek bir tablo verilmesi ile yetinilmiştir.

Bu tabloların yanında; buradaki her bir girişimin ne kadar fon gerektirdiğini ve beklenen faydalarını gösteren girişim tabloları oluşturulmuştur. Ayrıca bu girişimlerin stratejiyi nasıl etkileyeceğini beraberinde bir strateji haritası ile gösterdik. Bu şekilde girişimler için ne kadar fon gerektiği ve beklenen faydanın ne olduğu görülebilecek ve fayda maliyet analizi her bir girişim için yapılabilecektir. Modelde bir çok unsurun subjektif özellik taşıması nedeni ile; işletmede yapılan araştırmalardan, anketlerden, bilimsel olarak ifade edilen unsurlardan mümkün olduğunca yararlanarak model, objektif temeller üzerine oturtulmaya çalışılmıştır.

45.4.2.2. Girişimlerin Fonlanması ve Stratejik Kilometre Taşlarının Belirlenmesi

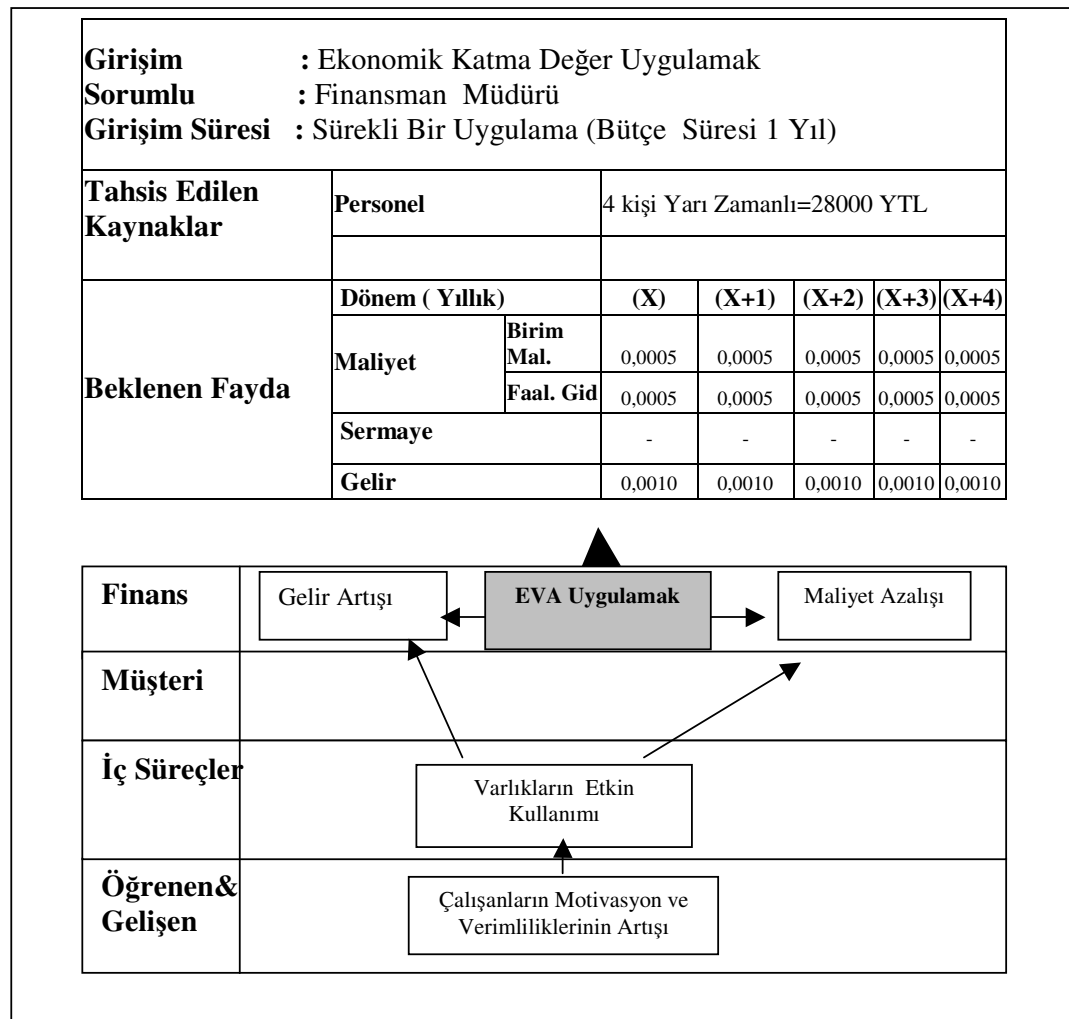
Girişimler belirlendikten sonra girişimlerin fonlanmasının haklılığını kanıtlayan belgelerle birlikte yönetim kuruluna sunularak fonlanması gerekmektedir. Marshall A.Ş. için (X) yılı bütçesine dahil edilen girişimler aşağıda açıklanmıştır.

4.5.4.2.2.1. Ekonomik Katma Değer Uygulamak

Ekonomik Katma Değer bir işletmenin kazançlarının sermaye maliyetini karşılayıp karşılamadığını ölçen bir tekniktir. Bir performans ölçüm sistemi olarak ekonomik katma değer(EVA-Economic Value Added), kar hesaplamasında sermayenin maliyetini de dikkate alarak diğer ölçüm sistemlerinden farklılaşmaktadır. Bu sistem finansal yönetimin ve teşvik sisteminin iskeletini oluşturarak, yönetim kurulundan en alt seviyeye kadar, işletmenin alacağı tüm kararlara klavuzluk eder. EVA bir işletmede katma değer nereden üretilip nereden üretilmediğini belirleyen bir ölçüm yöntemidir. EVA katma değer oluşturmaz, sadece oluşturulan katma değer ölçümünü yapar. Ancak bir işletmede EVA sisteminin kullanılmasından sonra, bir işletmenin finansal göstergelerinin iyileşmesinin iki temel nedeni bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, ölçüm etkisi; ikincisi ise, verimlilik artışıdır.

i. Ölçüm Etkisi:

Üretiminin kalitesi ve miktarı, çalışanlar üretimlerinin ölçüldüğünü bildiklerinde artar. Üretimin ölçülmesine bağlı olarak artacağı bir çok araştırmada kanıtlanmıştır. Sermaye maliyetinin altında katma değer oluşturan bir kişi bilir ki teşvik sistemi çerçevesinde ödüllendirilmesi söz konusu olmayacaktır. EVA ölçüm tekniğinin çalışanlar tarafından anlaşılması ve uygulanması ile bir işletmede yaygınlaşması çalışanların ortak amaç etrafında toplanmalarını sağlayacak ve oluşturulan katma değer maksimuma ulaşacaktır.



Şekil 4.26 Ekonomik Katma Değer Girişimi İçin Fon tahsisi

ii- Verimlilik Artışı:

Uzun dönemde verimlilik, politik faktörleri sabit kabul etmek şartıyla, her düzeyde başarının itici gücüdür. Verimli işletmelerin hem hisse fiyatları yükselir hem de karlılık, nakit akışı, hisse başına kar gibi finansal göstergelerinde iyileşme sağlanır.

Bir işletmenin sermaye maliyeti veri kabul edildiğinde, bir işletmenin ekonomik katma değerini yükseltmenin tek yolu yatırımların getirisini yükseltmektir. Yatırımların getirisinin artışı ise ancak verimlilik ile mümkündür. Verimlilik ise; yenilik, teknoloji, yaratıcılık, insan sermayesine yatırım gibi faktörlerle artırılabilir. Marshall A.Ş., bir ölçüm olmasının yanında ekonomik katma değer bu dolaylı gelir artış etkisinden ve verimlilik artış etkisinden yararlanmak amacıyla bu yöntemi uygulamaktadır. Şekil 4.26. ekonomik katma değer uygulamaya yönelik fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir.

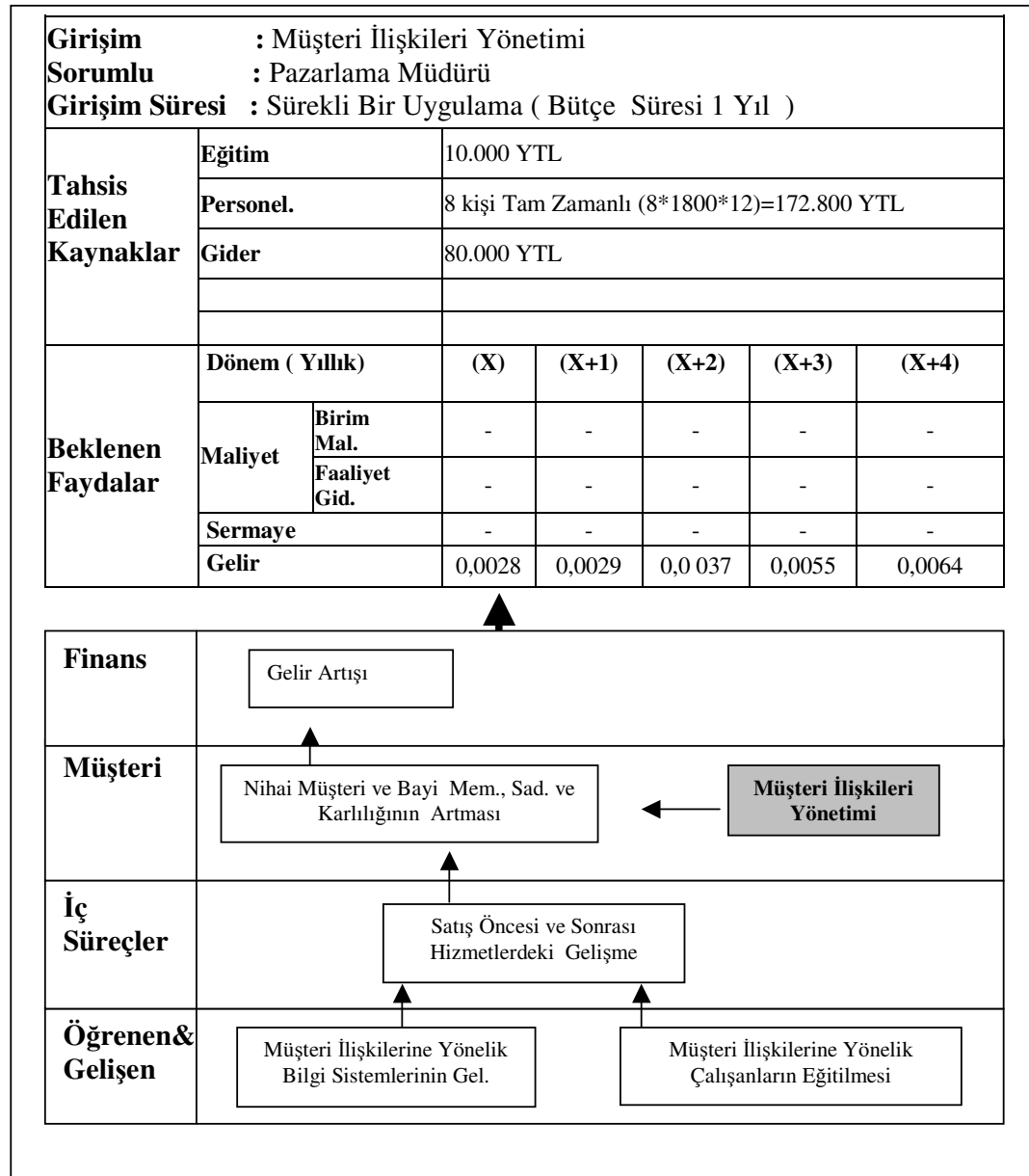
4.5.4.2.2. Müşteri İlişkileri Yönetimi

Günümüzün rekabet ortamında, işletmelerin en değerli varlığı müşterileridir. Müşteri memnuniyetini sürekli kılmak ve müşteri sadakatini sağlamak için uygulanan yaklaşım müşteri ilişkileri yönetimidir. Müşteri ilişkileri yönetimi(CRM) müşterinin işletmeye olan bağlılığını, tatminini ve işletmenin karlılığını arttırmaya yönelik bir iş stratejisi ve biçimidir.

Marshall A.Ş. için ise; giderek zorlaşan rekabet ortamında artan müşteri sayısı nedeniyle müşteri ilişkileri yönetimi her geçen gün önemini artırmaktadır. İşleyişlerini elektronik ortama geçiren ve bu sayede bilgi akışını kontrol edip istedikleri an doğru bilgilere ulaşmayı amaçlayan Marshall A.Ş., bu bilgileri analiz ederek bir adım öne geçmeyi amaçlamaktadır.

Marshall A.Ş.'de müşteri ilişkileri yönetimi sisteminin kurulmasının temelinde müşteri beklentilerini doğru algılayıp, müşteriye sunulacak değerin artırılması bulunmaktadır. Bu değerin, kurumun genel başarısına katkısı ise bütünün bir diğer parçasını oluşturmaktadır. İşletmenin bugün için mevcut performansını; finansal, müşteriler ve süreçler boyutundan ele aldığımızda, bu yönlerden önümüzdeki dönemlerde iyileşme, dolayısıyla kurumsal performansın da artırılması beklenmektedir. Bu beklentilerin ipucu ise, müşteri ilişkileri yönetimi stratejilerini gerçekleştirmek üzere

yapılandırılmış Müşteri İlişkileri Yönetimi(CRM) uygulamasıdır. Marshall A.Ş. CRM uygulaması operasyonel konuları kapsamakla birlikte karar destek mekanizmalarını destekleyecek veri analizi ve raporlamaları yapılmasını sağlayacak analitik yapıları da içermektedir.

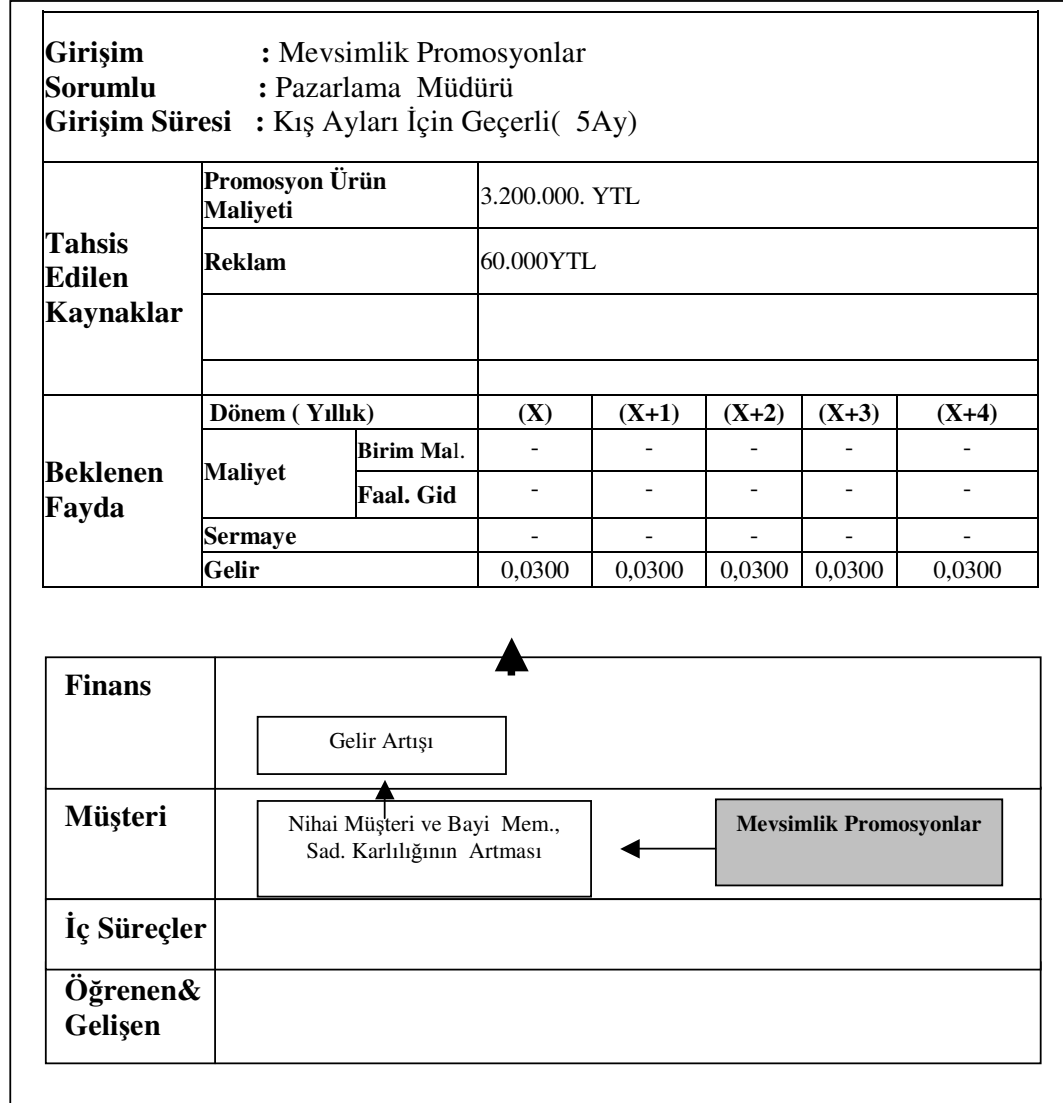


Şekil 4.27 Müşteri İlişkileri Yönetimi İçin Fon Tahsisi

Şekil 4.27. müşteri ilişkileri yönetimi uygulaması için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir.

4.5.4.2.2.3. Mevsimlik Promosyonlar

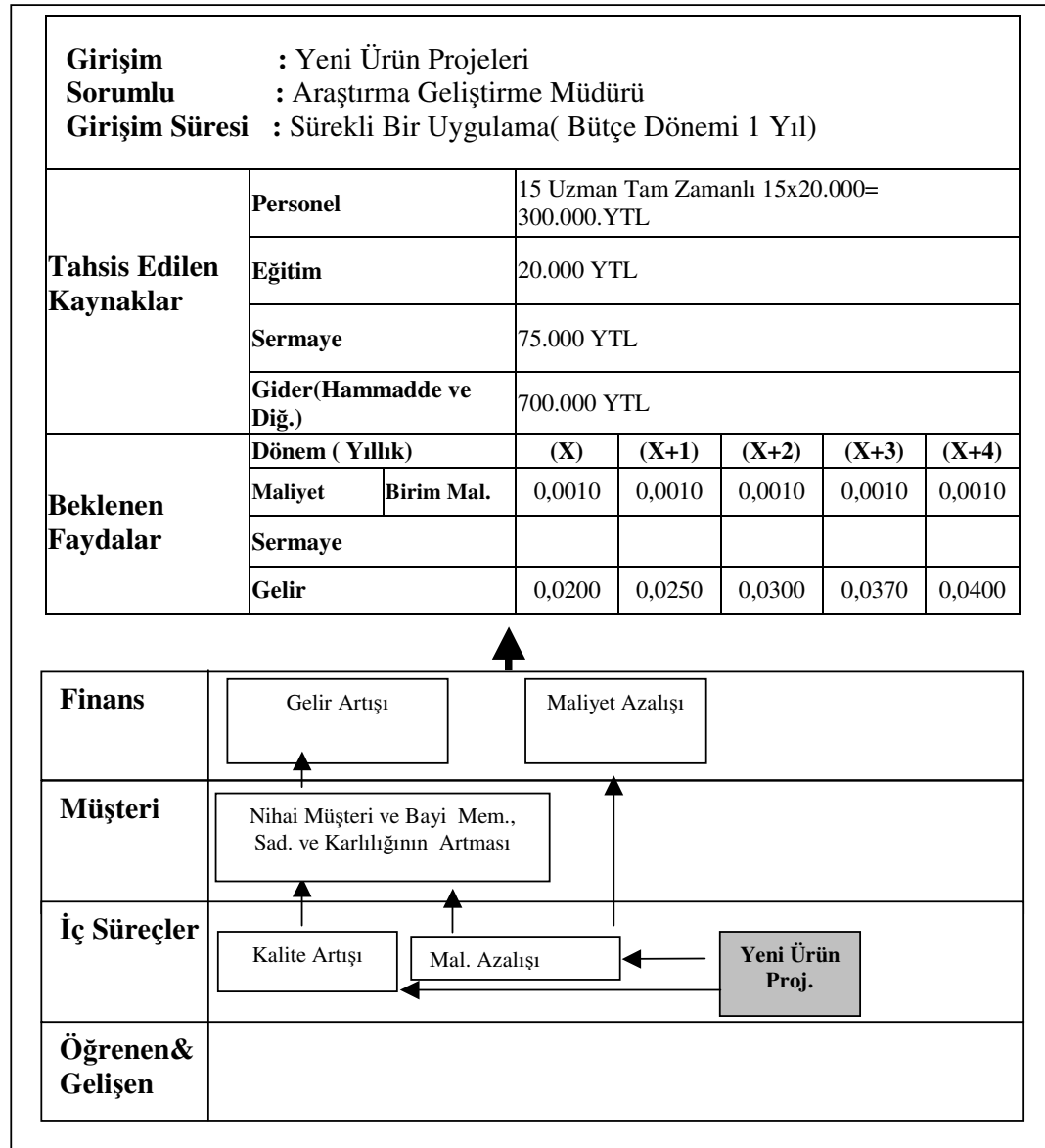
Boya mevsiminin yaz ayları olması nedeniyle, işletmenin kış aylarında satışları azalmaktadır. İşletme bu azalmanın önüne geçebilmek amacıyla mevsimlik promosyon uygulamaktadır. Şekil 4.28. mevsimlik promosyonlar uygulamaya yönelik fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir.



Şekil 4.28 Mevsimlik Promosyonlar İçin Fon Tahsisi

4.5.4.2.2.4. Yeni Ürün Projeleri

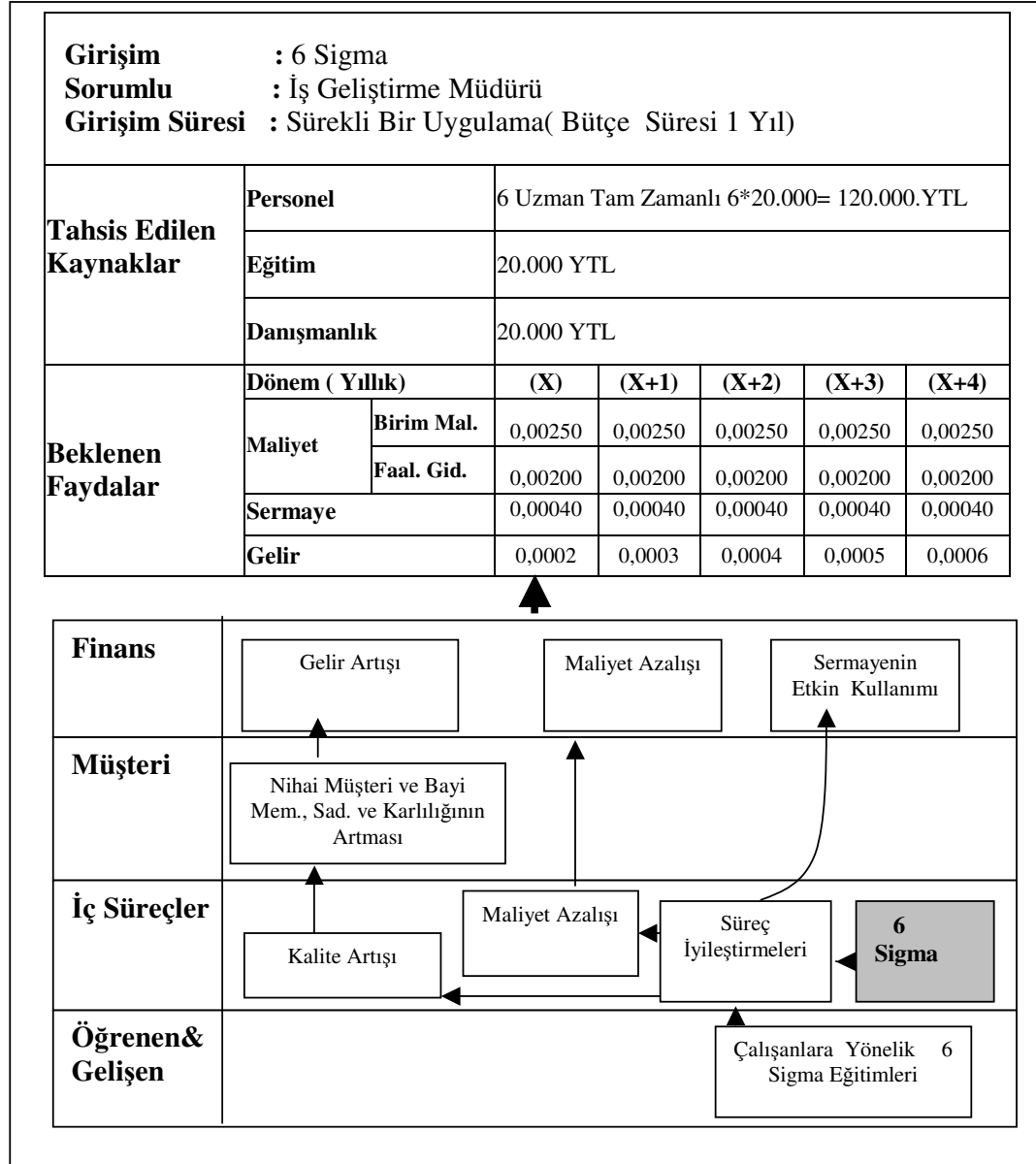
Pazarda görünürlük çok önemlidir. Bu ise yeni ürünlerle müşterinin sürekli dikkatinin çekilmesi ile mümkündür. Marshall A.Ş., yenileme çalışmalarını sadece ürün bazında değil alternatif hammadde kaynakları üzerine de yoğunlaştırmaktadır. Şekil 4.29. yeni ürün projeleri uygulamaya yönelik fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir.



Şekil 4.29 Yeni Ürün Projeleri İçin Fon Tahsis

4.5.4.2.2.5. 6 Sigma Uygulaması

6 Sigma, Marshall A.Ş.'de temel olarak iş akış süreçlerini iyileştirmek ve Marshall A.Ş.' nin daha müşteri odaklı olmasına yardımcı olmak amacı ile kullanılacak olan bir girişimdir. 6 Sigma, yapılacak olan her şeyin merkezinde yer almaktadır ve daha önemlisi global bazda büyümeyi sürekli kılmayı sağlayacak yolu oluşturmaktadır.



Şekil 4.30 6 Sigma Girişimi İçin FonTahsisi

6 Sigma, sürekli iyileşmeyi sağlamayı amaçlayan, bir dizi müşteri odaklı, veriye dayalı metodoloji ve disipline edilmiş süreçlerden oluşmaktadır. 6 Sigma projeleri; varyasyonları yok etmek, verimliliği artırmak ve istikrarlı bir şekilde müşteri istek ve ihtiyaçlarına cevap verebilir olmak çerçevesinde odaklanmaktadır. 6 Sigma Marshall A.Ş.'nin iş yapış tarzı olması amaçlanmaktadır. Şekil 4.30., 6 sigma uygulaması için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir.

4.5.4.2.2.6. Toplam Kalite Yönetimi

Boya pazarında oldukça yoğun bir rekabet yaşanmaktadır. Bu rekabet alanında sadece üretilen ürün ya da hizmetin kalitesi değil, tüm yönetsel ve operasyonel birimlerini bir bütün olarak kalitesi başarıya götürecektir. Eski geleneksel yönetim anlayışları; kalite, karlılık, verimlilik ve rekabet beklentilerini artık karşılamamaktadır. Geleneksel anlayış, daha çok kar ve maliyet arasındaki ilişkiyi rakamlara dayalı bir temele oturtmakta, işletme içindeki tüm birimler buna odaklanmakta ve bu durum zaman içinde işletmedeki birimler arasında rekabet, bilanço rakamlarının her birimce farklı yorumlanması, işletme içi işbirliğinin kaybı gibi olumsuz sonuçlar oluşturmaktadır. Bir aşamadan sonra işletme hedeflerinin karşılanamaması yanlış hareketlere yol açmaktadır. Örneğin, sayılarla oynayarak gerçekçi olmayan hedefler ve varolmayan tespitler yapmak gibi. Bununla da yetinilmeyip, suçu başkalarının (birimlerdeki yönetici ya da çalışanlara) üzerine atmaktan, sayıların kullanılma şeklini değiştirmeye, üretim sürecindeki problemleri gizleyecek şekilde düzenlemeye kadar değişik yöntemlere girilmektedir. Bu şekilde sadece dar bir alana odaklanılır, asıl sorunlar, proses (üretim süreci) ve yönetim sistemiyle ilgili darboğazlar gözden kaçırılır. Artık yalnızca rakamlarla bir şeyler gizlenir ya da varmış gibi gösterilir. Bu durumda işletmenin rekabet gücünü, verimlilik kapasitesini, yönetim etkinliği ve müşteri ilişkilerini; kısaca işletmenin geleceğini ve varoluşunu derinden sarsar. Marshall A.Ş. 1993 yılından bu yana Toplam Kalite Yönetimi uygulamaktadır.

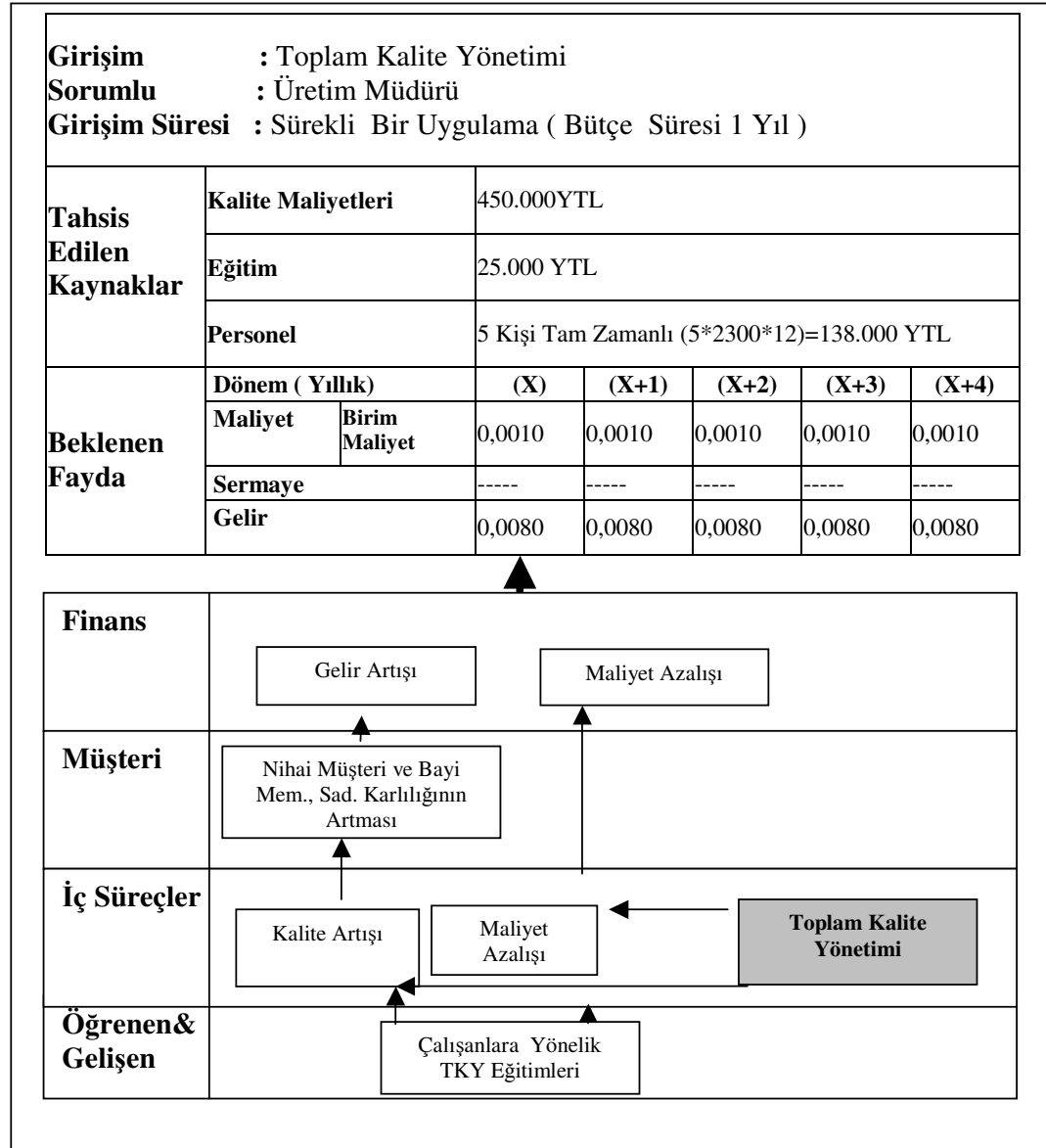
Temel olarak Toplam Kalite Yönetimi; rakamlarla oynamak, bilanço ve verileri amaç olarak görüp bunlarla uğraşmak, harcama, kar gibi çıktılarına odaklanmak yerine, mal ve hizmet üreten süreç ve sistemlere, yönetim ve müşteri ilişkilerine bir

bütün olarak odaklanır. Rakamsal sonuçlarla ve çıktılarla oynamak yerine, rakamları daha etkin kullanıp sonuçların nedeni olan sistemi iyileştirmeye çalışır. Rakamları, gerçekleri gizlemek ya da gerçek olmayan durumları oluşturmak için değil, süreci ve sistemi iyileştirmek için gerekli verileri toplamak amacıyla değerlendirir.

İşletmeye Katkıları şu şekilde özetlenebilir:

- i. Maliyetler Yönünden: Toplam kalite yönetimi maliyetleri bir çıktı, bir sonuç olarak görür ve bunların kısılmasını yönetsel faaliyetler açısından sadece bir araç olarak değerlendirir.
- ii. Üretim Süreci ve Müşteri İlişkileri Yönünden: Toplam kalite yönetimi, üretim süreçlerine odaklanır. Çünkü asıl iş, işletmenin ürettiği mal veya hizmetin doğru üretilip üretilmediği ile ilgilidir. Eğer doğru üretiliyor, kalite yönünden eksiklik oluşmuyorsa, bu kar olarak geri dönecektir.
- iii. İşletme İçi İşbirliği Yönünden: Geleneksel yönetimin sadece kar-maliyet ilişkisine yönlenmesi, bunun için rakamları bir araç değil, amaç olarak kullanması, işletme içindeki her birimi kendini savunma ve kendi rakamlarını oluşturma noktasına iter. Bu durum işletme içi rekabete yol açar, işbirliğini yok eder. Toplam Kalite Yönetimi ise işbirliği ruhunu en üst düzeye taşır. Rekabet işletme dışında bir kavramdır, işletme içinde ise işbirliği önemlidir. Belirleyici olan rakamlar değil, bir bütün olarak işletmeyi sahiplenmiş bireyler bütünüdür.
- iv. Güven Yönünden: Geleneksel yaklaşım işletmenin rakamsal hedeflere odaklanması nedeniyle kimi zaman bu rakamları çok değerli bir madenmişçesine gizleme ihtiyacı duyar. Bu gizlilik işletme içindeki güven ortamını olumsuz etkiler. Toplam Kalite Yönetimi de rakamlar ve bilgiler paylaşılır çünkü bilgiler paylaşılmalıdır. Bilgiye rahatlıkla ulaşan her çalışan hem kendini daha güvende hisseder, stres ortamı azalır; hem de işletmenin kendisine güvendiği ve her konuda paylaşım içine aldığını düşünür, işletmesini daha içten sahiplenir. Bunun doğal sonucu da güven, işbirliği ve sinerji ortamıdır.

Şekil 4.31. Toplam Kalite Yönetimi için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir.

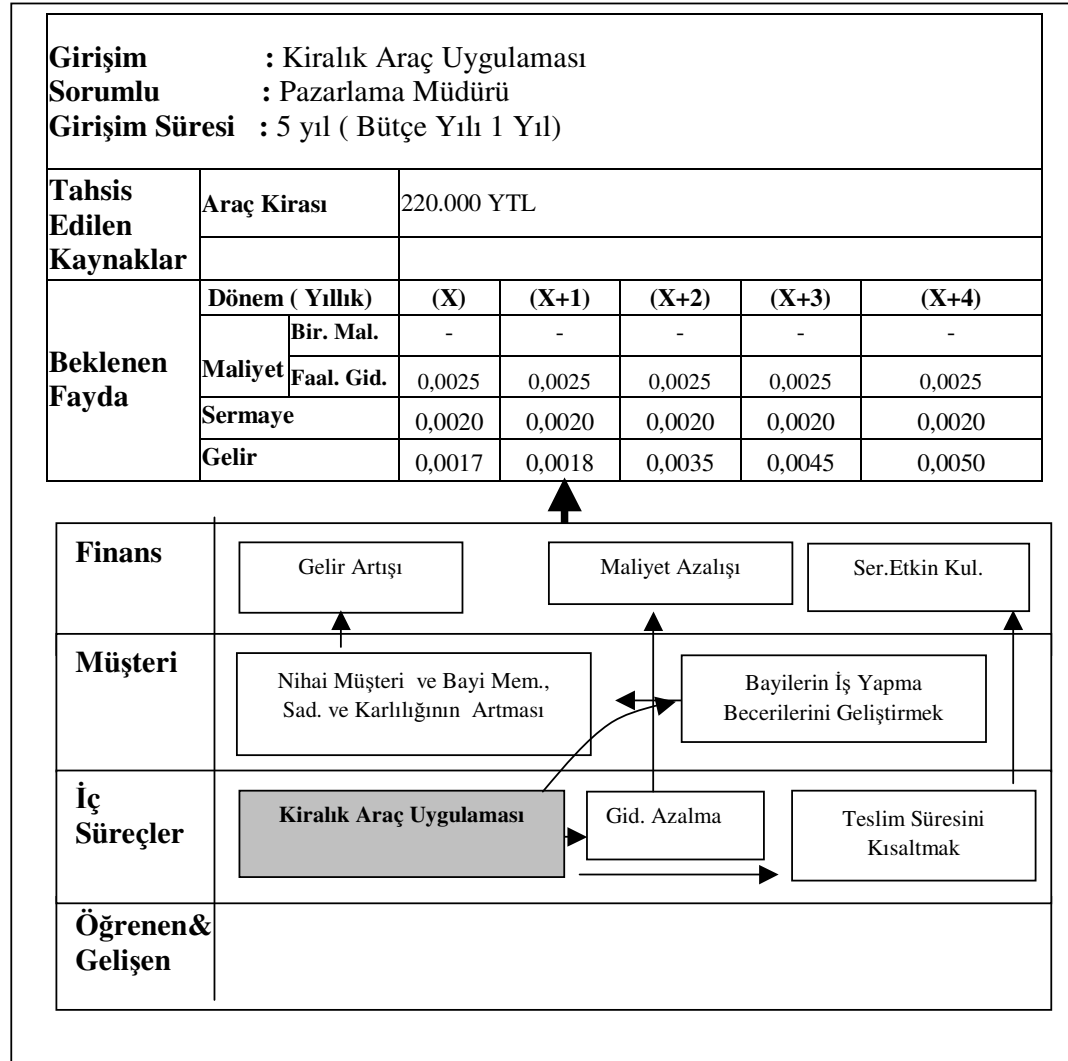


Şekil 4.31 Toplam Kalite Yönetimi İçin Fon Tahsisi

4.5.4.2.2.7. Kiralık Araç Uygulaması

Marshall A.Ş.'nin faaliyetlerini yürütebilmesinin en önemli şartlarından biri belirli bir araç ya da ekipmana sahip olması gereğidir. Bu ise, finansal açıdan satın alınan getireceği yatırım maliyeti yükü nedeniyle işletme açısından iyi bir karar

olmamaktadır. Marshall A.Ş. için bayilere mamullerin ulaştırılmasında çok sayıda ulaşım araçlarına duyulan ihtiyaç, ciddi bir mali yükün altına girmeyi gerektirmektedir.



Şekil 4.32 Kiralık Araç Uygulaması İçin Fon Tahsisi

Bu amaçla Intercity Rent A Car ile Marshall A.Ş. bir anlaşma yapmış ve Marshall ana bayileri için Intercity'nin 38 adet ISUZU NPR kamyon satın alması planlanmıştır. Marshall Boya bayilerinin boya dağıtımında kullanacakları bu araçlardan maksimum verimi sağlayabilmeleri, hareket kabiliyetlerini kolaylaştırarak daha hızlı hizmet götürmeleri Intercity'nin verdiği hizmet paketi ile destekleme garantisi verilmiştir.

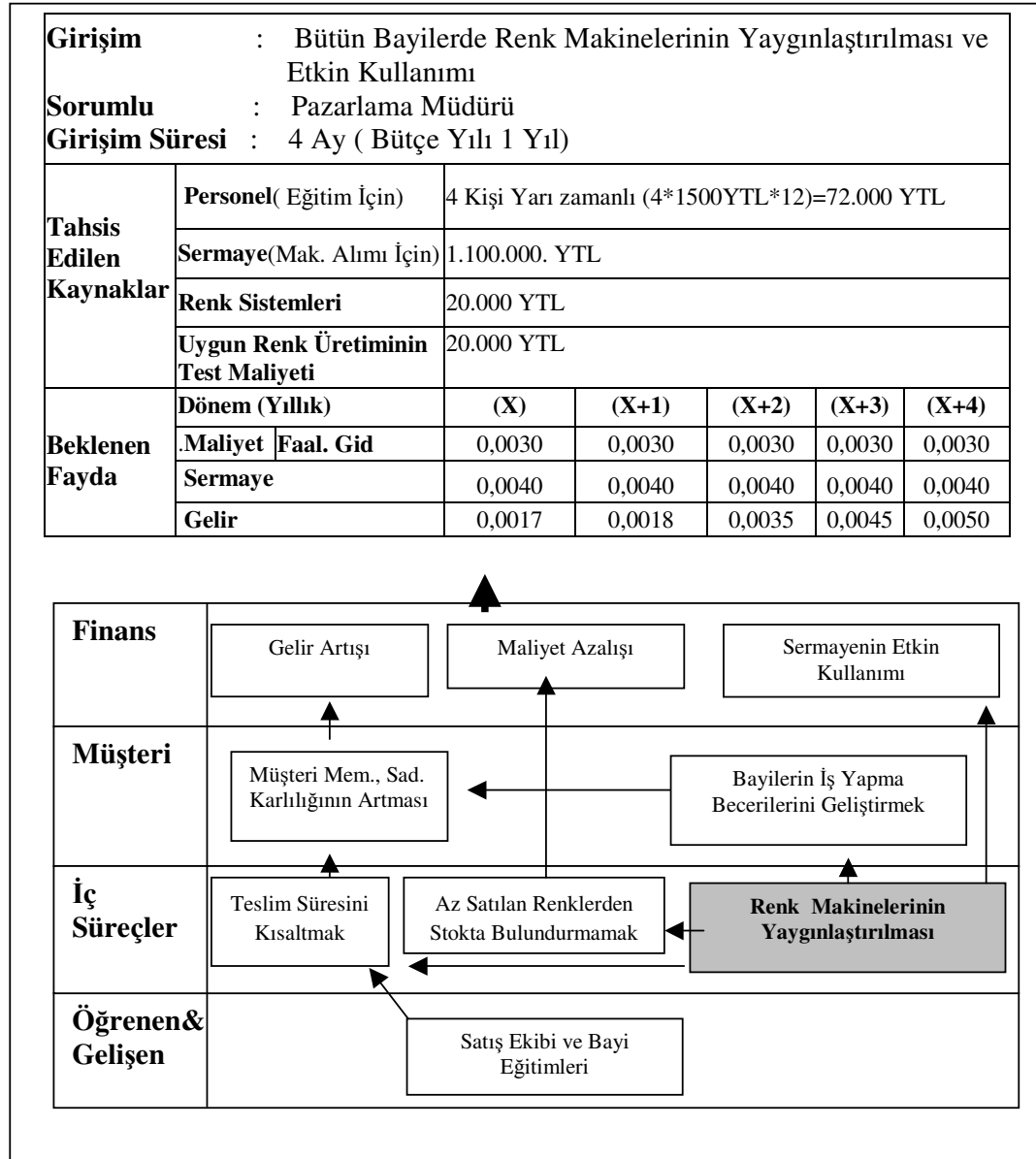
Marshall Boya bayileri bu anlaşma ile kullanacakları Isuzu kamyonlarından oluşan filo için anlaşma süresi boyunca hiçbir bakım ve servis bedeli, araç vergisi, kasko sigortası ödemeyecektir. Tüm bu operasyon giderleri Intercity tarafından karşılanıp, arıza veya kaza yapan araçlar için aynı gün içinde Intercity tarafından yenileri verilip sistemin kesintisiz işlemesi sağlanacaktır.

Araç satın alma ve bunu mülkiyetine geçirme, Marshall A.Ş. adına sadece mali yükler değil, vergi, bakım gibi başka yükleri de getirmektedir. Filo kiralama sistemi bu konuda etkili bir çözüm olarak düşünülmüştür. Yukarıdaki şekil 4.32. Kiralık Araç Uygulaması için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir. Marshall A.Ş. şu nedenlerden dolayı bunu tercih etmiştir:

- i. Finansal Tasarruf: Araç kiralamak, satın alma, mülkiyete geçirme yatırım tutarından ve satın almayla ilgili finansman maliyetlerinden tasarruf etme avantajı getirmektedir.
- ii. Zaman Tasarrufu: Araçların tescil, sigorta ve vergi işlemleri ile filoyu kiralayan kiralayıcı işletme ilgilenmektedir. Bu durumda Marshall A.Ş. bürokrasiden kurtulup zamandan tasarruf sağlamaktadır.
- iii. Personel Bulma Olanağı: Filo kiralamak, o filoyu yönetecek personele olan ihtiyacı gündeme getirmektedir. Filo kiralama işini yapan Intercity, Marshall A.Ş.'ye personel desteği de sunmaktadır. Araçları kullanacak bu personel dışında, periyodik bakım, teknik servis gibi kimi hizmetler için personel olanağı sağlanmaktadır.
- iv. KDV Avantajı: Satın alınan bir aracın KDV'si sabit kıymet haline gelerek mal tutarı ile birleşir. Bu yüzden de ödenecek KDV'den düşülemez. Aracın kiralanması durumunda ise, her ay ödenecek KDV tutarından düşülebilmektedir.
- v. Yatırımı Giderleştirme: Satın alınan bir aracın bedeli 5 yılda giderleştirilebilir. Kiralanma halinde kiralama bedeli Intercity'nin düzenleyeceği aylık faturalarla gider olarak gösterilecektir. Görüldüğü gibi, filo kiralama modelinin oluşturduğu avantajlar nedeniyle Marshall A.Ş. bir çok avantaj sağlamaktadır.

4.5.4.2.2.8. Renk Makineleri Projesi

Beyaz renk boya içine renk pigmentlerinin katılması ile istenen renklerin kısa sürede elde edilmesini sağlayan makinalardır. Özellikle az satılan renklerin stokta uzun süre kalmasının sonucunda ortaya çıkan stok maliyetlerini indirgenmesini sağlamaktadır.



Şekil 4.33 Renk Makineleri Projesi İçin Fon Tahsisi

Ayrıca müşteriye anında istediği rengi üreterek sunma imkanı sağlamaktadır. İşletme bayilerinin büyük bir kısmına önceki dönemlerde bu makinelerden vermiştir. (X) döneminde ise 275 bayiye vermeyi amaçlamaktadır.

Ayrıca bu makinelerin etkin kullanımında bir amaç olarak belirlenmiştir. Bayilere buna yönelik eğitimler verilecektir. Bu girişim ile ulaşılmak istenen stratejik amaçlar; maliyetleri azaltmak, gelirleri artırmak, sermayenin etkin kullanımını artırmaktır. Renk makineleri projesinin en önemli finansal yararı; özel renkler için fazla stok tutulmasını engellemesidir. Yukarıdaki şekil 4.33., Renk Makineleri Projesi için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir.

4.5.4.2.2.9. EFQM Mükemmellik Modeli

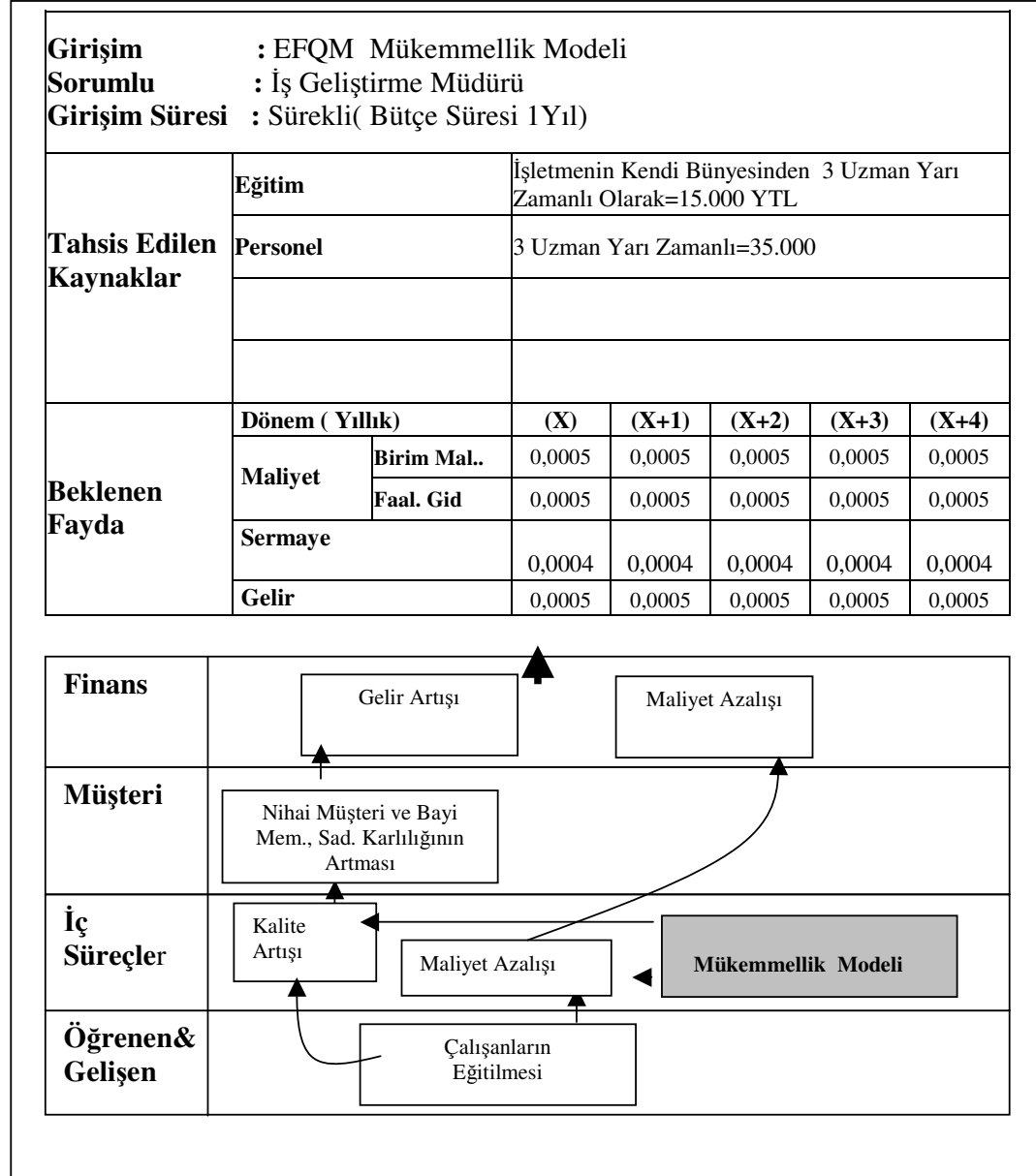
EFQM Mükemmellik Modeli, kuruluşların mükemmellik yolunda ilerleyip ilerlemediklerini ölçerek, yönetim sistemlerini geliştirmeleri konusunda onlara yardımcı olan pratik bir araç niteliği taşımaktadır. Kuruluşların kuvvetli yönlerini ve iyileştirmeye açık alanlarını görmelerini sağlayarak onları çözümler üretmeleri konusunda teşvik eder.

EFQM Avrupa’da veya Avrupa dışında denenmiş en iyi uygulamalarla ilgili girdileri toplayarak modeli güncelleştirir. Böylelikle, modelin dinamik olması, yönetim konusundaki güncel görüşleri yansıtması sağlanmış olur. EFQM Mükemmellik Modeli dokuz ana kriter üzerine kurulmuş ve zorunluluk içermeyen bir modeldir. Bu kriterlerden beşi “Girdi” kriterlerini, dördü ise “Sonuç” kriterlerini oluşturur. Girdi kriterleri bir kuruluşun yaptığı faaliyetleri içerir. Sonuç kriterleri ise o kuruluşun neler gerçekleştirdiğini gösterir. Sonuçlar girdilerden kaynaklanır. Performansla ilgili tüm boyutlarda sürdürülebilir mükemmelliği gerçekleştirmek üzere pek çok yaklaşımın olabileceği gerçeği üzerine kurulmuş olan model aşağıdaki ifadeye dayanır:

“Performansa, müşterilere, çalışanlara ve topluma yansıyan mükemmel sonuçlar, politika ve stratejinin, çalışanların, kaynakların ve süreçlerin uygun bir liderlik anlayışıyla yönlendirilmesi ile sağlanabilir.”

Model’deki dokuz unsur, kuruluşun mükemmelliğe erişme yolunda gösterdiği çabalara ilişkin değerlendirmeleri içeren ana kriterleri temsil eder. Her kriterin ayrıntılı olarak anlaşılmasını sağlayan ayrı ayrı alt açılımları vardır. Her bir

kriter, daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla çeşitli sayıda alt kriterlerle desteklenmiştir. Alt kriterler, değerlendirme sırasında cevaplandırılması gereken çeşitli sayıda soruyu ortaya koyar. Son olarak her alt kriterde olası ilgili alanların listesi bulunur. İlgili alanlar listesi zorunlu ya da değişmez değildir. Ancak alt kriterin yol gösterici alt maddelerle açıklanmasına yardımcı olur.



Şekil 4.34 EFQM Mükemmellik Modeli İçin Fon Tahsisi

Bir kuruluşun faaliyetlerini ve iş sonuçlarını, EFQM Mükemmellik Modelini esas alan bir modelle kıyaslayarak, kapsamlı, sistematik ve düzenli olarak gözden geçirme faaliyetine ise öz değerlendirme denmektedir. Bunun için Marshall A.Ş.'de 2 yılda bir proje ekibi oluşturularak iyileştirmeler sağlanmaktadır

Öz değerlendirmeden Marshall A.Ş.'nin beklentileri şu şekildedir:

- i. Kuvvetli yönler ve iyileştirmeye açık alanlar belirlenir,
- ii. Gelişmelerin düzenli ölçülmesi için somut verilere dayalı bir sistemdir,
- iii. Çalışanları Mükemmelliğin Temel Kavramları konusunda eğitir,
- iv. İşletmeyi hem kurum hem de iş birimi düzeyinde değerlendirir,
- v. İyi uygulamaların ortaya çıkmasını sağlar ,
- vi. Avrupa genelinde kabul görmüş kriterlerin kullanılması ile benzer veya farklı nitelikteki başka kuruluşlar ile karşılaştırılma yapılmasını sağlar,
- vii. İş planı ve stratejilerin oluşturulmasını iyileştirir ,
- viii. İşletmeyi Ulusal ve/veya Avrupa Kalite Ödülü başvurusuna hazırlar.

Yukarıdaki Şekil 4.34. bu girişim için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir.

4.5.4.2.2.10. Marshall Boyacılık Yüksek Okulu ve Marshall Lisesi

Marshall A.Ş.; eğitime; Gebze, Tavşancıl Çok Amaçlı Marshall Lisesi ve Kocaeli Üniversitesi'ne bağlı Hereke Ömer İsmet Uzunyol Meslek Yüksek Okulu (Marshall Boyacılık Yüksek Okulu olarak ta bilinmekte) ile de katkıda bulunmaktadır

Marshall öncelikle ilköğretimden sonra lise dengi, meslek lisesi gibi bir boyacılık okulu olmasını hedeflemiştir. Hedef; mimarla nasıl konuşulacağını, tüketiciyle nasıl konuşulacağını bilen, ürün hakkında bilgisi olan kaliteli elemanlar yetiştirilmesidir. Çünkü özellikle zemin sektöründeki ürünler kolay alınabilir ürünler değildir, pahalı ürünlerdir ve bu pahalı ürünleri ilkokul mezunu bile olmayan insanlar uygulamaktadır. Dolayısıyla bu konudaki kaliteyi yükseltmek sektöre düşen bir görevdir. Avrupa'da usta fiyatları nasıl pahalıysa Türkiye'nin geleceğinde de bu şekilde olacağı düşünülmektedir. İşletmeler tarafından yönlendirilmiş uygulama şirketleri

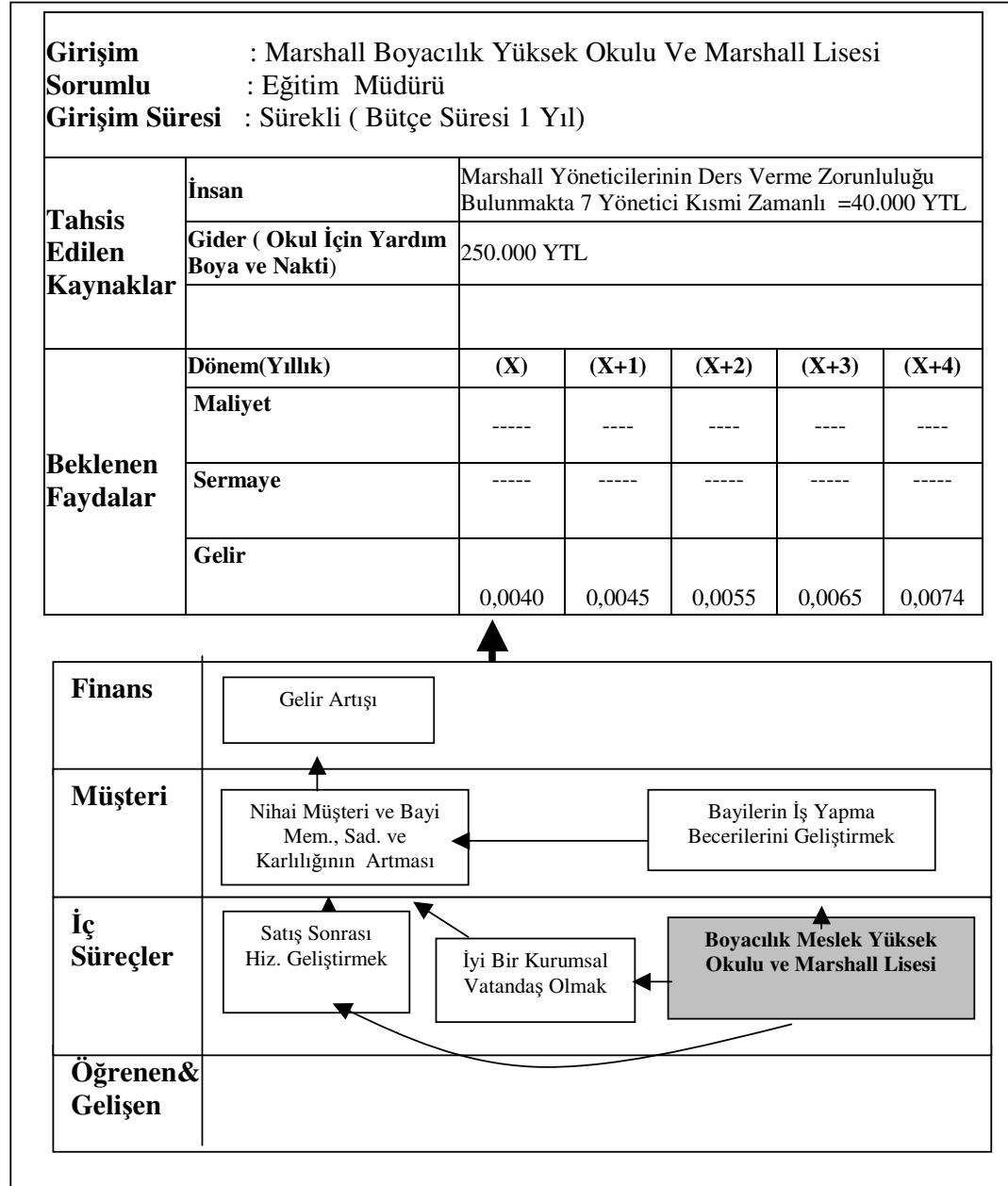
olması gerekmektedir. Bu uygulama işletmelerinde de yukarıda belirttiğimiz okullardan mezun kişiler çalışmalıdırlar. Böylece hem o insanların işleri hazır olacaktır, hem de uygulama işletmeleri o güvenceyi vermiş olacaklardır. Çünkü uygulama işletmesinin denetleyicisi de üreticiler olacaktır. Böyle bir zincir kurulmazsa bunu çözmek mümkün olmayacaktır. Bu okullardan mezun olan öğrencilerin boya üretim fabrikalarında ve boya satış noktalarında çalışmaları ideal olacaktır. Bunu desteklemek amacı ile bayilere kalifiye eleman temini için bu okullardan yararlanmaları gerektiğinin bilinci aşılanmaktadır.

Boya üreticileri 90'lı yıllarda tam anlamıyla kabuk değiştirmişlerdir. Boyanın dekoratif bir malzeme olarak sunulması anlayışına geçilmesinin ilk sonucu, raflardaki çeşitlerin hızla artması olmuştur. Belli başlı 50 kadar farklı renk üzerinde üretim yapan işletmeler, tüketicilere binlerce ara renkte boya kullanma imkanını sağlamaktadırlar. Marshall boya küpü projesi(Renk Makineleri) ile tüketicilere nüans derecesinde farklı tonlarda ve bir kullanımlık miktarlarda boya sunulabilmektedir. Böylelikle boyada ısmarlama dönemine geçilmiştir. Ancak, bol çeşit ve farklı uygulamaların sağladığı dekorasyon zenginliği bir sorunu da beraberinde getirmiştir. Boyayı tatbik edecek kişilerin eğitimi. Kısaca boyacı eğitimi. Boya işletmeleri sürekli kurslar açarak, seminerler vererek boyacılar, ürettikleri boyaları en iyi nasıl tatbik edebilecekleri konusunda bilgiler verme seferberliğine girişmişlerdir. Boyanın dekoratif bir malzeme olarak kullanılması nedeniyle, iç mimarlar odası da bu faaliyetleri desteklemiştir. Zaman içinde piyasada badana/boyacılar, eğitim aldıkları üretici markaya göre, bir tür saflaşmaya başlamışlardır. Bu kuşkusuz beklenen ve hatta üreticiler tarafından bakıldığında, istenen bir durumdur. Doğal olarak boyacı müşteriye eğitimini aldığı boya markasını önerecektir.

Marshall bu nedenle Kocaeli Üniversitesine bağlı Hereke Ömer İsmet Uzunyol Meslek Yüksek Okulu açılarak, 1994-1995 eğitim-öğretim döneminde eğitime başlaması sağlanmıştır. Bu dönemde Türkiye’de ilk defa, iki yıl süreli eğitim yapmak üzere Boya Teknolojisi Programı açılarak 30 öğrenci alınmıştır.

Marshall A.Ş.; boyacı eğitimlerini toplumsal sorumluluk olarak görmektedir. Boya, toplam inşaat sektöründe yüzde 2'lik bir paya sahiptir. Ancak sorumluluğun en yüksek olduğu alandır. İnşaatlarda demire çimentoya para ayrılmakta

ancak sona gelindiğinde boyaya para kalmamaktadır. Marshall A.Ş. Boyacıları eğiterek bu yaklaşımı kırmayı amaçlamaktadır.



Şekil 4.35 Marshall Boyacılık Meslek Yüksek Okulu İçin Fon Tahsisi

Yukarıdaki şekil 4.35. bu girişim için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir.

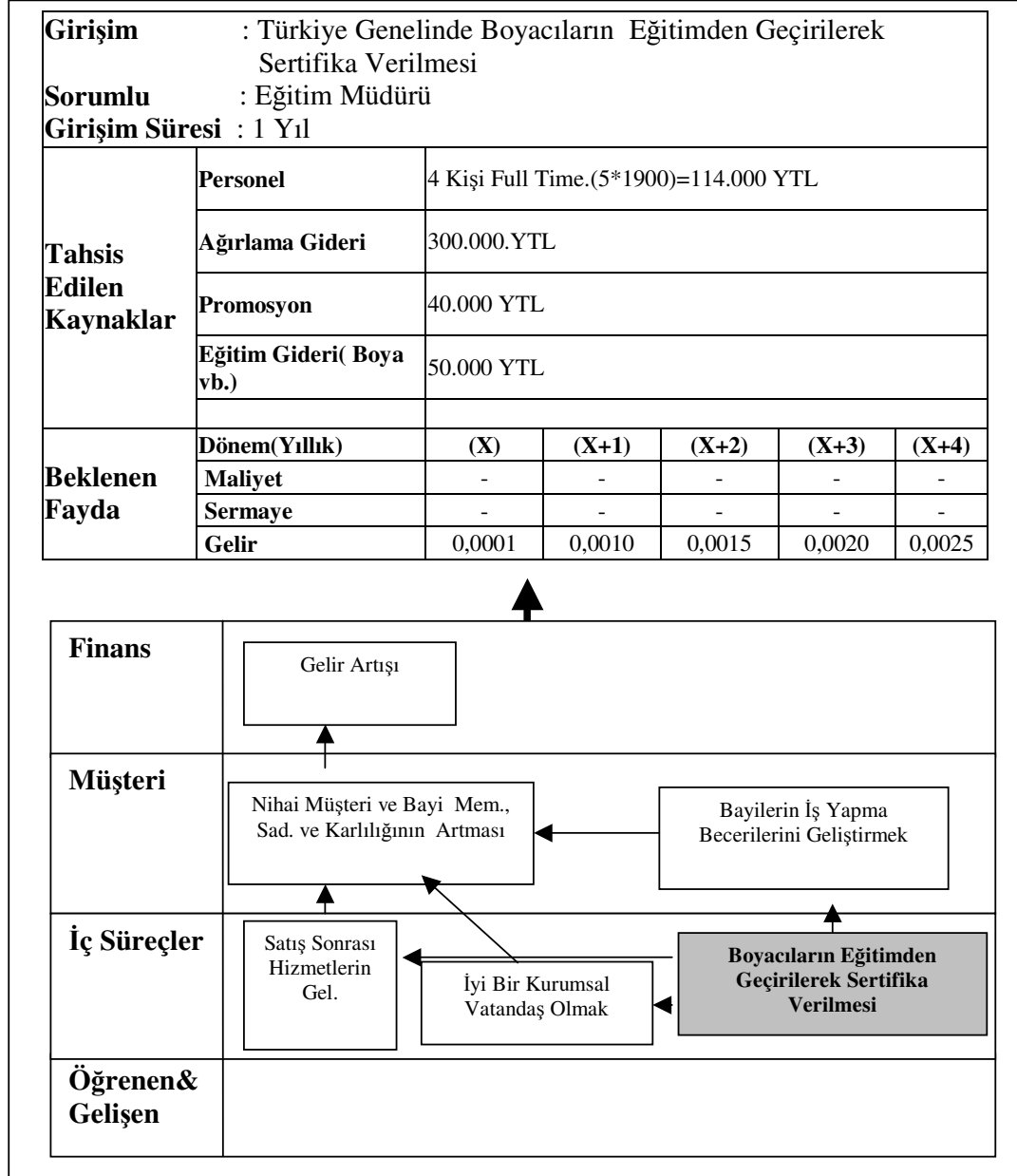
4.3.4.2.2.11. Boyacıların Eğitimden Geçirilerek Sertifika Verilmesi

Marshall Boya, Kocaeli Üniversitesi ile işbirliği yaparak Türkiye'de ilk kez inşaat sektöründe çalışan tüm boya ustalarını eğitimden geçirmeyi planlamaktadır. Ustalar, eğitim sonunda alacakları sertifika ile vasıflı işçi sayılacaklardır.

(X) yılı şubat ayında başlatılması planlanan proje için Kocaeli Üniversitesi'nin Hereke'de bulunan Ömer İsmet Uzunyol Meslek Yüksek Okulu ile 5 yıllık protokol imzalanmıştır. Marshall Boya, ilk 2 yıl için 1 trilyona yakın bütçe ayırmıştır. Bu süre içinde Türkiye'nin her yerinden 10 bin boya ustasının eğitimden geçirilmesi planlanmaktadır. Üniversite sıralarında öğretim üyelerinden; ürün ve uygulama, davranış bilimleri, müşteri ilişkileri, kalite gibi konularda 3 gün boyunca 8'er saatlik ders gören boya ustaları, aldıkları sertifika ile vasıflı işçi sınıfına terfi edeceklerdir.

Sertifika özellikle işçilerin, kendini iyi pazarlayabilmesi, kendi kalitesini tarif edebilmesi için gereklidir. Artık ev hanımları yavaş yavaş belge sormaktadır. Hedef, bu eğitimi vererek pazarda emeğini harcayıp, maksimum kar elde edecek kadroyu oluşturmaktır.

Marshall'da yönetici statüsündeki çalışanların Kocaeli Üniversitesi'nde ilgili bölümlerde ders verme zorunluluğu bulunmaktadır. Verilen bu derslerle öğrencilerin hem ihtiyaçlar doğrultusunda yetiştirilmesi hem de öğrencilerin ne talep ettiklerinin daha iyi algılanması amaçlanmaktadır. Marshall'ın başlattığı uygulamaya katılmak için en az 5 yıllık usta olma şartı aranmaktadır. Türkiye'nin her yerinden eğitim almak isteyen ustalar, Hereke'ye getirilerek tüm masrafları Marshall A.Ş. tarafından karşılanacaktır. Günde 8 saat ders gören ustalar, eğitim sonunda sınava tabi tutulacak ve sertifika alacaklardır. Uygulama dersleri Teknik Eğitim Müdürü Kemal Koç'un önderliğinde Marshall'ın Hereke'deki fabrikasında yapılırken, teorik dersler Marshall'ın yatırımıyla kurulan Ömer İsmet Uzunyol Meslek Yüksek Okulu'ndaki 4 öğretim üyesi eşliğinde gerçekleştirilecektir.



Şekil 4.36 Türkiye Geneline Boyacıların Eğitimden Geçirilmesi İçin Fon Tahsisi

Yukarıdaki şekil 4.36. bu girişim için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir.

İnşaat sektöründe çalışan onbinlerce boya ustasının meslekleriyle ilgili hiç bir yasal kimlikleri bulunmamaktadır. AB'ye girme sürecinde de bu sertifikaların çok büyük önemi bulunmaktadır. Artık ISO 9001 kalite belgesine sahip büyük işletmeler, belgesiz işçi çalıştırmayacaklardır. Bu sertifika, ustalar için bonservis niteliğinde

olacaktır. Her yıl Şubat-Ağustos ayları arasında eğitim verilecektir. Boya ustalığındaki hataların giderilmesi, maliyet-alan hesabı gibi konularda derslerde verilmektedir. Boya ustasının giyim kuşamdan, ürün hakkındaki teknik bilgilere kadar deneyim kazandırılması amaçlanmaktadır. Renklerin insan psikolojisini nasıl etkilediği gibi konularda ele alınmaktadır

Piyasada kayıtlı 150 bin, kayıtsız 250 bin boyacı bulunmaktadır. Gelecekte her yerde çalışabilecek sertifikalı boyacılar yetiştirmek amaç olarak belirlenmiştir.

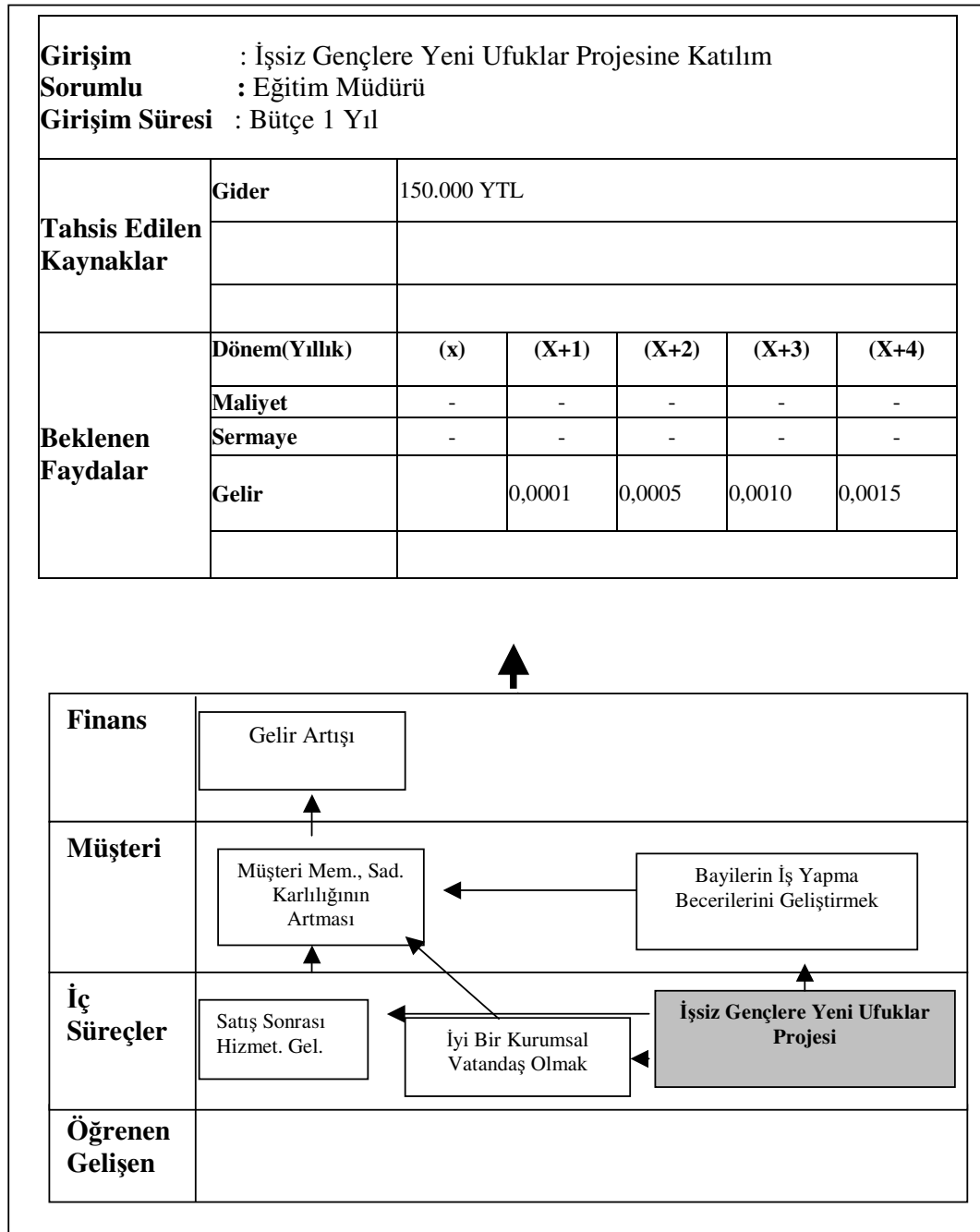
4.3.4.2.2.12. İşsiz Gençlere Yeni Ufuklar Projesi

İNTES ile YOL-İŞ'in kurduğu Türkiye Eğitim Şantiyesi'nde boya ve ahşap koruma alanında da nitelikli eleman yetiştirilmesine katkı sağlanması amaçlanmaktadır. Eğitim Şantiyesi'nin bir bölümü olarak; boya sektörüne ara eleman sağlamak için şantiyede verilecek eğitim programının ülkenin nitelikli boyacı ihtiyacını karşılaması amaçlanmaktadır.

(X) yılında sözleşme yapılarak her yıl 100 işsiz genç boya eğitimine tabii tutulması amaçlanmaktadır. Bu şekilde işsiz gençlerimizin meslek sahibi olmalarına katkı sağlanmış olacaktır.

İnşaatların kalitesinin artırılması, boya uygulama teknikleri, doğru malzeme seçimi ile uygulamaları özel bilgi ve beceri gerektirmekte, insan ve çevre sağlığının korunması için işgücünün buna uygun olarak yetiştirilmesini zorunlu hale getirmektedir. Bunun yanında, yaklaşan Avrupa Birliği sürecinde sektörde çalışacak veya çalışmakta olanların sertifikalı olma zorunluluğu olacağı bellidir. Buradan yola çıkarak Marshall, hem sektördeki boyacı ustalarımıza hem de yeni yetişen usta adaylarına destek olmak ve bu konuda sektöre öncülük etmek amacındadır.

Aşağıdaki şekil 4.37. bu girişim için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir



Şekil 4.37 İşsiz Gençlere Yeni Ufuklar Projesi İçin Fon Tahsisi

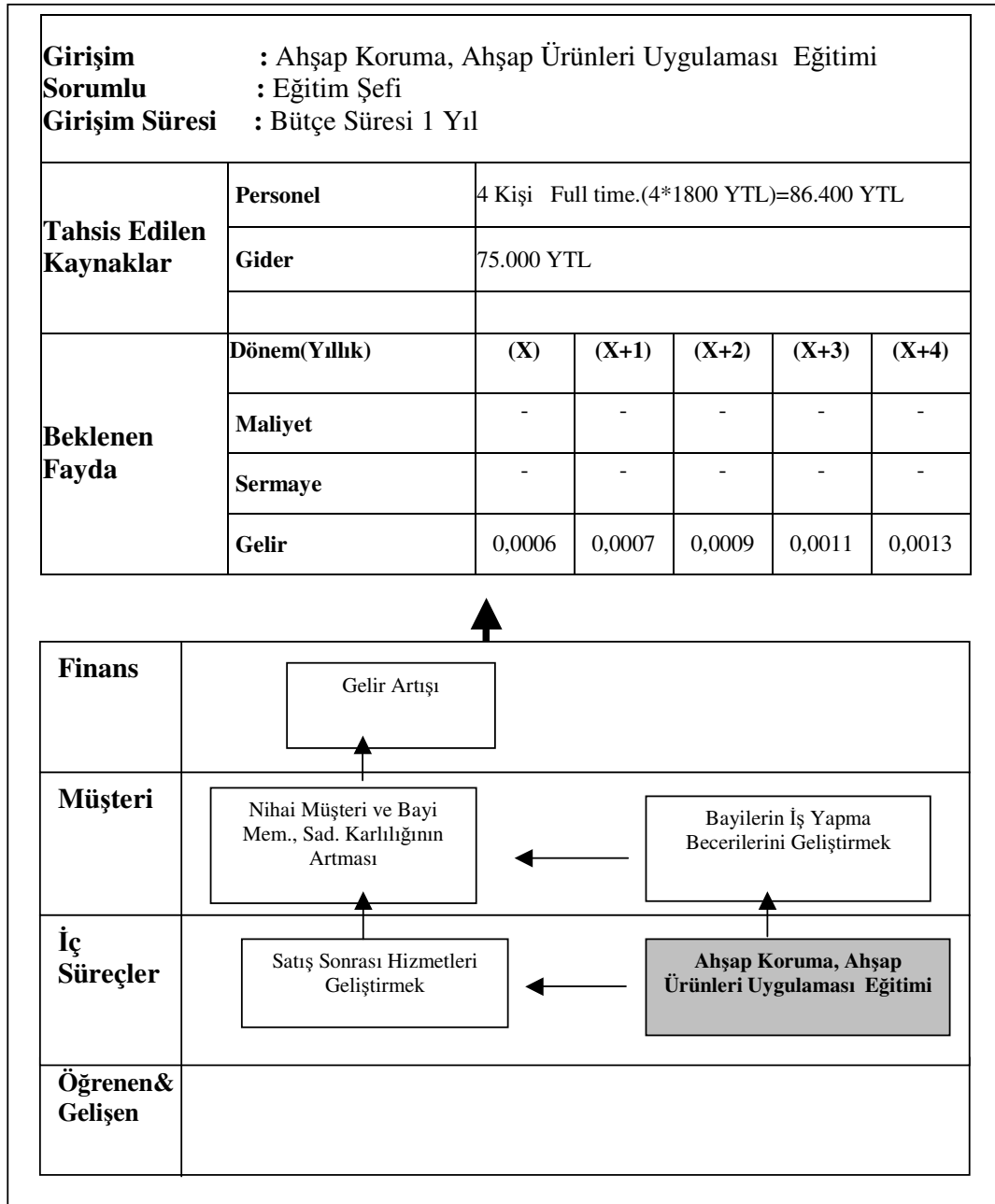
4.5.4.2.2.13. Ahşap Koruma, Ahşap Ürünleri Uygulaması Eğitimi

Eğitim şefliği ve ürün gruplarının yöneticileri önderliğinde bayilerle çalışan boyacı ustalarına ve parkeci ustalarına (X) yılında Ahşap Koruma, Ahşap Ürünleri

Uygulaması Eğitimi verilmesi planlanmaktadır. Bu insanlar otuz kişilik gruplar halinde otellerde ağırlanmak suretiyle işletme merkezinde ağırlanmaktadır. Eğitimlerde ahşap koruma, ahşap ürünleri uygulaması, parkenin sağlıklı uygulanması için gerekli işlemler ve ürün seçimleri konusunda bilgiler verilmektedir. Alt yapı ile ilgili olarak çok fazla detaya girilmemekte, ancak yine de düzgün bir zemine döşeme yapmak gerektiğini bildirilmektedir. Zımparalama işlemi, ürünlerin hangi aralıklarla uygulanacağı, ne tür ürünleri ne tür fırçalarla ve rulolarla uygulamak gerektiği, inceltmenin ne kadar olduğu konularında uygulamalı eğitim verilmektedir. Aynı şekilde boyacı ustalarına da ahşabın temizlenmesi, nefes alması, üzerinde uygulanacak malzemelerin su geçirmeme özelliği, güneşe karşı dayanıklı pigment içermesi, kurşun içermemesi ve iş sağlığı hakkında bilgiler verilmektedir. Ürünün kurşun içermemesi hem iş sağlığı, hem de çevre sağlığı açısından önemlidir. Uygunsuz koşullarda üretim yapan, merdiven altı olarak tabir edilen bazı üretimlerde kurşun içermesi söz konusu. İş sağlığı ve çevre koruma bilinci Türkiye’de gelişmeye başlamıştır. Bu aşamada kurşun içermeyen ürünlere geçiş başlamıştır.

Marshall’ın bir özelliği de kalite güvence sistemi anlamında Türkiye’de sektöründe birçok ilkin öncüsü olmasıdır. Hem çevreye duyarlı hem kaliteye önem veren bir işletmedir. Bu bilinçle de sürekli gelişmeyi ön planda tutmaktadır. Eğitim sonunda ustalara promosyonlar dağıtılmaktadır. Ahşap grubunda ustaların ürünleri kullanıp tanıyabilmesi için birer litrelik boyalar verilmektedir. Amaç; kullanıcılara ürünleri tecrübe ettirmek, işletmenin ne tür bir ürünün arkasında olduğunu anlatmak ve diğer ürünlerle Marshall ürünlerini karşılaştırmalarını sağlamaktır.

Marshall Ahşap Grubu olarak rakiplerinin ürünlerini kötüleme gibi bir tavır içinde değildir. Eğitim ve tanıtım faaliyetleri ile tamamen üretilen ürünlerin kalitesine olan güveni ön plana çıkarmaktadır. Esas farklılığı pazarlama faaliyetlerini ön planda tutarak gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. Rekabet, fiyat düşürmekle değil; ürünü ve kalitesini pazarlama faaliyetleri ile farklılaştırarak yapılmaktadır. Bu pazarlama faaliyetlerini “pazarlama araçları” olarak nitelendirilen; ürün, fiyat, promosyon, insan kaynağı, bulunabilirlik ve dağıtım kanallarını kapsayan 5P+1D mantığında yapılarak farklılığı yakalamak amaçlanmaktadır.



Şekil 4.38 Ahşap Koruma Ahşap Ürünleri Uygulama Eğitimi İçin Fon Tahsisi

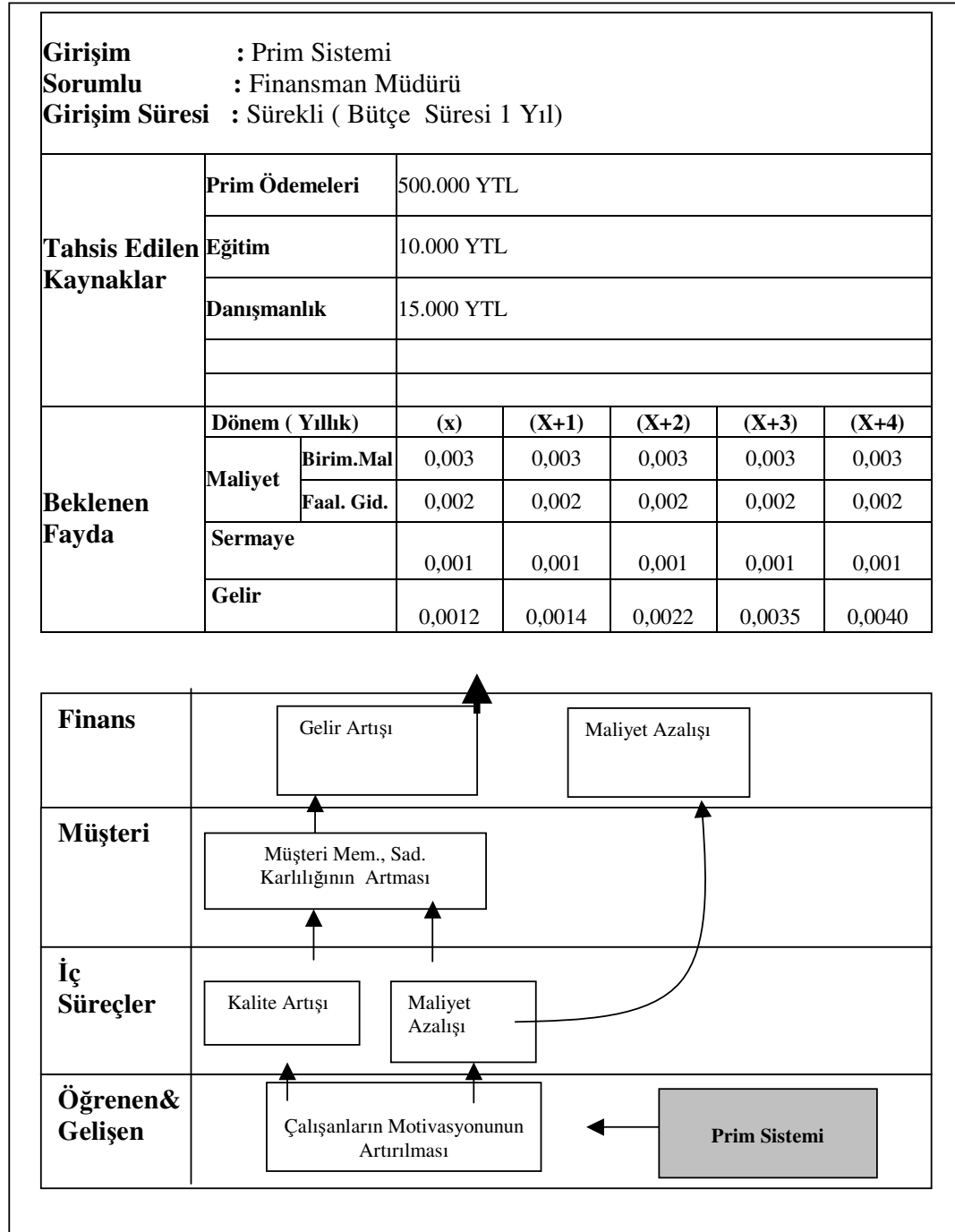
Yukarıdaki şekil 4.38. bu girişim için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir

4.5.4.2.2.14. Prim ve Ödül Sistemi

Çalışanlara performanslarına bağlı olarak ücret dışı yapılan ödemeler; prim, ödemelerin belirli kural ve prosedürlere bağlanması ise prim sistemi olarak isimlendirilmektedir. Ödüller ise, çalışanlara üstün gayretleri ve işletmeye yaptığı önemli katkıları nedeniyle sağlanan ekonomik yararlardır. Prim sistemi de ücret sistemi gibi çalışanları doğrudan ilgilendiren bir alandır. Hatta bir çok kaynakta ücretin bir parçası olarak belirtilmektedir. Bu nedenle olabildiğince adil bir sistem geliştirme zorunluluğu vardır. Primler tamamen performans değerlendirme sonuçlarına bağlanabileceği gibi, kısmen bu sonuçlara kısmen de bölümün/projenin/işletmenin performans ve verimliliğine bağlanabilir. Ödüller daha çok spesifik alanlarda işletmeye önemli katkı sağlayan çalışanlara verilen, çalışanları araştırmaya/yaratıcılığa sevk eden bir motivasyon aracıdır. Örneğin yeni bir yapım tekniği geliştirerek maliyetlerde önemli ölçüde düşüş sağlanması gibi.

Marshall A.Ş. bünyesinde uygulanmakta olan performans yönetim sistemi, işletme vizyonu ve stratejileri doğrultusunda hedefler ve ölçüm kriterlerinin belirlenmesiyle, çalışanların işletmeye sundukları katma değeri ölçmek ve bu ölçüm doğrultusunda çalışanları ödüllendirmek amacını da taşımaktadır.

Marshall A.Ş.'de performansı daha da arttırmak, bununla birlikte maliyetleri düşürüp üretimi ve kaliteyi daha iyi seviyelere getirmeyi teşvik etmek ve işletmenin daha çok kazandıkça, çalışanların ek ödenek almalarını sağlamak üzere bir prim sistemi kurulması amaçlanmıştır. Bu sistemi kurarken, işletme tüm çalışanlarına yönelik yapmış olduğu çalışan memnuniyeti anketi sonucunda ortaya çıkan taleplerden de yola çıkmıştır. Marshall A.Ş.'de Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'ne ilişkilendirilen Teşvik ve Prim Sisteminin amacı: kısa ve uzun vadeli hedeflerin gerçekleşmesinin sağlanması ve sonuçlarının kontrolünün sağlanmasıdır. İşletme stratejisinin başarılmasına en önemli etkiyi yapan anahtar süreçlerin belirlenmesinin ardından bunların anahtar performans göstergeleriyle (KPI) somutlaştırılarak ölçülebilir bir baza getirilmesi ve işletme geneli için bir Dengeli Performans Ölçüm Sistemi hazırlanması amaçlanmaktadır. Dengeli Performans Ölçüm Sistemi uygulamasıyla finansal göstergelerin yanı sıra finansal olmayan göstergelerin (iş süreçler, müşteriler, öğrenme ve büyümenin) de başarının ölçülmesinde yer alması hedeflenmektedir.



Şekil 4.39 Prim Sistemi İçin Fon Tahsisi

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nde belirtilmiş KPI'ların değer zinciri ağacıyla departman ve kişi seviyesine indirgenmesi ve kişilerin performans takip ve teşvik sistemlerine bağlanması planlanmaktadır. Kişilere ve departmanlara indirgenmiş hedeflerle; karar alma mekanizmasının kolaylaştırılması, bu kararların kurumsal

hedeflere etkisinin ölçülmesi, teşvik sitemiyle çalışma motivasyonunun artırılması ve kişilerin ve departmanların performanslarının yalnız sorumlu oldukları alanlara bağlı iş hedefleriyle ölçülmesi sağlanmış olacaktır. Sonuç olarak, “Dengeli Performans Ölçüm Sistemi” ile tüm yönetim kademeleri ve çalışanlar için işletme stratejileri ile uyumlu; açık, ölçülebilir ve şeffaf hedefler belirlenerek çalışanların şirket hedeflerine katkısının ölçülerek prim verilmesi amaçlanmaktadır.

4.5.4.2.2.15. Doğrudan Ödeme Sistemi

Marshall A.Ş.’nin sürekli olarak mal ve hizmet satışında bulunduğu bayileri ve diğer müşterileri için, tahsilat süresinin kısaltılması amacıyla her iki tarafın belirli bir bankadaki hesapları arasında transfer yapılarak otomatik olarak ödemelerin gerçekleştirildiği yöntem, Doğrudan Ödeme Sistemi olarak adlandırılmaktadır.

Sistem şu şekilde işlemektedir:

- i. Data dosyası bayiler tarafından Kurumsal İnternet Şubesi veya Banka tarafından verilen link üzerinden Bankanın ana bilgisayarına gönderilebilmektedir.
- ii. Bayilerin Bankaya gönderecekleri data dosyasında belirtilen ödeme tarih ve tutarları doğrultusunda işletme hesabından gerekli ödeme Marshall hesabına yapılmaktadır
- iii. Bayiler, ödemelerinin sonucunu Kurumsal İnternet Şubesi’nden takip edebilmektedirler.

Sistemin Marshall A.Ş. Açısından Avantajları şu şekildedir:

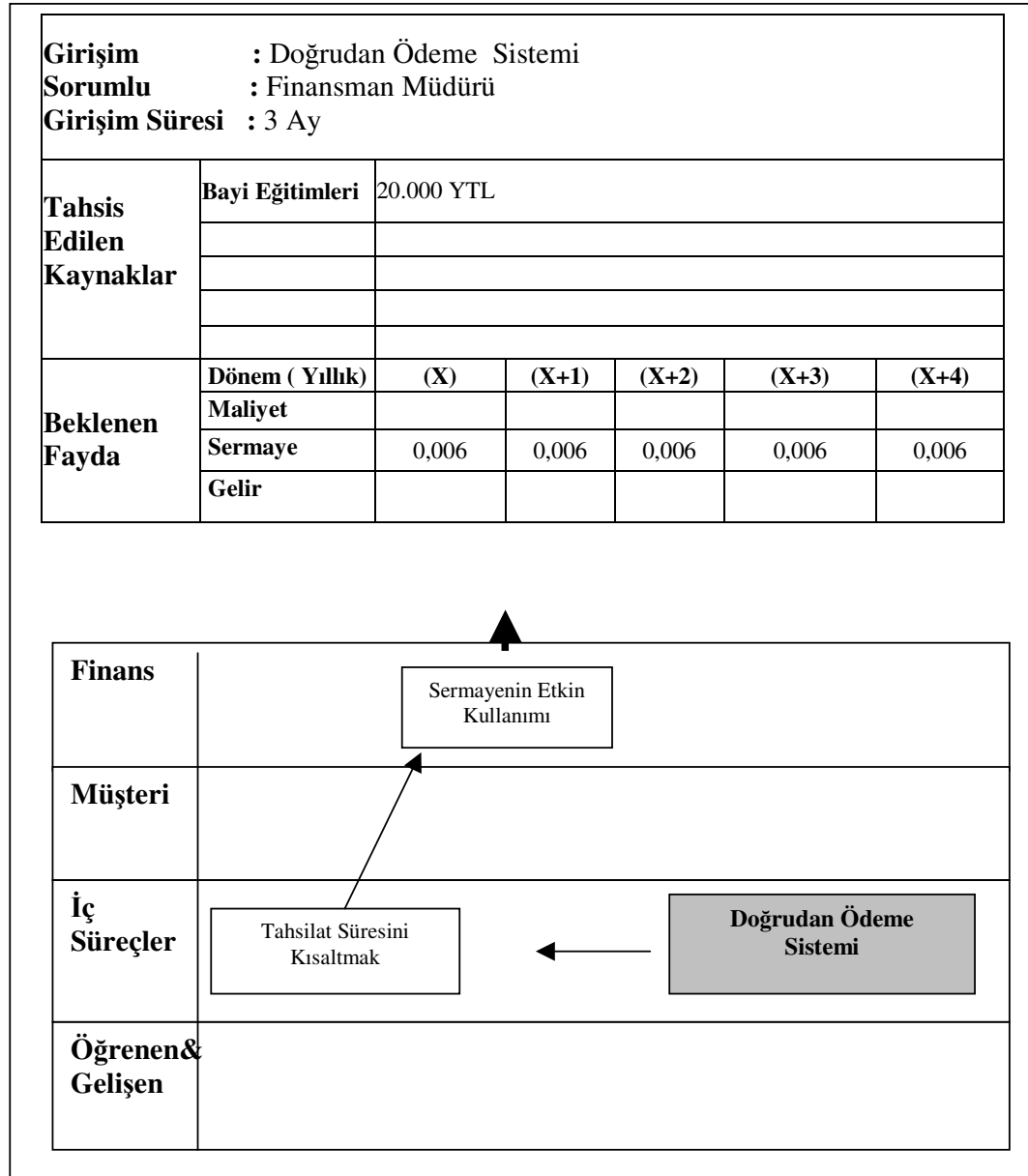
- i. Ödemenin havale-EFT yoluyla gelmesi sonucu oluşabilecek aksaklıklar ortadan kalkmaktadır.
- ii. ii-İşletmenin nakit akışı daha hızlı ve güvenli gerçekleşmektedir.

Sistemin Bayiler Açısından Avantajları ise;

- i. Bayiler Tarafından havale işlemi yapılmasına gerek kalmamaktadır.
- ii. Tek bir transfer işlemiyle istenilen sayıda ödeme sisteme kaydedilmiş olmaktadır.
- iii. Bayiler, şubeye gitmeye gerek olmaksızın ödemelerini gerçekleştirip Kurumsal İnternet Şubesi 'den takip edebilmektedir.

- iv. Bankaca tanımlanabilecek Ticari Artı Para sayesinde, işletmenin hesabında yeterli bakiye olmaması durumunda tanımlanan limit dahilinde Ticari Artı Para devreye girerek ödeme gerçekleştirilmektedir.

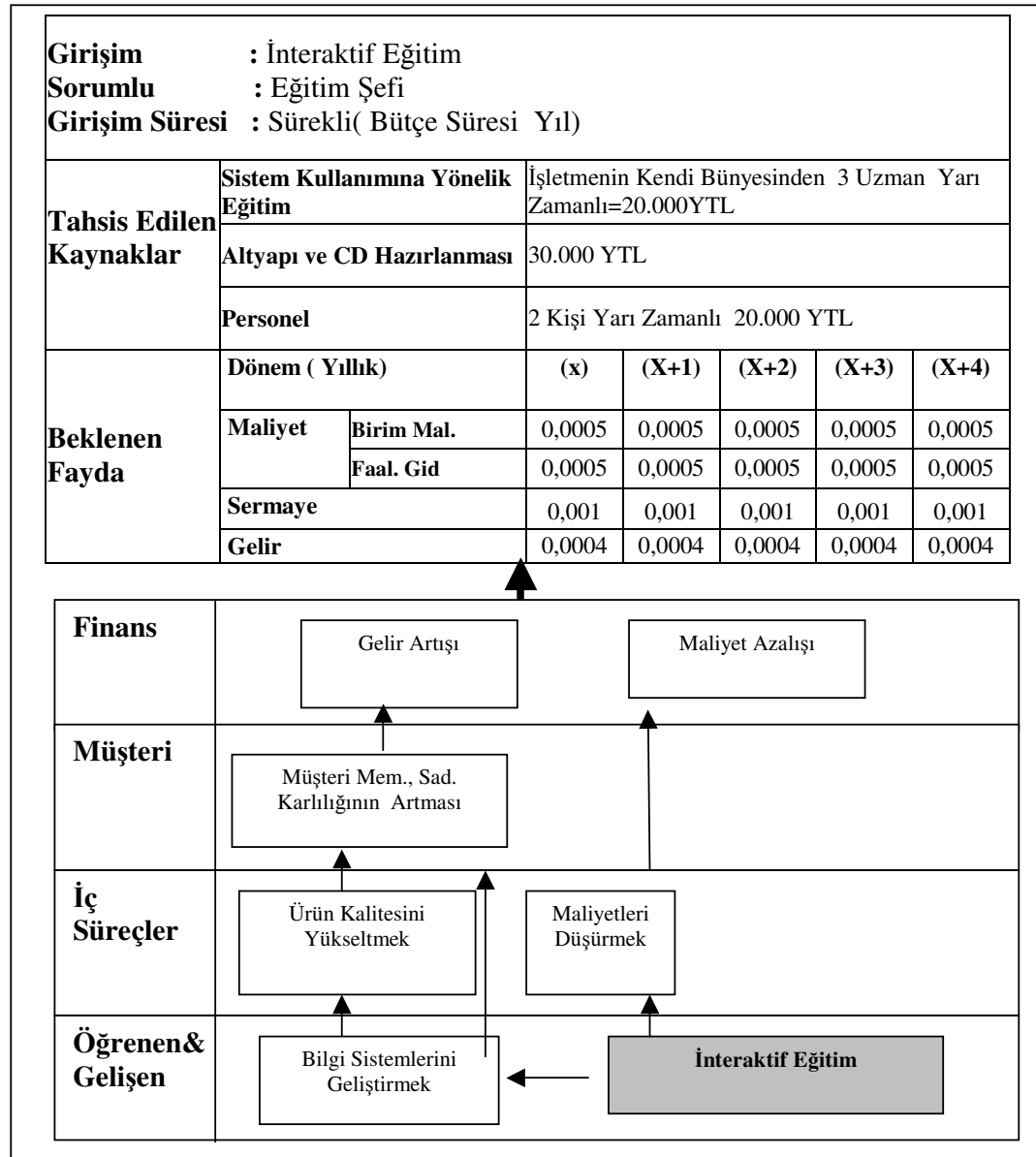
Aşağıdaki şekil 4.40. bu girişim için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir



Şekil 4.40 Doğrudan Ödeme Sistemi İçin Fon Tahsisi

4.5.4.2.2.16. İnteraktif Eğitim

Seminerler düzenlemek, eğitim toplantıları yapmak bir seçenek olmasına karşılık çok daha etkili ve ekonomik bir seçenek olarak; eğitime tabi tutulanın, öğrenme süratine göre ilerleyebileceği, dilediği yerleri dilediği zaman tekrar edebileceği ve bütün bunları dilediği yerde ve dilediği zaman yapabileceği bir çözüm olarak Marshall A.Ş. İnteraktif Eğitim Sistemini hayata geçirmeyi planlamaktadır.



Şekil 4.41 İnteraktif Eğitim Girişimi İçin Fon Tahsisi

Yukarıdaki şekil 4.41. bu girişim için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir

Bu uygulamaya geçilmesinin nedenleri şu şekildedir.

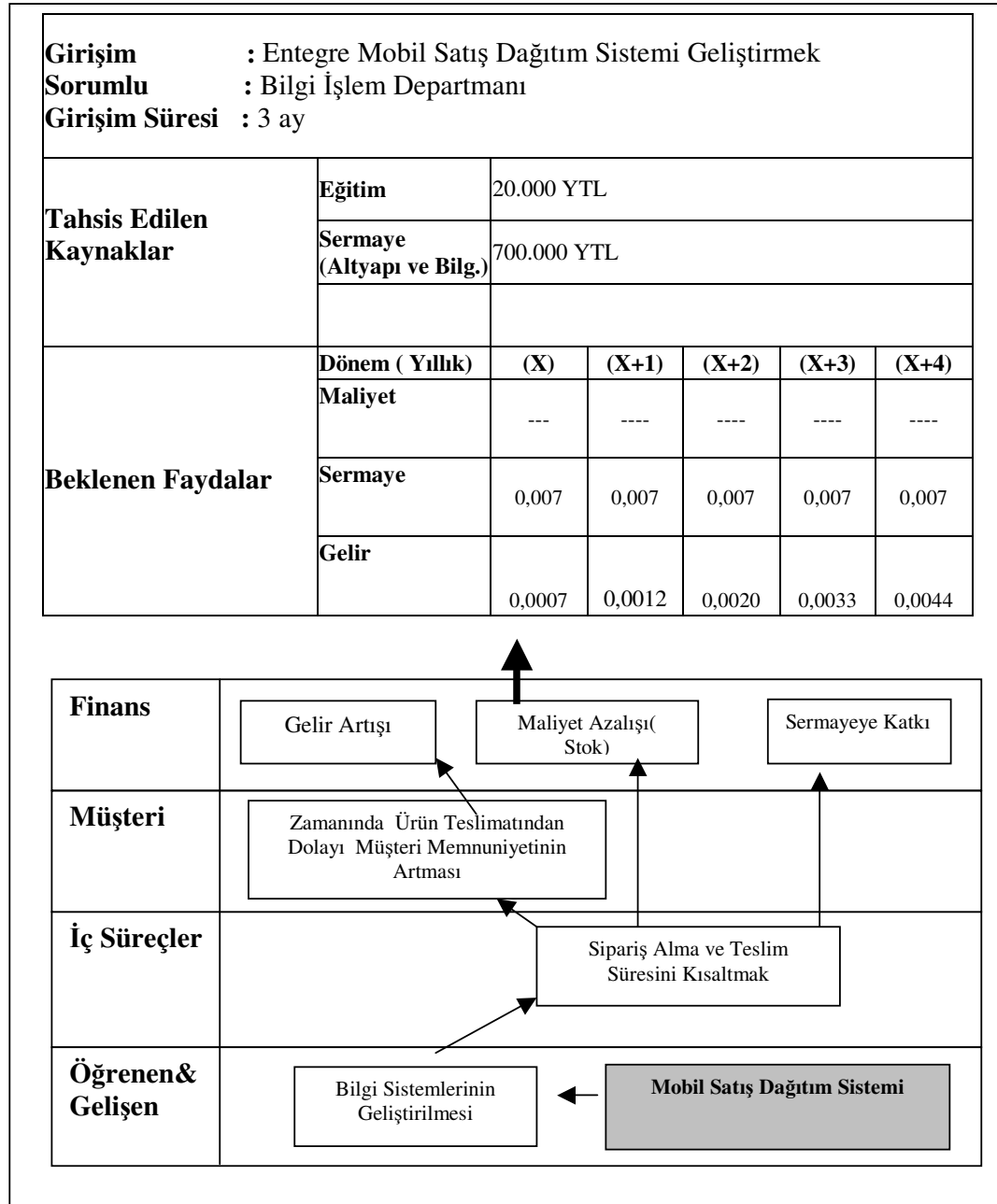
- i. Eğitimlerin bireyler tarafından uygun oldukları zamanda arzulandığında alınması amaçlanmaktadır
- ii. Eğitim verilecek kişilerin bir kısmının(Satış bölgelerine bağlı çalışanlar) farklı coğrafyada olmaları.
- iii. Eğitim belgelerinin aynı zamanda gerektiğinde tekrar bakılan referans kaynakları şeklinde olmasıdır.

Eğitim içeriği, çoklu ortam (multimedya) teknikleri kullanılarak, etkileşimli hale getirilecektir. Yani izleyicinin tercihlerine göre ilerleyen veya farklı bölümlere yönelen bir yapı kurulması planlanmıştır. Anlatımlar video ve animasyonlar ile desteklenecektir. Hazırlanan çoklu ortam (multimedya) ürünü CD'ler halinde hazırlanarak aynı zamanda Web'e de aktarılacaktır. Kullanıcılar bireysel şifreleri ile sisteme girerek bu eğitimlerden yararlanabileceklerdir. Eğitim CD'leri sınav veya test de içerebilecektir.

4.5.4.2.2.17. Mobil Satış Dağıtım Sistemi Geliştirmek

Mobil satış dağıtım projesinde GSM/GPRS iletişim teknolojileri kullanarak, merkezlere on-line veri aktarımı uygulaması şeklinde bayilerin kullanımına sunulması planlanmaktadır.

GPRS alt yapılarını kullanarak, GPRS el bilgisayarları üzerinden çalışan ve EnRouteCentral(ERC)'a sahadan on-line sipariş toplanabilen bu uygulamada amaç, siparişlerin hızla Enroute Plus'lara aktarılıp hızla sevkiyatların gerçekleşmesidir. Bu arada Marshall Toptancı satış elemanları, müşterinin cari bilgisi-riski- borcu gibi finansal bilgilere anında ulaşılabilir. Bu büyük yatırımla Marshall, tedarik zinciri faaliyetlerindeki iş süreçlerini hızlandırmayı, müşteri memnuniyetini artırmayı ve finansal risklerini minimuma indirmeyi hedeflemektedir. Dağıtım kanalında ciddi bir kontrol ve verimlilik yakalanması amaçlanmaktadır.



Şekil 4.42 Mobil Satış Dağıtım Sistemi İçin Fon Tahsis

Yukarıdaki Şekil 4.42. bu girişim için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir

Mobil satış dağıtım girişiminin diğer perspektifler üzerindeki etkisi aşağıdaki şekilde gösterilmektedir. Bilgi sistemlerinin geliştirilmesi, iç perspektifteki

sipariş alma ve teslim süresini kısıltacak buda müşteri memnuniyetini artıracaktır. Buna bağlı olarak ta gelir artışı sağlanacaktır. Ayrıca bilgi sistemlerinin gelişmesi ile stoklar daha etkili takip edilecek ve fazla stok tutulması önlenerek stok maliyetleri azaltılmış olacaktır.

Sistemin başlıca yararları şu şekildedir:

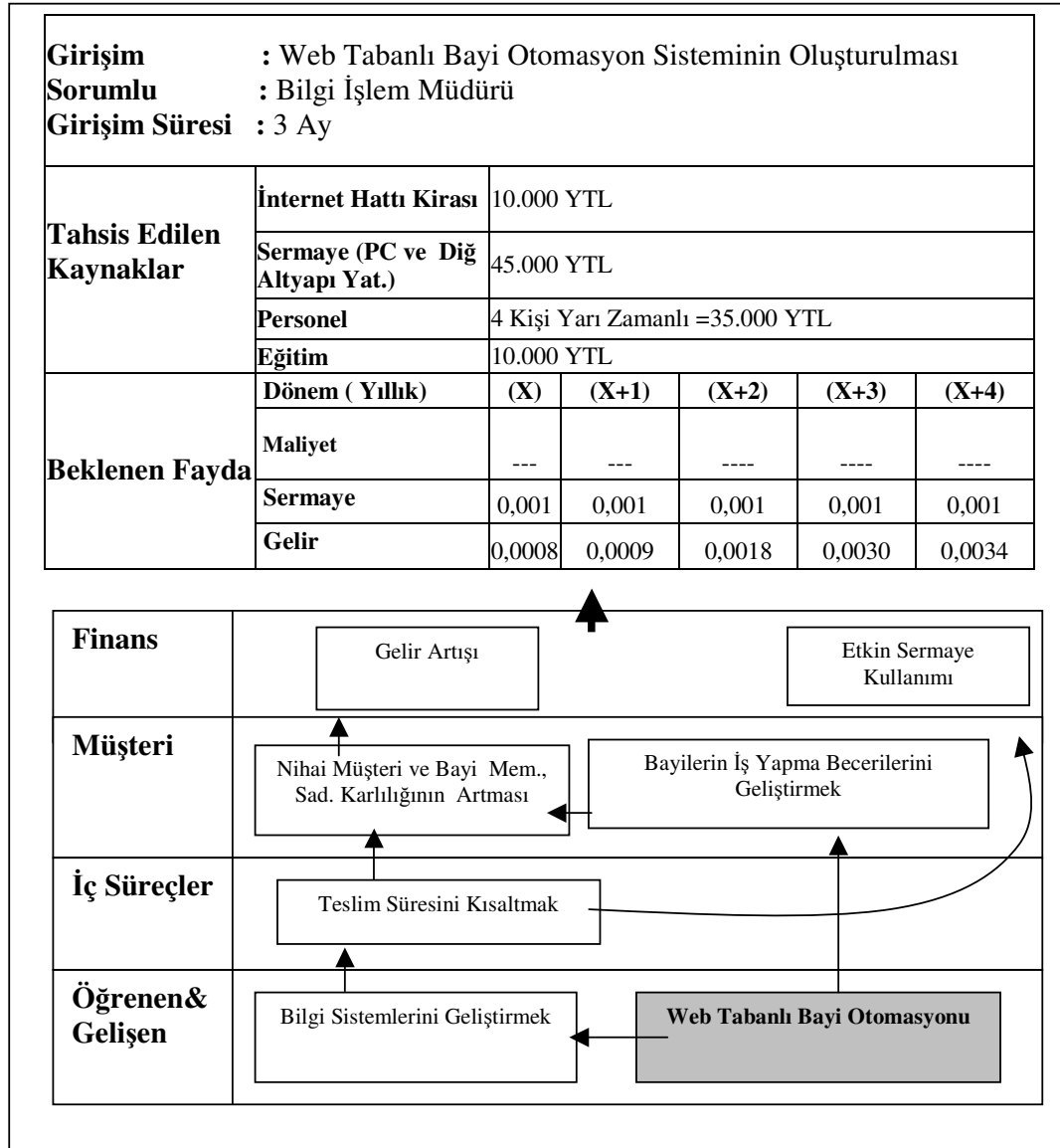
- i. Hızlı Sipariş Alma,
- ii. Müşteri ziyaretlerinin takibi ve frekanslarında artış,
- iii. Doğru ve güncel verilerle planlama ve stok takibi,
- iv. Gün sonu işlemlerinde zaman tasarrufu,
- v. Gün sonunda çeşitli satış analiz raporları,
- vi. Ürün tanıtımı,
- vii. İşlemlerde net prosedürlerin oluşması,sistemleşme,
- viii. Fiyatların ve promosyonların el terminalinde tanımlı olması ile müşteride oluşturulan güven,
- ix. Perakende noktaları ile iletişimde hızlanma.

4.5.4.2.2.18. Web Tabanlı Bayi Otomasyon Sistemi

Marshall A.Ş.'ye bağlı 10 Ayrı satış bölgesi bulunmaktadır. Bu bölgelere bağlı çok uzak illerin olması nedeniyle siparişin müşteriden alınıp onaylanıp sisteme girilmesi arasında 2-3 günlük bir zaman farkı söz konusu olmaktadır. Bu süreyi kısaltmaya yönelik olarak Web Tabanlı Bayi Otomasyon Sistemi oluşturulmuştur.

Bayi ve Toptancı işletmeler sisteme girerek ürün çeşitleri hakkında bilgi sahibi olabilmekte ve siparişlerini internet üzerinden girebilmektedirler. Bu uygulama ile normalde 2-3 gün süren sipariş alma işlemi günü gününe yapılabilmektedir.

Aşağıdaki Şekil 4.43. bu girişim için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir.



Şekil 4.43 Web Tabanlı Bayi Otomasyon Sistemi İçin Fon Tahsisi

4.5.4.2.2.19. İşletme Kaynak Planlaması

İşletme Kaynak Planlaması (ERP-Enterprise Resource Planning)), en basit ifadeyle bir işletmenin bütün fonksiyonlarının bütünleşik olarak çalışabilmesine imkan veren, kritik kaynakların yönetilmesini ve analiz edilmesini sağlayan bilgi sistemidir. Bu kaynaklar; insan, finansal ve fiziksel olmak üzere üçe ayrılır. ERP; malzeme maliyetlerinde azalma, stok devir hızlarında, müşteri memnuniyetinde ve verimlilikte

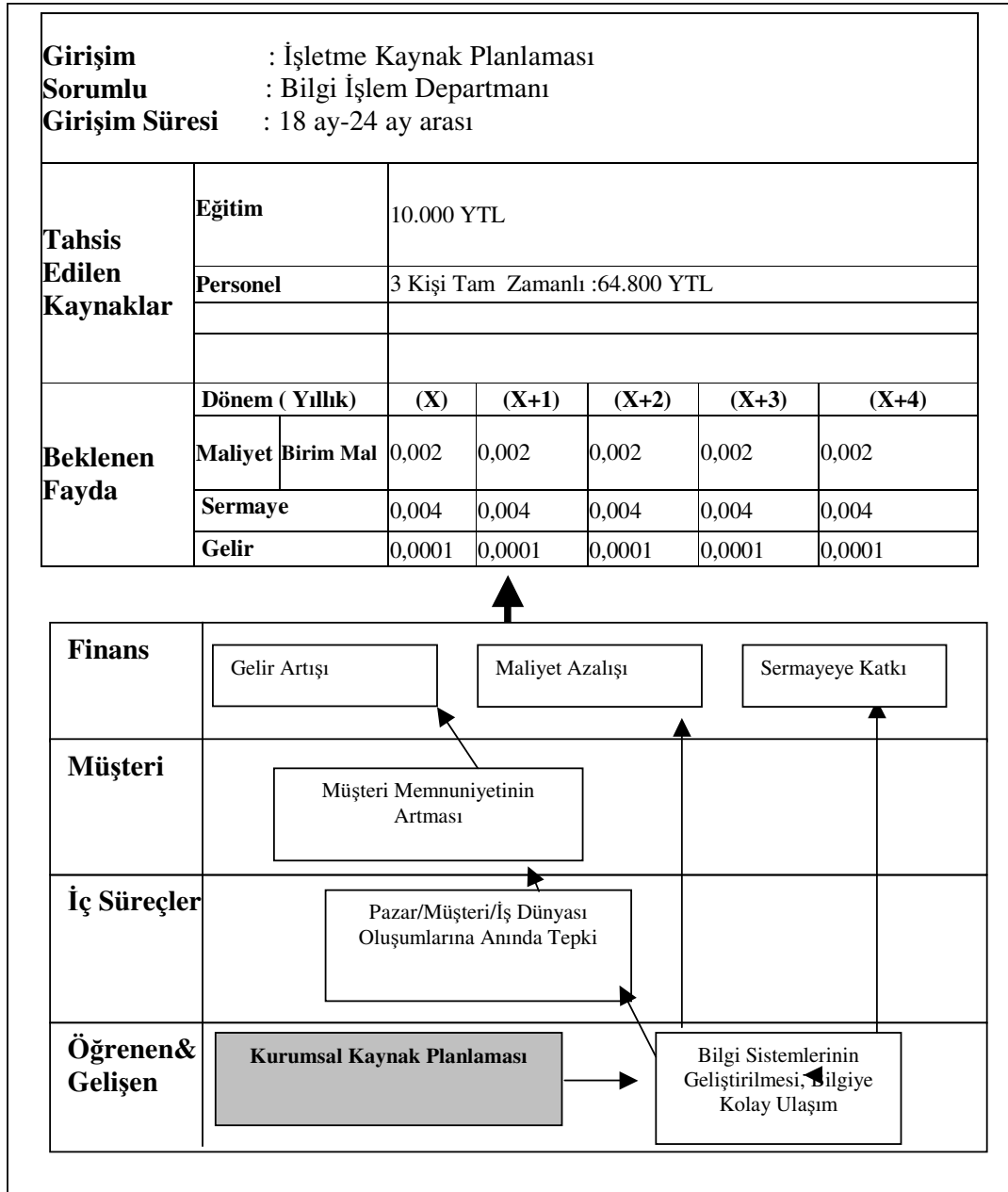
önemli artışlar sağlayan mükemmel planlama ve çizelgeleme tekniğine sahip bir yönetim sistemidir. Bu sistemleri işletmelerde uygulamak yazılım firmaları tarafından geliştirilen yazılımlarla mümkündür. Geliştirilen bu paketler, başarıyla uygulandıklarında sonuçlar mükemmel olmaktadır. Marshall A.Ş. ERP sistemi; işletmenin tüm faaliyetlerini birbirleri ile entegrasyon içerisinde yönetmeyi hedeflemektedir. Sistem en üst seviye karar vericiden yalnızca günlük faaliyetleri (stok girişi, fatutura kayıtları vb.) yerine getiren bir personele kadar her seviyede çalışanı kapsamaktadır. Marshall A.Ş. ERP uygulamalarının teknik yanından çok sosyal yanı üzerinde durmaktadır. Çünkü tüm kadroları ile kurumsal bir sisteme geçerek, değişmeyi amaçlamaktadır. ERP uygulamaları yazılımlarla olduğu kadar Marshall A.Ş.'nin kültürü ile yapılmaktadır. Çünkü işletmenin tüm iş süreçleri belirlenen hedefler paralelinde yazılımın üzerinde yeniden kurulmaktadır.

Bu yapının avantajları şunlardır: İşletmenin iş süreçleri, bunları en iyi bilen ikinci grupta yer alan tecrübeli personel tarafından ekibe aktarılacağı için, yazılım üzerinde en iyi biçimde yapılandırılmaktadır. Yürütülen faaliyeti (satış, üretim, muhasebe vb.) en iyi o faaliyette çalışan personel bilmektedir. ERP kurulumu böylece gerçek ihtiyaçlara karşılık verebilecektir. İkinci grupta yer alan personel sürekli olarak ERP uygulaması üzerine çalışmayacağı için bu personel minimum meşgul edilecek, uzmanlık alanını değiştirmeyecektir.

ERP sistemini Marshall A.Ş.'ye katkıları şu şekildedir:

- i. Üst düzey bilgi entegrasyonu,
- ii. En güncel bilgiye hızlı ulaşım,
- iii. Küresel lojistik, envanter kontrol ve arz/talep entegrasyonu,
- iv. Pazar/müşteri/iş dünyası oluşumlarına anında tepki,
- v. Azalan maliyetler,
- vi. Daha basit bilgisayar ve iletişim sistemi,
- vii. Müşteri memnuniyetinde artış,
- viii. Verimlilikte artış,
- ix. Sermayenin etkin, kullanımında artış.

Bu nedenlerden dolayı Marshall A.Ş. sistemi sürekli olarak iyileştirme çabası içindedir.



Şekil 4.44 Kurumsal Kaynak Planlaması ve Kaynak Tahsisi

Yukarıdaki Şekil 4.44.; bu girişim için fon tahsisini ve bu girişimin işletme stratejisini nasıl etkileyeceğini göstermektedir

4.5.5. İş Planının Sonlandırılması

İşletmenin tekrarlayan operasyonları ve stratejik hedefleri için ilk yıl yapılması gereken operasyonel faaliyetler belirlendikten sonra yönetim kurulu tarafından operasyonel ve stratejik bütçenin onaylanması ile iş planı tamamlanmış olacaktır. Marshall A.Ş.'nin geleneksel bütçe uygulamasına göre oluşturulmuş bütçe özeti şu şekildedir.

Tablo 4.18. Marshall A.Ş. (X) Yılı Geleneksel Yönteme Göre Hazırlanmış Bütçesi

SATIŞ BÜTÇESİ	152.975.439 YTL
SATIŞLARIN MALİYETİ BÜTÇESİ	102.114.891 YTL
FAALİYET GİDERLERİ BÜTÇESİ	49.878.411 YTL
DİĞER OL VE OL DIŞI GELİR VE GİDER BÜTÇESİ	2.020.235 YTL
SERMAYE BÜTÇESİ	2.340.000 YTL
BORÇLANMA , FİNANSAL YATIRIM FİNANSMAN GİD. VE FİNANSAL YAT GEL. BÜT.	1.555.956 YTL

Stratejik Bütçeleme yaklaşımına göre ise girişimlerin fonlanması aşağıdaki tablo 4.19’ da gösterildiği gibi gerçekleştirilmiştir.

Tablo 4.19. Marshall A.Ş. (X) Yılı Stratejik Bütçesi

STRATEJİK GRİŞİMLER		KAYNAK TAHSİSİ	
		GİDER(YTL)	SERMAYE(YTL)
1	Ekonomik Katma Değer	28.000	
2	Müş.İlişk.Yönetimi (CRM)	262.800	
3	Mevsimlik Promosyonlar	3.260.000	
4	Yeni Ürün Projeleri	1.020.000	75.000
5	Toplam Kalite Yönetimi	613.000	
6	EFQM	50.000	
7	6 Sigma	150.000	
8	Ahşap Ürünleri Eğitimi	161.400	
9	Renk Makineleri Projesi	192.000	1.120.000
10	Marshall Boyacılık Meslek Yüksek Okulu	290.000	
11	Boyacıların Eğitimden Geçirilmesi ve Sertifika Verilmesi	504.000	
12	İşsiz Gençlere Yeni Ufuklar Projesi	150.000	
13	Entegre Mobil satış Dağıtım Otomasyonu	20.000	700.000
14	İnteraktif Eğitim	70.000	
15	Web Tabanlı Bayi Bilgi Sistemi	55.000	45.000
16	Prim Sistemi	525.000	
17	Kiralık Araç Uygulaması	220.000	
18	Doğrudan Ödeme Sistemi	20.000	
19	İşletme Kaynak Planlaması (ERP)	74.800	75.000
TOPLAM		7.666.000	2.015.000
		9.681.000	

Stratejik girişimlerden beklenen katkılar ise şu şekildedir:

Tablo 4.20. Marshall A.Ş. Gelir Artış Hedefine Uygulanacak Girişimlerin Beklenen Katkılar

SN	GİRİŞİMLER	GELİR ARTIRMA HEDEFİNE BEKLENEN KATKILAR				
		(X)	(X+1)	(X+2)	(X+3)	(X+4)
1	Eko.Katma Değer Uygulama(EVA)	0,0010	0,0010	0,0010	0,0010	0,0010
2	Müş.İlişk.Yönetimi (CRM)	0,0028	0,0029	0,0 037	0,0055	0,0064
3	Mevsimlik Promosyonlar	0,0300	0,0300	0,0300	0,0300	0,0300
4	Yeni Ürün Projeleri	0,0200	0,0250	0,0300	0,0370	0,0400
5	Top. Kalite Yönetimi	0,0080	0,0080	0,0080	0,0080	0,0080
6	EFQM	0,0005	0,0005	0,0005	0,0005	0,0005
7	6 Sigma	0,0002	0,0003	0,0004	0,0005	0,0006
8	Ahşap Ürünleri Eğitimi	0,0006	0,0007	0,0009	0,0011	0,0013
9	Renk Makineleri. Projesi.	0,0017	0,0018	0,0035	0,0045	0,0050
10	Marshall Boyacılık Meslek Yüksek Okulu	0,0040	0,0045	0,0055	0,0065	0,0074
11	Boyacıların Eğitimden Geç. Ve Sert Ver	0,0001	0,0010	0,0015	0,0020	0,0025
12	İşsiz Gençlere Yeni Ufuklar Projesi		0,0001	0,0005	0,0010	0,0015
13	Entegre Mobil satış Dağıtım Otomasyonu	0,0007	0,0012	0,0020	0,0033	0,0044
14	İnteraktif Eğitim	0,0004	0,0004	0,0004	0,0004	0,0004
15	Web Tabanlı Bayi Bilgi Sis.	0,0008	0,0009	0,0018	0,0030	0,0034
16	Prim Sistemi	0,0012	0,0014	0,0022	0,0035	0,0040
17	Kiralık Araç Uyg.	0,0018	0,0019	0,0027	0,0035	0,0040
18	Doğrudan Ödeme Sistemi		----	----	----	----
19	İşletme Kaynak Planlaması (ERP)	0,0001	0,0001	0,0001	0,0001	0,0001
	TOPLAM	0,0739	0,0817	0,0910	0,1114	0,1205

Tablo 4.21. Marshall A.Ş. Maliyet Azaltma Hedefine Uygulanacak Girişimlerin Beklenen Katkıları

Gir. No.	GİRİŞİMLER	Maliyet Türü	MALİYET AZALTMAYA BEKLENEN KATKILAR				
			(X)	(X+1)	(X+2)	(X+3)	(X+4)
1	Eko.Katma Değer Uygula mak(EVA)	Birim Mal.	0,0005	0,0005	0,0005	0,0005	0,0005
		Faal. Gid	0,0005	0,0005	0,0005	0,0005	0,0005
2	Müş.İlişk.Yönetimi (CRM)		----	----	----	----	----
3	Mevsimlik Promosyonlar		----	----	----	----	----
4	Yeni Ürün Projeleri	Birim Mal.	0,0010	0,0010	0,0010	0,0010	0,0010
5	Top. Kalite Yönetimi	Birim Mal.	0,0010	0,0010	0,0010	0,0010	0,0010
6	EFQM	Birim Mal..	0,0005	0,0005	0,0005	0,0005	0,0005
		Faal. Gid	0,0005	0,0005	0,0005	0,0005	0,0005
7	6 Sigma	Birim Mal.	0,0025	0,0025	0,0025	0,0025	0,0025
		Faal. Gid.	0,0020	0,0020	0,0020	0,0020	0,0020
8	Ahşap Ürünleri Eğitimi		----	----	----	----	----
9	Renk Makineleri. Projesi.	Faal. Gid.	0,0030	0,0030	0,0030	0,0030	0,0030
10	Marshall Boyacılık Meslek Yüksek Okulu	----	----	----	----	----	----
11	Boyacıların Eğitimden Geç. Ve Sert Ver	----	----	----	----	----	----
12	İşsiz Gençlere Yeni Ufuklar Projesi	----	----	----	----	----	----
13	Entegre Mobil satış Dağıtım Otomasyonu	----	----	----	----	----	----
14	İnteraktif Eğitim	Birim Mal.	0,0005	0,0005	0,0005	0,0005	0,0005
		Faal. Gid	0,0005	0,0005	0,0005	0,0005	0,0005
15	Web Tabanlı Bayi Bilgi Sis..	----	----	----	----	----	----
16	Prim Sistemi	Birim.Mal	0,0030	0,0030	0,0030	0,0030	0,0030
		Faal. Gid.	0,0020	0,0020	0,0020	0,0020	0,0020
17	Kiralık Araç Uyg.	Faal. Gid.	0,0025	0,0025	0,0025	0,0025	0,0025
18	Doğrudan Ödeme Sistemi		----	----	----	----	----
19	İşletme Kaynak Planlaması (ERP)	Birim Mal	0,0020	0,0020	0,0020	0,0020	0,0020
TOPLAM		Birim. mal	0,0100	0,0100	0,0100	0,0100	0,0100
		Faal. Gid.	0,0120	0,0120	0,0120	0,0120	0,0120

Tablo 4.22. Marshall A.Ş. Etkin Sermaye Yönetimi Hedefine Uygulanacak Girişimlerin Beklenen Katkıları

SN	GİRİŞİMLER	SERMAYEYE BEKLENEN KATKILAR				
		(X)	(X+1)	(X+2)	(X+3)	(X+4)
1	Eko.Katma Değer Uygulamak(EVA)					
2	Müş.İlişk.Yönetimi (CRM)	----	----	----	----	----
3	Mevsimlik Promosyonlar	----	----	----	----	----
4	Yeni Ürün Projeleri	----	----	----	----	----
5	Top. Kalite Yönetimi	----	----	----	----	----
6	EFQM	----	----	----	----	----
7	6 Sigma	0,004	0,004	0,004	0,004	0,004
8	Ahşap Ürünleri Eğitimi	----	----	----	----	----
9	Renk Makineleri. Projesi.	0,004	0,004	0,004	0,004	0,004
10	Marshall Boyacılık Meslek Yüksek Okulu	----	----	----	----	----
11	Boyacıların Eğitimden Geç. Ve Sert Ver	----	----	----	----	----
12	İşsiz Gençlere Yeni Ufuklar Projesi	----	----	----	----	----
13	Entegre Mobil satış Dağıtım Otomasyonu	0,007	0,007	0,007	0,007	0,007
14	İnteraktif Eğitim	0,001	0,001	0,001	0,001	0,001
15	Web Tabanlı Bayi Bilgi Sis..	0,001	0,001	0,001	0,001	0,001
16	Prim Sistemi	0,001	0,001	0,001	0,001	0,001
17	Kiralık Araç Uyg.	0,002	0,002	0,002	0,002	0,002
18	Doğrudan Ödeme Sistemi	0,006	0,006	0,006	0,006	0,006
19	İşletme Kaynak Planlaması (ERP)	0,004	0,004	0,004	0,004	0,004
TOPLAM		0,0300	0,0300	0,0300	0,0300	0,0300

Stratejik girişimlerin ayrı olarak bütçelenmesi sonucunda işletmenin bütçesi şu şekilde olmaktadır.

Tablo 4.23. Marshall A.Ş. (X) Yılı Stratejik ve Operasyonel Bütçesi

SATIŞ BÜTÇESİ	152.975.439 YTL
SATIŞLARIN MALİYETİ BÜTÇESİ	98.464.891 YTL
FAALİYET GİDERLERİ BÜTÇESİ	46.062.411 YTL
DİĞER OL VE OL DIŞI GELİR VE GİDER BÜTÇESİ	2.020.235 YTL
OPERASYONEL SERMAYE BÜTÇESİ	325.000 YTL
<u>STRATEJİK BÜTÇE</u> (Sermaye +Gider)	9.681.000 YTL
BORÇLANMA , FİNANSAL YATIRIM FİNANSMAN GİD. VE FİNANSAL YAT GEL. BÜT.	1.555.956 YTL

4.6. (X) Yılı Bütçe Döneminin Değerlendirilmesi

(X) yılında Türkiye Boya Pazarı; oto tamir, mobilya ve diğer boya taleplerindeki artış ile %20 büyümüştür. Büyüme oranı dekoratif-inşaat boya sektöründe ise %12 düzeylerinde kalmıştır. 1998'den bu yana küçülen inşaat sektörünün etkileri dekoratif-inşaat boya firmaları üzerinde gözlenmektedir. Ayrıca (X) yılında yaşanan yoğun fiyat rekabeti sektörde karsızlığı beraberinde getirmiştir. Boyada son 3 yıl içinde fiyatlarda önemli bir değişim olmamasına karşılık, (X) başında yoğun rekabet nedeniyle fiyatlar % 20-30'lara varan oranlarda düşmüştür. Ardından petrol fiyatlarındaki değişmeye bağlı olarak, boya hammadde fiyatlarında % 18'lere varan artış görülmüştür. Fiyat indirimi bayilerin beklenmeyen bir tepki vermelerine neden olmuştur. Bayiler; bu

fiyata bir daha boya bulamayız düşüncesi ile boya stoklama yoluna gitmişlerdir. Bu durum ise işletme açısından bir talep patlaması oluşturmuştur. Buna bağlı olarak (X) yılı operasyonel bütçe hedeflerinde büyük sapmalar görülmüştür. Döner tahmin ve bütçeleme uygulaması çerçevesinde 3'er aylık dönemlerde operasyonel bütçe hedefleri güncellenmiştir. Ancak stratejik girişimler için tahsis edilen fonlar bütçede ön görüldüğü üzere harcanmıştır.

Marshall A.Ş., kıran kırana fiyat rekabetinin olduğu piyasa koşullarında bile rekabet edebileceğini ortaya koymuştur. (X) yılından azda olsa (enflasyon düzeltmesi öncesi) karla çıkmayı başarmıştır. (X) yılında rakiplerin % 20'si piyasadan silinmiştir. En güçlü rakip ise pazarlama ağının % 60'ını kaybetmiştir.

Boya Sanayicileri Derneği – BOSAD tarafından yürütülecek iyi niyet anlaşmaları ile firmalar arasında ikili ilişkilerin sağlanabileceği, sektördeki fiyatların belirli bir seviyeye getirebileceği ve sektörün büyümesine yardımcı olabileceği öngörülmektedir.

Çift haneli büyüme oranlarına rağmen kişi başına tüketim, Avrupa ile karşılaştırıldığında halen çok düşük ve yetersiz kalmaktadır. Bu düşük talep, kapasite fazlalığının temel nedenlerinden biri olarak gösterilmektedir. Firmalar tüketimin artması için tüketicinin bilinçlendirilmesi üzerinde durmaktadır. Türkiye’de ortalama kişi başına tüketilen boya miktarı 3-3,5 lt iken bu oran Batı Avrupa’da 9-10 lt'lere çıkmaktadır.

Boya sanayisinin (X) yılında yakından etkilendiği bir başka sorun ise, hammaddenin yurtdışından temin edilmesinin getirdiği sıkıntılardır.

(X) yılında boya hammadde fiyatlarında gözlenen artışlar ve fiyata dayalı rekabet, Türkiye boya sektöründe faaliyet gösteren birçok küçük firmanın kapanmasına neden olmuştur. Bu olumsuzluklara rağmen dünyanın büyük boya üreticilerinin Türkiye’ye olan ilgileri devam etmektedir.

(X+1) yılında yaşanan rekabet (X)’e göre farklılık göstermiştir. Artık işletmeler pazarda farklılaşmayı hedeflemektedir. Müşteri tarafından farklı anlaşılabilen, onların ihtiyaç duyduğu ürünleri hayata geçirebilen, dağıtım kanallarına zamanında ürün sunabilen ve toplumdaki aldığını yine topluma verebilen işletmeler pazarda bir adım önde olmaktadır.

Bu gelişme (X+1) yılında Marshall A.Ş.'nin Pazar lideri olarak devam etmesini sağlamıştır. Marshall A.Ş.'nin bu başarısı hiç şüphesiz 90'lı yıllardan bu yana uyguladığı stratejik yönetime bağlıdır.

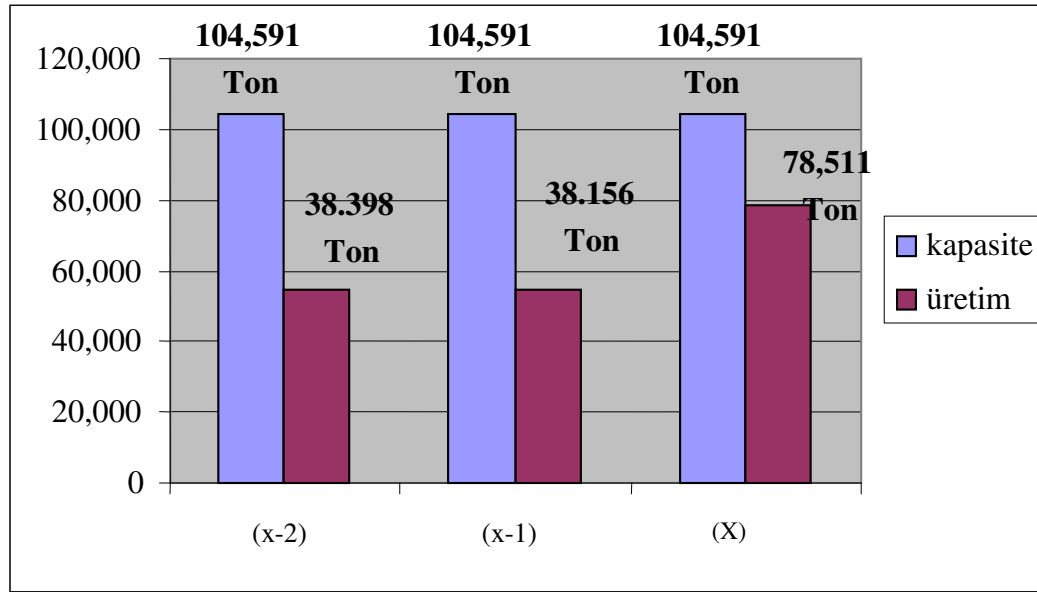
Bizim yaklaşımımızın Marshall A.Ş.'ye en büyük katkısı; yapacağı stratejik uygulamalar için fon tahsisini sistematığe bağliyerek, sürekli olarak yeni girişimlerin uygulamaya alınabilme imkanının, % 10 luk bir stratejik bütçe ile garanti altına almış olmasıdır. Girişim öneri ve değerleme sistemi işletmede yerleşmiştir. Buna bağlı olarak ta strateji ile bütçe arasındaki bağlantı sağlanmıştır. Yüksek hedef belirleme kavramı işletmede kabul görmüştür. Bu anlamda Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Uygulaması, Marshall A.Ş.'nin stratejik yönetim sisteminin önemli bir unsuru olmuştur.

4.6.1. Finansal Başarı Açısından Değerlendirme

(X) yılının rekabet ortamında önceki iki yıla göre % 100'ün üzerinde artan üretim , Marshall'ın üretim kabiliyetinin şartların değışkenlik gösterdiği durumlarda da artan bir performans sergileyebileceğini göstermiştir. (X) yılı kapasite kullanım Oranı % 75'tir. Aşağıdaki şekil nihai ürün üretiminin kapasiteye oranını göstermektedir.

İşletme, şekil 4.45'te gösterildiği gibi 78.511 ton satış yapmıştır. Bu satış hacmiyle inşaat ve mobilya boyaları pazarında Pazar payını % 24'e çıkarmıştır. Ancak bu nihai tüketici tarafından alınan boya miktarı değildir. Bayiler düşük fiyatlara bağlı olarak stoklama yapmışlardır.

İşletmenin satışları % 100 artmasına karşılık kar çok düşük gerçekleşmiştir. Buradaki fiyat rekabetinin sebebi rakip işletmelerden birinin fiyatları % 20 aşağı çekmiş olmasıdır. Böylesine ağır bir rekabetin sonucunda rakip işletmelerin %20'si piyasadan çekilmek zorunda kalmıştır. Marshall A.Ş. rekabetten Pazar lideri olarak çıkmıştır.



Şekil 4.45 Marshall A.Ş. Yıllara Göre Kapasite Kullanım Oranı

Aşağıdaki tablo da işletmenin (X-1) ve (X) yılları Marshal A.Ş. karşılaştırmalı gelir tabloları verilmiştir.

Tablo 4.24. Marshall A.Ş. (X-1) (X) Yılları Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

KONSOLİDE GELİR TABLOSU (Milyon TL)	31.12.(X)	31.12.(X-1)	Artış Tutarı	Artış Oranı
Net Satışlar	167.831.451	133.514.108	34.317.343	0,2570
Satışların maliyeti	(115.504.379)	(86.702.992)	28.801.387	0,3322
Brüt kar	52.327.072	46.811.116	5.515.956	0,1178
Satış ve genel yönetim giderleri	(52.198.892)	(47.163.493)	-5.035.399	0,1068
Diğer esas faaliyet gelirleri	3.926.617	1.849.552	2.077.065	1,1230
Diğer esas faaliyet giderleri	(370.984)	(110.120)	-260.864	2,3689
Faaliyet karı	3.683.813	1.387.055	2.296.758	1,6559
Finansman gelirleri / (giderleri), net	(1.609.700)	4.249.143	-5.858.843	-1,3788
Net parasal pozisyon zararı öncesi kar	2.074.113	5.636.198	-3.562.085	-0,6320
Net parasal pozisyon zararı	(3.091.932)	(1.253.378)		
Vergi öncesi kar / (zarar)	(1.017.819)	4.382.820	-5.400.639	-1,2322
Vergi	(997.516)	(1.433)	-996.083	695,1033
Net kar / (zarar)	(2.015.335)	4.381.387	-6.396.722	-1,4600
Hisse lot başına kar / (zarar) (YTL)	(0,508)	1.104	-1.105	-1,0005

İşletmenin satış gelirleri %25 artarken, satışların maliyetindeki artış % 33 olmuştur. Bu şu anlama gelmektedir. İşletme maliyet artışlarını fiyatlara tam olarak yansıtamamıştır. Bunun nedeni yukarıdada belirttiğimiz gibi (X) yılında yaşanan fiyat rekabetidir. Buna bağlı olarak Brüt kar marjı (X) yılında (X-1)'e göre %54'ten %45'e düşmüştür.

<u>Brüt Kar</u>	<u>Brüt Kar</u>
<u>Marjı(X-1)</u>	<u>Marjı (X)</u>
0,54	0,45

Faaliyet Kar Marjı ise (X-1) ve (X)'te % 3 düzeylerinde gerçekleşmiştir. Brüt kar marjı düşerken faaliyet kar marjının düşmemesinin nedeni Satılan malın maliyetine göre faaliyet giderlerinin daha az artmış olmasıdır. Bunun nedeni boya fiyatlarındaki aşırı düşüş sonucu bayilerin stoğa yatırım yapmaları ve fazla bir pazarlama ve genel yönetim masrafı yapılmaksızın satışların artmasıdır.

<u>Faaliyet Kar</u>	<u>Faaliyet Kar</u>
<u>Marjı (X-1)</u>	<u>Marjı(X)</u>
0,03	0,03

İşletmenin (X) yılı satış miktarı 78.000 ton olarak gerçekleşerek önceki yıla göre %100 artmıştır. Ancak gelirler %25 artmıştır. Bunun nedeni yüksek oranda yapılan iskontolar ve yaşanan fiyat rekabetidir. Satışlar artmış ancak karlılık artmamıştır. İşletme 78.000 ton boya satışı ile Pazar payını %25'e çıkarmıştır. Ancak burada yüksek Pazar payının her zaman yüksek karlılık anlamına gelmediği görülmektedir.

(X) yılının planlandığı gibi gitmemesi işletmenin takdik düzeyde bir kararla fiyat indirimine gitmesine neden olmuştur. Fiyat rekabetinden en avantajlı çıkan işletme olmuştur. Hiç şüphesiz bunu geçmiş yıllarda yapılan stratejik yatırımlara borçludur.

(X) yılının enflasyon düzeltmesi sonrası zararlar sonuçlanmasının nedeni ise parasal kayıp söz konusu olmasıdır. Bunun nedeni ise fiyat rekabetine bağlı olarak vadelerin uzaması alıcılar üzerinde fazla miktarda paranın beklemesidir.

Uygulanan stratejilerin başarısı açısından baktığımızda; stratejik yatırımlar kısa sürede hemen sonuç vermezler, ancak Marshall A.Ş. önceki dönemlerde yapmış olduğu stratejik uygulamaların semeresini görmektedir. Böylesine ağır bir rekabette en yakın rakip işletme pazarlama ağının %60'ını kaybederken bu rekabetten güçlü çıkan taraf Marshall A.Ş. olmuştur. (X+1) yılında bu daha da hissedilmiştir.

4.6.2. Müşteri Perspektifi Açısından Değerlendirme

Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin müşteri perspektifinde ön görülen değer önerisi çerçevesinde müşterilere kaliteli, uygun fiyatlı ürünler zamanlı olarak sunulmuştur. Hedeflenen müşteri memnuniyeti ve sadakati oranlarına ulaşılmıştır. Bayi kalitesini ve memnuniyetini geliştirmeye yönelik hedeflere ulaşılmıştır.

4.6.3. İç Süreç Perspektifi Açısından Değerlendirme

İç süreç perspektifinde işletmenin belirlemiş olduğu amaçlar açısından (X) yılının değerlendirmesini 3 grupta yapabiliriz.

- i. Yeni Ürün Çalışmaları
- ii. Operasyonlar
- iii. Satış Sonrası Hizmetler

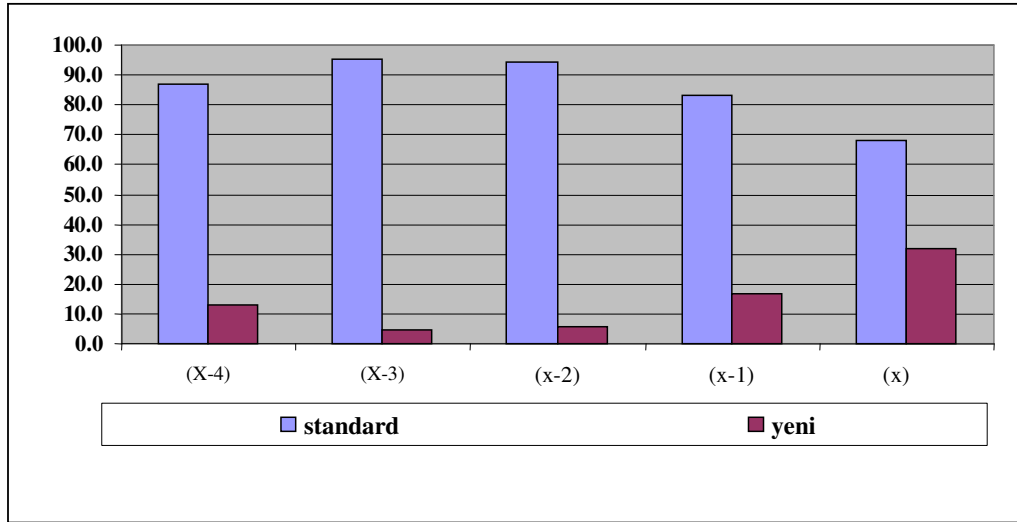
4.6.3.1. Yeni Ürün Çalışmaları

Bilimsel yenilikleri ve bunların boya sektörü içersindeki uygulanabilirliğini izlemek, ürün tasarım ve geliştirme çalışmalarını uluslar arası ve Türkiye beklentilerini düşünerek yürütmek, Ürün Sorumluluğu (Product Stewardship) kurallarına uymak (Akzo Nobel Vizyonu) ve tanımlanmış kalite kriterlerinde üretim yapılmasını sağlamak yeni ürün çalışmalarının amaçlarını oluşturmaktadır.

Yeni ürün çalışmaları içinde önemli bir alan renk projeleridir. Renk projeleri çalışmaları, pazarda yeni renk trendleri oluşturacak projelerin hazırlanması, mevcut sistemlere alternatif renk sistemi oluşturma, çevre ve insan sağlığı vizyonumuza paralel hammadde araştırması / seçilmesi ve ürün modifikasyonları ile müşteri şikayetleri başlıca fonksiyonlar olarak öne çıkmaktadır.

Ayrıca, Akzo Nobel Deco International grubunda yer alan, başta Rusya, Endonezya, Vietnam, ve Çin gibi ülkelere profesyonel anlamda Ar-Ge desteği verilmesi de yeni ürün geliştirme çabaları kapsamında yürütülmektedir.

Aşağıda yeni ürün satışlarının toplam satışlar içindeki payı yıllara göre gösterilmektedir Yeni ürün satışlarının toplam satışlar içindeki payının artıyor olması işletme stratejileri açısından olumlu bir gelişmedir.



Şekil 4.46 Yeni Ürün Satışlarının Toplam Satışlar İçindeki Oranının Yıllara Göre Gelişimi

4.6.3.2. Operasyonlar

Operasyonlarla ilgili olarak en önemli amaç; müşterilere kaliteli ürünleri uygun maliyetlerle sunmaktır.

ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemi, ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi, OHSAS 18001 Çalışan Sağlığı ve Güvenliği Yönetim Sistemi, SA 8000 Sosyal Sorumluluk belgelerine sahip olan Marshall, çevre-insan sağlığı-güvenlik üçlüsünü birlikte ele alıp korumayı amaçlayan bir kuruluştur. ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemine uygunluğu ayrı ayrı TSE ve BVQI'dan tescil ettirilmiştir.

Çevre Yönetim Sistemi kurma çalışmalarını 1999 Ocak ayında SGS'den ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemine uygunluk belgesi alarak ve daha sonra 2001 yılında tekrar BVQI'dan tescil ettirerek tamamlamıştır. Sistemlerdeki ve performanstaki sürekli gelişme, 2001 yılında belgelendirilen OHSAS 18001 Çalışan Sağlığı Güvenliği Yönetim Sistemi ve SA 8000 Sosyal Sorumluluk Sistemleriyle ve bağlı bulunulan Akzo Nobel Grubu QHSE (kalite-sağlık-güvenlik- çevre) denetimleri ve Ürün Sorumluluğu uygulamaları ile desteklenerek devam ettirilmektedir.

İşletme kaliteye ilişkin olarak (X) yılı için Dengeli Performans Ölçüm Sistemi'nin iç perspektifinde belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmıştır.

4.6.3.3. Satış Sonrası Hizmetler

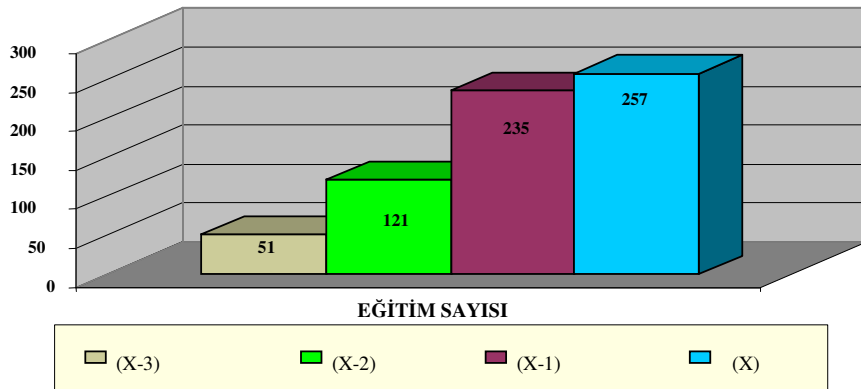
Satış sonrası hizmetleri iki grupta toplayabiliriz

- i. Müşterilere Yönelik Hizmetler
- ii. Topluma Yönelik Hizmetler

i. Müşterilere Yönelik Hizmetler:

Marshall'ın satılıp ve kullanıldığı her yerde bulunan hedef kitleye (boyacı ustaları, uygulama firmaları, dağıtım kanalları, inşaat firmaları, mimar ve mühendisler, son kullanıcılar vd.) uygulama kaynaklı boyama hatalarını minimize etmek, uygulamada kalite kavramını yerleştirmek, sağlık ve iş güvenliği kurallarını yaygınlaştırmak, ürün tanınabilirliğini arttırmak amacıyla aşağıdaki başlıklarda eğitimler yapılmıştır.

- a. Temel Boya Eğitimi
- b. Dekoratif Boya Eğitimi
- c. Ahşap Boyama Eğitimi
- d. Renk Eğitimi
- e. İleri Düzey Boya Eğitimi
- f. E-learning eğitimi



Şekil 4.47 Yıllara Göre Tüketicilere Sunulan Eğitim Sayıları

ii. Topluma Yönelik Hizmetler:

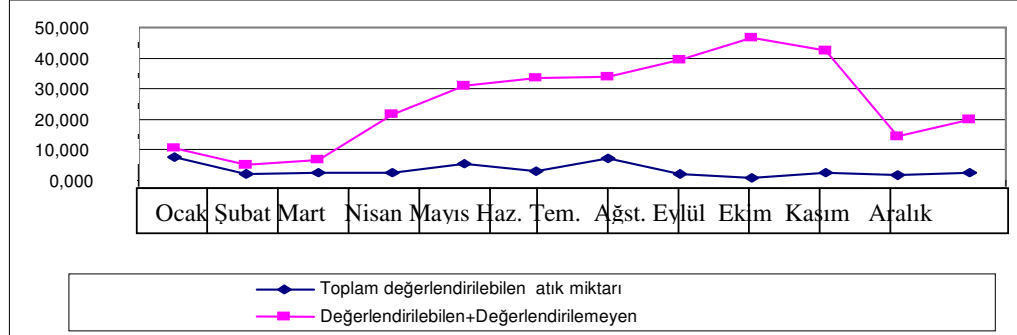
İşletmenin benimsemiş olduğu toplumdan aldıklarını topluma yeniden kazandırmak için iyi bir kurumsal vatandaş olma amacını iki başlıkta değerlendirebiliriz.

- a. Çevre ve İş Kazaları
- b. Topluma Katkı

a. Çevre ve İş kazaları:

Geri dönüşümü veya tekrar kullanımı sağlanabilecek atıkların geri dönüşümü Çevre ve Orman Bakanlığında ruhsat almış işletmelerce yapılmaktadır. (X) yılı için toplam atık miktarı 40 ton/yıl olarak gerçekleşmiştir.

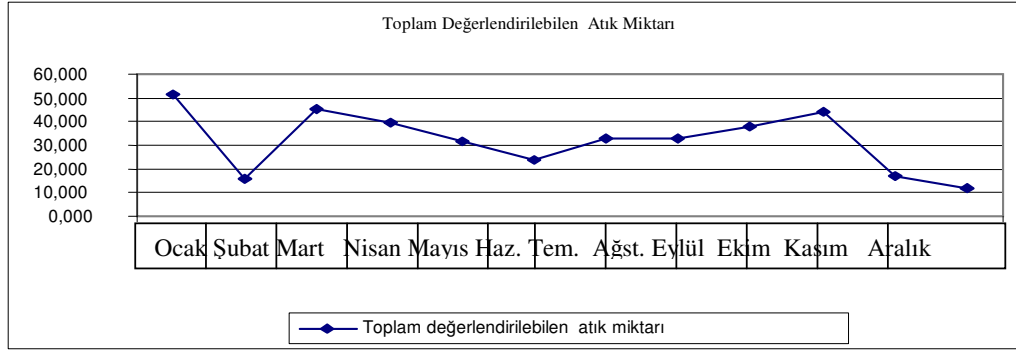
Geri dönüşümü veya tekrar kullanımı sağlanamayan tehlikeli atıklar bertarafı sağlanmak üzere İzaydaş'a gönderilmektedir.



Şekil 4.48 Marshall A.Ş. (X) Yılı Toplam Değerlendirilebilir/Değerlendirilemeyen Atık Miktarı Karşılaştırması

(X) yılı için değerlendirilemeyen tehlikeli atık miktarı toplamı 264 ton/yıl olarak gerçekleşmiştir.

304 ton tehlikeli değerlendirilebilir / değerlendirilemez atığın çevre mevzuatına uygun şekilde bertarafı sağlanmıştır. (X) yılında katı atıkların tamamının değerlendirilmesi sağlanmış. Kağıt, naylon, palet, cam metal gibi atıklardan oluşan katı atıkların miktarı (X) yılı için 384 ton/yıl olarak gerçekleşmiştir.



Şekil 4.49 Marshall A.Ş. (X) Yılı Toplam Değerlendirilebilen/Değerlendirilemeyen Atık Miktarı

İşçi sağlığı ve iş güvenliği açısından ise; (X) yılı boyunca 449 kişinin yaptığı çalışma, ortalama 978.362 saattir. Büyük çoğunluğunu taşeron firmaların oluşturduğu 2.888 adet tehlikeli çalışma tamamlanmıştır. Bu çalışmalar sırasında 1 adet işgünü kayıplı iş kazası yaşanmış olup çalışanın işe dönüş süresi on gün olarak, her bir milyon çalışma saati başına 1.022 yaralanmaya bağlı kayıp zaman (LTI- Lost Time Injury) gerçekleşmiştir.

Şirket'in sosyal sorumluluğu, menfaat sahiplerinin yanısıra topluma ve çevreye olan duyarlılığı da ifade eder. Bu kapsamda, Tüketicileri ve Çevre halkını yürütülen atık yönetimi, şirketin insan sağlığı ve güvenliği ile çevre konusundaki genel yaklaşımı hakkında bilinçlendirerek bu konulardaki çalışmalara katılımlarını sağlamak, ISO 9001, ISO 14001, OHSAS 18001, SA 8000, Üçlü Sorumluluk (Responsible Care) gibi gönüllü olarak uygulanması taahhüt edilen standartlar-taahhütler doğrultusunda şirket çalışanlarının katılımı ve politikanın uygulanmasını takip etmek amacıyla, Genel Müdürlük bünyesinde Teknik Emniyet ve Çevre Şefliği mevcuttur.

Şirket aynı zamanda sahip olduğu ve yüksek maliyetler göze alınarak yaptırılmış bulunan büyük bir arıtma tesisine de sahiptir.

b. Topluma Katkı:

İşletme topluma katkı amacına yönelik olarak; eğitime %100 destek kampanyası çerçevesinde (X-1) yılında 1.533.191 YTL (X) yılında ise 744.946 YTL olmak üzere toplam 2.278.137 YTL 'lik boya ve boya malzemeleri ile nakit ve diğer

bağışta bulunmuştur. Ayrıca, destek olunan Hereke Ömer İsmet Uzunyol Meslek Yüksek Okulu ile Tavşancıl Marshall Çok Programlı Lisesi ile de nitelikli boyacı ustaları yetiştirerek istihdama katkıda bulunmaktadır.

4.6.4. Öğrenen ve Gelişen Perspektif Açısından Değerlendirme

İşletme öğrenen&gelişen perspektif için hedeflerine ulaşmıştır. Gerek çalışanların eğitilmesi gerek bilgi sistemlerinin geliştirilmesi açısından yapılan uygulamalar başarıya ulaşmıştır.

SONUÇ

İşletmelerin yoğun rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmeleri, pazarda eşsiz bir konum sağlayacak yeni iş girişimlerini bulup hayata geçirmeleri ile mümkün olmaktadır. Gelecek, geleceği şimdiden algılayabilen ve buna hazırlıklı olan işletmelerin olacaktır.

Bir işletmenin kurulması, faaliyete başlaması kolay bir süreç değildir. Ancak varlığını devam ettirebilmesi ise daha zordur. Çünkü dünya genelinde yaşanan rekabet, ürünlerin kısa sürede taklit edilmesi, buluş oranındaki artış, ürün ömürlerinin kısalması, üretim hammadde ilişkilerindeki değişiklik vb. nedenler işletmelerin varlıklarını devam ettirmelerini zorlaştırmaktadır. Yıkılmaz zannedilen nice dev işletmeler rekabete ayak uyduramamaktan dolayı kapanmaktadır. Pazarda yenilikçi yaklaşımlar genellikle yeni faaliyete başlayan işletmeler tarafından yapılmaktadır. Bunun sonucu olarak değişime ayak uyduramayan işletmeler zor duruma düşmektedir. Çözüm; sürekli olarak pazarı algılayıp değişimin dışında kalmamaktadır. Bu ise sürekli olarak işletme içinde yeni girişimlerin faaliyete geçirilmesi demektir. Dengeli performans ölçüm sisteminin temel öngörüsü “Ölçemezseniz Yönetemezsiniz” anlayışıdır. Bunun dört perspektifte ele alınması ise en önemli üstünlüğüdür. Çünkü bu işletmenin bütün yönleriyle geliştirilmesi demektir.

İşletmeler Dengeli Performans Ölçüm Sistemi’ni şu amaçlarla kullanmaktadır:

- i. Organizasyonu Strateji İle Aynı Doğrultuya Getirmek,
- ii. Organizasyonel Sinerji,
- iii. Stratejik Bir Yönetim Sistemi Kurmak,
- iv. Strateji İle Planlama ve Bütçelemeyi Birbirine Bağlamak,
- v. Stratejik Hedefler Koymak,
- vi. Stratejik Öncelikleri Belirlemek,
- vii. Bireylerin Stratejiyle Aynı Yönde Olmasını Sağlamak.

Bu amaçlardan strateji ile planlama ve bütçelemeyi birbirine bağlamak amacı bu çalışmanın temel amacını oluşturmuştur. Özellikle yüksek hedefler belirlenmesi stratejik bütçelemenin temelini oluşturmaktadır. Yüksek hedefler işletmenin normal operasyonları ile başaramayacağı hedeflerdir. Mevcut performans ile

ulaşılması amaçlanan performans arasındaki boşluğun kapatılması içinde stratejik girişimlerin belirlenmesi ve fonlanması gerekmektedir. Ortak iş girişimlerinin belirlenmesi ise işletme stratejilerinin çalışanlar tarafından daha iyi anlaşılması ve kaynak tasarrufunun sağlanması açısından gerekli olmaktadır.

Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'de yapmış olduğumuz uygulamada yüksek hedefleri başarmaya yönelik girişimlerin işletme stratejisine nasıl ilişkilendirildiğini ve bu girişimlerin stratejik bütçe yoluyla nasıl fonlanması gerektiğini ortaya koyduk. Marshall Boya; işletme içi girişimleri belirlerken; odak noktayı müşteri üzerine yerleştirmiş ve müşteriye kaliteli ürünler; uygun maliyetle ve zamanlı olarak sunmayı amaçlamıştır. İşletmede bir çok girişim ele alınmaktadır. Bu girişimlerin işletme stratejisi ile ilişkili olarak ele alınmaması kaynakların israfı anlamına gelmektedir. Bu nedenle bizim çalışmamız işletmede ele alınan girişimlerin stratejiye ilişkilendirilmesini amaçlamış ve işletmenin amaçlarına ulaşma noktasında girişimleri değerlendirmeye yönelik bir bakış açısı kazandırmıştır.

Marshall Boya ve Vernik Sanayi Ticaret A.Ş.'de yapmış olduğumuz uygulama bize stratejik bütçelmenin önemini ortaya koymuştur. (X) yılında boya pazarında yaşanan fiyat rekabetinden Marshall A.Ş.'nin pazar lideri olarak çıkması zamanında stratejik girişimler için kaynak tahsis ederek bunları uygulamış olmasının bir sonucudur. Bu girişimlerin en güzel örneği; Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.'nin Kocaeli Üniversitesine bağlı olarak açtığı boyacılık meslek yüksek okuludur. 1994 yılında işletme bu okul için 4 trilyon YTL (4 Milyon \$) para harcamıştır. Yapılan bu harcama kısa vadede getirisi olan bir yatırım değildir. Ancak işletme hem iyi bir kurumsal vatandaş olmak adına iyi bir adım atmış hem de bütün bayilerde ihtiyaç duyulan kalifiye eleman ihtiyacını bu okuldan karşılamayı amaçlamıştır. Ayrıca (X), (X+1), (X+2) yıllarında, Türkiye'deki boyacıları bu okulda eğitimden geçirerek sertifika vermeyi planlamaktadır. Bu yatırımın sebebi yapılan bir pazar araştırması olmuştur. Nihai müşteriyi boyada marka tercihinde en fazla etkileyen boyacı ve nalburlardır. Buna bağlı olarak Marshall hem boyacıları kendisi yetiştirmekte hem de mevcut boyacılara sertifika vererek vasıflı işçi statüsüne geçirmektedir. Gelecekte bu stratejik harcamaların karşılığı fazlasıyla alınacaktır. Çünkü her sektörde olduğu gibi boya sektöründe de kalifiye eleman ihtiyacı her geçen gün artmaktadır.

Sonuç olarak; işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlayacak girişimleri sürekli olarak uygulamaya almaları ve stratejik bt yoluyla bu girişimleri fonlamaları rekabet üstünlüğü kazanmaları ve bunu sürdürebilmeleri açısından oldukça önemlidir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- ANDERSEN U.-THORİSSON G.P.-KARLSSON B.G., **Strategic Budgeting** , Copenhagen Business School Press, 2001
- ANSOFF H. Igor, **Corporate Strategy.**, McGraw-Hill Pub. New York 1965
- ARGYRİS Chris, **Reasoning, Learning and Action**, San Francisco, Jossey-Bass, 1982
- ARIKBOĞA Şebnem, **Entelektüel Sermaye**, Derin Yayınları , İstanbul 2003
- BALDRİGEPLUS.COM, **Balanced Scorecard**, Macpherson Publishing, New Zeland, 1999,
- BARRRY W.B., **Strategic Planning Workbook for Public and Nonprofit Organization**, Amherst H. Wilder Foundation; Rev&Updtd edition, Nisan 1997.
- BECKER B.E.-HUSELİD M.A.-ULRİCH D., **The HR Scorecard: Linking People, Strategy, and Performance**, Harvard Business School Press, Boston 2001
- BOONE L.E.- KURTZ D.L., **Management**, Random House Business Division, New York, 1987
- BRAYSON John M., **Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations**, Jossey-Bass, San Francisco, 1988.
- BRİMSON James A.- ANTOS John, **Driving Value Using Activity Based Budgeting**, John Wiley&Sons Inc. 1999
- BROOKİNGS İNSTİTUTE, **Intangibles, Management, Measurement, and Reporting**, Brookings Institute Pres., Washington, 2001.
- DESS G.G.-LUMPKİN G.T., **Strategic Management, Creating Compotitive Advantages**, Mc Graw Hill Pub, New York, 2003.
- DAVİD Fred R., **Strategic Management**, New Jersey, Prentice Hall, Inc, 1997.
- DİNÇER Ömer, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 5. Baskı, İstanbul, 1998.
- DONELY Robert M., **Guidebook To Planning, Strategic Planning And Budgeting Basics For Grow-ing Firm**, Van Nostrand Reinhol Pub, USA 1984.

- DRAFT R., **Management**, Orlando: The Dryden Press.
- EFİL İsmail, **İşletmelerde Yönetim Ve Organizasyon**, Uludağ Üniversitesi Yay, 1995
- ELMACI Orhan, **Yönetim Muhasebesi** , Kütahya, 2002.
- ERCAN M.K.- ÖZTÜRK M.B.-DEMİRGÜNEŞ K., **Değere Dayalı Yönetim ve Entelektüel Sermaye**,Gazi Kitabevi, , Ankara Ekim 2003.
- EREN Erol, **İşletmelerde Stratejik Planlama ve Yönetim**, İşletme Fak. Yay. No: 127 İstanbul 1990.
- GALPHİN Timoty, **Making Strategy Work: Building Sustainable Growth Capability**, Jossey-Bass Pub., 1st Edition, 1997.
- HOPE J.-FRASER R., **Competing in The Third Wave**,Harward Bus. School Pres,1997
- HORNGERN Charles vd, **Cost Accounting; A Managerial Ephasis**, Ninth Edition, Prentice Hall İnternational İnc. 1997.
- GATES S.M.- KEALİNG E. G.; **Defens Working Capital Fund Pricing Policies** , Rand Corp Pub. Santa Monica 1999
- GOODSTEİN L.-NOLAN T.M.- PFEİFFER J.W., **Applied Strategic Planning**, McGraw-Hill, İnc.1993
- JAIN Subhash C., **Marketing Planning & Strategy**, Fourth Edition, South- Western Publishing Co., 1993
- KAPLAN Robert; **Balanced Scorecard, Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek**, (çev. Serra Egeli) Sistem Yay. 1999.
- KAPLAN Robert S.- NORTON David P., **Strategy focuced Organization**, Harvard Busines School Press Boston, 2001.
- KAPLAN Robert S.-Norton, David P. **Strategy Maps- Coverting İntangible Assets into Tangible Outcomes**, Harvard Business School Press, Boston 2004.
- KOTLER Philip, **Marketing Management –Analysis, Planning İmplementation, and Control**, 9. Baskı, Prentice Hall İnternational İnc. New Jersey,1997,s.197.
- LALLİ William R., **Handbook ofBudgeting**, 5. Baskı ,John Wiley & Sons,2003.
- MASSİE J.L, **İşletme Yönetimi** (Çev Hikmet Seçim ve diğ.) Baytaş Yayıncılık A.Ş., Eskişehir 1983.
- MİLLER Alex- DESS Gregory G., **Strategic Management**, Mcgraw Hill Companies İnc. 1996.

- MINTZBERG H.- LAMPEL J.-AHLSTRAND B., **Strategy Safari; A Guided Tour Through The Wilds Of Stratgic Management**, New York, The Free Press. 1998.
- NİVEN Paul, **Balanced Scorecard; Step by Step Maximizing Performance and Maintaining Result**, John Wiley Pub. USA, 2002
- NİVEN Paul, **Balanced Scorecard Diagnostics**, John Wiley&Sons,Inc.,2005.
- OLVE Nils G.-ROY Jan- MAGNUS Wetter, **Performance Drivers: A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard**, John Wiley & Sons, Haziran 2000.
- ÖZ-ALP Şan ve Diğ., **Genel İşletme**, Anadolu Üni. Açıköğretim Fak Yay. No :501
- PEKER Alparslan, **Modern Yönetim Muhasebesi**, Filiz Kitapevi, İstanbul 1983.
- RASMUSSEN Nils H.- EICHORN Christopher J.- BARAK Corey S.-PRINCE Toby , **Process Improvement for Effective Budgeting and Financial Reporting**, john wiley &sons inc., USA,2003
- SIMONS Robert L, **Performance Measuremet Control System For Implementing Strategy: Text and Cases**, Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ,2000
- ŞAKRAK Münir, **Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul 1997
- ŞİMŞEK M. Şerif, **Yönetim Ve Organizasyon**, Damla Ofset, Konya 1997
- THOMSON John L., **Strategic Management**, Thomson Learning, Gray Pub, London,1997
- THOMSON A.A.- STRICKLAND A.J., **Strategic Management; Concept and Cases**, Irwin McGraw-Hill Pub.,Singapore,1999.
- THOMSON, A.A.- STRICKLAND, A.J., **Crafting and Implementing Strategy: Text and Readings**, Iwring McGraw-Hill, Singapore, 1998.
- ÜLGEN Hayri- MİRZE Kadri, **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, Literatür Yayıncılık, İstanbul 2004,s.24
- ÜSTÜN Rifat, **Yönetim Muhasebesi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1998
- ORACLE, **BALANCED SCORECARD COLLOBORATIVE, Strategy-Focused Business Planning To Create Sustained Corporate Performance**, Balanced Scorecard Collaborative, Inc. Nisan 2004

WHEELEN Thomas L.- HUNGER j.David, **Strategic Management and Business Policy. Reading**, Massachusetts,1995

YALKIN Yüksel Koç, **Yönetim aracı olarak işletme bütçeleri** ,; Turhan Kitabevi, 3. Baskı , Ankara 1989

MAKALELER

AGUİLAR Omar, “How Strategic Performance Management Is Helping Companies Create Business Value” **Strategic Finance**, New Jersey, Ocak 2003

AMERICAN PRODUCTIVITY & QUALTY CENTER, “ Strategic Planning: What Works, What Doesn’t”, **Third Knowledge Symposium**. Texas ,Ekim 1998

ANDERSEN Henrik-COBALD Ian- LAWRIE Gavin, “Balanced Scorecard Implementation in SMEs: Reflection on Literature And Practic”, **Manufacturing Information Systems, Proceedings of The Fourth SMESME International Conference**, PAalborg Danemark, 14-16 Mayıs 2001

ARGÜDEN Yılmaz; “The Balanced Scorecard”, **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**, İstanbul, Nisan- Mayıs 1999

AXSON David A.J., “CEO Perspective Scorecards- Balanced or Biased?” **DM Review Magazine**, Brookfield, USA, Kasım 2000

BANHAM Russ, “Better Budgets”, **Journal of Accountancy**, New York ,Şubat 2000.

BLACKERBY P., “History of of Strategic Planning , Armed Forces,” **Controller Magazine**, Lovelend, Colarado,1994

BOURGOİGNON Annick-MALLERET Veronique- NORREKLİT Hanne, “The American Balanced Scorecard Versus the French Tableau de Bord: the İdeological Dimension”, **Management Accounting Research**, UK, Cilt 15, 2004

BOURNE Mike , “Driving value Through Strategic Planning and Budgeting”, **CIMA Insight**, London, Temmuz 2004

CHAN Vance T; “Strategy Based Budgeting ; A Focused Approach To Allocating Resources”, **Management İnsigt**(Wass Consulting Group, İnc.) Cilt. 7 Sayı. 5, Illinois 2004

- CHOW C W., HADDAD K.M.-WILLIAMSON J.E., “Applying The Balanced Scorecard To Small Companies”, **Management Accounting**, Ağustos 1997.
- COAKER James W.; “The Balanced Scorecard is a Great Strategy. Now What?” **ASMENEWS**, New York, Ocak 2004, (The American Society of Mechanical Engineers- ASMENEWS aylık uluslar arası yayın dergisidir.)
- COBBOLD I.M.- LAWRIE G.J.G., “The Development of The Balanced Scorecard As A Strategic Management Tool”, **PMA Conferance**, Boston, USA, Mayıs 2002.
- CONNOLLY, T.-ASHWORTH, G., “An Integrated Activity-Based Approach to Budgeting,” **Management Accounting**, UK, 1994
- CORRIGAN Thomas D. ve Diğ “ Capital Budgeting in The Context Of The Balanced Scorecard”,**The 58th International Atlantic Economic Conference, Chicago, Illinois**,7-10 Ekim 2004.
- DEBUSK G.K.- BROWN R.M.- KILLOUGH L.N., “Components and Relative Weights in Utilization of Dashboard Measurement Systems Like the Balanced Scorecard”, **The British Accounting Review**,2003, Cilt.35.
- DEMOS Darryl, “Introducing The Zero Approach”, **The Banker**, London, Şubat 2000.
- DOWNING Laura, “Progress Report on the Balanced Scorecard: A Global Users' Survey”, **Balanced Scorecard Report**, Harward Business School Publishing, Kasım 2000, (Article Reprint, **Product No: B0011C**)
- EAGLE Kim, “Translating Strategy Into Result: Public Sector Application of the Balanced Scorecard, The Origins and Evolution of Charlotte’s Corporate Scorecard”, **Government Financial Review**, Ekim 2004
- ECONOMİST İNTELİGENCE UNIT LTD, “Beyond Budgets” **Busines Europe**,2000
- EDERLE Karl, “ Planning and Budgeting for Effective Business Strategy”, **CFO Project** San Francisco, Cilt 1,s.3. ([www. cfoproject. com/ document.asp](http://www.cfoproject.com/document.asp) adresindende ulaşılabilir.Erişim, 15.10.2004)
- EPSTEIN Marc- BIRCHARD J. B., "Applying the Balanced Scorecard." **Management Accounting Guideline**, Society of Management Accountants of Canada,1999,

- ERGUN Ülkü, “Sıfır Tabanlı Bütçeleme’nin Planlama ve Denetim İşlevi”, **T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, İzmir 1987, Cilt:2, Sayı:1
- FEARON Craig, “The Budgeting Nightmare”, **CMA Management**, Canada, Mayıs 2000
- FRASER R HOPE J.,; “Beyond Budgeting; Breaking Through The Barrier to “ The Third Wave” ”, **Management Accounting**, UK, Aralık 1997.
- FRASER Robin- BUNCE Peter, “Beyond Budgeting” **Management accounting**, Şubat 1997.
- FRASER Robin- HOPE, Jeremy, “Beyond Budgeting, Building a New Management Model For Information Age”, **Management Accounting (UK)**, Ocak 1999
- FRİGO Mark L., “Strategy and The Balanced Scorecard” **Strategic Finance**, Montvale, New Jersey, Kasım 2002.
- GENDRON Marie, “Using The Balanced Scorecard”, **Harvard Management Update**, Boston, 1997.
- GLUCK Frederick W.-KAUFMAN Stephen P.-WALLECK A.Steven, “Strategic Management For Competitive Advantage”, **Harvard Business Review**, Boston, Temmuz- Ağustos 1980
- GOODALE James G., “Improving Performance Management “ **Innovative Leader**, Cilt 6, Sayı 6, Haziran 1997.
- GOUILLART Francis J., “How to Use Strategy Maps to Achieve Long Range Objectives, **Balanced Scorecard Report**, (No: B0009B), Boston, USA, Eylül/Ekim 2000.
- GOULD Stathis, “Working Without Budgets”, **New Straits Times**, Malaysia, 25/10/2003
- GRISOLD R.E, “How to Link Strategic Planning with Budgeting.” **CMA Magazine**, Cilt. 69, Sayı. 6, Canada, Temmuz/Ağustos 1995
- HACKETT BENCHMARKING SOLUTION ,“ Corporate Strategic Planning Suffers from Inefficiencies” **PR Newswire**, New York, 25 Ekim 1999.
- HANSEN Stephen C., OTLEY David, VAN DER STEDE Wim A., “**Practice Developments In Budgeting: An Overview And Research Perspective**”,

Journal Of Management Accounting Research , Michigan, USA, Cilt 15,
Januaray 2003

HENDRICKS Kevin- MENOR Lary- WIEDMAN Christine, “The Balanced Scorecard:
To Adopt or not to Adopt?”, **Ivey Business Journal**, Kasım/Aralık 2004.

HENSLER D. Jack, “12 Month Rolling Forecast. (business planning)” **Doors and
Hardware**; Virginia, Ocak 01, 1997.

HEYNS Herman-SUTCLIFF Michael R.; “How to Beat the Budget Blues” **Accenture
Outlook 2002** No 1

HORVATH Peter- SAUTER Ralf, “Why Budgeting Fails: One Management System Is
Not Enough” **Balanced Scorecard Report**, Eylül- Ekim 2004.

IMA, “Budgeting: An Integrated Strategic Management Tool,” **IMA (Institutue of
Management Accountant) Seninars**, Dallas, Tx, 29 Aralık 2004.
(<http://www.cpeonline.com/cpenew/courset.asp?topic1=A201>,Erişim,
15.0008.2005)

INPHASE SOFTWARE ,“The Balanced Scorecard Information to Drive Performance”,
www.inphase.com/downloads/balanced.pdf, 1998.

ITTNER Christopher D.- LARCKER David F.- MEYER Marshall W. “Performance,
Compensation, And The Balanced Scorecard”, **Research Paper**, Funded by
the Citicorp Behavioral Sciences Research Council and Conducted by the
Wharton School, University of Pennsylvania, Kasım 1, 1997

ITTNER Christopher- LARCKER David; “Non – Financial Performance Measures:
What Works and What Doesn’t”, **Financial Times**, Oct 2000, (
<http://knowledge.wharton.upenn.edu/articles.cfm?catid=1&articleid=27>’adresinden de makleyeulaşılabilir. (Erişim, 10.03.2005)

JENSEN, Michael C., “Paying People to Lie: the Truth abut the Budgeting Process”,
European Financial Management, Blackwell Pub, Oxford, UK, Cilt.9,
Sayı.3, 2003

KALLAS David-SAUAİA Antonio C. A., “İmplamantation and İmpacts of the
Balanced Scorecard: An Experiment with Business Games”, **Development
in Business Simulation and Experimantal Learning**, Cilt 31, 2004.

KAPLAN Robert S.: “Lead and Manage Your Organization With Te Balanced
Scorecard”, **Balanced Scorecard Report**, Boston, Temmuz- Ağustos 2002

- KAPLAN Robert S.; “Coordinated Effort; Making Organizational Strategy Work;”
Leading Research (Quarterli Report On Research Of Harvard Business Scholl) Boston, Cilt 4, Sayı 4.
- KAPLAN Robert S.- NORTON David P.; “The Balanced Scorecard- Measures That Drive Performance”, **Harward Business Review**, Boston, Ocak- Şubat 1992.
- KAPLAN Robert S.- NORTON David P., “Putting the Balanced Scorecard to Work”
Harward Business Review, Boston, Septrember, Ekim 1993.
- KAPLAN Robert S.- NORTON David P., “Using The Balanced Scorecard as a Strategic management System” **Harvard Business Review**, Boston, Ocak – Şubat 1996.
- KAPLAN, Robert S.- NORTON David P., “Linking the Balanced Scorecard to Strategy”, **California Management Review**, Cilt 39, Sayı 1, , California , Son Bahar 1996.
- KAPLAN Robert S.-NORTON David P., “Knowing The Score (Use Of Balanced Scorecard in Evaluating Management Tools)”. **Financial Executive**, New Jersey, Ocak 1996
- KAPLAN Robert S.- NORTON David P., “Linking Strategy to Planning and Budgeting”, **Balanced Scorecard Report**, No: B0005A,Boston, Mayıs/Haziran 2000,s.4.
- KAPLAN Robert S.- NORTON David P., “Having Trouble With Your Strategy? Than Map it.” **Harward Business Review**, Boston, Eylül- Ekim 2000.
- KAPLAN Robert S.-NORTON David P., “Double – Loop Management: Making Strategy a Continuous Process”. **Harward Business Review**, Boston, Temmuz/Ağustos 2000.
- KAPLAN Robert S.- NORTON David P., “Building a strategy –focused Organizations”
Ivey Business Journal, , London, 2001.
- KAPLAN Robert S.- NORTON David P., “Leading Change With The Balanced Scorecard”, **Financial Executive**, New Jersey, Eylül 2001.
- KAPLAN Robert S.- NORTON David P., “Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I”, **Accounting Horizons**, New York, Mart 2001.

- KAPLAN Robert- NORTON David P., “Measuring the Strategic Raediness of İntangible Asset”, **Harward Business Review**, Boston, Şubat 2004
- KAPLAN Robert S.- NORTON David P., “ Creating Office of Strategy Management”, **HBS Working Paper**, Boston, 2005.
- KAPLAN Robert S.- NAGEL Michael E. “ Improving Corporate Governance With The Balanced Scorecard” , **Directors Montly**, Washington, Mart 2004.
- KASNAKLI Burcu, “Stratejiler ile Performans Göstergelerinin Bütünlüğünü Sağlayan Bir Model: Dengeli Puan Kartı (Balanced Scorecard)” **Verimlilik Dergisi**, Ankara, 2002/2.
- KLİNG Jim ve diğ, “High Performance Budgeting” **Harvard Management Update**, Boston,Ocak 1999
- KOCH Christopher, “Strategy İn Action; Questions&Answers With Robert Kaplan And David Norton”, **CIO Magazine**, 1 Kasım 2003, (www.cio.com/archive/110103/strategy.html’ adresinmden alınmıştır. Erişim, 15.05.2005)
- KOLLER Timothy, “What Is Value Based Management”, **McKinsey Quartterly**, No3, New York
- KROLL Karen M. “Budgeting: More than Just Crunching The Numbers, **İndustry Week**,Ohio,Ağustos 1997
- LAGACE Martha, “Mapping Your Corporate Strategy”, **HBS Working Knowledge**, Boston, Şubat 2004 (Robert Kaplanla Röportaj- <http://hbswk.hbs.edu/item.jhtml?id=3888&t=strategy> . Erişim, 05.10.2004)
- LAWSON Laura- CALDWELL Karen; “The Strategy Focused Organization; How Balanced Scorecard Compnies Thrive in the New Business Environment”; **Human Resource Management**, Kasım 2000
- LEWİS Ed, “Strategy İmplementation and the Balanced Scorecard”, **Business Ventures** (Quarterly Newsletter – Fairfax County), Virginia, Fourty Quarter 2001
- LİBBY Theresa- LİND SAY R.Murray , “Budgeting an Unnecessary evil (part two): How to BBRT envisions a world Without traditional Budgeting. (Beyond Budgeting Roundtable’s Findings on Budgeting)” **CMA Management**, Canada, Nisan 2003.

- Lİ Gerry K.H., “Balanced Scorecard (BSC) Implementation: A Review of the Situation and Problems in Hong Kong” **CIMA Hong Kong Division**, Hong Kong, Şubat 2003.
- LYNE Stephen - David Dugdale “Beyond Budgeting or Better Budgeting?” **Presented at EAA, 2004** (European Accounting Association Annual Congress)
- LYNE Stephen, “Beyond Budgeting or Better Budgeting ?” **A Report on the Better Budgeting forum from CIMA and ICAEW**, (ICAEW- The Institute of Chartered Accountants, Faculty of Finance And Management in England), Temmuz 2004.
- MAHOLLAND L.- MUETZ P., “A Balanced Scorecard Approach to Performance Measurement,” **Government Finance Review**, Chicago, Nisan 2002.
- MALTZ Alan C.- SHENHAR Aaron J.- REİLLY Richard R., “Beyond the Balanced Scorecard : Refining the Search for Organizational Success Measures”, **Long Range Planning**, Cilt36, London, 2003.
- MARR Bernard- ADAMS Chiris, “The Balanced Scorecard and Intangible Assets: Similar Ideas, Unaligned Concepts”, **Measuring Business Excellence**, , Cilt.8, Sayı.3, Bradford 2004.
- MCLEMORE Ivy, “Time is Money, Reducing the Cycle for the Monthly Close,” **Controller Magazine**, Loveland, Mayıs 96.
- MINTZBERG Henry, “Crafting Strategy”, **Harvard Business Review**, Boston, Temmuz-Ağustos 1987,
- MİYAKE Dylan, “Implementing Strategy with the Balanced Scorecard: An Introduction to the Strategy-Focused Organization”, **DM Review Magazine**, Brookfield, USA, Ekim 2000,
- MİYAKE Dylan, “Implementing Strategy With The Balanced Scorecard. An Introduction to the Strategy Focused Organizations”, **DM Review Magazine**, Brookfield, USA, Ekim 2002, s.3.
- MORIARTY George B., “Features Best Suited To the BSC”, **Financial Executives International**, Toronto, Ontario Eylül 2001,
- MORINI Mike, “Four Steps To Effective Planning and Budgeting,” **Bank Accounting&Finance**, Cilt 15, Sayı 6, Ekim 2002

- MURBY Liz, “Balanced Scorecard Breakthrough”, **CIMA Insight**, Mart 2003, (www.Cimaglobal.com /cps/rde/xchg/SID-0AAAC564-CF368A1E/live/root.xml/6384_5137.htm adresinden alınmıştır. Erişim, 15.04.2005).
- MYERS Randy, “ Budgets on A Roll; Recalculating A Business Outlook Several Times A Year,” **Journal of Accountancy**, New York, 12-01-2001
- NİRMUL Antosh G., “İmlementing Strategy Focused Business Planning”, **Balanced Scorecard Report**, Boston, Ocak- Şubat 2005.
- NİVEN Paul R.,”Examining the Endurance of The Balanced Scorecard”, **Journal Of Cost Management**, New York, Mayıs/Haziran 2001.
- NİVEN Paul, “Cascading The Balanced Scorecard: A Case Study on Nova Scotia Power, Inc”, **Journal of Strategic Performance Measurement**, New York, Nisan/Mayıs 1999, s. 5-12.
- NORREKLİT Hanne,“The Balanced scorecard: What is the score? A Rhetorical Analysis of the Balanced Scorecard”, **Accounting, Organizations and Society**, Cilt. 28., Orlando, 2003,
- NORTON David, The Balanced Scorecard Collaborative, SEM Prduct Management, **SAP Strategic Enterprise Management, Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard**, Germany, Mayıs 1999.
- NORTON David P., “Managing Strategy is Managing Change,” **Balanced Scorecard Report**, Cilt 4, Sayı 1 , Boston, Ocak Şubat 2002.
- NORTON David P., “Align the Organization To the Strategy” **Balanced Scorecard Report**, Boston, Eylül Ekim 2004.
- NORTON David P., “ New Tools for a new Corporate Culture: The Budget –Less Revolution”, **Balanced Scorecard Report**, Boston, Cilt 4, Sayı 1 Ocak – Şubat 2002.
- NORTON David P., “Measuring Value Creation with The Balanced Scorecard”, **Balanced Scorecard Report**, Boston, 2000, (Article reprint, No:B0005D.)
- NORTON David P.- RUSSEL Randall H.; “Govern to Make Strategy a Continual Process”, **Balanced Scorecard Report**, Boston, Ocak Şubat 2005.
- OLVE Nils Göran- PETRİ C.Johan- ROY Jan- ROY Sofie, “Twelve Years Later: Understanding and Realizing the Value of Balanced Scorecard”, **Ivey**

Business Journal, London,, Mayıs/ Haziran 2004, (Article Reprint No: 9B04TC05.)

ÖZBİRECİKLİ Mehmet ve ÖLÇER Ferit, “Strateji Odaklı Performans Ölçüm Sistemi, Balanaced Scorecard-BSC”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fak Dergisi**, İstanbul, Kasım 2002

PAPALEXANDRİS A.-IOANNOU G.- PRASTACOS G.P., “Implementing The Balanced scorecard in Greece: A Software Firm’s Experience”, **Long Range Planning**, Cilt. 37 London 2004

PETY John, “Budgeting For Strategy”, **Australian CPA** , Kasım 1999

PETY John; “Towards One-Day Reporting: Redirecting Monthly Management Reporting”**Australian CPA**, Temmuz 1999

PORTER Michael, “what is Strategy” **Harward Business Review**, Kasım/ Aralık 1996

PYZDEK Thomas, “Strategy Deployment Using Balanced Scorecard”, **Int.J.Six Sigma and Competitive Advantage**, Cilt.1, Sayı.1, 2004.

RAFAİ Savya- TAYLOR Audrey G., “Strategic Budgeting: A case Study and Proposed Framework”, **Management Accounting**, fall 2003, Cilt 5 Sayı:1

RİCCİARDİ Ettore, “Balanced Scorecard and its Information System: The Performance Data Warehouse”, **17. Annual Meeting on Socio-Economics Central European Universty and Corvinus Universty Of Budapest**, Haziran 30- Temmuz 2, 2005

ROHM Howard, “A Balancing Act” **Perform**, Cilt 2, Sayı. 2., Mayıs 2002

RYAN, H. E.-TRAHAN, E. A., “The utilization of value-based management: an empirical analysis”. **Financial Practice and Education**, Sayı 9 (Bahar/Yaz)

SAĞMANLI Metin- ERSEN Çağla, “Balanced Scorecard ve Stratejik Odaklı Kurum”, **Öneri**, Cilt 4, Sayı.16, Haziran 2001.

SAMMER Joanne, “Seven Ways to Build Better Budgets”, **Controller Magazine**, Sept.1997.

SEARCY DeWayne L., “Aligning the Balanced Scorecard and a Firm’s Strategy Using the Analytic Hierarchy Process”, **Management Accounting Quarterly**, Summer 2004, Cilt.5, Sayı: 4

- SMİTH John “İnvigorate Your Planning With Rolling Forecasts”, **The 16th One Stop Update for the Accountant in Business' conference**, Wellington, Ekim 2004.
- STEELE Jack, “Transforming The Balanced Scorecard in to Your Strategy Execution System”, **Manage**, Eylül/Ekim 2001
- SULL Donald N., “ Why Good Companies Go Bad”, **Harvard Business Review**, Temmuz-August 1999.
- SZARYCZ Czes, “The Missing Link”, **CFO Magazine**(Australia), Şubat 2001
- TAK Bilçin. “Stratejik Planlama Sürecindeki Aksaklıklar ve Çözüm Önerileri”, **Uludağ Üniversitesi IIBF Dergisi**, Cilt: 16, Sayı: 2, Bursa, Ağustos 1998
- THE BUTTONWOOD GROUP LLP, “What Exactly Is A Best Practice ?”, **Business Credit**, Ocak 2004. (The Buttonwood Group LLP; performans yönetimi ve organizasyonel etkinlik üzerine uzman bir araştırma ve danışmanlık firmasıdır.)
- TÜRK Zeynep, “Modern Bütçeleme Teknikleri: Faaliyet Esasına Dayalı Bütçeleme”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 2, Sayı 4, Ankara Aralık 2000
- WIDENER Sally K- MOORE Chris- ROWE Beverly J.. “HCS: Designing Balanced Scorecard in a Knowledge Based Firm”, **Issues in Accounting Education**, Cilt 16, Sayı. 4. Ocak 2001
- YOUNG Showing H., “Exploring Some Dynamically Aligned Principles Developing a Balanced Scorecard” **International System Dynamics Conference, 2004**, Oxford, UK.
- YÜKSEL Hilmi,“Performans ölçüm Sistemlerinin Tasarımında Dikkate Alınması Gereken Faktörlerin Değerlendirilmesi” **Kara Harp Okulu Bilim Dergisi**, Ankara2003-2
- _____ “Intellectual Capital: People First in the Information Age Economy”, **Uniworld Conference for Professional and Managerial Staff**, Singapore, Ağustos 21-23, 2000
- _____ “Hong Kong Strikes a Perfect Balance” **Australian CPA**, Kasım 2002.
- _____ “Transforming Business and Career with the BSC- An Interview with Jay Forbes,” **Balanced Scorecard Report** , Boston, Mart Nisan 2002, s.4.

DİĞER BELGELER

ACCENTURE, “Planning For Value, Delivering Strategic Advantage Through Better Planning, Budgeting and Forecasting”, **Accenture Araştırma Raporu**, Accenture 2001

HARLEM Malin Sofia; “Using The Balanced scvorecard To Ovcercome Barriers in Strategy İmplementation; A Case Study of the Balanced Scorecard İmplementation at Telemark County Tax Office”, **İnternational Management master Thesis**, No: 2002:16 Scool Of Economics and Commercial Law, Göteborg Universty,2002

NEELY A.- SUTCLİFF M.R.- HEYNS H.R., “Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting”, **Accenture ve Granfield Üniversitesi, Yönetim Okulu Tarafından Yapılan Araştırma Raporu**, 2001

İNTERNET KAYNAKLARI

ALTINTAŞ F.Çınar, “Strateji Geliştirme Süreci İçerisinde Stratejik Başarı Unsurlarının Değerlendi-rilmesi”, **Ege Üniversitesi Strateji ve Planlama Koordinatörlüğü**, (www.euspk.ege.edu.tr/ paword4. doc” adresinden alınmıştır.), (Erişim, 15.04.2005).

ARVESON Paul, “The Balanced Scorecard and Knowledge Management”, **[http://www. Balanced scorecard.org/ Bscand/ ckm.html](http://www.Balancedscorecard.org/Bscand/ckm.html)**. (Erişim, 02.04.2002)

BALANCED SCORECARD COLLOBORATIVE, “Executing Strategy With The Balanced Scorecvard” **www.bscol.com** , 2002

BARBERG Bill, “**Misconceptions about the Balanced Scorecard**”, **[http://www.businessintelligence. Com / ex/asp/code.8/xe/article.htm](http://www.businessintelligence.Com/ex/asp/code.8/xe/article.htm)**, (Erişim, 15.06.2005)

CIMA TECNİCAL BRIEFİNG, “The Balanced Scorecard- An Overview” **[http://www.cimaglobal.com/ downloads /tec_balanced_scorecard.pdf](http://www.cimaglobal.com/downloads/tec_balanced_scorecard.pdf)**, Mart 2001, (Erişim, 22.06.2005).

CORVU CORPORATION, “Beyond Budgeting, Enterprise Budget Management with cor strategy Finance, Ocak 2003,” **Corvu White paper**, **www.corvu.com**.

- DEMİR Melih, “Kurumsal Karne Balanced Scorecard”, <http://www.ironmanconsulting.com>. (Erişim, 15.04.2005)
- DAUM Jorgen, “New Management Concepts for a New Era”, <http://www.juergendaum.com/bb.htm>.(Erişim, 10.01.2005).
- GEAC COMPUTER CORPORATION LIMITED (Comshare), “Evaluating Budgeting Application”, <http://www.ewebbudgeting.com>, (Erişim, 10.02.2006)
- HARRYLAL Nirmala, “Performance Management – Doing it Right!” [www.uwi-iob.org/articles/uploads/performance Manage.pdf](http://www.uwi-iob.org/articles/uploads/performance%20Manage.pdf). (Erişim 26.08.2005)
- HOBLITZELL Tom, “Best Practices in Planning and Budgeting” www.answerthink.com/pdf/pdf_services/04_intelligence/whitepapers/wp_bp_m_planbudget.pdf, (Erişim,15.08. 2005)
- INVEST TECH LIMITED, “Developing a Business Strategy”, www.planware.org, 1999
- KAPLAN Robert S.,”Robert Kaplan’ın Suzan Baker’in sorusuna verdiği cevap”- (16 Haziran, 1997.) <http://webteach.ubalt.edu/scorecard/messages/29.html>, (Erişim, 10.05.2005)
- KAPLAN Robert S., “Budgeting and the BSC”, (Robert Kaplan’ın Susan Baker’a verdiği cevap), <http://webteach.ubalt.edu/scorecard/messages/29.html>, (16.06. 1997)
- KAPLAN Robert S., “Robert Kaplan’ın Lourdes White’a vermiş olduğu cevap”, <http://webteach.ubalt.edu/scorecard/messages/19.html> (Erişim, 15.03.2003).
- LASKE Otto “A Learning-and-Growth Metric for Strategy-Focused Organizations” [http:// www. balancedscorecard.org/wpapers.html](http://www.balancedscorecard.org/wpapers.html),(Erişim.10-08-2005).
- LOEB Robert- WORKMAN Michael, “Annual Budgeting as a Management Tool”, [www. Robertloeband company. com /articles /body-articles.html](http://www.Robertloebandcompany.com/articles/body-articles.html). (Erişim, 15.05.2005)
- MACLEOD Valeria, “Reinventing Strategic Planning”,, [www.telusplanet. net](http://www.telusplanet.net) (Strategic edge) Ocak 2003
- MAJER Alan- CAMPBELL Jim- LEMON Erin, “Balanced Scorecard: Prioritizing Projects To Maximize Business Value”, **Digital 4Sight**, Toronto, (

<http://www.digital4sight.com/DCAS/published/Prioritizingprojects.pdf>.)
(Erişim, 01.01.2005)

NEELY Andy-NARR Bernard, , **Automating Your Scorecard: The Balanced Scorecard Software Report** , Cranfield School of Management, 10,2003,
(<http://www.som.cranfield.ac.uk/som/cbp/products/BScorecard.asp>)
(Erişim, 01.02.2005).

PARMENTER David; “Throw away the existing annual budgeting Cycle Which was once a management Tool but is now a barrier to performance” **This article is an extract from a book David Parmenter is writing called “Management summing - a guide to the top,**([http://www.waymark.co.nz/Articles/ARTICLE Throw Away the Budget.htm](http://www.waymark.co.nz/Articles/ARTICLE%20ThrowAway%20the%20Budget.htm).), (Erişim, 15.05.2005).

PHILLIPS Will, “Strategic Budgeting; Management Briefing, Quality Management for Non profit organization”, <http://www.qm2.org>. (Erişim, 15.06.2005).

PHILLIPS Will , “ Strategic Budgeting” <http://www.qm2.org>. (Erişim, 10.05.2005).

PLACET Marlynn , BRANCH, Kristi M., “ Strategy,” [www.science.doe.gov/sc-5/benchmark/ Ch.Strategy pdf](http://www.science.doe.gov/sc-5/benchmark/Ch.Strategy.pdf). (Erişim,15.05.2005).

REH F. John, “Key Performance Indicators”, [http://management.about.com/cs/generalmanagement/ a/keyperfindic.htm](http://management.about.com/cs/generalmanagement/a/keyperfindic.htm). (Erişim, 10.03.2005).

RICHARDSON Elizabeth, “Linking Strategy and Performance”, **Illumin ltd**, (http://www.illumin.co.nz/files/linking_strategy.pdf Ocak 2003), (22.06.2005).

SEYREK İ. Yücel; Stratejik Planın Yansıması, [http://www.kalder.org.tr/preview_content.asp? contID=720&tempID=1&regID=2](http://www.kalder.org.tr/preview_content.asp?contID=720&tempID=1&regID=2)

TAŞKIN Uğur Serkan, “Kurumsal Performans Yönetimi”, [http://www.ntvmsnbc.com/news/ 251236](http://www.ntvmsnbc.com/news/251236) ,(Erişim, 06.10.2004)

UVM SELF STUDY, “Areas of Emphasis: Strategic Budgeting”, <http://www.uvm.edu>, (Erişim,(01.01.2005)

VETH George, “Driver-Based Planning: A Competitive Advantage”, <http://www.b-eye-network.com>. Ocak 2005.

_____“Kurumsal Planlama, Bütçeleme ve Raporlamada Bir Örnek Çalışma: Teknosa Bütçeleme Projesi”,www.nexum.com.tr/upload/yayin/yayin_928163936.pdf ,(Erişim, 25.08.2005)

_____“Decision-Making Tools”, www.balancedscorecard.org/files/descntls.pdf

_____“Aggregate Metrics And The Balanced Scorecard”,
www.twocw.net/mit/Sloan-School-of-Management/15-904Strategic-Management-IIFall2003/LectureNotes/ ., (Erişim 15.08.2005