

**T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİNDE
BALANCED SCORECARD KULLANIMI VE BİR
MODEL YAKLAŞIMI**

Ali ERBAŞI

DOKTORA TEZİ

**Danışman
Prof. Dr. Osman OKKA**

Konya-2011

**T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİNDE
BALANCED SCORECARD KULLANIMI VE BİR
MODEL YAKLAŞIMI**

Ali ERBAŞI

DOKTORA TEZİ

**Danışman
Prof. Dr. Osman OKKA**

Konya-2011

Bilimsel Etik Sayfası

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

**BİLİMSEL ETİK SAYFASI**

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Öğrencinin Adı Soyadı
(İmza)

Ali ERBAŞI

Doktora Tezi Kabul Formu



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



DOKTORA TEZİ KABUL FORMU

Öğrencinin	Adı Soyadı	ALİ ERBAŞI		
	Numarası	074127001012		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input type="checkbox"/>	Doktora <input checked="" type="checkbox"/>	
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Osman OKKA		
Tezin Adı	Performans Esaslı Bütçelene Sisteminde Balanced Scorecard Kullanımı ve Bir Model Yaklaşımı			

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan başlıklı bu çalışma .15..1.02./2011 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı	Danışman ve Üyeler
Prof. Dr. Osman OKKA	Danışman
Prof. Dr. Bülent PARLAKKAYA	Üye
Prof. Dr. Orhan ÇOBAN	Üye
Doç. Dr. Mikail ALTAN	Üye
Yrd. Doç. Dr. Mehmet YARDIMCIOĞLU	Üye

İmza

Ali Erbaşı
D. Okka
B. Parlakkaya
O. Çoban
M. Altan
M. Yardımcıoğlu

Önsöz

Tez çalışmamın yürütülmesi ve tamamlanması süreçlerinde beni yönlendiren ve ihtiyaç duyduğum her türlü katkıyı sağlayan tez danışmanım ve değerli hocam Prof. Dr. Osman OKKA'ya, çalışma sırasında bana yardımlarını esirgemeyen Prof. Dr. Orhan ÇOBAN ve Prof. Dr. Raif PARLAKKAYA'ya, çalışmamı doktora bursu ile destekleyen TÜBİTAK'a, Türker Alüminyum A.Ş. yetkililerine, çalışanlarına ve bu süreçte en az benim kadar yorulan eşime, anneme ve merhum olan babama şükranlarımı sunarım.

Türkçe Özet Formu



T.C.

SELÇUK ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Ali ERBAŞI	Numarası 074127001012
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme	
	Danışmanı	Prof. Dr. Osman OKKA	
Tezin Adı		Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminde Balanced Scorecard Kullanımı ve Bir Model Yaklaşımı	

ÖZET

Günümüzde işletmeler, kaynaklarını optimal şekilde fonksiyonlarına göre dağıtabilecekleri alternatif yöntem arayışı içerisindeyler. Bu arayış, uzun vadeli stratejilerle-kaynakların kullanımı arasında ilişki kuran performans esaslı modellere doğru yönelimi ön plana çıkarmıştır. Bu amaçla “performans yönetimini” esas alan performans esaslı bütçe modeli kullanılmaktadır. Ancak performans esaslı bütçenin mevcut uygulamalarında, stratejilerin yerleştirilmesi ile ilgili önemli bir problemi bulunmaktadır. Bölümler itibariyle birbirleriyle bağlantısı olmayan strateji tespitleri, kaynakların verimsiz kullanımı sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle performans esaslı bütçenin planlama sürecinde, stratejiler arasında neden-sonuç ilişkisini kurarak, örgütün finansal stratejilerine katkı sağlamayan boş (gereksiz) stratejilerin elimine edilmesini sağlayacak bir modele ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca performans esaslı bütçelerin özel sektör firmalarına uygulanabilmesi için faaliyet ve finansal bütçelerle ilişkisinin kurulması gerekmektedir.

Performans esaslı bütçede balanced scorecard kullanımının firma bütçelerine olan etkisini görebilmek için önce firmanın klasik yöntemde bütçelerinin hazırlanması ve performans esaslı bütçe olmasaydı bütçe sisteminin nasıl yürüyeceğinin ortaya konulması gerekir. İkinci aşamada klasik bütçelerin performans esaslı bütçe haline nasıl getirileceği üzerinde durulur ve performans esaslı bütçe oluşturulur. Bu aşamada bir alüminyum firması üzerinde performans esaslı bütçe uygulanmaya çalışıldı. Bütçeleme sürecine balanced scorecard yöntemi entegre edilerek çok boyutlu finansal performans değerlendirmesinin yapılabileceği bir model tasarlandı. Modelin uygulaması sırasında çalışanlardan, firmanın yönetim yapısından ve tasarımdan kaynaklanan güçlüklerle karşılaştık. Çalışanlardan ve yönetimden kaynaklanan güçlükleri aşabilmek için modelin uygulama süreci zamana yayılmış ve firma çalışanlarının ve yöneticilerinin etraflıca bilgilendirilmesi sağlanmıştır. Tasarımdan kaynaklanan sorunları aşabilmek içinse model esnek bir yapıya dönüştürülerek üzerinde düzenlemeler yapılmıştır. Performans esaslı bütçede balanced scorecard kullanımından sonra firmanın faaliyet ve finansal bütçeleri modele göre yeniden hazırlandı. Sonuçta performans esaslı bütçede balanced scorecard kullanımının firma kârını önemli ölçüde artırdığı görülmüştür.

İngilizce Özet Formu



T.C.

SELÇUK ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Ali ERBAŞI	Numarası 074127001012
	Ana Bilim / Bilim Dalı	Business Administration	
	Danışmanı	Prof. Dr. Osman OKKA	
Tezin İngilizce Adı		Use of Balanced Scorecard in Performance-Based Budgeting System and A Model Approach	

SUMMARY

Businesses are in search of alternative methods today through which they can allocate their resources in an optimal form. This quest features an inclination towards to performance-based models which interrelates between long term strategies and usage of resources. To this end performance-based budget modeling, which is predicated on “performance management”, is used. But performance based budgeting has an important problem related with the settlement of strategies in its existing applications. Strategy detections which are not related with each other considering the parts results in the inefficient usage of the sources. Hence, a model is needed which maintains elimination of inefficient (useless) strategies that does not contribute to the financial strategies of the organization through establishing cause-effect relationship between the strategies in the process of performance based budgeting. Besides, in order to use performance based budgets in private sector companies, its relation with operating and financial budgets must be established.

In order to see the effects of balanced scorecard usage in performance-based budgeting to budgets of firms, it is necessary to make budgets of the firm in classical method first and to put forth how the budget system makes progress if performance-based budgeting was not carried out. In the second phase, it is stressed on how the classical budgets turned into a performance-based budget and performance-based budget is constituted. In this phase, the performance-based budget is tried to be applied on an aluminum manufacturing firm. A model is designed which enables evaluation of multidimensional financial performance by integrating balanced scorecard method to the budgeting process. We come across difficulties deriving from workers, management structure of the firm and model design during the implementation of the model. In order to overcome the difficulties deriving from the workers and administration, it is provided that the process of model implementation is extended to span of time and firm workers and administrators are informed thoroughly. To overcome the difficulties deriving from the design, the model is adapted to a flexible form and arrangements are made on it. After the integration of balanced scorecard in performance-based budget, operating and financial budgets of the firm are rearranged according to model. Results revealed that the integration of balanced scorecard to performance-based budget enhances the firm profit at a considerable rate.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
Bilimsel Etik Sayfası.....	ii
Doktora Tezi Kabul Formu.....	iii
Önsöz.....	iv
Türkçe Özet Formu	v
İngilizce Özet Formu.....	vii
Kısaltmalar ve Simgeler Sayfası.....	xii
Tablolar Listesi	xiii
Şekiller Listesi.....	xv
Giriş.....	1
1. BÖLÜM	
PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMİ VE BALANS SKOR KART YÖNTEMİ	
1.1. Performans Yönetim Sisteminin Amaçları	7
1.2. Performans Yönetim Sisteminin Ana Bileşenleri	8
1.2.1. Performans Planlama	9
1.2.2. Performans Ölçme ve Değerlendirme.....	10
1.2.2.1. Performans Değerlendirme Yöntemleri	14
1.2.2.2. Performans Değerlendirme Sürecinde Yapılan Hatalar	26
1.2.3. Performans Geliştirme	29
1.3. Balans Skor Kart Yöntemi ve Gelişimi	31
1.4. Balans Skor Kart'ın Boyutları.....	37
1.4.1. Finans Boyutu.....	40
1.4.2. Müşteri Boyutu	42
1.4.3. Firma İçi İşlevler Boyutu	44
1.4.4. Öğrenme ve Gelişme Boyutu	46
1.5. Balans Skor Kart'ta Strateji Haritası	48
1.6. Balans Skor Kart'ın Aşamaları.....	51
2. BÖLÜM	
BÜTÇE VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE	
2.1. Bütçeleme Süreci.....	67
2.1.1. Hazırlama Süreci.....	67
2.1.2. Uygulama Süreci.....	74
2.2. Bütçe Teknikleri	76
2.3. Performans Esaslı Bütçenin Tarihsel Gelişimi.....	86
2.4. Performans Esaslı Bütçede Sistem Yaklaşımı	92
2.5. Performans Esaslı Bütçenin Aşamaları.....	96
2.5.1. Stratejik Planlama Aşaması.....	98
2.5.1.1. Planlamanın Planlanması (Hazırlık) Aşaması	102
2.5.1.2. Stratejik Analiz Aşaması	103
2.5.1.3. Stratejik Tasarım Aşaması.....	105
2.5.1.4. Değerlendirme ve Sunum Aşaması.....	109
2.5.2. Performans Programlama Aşaması.....	109
2.5.3. Performans Esaslı Bütçenin Stratejik Uygulaması	113
2.5.4. Performans Ölçme ve Değerlendirme.....	114
2.5.5. Performans Geliştirme (Geri Bildirim)	115
2.6. Performans Ölçütleri/Göstergeleri.....	116

3. BÖLÜM
PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİNDE BALANS SKOR KART
KULLANIMINA İLİŞKİN BİR MODEL YAKLAŞIMI

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	122
3.2. Araştırmanın Kapsamı	126
3.3. Araştırmanın Yöntemi	128
3.4. Araştırmanın Uygulanması	128
3.4.1. Klasik Yöntemle Bütçelerin Hazırlanması.....	128
3.4.1.1. Firmada Faaliyet Bütçelerinin Hazırlanması.....	129
3.4.1.2. Firmada Finansal Bütçelerin Hazırlanması	137
3.4.1.3. Klasik Yöntemde Performans Ölçme ve Değerlendirme ile Geliştirme Süreçleri	139
3.4.2. Performans Esaslı Bütçede Balans Skor Kart Kullanımına İlişkin Model Bütçe Tasarımı	141
3.4.3. Performans Esaslı Bütçede Balans Skor Kart Kullanımına İlişkin Modelin Uygulanması	146
3.4.3.1. Performans Planlama.....	146
3.4.3.1.1. Bütçeleme Hazırlığı.....	146
3.4.3.1.1.1. Uygun Organizasyon Biriminin Seçilmesi, İşletme Birimleri/Ana Şirket Arasındaki İlişkilerin Tanımlanması.....	146
3.4.3.1.1.2. Bütçeleme Kadrosunun Belirlenmesi (Örgütlenme)	147
3.4.3.1.1.3. Bütçe Formatlarının Belirlenmesi	147
3.4.3.1.1.4. Bütçe Periyodunun Belirlenmesi.....	148
3.4.3.1.1.5. Bütçe Takviminin Belirlenmesi.....	148
3.4.3.1.2. Stratejik Planlama	149
3.4.3.1.2.1. Planlamanın Planlanması (Hazırlık)	149
3.4.3.1.2.2. Stratejik Analiz.....	149
3.4.3.1.2.3. Stratejik Tasarım	153
3.4.3.1.2.4. Değerlendirme ve Sunum.....	157
3.4.3.1.3. Performans Programlama	158
3.4.3.1.3.1. Öncelikli Stratejik Amaç ve Hedeflerin Belirlenmesi	158
3.4.3.1.3.2. Performans Hedeflerinin Belirlenmesi	158
3.4.3.1.3.3. Faaliyet ve Projelerin Belirlenmesi	159
3.4.3.1.3.4. Kaynak İhtiyacının Belirlenmesi	159
3.4.3.1.3.5. Performans Ölçüt/Göstergelerinin Belirlenmesi	159
3.4.3.1.4. Faaliyet ve Finansal Bütçelerin Hazırlanması	170
3.4.3.1.4.1. Faaliyet Bütçelerinin Hazırlanması	170
3.4.3.1.4.2. Finansal Bütçelerin Hazırlanması.....	182
3.4.3.1.5. Bütçe Kalemlerinin Belirlenmesi	185
3.4.3.1.6. Bütçe Uygunluğunun Tartışılması ve Bütçe El Kitabı ve Uygulama Planının Hazırlanarak Çoğaltılması.....	187
3.4.3.2. Performans Ölçme ve Değerlendirme	187
3.4.3.2.1. Skor Kartların Oluşturulması	187
3.4.3.2.2. Veri Kaynaklarının ve Frekanslarının Tespiti.....	192
3.4.3.2.3. Sonuçların Belirli Dönemlerde Değerlendirilmesi.....	193
3.4.3.2.4. Bütçenin Raporlanması.....	197
3.4.3.3. Performans Geliştirme.....	198
3.4.3.3.1. Sonuçların Analizi ve Gözden Geçirme	199

3.4.3.3.2. Teşvik Sisteminin Kurulması.....	202
3.4.3.3.3. Geribildirim (Bütçenin Revizyonu).....	204
3.4.4. Modelin Uygulama Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar	204
Sonuç ve Değerlendirme	215
Ekler	223
Kaynakça	238
Özgeçmiş	264

Kısaltmalar ve Simgeler Sayfası

Ar-Ge: Araştırma-geliştirme

BSK: Balanced Scorecard (Balans skor kart)

DİMM: Direkt İlk Madde ve Malzeme

DİG: Direkt İşçilik Giderleri

DPT: Devlet Planlama Teşkilatı

GÜG: Genel Üretim Giderleri

PEB: Performans Esaslı Bütçe

PPBS: Planlama, Programlama ve Bütçeleme Sistemi

PYS: Performans Yönetim Sistemi

Tablolar Listesi

	<u>Sayfa No</u>
Tablo-3.1: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Satış Bütçesi	129
Tablo-3.2: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Üretim Bütçesi.....	130
Tablo-3.3: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık DİMM Bütçesi.....	130
Tablo-3.4: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık DİG Bütçesi.....	132
Tablo-3.5: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık GÜG Bütçesi	132
Tablo-3.6: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Dönem Sonu Stok Bütçesi.....	133
Tablo-3.7: Birim Değişken Maliyetin Hesaplanması.....	133
Tablo-3.8: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Satışların Maliyeti Bütçesi	134
Tablo-3.9: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi	135
Tablo-3.10: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Genel Yönetim Giderleri Bütçesi	135
Tablo-3.11: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Finansman Giderleri Bütçesi	136
Tablo-3.12: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Proforma Gelir-Gider Tablosu...	136
Tablo-3.13: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Proforma Bilanço	137
Tablo-3.14: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Nakit Bütçesi	139
Tablo-3.15: 2011 Yıl Sonu Satış Bütçesi Gerçekleşmesi.....	140
Tablo-3.16: 2011 Yıl Sonunda Düzeltilmiş Satış Bütçesi.....	140
Tablo-3.17: Türksan Alüminyum A.Ş. 2011 Yılı Bütçe Takvimi	148
Tablo-3.18: Türksan Alüminyum A.Ş. 'nin SWOT Matrisi.....	151
Tablo-3.19: Türksan Alüminyum A.Ş. Stratejik Amaç ve Hedefleri.....	156
Tablo-3.20: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Satış Bütçesi (PEB Sonrası)	170
Tablo-3.21: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Üretim Bütçesi (PEB Sonrası) ...	171
Tablo-3.22: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık DİMM Bütçesi (PEB Sonrası) ...	172
Tablo-3.23: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık DİG Bütçesi (PEB Sonrası)	174
Tablo-3.24: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık GÜG Bütçesi (PEB Sonrası)	175
Tablo-3.25: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Dönem Sonu Stok Bütçesi (PEB Sonrası)	176
Tablo-3.26: Birim Değişken Maliyetin Hesaplanması (PEB Sonrası).....	177
Tablo-3.27: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Satışların Maliyeti Bütçesi (PEB Sonrası)	177
Tablo-3.28: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi (PEB Sonrası)	178
Tablo-3.29: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Genel Yönetim Giderleri Bütçesi (PEB Sonrası).....	179
Tablo-3.30: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Finansman Giderleri Bütçesi (PEB Sonrası)	181
Tablo-3.31: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Proforma Gelir-Gider Tablosu (PEB Sonrası)	182
Tablo-3.32: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Proforma Bilanço (PEB Sonrası).....	183
Tablo-3.33: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Nakit Bütçesi (PEB Sonrası)	185
Tablo-3.34: Her Bir Stratejinin Firmaya Maliyeti	186
Tablo-3.35: Türksan Alüminyum A.Ş. BSK'sı	188
Tablo-3.36: Pazarlama Bölümü BSK'sı.....	190

Tablo-3.37: Skor Kartların Veri Kaynakları ve Frekansları.....	192
Tablo-3.38: Pazarlama Bölümü 2011 Yılı BSK Performans Ölçme ve Değerlendirmesi.....	194
Tablo-3.39: Pazarlama Bölümü 2011 Yılı Performans Tablosu.....	196
Tablo-3.40: Pazarlama Bölümü 2011 Yılı Bütçe Gerçekleşmesi Performans Tablosu.....	198
Tablo-3.41: Pazarlama Bölümü 2011 Yılı Hedeften Sapma Tablosu.....	200
Tablo-3.42: 2011 Mali Yılı Pazarlama Bölümü Fark Sıralama Tablosu.....	201
Tablo-3.43: Türksan Alüminyum A.Ş. 2011 Mali Yılı Pirim Dağıtım Tablosu.....	203
Tablo-3.44: Üretim Bölümü Gündüz ve Gece Vardiyalarının Pirim Dağıtım Tablosu.....	203

Şekiller Listesi

	<u>Sayfa No</u>
Şekil-1.1: BSK'nın Boyutları.....	39
Şekil-1.2: BSK'da Strateji Haritası.....	50
Şekil-2.1: Bir Üretim İşletmesinde Genel (Master) Bütçenin Hazırlanması.....	65
Şekil-2.2: Firma Amacı-Faaliyet ve Finansal Bütçeler İlişkisi.....	66
Şekil-2.3: Performans Esaslı Bütçede Girdi-İşlem-Çıktı-Geri Bildirim (Dönüt) İlişkisi	94
Şekil-2.4: Performans Esaslı Bütçe Sistemi ve Alt Sistemleri	97
Şekil-2.5: Firma Performans Programı.....	112
Şekil-3.1: Modelde Performans Yönetim Sistemi ve PEB İlişkisi	142
Şekil-3.2: Modelde Performans Yönetim Sistemi, Bütçeleme Süreci ve PEB İlişkisi	143
Şekil-3.3: Modelde PEB Sürecine BSK'nın Entegrasyonu.....	144
Şekil-3.4: Model Bütçenin Aşamaları.....	145
Şekil-3.5: Türksan Alüminyum A.Ş. Strateji Haritası.....	155
Şekil-3.6: Türksan Alüminyum A.Ş. 2011 Mali Yılı Performans Programı.....	160

Giriş

Günümüzde firmaların uğraştığı önemli problemlerden birisi sınırlı kaynakların en etkin şekilde (optimal) nasıl kullanılabileceğine ilişkin yöntem arayışıdır. Buna ilaveten firmalar, kurumsal yapıya kavuşmak suretiyle, denetim mekanizmaları (hissedarlar-yatırımcılar-devlet) karşısında hesap verme sorumluluğunun gereğini yerine getirebilen yapısal bir model arayışı içerisine de girmektedirler. Bu amacı gerçekleştirebilmek için firmalar, kaynaklarının ilgili firma fonksiyon ve stratejilerine etkili şekilde dağıtılmasını sağlayacak, performansını sorgulayabilecek ve amaç-maliyet ilişkisini kurabilecekleri bir bütçe sistemine ihtiyaç duymaktadırlar. Bu gereksinim, son yıllarda performans esaslı bütçelerin (PEB) kullanımının yaygınlaşmasına sebep olmuştur. Ancak PEB'in uygulamasına bakıldığında, birbirlerinden bağımsız amaçların ve hedeflerin bulunması, bütçe esaslı performans değerlemesinin başarısını önemli ölçüde olumsuz etkilemektedir.

Firmanın planlarını uygularken ulaştığı sonuçlar finansal performansta gelişme elde etmeye neden olmuyorsa, burada iki yönlü bir problemle karşı karşıya kalınmış demektir: Bunlardan ilki tepe yönetiminin, stratejik amaç ve hedefleri belirlerken firma bölümlerinin görüşlerini almadan hareket etmiş olmasıdır. Ancak stratejik amaç ve hedeflerin birebir uygulayıcısı konumundaki bölümlerden gelen yansımalar oldukça büyük önem taşır. İkinci problem ise, finans bölümünün, diğer firma bölümlerinden gelen yansımaları tepe yönetimine daha uygun, sonuca odaklı ve anlaşılabilir şekilde ifade edebilmesi için balans skor kart* gibi çok boyutlu bir yöntemden faydalanmamış olmasıdır. BSK, stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesinde finans fonksiyonunu temsil edebilecek etkili bir sistemdir. Ayrıca BSK gibi denenmiş ve firmanın ortak amaçlarına hizmet edecek bir yöntemin, stratejik amaçlar ve hedefler arasındaki neden-sonuç ilişkisinin oluşturulması noktasında kullanımına ihtiyaç bulunmaktadır. Firmadaki olayların ve işlemlerin muhtemel finansal etkileri ölçülmediğinde de firmanın finansal hedeflerine ulaşmasını zorlaştırmaktadır. Bu sebeple finans bölümü, finansal performansın gelişimine etkisi olmayan stratejik amaç ve hedeflerle ilgili önemli bir sorumluluk taşımaktadır.

* Bu çalışmada balanced scorecard kavramı yerine balans skor kart (BSK) kavramının kullanılması benimsenmiştir.

Eğer firmanın finans bölümü BSK modelini firmanın bütçe sisteminde kullanmışsa yukarıda bahsedilen problem ortadan kalkmakta ve firmadaki olayların ve işlemlerin finansal etkinliği ölçülebilmektedir. Çünkü skor kartta yer alan her ölçü, sonu firmanın stratejik bir konusunu belirten finansal hedeflere bağlanan neden-sonuç ilişkilerinin bir parçası olmaktadır. Skor kart, birbirinden ayrı, aralarında bağlantı olmayan ve hatta çelişkili hedeflerin ortadan kaldırılmasını sağlayıcı bir özellik taşımaktadır. Skor kart dahil edilmiş olan bütçeleme işlemi, firmanın finans, müşteri, firma içi işlevler ve öğrenme-gelişme boyutları arasında kurmuş olduğu etkileşimle kaynakların optimal kullanımını gerçekleştirmiş, finansal etkinliğini yükseltmiş olacaktır.

Yönetim açısından, BSK yöntemi kullanılmış PEB sistemi, firmanın raporlama sistemi üzerinde de etkili olmaktadır. Raporlar genellikle geçmiş veriler kullanılarak hazırlanır ve raporlamaya sebep olan faaliyetlerin etkinliğine ve sonuçta firmanın finansal etkinliğine pek yer verilmemektedir. Bu sebeple ortaklar, yatırımcılar ve raporlama sistemi ile ilgilenenler, genellikle geçmiş verilere dayanılarak hazırlanan raporların gelecekle ilgili muhtemel gelişmeleri göstermemesi sebebiyle, bu raporları eksik görürler ve kendileri raporlara göre gelecekle ilgili tahminlerde bulunmaktadır. Başka bir deyişle, hissedarlar/yatırımcılar bu raporlarda, yatırım yaptıkları veya yapmayı düşündükleri firmaların gelecekteki performanslarını tahmin etmelerine yardımcı olacak bilgileri de talep etmektedirler (Kaplan ve Norton, 1996a: 39). Dolayısıyla bu raporlara, yalnızca geçmiş dönemdeki finansal verilerin değil, firmanın gelecekteki finansal gelişimine yön verecek diğer (müşteri, firma içi işlevler, öğrenme ve gelişme) boyutların da dâhil edilmesi gerekmektedir. Böylece performans değerlendirme yöntemleri nitelik açısından daha da önemli hale gelmektedir. Bu durumda çok boyutlu finansal performans değerlemesinin yapılabileceği bütçe nasıl hazırlanacaktır? Bu sorunun etkin bir şekilde çözülmesi gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı; performans esaslı bütçe ve balans skor kart arasında ilişki kurarak çok boyutlu finansal performans değerlemesinin yapılabileceği bir model bütçe tipi ortaya koymaktır. Modelde tüm firma bölümlerinin görüşleri alınarak stratejik amaç ve hedefler ile performans göstergelerinin oluşturulması, bu kararlar arasındaki neden-sonuç ilişkilerinin belirlenmesi ve tüm bu süreçlerin bütçeyle ilişkilendirilmesi sağlanacaktır. Böylece firmada, birbirleriyle dengeli

bağlantı kurulmuş amaçlar ve hedefler zinciri içerisinde bütçe bağlantıları da kurularak etkin bir performans yönetimi gerçekleştirilebilecektir. Sonuçta firmanın maliyetlerinin düşürülmesi, riskinin azaltılması, verimliliğinin artışı ve aktiflerinin etkin değerlendirilmesi sağlanacağından finansal etkinliği de artmış olacaktır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde, firmalarda oluşturulmak istenen performans yönetim sistemi ile ilgili temel bir çerçeve çizildikten sonra sistemin amaçları ve ana bileşenleri incelenmektedir. Konunun arkasından BSK'da strateji haritasının oluşturulması ve BSK'nın oluşturulması sürecindeki uygulama aşamaları aktarılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, bütçe ve PEB kavramları üzerinde durulmuştur. Bütçeleme süreci, bütçe teknikleri, PEB'in gelişimi, sistematığı ve aşamaları ile performans ölçütleri/göstergeleri ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, PEB'de BSK kullanımına ilişkin bir model bütçe tasarımı yapılmıştır. Burada modelin uygulama sürecinde karşılaşılan sorunlar ortaya konularak etkili bir uygulama için bazı önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.

1. BÖLÜM

PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMİ VE BALANS SKOR KART YÖNTEMİ

Çağımızda tüketiciler, yalnızca mal ya da hizmetin miktarında artış ihtiyacı duymamaktadırlar. Tüketiciler aynı zamanda, teknolojideki ve iletişimdeki gelişmeler sebebiyle mal ve hizmetlerde artan oranlarda nitelik arayışı içerisine de girmişlerdir. Hedef kitledeki bu arayış, firmaları, üretim süreçlerinde nitelik artışını sağlamak ve maliyetleri azaltabilmek için etkin ve verimli çalışma yöntem ve sistem arayışlarına yöneltmiştir. Bu arayışın doğal bir sonucu olarak performans kavramı bugüne kadar kazanamadığı bir önemi kazanmış ve üzerinde çok durulur bir konu haline gelmiştir. Performans; belirlenmiş bir hedefe ulaşma düzeyinin kantitatif veya kalitatif verilerle ifade edilmesidir.

Performans kavramı, işletme literatürüne insan faktöründen en etkin biçimde nasıl yararlanacağı konusuyla girmiştir ve etkin performans yönetimi önem kazanmıştır (Gürüz ve Yaylacı, 2004: 210). Performans yönetimi, kavram olarak ilk defa Beer ve Ruth tarafından 1976 yılında kullanılmıştır. Beer ve Ruth'a (1976) göre performans yönetimi; yöneticilerin yardımcı ve yapıcı bir yolla geri bildirimlerini ilettikleri ve gelişme planlarının yaratıcı fikirlerle desteklendiği bir sistemdir (Aktaran: Öztürk, 2006: 39). Performans yönetimi; firmanın stratejik, taktik ve operasyonel amaçlarının gerçekleştirilmesinde birey, takım, bölüm ve firma hedeflerinin tespiti, başarının ölçülmesi, değerlendirilmesi ve artırılmasına yönelik gelişim planları oluşturulması amacıyla kurulan sistem olarak tanımlanabilir. Performans yönetimi; belli bir zaman dilimi içerisinde çalışanların davranış ve başarılarına ilişkin ölçme ve değerlendirmelerin yapıldığı ve böylece firmanın belirlenmiş amaçlara ne derece ulaşabildiğinin tespit edildiği bir süreç olarak düşünülebilir.

Avrupa ve Amerika'da birçok firma, performans yönetim sistemi ile üretim artışı arasında bir bağlantı olduğunu raporlarında ifade etmişlerdir (de Bruijn, 2002: 580). Dolayısıyla performans yönetim sistemi ile üretim artışı arasında bir ilişkinin var olduğu söylenebilir.

Çalışanların verimliliği ile firma verimliliği arasında da doğrusal bir ilişki vardır. Başka bir deyişle çalışanların verimliliğini artırmak, firmanın verimliliğine katkı sağlayacaktır. Dolayısıyla performans yönetim sisteminin ana kaynağı insandır ve performans yönetim sistemi, insanın bulunduğu bütün sistemlerde vardır.

Günümüz rekabet ortamında firmaların en değerli kaynağı olan insan gücünün doğru yönlendirilmesi, firma ve çalışanların çıkarları açısından önem arz etmektedir. Firmaların gelişimi ve büyümesi için insan kaynağının doğru, etkin kullanımı ve adil değerlendirilmesi gerekmektedir (Sertgöz, 2005: 64). Bu gereksinimin karşılanması, performans yönetim sisteminin tasarımı sürecindeki başarıya bağlıdır.

Bir firmada performans yönetim sistemi kurgulanırken, sistemde birtakım unsurların olması gerektiği söylenebilir. Bu unsurlar; vizyon, misyon, ilkeler, stratejik amaç ve hedefler, faaliyet ve projeler, performans hedefleri ve performans ölçütleri/göstergeleridir. Performans yönetim sisteminin içeriğini oluşturan bu unsurları kısaca açıklamakta fayda vardır:

Vizyon; firmaların “ne olmak istiyoruz?” sorusuna vereceği cevaptır ve ileriye görme gücüdür (Kovancı, 2001: 57; Şentürk, 2005b: 89). Vizyonun en önemli işlevi, firma stratejilerinin, amaç ve hedeflerinin belirlenmesinde yol gösterici olmasıdır (Durna ve Eren, 2002: 55). Vizyon firmanın geleceğini sembolize eder ve uzun vadede neleri yapmak istediğini ortaya koyar. Firmalarda performans yönetim sisteminin çatısını oluşturan vizyon, farklı firma bölümleri arasında birleştirici bir unsurdur ve bu yüzden çok bölüme sahip firmalarda daha da önemli, koordine edici ve yol gösterici bir role sahiptir.

Misyon; firma faaliyetlerinin amacını tanımlayan ve onu diğer firmalardan farklı kılan anlatımdır. Başka bir deyişle misyon, firmanın ürün, pazar ve teknoloji alanlarında stratejik karar vericilerinin önceliklerini ve değerlerini yansıtan bir vurgudur (Pearce ve Robinson, 2000: 12). Comerford ve Callaghan’a göre (1985: 10) misyon; firmanın var oluş nedenini ve temel amacını açıklayan bir unsurdur. Firmaların belirleyeceği misyonun iki önemli işlevi bulunmaktadır. Bunlar, çalışanların tümüne ortak yön vermesi ve örgütü benzerlerinden ayırt eden bir özellik taşımasıdır (Ülgen ve Mirze, 2007: 178). Misyon; firmanın “ne yapmak istiyoruz?” sorusuna verdiği cevaptır. Vizyon bildiriminde firma, ne olmak istediğini sorgularken; misyon bildiriminde şu anda ne yaptığı ve neye inandığını

sorgulamaktadır. Bu kapsamda vizyon, gelecek temelli bir bakış açıсыyken; misyon, daha çok günün şartlarıyla ilgilenmektedir.

İlkeler; firmanın temel değer ve inançlarını ifade eden, firma yönetiminin temel davranışlarını belirleyen bir unsurdur. İlkeler, firmadaki her tür stratejinin geliştirilmesi ve yürütülmesinde rehberlik eden faktörlerden oluşur (Dinçer, 1998: 30).

Stratejik amaçlar; firmanın belirli bir dönemde ulaşmayı hedeflediği genel sonuçlardır. Bu sonuçlar, firmanın her bir stratejisinin sınıflandırılmasına ve sonuçlarının değerlendirilebilmesine olanak tanır. Bu yüzden stratejik amaçlar, firmanın “Nereye ulaşmak istiyoruz?” sorusuna verdiği cevaptır. Stratejik amaçlar, firmanın ulaşmak istediği yeri tarif ettiği için önemli gerekçeler oluşmadıkça değiştirilmemelidir.

Stratejik hedefler; stratejik amaçların gerçekleştirilmesine olanak sağlayacak alt amaçlardır. Stratejik hedefler, stratejik amaçlardan daha kısa vadeli, çıktıya odaklı, sayısal olarak ifade edilen, ölçülebilir ve ayrıntılı amaçlardır. Ancak stratejik hedefler, bağlı olduğu stratejik amaçlara aykırı olmamalıdır. Firmayı her stratejik amacına ulaştıracak alt hedefler bulunur. Başka bir deyişle stratejik hedefler, stratejik amacın alt unsurlarıdır. Bu yüzden bir stratejik amaca ait birden fazla stratejik hedef bulunabilir.

Faaliyet ve projeler; belirlenmiş olan stratejik amaçlar ve bu amaçlara ait stratejik hedeflerin ne şekilde ve kimlerin sorumluluğunda gerçekleştirileceğinin açık şekilde tanımlanmasıdır. Faaliyet ve projeler, firmanın “Gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz?” sorusuna verdiği cevaptır. Faaliyet ve projelerin tanımlanması aşamasında, bu eylemlerin başlama ve bitiş tarihleri ile eylemlerden sorumlu/yetkili olan kişi/kişilerin açıkça belirlenmesi gerekmektedir. Firma, stratejik bir hedefine ulaşabilmek için birçok faaliyet/proje planlamış olabilir. Bu faaliyet ve projeler, belirli bir öncelik sırasına alınmalıdır. Öncelik sırasından kasıt, mevcut ya da tahmin edilen gelir ile istenen her faaliyet ve projenin yapılamamasıdır. Bu kapsamda firmalar, stratejik hedefe ulaşmak açısından daha önemli olan ve ivedilik gösteren faaliyet ve projelerini öncelikle planlarına dahil etmelidirler.

Performans hedefi; belirlenmiş olan stratejik hedeflerin kaynak tahsis edilerek bir mali yılda ulaşılmak istenen kısmını ifade eder. Stratejik hedef için orta vadeli

tanımlamalar yapılırken, performans hedefinde sadece ilgili mali yıl içerisinde yapılması gerekenlere ilişkin performans seviyeleri verilir. Bir sonraki aşamada performans ölçütleri/göstergeleri tespit edilir. Bu yüzden performans hedeflerinin ölçülebilir olması gerekir. Performans hedefleri ölçülebilir olmazsa, bu hedeflere ne ölçüde ulaşılabildiğini değerlendirmek güçleşir.

Performans ölçütü/göstergesi; firma uygulamalarının, planlar ile ne derece örtüştüğünün tespit edilmesinde kullanılan araçlardır. Başka bir deyişle performans ölçütü/göstergesi; firma performansının ne düzeyde olduğunun belirlenmesi ve bu sayede belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşmada ne derece başarılı olunduğunun tespitinde kullanılan araçlardır. Her firmanın kurumsal yapısına ve diğer niteliksel ve niceliksel özelliklerine uygun performans ölçüt/göstergelerinin oluşturulması, performans yönetim sisteminin başarısı için önemli bir koşuldur. Her ne kadar tanımlarımızda performans ölçütü ve göstergesi kavramı aynı anlamdaymış gibi kullanılsa da, esasen iki kavram birbirlerinden farklıdır. İlerleyen bölümlerde iki kavram arasındaki fark ortaya konulacaktır.

1.1. Performans Yönetim Sisteminin Amaçları

Firmaların temel amacı, ortakların refah seviyelerinin (servetlerinin) maksimizasyonu olduğuna (Okka, 2006: 14) ve bunu başarabilmesinin yolu müşterilerin memnuniyetine bağlı olduğuna göre, yönetim prensiplerinin de buna göre düzenlenmesi gerekmektedir. Etkili, verimli ve modern yönetim tekniklerine uygun bir anlayış sergileyen yönetim, bunu yalnızca üstün performans çabası ile yerine getirebilir.

Firmalarda performansın artırılmasına ilişkin yöntem arayışı içine girmeyi ve yeniden yapılanmayı gerekli kılan dört temel açık bulunmaktadır. Bunlar; stratejik açık, performans açığı, bütçe açığı ve güven açığıdır. Bu dört açık, aynı zamanda yönetimde değişim çabalarının temelinde yatan sorunlara kapsamlı bir çerçeve sunmaktadır. Stratejik bir bakış açısından ve uzun vadeli planlamadan yoksun şekilde yönetilen firmalar, gelirlerini aşan harcamalara yönelmekte ve kaynaklarını verimli kullanamayarak bütçe açığı oluşturmakta; tüketicilerin beklentilerini karşılayamayarak performans açığı vermekte; bu verimsiz yönetim süreci çeşitli yozlaşmalarla birleştiğinde ise tüketicilerin firmaya olan güvenini eritmektedir

(Dinçer ve Yılmaz, 2003: 65-66). Firmalarda performans yönetim sisteminin oluşturulması ve uygulanmasıyla, söz konusu dört temel açığın kapatılmasına uygun zemin hazırlanması amaçlanmaktadır.

Çalışanın firmadaki performansı üzerinde geri bildirim almaya, başka bir deyişle işini üstünün veya çalışma arkadaşlarının gözünde nasıl yaptığı ile ilgili bilgi almaya ihtiyacı vardır. Bu geribildirim, kendisine bulunduğu noktayı objektif olarak görme imkânı tanımakla birlikte çalıştığı firma tarafından dikkate alındığı ve yaptıklarının bir değeri olduğu gerçeğini görerek kendisini geliştirmesi için fırsat sağlayacaktır. Bir firmada performans değerlendirmenin varlığı bile çalışana, firmanın, onun bireysel gelişimi ve performansı ile ilgilendiği bilgisini verecektir. Her şeyden önce çalışan, bu süreç boyunca üstü ile işiyle ilgili (iş yoğunluğu sebebiyle genelde ihmal edilen) yapılandırılmış ve formal bir etkileşim içine girecek, gelişimi için neler yapılabileceğini düşünecek, kendisinin ve firmanın geleceğini değerlendirebilecektir (Sertgöz, 2005: 64). Performans yönetim sistemi, çalışanların işlerinde başarılı olmalarını ve bu şekilde işveren ve çalışanların, başarılar sonucundaki kazanımları paylaşmalarını sağlar (Jandt, 2002: 137).

Performans yönetim sisteminin amacı, çalışanların bireysel performanslarını ve örgütün toplam performansını ortaya koymak ve performans eksikliğinin varlığında nedenlerini tespit ederek sorunların giderilmesine yönelik geliştirme alternatifleri üretmektir. Bu alternatifler, firmanın çeşitli stratejik, taktik ve teknik kararlarına hizmet eder. Başka bir deyişle performans yönetim sistemi, firmanın rasyonel kararlar alabilmesini sağlayacak destek hizmeti verir.

Firmalarda performans yönetim sistemi çıktılarının temel kullanım alanları incelendiğinde genel olarak; bireysel ve örgütsel eğitim ihtiyacının belirlenmesi, insan kaynakları planlaması, stratejik plan hazırlanması, terfi ve atamalar, ücret yönetimi, kariyer yönetimi, motivasyonel unsurların tespiti, iş rotasyonu, iş geliştirme, iş zenginleştirme, işten uzaklaştırma, işe son verme ve kararların belgelendirilmesi gibi pek çok olayda kullanıldığını söyleyebiliriz.

1.2. Performans Yönetim Sisteminin Ana Bileşenleri

Performans yönetim sisteminin ana bileşenlerinin neler olduğu konusunda literatürde birçok çalışma (Barutçugil, 2002: 134; Halis ve Tekinkuş, 2003: 178-191;

Saran, 2004: 190-191; Özsoy, 2005: 6-7; Çetin, 2006: 83-107; Dilsiz, 2006: 95-116; Gözütok, 2006: 78-86; Güneş, 2006: 10-19; Taşcıoğlu, 2006: 80-84; Ağkuş, 2007: 13-16; Bilecen, 2007: 9; Cantekinler, 2007: 31-33; Erdem, 2007: 17-37; Erdoğan, 2007: 16; Işıl, 2008: 22-28; Luecke, 2008: 45-116; Uyargil, 2008: 81-150; Çimen, 2009: 6-19) yapılmıştır. Çok farklı sınıflandırmalar mevcut olmakla birlikte biz, performans yönetim sisteminin bu çalışmalardan farklı üç temel unsurdan oluştuğunu düşünmekteyiz. Yönetimin planlama, örgütlenme, yöneltme, koordinasyon ve denetim gibi tüm fonksiyonlarında var olan bu bileşenler; esas itibariyle amaç ve beklentilerin tanımlandığı, ileriye yönelik stratejilerin ve ölçüm kriterlerinin belirlendiği **performans planlama**; önceden belirlenen hedef ve amaçlar doğrultusunda geliştirilen performans ölçüt/göstergeleri ile süreçlerin işleyişlerinin kontrol edilerek planlanan ve gerçekleşen başarı düzeyleri arasındaki sapmaların ortaya çıkarıldığı **performans ölçme ve değerlendirme**; ölçme ve değerlendirme sonuçlarında tespit edilen sapmaların düzeltilmesi için iyileştirmelerin yapıldığı **performans geliştirme** aşamalarından oluşmaktadır.

1.2.1. Performans Planlama

Hedef belirleme ve insanları hedeflerin gerçekleşmesinden sorumlu tutmak yaygın bir yönetim uygulaması olagelmıştır. Küçükten büyüğe, özelden kamuya neredeyse her organizasyon ilerlemeyi teşvik etmenin bir yolu olarak belli seviyede finansal ve finansal olmayan hedefler belirlemektedir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 387). Firmalarda hedeflerin belirlenme süreci performans planlama olarak adlandırılır.

Planlar, performans yönetim sisteminin temel bilgi kaynaklarıdır. Performans planlama; birey, takım, bölüm ve firma performansının ölçülebilmesine olanak sağlayacak stratejik amaçların, hedeflerin, performans hedeflerinin, faaliyet ve projelerin, göstergelerin ve uygulama yöntemlerinin belirlendiği aşamadır. Firmanın yönetim kademelerinden en alt seviyedeki çalışanlarına kadar herkesin bu sürece dahil olması sağlanmalıdır. Çalışanlardan habersiz şekilde yapılacak olan hedef tespitleri, firmanın performans seviyesini olumsuz yönde etkileyecektir. Performans yönetim sisteminin çatısını oluşturan performans planlama sürecinde, yapılacak çalışmaların formal düzeyde olmasına önem verilmelidir. Çünkü formal yapıdaki uygulamalar, işin daha ciddi şekilde ele alınmasına olanak sağlayacaktır.

Performans planlamanın ne sıklıkta yapılacağını etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Kişinin yaptığı işin niteliği, deneyimi, işindeki çalışma süresi, kendine güveninin olup olmadığı, fiili performans düzeyi gibi konular yöneticinin planlamayı ne sıklıkla yapacağını belirleyen hususlardır. Çoğu yönetici tarafından bir yıl olarak düşünülse de, bazı durumlarda bu sürenin kısaltılarak performansın daha sık planlanması gerekebilir (Uyargil, 2008: 90). Başka bir deyişle, hedeflerin sık sık revize edilmesini gerektiren durumlarda performans planlamanın kısa sürelerde yapılması gerekmektedir.

Performans planlamayı, sadece stratejik planlamada öngörülen hedeflere ulaşım derecesi ile ya da firmanın mali performansının ölçülmesi ile sınırlı gören yaklaşımlar söz konusudur. Oysa performans planlama, bir firmanın etkinlik ve verimliliğinin artırılması için yapılması gereken çalışmaların tümünü kapsamalıdır. Bu doğrultuda, belirlenen hedeflere ulaşım derecesi, bütçenin etkinliği, firmada kullanılan tüm mali, beşeri ve fiziki kaynakların etkin ve verimli kullanımı; bunların sağlanabilmesi için firmanın bir bütün olarak kapasitesinin geliştirilmesi gibi çalışmalar, performans planlamanın kapsamı dahilinde yer almalıdır (Şentürk, 2005a: 111-112).

1.2.2. Performans Ölçme ve Değerlendirme

Performans yönetim sistemi, ulaşılmak istenen amaç ve hedeflerin önceden tespit edilmesini gerektirir. Bu doğrultuda performans planlama ile belirlenen amaç ve hedefler ile ölçütler/göstergeler esas alınarak ölçümler yapılmaktadır. Performansın belli ölçütlere/göstergelere göre belirlenmesi hususunda gözlemlerin, sayı ve sembollerle ifade edilmesine performans ölçümü adı verilmektedir.

Performans ölçümü firmanın mevcut durumunun fotoğrafını çekerek hedeflerine ulaşmış veya ulaşmadığı ile ilgili bilgiler verir. Ancak ölçüm sonuçlarına bakarak firmanın başarılı veya başarısız olduğu sonucuna varılmamalıdır. Performans sonuçlarının hedeflerden sapması, dışsal faktörler gibi firmanın tamamen kontrolü dışındaki beklenmeyen olaylardan kaynaklandığı durumlarda firmayı başarısız olarak değerlendirmek doğru değildir. Ancak, ayrıntılı bir performans değerlendirme sonunda firmanın başarılı veya başarısız olup olmadığı ve bu sonucun

neden kaynaklandığı hakkında yargıya varılabilmek mümkündür (Yenice, 2006: 124).

İşletme yazınında başarımların değerlendirilmesi (Tarlan ve Tütüncü, 2001: 141), personel değerlendirme (Kestane, 2003: 131), işgören değerlendirilmesi, verimliliğin değerlendirilmesi, çalışmanın değerlendirilmesi ya da kamu yönetimi yazınında tezkiye, sicil (Akyüz, 2006: 82) gibi kavramlarla ifade edilen performans değerlendirme; yapılan ölçümler sonucunda çalışanların, belirlenmiş olan hedeflere ne derece ulaştığına veya işin gerektirdiği yetkinlikleri ne derece kazandığına dair tespitler yapmaktır. Bu tespitler, çalışanın işle ilgili davranışları, tutumları ve iş çıktıları üzerinden yapılmaktadır. Burada firma ve çalışan açısından olmak üzere iki taraflı bir amaç gözetilmektedir. Firma açısından performans değerlendirme sonuçları, çalışanların gerçek performanslarıyla olması gereken performansı arasındaki boşluğu (farkı) ortaya çıkararak bu farkı azaltmak veya ortadan kaldırmak için harekete geçme fırsatı oluşturmaktadır. Çalışan açısından performans değerlendirme ise, çalışanın firmanın kendisinden ne beklediğini anlayabilmesine ve bu beklentileri ya da hedefleri gerçekleştirmek için neler yapması gerektiğini görmesine olanak tanımaktadır (Sertgöz, 2005: 63). Kişilerin zaman zaman kendileri ya da çevresi tarafından gözden geçirilmeleri, işgal ettikleri rolün gereklerini ne derece yerine getirdiklerini görmek bakımından önemlidir (Pehlivan, 2008: 172).

Performans değerlendirme, firma ve çalışanın gelişimini sağlayacak unsurların neler olduğunun tespiti açısından son derece önemli bir aşamadır. Performans değerlendirme; planlanan performansın ölçülmesi sonucunda yönetime geribildirim sağlayarak performansın geliştirilmesine odaklanan bir süreçtir.

Wiese ve Buckley (1998) performans değerlendirmenin yasal olarak ilk kez 1813'te Amerikan ordusu ve hükümeti tarafından üstün performans gösteren çalışanların daha üst mevkilere yerleştirilmesi amacıyla kullanıldığını belirtmektedirler. Performans değerlendirmeleri bu dönemlerde ordudaki askerlerin terfi, işten çıkarma, işe alma ve ücret yönetimi kararları için kullanılmıştır. Ancak kullanılan bu araçların öznel olması, sağlıklı kararlar verilmesini güçleştirmiş ve zamanla kullanımını kaybetmiştir (Aktaran: Akşirin, 2008: 37). Firmalarda çalışanların performanslarının sistematik olarak değerlendirilmesinin ilk örnekleri ise, 1900'lü yılların başlarında yine ABD'de kamu kurumlarında ortaya çıkmıştır.

Daha sonraları, F. Taylor'un iş ölçümü uygulamaları aracılığıyla çalışanların verimliliklerini ölçmesi sonucu, performans değerlendirme kavramı firmalarda bilimsel olarak ele alınmaya başlamıştır. Birinci Dünya Savaşı'nı izleyen yıllarda, kişilik özelliklerini ölçüt olarak alan çeşitli performans değerlendirme teknikleri geliştirilmiştir. Ancak 1950'li yıllardan sonra kişinin ürettiği iş ya da sonuçlara yönelik ölçütleri temel alan teknikler, ABD'deki örgütlerde daha yaygın olarak kullanılmaya başlamıştır. Ayrıca bu yıllardan sonra yönetici ve beyaz yakalı personelin performansının değerlendirilmesi, mavi yakalılara oranla daha önem kazanmıştır. Türkiye'deki uygulamalarsa, ilk kez kamu kesiminde başlamıştır. Özel sektörün gelişmesi ile konuya olan ilgisinin artması ve işletme biliminin yaygınlaşması sayesinde uygulamalar başlamış ve son yirmi yılda giderek gelişmiştir (Uyargil, 2008: 2).

Türkiye'de performans değerlendirme çalışmalarının ilk uygulaması, 1948 yılında Karabük Demir Çelik Fabrikalarında gerçekleştirilmiştir. Daha sonra Sümerbank, Makine ve Kimya Endüstrisi, Devlet Demir Yolları vb. kamu kuruluşlarında, 1960 yılından itibaren de bazı özel sektör firmalarında uygulama alanı bulmuştur (Bingöl, 1993: 21).

2003 yılında yürürlüğe giren 4857 sayılı İş Kanunu'nun 18. maddesinde kanun koyucu "Otuz veya daha fazla işçi çalıştıran işyerlerinde en az altı aylık kıdemi olan işçinin belirsiz süreli iş sözleşmesini fesheden işveren, işçinin yeterliliğinden veya davranışlarından ya da işletmenin, işyerinin veya işin gereklerinden kaynaklanan geçerli bir sebebe dayanmak zorundadır" demiştir. Performans değerlendirme sisteminin işletme ve işyerine uygun olması, performans standartlarının önceden işçilere bildirilmesi, işçinin bağlı olacağı performans kriterlerinin somut ve ölçülebilir olması ve çalışanın performans yetersizliğinin işyerinde ve işin yürütümünde olumsuzluğa yol açması koşulları ile birlikte performans değerlendirme, iş sözleşmelerinin fesh edilmesinde önemli bir kriter haline gelmiştir (Akı ve Demirbilek, 2010: 87-90). İş sözleşmelerinin sona erdirilmesinde performans değerlendirme sistemi sonuçlarının yasal bir belge niteliği kazanması sonucunda, işverenlerin konuya ilgisi son yıllarda daha da artmıştır (Uyargil, 2008: 2).

"Performans değerlendirme konusu muhasebe, insan kaynakları yönetimi, pazarlama, iktisat, psikoloji ve sosyoloji gibi farklı disiplinlerden akademisyenler

için oldukça ilgi çekici bir konu olmuştur (Marr ve Schuima, 2003: 680). Bu nedenle son yıllarda performans değerlendirme konusunda araştırmalar yapan kurum ve yayınlanan makale ve kitap sayısında önemli artışlar görülmektedir. Neely (1999: 207) 1994 ve 1996 yılları arasında performans değerlendirme ile ilgili 3.615 makale yayınlandığını belirtmiştir. Bu bulgu, performans değerlendirme ile ilgili her iş günü için 5 saatte bir yeni makalenin yayınlandığı anlamına gelmektedir. Aynı konuda sadece ABD’de iki haftada bir yeni kitap yayınlanmaktadır” (Aktaran: Güner, 2006: 19-20).

Tüm bu gelişmelere rağmen günümüzde hala birçok yönetici, performans değerlendirmeyi ya hiç yapmamakta ya da doğru şekilde yapmamaktadır. Yöneticilerin çoğu, performans değerlendirmeyi çelişkilerle dolu algılamaktadır. Yöneticiler özellikle alt kademe çalışanlarına negatif geri bildirimlerde bulunmaktan rahatsızlık hissi duymaktadır. Performans değerlendirmeler, yöneticilerle elemanları arasındaki performans değerlendirme sonuçları konusunda meydana gelen anlaşmazlıklara ve böylece kişisel çatışmalara yol açabilmektedir. Çalışanlar çoğu zaman sadece kendi performansları ile ilgili abartılı değerlendirme sonuçları oluştuğunda tatmin olmaktadır. Alt kademe çalışanları, performans değerlendirme sonuçları düşük olduğunda ya da özellikle beklentilerinden daha kötü olduğunda yöneticilerine misillemelerde bulunmakta ya da olumsuz çıkışlar yapmaktadırlar (Süngü, 2004: 1).

Hangi amaçla yapılırsa yapılsın, etkin bir performans ölçme ve değerlendirmenin basit, pratik, güvenilir, geçerli ve kabul edilebilir olması gerekmektedir (Süngü, 2004: 17-20; Erdoğan, 1991: 221-222). Performans ölçme ve değerlendirme sürecinin, bilimsel ve objektif olabilmesi için mutlaka somut ve ölçülebilir veriler üzerinden yürütülmesine önem verilmelidir (Sertgöz, 2005: 67).

Performans ölçme ve değerlendirme sürecinde, öncelikle değerlendirme standartları belirlenir. Daha sonra değerlendirmenin hangi periyotlarda yapılacağı tespit edilir ve değerlendirmeyi yapacak olan değerlendiricilerin seçimi gerçekleştirilir. Değerlendirme sürecine kişinin kendisi (öz değerlendirme), yöneticisi (üstü), takım arkadaşları, astları, müşteriler ve tedarikçiler katılabilir. Tespit edilmiş olan değerlendiriciler, değerlendirme konusunda eğitime tabi tutulduktan sonra

firmadaki tüm çalışanlara süreçle ilgili bilgiler verilir ve performans ölçme ve değerlendirme süreci böylece başlamış olur.

1.2.2.1. Performans Değerlendirme Yöntemleri

Performans yönetim sisteminin oluşturulabilmesi için gerekli en önemli şartlardan biri, firma için geçerli bir ölçüm modelinin geliştirilmesidir. Hangi unsurların, hangi aralıklarda, hangi ölçütlerle ve ne zaman ölçüleceğini belirleyen bir modelin sağlıklı oluşturulamaması durumunda performans yönetiminden yarar sağlanamaz (Şentürk, 2005a: 35). Uygun ölçüt/göstergeler ve doğru değerlendirme yöntemi seçilmeyecek olursa, performans yönetim sisteminden fayda elde etmek mümkün olmamakla birlikte sistemin varlığı, firmaya zarar verebilir.

Performans değerlendirmeye ilişkin yöntemler; firmanın yapısı, yönetimin amaçları, çalışanların beklentileri, çevre, teknolojik faktörler vb. unsurlara göre değişebilir. Yöntemler günümüze, geçen zaman içinde değişerek ulaşmıştır. Her yeni yöntem, eskisini düzeltmeye yöneliktir (Yücel, 1999: 112).

Bir performans değerlendirme sisteminin iyi olup olmadığını gösteren en önemli kriter, performansı ölçmede kullanılan yöntemdir. Değişik bireyler için farklı değerlendirme sistemleri uygulamak yöneticinin ön yargısını gösterir ve buradan elde edilecek sonuçlar adil ve geçerli sayılmaz (Gürüz ve Yaylacı, 2004: 212-213).

Performans değerlendirme yöntemleri; çalışanların, değerlendirme süreçlerinin gelişiminden haberdar olması ve sürece katılımı açısından açık, yarı açık ve kapalı olmak üzere üçe ayrılır. Geçmişteki performans değerlendirme yöntemleri daha çok kapalı ve yarı açık süreçler olarak sınıflandırılabilir. Çünkü bu yöntemlere göre performans değerlendirme sürecinin ne şekilde, hangi ölçüt/göstergeler kullanılarak yürütüldüğünden ve kimler tarafından değerlendirildiğinden çalışanların haberleri olmamaktaydı. Son dönemlerde gerçekleştirilen performans değerlendirme süreçlerinde ise çalışanlar, kimler tarafından değerlendirildiklerini ve o anda sürecin hangi aşamasında olduğunu bilmektedirler. Bu sebeple performans değerlendirme yöntemlerinde kapalıdan açığa doğru bir eğilim gözlenmektedir (Yalım, 2005: 58-59).

Performans değerlendirmede kullanılan pek çok yöntem mevcut olmakla birlikte bu konuda yapılan çalışmalar incelendiğinde sınıflandırmaların iki farklı

şekilde yapıldığını görmekteyiz. Kimi çalışmalar; kişilerarası karşılaştırmalara dayalı yaklaşımlar, ortak performans kriter ve standartlarına dayalı yaklaşımlar ve bireysel performans standartlarına dayalı yaklaşımlar olmak üzere üçlü bir sınıflandırmaya gitmektedir. Daha yaygın olarak birçok çalışma ise; geleneksel değerlendirme yöntemleri ve çağdaş değerlendirme yöntemleri olmak üzere ikili sınıflandırmayı kullanmaktadır. Çalışmamızda, literatürde daha yaygın olarak kullanılan geleneksel ve çağdaş değerlendirme yöntemleri olmak üzere ikili sınıflandırma esas alınmaktadır.

a) Geleneksel Performans Değerlendirme Yöntemleri

Geleneksel performans değerlendirme yöntemleri; serbest anlatım (kompozisyon), kritik olay, sıralama, kontrol listesi, dereceleme, grafik değerlendirme, davranışsal temellere dayalı dereceleme ölçekleri yöntemi, doğrudan indeks, işaretleme listesi ve iş standartları yöntemi olarak sınıflandırılabilir.

Serbest Anlatım (Kompozisyon) Yöntemi: Tanımlayıcı metin tipi değerlendirme (Gavcar vd., 2006: 35) ya da metin değerlendirmesi olarak da adlandırılan bu yöntemde değerleyici, değerlendirdiği kişi ile ilgili görüş ve düşüncelerini bir veya birkaç paragraf halinde dile getirir. Başka bir deyişle değerleyici, değerlendirdiği kişinin güçlü ve zayıf yönlerini ortaya koyan bir metin hazırlar. Değerleyicinin ifade gücü çekmesi, öznel yargıların ön planda olması (subjektiflik), anlatım serbest nitelikte olduğu için yazının oldukça uzun veya az olabilmesi, değerlendirme sürecinin uzun zaman alması ve karşılaştırma olanağının çok zor olması gibi sakıncaları bulunmaktadır.

Kritik Olay Yöntemi: İlginç olay yöntemi olarak da adlandırılan (Örücü vd., 2003: 54) kritik olay yöntemi, 2. Dünya Savaşı sırasında pilotları iniş ve kalkış konusunda yetiştirmek amacıyla geliştirilmiştir (Akşirin, 2008: 38). Bu yöntemde değerlendirici, değerlendirilen çalışanı iş başında gözlemler ve onun olumlu ve olumsuz yönlerini kaydeder. Bu kayıtlar, çalışanın üstün ve zayıf yanlarının ortaya konulması bakımından önem taşımaktadır.

Bu yöntemde kritik olayların önceden saptanmış olması gerekir. Örneğin, bir satış elemanının müşteriye davranışı, takım arkadaşlarıyla ilişkileri, olumlu ve olumsuz iş tutumları ele alınabilir. Kritik olay yönteminde, belirli bir dönemde

çalışanların tutum ve davranışlarının takibi söz konusu olduğundan değerlendirme objektif bir nitelik kazanır. Böylece gözlemler sonucu elde edilen verilere göre olumsuz davranış ve olaylarla ilgili çalışanlara geribildirim sağlanır ve onun gelişmesine yardımcı olunur. Yöntemin önemli zaaflarından biri, değerlendirilen çalışanların sürekli gözlemlenmelerini bilerek tedirgin olmalarıdır. Bunun yanı sıra bu yöntemle kişiler arası performans farklılıklarını ortaya çıkarmak mümkün değildir. Yöntemde kişinin karakterinden ziyade davranışları değerlendirilir. Yöntemin başarısı için değerleyicinin iyi analitik becerileri olmalı ve düzgün ve dürüst tanımlar yapabilmesi gereklidir. Ayrıca kritik olarak nitelendirilecek olay ve davranışların seçimine özen gösterilmelidir (Paksoy, 2006: 30-31). Kritik olay tekniğini uygulamak biraz zahmetlidir. Ancak, veriler bir kere toplandıktan ve belli bir hacme ulaşıldıktan sonra, pek çok ölçme aracının geliştirilmesine katkıda bulunur (Ergin, 2002: 145). Kritik olay yöntemi, büyük ve geniş faaliyet alanlarına sahip firmalarda kullanılması zor bir yöntemdir.

Sıralama Yöntemi: Karşılaştırma yöntemi (Ranking Method) olarak da adlandırılan sıralama yöntemi, çalışanların genel başarı durumlarına veya değerlendiricinin genel izlenimine göre yapılan bir değerlendirmedir (Argon ve Eren, 2004: 230). Basit sıralama, çiftli karşılaştırma ve zorunlu dağılım sıralaması olarak çeşitlere ayrılan sıralama yöntemi, çalışanlar arasındaki gerçek farklılıklar hakkında bilgi vermez (Ergin, 2002: 142-143).

Basit sıralama yönteminde değerlendirici, çalışanları en başarılı olanından en başarısız olanına doğru kağıt üzerinde sıralar. Uygulaması en kolay ve en ekonomik değerlendirme yöntemidir.

Çiftli karşılaştırma yönteminde değerlendirici, kağıt/kart üzerinde isimleri yazılı olan çalışanların her birini diğer personeller ile tek tek karşılaştırır. Bu karşılaştırma, önceden belirlenmiş olan bir performans ölçütü/göstergesine (örneğin üretim miktarı gibi) dayanır. Başarısı yüksek olan çalışanın isminin karşısına bir işaret konur. Listedeki tüm çalışanlar önceden seçilmiş olan performans ölçüt/göstergeleri açısından birbirleriyle karşılaştırıldıktan sonra ismi karşısına konulan işaret sayılır ve bu işaret sayısına göre personel sıralanır (Can vd., 2001: 176). Bu yöntem, çalışan sayısının fazla olduğu firmalarda oldukça zor uygulanır. Örneğin, 40 çalışanın olduğu bir firmada çiftli karşılaştırma yöntemini

uygulayabilmek için 780 karşılaştırma yapmak gerekecektir. Ayrıca tek bir ölçüt/göstergeye göre performans değerlendirmenin yapıyor olması, yeni bir yonteme olan ihtiyacı doğurmuş ve zorunlu dağılım yönteminin gelişmesine yol açmıştır.

Zorunlu dağılım yönteminde ise değerlendirici, çalışanların performanslarını karşılaştırarak onları belirli yüzde oranlarına göre farklı performans düzeylerine çan eğrisi biçiminde dağıtır. Örneğin, bir değerlendirici çalışanların %50'sinin performansının beklentileri karşıladığına, %25'inin beklentilerin üzerinde performans gösterdiğine ve %25'inin beklentilerin altında performansına sahip olduğuna karar verebilir. Az sayıda çalışan grubuna uygulanabilecek bir yöntem değildir. Zorunlu dağılım yöntemi, diğer yöntemlerden önemli ölçüde ayrışır. Sıralama yöntemleri; bir göreve yükseltilecek ya da ödüllendirilecek çalışanın belirlenmesi için iki veya daha fazla çalışanın performanslarının karşılaştırılması gerektiğinde kullanılabilir iyi bir yöntemdir (Barutçugil, 2002: 195). Wiese ve Buckley'e (1998) göre zorunlu dağılım yöntemi nitel bir yöntemdir ve bölümler arasında karşılaştırma yapma olasılığını ortadan kaldırır. Bu nedenle, idari kararlar alınırken bu yöntemin kullanılması çok uygun değildir. Ayrıca yöntem, geri besleme sağlama bakımından da etkin kabul edilmemektedir (Aktaran: Akşirin, 2008: 37).

Kontrol Listesi Yöntemi: Bu yöntemde önceden hazırlanmış olan ve evet/hayır şeklinde cevap verilebilen sorular bulunmaktadır. Değerlendirici, değerlendirdiği çalışan ile ilgili görüşlerini, listede bulunan sorulara uygun olarak evet/hayır şeklinde cevaplar. Farklı görev ve yetkileri bulunan çalışanlar için aynı listenin kullanılması, değerlendiricinin genellikle soruların değerleri hakkında bilgili olmaması ve sonuçta önyargıların oluşabileceği hususları, yöntemin sakıncalarıdır. Ayrıca her farklı gruptaki çalışan için kontrol listesi hazırlamak, oldukça zaman alıcı ve maliyetli olabilir.

Dereceleme Yöntemi: Birçok farklı çeşidi bulunan bu yöntemin en yaygın kullanım şekli, değerlendirmeyi yapacak en yakın üstlere değerlendirilecek her kişi için bir basılı form verilip doldurmasıdır. Bu formda, personelde bulunması gerekli nitelikler ve bu niteliklerin karşısında onların durumlarını (iyi, orta, zayıf gibi) gösteren sıfatlar bulunur. Her sıfata ayrıca bir de sayısal değer verildiği bu yöntemde yetkili üstün bunları doldurması istenir. Sonuçta değerlendirilen her bir

çalışanın sayısal değerler toplamı bir diğer çalışanla karşılaştırılarak aralarındaki oransal başarı farklılıkları gözlenebilir (Canman, 1993: 22). Bu yöntemde değerlendirici; çalışanın kişilik özellikleri, işe ilişkin davranışları ve yaptığı işin çıktıları olmak üzere üç kriteri değerlendirmektedir. Dereceleme yönteminin en önemli eksikliği, değerlendiricilerin geçmişlerinin, deneyimlerinin ve kişiliklerinin farklı olması nedeniyle yazılı tanımlamaları aynı biçimde yorumlamamalarıdır (Barutçugil, 2002: 191). Bu sebeple farklı yöneticiler tarafından değerlendirme yapıldığında bu değerlendirmelerin sonuçlarının birbirleriyle kıyaslanması sıkıntılı olabilir. Çünkü bir yöneticiye göre iyi olan bir davranış, başka bir yöneticiye göre kötü olabilir. Bu sakıncalarına rağmen kolay düzenlendiği ve sonuçları puanlarla ifade ettiği için en fazla kullanılan yöntemlerden biridir.

Grafik Değerleme Yöntemi: Bu yöntemde çalışanlar, liste halinde alt alta yazılır ve karşılarında yer alan çok yetersiz, yetersiz, normal, yeterli ve çok iyi gibi beş ölçekli değerlendirme tablosunda işaretlenir. Böylelikle toplu olarak tek tabloda kişilerin buldukları performans noktaları görülür ve diğerleriyle kolaylıkla karşılaştırılabilir. Pratik görünmesine rağmen ikili karşılaştırma yönteminde olduğu gibi çalışanı bir bütün olarak değerlendirmesi (Sabuncuoğlu, 2009: 201) ve çalışanın çeşitli özellikleriyle ilgili detaylı bilgileri sorgulamaması, yöntemin önemli zaaflarından biridir.

Davranışsal Temellere Dayalı Dereceleme Ölçekleri Yöntemi (BARS): Davranışsal Beklenti Ölçekleri Aracılığıyla Değerlendirme Yöntemi olarak da adlandırılan ve 1963 yılında Smith ve Kendall tarafından geliştirilen bu yöntem, kişileri çeşitli kişilik özelliklerine sahip olup olmamalarına göre değil, spesifik iş gereksinimlerini etkili şekilde yerine getirecek davranışları ne oranda sergileyebildiklerine göre değerlendirmektedir (Uyargil, 2008: 62). Davranışsal temellere dayalı dereceleme ölçekleri, kritik olay yöntemi ve grafik dereceleme yönteminin kombinasyonundan oluşur. Değerlendirici; çalışanları, genel tanımlamalar ve tutumlardan ziyade yapılan işe göre beklenen davranışlardan oluşan bir ölçek üzerinde değerlendirir (De Cenzo ve Robbins, 1996: 331). Bu yöntemde işin yapılması sürecinde çalışanın gösterdiği davranışlar önem taşır ve çalışandan beklenen davranışların tespiti ve standardize edilmesi oldukça dikkat edilmesi gereken bir husustur. Bu yöntemde, her bir iş için farklı formlar ve skalalar

oluşturmak gerekir. Bu durumsa, zaman ve maliyet açısından önemli kayıplar doğurabilir.

Doğrudan İndeks Yöntemi: Bu yöntemde performans standartları, yönetici tarafından veya yönetici ile astının birlikte müzakeresi sonucu belirlenir. Objektif kriterlere göre belirlenen ölçüt/göstergeler dikkate alınarak değerlendirme yapılır. Bu yöntemin en önemli özelliği, değerlendiricinin yargılarını ortaya koyacak subjektif kriterleri içeren göstergeleri kabul etmemesidir.

İşaretleme Listesi Yöntemi: Bu yöntemde değerlendirilecek kişilerin çeşitli nitelik ve davranışlarına ilişkin çok sayıda tanımlayıcı ifadeden bir liste oluşturulur. Değerlendiriciler bu ifadelerden kişiye uygun olanlarını seçerek değerlendirmelerini yaparlar. Bu yöntemin ağırlıklı işaretleme listesi ve zorunlu seçim olmak üzere iki şekli vardır. *Ağırlıklı işaretleme listesi*, kritik olaylar yönteminin bazı sakıncalarını gidermek amacı ile geliştirilmiştir. İşleri iyi tanıyan uzman ve yöneticiler tarafından çeşitli kritik olaylar ve bunların söz konusu iş için taşıdığı önemi gösteren tartılar belirlenir. Listedeki uygun ifadeleri işaretleyen üst, bunlara ait katsayıların ne olduğunu bilmez. *Zorunlu seçim* yönteminde ise, değerlendirme hatalarını (özellikle yüksek puanlara yönelmeyi) önlemek için bazı işaretleme listeleri ifade kümeciklerinden oluşur. Değerlendirici, çoğunlukla kümedeki iki ifadeden birini seçmek zorundadır. İşaretleme listesi yöntemlerinde çalışanlara geribildirim sağlamak son derece güçtür. Ayrıca sunulan ifadelerle değerlendiricinin sınırlandırılmış olması, firma yönetimi ile değerlendirici arasındaki güven duygusunu sarsıcı bir etki yapmaktadır (Uyargil, 2008: 66-67).

İş Standartları Yöntemi: İş standartları yönteminde değerlendirici, önceden belirlenmiş ve standartlaştırılmış ölçüt/göstergeleri kullanarak değerlendirme yapmaktadır. Çalışanın dönem sonunda elde ettiği sonuç ile standardın karşılaştırılmasına dayanan bir değerlendirme yöntemidir. Uygulamada bu yöntem, genellikle yönetici olmayanlar ve üretim süreçlerinde çalışanlar için kullanılan bir yöntemdir. Çalışanlar arasında objektif bir değerlendirmeyi sağlamakla birlikte farklı alanlarda aynı iş standartlarının kullanılamaması dolayısıyla karşılaştırma olanağını zorlaştırmaktadır.

b) Çağdaş Performans Değerlendirme Yöntemleri

Çağdaş performans değerlendirme yöntemleri; amaçlara göre değerlendirme, 360 derece değerlendirme, sorumluluk merkezleri, değerlendirme merkezi, performans piramidi, kumanda paneli, maddi olmayan varlıklar cetveli, paydaş temelli performans değerlendirme, kuantum performans ölçümü, etkili ilerleme ve performans ölçümü, performans prizması ve balans skor kart (balanced scorecard) yöntemi olarak sınıflandırılabilir.

Amaçlara Göre Değerlendirme Yöntemi: İlk kez Peter F. Drucker tarafından 1954 yılında ortaya konulan amaçlara göre değerlendirme yöntemi (Chruden ve Sherman, 1984: 243), yalnızca üstler tarafından değil, astların da katılımıyla firmanın tüm üyeleri tarafından belirlenmiş olan amaçlara ulaşma derecelerinin belirli periyotlarla kontrol edildiği bir yöntemdir. Bu yöntem, amaç ve hedeflerin objektif şekilde değerlendirilebilmesi için ölçüt/göstergelerin çalışanlarla birlikte oluşturulduğu bir değerlendirme yöntemidir.

360 Derece Performans Değerlendirme Yöntemi: Jackson ve Greller'e göre (1998: 19) 360 derece geribildirim yöntemi olarak da adlandırılan bu yöntem, geleneksel performans değerlendirme yöntemlerinin aksine çok sayıda bilgi kaynağından aynı anda gelen, bireyin performansı hakkında daha doğru, güvenilir, kesin ve ayrıntılı verilerle çalışanlara güçlü ve zayıf yönlerini, gelecekte ortaya çıkabilecek ihtiyaçlarını ve gelecekteki iş potansiyelini gösteren bir yöntem olarak tanımlanabilir (Aktaran: Yüncü, 2002: 54). 360 derece performans değerlendirme yöntemi, birçok kişiden toplanan sonuçların etkisinin, tek bir kaynaktan alınan sonuçlara göre daha etkili olabileceğini varsaymaktadır. Bu yöntem, çok yönlü olarak sürekli bir anlayışla sorgulamayı ve çalışanların performansı hakkındaki bilgiyi çalışan ile ilişkili tüm kaynaklardan toplamayı amaçlamaktadır (Turgut, 2001: 62).

360 derece performans değerlendirme yöntemi; yöneticilerin (üstlerin), astların, çalışma arkadaşlarının ve bireyin kendisinin değerlendirmeye dahil olduğu çok yönlü bir yöntem olup (Ergin, 2002: 137-139) örgütsel etkinliklerde oldukça önemli rol oynamaktadır. Bu yöntem, insan kaynakları yönetiminin etkin performans geliştirme stratejilerinin temelini oluşturur (Mccarthy ve Garavan, 2001: 7). Son

dönemlerde popüler hale gelen bu yaklaşım, çok taraflı bir bakış açısı sunması nedeniyle performans değerlendirmeye olan güvenin artmasına olanak tanımaktadır.

Sorumluluk Merkezleri Yöntemi: Sorumluluk merkezleri yaklaşımında ilk önce kâr, maliyet ya da gelir merkezleri belirlenir. Her sorumluluk merkezi için kâr, maliyet ya da gelir hedefleri saptanır. Daha sonra birim yöneticilerinin başarısı, hedeflerin bir ya da birkaçının bileşimi esas alınarak değerlendirilir. Birimlerin bağımsızlık derecesi arttıkça, bu yaklaşımın etkinliği artar. Yöntem, yöneticilere geniş ölçüde özerklik tanımaktadır (Can vd., 2001: 186).

Değerleme Merkezi Yöntemi: Firmaların genellikle kendi bünyelerinde oluşturdukları ya da çalışanın iş ortamından uzaklaştırıldığı bir mekanda bulunan değerlendirme merkezlerinde, kişinin gelecekle ilgili potansiyeli analize tabi tutulur. Yöntem, özellikle personel seçme ve hizmet içi eğitim alanlarında kullanılabilir. Değerleme merkezi yönteminde, gelecekte kişinin faaliyetlerini yürüteceği bir ortam oluşturulur ve gerçek bir uygulamaymış gibi çözümler üretmesi beklenir. Böylece çeşitli açılardan kişi değerlendirilmiş olur.

Değerleme merkezi yönteminin temel amacı, geleceğin yöneticilerini belirlemek ve firmanın alt kademelerinde çalışan, statüleri itibariyle pek göze çarpmayan çalışanların keşfedilmesini sağlamaktır. Böylece çalışanın yararına bir fırsat eşitliği sağlamakta, motivasyonu artırmakta ve yükselme nitelik ve yeteneklerini taşıyan çok sayıdaki aday arasından eleyerek doğru kişinin seçilmesine olanak tanımaktadır. Bununla birlikte yöntemin uygulanması zaman ve maliyet açısından önemli kayıplar doğurur. Ayrıca çalışanlar arasında işbirliği yerine daha çok rekabeti teşvik etmekte ve böylece çalışanlar arasındaki ilişkiyi olumsuz yönde etkilemektedir (Dilsiz, 2006: 92).

Performans Piramidi Yöntemi: McNair ve arkadaşları tarafından 1990 yılında geliştirilen performans piramidi, firma stratejileriyle müşteri yönelimli temel kurallar arasında bağlantı kuran ve tüm süreçlerde finansal göstergelerle beraber finansal olmayan göstergeleri de kullanan bir performans değerlendirme yöntemidir. Yöntemde, firma stratejileri ve faaliyetleri ile hedefler ve ölçütler arasında bağlantılar kurulur. Piramidin tepesinde kurumsal vizyon bulunurken ikinci seviyesinde hedef pazar ve finansal amaçlar vardır. Üçüncü seviyede ise, belirlenmiş olan pazar ve finansal amaçlar; müşteri memnuniyeti, esneklik ve verimlilik unsurları

esas alınarak sınıflandırılır. Bu aşamada; kalite, dağıtım, dönüş süreci ve israfa ilişkin operasyonel amaçlar türetilir. Bu amaçlardan kalite ve dağıtım dış etkinlik, dönüş süreci ve atıl durumlar ise iç etkinlikle ilgilidir. Piramidin en altında ise günlük, haftalık ya da aylık performans ölçümleri vardır (Olve vd., 1999: 21-22).

Performans piramidi yöntemi, Stratejik Ölçüm Analizi ve Raporlama Tekniği (SMART) olarak da bilinir. Literatürde böyle anılmasının temel nedeni, yöntemin bu kelimenin baş harflerinden oluşan beş temel unsuru referans kabul etmesidir. Bunlar; özel (specific), ölçülebilir (measurable), ulaşılabilir (attainable), gerçekçi (realistic) ve zamana duyarlılık (time sensitive)'tır (Başat, 2010: 81). Bu yöntem kapsamında tespit edilen performans göstergelerinin bu özelliklere sahip olup olmadığı özellikle irdelenir.

Kumanda Paneli Yöntemi: Fransa'da çok sık kullanılan ve Tableau De Bord olarak bilinen kumanda paneli yönteminde, firmanın tepe yönetimini kapsayacak şekilde misyon ve vizyon belirlenir. Firmayı misyon ve vizyonuna yaklaştıracak hedefler, firmanın bölümleri tarafından belirlenir. Hedeflere ilişkin anahtar başarı faktörleri tespit edilir ve başarının ölçülmesini sağlayacak performans ölçüt/göstergeleri geliştirilir. Yapılan ölçüm ve değerlendirmeler sonucunda standardı karşılamayan unsurlar tespit edilerek iyileştirme çalışmaları yapılır.

Kumanda paneli yöntemi, genel olarak balans skor kart yöntemine benzemektedir. Vizyon ve strateji odaklı olması, bunların hedef ve ölçülere dönüştürülmesi, finansal ve finansal olmayan ölçütleri aynı anda kullanıyor olması benzerlikleridir. Ancak aralarında önemli farklılıklar da vardır. BSK yöntemi dört boyut olduğunu ve gerektiğinde yeni boyutların eklenebileceğini öngörür. Kumanda paneli yönteminde önceden tayin edilmiş kategoriler bulunmadığı için karmaşıklıklar oluşabilir. Başka bir farklılık ise, BSK'nın bir boyutundaki amaç, tablonun üstünde yer alan boyuttaki başka bir amacın analitik sonucudur ve her sorumluluk merkezinde bir sorumlu vardır. Kumanda paneli yönteminde ise komplike bir yapı vardır ve bireysel sorumluluk yerine sorumluluğun paylaşılması esastır. Başka bir deyişle bu yöntemde aynı hedeften birçok kişi sorumlu olmaktadır. Ayrıca BSK, performans değerlemenin sonucu ile ödüllendirme arasında bağlantı kurmakta iken kumanda paneli yönteminde ödüllendirmeye ilişkin belirli bir vurgu yoktur (Akgül, 2004: 81). Bu farklılıklar sebebiyle kumanda paneli yöntemi, Fransa sınırları dışında

çok fazla uygulamasına rastlanmayan bir yöntem olarak kalmıştır ve bu nedenle BSK kadar yaygın değildir.

Maddi Olmayan Varlıklar Cetveli Yöntemi: Sveiby tarafından 1996 yılında ortaya konulan ve ilk kez Celemi adındaki firmada uygulanan maddi olmayan varlıklar cetveli, firma stratejilerine bağlı olarak farklılaşabilen ve temelde üç bileşenle performansı sorgulamayı amaç edinen bir yöntemdir. Yöntem sermaye bileşenlerini dış yapı göstergeleri, iç yapı göstergeleri ve beceri göstergeleri olmak üzere üç başlık altında incelemektedir. Bu üç temel yapı üzerinde büyüme ve yenilik, verimlilik ve devamlılık göstergeleri olmak üzere üçlü alt bileşenleri oluşturan göstergelerle firma performansı ortaya koyulur (Şanal, 2006: 53-54).

Paydaş Temelli Performans Değerleme Yöntemi: Atkinson ve arkadaşları (1997) tarafından geliştirilen yöntemde, firma performansının tespit edilmesinde paydaşlar ön plana alınmaktadır. Yöntem, firmanın paydaşlarını tanımlamayı ve paydaşların görüş ve önerileri doğrultusunda stratejiler geliştirerek ölçme ve değerlendirmenin yapılması gerektiğini vurgulamaktadır. Başka bir deyişle yöntemde, firmanın performansı ile paydaşların görüşleri birbirlerine eşdeğer kavramlar gibi gösterilmektedir. Paydaş temelli performans değerlendirme yönteminin çok boyutlu bir model olarak algılanmasının temel nedeni, yöntemin aynı BSK yöntemindeki gibi finansal ölçütlerle beraber finansal olmayan ölçütleri de uygun görmesidir. Ancak yöntemin asıl vurgu yapmaya çalıştığı husus, firma stratejileriyle paydaş görüşleri arasındaki dengedir.

Kuantum Performans Ölçüm Yöntemi: Kuantum performans ölçüm yöntemi, 1996 yılında Hronec ve Arthur Anderson Danışma Grubu tarafından geliştirilmiş olup temel amacı firmaların değeri ile performansını optimize etmektir. Kuantum performans ölçümünde müşteri ve hizmet olmak üzere iki ana unsur vardır. Bu unsurlar performans ölçüt/göstergeleri aracılığıyla ölçülür. Kalite (üretilen ürün ve hizmet sınıfının ölçülmesi), maliyetler (ekonomik değer ölçülmesi) ve zaman (süreç sınıfının ölçülmesi) ölçümleri yapılır. Burada maliyet ile kalite boyutları arasındaki bağlantı müşteri perspektifini, kalite ile zaman arasındaki bağlantı ise hizmet perspektifini gösterir. Kalite, maliyet ve zaman performans göstergeleri, üç performans tabakası (çalışanlar, süreçler ve organizasyon) ile ifade edilir. Bu üç performans tabakasının, üç performans ölçüsü ile kombinasyonu sonucunda

Kuantum Performans Matrisi oluşur. Performans ise Kuantum Değerlendirme Modeli ile değerlendirilir. Yöntemin başlangıç noktası, strateji ile bu stratejileri yerine getiren kişilerin belirlenmesidir. Firmanın stratejik hedefleri formüle edilir, kritik süreçler tanımlanır ve analiz edilir. Ardından firmanın performans ölçüt/göstergeleri oluşturulur. Yöntem, firmanın rakiplerinin stratejilerini ve paydaşların görüşlerini birkaç performans tabakası (çalışanlar, süreçler ve organizasyon) altındaki maliyet, zaman ve kalite hedefleri arasında bağlantılar kurarak açıklar (Demir ve Taşkın, 2008: 1702-1703).

Etkili İlerleme ve Performans Ölçümü (EP²M) Yöntemi: İlk kez Adams ve Roberts (1993) tarafından önerilen model, firmanın dört alanda yapması gerekenlere ilişkin ölçümlemeyi esas alır. Bunlar dış ölçümler (pazar ve müşterilere hizmet), iç ölçümler (etkinlik ve verimlilikte gelişme), yukarıdan aşağıya ölçümler (stratejiyi yönetmek ve değişim sürecini hızlandırmak) ve aşağıdan yukarıya ölçümler (kendine özgü olmayı güçlendirmek ve bağımsız faaliyetleri artırmak) şeklindedir. Bu yöntemde firmanın ölçümleri ne derece yerine getirip getirmediği sorgulanır. Adams ve Roberts'a göre sistemin amacı, firma stratejilerini yerine getirmek ve sürekli değişimi firmanın günlük işlerinin bir parçası haline getirecek bir kültür oluşturmaktır (Aktaran: Olve vd., 1999: 23).

Performans Prizması Yöntemi: Neely ve arkadaşları (2001) tarafından ortaya konulan performans prizması yaklaşımı, işin merkezine paydaşları alan ve öncelikli olarak paydaşların gereksinimlerine odaklanan bir performans değerlendirme yöntemidir. Performans prizması yaklaşımına göre, bir firmanın performansı, paydaşların gereksinimlerini ne düzeyde karşılayabildiğine bağlıdır. Başka bir deyişle performans ölçümlerinin temel bakış açısı stratejiler değil, paydaşların istek ve ihtiyaçlarıdır.

Paydaş teorisi yaklaşımını esas alan performans prizması yöntemi, birbirleri ile ilişkili ve prizma üzerinde tanımlanmış beş temel boyutu esas alır. Prizmanın en üstünde paydaş memnuniyeti boyutu, ortada stratejiler boyutu, işlemler boyutu, yetkinlikler boyutu ve en altta paydaş katkısı boyutu bulunmaktadır (Başat, 2010: 106-107). Dolayısıyla yöntem, paydaşları memnun edebilmek için sırasıyla firma stratejileri, süreçleri, yetenekleri ve paydaşlardan beklenen katkıları bütünleştiren bir modeldir. Performans prizması yaklaşımında firmanın paydaşları tanımlanır ve

onların gereksinimlerini karşılayabilecek stratejiler üretilir. Belirlenmiş stratejileri gerçekleştirebilmek için firmanın ihtiyaç duyacağı yetenekler ortaya konur ve paydaş katkıları alınarak geribildirim süreci oluşturulur. Süreçte belirlenmiş olan stratejilere ulaşıp ulaşılmadığından ziyade paydaşların gereksinimlerinin karşılanıp karşılanmadığına ilişkin performans değerlendirilir.

Balans Skor Kart (BSK) Yöntemi: Kaplan ve Norton tarafından 1992’de (71-79) ilk kez ortaya konulan BSK, firmaların geçmişte kaydettikleri performansa ait mali ölçülerin gelecekteki performanslarını sağlayacak etkenlere ait ölçülerle bütünleştirilmesini ön plana alan çok boyutlu bir performans değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemde, skor kartlara yerleştirilen hedef ve ölçülerle firmanın performansı; finans, müşteri, firma içi işlevler ve öğrenme ve gelişme açılarının hepsiyle birlikte değerlendirilir (Kaplan ve Norton, 1996a: 8).

Literatürde Kaplan ve Norton’a atfedilmiş olan BSK kavramını aynı yıl Maisel de (1992: 50) aynı isimle kullanmıştır. Maisel’in BSK modelinde de Kaplan ve Norton’un kullandığı gibi dört temel boyut vardır. Başka bir deyişle Maisel’in BSK modeli ile Kaplan ve Norton’un BSK modeli birbirlerine çok benzemektedir. Görünen en temel farklılık, Maisel’in öğrenme ve gelişme boyutu yerine insan kaynakları boyutu kullanmasıdır. Ancak boyutların detayları incelendiğinde, her ikisinin de eğitim ve gelişme, üretimde gelişim, ana yetenekler ve işbirliği kültürü gibi yenilik ve değişime yönelik unsurları ölçmeye çalıştıkları görülmektedir (Olve vd., 1999: 19-20). Ancak BSK yöntemi, gelişimi ve sonrasında aktif olarak çalışmalar yapan Kaplan ve Norton’un ismiyle anılmaktadır. BSK’yı diğer performans değerlendirme yöntemlerinden ayıran en temel özellik; finansal olmayan göstergelerin, firmanın finansal verileri üzerindeki etkilerini ortaya koymasıdır. BSK yöntemi, çalışmamızın ana temasını oluşturduğu için ilerleyen başlıklarda bu yöntem hakkında daha etraflı bilgi verilecektir.

Finansal ve finansal olmayan ölçüt/göstergeleri baz alarak ortaya konulan maddi varlıklar ve maddi olmayan varlıkların ölçümüne ilişkin çok boyutlu performans değerlendirme yöntemleri bunlarla sınırlı değildir. Bunlardan bir kısmı finansal temele dayalı, bir kısmı ise raporlamaya dayalı ölçme ve değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemler arasında Keegan ve arkadaşları (1989) tarafından geliştirilen Performans Ölçüm Matrisi, Fitzgerald ve arkadaşları (1991) tarafından

geliştirilen Sonuçlar ve Belirleyiciler Modeli, Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı (1991) tarafından oluşturulan EFQM Mükemmellik Modeli, Bititci ve arkadaşları (1997) tarafından geliştirilen Entegre Performans Ölçüm Sistemi, Chennell ve arkadaşları (2000) tarafından geliştirilen Organizasyonel Performans Değerlendirme Yöntemi, Laitinen (2002) tarafından yalnızca KOBİ'ler için geliştirilen Entegre Performans Ölçüm Modeli (Aktaran: Ağca, 2009: 52-53) ve Edvinsson ve Malone tarafından geliştirilen Skandia Kılavuzu (Aktaran: Coşkun, 2007: 89) gösterilebilir.

Maddi olmayan varlıkların (entelektüel sermayenin) ölçüm ve değerlendirilmesinde kullanılan diğer yöntemler arasında Piyasa Değeri-Defter Değeri Yöntemi, Piyasa Değeri/Defter Değeri Yöntemi, Tobin'in Q Oranı, Hesaplanmış Maddi Olmayan Değer Yöntemi, Entelektüel Sermaye Endeksi, Teknoloji Brokeri, Maddi Olmayan Varlıkların Ölçülmesinin Finansal Yöntemi, Sullivan'ın Entelektüel Sermaye Ölçüm Yöntemi ve Ante Pulic'in Entelektüel Katma Değer Katsayısı yöntemleri vardır (Yörük ve Erdem, 2008: 400-401). Daha baskın şekilde yapılan işin sonuçları ve çalışma koşullarına dayalı değerlendirmeleri ön plana alan analitik değerlendirme yöntemleri arasında Hız Ölçümü Yöntemi, Westinghouse Elektrik Şirketi tarafından geliştirilen Westinghouse Yöntemi, Morrow (1946) tarafından geliştirilmiş Sentetik Ölçüm Yöntemi ve Saaty (1980) tarafından geliştirilmiş Analitik Hiyerarşi Prosesi Yöntemi sayılabilir (Aktaran: Dağdeviren vd., 2005: 459).

Performans değerlendirmede kullanılan her yöntemin, kendine has üstün ve zayıf yönleri vardır. Bu sebeple firmalar için önerilebilecek tek bir yöntemden söz etmek mümkün değildir. Firmanın performans değerlendirme sürecindeki temel amaçlarına dayalı olarak bir performans değerlendirme yöntemini seçmesi uygun olacaktır. Bunun yanı sıra, firmalarda kullanılacak olan performans değerlendirme yöntemlerinden kendileri için en uygun olanı seçmeleri ve diğer değerlendirme yöntemlerinin avantajlarını da kapsayacak karma bir model belirlemeleri son derece rasyonel bir yaklaşım olacaktır.

1.2.2.2. Performans Değerlendirme Sürecinde Yapılan Hatalar

Performans değerlendirme süreci ile ilgili yapılmış olan uygulamalar incelendiğinde, süreçte sıklıkla yapılan birtakım hatalar tespit edilmektedir.

Literatürde kapsamlı şekilde araştırılmış olan bu hatalar; halo etkisi, boynuz etkisi, yakın geçmişteki olaylardan etkilenme, kontrast hataları, fazla hoşgörü, katılık, tek ölçüt, kişisel önyargılar, atıf hataları, ortalama eğilim, açık görüşmede çatışma, araç hatası ve statüden etkilenmedir.

Halo etkisi; değerlendiricinin çalışanı, belli bir iş alanındaki mükemmelliğine bakarak, diğer alanlarda da mevcut durumundan daha yüksek değerlendirmesidir. Örneğin bir çalışan araştırma projesinde çok başarılı olmuş ise, onun diğer alanlarda da aynı ölçüde başarılı olarak değerlendirilmesi söz konusu olabilir. Oysa çalışan, aslında diğer alanlarda başarılı olmayabilir (Can vd., 2001: 173).

Boynuz etkisi; bir çalışan için bütün yönlerinde başarılı olmasına rağmen bir tek yönde başarılı değilse, başarılı olmadığı tarafının öne çıkarılmasıdır (Palmer, 1993: 20). Boynuz etkisi, ters halo etkisi olarak da adlandırılmaktadır (Ada, 2008: 33).

Yakın geçmişteki olaylardan etkilenme; performans değerlendirme döneminin son zamanlarındaki davranışların, değerlendiricinin zihninde yer tutmasıdır. Firmalarda performans değerlendirmeleri, genellikle bir yıl gibi uzun bir aralıkta yapılmaktadır. Bu durum, değerlendiricilerin akıllarında sadece son zamanlardaki davranışların performansının kalması gibi bir sakıncayı beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla değerlendirici, çalışanın son zamanlardaki başarı oranını, sanki dönem boyunca aynı şekildeymiş gibi değerlendirebilir. Bu yüzden performans değerlendirme periyotlarının çok uzun olmaması ya da hatırlatıcı bilgilerin kaydedilmesi gibi yöntemlere başvurulmasında yarar vardır.

Kontrast hataları; değerlendiricinin kısa süre içerisinde birçok kişiyi değerlendirmesi sonucunda, kişileri birbirleri ile karıştırarak objektif standartlardan uzaklaşması durumudur. Başka bir deyişle her bir ast, kendisinden önce değerlendirilen kişinin aldığı puandan etkilenecektir. Örneğin, başarılı bir çalışan oldukça başarısız birkaç kişinin hemen ardından değerlendiriliyorsa, gerçek performans düzeyinin altında bir puan alması söz konusu olabilir. Bu tür kontrast hatalarının önlenmesi için kişilerin başarılı ya da başarısız olarak gruplandırılmadan, karışık bir sıralama ile değerlendirmeye tabi tutulmaları önerilmektedir (Uyargil, 2008: 108).

Fazla hoşgörü; değerlendiricinin çalışanların performansını, olduğundan daha yüksek puanlarla değerlemesidir. Değerlendiricilerin bir kısmı çalışanların motivasyonu, bir kısmı ise onların tepkisinden çekindiği için aşırı hoşgörülü bir tavır içerisine girebilir.

Katılık; değerlendiricinin çalışanların performansını, olduğundan daha düşük puanlarla değerlemesidir. Değerlendiricinin bireysel egoları ve kişilik olarak sert tutumu gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkabilir.

Tek ölçüt; değerlendiricinin birçok ölçüt/gösterge yerine, tek ya da az sayıda ölçüt/göstergeye bakarak karar vermesidir. Çalışanın performans değerlendirmesi yapılırken birçok performans ölçütü/göstergesi kullanılır. Değerlendiricinin, bu ölçüt/göstergelerden birini ya da birkaçını önemli görerek diğerlerini dikkate almadan değerlendirme yapması durumunda, değerlendirme yanlış olabilecektir. Bu durumda çalışanlar, diğer işleri önemsemeyerek yalnızca değerlendiricinin dikkate aldığı ölçüt/göstergelyi yükseltmeye çalışacak davranışlar sergileyebilir.

Kişisel önyargılar; değerlendiricinin çalışan personel üzerindeki önyargılarını ya da düşüncelerini değerlendirme sürecine yansıtmasıdır. Bu durumda değerlendirici, çok başarılı bir çalışanı, ona karşı olan önyargıları sebebiyle başarısız olarak değerlendirebilir. Ayrıca çalışanın iş dışındaki çeşitli konularda değerlendiricinin bakış açısına uygun davranışlar sergilemiyor olması da kişisel önyargı oluşturabilir. Örneğin çalışanın iş dışında içki, sigara vb. kötü alışkanlıklara sahip olması değerlendiriciyi olumsuz etkileyebilir.

Atıf hataları; değerlendiricinin, çalışanın performans seviyesindeki yüksekliğin veya düşüklüğün ya da belli bir faaliyetteki başarının veya başarısızlığın sebebini çalışanın kişiliğine ya da dış çevre faktörlerine dayandırmasıdır. Belirlenen performans seviyesi çalışanın kişiliğine dayandırılıyorsa içsel atıf, yöneticisinin talimatlarına dayandırılıyorsa dışsal atıf olarak nitelendirilmektedir (De Cenzo ve Robbins, 1996: 338; Gözütok, 2006: 57).

Ortalama eğilim; değerlendiricinin çalışanların büyük bir çoğunluğunun performansını orta değere yakın bir seviyede puanlamasıdır. Değerlendirme yeteneğine güvenmeyen, tepkilerden çekinen ya da alçak değerler vermekten kaçınan değerlendiricilerin varlığı, bu hatanın ortaya çıkmasına sebebiyet verir. Böyle bir eğilim, performans değerlendirme ile ulaşılmak istenen karar verme sürecini

zorlaştırır. Bu problemin giderilebilmesi için, değerlendiricilerin bilinçlendirilmesi ve eğitilmesi gerekmektedir (Barutçugil, 2002: 231).

Açık görüşmede çatışma; hedeflerin belirlenmesinde ya da değerlendirme sonuçlarının iletilmesinde değerlendirilen kişinin memnun olmaması durumunda, istenmeyen bir tartışma ve çatışma ortamına girmesi durumudur (Süngü, 2004: 34).

Araç hatası; performans değerlendirme sürecinde kullanılan formların, ifadelerin, puanlamanın, sonuç değerlemenin vb. unsurların hatalı oluşturulmasıdır. Böyle bir durumda performans değerlendirme, kendisinden beklenen doğru sonuçları yansıtmayacaktır. Araç hatasının önlenmesi için performans değerlendirme için kullanılan formun, gerçek kullanımdan önce mutlaka pilot çalışmaya tabi tutulması, başka bir deyişle birçok kişiye uygulanarak sonuçlarının geçerlilik ve güvenilirlik analizlerinin yapılması gerekmektedir. Gerçek uygulamadan önceki pilot uygulama, ifade hatalarından puanlamaya ve sonuçların yorumlanmasına kadar pek çok hatayı önceden görüp gidermeyi sağlamaktadır (Fındıkçı, 2001: 304).

Statüden etkilenme; değerlendiricinin, değerlendirdiği kişinin bulunduğu iş pozisyonundan etkilenerek değerlendirme yapmasıdır. Firma içerisinde yüksek iş pozisyonlarında bulunan çalışanlara daha fazla puan verip, düşük iş pozisyonlarında bulunan çalışanlara daha az puan verilmesi durumuyla karşılaşılabılır. Bu tür durumlarda yöneticiler, değerlendirme sürecinde kişilerin nitelikleri ve iş sonuçlarından ziyade onların firma içerisindeki pozisyonlarını esas alarak değerlendirme yapmış olurlar.

1.2.3. Performans Geliştirme

Performans geliştirme; ölçme ve değerlendirme sonucunda eksik görülen noktaların giderilmesi ya da tekrarlanmaması için geliştirme ve düzenleme alternatifleri üreten bir sistemdir. Başka bir deyişle performans geliştirme, performans ölçme ve değerlendirme sonuçlarına dayanarak bireyin, takımın, bölümün ya da firmanın performans seviyesini artıracak alternatifleri üreten geribildirim sürecidir. Performans geliştirmenin amacı, planlanmış performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesi sonucunda tespit edilen ve ilgili amaç/hedefe firmanın ulaşma düzeyini düşüren eksikliklerin giderilmesi üzerine stratejiler üretmektir.

Klasik yönetim anlayışıyla faaliyet gösteren firmalarda “bu yıl geçen yıla oranla daha verimliyiz, o halde sistemi koruyalım” ya da tersi değerlendirmelere dayalı olarak giderleri kısma, işgücünü azaltma veya yönetici değiştirme, hiçbirisi yeterli olmazsa faaliyet alanını değiştirme gibi tedbirler alınmaktadır. Oysa performans geliştirme amacıyla yapılan performans ölçme ve değerlendirmeleri, sistemli ve performans planlarını içeren ve gelişmeye yönelik tespitlerde bulunmayı gerektiren bir çalışmadır (Songur, 1995: 20-21). Planlanan performans, ölçüt ve göstergeler aracılığıyla ölçülür ve ulaşılan nokta ile ulaşılmak istenen nokta arasındaki farkın nedenleri ölçme ve değerlendirme yoluyla tespit edilir. Bu doğrultuda performans geliştirme, süreci doğrudan olumsuz etkileyebilecek kısıntılara ve değişikliklere gitmek yerine eksikliklerin nedenlerinin tespit edilerek giderilmesine yöneliktir.

Yöneticiler, astlarındaki performans eksikliğinin nedenlerini çalışanın kendine (iç nedenlere) veya çevreye (dış nedenlere) bağlama eğilimindedirler. İç nedenler genellikle çalışanın motivasyon eksikliği, beceri eksikliği gibi faktörlerken; dış nedenler yönlendirme eksikliği, ödüllendirme/özendirme mekanizması olmaması gibi faktörlerdir. Performans eksikliğinin nedeni çalışanın beceri eksikliği gibi “iç nedenler” olarak tespit edilirse, performans eksikliğini gidermek için çalışanın davranışlarını ve çalışma şeklini değiştirmeye yönelik geliştirmeler (eğitilmelere katılım gibi) uygulanır. Performans eksikliğinin nedeni ödüllendirme mekanizmasının yetersizliği gibi “dış nedenler” olarak tespit edilirse, söz konusu eksikliği gidermek için çevreyi değiştirmeye yönelik geliştirmeler (pozitif özendirme, transfer, işin yeniden düzenlenmesi, işe son verme ve nötrleştirme gibi) uygulanır (Bayar, 2005: 77-80).

Her firmanın performans geliştirme ile ulaşmak istediği özel amaçları olabilir. Ancak tüm firmaların bu sistemden olan beklentisi, amaçlara daha etkin şekilde ulaşabilme noktasındaki eksikliklerin tespiti ve bunların giderilmesine yönelik alternatiflerin geliştirilmesidir.

Performans değerlendirme süreci ile elde edilen sonuçlarda performansın geliştirilmesine yönelik ihtiyaçlar tespit edildiğinde, birtakım performans geliştirme stratejileri kullanılır. Bu stratejiler genel olarak; eğitim faaliyetleri, insan kaynakları danışmanlığı, koçluk, disiplin programları ve işe yönelik değişikliklerdir (Tarcan,

2001: 77; Dilsiz, 2006: 116; Uyargil, 2008: 131-149). Performans geliştirme stratejileri özele indirgenerek incelendiğinde, bu stratejileri uygulayan firmaların en sık kullandığı yöntemler (Barutçugil, 2002: 258); firma içi eğitim ve geliştirme sınıfları ve kursları açmak, işbaşında eğitim uygulamaları, üniversite kursları ve sertifika programlarına katılım, eğitim ve danışmanlık kuruluşlarından eğitimler alınması, enstitülere devam etme ve konuyla ilgili konferanslara katılımın sağlanması, profesyonel organizasyonlara üyelik ve toplantılarına katılım, rehberlik ya da danışmanlık alma, mesleki araştırmalar, yazılar ve makalelerin incelenmesi, bireysel kariyer danışmanlığı alma, yeni çalışanların oryantasyon (uyum) programına katılımlarının sağlanması, mentor (akıl hocası) ile çalışma, yönetim geliştirme programlarına katılımın sağlanması, staj uygulamaları ve diğer firmalara yapılacak ziyaretler, bilgisayara dayalı eğitimler alınmasını sağlama, projelere katılımın sağlanması ve çeşitli komitelerde yer alma olarak ele alınabilir.

1.3. Balans Skor Kart Yöntemi ve Gelişimi

Dünya piyasalarında yaşanan aşırı rekabet, firmaları yapısal değişimlere zorlamaktadır. Yapısal değişimin firmalar üzerindeki en önemli yansıması, kurumsal bir yönetim sisteminin ve performans düzeyinin sağlıklı ölçülebilmesini sağlayacak bir performans değerlendirme sisteminin oluşturulmasıdır. Ancak etkili performans yönetim sisteminin oluşturulması ve bu sistemin firma stratejileriyle ilişkilendirilmesi çok kolay bir iş değildir.

Muhasebeye dayalı finansal performans ölçüleri, uzun yıllar kurumsal performans değerlendirmede kullanılmıştır. Yeni ekonomik ortamdan dolayı akademisyenler ve uygulayıcılar, finansal ölçüt/göstergeleri geriye dönük olması, kısa dönem odaklı olması ve özet bilgiler içermesinden dolayı eleştirmişler; yeni ekonomik ortamın ve rekabet gerçeklerinin yeni bir performans değerlendirme yaklaşımı gerektirdiğini dile getirmişlerdir. Böylelikle çoğu firma, finansal ölçülerin kısıtlarını ortadan kaldırmak için verimlilik, etkinlik, müşteri tatmini gibi finansal olmayan ölçüleri performans değerlendirmede kullanmaya başlamışlardır (Güner, 2009: 7). Bu süreçte geniş bir araştırmacı kitlesi de, bu tezi desteklemek için finansal performans ölçümlerinin zayıf noktalarını vurgulayan çalışmalar yapmışlardır (Gürol, 2004: 317; Güner, 2009: 8).

Ağca'ya göre (2005: 167-168) geleneksel performans değerlendirme yöntemlerinde, firmanın performansını değerlendirmek için “kârlılık” ve “büyüme” gibi daha çok niceliksel (finansal) ölçüt/göstergeler kullanılmaktadır. Eğer firma kâr ediyor ve satışlarda bir önceki dönemlere göre artışlar söz konusu ise firma içerisinde çoğu zaman pek sorun algılanmaz. Bu yaklaşım, günümüzde performans yönetiminin önündeki en önemli engellerden biri olarak değerlendirilmektedir. Bu durum Toplam Kalite Yönetimi yaklaşımı öncülerinden Dr. William Edwards Deming'in şu sözünü hatırlatmaktadır: “Kâra bakarak bir firmayı yönetmek dikiz aynasına bakarak araba kullanmaya benzer. Dikiz aynası nerede olduğunuzu gösterir ancak nereye gittiğinizi göstermez”. Performans ölçümü sadece firmanın bugünkü durumunu göstermekle kalmamalı, geleceği hakkında da bilgi vermelidir. Bundan dolayı finansal performans ölçüt/göstergeleri kadar finansal olmayan performans ölçüt/göstergeleri de belirlenerek firmanın başarısının ölçülmesi, hedeflerle ortaya çıkan sonuçların bu ölçüt/göstergeler vasıtasıyla karşılaştırılması gerekmektedir. Aksi durumda ulaşılan her nokta ya da elde edilen her sonuç başarı gibi algılanma tehlikesiyle karşı karşıyadır (Ağca ve Tunçer, 2006: 176).

Birçok firma çeşitli faaliyet ve süreçlerini tasarlarken (genellikle bütçe merkezli) her bakımdan finansal sistemlere güvenmektedirler. Fakat mevcut uygulamalarda bütçelere güvenmek, uzun dönemli stratejik hedefler yerine kısa dönemli finansal düşüncelere yönelmeye neden olmaktadır (Kaplan ve Norton, 2006: 101). Bu doğrultuda kısa dönemde bütçeleri etkin olarak kullanabilecek ve uzun dönemli hedeflere odaklanılabilecek modern performans değerlendirme yöntemlerine ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Modern performans değerlendirme yöntemleri, geleneksel yöntemlerin eksik yönlerini ortadan kaldırmaya yönelik olarak tasarlanmışlardır. BSK yöntemi modern yöntemlerin en önemlilerinden birisidir.

BSK; firmaların misyon ve stratejilerini anlaşılabilir performans ölçümlerine dönüştürerek stratejik performans yönetimi için çerçeve oluşturan (Kaplan ve Norton, 1996a: 2) ve üst yönetime firmanın performansı hakkında geniş bir bakış açısı sağlayan stratejik bir performans değerlendirme yöntemidir. Başka bir deyişle BSK; firmanın ulaşmaya çalıştığı amaçlarına yönelik belirlemiş olduğu stratejilerin, firmadaki tüm çalışanları kapsayacak şekilde eyleme dönüştürülmesidir.

BSK kavramı, Harvard Business School'un Arthur Lowes Dickinson Fakültesi'nde Muhasebe Profesörü olan Robert S. Kaplan ve uzmanlık alanı performans ölçümü ve firmaların yeniden yapılandırılması olan Renaissance Solutions Inc. adlı uluslararası danışmanlık firmasının başkanı David P. Norton'un "Geleceğin Organizasyonlarında Performans Ölçümü" isimli araştırmalarına dayanmaktadır. Nolan Norton Enstitüsü sponsorluğunda 1990 yılında başlayan ve bir yıldan fazla süren araştırmada, çeşitli sektörlerde yer alan 12 firma temsilcisi bir yıl boyunca ayda bir kez toplanarak yeni bir performans değerlendirme yöntemi geliştirmeye çalışmışlardır. Kaplan ve Norton, araştırmanın sonuçlarını 1992 yılında Harvard Business Review (HBR) dergisinin Ocak-Şubat sayısında yayınlattıkları "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance" isimli makalede (71-79) anlatmışlar ve ilk defa bu makale ile BSK kavramı işletme literatürüne girmiştir.

Kaplan ve Norton, bu yayınlarından sonra birçok firmanın talebi üzerine BSK uygulamaları gerçekleştirmişlerdir. Özellikle firmalarda karşılaştıkları en önemli eksikliğin, yöntemin uygulanması sürecinde BSK ölçülerinin firma stratejileri ile uyumlu hale getirilememesi olduğunu görmüşlerdir. Çünkü uygulamada yöneticiler, firmada kullanılan yöntemlerin performansını artırmaya odaklanırken firma stratejilerini başarıya ulaştıracak girişimlerin neler olduğunu tespit edememekteydi. Bu kapsamda yazarlar, BSK ölçülerinin firma stratejileriyle uyumlu olması gerektiğini anlatan çalışmalarını aynı derginin Eylül-Ekim 1993 sayısında açıklamışlardır.

Kaplan ve Norton, uygulamalarda elde ettikleri deneyimlerinden yola çıkarak BSK'yı yalnızca firma stratejisini açıklamak ve anlatmak için değil, aynı zamanda stratejiyi yönetmek amacıyla da kullandıklarını ve böylece BSK'nın gelişmiş bir ölçme ve değerlendirme sistemi olmaktan çıkarak temel bir yönetim sistemi haline geldiğini 1996 yılında aynı derginin Şubat sayısında yaptıkları "Using Balanced Scorecard as a Strategic Management System" başlıklı makalelerinde ifade etmişlerdir (Kaplan ve Norton, 1996a: ix).

Kaplan ve Norton, yönteme karşı yapılan eleştirileri değerlendirerek ve kendi uygulamalarında karşılaştıkları sorunları da ele alarak neden-sonuç ilişkileri konusundaki eksikliği gidermek için 2000 yılında yeni bir yayımla strateji haritalarını düzenlemişlerdir. Kaplan ve Norton, 2001 yılındaki yayınlarından sonra BSK'yı

performans değerlendirme yöntemi olarak değil, bir stratejik yönetim modeli olarak tanıtmaya başlamışlardır. Önceleri sadece kâr amaçlı işletmeler tarafından kullanılmak için önerilmiş olan model, son yıllarda sivil toplum kuruluşları ve kamu sektöründeki kurum ve kuruluşlar tarafından da uygulanmaya başlanmıştır. Böylece taraflar, topladıkları ya da kendilerine tahsis edilen kaynaklarını amaçlarına ulaşabilecekleri en iyi stratejilerle kullanmaya çalışmaktadırlar.

BSK, gerek Kaplan ve Norton'un gerekse diğer konu ile ilgilenen araştırmacıların çalışmaları ile her geçen gün yenilenen bir hal almaktadır. Ancak sistemin temel çatısı, 1992 yılında Kaplan ve Norton'un yaptığı çalışmayla sınırlı bulunmaktadır. Yapılan çalışmalar incelendiğinde, çalışmaların büyük çoğunluğunun çeşitli alanlarla BSK arasında ilişkiler kurma yönünde olduğunu söyleyebiliriz.

BSK konusunda yapılan çalışmalar, skor kartların günümüze dek üç jenerasyon geçirdiğini göstermektedir. BSK'nın bu gelişimini Cobbold ve Lawrie (2002: 1-6) "BSK Nesilleri" olarak adlandırmıştır. Yazarların belirttikleri nesil tanımlamasına göre *birinci nesil BSK*, Kaplan ve Norton'un bir performans değerlendirme yöntemi olarak 1992'de ortaya koydukları ve dört boyutla ifade ettikleri ilk halidir. *İkinci nesil BSK*, yöntemin bir performans değerlendirme aracı olarak değil, bir yönetim sistemi olarak algılanmasını esas almaktadır. Bu alandaki en önemli gelişme, yine Kaplan ve Norton'un geliştirdikleri Strateji Haritalarıdır. Bu sayede stratejiler arasında neden-sonuç ilişkileri kurulmuştur. *Üçüncü nesil BSK* ise, öncekilerde olmayan karakteristikleri ve mekanizmaları sürece dahil etmektedir. Başka bir deyişle üçüncü nesil BSK'da, sistemin etkili uygulanabilmesi için çeşitli ilkeler öngörülmüş ve BSK, stratejik yönetimin bir aracı olarak gösterilmiştir. Üçüncü nesil BSK kapsamında firmalar, öncelikle neyi başarmak istediklerini (vizyon) tespit etmelidirler. Ancak bu tespit, firmanın gelecekle ilgili fotoğrafını çekmekle birlikte yöneticilerin dikkatlerini neyin üzerinde yoğunlaştırmaları gerektiği konusunda bilgi vermez. Bu yüzden orta vadede firmanın başarı düzeyini artıracak nelere ihtiyaç duyulduğunun tespitine de ihtiyaç vardır. Bu durum, stratejik amaçlar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Daha sonra firmalar, BSK boyutlarını geliştirerek strateji haritaları ile boyutlar arasında neden-sonuç ilişkilerini kurmalıdırlar. Bu neslin son önerisi ise, stratejik amaçlara ulaşabilmek için gerekli olan faaliyet ve projelerin ölçme ve değerlendirme süreciyle ilişkilendirilmesidir. Tüm bu süreçler, özellikle

farklı işletme fonksiyonlarına sahip firmalarda esneklik sağlayabilecek yapıda tasarlanmış ve geliştirilmiştir.

Dünya çapında uygulama örnekleri incelendiğinde, BSK yönteminin firmalarda örgüt kültürünün güçlenmesine, yönetim süreçlerine olan katılım düzeyinin artmasına, stratejilerin ve hedeflerin daha doğru olarak belirlenip bölüm, takım ve bireylere göre ayrılarak düzenli denetim altında gerçekleştirilmesine, üst yönetimin kontrol faaliyetlerine daha az zaman ayırmasına, yatay ve dikey iletişimi artırmaya ve kurumsal performansın çok daha hızlı ve kısa sürede değerlendirilmesine olanak sağladığı görülmektedir (Utkutuğ, 2007: 17).

Yöneticiler, firmanın maddi olmayan varlıklarının değerini tahmin etmek için bir yol bulabilirlerse firmanın rekabetçi pozisyonunu daha kolay ve doğru şekilde yönetebilir ve ölçümleyebilirler. BSK, bu tespiti ve uygulama süreçlerini ortaya koymaktadır (Kaplan ve Norton, 2004d: 52). Skor kartların bir firmada neyi oluşturmaya çalıştığını şu örnek açıkça göstermektedir: Bir finans firmasında 25 üst düzey yöneticinin tamamının, firma stratejisinin hedef müşterilere üstün hizmet sunmak olduğu konusunda hemfikir olduğu varsayılmaktaydı. Müşterilerle ilgili amaçların belirlenerek skor karta yazılması aşamasında, aslında her yöneticinin üstün hizmet kavramı ve hedef müşterilerin kim olduğu konularında farklı fikirlere sahip olduğu ortaya çıkmıştır. BSK, böyle bir firma için 25 üst düzey yöneticinin oybirliği ile hedef müşterileri ve bu müşterilere sunulacak ürün ve hizmetleri belirleme konusunda katkı sağlamaktadır (Kaplan ve Norton, 1996a: 10). BSK yöntemi, firmanın vizyonu ile stratejileri ve amaçları arasında neden-sonuç ilişkilerini kuran ve maddi olmayan varlıkların firmanın finansal gelişimine olan katkısını ortaya koyan bir performans değerlendirme yöntemidir.

BSK yönteminin uygulama yaygınlığına bakıldığında ise, firmaların bu yönteme çok fazla değer verdikleri görülmektedir. Literatürde Electronic Circuits Inc. (Kaplan ve Norton, 1992: 72), General Electric (Davis, 1996: 17), Rockwater, Metro Bank, National Insurance, Kenyon Stores, Pioneer Petroleum, FMC Corporation, Analog Devices (Kaplan ve Norton, 1996a: 45-46), KappAhl, ABB, Halifax, Skandia, Electrolux, British Airways, Coca-Cola Beverages Sweden, SKF (Olve vd., 1999: xi, 84-114), Telenor (Epstein ve Wisner, 2001: 4), Nova Scotia (Niven, 2002: 32), Ericsson, Mobil, Cigna, Allied Chemicals, Xerox, Natwest Life,

British Telecom, Volvo Car Corporation, ABB Switzerland, Halifax, Texaco, UPS, Motorola, Eastman Kodak (Ecevit ve İşçi, 2007: 131-132) gibi firmaların BSK uygulamalarına rastlamaktayız. Dünyada BSK uygulamalarını gerçekleştiren bunların dışında ismini zikredemediğimiz birçok firma bulunmakla birlikte, birçok kamu kurum ve kuruluşu ve sivil toplum kuruluşu da bu uygulamayı gerçekleştirmektedir.

Türkiye'deki firmaların BSK uygulamalarına bakıldığında ise; ilk 500 içinde yer alan büyük sanayi işletmelerinden 107'sinin katıldığı bir çalışmada 64'ünün BSK'yı hiç kullanmadığı (%59,81), 11'inin firmanın bazı birimlerinde kullandığı (%10,28), 9'unun firmanın tamamında kullandığı (%8,41), 3'ünün uygulama hazırlıkları yaptığı (%2,80), 1 firmanın ise önceden uygulandığı ve uygulamanın bırakıldığı (%0,93) yönünde açıklamaları olmuştur (Coşkun, 2005: 268). Dolayısıyla Türkiye'deki firmaların büyük çoğunluğunun BSK uygulamalarına gereken önemi vermediklerini söyleyebiliriz.

Akademisyenler ve uygulayıcılar, kavram olarak BSK'nın Türkçe karşılığı konusunda tam bir fikir birliğine varamamışlardır. Türkçe yazında yapılmış olan çalışmaların bir kısmı balanced scorecard kavramını tercüme etmeden İngilizce olarak kullanırken (Kutlu, 2009; Dinçer, 2007; Erdoğan, 2007; Yüksel ve Dağdeviren, 2007; Tunçer, 2006; Yıldırım, 2006; Ensari, 2005; Şentürk, 2005a; Çakıcı, 2003; Güçlü, 2003), diğer bazı çalışmalarda şöyle isimlendirilmiştir: 1-Denge Kontrol Paneli (Örnek, 2000; Akbulut, 2006), 2-Denge Skorkartları (Güçlü, 2009), 3-Denge Skoru (Gazi, 2006), 4-Dengelenmiş Göstergeler Denetimi (Tarcan, 2001), 5-Dengelenmiş Kurumsal Performans Karneleme (Hocalar, 2007),..., gibi. Bu şekilde Türkçe yazında tespit ettiğimiz 38 farklı kavram bulunmaktadır.

Coşkun (2007: 92-93; 2005: 87-89) çalışmasında, Türkiye'de yapılmış olan çalışmalarda balanced scorecard yerine kullanılmış 25 farklı kavramı ortaya koymuştur. Bertan (2009: 2527) çalışmasında, balanced scorecard kavramı yerine kullanılan 16 farklı tercümeyi zikretmiştir. Yaptığımız literatür incelemesi sonucunda elde ettiğimiz 38 farklı kavrama Coşkun tarafından tespit edilen 9 farklı kavram (başarı karnesi, dengeli çetele, dengeli performans ölçüm cetveli,...) ve Bertan tarafından zikredilen 3 farklı kavram (dengelenmiş sonuç çizelgesi, dengeli değerlendirme kartı, kurumsal performans yönetimi) eklendiğinde tercüme sayısı

50'ye ulaşmaktadır. Literatür dışında tespit ettiğimiz Türkiye'de faaliyet gösteren bir firmanın farklı bir kullanımını da (şirket karneleri) dahil edince balanced scorecard kavramı yerine Türkçe yazında kullanılan 51 farklı tercümeyle karşı karşıya kalmaktayız.

Batı kökenli bir kelime grubu olan balanced scorecard içinde yer alan her bir kelime (balanced, score, card), yaygın kullanımlarından dolayı Türkçe'ye telaffuz edildiği şekliyle girmiş ve Türkçeleşmiştir. "Balans" kelimesi Fransızca'dan (TDK, 2005: 190), "skor" kelimesi İngilizce'den (TDK, 2005: 1781) ve "kart" kelimesi Fransızca'dan (TDK, 2005: 1095) Türkçe'ye girmiş ve yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle çalışmamızda balanced scorecard kavramını telaffuz edildiği gibi balans skor kart olarak kullanmayı tercih etmekteyiz.

Kaplan ve Norton'a göre (1996a: viii) BSK kavramındaki "balance" kelimesi, sistemin uzun ve kısa dönemdeki amaçlar, finansal ve finansal olmayan ölçüt/göstergeler, ardıl ve öncü ölçüt/göstergeler, iç ve dış müşteriler olmak üzere firmanın tüm tarafları ve skor kart boyutları arasında oluşturduğu dengeyi ifade etmektedir. Niven'a göre (2002: 22-23) "balance" kelimesi firmanın üç alandaki dengesini tanımlar. Bunlardan ilki finansal ve finansal olmayan başarı ölçüt/göstergeleri arasındaki dengedir. Firmanın performans ölçüt/göstergeleri sadece finansal ya da finansal olmayan ölçüt/göstergelerle oluşturulmamalı, her ikisi de bulunmalıdır. İkincisi, firmanın içsel ve dışsal bileşenleri arasındaki dengedir. Hissedarlar ve müşterilerden oluşan dışsal bileşenler ile çalışanlar ve firma içi işlevlerden oluşan içsel bileşenler, skor kart sürecinde dengeli şekilde bulunmalıdır. Üçüncüsü ise, geçmişte kalmış ve gelecekle ilgili ölçüt/göstergelerin dengesini ifade eder. Müşteri memnuniyeti ve gelirler gibi firmanın geçmiş dönemleriyle ilgili ölçüt/göstergelerin yanı sıra gelecekteki faaliyet ve süreçlerin ölçümünü içeren ölçüt/göstergelerin de skor kartlarda yer alması gereklidir.

1.4. Balans Skor Kart'ın Boyutları

Fortune dergisinin yapmış olduğu bir araştırmaya göre; "Etkin olarak uygulanabilen stratejilerin oranı %10'u geçmemektedir". Bu konuda detaylı bir araştırma yapan Kaplan ve Norton (1996a), stratejilerin etkin olarak uygulanabilmesinin önünde dört engel bulunduğunu tespit etmişlerdir (Niven, 2002:

9-11; Altıntaş, 2005: 109-110). Bunlar; vizyon engeli, insan engeli, yönetim engeli ve kaynak engelidir.

Vizyon Engeli: Firma hedefinin ve stratejisinin onları uygulamakla sorumlu çalışanlar tarafından yeterince anlaşılmamış olmasıdır (Çalışanların sadece %5'i firma stratejisini anlamaktadır).

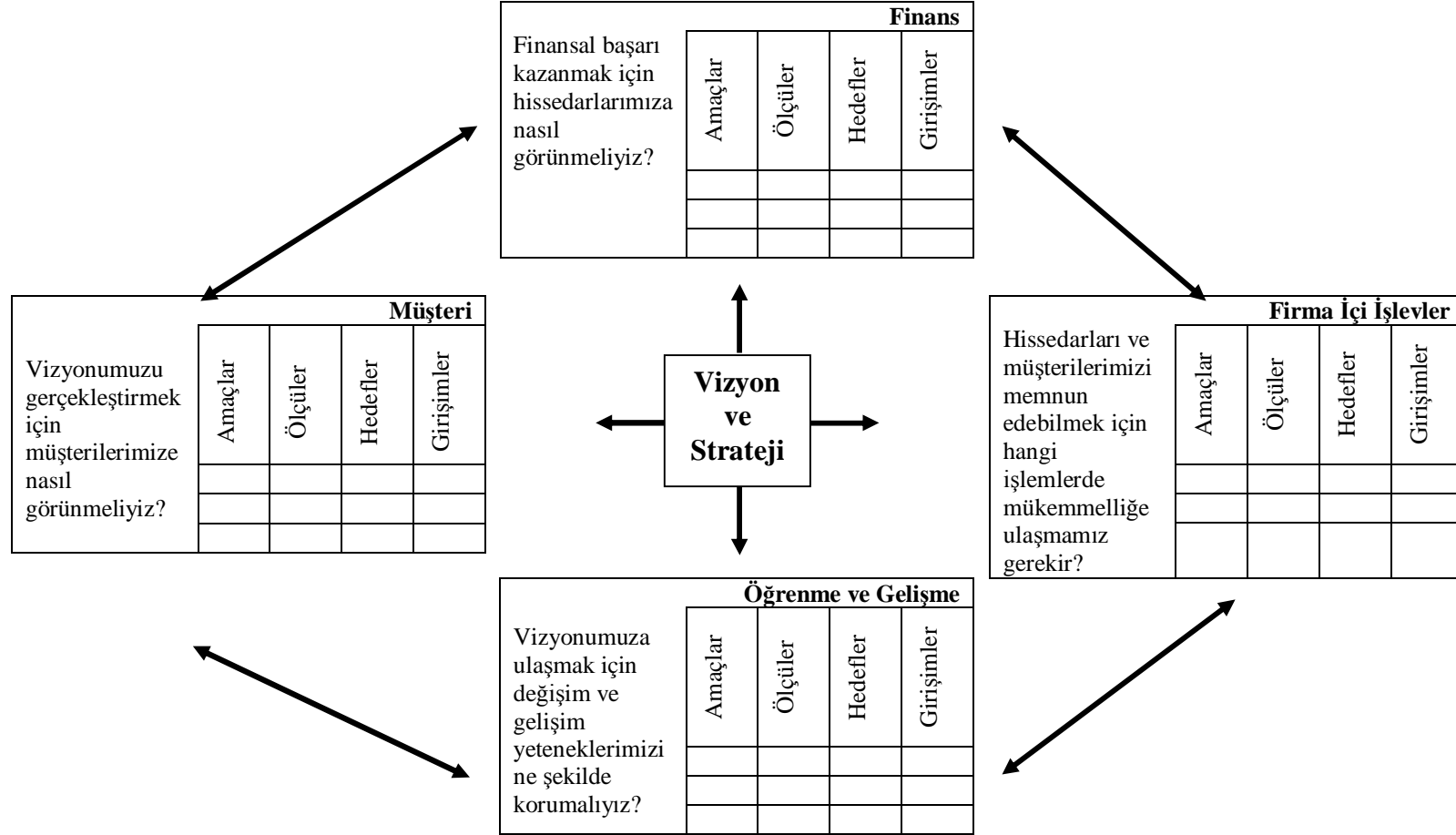
İnsan Engeli: İnsan kaynakları yönetim ve teşvik sistemlerinin strateji ile bağlantısının kurulmamış olmasıdır. Bu doğrultuda firmada oluşturulan teşvik sisteminin doğru unsurlarla bağlantısının kurulması da büyük önem taşımaktadır. Birçok sistem, kısa vadeli finansal hedeflerden dolayı elde edilmiş başarıları ödüllendirirken uzun dönemli stratejilerle bağlantı kurmamaktadır (Yöneticilerin yalnızca %25'i stratejiyle bağlantısı kurulmuş teşvik sistemine sahiptir).

Yönetim Engeli: Üst yönetimin zamanını günlük sorunları çözmek için kullanıp stratejik düşünceye yeterince eğilmemesidir. Yöneticiler, zamanlarının büyük bir kısmını finansal sonuçları analiz etmek ve bütçede planlanmış rakamlarla gerçekleşen rakamlar arasındaki farklılığa ilişkin sorunların çözüm yollarını aramakla geçirmektedir (Yönetici takımının %85'i strateji tartışmalarına ayda bir saatten daha az zaman ayırmaktadırlar).

Kaynak Engeli: Bütçeleme, yatırım planlaması gibi uygulamalar, uzun vadeli stratejik yaklaşımları içermemekte ve öğrenme odaklı olmamaktadır. Firmaların büyük bir kısmında stratejik plan çalışmaları ile bütçe çalışmaları birbirlerinden farklı gruplar tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla kaynaklar, uzun dönemli stratejiler yerine kısa dönemli hedeflere harcanmaktadır (Firmaların %60'ı bütçelerini firma stratejileri ile ilişkilendirmemektedir).

Kaplan ve Norton, bu araştırmanın sonucunda firmanın performans ölçümlerinin dört boyutta yapılması gerektiğini vurgulamışlardır. Bu boyutları; finans, müşteri, firma içi işlevler, öğrenme ve gelişme olarak isimlendirmişlerdir. BSK, firmada stratejik yönetim sürecinin finansal ölçüt/göstergelerin yanı sıra finansal bakış açısını bütünleştiren müşteri, firma içi işlevler ve öğrenme ve gelişme ölçüt/göstergelerinin varlığıyla anlamlı olacağını iddia etmektedir. Şekil-1.1'de verilmiş olan bu dört boyut, BSK'nın çatısını oluşturmaktadır.

Şekil-1.1: BSK'nın Boyutları



BSK yönteminin kaşifleri Kaplan ve Norton, BSK'nın her bir endüstri ya da firma için uygulanabilecek basmakalıp bir yöntem olarak görülmemesi gerektiğini (1993: 135) ve yöntemde ortaya koydukları dört boyutu her firmanın uygulamak zorunda olmadığını (1996a: 34) belirtmektedirler. Bu dört boyut içinden sadece iki veya üç tanesi kullanılabilmesi gibi, firmanın faaliyet gösterdiği sektörün şartları ve firma stratejisine göre bunlara bir veya daha fazla boyut eklenebilir. Ancak Kaplan ve Norton, skor kartların oluşturulması sürecinde firmanın tüm taraflarına ayrı bir boyut olarak yer verilmesine gerek olmadığını belirtmektedirler. Bunun yerine personel ile ilgili stratejilerin öğrenme ve gelişme boyutuna, tedarikçiler ile ilgili stratejilerin ise firma içi işlevler boyutuna dahil edilmesi gibi açılımların yapılması ve böylece skor kartların mümkün olduğu kadar özet hale getirilmesi gerektiğini vurgulamaktadırlar. Nitekim, her firmanın içinde bulunduğu sektör, iç ve dış çevre koşulları birbirinden farklıdır. Bu nedenle firmanın mevcut koşulları dikkate alınarak BSK boyutlarının tespit edilmesi gerekmektedir.

1.4.1. Finans Boyutu

BSK yöntemini diğer birçok performans değerlendirme yöntemlerinden ayıran en önemli özellik, firmanın geçmiş verilerine dayanan finansal ölçülerin yanı sıra finansal olmayan ölçülerin de sistemde kullanılmasıdır. Bununla birlikte yöntem, finans boyutunu içinde barındırmakta ve en önemli unsur olarak kabul etmektedir. Çünkü yöntem üzerine yapılan eleştiriler incelendiğinde, belki de sabit kalan tek unsur finans boyutudur. Başka bir deyişle her çalışmanın içerisinde finans boyutu bulunmaktadır. Bu sebeple finans boyutu, diğer birçok yöntemde olduğu gibi BSK'nın odak noktasını teşkil etmektedir.

BSK'nın finans boyutu, firmanın başarı kazanmak için hissedarlarına nasıl görünmesi gerektiğini sorgulamaktadır. Finans boyutu, firma stratejilerinin finansal yapıdaki sonuçlara olan katkısını ölçmektedir.

BSK'nın finans boyutu, genel olarak firmanın stratejisini yönlendiren üç temel amaca hizmet eder. Bunlar; gelir artışı ve bileşimi, maliyetlerin düşürülmesi ve verimlilik artışı, varlıkların (aktiflerin) değerlendirilmesi ve yatırım stratejisidir. *Gelir artışı ve gelir bileşimi*; ürün ve servis çeşitlerini artırmak, yeni müşteri ve pazarlara ulaşmak, ürün ve hizmet bileşimini daha yüksek katma değer yaratacak

şekilde değiştirmek, ürün ve hizmetlerin fiyatlarını yeniden belirlemek gibi konuları kapsar. *Maliyetin düşürülmesi ve verimlilik artışı* amacı; ürün ve hizmetlerin doğrudan maliyetlerini düşürmek, dolaylı maliyetleri azaltmak ve ortak kaynakları diğer birimler ile paylaşmak için yapılan çalışmaları içermektedir. *Varlıkların (aktiflerin) değerlendirilmesi ve yatırım stratejisi* amacı ise, yöneticilerin belli bir hacim ve iş bileşimini desteklemek için gerekli olan firma sermayesi seviyesini azaltma çabalarına yöneliktir. Tüm bu işlemler, bir firmanın finansal ve fiziksel varlıklarından elde edeceği kâr oranını artırmaya (Kaplan ve Norton, 2007: 65-66), başka bir deyişle finans boyutuna endekslidir.

Firmanın içinde bulunduğu sektörün yapısı, firmanın büyüklüğü vb. özellikler dikkate alındığında farklı finansal amaç ve göstergelerle karşılaşmaktayız. Bunlara örnek olarak; nakit akımındaki değişimler, satışlardaki değişim, maliyetlerdeki değişim (Hornsby ve Baxendale, 2001: 5), toplam varlıklar, toplam varlıkların çalışanların sayısına oranı, toplam varlıkların getiri oranı, toplam varlıkların getirisi, gelirler/toplam varlıklar, net kâr, çalışan başına kârlılık, gelirler, yeni ürünlerden elde edilen gelirler, çalışan başına gelir, sermayenin getirisi, yatırımların getirisi, ekonomik katma değer, piyasa katma değeri, çalışan başına katma değer, bileşik büyüme oranı, temettüler, pazar değeri, hisse senedi fiyatı, pay sahipleri karışımı, hissedarların bağlılığı, nakit akımı, toplam maliyetler, kredi derecesi, borçlar, borç oranı, alacakların dönüş oranı, alacakların günlük satışlardaki payı, borç ödeme süresi, stokta kalma süresi, stok devir hızı (Niven, 2002: 119) ve daha özetle likitide oranları, aktivite oranları, finansal kaldıraç oranları, sabit yükümlülükleri karşılama oranları, kârlılık oranları, büyüme oranları, satışların yüzdesi oranları, pazar değeri oranları (Okka, 2009: 104) vb. gösterilebilir.

BSK'nın finans boyutu oluşturulurken, zikredilen tüm ölçülerin kullanılması sadece bir karmaşa oluşturur. Dolayısıyla finansal ölçülerin, firma stratejileriyle ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Örneğin BSK, bir firmanın yaşam süreci ile doğrudan ilişkilidir. Büyüme, sürdürme (koruma) ve hasat (sonuçlandırma) aşamalarında bulunan firmaların finansal boyuttaki amaçları da değişmektedir. Büyüme aşamasındaki firmaların genel finansal amacı gelirlerde ve hedeflenen pazar, müşteri kesitleri ve bölgelerdeki satışlarda yüzdesel olarak ifade edilen artış oranları iken; sürdürme aşamasında olan firmaların finansal amaçları genellikle

muhasebe gelirleri (örneğin işletme satışları, brüt kâr, dönem kârı vb.), yatırımın kârlılığı, sermayenin kârlılık oranı, ekonomik katma değer vb. ölçülerle ilişkilidir. Hasat dönemindeki firmalar ise, geçmişte gerçekleştirilmiş olan tüm yatırımlarda firmaya en yüksek düzeyde nakit akışı sağlamayı amaçlamaktadır. Dolayısıyla yaşam dönemi hasat olarak nitelendirilen firmalarda, nakit akışının en yükseğe çıkarılmasını sağlayacak ölçüler ön plana alınmaktadır. Bu aşamada yatırımın kârlılığı, katma değer ve firma gelirleri gibi muhasebe ölçülerine olan ilgi azalır. Çünkü, önemli yatırımlar çok önceden gerçekleştirilmiştir ve firmanın ekonomik ömrü sona ermek üzere olduğu için ar-ge veya kapasite artırımını gibi unsurlar için genelde harcama yapılmaz (Kaplan ve Norton, 2007: 63-64).

BSK'nın finans boyutunda belirlenecek olan ölçülerin, firmanın büyüme stratejileriyle de doğrudan bir ilişkisi vardır. Örneğin geriye doğru dikey büyüme yoluyla iç büyüme alternatifini seçmiş bir firma ile pazara nüfuz etme yoluyla yatay büyüme alternatifini seçmiş bir firmanın finansal amaçları değişmektedir. İlk yöntem daha çok uzun vadeli amaçları kapsarken, ikinci yöntem daha kısa vadeli amaçları içermektedir. Çünkü geriye doğru dikey büyüme alternatifi genellikle çok maliyetli bir büyüme stratejisiyken; pazara nüfuz etme yoluyla yatay büyümede mevcut kaynaklar kullanılarak geliştirildiği için finansal ölçüler değişiklik gösterir.

Çok sayıda farklı firma birimi için tek bir finansal ölçü ve özellikle de tek bir finansal ölçü için tek bir hedef belirlenmesi uygun bir yaklaşım değildir. Her bir firma biriminin yöneticileri kendi BSK'larının finansal boyutunu 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 skor kartta yer alan tüm diğer boyutlardaki amaç ve ölçülerin nihai hedefi olmalıdır (Kaplan ve Norton, 1996a: 47-48).

1.4.2. Müşteri Boyutu

Kısa dönemde iyi finansal sonuçlar elde etmek için firmalar üzerindeki hissedar baskısı; firmaların yeni ürün, yöntem, insan kaynakları, bilgi teknolojisi, veri tabanı ve sistemler, müşteri ve pazar geliştirmek için yapacakları harcamaları da kısıtlayacaktır. Maliyet muhasebesi, kısa dönemde harcamalarda meydana gelen bu

azalmayı firmanın gelirlerinde bir artış şeklinde gösterir. Gerçekte ise bu düşüşler, firmanın öz kaynaklarından ve gelecekte ekonomik değer yaratacak kaynaklarından çalınmıştır. Kısa dönemde bu gibi uygulamalar, firma raporlarında finansal bir iyileşme gibi algılanırken aslında müşteri sadakati ve tatmininde meydana gelecek azalmalar, uzun dönemde oldukça zarar vericidir (Kaplan ve Norton, 2007: 28-29).

BSK'da müşteri boyutu, firmanın vizyon, misyon ve stratejilerinin hedef müşteriler ile ilgili özel amaçlar haline dönüştürülmesi ve bu sayede firmanın tüm tarafları arasında paylaşılmasını sağlar. Müşteri boyutu, firmanın vizyonuna ulaşabilmesi için müşterilere nasıl görünmesi gerektiği ile ilgilenmektedir.

BSK'da müşteri boyutunun finansal gelişmeyle olan ilişkisini Kaplan ve Norton (1996a: 23-24) çalışmalarında Xerox firmasını örnek göstererek açıklamaktadırlar: 1970'li yılların ortalarına kadar fotokopi pazarında adeta monopol durumda olan Xerox, fotokopi makinelerini satmak yerine leasing yoluyla müşterilere kiralyor ve bu makinelerde çekilen her yaprak fotokopiden de gelir elde ediyordu. Ayrıca müşterilere satılan kağıt ve fotokopi mürekkebi gibi yardımcı malzemelerden elde edilen satış ve kâr oranları sürekli artıyordu. Ancak sık sık arıza yapan makinelerden dolayı müşteriler şikâyetçiydi. Xerox yöneticileri, makineleri daha az arıza yapacak ve düzenli çalışacak şekilde yeniden tasarlayarak üretmek yerine bu şikâyetleri finansal açıdan daha büyük getiriye kavuşacakları bir fırsat olarak değerlendirmek istediler. Müşterilerin makineleri kiralamak yerine satın almalarına izin verdiler. Bozuk veya arızalı makineleri müşterilerin işyerine giderek tamir edecek ve Xerox için yeni bir kâr merkezi oluşturacak servis hizmeti ağı oluşturdular. Servis elemanlarının gelmesini ve makinenin tamir edilmesini beklerken firmalar, işlerinin aksamaması için yedek makineler de satın almaya başladılar. Böylece Xerox'un satış adedi ve kârı daha da artmış oldu. Kısacası satış ve kâr artışı, yatırımın kârlılığı gibi tüm finansal ölçüt/göstergeler firmanın stratejisinin çok başarılı olduğuna işaret etmekteydi. Bu arada Amerikan ve Japon üreticiler, Xerox fotokopi makinelerinden alınan fotokopi kalitesine eşit ve hatta daha kaliteli kopyalar alınmasını mümkün kılan, sık sık arızalanmayan ve daha düşük fiyatlı makineleri pazara sürdüklerinde, Xerox'un tatminsiz ve sadık olmayan müşterileri bu ürünlere doğru hemen kaydı ve bu dönemlerde Xerox önemli bir yara aldı.

Dolayısıyla BSK uygulayan firmalarda finansal ölçüler tek başına yeterli olmayıp aynı zamanda müşteriye yönelik ölçülerin de dikkate alınması gerekliliği ön plana çıkmaktadır. Çünkü finansal yapıda gelişmelere neden olan bazı ölçüler, yalnızca kısa vadeli kazanımlar getirebilir. Kimi dönemlerde firmalar, uzun dönemli kazanımlar sağlayabilmek için kısa dönemde elde edebilecekleri kârdan feragat ederler.

BSK'nın müşteri boyutunda kullanılan temel ölçütler; pazar payı, müşteri devamlılığı, müşteri kazanılması, müşteri tatmini ve müşteri kârlılığıdır (Mooraj vd., 1999: 483). Bu ana ölçütler daha etraflı irdelendiğinde kullanılan performans ölçüt/göstergelerine örnek olarak müşteri memnuniyeti, müşteri bağlılığı, pazar payı, müşteri şikâyetleri, ilk bağlantıda çözülen şikâyetler, satıştan iadelerin oranı, müşteri isteklerinin yerine getirilme süresi, fiyat, ürünün müşteriye toplam maliyeti, ortalama müşteri ilişkilerinin (görüşmelerinin) süresi, kaybedilen müşteri, kaybedilmeyen müşteri, kazanılan müşteri oranı, yeni müşterilerden elde edilen gelirin oranı, müşterilerin sayısı, müşteri başına yıllık satış, müşteri kazanç oranı (bağlantı koparılmış müşteri/bağlantıya geçilmiş müşteri), müşterilerin firmayı ziyareti, müşterilerle geçirilen zaman, satışların yüzdesi olarak pazarlama maliyetleri (pazarlama maliyetlerinin satışlara oranı), verilen reklamların sayısı, gerçekleştirilen amaçların sayısı, markanın tanınırlığı, yanıtlama oranı, katılınan ticari fuar sayısı, satışlar, harcama yapan hedef müşterilerin sayısı, dağıtım kanalı başına satışlar, ortalama müşteri sayısı, çalışan başına müşteri sayısı, müşteri başına müşteri hizmetleri harcaması, müşteri kârlılığı ve satış sıklığı (satış işlemi sayısı) gösterilebilir (Niven, 2002: 127). Bu ölçüt/göstergelerin istenilen seviyeye getirilmesi sonucu elde edilen kazanımlar, uzun vadede firmanın finansal yapısına olumlu katkılar sağlayacaktır.

1.4.3. Firma İçi İşlevler Boyutu

BSK'da firma içi işlevler boyutu, hissedarların ve müşterilerin memnun edilebilmesi için yapılması gereken girişimleri ifade etmektedir. Başka bir deyişle, firmanın hissedar ve müşteriler nazarında mükemmel olabilmesi için gerçekleştirmesi gereken operasyonel etkinlikler kastedilmektedir. Firma içi işlevler

boyutu, hissedarların kârlılıklarını artırabilecek müşteri yönelimlerinin hangi etkinliklerle gerçekleştirileceğine odaklanır.

Kaplan ve Norton (2006: 12; 2007: 120), birçok firma üzerinde yapmış oldukları BSK uygulamalarıyla elde ettikleri deneyimlerden yola çıkarak firma içi işlevler boyutunda dört temel sürecin var olduğunu ifade etmektedirler. Bunlar; yenilik, operasyon yönetimi, müşteri yönetimi ve düzenleyici ve sosyal süreçlerdir. *Yenilik süreci*, mevcut ve potansiyel müşteri ihtiyaçlarının önceden tahmin edilmesi suretiyle ihtiyaç duyulan üretimin yapılmasını ifade eder. Bu süreç, yeni ürünler, hizmetler, süreçler ve ilişkiler geliştirmeye odaklanır. *Operasyon yönetimi süreci*, özellikle geleneksel performans değerlendirme yöntemlerinin birçoğunun odaklandığı tek süreç olmakla beraber sistemlerin en önemli eksik yönü olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü operasyon süreci, finansal gelişim için gerekli ancak tek ölçü değildir. Başka bir deyişle firma içi işlevler boyutunun yalnızca bir unsurudur. Bu süreçte firmalar, operasyonların iyileştirilmesine yönelmektedirler. Operasyonlar süreci, ürün ve hizmet üretme ve müşterilere ulaştırmaya odaklanır. *Müşteri yönetimi süreci*, müşterilerin tatmin edilebilmesi için ihtiyaç duyulan operasyonun yalnızca satış değil; aynı zamanda satış ve teslimat sonrasında müşteriye sunulan hizmeti de kapsadığını temel almaktadır. Bu süreçte firma, müşterilerle ilişkiler kurmaya ve bu ilişkileri ilerletmeye odaklanır. *Düzenleyici ve sosyal süreç* ise, yasal düzenlemelere ve toplumsal beklentilere uymaya ve böylece daha kabul edilebilir bir firma olmaya yöneliktir.

BSK'nın firma içi işlevler boyutunda kullanılan performans ölçüt/göstergelerine örnek olarak işlem başına ortalama maliyet, zamanında teslimat, ortalama sipariş süresi, stok devir hızı, ar-ge harcamaları, toplumsal bağlılık, beklemede olan patentler, patentlerin ortalama yaşı, toplam teklifler içinde yeni üretimlerin oranı, işgücü kullanım oranı, müşteri isteklerine cevap verme süresi, hatalı ürünlerin yüzdesi, yeniden işlenen ürün sayısı, devam eden gelişmeler, garanti talepleri ve kullanımı, üretim hattındaki mal/hizmetler, yeni projelerin iç kârlılık oranı, atıl kapasitenin azaltılması (kullanımı), alıştan iadelerin sıklığı, makinelerin çalışmadığı (boş kaldığı) süre, planlanan hatasızlık düzeyi, yeni mal/hizmetlerin pazarlanma süresi, sunulan yeni ürün ve firma hakkında basında çıkan olumlu haberlerin sayısı (Niven, 2002: 134) gösterilebilir.

1.4.4. Öğrenme ve Gelişme Boyutu

Günümüzde birçok firma yöneticisi, eğitim ve motivasyon gibi firmanın çeşitli sermaye unsurlarını artıran faktörlere önem vermemektedirler. Bu yöneticiler için bu tip harcamalar gereksizdir. Ancak profesyonel yöneticiler için bu faktörler, firmanın rekabet gücü elde edebilmesi için son derece kritik unsurlardır.

BSK'da öğrenme ve gelişme boyutu, firmanın vizyonuna ulaşabilmek için kurumsal değişim ve gelişim yeteneklerini elde etmeye yöneliktir. Bu boyutta firmalar, BSK'nın diğer üç boyutundan daha iyi sonuçlar elde edebilmek için gerekli olan altyapıyı hazırlamaya yönelik amaç ve stratejiler geliştirirler. Öğrenme ve gelişme boyutu, firmanın vizyonuna ulaşabilmek için değişim ve gelişim yeteneklerinin nasıl korunacağına odaklanır.

BSK'nın öğrenme ve gelişme boyutu üç temel kategoriden oluşmaktadır. Bunlar; insan sermayesi, bilgi sermayesi ve örgütsel sermayedir (Niven, 2005: 160). Papalexandris ve arkadaşları'na göre (2005: 220) *insan sermayesi*, çalışanların daha yetenekli olabilmesi için gerekli olan faaliyetlerle ilgilenmektedir. İnsan sermayesinin firmadaki gelişimini görebilmek için işgücü devir hızı, işgücü memnuniyet oranı, ortalama işgücü yaşı, işgücü eğitim düzeyi, işgücüne verilen hizmet içi eğitim gibi performans ölçüleri kullanılabilir. *Bilgi sermayesi*, firma içerisindeki tüm süreçlerde ihtiyaç duyulan bilginin temin edilmesi için gerekli önlemlerin alınmasını ifade etmektedir. Bilgi sermayesinin gelişimine yönelik amaç ve hedeflerin ölçülmesi için bilgi paylaşım düzeyi, bilgi teknolojileri altyapısındaki gelişim, sistemin yanıt verme oranı, bilgi teknolojilerindeki aksama süresi gibi performans ölçüt/göstergeleri kullanılabilir. *Örgütsel sermaye* ise firmada motivasyon, yetkilendirme gibi kurumsal yeteneklerin geliştirilmesi ile ilgilidir. Bu kapsamda kullanılacak performans ölçüt/göstergelerine örnek olarak; kurumsal değerlerin benimsenme oranı, kültürel gelişme düzeyi, ekip çalışmasına yatkınlık, liderlik etkinliği, örgütsel uyum yeteneği vb. gösterilebilir.

Öğrenme ve gelişme boyutunda, firma stratejisinin gerçekleştirilmesinde en kritik entelektüel varlıklar yer alır. Boyutun amacı, hangi işlerin (insan sermayesi), hangi sistemlerin (bilgi sermayesi) ve nasıl bir ortamın (organizasyonel sermaye) değer yaratan firma içi işlevler için gerekli olduğunu ortaya koymaktır. Entelektüel

sermayenin firma içi işlevlerle ilişkilendirilmesi ve uyumlu hale getirilmesi gerekir. Bu varlıkların firma içi işlevlere yaptığı katkıyı görebilmek için firmanın insan, bilgi ve organizasyonel sermayesinin (kısaca stratejik hazırlık derecesinin) sistematik olarak ölçülmesi ve strateji ile uyumlulaştırılması gerekir. Bu boyutta tanımlanan varlıklar, aslında tüm firmalar için stratejilerin temeli ve en önemli öncü göstergeleridir. İnsan sermayesinden elde edilen değer, firma içi işlevleri en iyi şekilde gerçekleştirmeyi sağlayan stratejik iş ailelerine odaklanıldığında elde edilir. Aynı şekilde bilgi sermayesi de, insan sermayesinin iş yapma yöntemlerinin etkinliğini sağlayacak, katma değer yaratabilen altyapı ve uygulamalara odaklandığı zaman firma stratejisinin gerçekleştirilmesine öncülük eder. Yeni bir stratejinin uygulanması aşamasında, firmalarını değişime odaklayabilen, organizasyonel sermayelerini bu yeni strateji ile uyumlu hale getirebilen firmalar kısa dönemde yatırımlarının geri dönüşünü alabilirler (Kuyucu, 2005: 55-56).

Niven'a göre (2002: 140) BSK'nın öğrenme ve gelişme boyutunda kullanılan performans ölçüt/göstergelerine örnek olarak çalışanların mesleki kuruluşlara ya da sendikalara katılımı, müşteri başına eğitim yatırımları, çalışanların ve firmanın ortalama hizmet yılı, üst düzey çalışanların oranı, eğitim almış çalışan sayısı, iş gelmeme oranı (sayısı), işgücü devir oranı, çalışanlardan gelen öneriler, çalışanların memnuniyeti, stok planlarına çalışanların katılımı, iş kazalarında kaybedilen zaman, çalışan başına katma değer, motivasyon göstergeleri, firmaya yapılan iş başvuru sayısı, çeşitlilik oranı, yetkilendirme göstergeleri (yönetici sayısı), iş ortamının niteliği, iç iletişim oranı, çalışanların verimliliği, hazırlanmış skor kartların sayısı, sağlıklı terfiler, eğitim için harcanan zaman, kişisel amaçların başarılması, performans değerlendirmenin tamamlanma zamanı, liderlik gelişimi, iletişim planları, raporlanan iş kazaları, bilgisayarla çalışanların sayısı, stratejik bilgi oranı, bilgi yönetimi ve etik ihlalleri gösterilebilir.

BSK yöntemi, firma enerjisinin bu dört boyutta dengeli şekilde harcanması durumunda firmanın hedeflerine daha kolay ulaşabileceğini iddia etmektedir. BSK'nın sonuçları her değerlendirme dönemi için düzenlenen ve "skor kart" olarak adlandırılan raporlarla yönetime sunulmaktadır. Skor kartların düzenlenmesi ve raporlanması ile ilgili genel bir kural yoktur. Skor kartlarda her boyut için hedef,

gerçekleştirilecek faaliyetler ve hedefin ölçüleceği performans ölçütü/göstergesi yer almaktadır (Güner, 2008: 251).

BSK'nın başarıyla uygulanabilmesi için tüm boyutların uygun ağırlıklarla dengelenmesi gerekmektedir. Norton bir çalışmasında (2000: 13), bu dört boyutun firmalardaki dağılımının finans, müşteri, firma içi işlevler ve öğrenme ve gelişme boyutları için sırasıyla %22, %22, %34 ve %22 olması gerektiğini vurgulamaktadır. Ayrıca her boyut için ideal performans ölçütü/göstergesi sayısının da sırasıyla 5, 5, 8-10 ve 5 olmak üzere toplamda 23 ile 25 arasında olması gerektiğini belirtmektedir. Kaplan ve Norton daha sonraki bir çalışmalarında (2004a: 41), ölçüt/gösterge sayısının 20-30 arasında olmasının normal kabul edilebileceğini ifade etmektedirler. Niven'a göre (2002: 151-152) BSK boyutlarında kullanılacak performans ölçütü/göstergesi sayısı sırasıyla 3-4, 5-8, 5-10 ve 3-6 olmak üzere 16-28 arasında olmalıdır.

1.5. Balans Skor Kart'ta Strateji Haritası

Strateji haritası, BSK'nın en önemli dönüm noktalarından biri olup BSK boyutları arasında neden-sonuç ilişkilerinin kurulmasını ifade etmektedir. Öğrenme ve gelişme boyutundaki bir amaç firma içi işlevler boyutundaki başka bir amaca hizmet ederken, firma içi işlevler boyutundaki ilgili amaç müşteri boyutundaki başka bir amaca, müşteri boyutundaki ilgili amaç da finans boyutundaki bir amaca hizmet eder. Böylece BSK boyutları, birer zincir halkası gibi birbirlerine bağlanmış olur. Dolayısıyla BSK uygulamasında, bir üstteki amaca hizmet etmeyen amaçlar elimine edilmektedir ve her amaç doğrudan veya dolaylı olarak firmanın finansal yapısında bir değer yaratmalıdır.

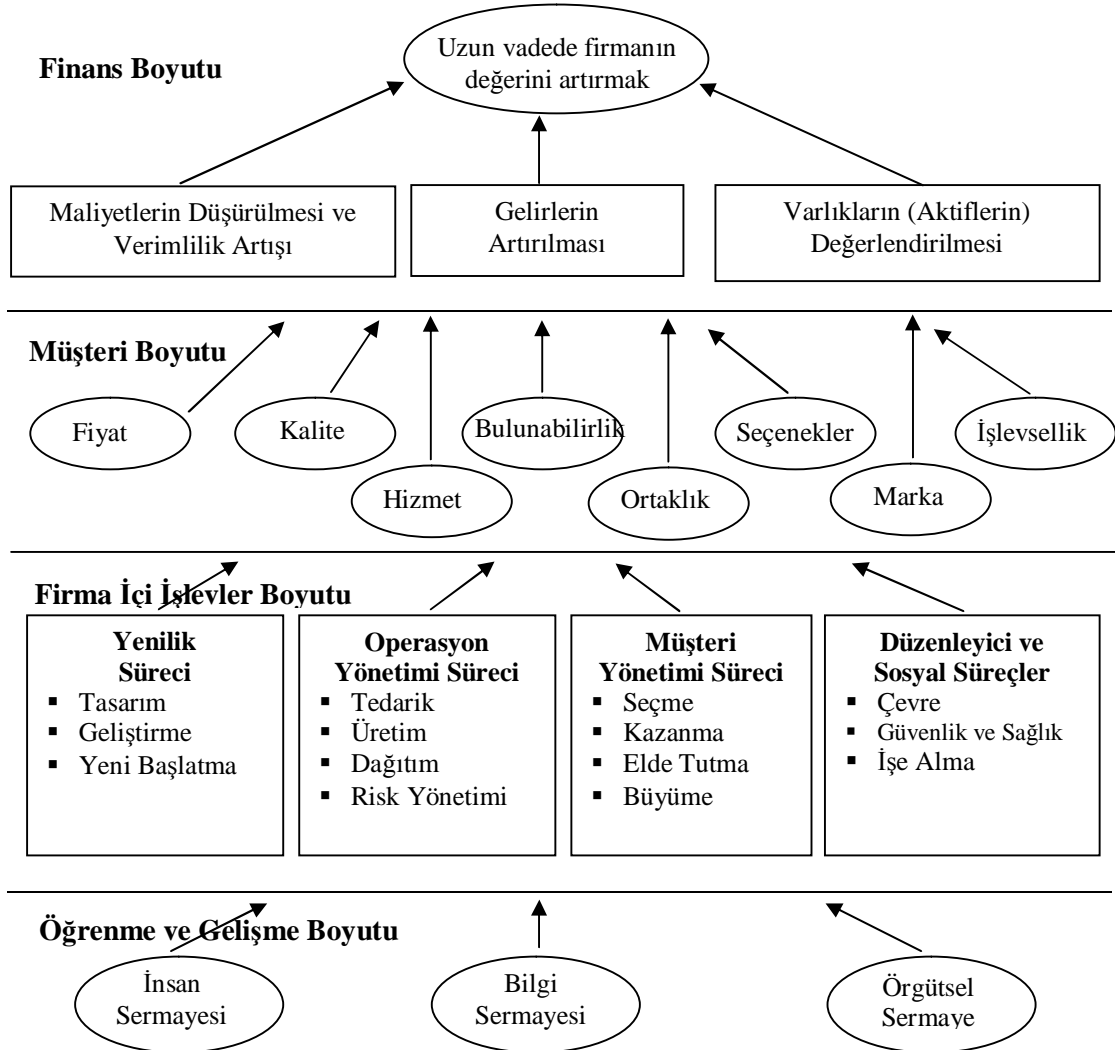
BSK'da strateji haritaları, firmadaki tüm faaliyet ve projelerin finansal değerler üzerinde olumlu etki yapmaya yönelik olması gerektiğini vurgular. Firmanın kalite, hız, yenilik, müşteri tatmini vb. tüm boyutlarında olumlu sonuçlar elde edilmesine rağmen bu sonuçlar finansal değerler üzerinde olumlu etki yapmıyorsa hiçbir anlam ifade etmeyecektir. Strateji haritaları; firmanın öğrenme ve gelişme, firma içi işlevler, müşteri ve finans boyutlarının sırasıyla neden-sonuç ilişkilerine bağlanması gerektiği üzerinde durur. Strateji haritaları sayesinde firmadaki tüm çalışanlar, yaptıkları iş ile firma stratejileri arasındaki ilişkiyi de görme fırsatı yakalar.

Strateji haritaları, temel olarak dört BSK boyutu vasıtasıyla beş ilke üzerine inşa edilir. Bu ilkeler şunlardır (Kaplan ve Norton, 2004c: 11-12);

- Strateji haritaları, maliyetlerin azaltılması ve verimliliğin artırılabilmesine yönelik kısa dönemli finansal hedefler ile kârlılığın artırılabilmesine yönelik uzun dönemli finansal hedefler arasındaki farklılaşmaları önler (Finans boyutu).
- Stratejiler, müşterileri memnun etmeye odaklıdır (Müşteri boyutu).
- Değer yaratma süreci, firma içi işlevlerin geliştirilmesiyle mümkün olur (Firma içi işlevler boyutu).
- İnsan, bilgi ve örgütsel sermaye olmak üzere üç farklı kategori, organizasyonun maddi olmayan varlıklarını ve onların strateji sürecindeki rolünü tanımlar (Öğrenme ve büyüme boyutu).
- Strateji, birbirlerini destekleyen ve yöndeş niteliklere sahip amaçlardan oluşmalıdır (Strateji haritalarının fonksiyonu).

Strateji haritası, stratejik amaçlar arasındaki neden-sonuç ilişkisinin zinciri gibi stratejinin canlandırılmasında güçlü bir araçtır. BSK'nın temel boyutları, strateji haritalarının da en önemli unsurlarıdır (Anagnostopoulos ve Elmasides, 2010: 12). BSK'da strateji haritasını, dört boyutun temel süreçlerini ele alarak Şekil-1.2'deki gibi gösterebiliriz.

Şekil-1.2: BSK'da Strateji Haritası



Kaynak: Kaplan and Norton, 2004b: 11'den uyarlanmıştır.

Şekil-1.2'de gösterildiği gibi BSK'nın boyutları, temelde firmanın finansal performansının artırılmasına odaklanmaktadır. Firmanın finansal performansının artırılması için, müşterilerinin memnun edilmesi gerekir. Bunun içinse, müşterilerin istediği nitelik, miktar, fiyat, işlevsellik, bulunabilirlik, hız vb. ölçülerde üretimin yapılması ve bu şekilde üretimin yapılabilmesi için firma içi işleyişin iyi olması gerekmektedir. Firmadaki süreçlerin iyi olması için, değişim ve gelişim sürecinin dinamik bir yapıda tutulması ve böylece firma içerisindeki öğrenme ve büyüme girişimlerinin uygulanması gerekmektedir.

Firmalar, BSK strateji haritalarını oluştururken öncelikle firmanın uzun dönemde finansal olarak elde etmek istediği sonuçları belirlerler. Daha sonra bu sonuçlara ulaşabilmek için müşterilere sunacakları değer sunumu paketini oluştururlar. Firma içi işlevler boyutunda ise, bu hedeflere ulaşabilmek için firma süreçlerinin nasıl yapılandırılacağı belirlenir. Son olarak da bu süreçlerin etkin olarak işletilebilmesi için gerekli olan firmanın finansal olmayan varlıkları (insan, bilgi ve organizasyonel sermaye) belirlenir. Böylelikle finansal olmayan varlıkların firma stratejileri doğrultusunda çalışması sağlanır (Kuyucu, 2005: 55).

Strateji haritası, BSK boyutları arasındaki neden-sonuç ilişkilerini kurmaya hizmet eder. Örneğin firma, çalışanlarını ihtiyaç duyulan konularda eğitirse (Öğrenme ve büyüme boyutu) çalışanlar, üretim sürecinde daha verimli ve etkin olacaklardır (Firma içi işlevler boyutu). Böylece, firma içi işlevler daha kaliteli şekilde gerçekleşerek müşterileri çeşitli açılardan daha tatminkâr hale getirecektir (Müşteri boyutu). Tatmin olmuş müşteri, ya kullanım miktarını artıracak ya da firma ürünleriyle ilgili çevresindekileri olumlu yönde etkileyecektir. Böylece firmanın gelirlerinde bir artış olacaktır (Finans boyutu). Öğrenme ve büyümeye yönelik bir gelişmenin firma içi işlevler, müşteri ve finans boyutlarında yapmış olduğu etki strateji haritası ile ortaya çıkarılır. BSK'nın tüm boyutları, strateji haritası vasıtasıyla birbirlerine zincirleme bağlıdır. Firma, planlanmış operasyonel etkinliklerinin firmanın uzun vadeli hedeflerine olan etkisini strateji haritaları yardımıyla önceden görebilecektir.

1.6. Balans Skor Kart'ın Aşamaları

İşletme yazınında BSK'nın oluşturulabilmesi için çok farklı aşamalar tanımlandığını söyleyebiliriz. Çünkü BSK'nın uygulama aşamaları, uygulanan firmanın niteliğine, özelliklerine ve yöneticilerin bakış açılarına göre değişiklik göstermektedir.

Niven'a göre (2002: 64) BSK'nın aşamaları genel olarak planlama ve geliştirme olmak üzere iki kategoriden oluşur. Planlama aşaması; BSK amaçlarının belirlenmesi, BSK sürecini takip edecek en uygun firma biriminin seçilmesi, üst yönetimin desteğinin alınması, uygulama ekibinin oluşturulması, proje planının oluşturulması ve iletişim planının geliştirilmesi olmak üzere altı aşamadan oluşur.

Geliştirme aşaması ise; ihtiyaç duyulan bilgi ve belgelerin temin edilmesi, firmanın misyon, vizyon, temel ilkeler ve stratejilerinin belirlenmesi veya daha önceden yapılmışsa gözden geçirilmesi, yöneticilerle çalışma toplantıları ve çalışanlardan geri bildirimlerin alınması, strateji haritalarının oluşturulması, performans ölçüt/göstergelerinin geliştirilmesi ve BSK uygulama planının sürekli hale getirilmesi aşamalarından oluşur. Yazara göre BSK, planlama aşaması 5 hafta ve geliştirme aşaması 15 hafta olmak üzere toplam 20 haftada oluşturulmaktadır.

BSK'nın aşamaları ile ilgili detaylı bir çalışma yapan Olve ve arkadaşları (1999: 48-49) sürecin onbir aşamadan oluştuğunu belirtmektedirler. Olve ve arkadaşlarına göre birinci aşama firmanın içerisinde bulunduğu sektörün tanımlanması, sektörün gelişiminin ve firmanın sektör içerisindeki yerinin açıklanmasıdır. Bu aşamada farklı yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemler arasında en sık kullanılanı Andrews'ın SWOT Analizi (1980) olmakla birlikte diğer yöntemler arasında Porter'ın 5 Rekabet Gücü Modeli (1985), Hamel ve Prahalad'ın Temel Yetenek Modeli (1994) ve Uzun Vadeli Stratejik Planlama Modeli sayılabilir. Firmanın sektör içerisindeki gelişiminin tanımlanabilmesi için olabildiğince fazla kişiyle görüşme yapılması önerilmektedir. Firma dışından birilerinin bakış açısını görmek, son derece olumlu görülmekte ve tüm bu süreçlerin 1-2 ayla sınırlı tutulması önerilmektedir.

İkinci aşama, vizyonun oluşturulması veya doğrulanmasıdır. Firmada önceden oluşturulmuş bir vizyon varsa bu vizyonun firmanın uzun vadeli bakış açısını yansıtacak şekilde gözden geçirilmesi gerekmektedir. Daha önce bir vizyon tanımlaması yapılmamışsa, firmanın vizyonu açıkça tanımlanmalıdır. Vizyon oluşturulması ya da doğrulanması sürecinde firmanın tepe yöneticilerinin ve fikir liderlerinin katılacağı seminerlerin düzenlenmesi ve tüm bu süreçlerin her biri 1,5 gün süren 1-2 toplantıdan ibaret olması önerilmektedir.

Üçüncü aşama, skor kart boyutlarının oluşturulmasıdır. Skor kart boyutları tespit edilirken tepe yönetiminin, proje grubunun ve daha önce BSK tecrübesi edinmiş çalışanların katılımıyla seminerler düzenlenmelidir. Skor kart boyutlarının tespit edilmesi sürecinde önerilen süre, 1-2 gündür.

Dördüncü aşama, vizyonun her bir BSK boyutuna göre alt sınıflandırmalara tabi tutulmasıdır. Bu aşamanın amacı, stratejilerin firma vizyonunu eyleme dönüştürecek kurallar, etkinlikler ve kararlarla ilişkilendirilmesidir.

Beşinci aşama, kritik başarı faktörlerinin tanımlanmasıdır. Önceki aşamalarda yapılan alt sınıflandırmalardan hangi alt boyutların öncelikli olarak ele alınması gerektiği tespit edilir. Başka bir deyişle firmayı başarıya götürecektir kritik alt boyutların neler olduğu ortaya konulur. Dördüncü ve beşinci aşamaların tamamlanması için önerilen süre 2-3 gündür. Bu süreçlerde ikinci aşamada olduğu gibi firmanın tepe yöneticilerinin ve fikir liderlerinin katılacağı seminerlerin düzenlenmesi önerilmektedir.

Altıncı aşama, ölçüt/göstergelerin geliştirilmesi, neden-sonuç ilişkilerinin açıklanması ve bir dengenin oluşturulmasıdır. Bu aşamada firma performans ölçüt/göstergeleri her bir BSK boyutu için geliştirilir. Ayrıca süreçler, strateji haritası oluşturularak birbirleriyle ilişkilendirilir. Bu uygulamaların finansal ve finansal olmayan ölçüt/göstergeleri bir arada kullanan dengeli bir dağılımla sonuçlanması gerekir. 1-2 gün sürmesi beklenen bu çalışmalarda firmanın tepe yöneticilerinin ve fikir liderlerinin katılacağı seminerlerin düzenlenmesi önerilmektedir.

Yedinci aşama, en üst seviyedeki skor kartının oluşturulmasıdır. Bu aşamada her bir BSK boyutu kapsamında firmanın bağlı kalacağı temel unsurlar tespit edilir. Bu aşama için önerilen süre 1-2 gündür.

Sekizinci aşama, skor kartların ve ölçüt/göstergelerin firma bölümlerine yayılmasıdır. Bu aşamada BSK boyutlarının hangi seviyede takip edileceği tespit edilir. Seviyeden kasıt; firma bölümleri, takımları ya da bireysel performans değerlemedir. Bu aşama için en az 2 aylık bir uygulama süresi önerilmektedir.

Dokuzuncu aşama, hedeflerin oluşturulmasıdır. Bu aşamada BSK boyutlarının altında oluşturulmuş olan kritik başarı faktörleri sayısal olarak ifade edilir. Buradaki amaç, ölçümlerin nicel verilere dayandırılarak başarı oranını artırmaktır. Bu aşamada oluşturulan hedefler, tepe yönetiminin onayı alındıktan sonra kabul edilebilir hale gelir.

Onuncu aşama, faaliyet planının geliştirilmesidir. Bu aşamada firmanın hedeflerine ulaşabilmesini sağlayacak faaliyetler belirlenir. Bu faaliyetlerden

kimlerin sorumlu olduğu ve raporlamaların yapılaş şekli ortaya çıkarılır. Ölçümler ve faaliyetler arasındaki ilişkiler kurularak BSK uygulamaya hazır hale gelir.

Onbirinci ve son aşama, skor kartların uygulamaya başlanmasıdır. Uygulama sürecinde, BSK'nın tüm çalışanların kendilerini kontrol edebilecekleri günlük bir eylem haline dönüştürülebilmesi önem taşır. Firma stratejilerinin başarısının ölçülebildiği bir model olarak BSK, çalışanların, takımların, bölümlerin ve genel olarak firmanın performansını ölçmeye yönelik uygulama alanına sahiptir.

BSK'nın mimarı olan Kaplan ve Norton'a göre (1996a: 300-309; 2007: 364-376) BSK uygulaması; uygun organizasyon biriminin seçilmesi ve işletme birimleri/ana şirket arasındaki ilişkilerin tanımlanması, stratejik amaçların tespiti, performans ölçüt/göstergelerinin seçilmesi ve uygulama planının hazırlanması olmak üzere dört aşamadan oluşur. Birinci aşamada BSK uygulamalarını gerçekleştirecek en uygun firma bölümünün seçimi yapılır. Eğer ana şirkete ait birden fazla firma varsa bu aşamada uygun organizasyon biriminin seçimi gerçekleştirilir. Çünkü ilk defa BSK uygulamasının kurumsal çapta oluşturulması çok zor bir başlangıç olacaktır. Bunun için en uygun organizasyon birimi, ana şirkete ait firmalardan biri olarak belirlenir. Bu belirlemeden sonra seçilen firmanın ana şirketle ve ana şirkete bağlı diğer firmalarla arasındaki ilişkilerin tanımlanması yapılır. Bu aşamada BSK uygulayıcısı, diğer firmalar ve ana şirketin üst düzey yöneticileriyle görüşerek her birine ilişkin finansal amaçları (büyüme, kârlılık, nakit akışı), ortak temaları (çevre, güvenlik, insan kaynakları politikaları, toplum ile ilişkiler, kalite, fiyatların rekabet edebilme özelliği, yenilikler) ve diğer firmalarla bağlantıları (ortak müşteriler, temel rekabet üstünlükleri, müşterilere entegre hizmet verebilme fırsatları, şirket içindeki müşteri/tedarikçi ilişkileri) hakkında bilgiler edinir. Bu bilgiler, diğer firmalar ve ana şirketten farklı amaçların belirlenmesini önlemeye yöneliktir. Başka bir deyişle buradaki amaç, firmanın ya da faaliyet alanının yararına olacak fakat diğer firmaların veya faaliyet alanlarının yararına olmayacak amaçların belirlenmesine engel olmaktır.

İkinci aşamada stratejik amaçların tespiti yapılır. Bunun için firmaya ilişkin ve BSK'ya zemin hazırlayacak bilgiler ve firmanın vizyon, misyon ve stratejisi ile ilgili bilgi ve dökümanlar hazırlanır. Elde edilen bu bilgiler, firmanın üst düzey yöneticilerine verilir. Üst düzey yöneticiler kendilerine verilen materyalleri

inceledikten sonra, BSK uygulayıcısı her bir yöneticiyle görüşmeler yapar. Bu görüşmeler sırasında her yöneticinin firmanın stratejik amaçları hakkındaki düşünceleri ve BSK'nın dört boyutunda hangi ölçülere yer verilmesi gerektiğine ilişkin önerileri alınır. Bu görüşmeler tamamlandıktan sonra BSK uygulayıcısı ve çalışma arkadaşları bir araya toplanarak yöneticilerin yanıtlarını tartışır ve firma amaç ve ölçülerinin bir listesini hazırlar. Ayrıca burada BSK uygulaması ve uygulamanın yönetim işlemlerinde oluşturacağı değişiklikler hakkında kişiler ve firmayla ilgili tepkilerin gösterildiği gözlem ve değerlendirmelerin aktarılması da uygun olacaktır. Bu aşamanın çıktıları, dört skor kart boyutunda yer alacak amaçların belirlenmesi ve önem sırasına konulmasıdır. Aynı zamanda öncelikli amaçların sıralandığı listenin gerçekten firma stratejilerini yansıtıp yansıtmadığı ve skor kartın dört boyutunda yer alan amaçların birbirlerine neden-sonuç ilişkileri ile bağlantılı olup olmadığı da belirlenmeye çalışılır. Bu çıktılar elde edildikten sonra skor kart üzerinde fikir birliği elde edilmesini sağlamak amacıyla üst düzey yöneticilerle bir toplantı düzenlenir. Uygulayıcı, bu uygulamalı çalışma (workshop) sırasında firmanın misyon ve stratejisinin ne anlama geldiği hakkında bir fikir birliğine varıncaya kadar devam edecek bir münazara hazırlar. Bir boyutta yer alabilecek amaçlardan her biri anlatılıp üzerinde görüşüldükten sonra sıralanması için oylama yapılır. Oylama için el kaldırma, listeden işaretleme, oy pusulaları kullanılması gibi herhangi bir yöntem kullanılabilir. Uygulayıcı, en fazla oyu alan amaçlar için bir cümle veya bir paragraflık tanımlama yazar. Daha sonra sıralanmış hale gelen amaçlar, dört gruba ayrılmış üst düzey yönetim ekibine dağıtılır ve her grup skor kartta yer alan bir boyuttan sorumlu tutulur. Dört veya altı kişiden oluşacak bu gruplara üst düzey yöneticilerin yanı sıra daha alt seviyelerdeki yöneticiler de dahil edilirse, daha geniş bazda bir tartışma ortamı ve fikir birliği sağlanmış olur. Workshop sonunda, her boyut için üç veya dört tane stratejik amaç belirlenmiş, her amacın detaylı bir açıklaması yapılmış ve bu amaçlarda yer verilebilecek ölçülerin listesi hazırlanmış olacaktır. Workshop'un ardından, uygulayıcı toplantı sonuçlarının bir özetini ve grup üyelerinin isimlerini hazırlayıp tüm katılımcılara dağıtır.

Üçüncü aşama performans ölçüt/göstergelerinin seçimidir. Uygulayıcı, farklı gruplarla toplantılar düzenleyerek çalışmalar yapar. Toplantıların sonunda skor kartın her boyutundaki amaçlar, amaçlara ilişkin açıklamalar, amaçla ilgili ölçüt ve

göstergeler ve her bir boyutta yer alan ölçüt ve göstergelerin o boyutla ve diğer boyutlardaki ölçü ve amaçlarla olan bağlantılarını gösteren şemanın hazırlanmış olması gereklidir. Bundan sonra yapılması gereken, üst düzey yöneticilerle ikinci tur workshop düzenlenmesidir. İkinci workshop'ta üst düzey yöneticiler, bu yöneticilere bağlı çalışan astları ve orta kademe yöneticilerden oluşan bir grup, firmanın vizyonu, stratejisi ve skor kart için önerilen amaç ve ölçüler üzerinde görüşürler. Bu toplantıda ilk workshop sonunda oluşturulan takımların yaptığı çalışmalarla elde ettikleri sonuçlar o takımda yer alan üst düzey yöneticiler tarafından anlatılmalı ve bu anlatıma müdahale olunmamalıdır. Takımların elde ettikleri sonuçları kendilerinin sunmasındaki amaç, ölçüler ve skor kart geliştirme sürecini sahiplenmelerini sağlamaktır. Workshop'a katılanlar, önerilen amaç ve ölçüler hakkında fikirlerini bildirir ve bir uygulama planı hazırlamaya başlarlar.

Dördüncü aşama uygulama planının hazırlanmasıdır. Bu aşamada genellikle her bir çalışma grubunun liderlerinin bir araya gelmesiyle oluşturulan bir ekip tarafından uzun vadeli hedefler resmileştirilir ve skor kartın nasıl uygulanacağına dair bir plan oluşturulur. Bu plan, skor kartın tüm firmada duyurulması ve skor kart ölçülerinin veri tabanına ve bilgi sistemlerine ne şekilde bağlanacağını da kapsamalıdır. Uygulama planının taslağı çıkarıldıktan sonra üst düzey yöneticilerle üçüncü tur workshop uygulaması yapılır. Bu toplantıda üst düzey yöneticiler, ilk iki workshop'ta geliştirilen vizyon, amaçlar ve ölçüt/göstergeler üzerinde kesin bir fikir birliği sağlamak ve uygulama ekibinin önerdiği uzun vadeli hedefleri değerlendirmek amacıyla üçüncü kez bir araya gelirler. Toplantının sonunda üst düzey yönetim ekibinin skor kartın çalışanlara anlatılması, skor kartın yönetim felsefesine entegre edilmesi ve skor kartı destekleyecek bir bilgi sistemi oluşturulmasını sağlayacak uygulama programı üzerinde uzlaşmaya varması gereklidir. Bu uzlaşıdan sonra uygulama planı sonuçlandırılır. Kaplan ve Norton'un BSK'yı ilk defa oluşturacak olan bir firma için önerdiği süre ortalama 16 haftadır. Bu sürenin dağılımında birinci aşamanın 3 hafta, ikinci aşamanın 4 hafta, üçüncü aşamanın 6 hafta ve dördüncü aşamanın 3 haftada tamamlanmasını önermektedirler. Yazarlar, bu sürenin sonunda yönetimin BSK'yı 60 gün içinde uygulamaya başlamasını tavsiye etmektedirler.

BSK'nın uygulamada ölçme ve değerlendirme sürecine ilişkin çeşitli bakış açıları geliştirilmiştir. Ancak tüm bakış açıları, skor kartların oluşturulması,

değerlendirilmesi ve analizine dayanmaktadır. Bu kapsamda BSK'nın ölçme ve değerlendirme sürecinde gerçekleştirilmesi gereken faaliyetler: Skor kartların oluşturulması (boyutların ağırlıklandırılması ve stratejik amaçların ağırlıklandırılması), kriterlere ilişkin veri kaynaklarının ve frekanslarının tespiti, sonuçların belirli dönemlerde değerlendirilmesi (puan ölçeğinin geliştirilmesi, puanların hesaplanması), sonuçların analizi ve gözden geçirme (hedeften sapma ve fark sıralama tablolarının oluşturulması) (Dündar, 2005: 71-83), teşvik sisteminin kurulması ve düzenli geribildirim sağlanmasıdır.

Buraya kadar performans yönetim sistemi, amaçları ve ana bileşenleri ile BSK yöntemi, gelişimi, boyutları, strateji haritaları ve BSK'nın aşamalarını incelemiş bulunuyoruz. Gelecek bölümde bütçe ve performans esaslı bütçenin neler olduğu açıklanacaktır. Bu kapsamda bütçeleme süreci, bütçe teknikleri ve performans esaslı bütçenin gelişimi, sistematığı, aşamaları ve performans ölçüt/göstergeleri ele alınacaktır.

2. BÖLÜM

BÜTÇE VE PERFORMANS ESASLI BÜTÇE

Firmanın amaç ve hedeflerinin finansal performansta etkin bir gelişme sağlayıp sağlamadığının görülebilmesi için firma bütçesinin hazırlanması ve bütçesinde balans skor kart sisteminin kullanılması kaçınılmaz olmaktadır. Skor kart dahil edilmiş olan bütçeleme işlemiyle firma, finans, müşteri, firma içi işlevler ve öğrenme-gelişme boyutları arasında kurmuş olduğu etkileşimle kaynakların optimal kullanımını gerçekleştirmiş, finansal etkinliğini yükseltmiş olacaktır. Bu sebeple bu bölümde bütçe ve performans esaslı bütçenin (PEB) ne olduğu konusu üzerinde duracağız.

Bütçe; bir firmada ya da bölümlerinde belirli bir zaman aralığı içerisinde gerçekleştirilmesi öngörülen faaliyetlerin parasal karşılığını açıklayan ve yöneticilere düzenli geri bildirimde bulunan iş planlarıdır. Başka bir deyişle bütçe; kaynakların nasıl elde edileceğini ve nerelere harcanacağını gösteren ve kıt kaynakların optimal kullanımına odaklanarak yöneticilere bilgi akışı sağlayan planlardır. Bu kapsamda bütçelerin temel amacı, firma kaynaklarının optimal düzeyde kullanımının sağlanabilmesi için yöneticilere düzenli ve sürekli bilgi akışı sağlamaktır.

Bütçe, her açıdan firmaların önem gösterdiği bir kavramdır. Çünkü firmalar için asıl iktisadi sorun, sınırlı olan kaynaklar ile sınırsız nitelikteki ihtiyaçları karşılamaktır. İhtiyaçlarla bunları karşılayacak kaynakların karşı karşıya gelmesi, sürekli olarak bir “tercih” ve “denkleştirme” sorununu ortaya çıkarır. Kaynaklarla ihtiyaçları denkleştirme ve ihtiyaçlar arasında tercihler yapma sorunu bilinçli ve bilinçsiz her firmanın uğraşı alanı olan bir problemdir (Orhan, 1994: 9).

Bir gelecek planlaması olan bütçe, tahminden daha geniş kapsamlıdır. Bir tahmin, belirttiği durumlara ilişkin önlemleri kapsamadıkça bütçe niteliği kazanamaz. Bütçeler, firma amaçlarını ve hedeflerini saptamakla beraber bunların gerçekleştirilme yollarını ve yöntemlerini de ayrıntılı şekilde göstermektedir. Bütçe ya da planın önlem almak amacıyla faaliyetleri önceden saptama niteliği onu, gelecekle ilgili diğer düşünme yöntemlerinden ayırır (Ulukan, 1992: 13).

Bütçeleri genellikle iki ana gruba ayırmak gerekir: Faaliyet bütçeleri ve yatırım bütçeleri. Faaliyet bütçeleri bir yıl veya daha az bir süreyi mesela altı ay, üç ay, bir ay, iki haftayı kapsarken yatırım bütçeleri bir yılın ötesini mesela 3 yıl, 5 yıl,...n yılı kapsar. Ayrıca bütçe statik veya esnek (fleksibl) olarak da hazırlanır. Statik bütçede bütçe tek bir öngörü ile (satış, gider, yatırım vb.) hazırlanırken, esnek bütçeler birden çok mesela n adet öngörü üzerine hazırlanır. Gelecek belirsiz olduğu için hazırlanan esnek bütçelerden hangisinin rakamları ortaya çıkarsa o bütçe firmada uygulanır, diğerleri uygulanmaz.

Bütçenin diğer bir özelliği de rakamlarının bütçe süresince gerçekleşen tahminlere göre yeniden düzeltilmesi ve gerçekleştirmelere göre firmanın yeni politikalar geliştirerek sapmaları önleyebilmesidir. Böylece firma bütçeden doğabilecek firma riskini minimize etmeye çalışır.

Bütçeler, her ne kadar kısa vadeli olarak hazırlanıyorsa da uzun vadeli etkileri ön plana çıkmaktadır. Çünkü firmada alınan birçok karar uzun vadeli etkilere sahiptir. Bu yüzden firma performansının tamamen mevcut kârlılık temelinde değerlendirilmesi yanlıştır. Örneğin bir yönetici, ar-ge harcamalarını azaltarak mevcut kârlılığını artırabilir. Ancak bu durum, uzun vadede firmanın kârlılığına olumsuz yönde etki yapacaktır (Allen ve Myddelton, 1992: 153). Bu yüzden bütçeler, kısa vadeli kârlılığa değil uzun vadeli bakış açısına odaklanmalıdır.

Literatürde daha çok planlama ve kontrol fonksiyonlarına vurgu yapılmakla birlikte bütçeler, firmalarda *planlama, iletişim ve koordinasyon, kaynakların tahsisi ve kontrol* aracı olarak kullanılmaktadır (Hilton, 1999: 336-337).

Bütçelerin birincil fonksiyonu, yöneticileri uzun ve kısa vadeli amaç ve hedeflerin tespiti noktasında *planlama* yapmaya zorlamasıdır (Anderson vd., 1990: 227). Amaç ve hedefler, firmanın varış noktalarıdır ve bütçeler bu varış noktalarına firmayı ulaştırmak için rehberlik eden yol haritalarıdır. Amaç ve hedefler olmadan firma faaliyetleri yönsüz kalacak, problemler önceden öngörülemeyecek ve sonuçlar istenenden daha farklı olacaktır (Horngren vd., 1996: 257). Bütçeler, firmanın muhtemel problemleri için erken uyarı sistemleridir. Yöneticiler, erken uyarılar vasıtasıyla problemleri olumsuz sonuçlar doğurmadan önce çözebilmek için zaman kazanırlar. Örneğin nakit bütçesi, gerçek bir nakit kıtlığı meydana gelmeden önce dış finansman ihtiyacını ortaya çıkarır (Weygandt vd., 1999: 213). Dolayısıyla bütçe,

firma amaç ve hedeflerinin planlanması sürecinde kullanılan araçlardır. Bütçeler her şeyden önce tüm seviyelerdeki yöneticileri, firmanın uzun vadeli hedefleri doğrultusunda düşünmeye ve bu kapsamda planlar yapmaya zorlamaktadır. Bütçe sayesinde çalışanlar (özellikle yöneticiler), firmanın uzun vadeli hedefleri ile uyumlu kısa vadeli hedefler tespit etmek durumundadırlar. Bütçe sayesinde firma bölümleri, firmanın uzun vadede ulaşmak istediği temel amaçlara hizmet edecek faaliyet ve projeleri planlayabilmektedir.

Bütçenin ikinci kullanım alanı, firma içerisindeki *iletişim ve koordinasyonu* sağlamasıdır. Bütçe, firmadaki iletişim sürecinin geliştirilmesinde kullanılan bir araçtır ve yöneticilere faaliyetlerinin koordinasyonunda yardım eder. Örneğin pazarlama bölümü gelecek yılın tüm ayları için satışları tahmin ederek bütçesini hazırlar. Üretim bölümü pazarlama bölümünün hazırladığı satış bütçesindeki bilgileri kullanarak işçi ve malzeme ihtiyaçlarını planlar (Jiambalvo, 2001: 286). Benzer şekilde finans bölümü satış bütçelerini ve üretim bölümünün satın alım gereksinimlerini tespit ederek firmanın nakit ihtiyacını tespit eder (Horngren vd., 1996: 258). Böylece üretim, pazarlama ve finans bölümleri arasında önemli bir koordinasyon sağlanmış olur (Jiambalvo, 2001: 286). Bütçeleme süreci yöneticileri, firmanın tamamı, kendi bölümü ve diğer bölümler arasındaki ilişkileri geliştirmeye zorlamaktadır. Bütçe sayesinde çalışanlar kendilerinden ne beklediği konusunda bilgi sahibi olurlar. İyi bir bütçeleme süreci, üst yönetim ile alt yönetim arasında iletişimi sağlar. Üst yönetim firma hakkındaki amaç ve hedeflerine ilişkin beklentilerini açıkça dile getirirken çalışanlar ve alt yöneticiler ise üst düzey yöneticilerin beklentilerine ilişkin amaç ve hedeflerin nasıl başarılacağını bütçe sayesinde öğrenirler (Horngren vd., 1996: 257-258).

Bütçenin *kaynak tahsisi* olarak kullanımı, yöneticilerin pazardaki fırsatlarla firma amaçlarını kaynak gereksinimlerini de ortaya koyacak şekilde dikkatlice eşleştirmelerine yöneliktir (Needles vd., 1999: 237). Bütçelerin kaynak tahsisi amacıyla kullanımı, yıllardan beri süregelen ve her bireyin günlük yaşamında bile benimsediği bir durumdur. Firmalar açısından kaynak tahsisi, firma gelirlerinin optimal kullanımının sağlanabilmesi için firma amaçlarıyla örtüşen giderlere yönlendirilmesini içerir.

Bütçelerin *kontrol* aracı olarak kullanımı, performans değerlendirme süreci için gerekli olan standartları oluşturmasına ilişkindir (Hansen ve Mowen, 1999: 277). Bütçelenmiş hedefler ile gerçekleşen sonuçlar karşılaştırılarak tüm yönetim seviyelerindeki performansın gözden geçirilmesi sağlanır (Needles vd., 1999: 241). Bu karşılaştırma sayesinde yöneticiler, firmanın beklenen kârlılık düzeyine ulaşamama nedenlerini tespit edebilirler (Anderson vd., 1990: 225). Bütçeler, firma kaynaklarının etkin ya da etkinsiz kullanımını ortaya çıkarır ve yöneticilere kendilerini değerlendirme imkânı sağlar. Ayrıca bu veriler, ölçme sürecinde de kullanılır (Palia, 2007: 149). Bütçeler, yöneticilerin ve onların sorumluluğundaki faaliyetlerin performansını değerlendirmek açısından önem taşır. Ayrıca bütçeler, yöneticilerin daha dikkatli davranmalarına yardımcı olur. Çünkü yöneticiler bütçe sonuçları dikkate alınarak kendilerinin değerlendirileceğini bilirlerse, bütçedeki hedefleri gerçekleştirmek için daha sıkı çalışmaları muhtemeldir (Jiambalvo, 2001: 286). Yapılan incelemeler, firmalardaki bütçe uygulamalarının artan önemine işaret etmektedir. Örneğin, üretim firmaları üzerinde son yıllarda yapılan bir araştırmada, maliyetlerin azaltılması ve kontrol altına alınmasında kullanılan en yaygın tekniğin bütçeler olduğu vurgulanmıştır (Horngren vd., 1996: 254). Sürecin başlangıcında bütçe bir plan ya da standart iken, sürecin sonunda gelecekteki performansın geliştirilebilmesi için planlanmış performansın ölçülmesinde yöneticilere yardımcı olan bir kontrol aracı olarak hizmet eder (Shim ve Siegel, 1999: 114).

Firma bütçelerinin amaçlarına yatırımlar açısından bakıldığında bir firmanın yatırım bütçesi, yatırımların geri dönüşümünü artırmayı ve firmanın net bugünkü değerini maksimize etmeyi amaçlar. Yatırımların geri dönüş oranını artırabilmek için satış gelirlerinin artırılması ve harcamaların azaltılmasına ihtiyaç vardır. Satış gelirlerinin artırılması, satış miktarlarının ve fiyatlarının artırılmasıyla mümkündür. Harcamaların azaltılması ise, kullanılan girdilerin (malzeme, işgücü vd.) kullanım miktarlarını ve fiyatlarını azaltmaya odaklıdır. Net yatırımları azaltmak ise duran varlık giderlerini ve çalışma sermayesini (nakit, stoklar vd.) azaltmaya yöneliktir (Allen ve Myddelton, 1992: 154).

Bütçenin kavram ve uygulama olarak ilk kullanımına bakıldığında farklı bakış açılarıyla karşı karşıya kalmaktayız. Bütçe, gelir ve giderlerin karşılaştırılması olarak

anlaşıldığında, bütçenin kullanımının Anadolu Selçuklu Devleti'ne ve belki de daha eski zamanlara dayandığı söylenebilir.

Sayar'a göre (1970: 4), daha yakın dönem olarak, Osmanlı Devleti döneminde devlet gelirleri ve giderlerinin yazımı ve karşılaştırılmasının, devletin kuruluşundan bu yana uygulandığı konusunda bilim adamları hem fikirdir. Ancak bütçe kelimesinin ilk kullanımının ne zaman olduğu konusunda fikir birliği mevcut değildir (Aktaran Keskinlik, 2003: 320). Şener'e göre (1990: 71) bu konudaki tartışmaların nedeni, çoğu kez hicri, miladi ve rumi yılların birbirlerine karıştırılarak farklı yıllara ait bütçelerin ilk Osmanlı bütçesi olduğunun dile getirilmesi ve bütçe denilince neyin anlaşılması gerektiği konusundaki farklı görüşlerdir (Meriç, 1993: 227). Osmanlı Devleti döneminde Muvazenei Umumiye Lahiyası veya Muvazene Defteri ismiyle anılmış olan bütçenin (Erginay, 1984: 197; Akdoğan, 1989: 264) kavram olarak ilk kullanımı, kimi yazarlara göre Tanzimat'tan sonra 1864 yılında iken kimi yazarlara göreyse 1850 yılındadır. Kimi yazarlar ise kavram önceleri kullanılmış olmasına rağmen ilk Osmanlı Devlet bütçesinin 1861 yılında yapıldığını savunurken 1848, 1860 ve 1863 yıllarında yapıldığını savunan çalışmalar mevcuttur (Keskinlik, 2003: 320-321).

Bugünkü anlamdaki bütçe uygulamalarına tarihte ilk kez 18. yüzyılda İngiltere'de rastlanır. O dönemde bütçe, kralın gelirinin kaynağını oluşturan vergiler ile devlet harcamalarını kontrol etmek için yapılıyordu. 1900'lü yılların başında Amerika'ya ve Kanada'ya giden İngiliz göçmenler, bütçe düşüncesini de beraberinde götürmüşlerdir. Öncelikle hükümetler ve yerel yönetimler tarafından kullanılan bütçeler, daha sonra firmaların da ilgisini çekmiş; hükümetlerin ve yerel yönetimlerin bütçelerden elde ettiği avantajlar, firmaların da böyle bir sistemden yararlanabileceğini göstermiştir. Bu dönemde bütçeler, yalnızca bir lüks olarak kabul edilen reklam, ar-ge gibi harcamaları kontrol etmek için kullanılmış, standartlar oluşturularak fiili maliyetlerin kontrolüne ve geleceğe ilişkin öngörülere az yer verilmiştir. İşletmecilikte bilimsel yönetim döneminin başlamasıyla üretim maliyeti standartları ve maliyet muhasebesi teknikleri önemli ilerlemeler sağlamış; bu ilerlemeler de çağdaş işletme bütçelerinin gelişiminin temelini oluşturmuştur (Tüzün, 2007: 12).

Yukarıda bütçelerin sınıflandırılmasına kısaca temas etmiştik. Bütçelerin sınıflandırılmasında çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bütçeler konularına göre gelir bütçeleri ve gider bütçeleri; sorunları ele alış biçimine göre proje bütçeleri ve dönem bütçeleri; amaçlarına göre program bütçeleri ve faaliyet bütçeleri; teknik yapılarına göre durağan (statik, sabit) bütçeler, karşılaştırmalı durağan bütçeler ve esnek (dinamik) bütçeler (Haftacı, 2007: 8-13); geçerlilik dönemine göre kısa dönemli bütçeler, orta dönemli bütçeler ve uzun dönemli bütçeler; sürecine göre stratejik bütçeler ve operatif bütçeler (Gün, 1999: 60-61); niteliklerine göre sabit bütçeler ve hareketli bütçeler (Ulukan, 1992: 20); sorumluluk alanlarına göre gider bütçeleri, gelir bütçesi ve kâr bütçeleri (Özkan, 2006: 63-64) olmak üzere sınıflandırılmaktadır.

Bütçelerin sınıflandırılmasında planlama bütçeleri, kontrol bütçeleri ve ödenek bütçeleri (Büyükmirza, 2007: 667-668); tahmin tipi bütçeler ve ödenek tipi bütçeler (Boydemir, 2007: 82) olmak üzere farklı sınıflandırmalar da yapılmaktadır. Ancak bütçelemde en sık kullanılan sınıflandırma kapsam açısındandır. Kapsamlarına göre bütçeler, genel (master, ana) bütçeler ve bölüm (fonksiyon) bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılır.

Genel bütçe; tüm firma süreçlerinin kapsamlı bir resmini gösteren (Horngren vd., 1997: 179), çeşitli bölüm bütçelerinden oluşan ve firmanın pazarlama, üretim, dağıtım ve finans gibi tüm bölümlerinin planlanmış faaliyetlerini özetleyen (Horngren vd., 1996: 255) bütçelerdir. Genel bütçe, yöneticilere firmanın hedeflenen çalışmaları konusunda kapsamlı bir görünüş ve bütçeyi uygulamaya koymadan önce inceleme ve düzenleme imkânı sağlar (Schaffer, 1988: 104). Genel bütçe, faaliyet bütçesi ve finansal bütçeler olmak üzere ikiye ayrılır. *Faaliyet bütçesi*; firmanın üretim faaliyetlerinden elde edilen gelirleri ve yapılan giderleri tanımlayan bütçedir. Faaliyet bütçeleri; satış bütçesi, üretim bütçesi, direkt ilk madde ve malzeme bütçesi, direkt işçilik bütçesi, genel üretim giderleri bütçesi, satılan malların maliyeti bütçesi, dönem sonu stok bütçesi, üretimle ilgili olmayan diğer maliyetlere ilişkin bütçeler ve gelir-gider tablosudur (Hansen ve Mowen, 1999: 278-290). *Finansal bütçeler* ise; planlanmış yatırım harcamalarını ve beklenen faaliyetleri fonlamak için ihtiyaç duyulan nakit kaynaklarına odaklanan (Weygandt vd., 1999: 216) ve belirlenmiş plan doğrultusunda faaliyetler yürütüldüğünde firmanın belirli bir zaman sonrasındaki finansal durumunu gösteren bütçelerdir. Finans ve muhasebe literatüründe proforma

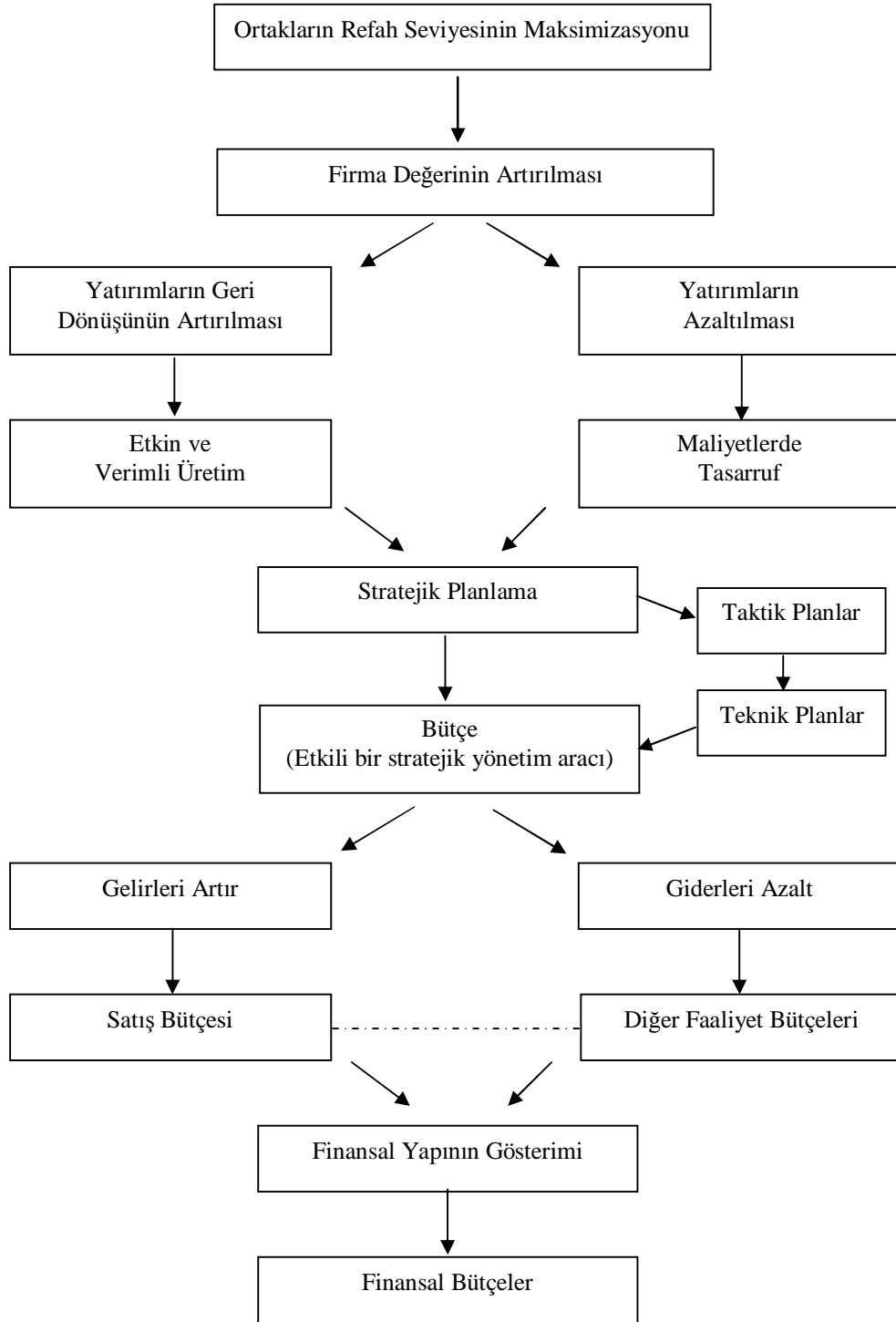
tablolar olarak da adlandırılmaktadır (Hilton, 1999: 337). Finansal bütçeler içerisinde nakit bütçesi, bilanço ve yatırım bütçesi bulunmaktadır (Needles vd., 1999: 243). Finansal planlama, faaliyet bütçelerinin hazırlanmasını gerektirir. Bu yüzden finansal bütçeler hazırlanmadan önce faaliyet bütçeleri hazırlanır ve finansal bütçeye bilgi akışı sağlar.

Sonraki yılların bütçelerinin geliştirilmesi süreci, genellikle mevcut yılsonundan birkaç ay önce ve her zaman firmanın her bir biriminden bilgilerin toplanmasıyla başlar. Geçmiş yıl performansı, gelecekteki bütçe amaçlarının oluşturulmasında başlangıç noktasıdır. Farklı firmalarda farklı şekillerde uygulanmasına rağmen genel bütçelerin hazırlanması sürecinde ilk olarak endüstrideki potansiyel satışlar ve firmanın bu satışlar içerisindeki yüzdesi belirlenmeye çalışılır. Satış tahminleri yapılırken genel ekonomik şartlar, endüstrideki trendler, pazar araştırmaları, planlanan reklamlar ve promosyon çalışmaları, önceki pazar paylaşımı, fiyatlardaki değişim ve teknolojik gelişmeler dikkate alınır (Weygandt vd., 1999: 214). Arkasından ayrıntılı satış bütçesi alanlar, pazarlar, ürünler, müşteriler vb. şeklinde ayrıştırılarak geliştirilir (Allen ve Myddelton, 1992: 154). Satış bütçesinin ilk hazırlanan faaliyet bütçesi olmasının temel nedeni, üretim ve yatırım gibi tüm unsurların gelir seviyesinin tahminine bağlı olmasıdır (Horngren vd., 1997: 182). Üretimde kullanılan madde ve malzemeler, işgücü, ekipmanlar vb. tüm unsurlar farklı üretim yerlerine göre analiz edilerek üretim bütçesi hazırlanır. Yönetim ve diğer harcamalara ilişkin bütçeleme yapılır. Daha sonra sermaye harcamaları bütçesi ve nakit bütçesi sırayla hazırlanır. Tüm hazırlanan bütçeler bir araya getirilerek genel bütçeye ulaşılır (Allen ve Myddelton, 1992: 154). Genel bütçelerin faaliyet ve finansal bütçeler vasıtasıyla hazırlanması sürecini, bir üretim işletmesi için Şekil-2.1'deki gibi gösterebiliriz.

Bir firma üretim, ticaret ya da hizmet işletmelerinden hangisine dahil olursa olsun finansal bütçeleri aynıdır. Ancak genel bütçe içerisinde yer alan faaliyet bütçeleri, firmanın türüne göre değişiklik göstermektedir. Şekil-2.1'deki üretim işletmelerinin faaliyet bütçelerine karşılık ticaret işletmelerinin faaliyet bütçelerinde satış bütçesi, satın alım bütçesi, satılan malların maliyeti bütçesi, satış ve yönetim harcamaları bütçesi ve gelir-gider tablosu yer alır. Hizmet işletmelerinin faaliyet bütçelerinde ise hizmet gelirleri bütçesi, işçilik bütçesi, genel hizmet giderleri

Firmaların amaçları ile genel bütçesi arasındaki ilişkiyi Şekil-2.2'deki gibi gösterebiliriz.

Şekil-2.2: Firma Amacı-Faaliyet ve Finansal Bütçeler İlişkisi



Şekil-2.2’de görüleceği gibi firmaların temel amacı ortakların refah seviyelerini maksimize etmektir. Bu amacın her firma için ulaştığı ortak nokta, firma değerini artırmaktır. Firma değerinin artırılabilmesi için yapılan yatırımların geri dönüşünün (katkılarının) artırılması ve yatırımların (dolayısıyla maliyetlerin) azaltılması hedeflenir. Üretimdeki etkinlik ve verimlilik ile maliyetlerin kontrolünü sağlayabilecek en önemli unsur bütçedir ve bütçeleme sürecinin başlangıcı stratejik plan çalışmasıdır. Bütçe, satış bütçesindeki rakamlar dikkate alınmak suretiyle gelirleri artırmaya odaklanır. Aynı zamanda satış bütçesi dışında kalan diğer faaliyet bütçelerindeki (üretim, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri, satılan malların maliyeti bütçesi, faaliyet giderleri bütçeleri, finansman giderleri bütçesi ve proforma gelir-gider tablosu) rakamlara odaklanarak giderleri azaltmaya çalışır. Satış bütçesi ve diğer faaliyet bütçelerinin sonuçları firmanın finansal yapısının gösterimine, başka bir deyişle finansal bütçelerin (bilanço, nakit bütçesi ve yatırım bütçesi) hazırlanmasına olanak tanır.

2.1. Bütçeleme Süreci

Bir firmada bütçeleme süreci, hazırlama ve uygulama olmak üzere iki aşamalı incelenebilir.

2.1.1. Hazırlama Süreci

Firmalarda bütçe hazırlığı sırasıyla bütçeleme kadrosunun belirlenmesi (örgütlenme), bütçe formatlarının belirlenmesi, bütçe periyodunun belirlenmesi, bütçe takviminin belirlenmesi, bütçe rehberinin hazırlanması, faaliyet bütçelerinin ve finansal bütçelerin hazırlanması, bütçe kalemlerinin belirlenmesi, bütçe uygunluğunun tartışılması ve bütçe el kitabının hazırlanarak çoğaltılması olmak üzere sekiz aşamada gerçekleştirilir (Tokaç, 2005: 98-106).

Bütçeleme Kadrosunun Belirlenmesi (Örgütlenme): Bütçeleme sürecinin ilk basamağı bütçeleme kadrosunun belirlenmesi, başka bir deyişle örgütlenmedir (Tokaç, 2005: 98). Küçük firmalarda bütçeler genellikle resmi bir niteliğe kavuşturulmaz ve sadece bilgi sağlama amaçlıdır. Ancak büyük firmalarda bütçelerin hazırlanması ve bilgilerin toplanması süreçleri oldukça resmi halde yürütülür. Birçok büyük firmada bütçeleri hazırlama görevi firmanın bütçe yöneticisine (ya da bütçe bölümü yetkilisine) verilir ve faaliyetler bütçe komitesi aracılığıyla yürütülür (Hilton,

1999: 353-355). Bütçeleme sürecinde bütçe komitesi ve bütçe bölümü olmak üzere iki görevli organ bulunmaktadır.

Bütçe bölümünün yöneticisi, bütçe komitesinin direktifleri doğrultusunda çalışır. Bütçe komitesi, firmanın en tepe yöneticisi tarafından atanan kişilerden oluşur ve bütçenin gözden geçirilmesi, bütçe rehberinin ve hedeflerinin hazırlanması, bütçedeki farklılıkların çözümlenmesi, nihai bütçenin onaylanması ve firmanın gerçek mali performansının ortaya koyulması görevlerini yerine getirir (Hansen ve Mowen, 1999: 278). Bütçe komitesinin içerisinde genel müdür, finans direktörü, faaliyetlerden sorumlu genel müdür yardımcısı (yardımcıları) ve denetçi(ler) gibi tepe yöneticiler bulunur (Jiambalvo, 2001: 288).

Bütçe bölümü, büyük firmalarda doğrudan genel müdüre veya mali işlerden sorumlu genel müdür yardımcısına ya da muhasebe ve mali işler dairesi başkanlığına bağlı bir “Bütçe Müdürlüğü” şeklinde, daha küçük firmalarda ise muhasebe müdürlüğü bünyesinde bir “Bütçe Şefliği” halinde kurulabilir (Büyükmirza, 2007: 670). Her firmada bütçeden sorumlu bir kişi (bütçe yöneticisi) olmasına rağmen bütçe komitesi her firmada yoktur. Bütçe komiteleri, genellikle büyük firmalarda oluşturulur.

Bütçe bölümü, bütçelemenin mekanik yönüyle ilgili bir birimdir ve görevi, kendisine iletilen öngörüler doğrultusunda bütçeyi hazırlamak, bütçe rakamlarının oluşturulmasında icra yöneticilerine yardımcı olmak ve bütçe-fiili durum karşılaştırmalarını yapıp sapmaları analiz ederek ilgili yöneticilere sunmaktır. Bütçe hedeflerinin saptanması, öngörülen verimlilik düzeylerinin belirlenmesi, sapmalarla ilgili önlemlerin alınması vb. konular bütçe bölümünün değil, icra yöneticilerinin ilgi alanıdır. Bütçe bölümünün bu gibi icrai konulara müdahalesi, bir yetki çatışmasına yol açarak bütçeye karşı tepkiler doğurur ve sonuçta başarısızlığa neden olur. Bütçe komitesi, bütçe hedeflerini ve bütçenin hazırlanmasında rehber olacak hususları saptayarak ilgili tüm bölümlere bildirir, bölümlerce hazırlanan bütçeler arasındaki uyumsuzlukları giderici müdahalelerde bulunur ve bütçe bölümünden gelen bütçe üzerinde son düzeltmeleri yaparak bütçeyi yönetim kurulunun onayına sunar (Büyükmirza, 2007: 670-671).

Bütçe Formatlarının Belirlenmesi: Bütçeleme sürecinde önceden belirlenmiş bir formatın ya da yöntemin kullanılması esastır. Çünkü farklı formatlarda ve

tekniklerle yapılmış olan bütçeler, karşılaştırma ve değerlendirme olanağını ortadan kaldırır. Böylece, bütçenin en önemli amaçlarından biri olan değerlendirme fonksiyonu gerçekleştirilemez.

Bütçe Periyodunun Belirlenmesi: Bütçeler hazırlanmadan önce, yöneticiler firma için en uygun bütçe periyoduna karar vermek durumundadırlar. Bir firmanın hangi periyotlarda bütçeler hazırlayacağı; firmanın yapısı, bütçenin türü ve değerlendirme periyodu gibi unsurlara bağlıdır. Bütçenin kapsadığı dönem, normal şartlar altında ulaşılabilir yeterlilikte uzun olmalıdır. Bunun yanı sıra bütçe periyodu güvenilir tahminleri imkânsız kılacak kadar da uzun olmamalıdır (Weygandt vd., 1999: 214). Bu kapsamda uzun dönemli ve kısa dönemli bütçeler hazırlanmaktadır. Uzun dönemli olarak hazırlanan bütçeler, kısa dönemli bütçelere oranla daha az detaylıdır (Jiambalvo, 2001: 289).

Birçok firma bütçelerini yıllık olarak hazırlamaktadır. Bazı firmalar bu hazırlıklarını yaparken yıllık bütçelerini aylık ya da 3-4'er aylık gibi periyotlarla ifade etmektedirler (Allen ve Myddelton, 1992: 155). Kimi firmalar bütçelenmiş verilerini yılın belirli zamanlarında ya da yıllar itibariyle revize etmektedir. Örneğin yılın ilk çeyreği sona erdiğinde, yılın geri kalan 9 ayı için bütçe yeni bilgiler ışığında değiştirilmektedir (Horngren vd., 1997: 179). Bu da bütçelerin esnek bir yapıda tasarlanabileceği anlamına gelir ve bu esneklik oldukça önemlidir. Yenilenen ve değişen koşullara uygun olarak bütçede ihtiyaç duyulan değişikliklerin yapılabilmesi gerekmektedir. Firma stratejilerinde meydana gelen bir değişiklik, bütçe tahsislerinde de değişiklik gerektirecektir.

Kimi bütçeler yapısı gereği uzun dönemlidir. Örneğin bir fabrika yatırımı ile ilgili bütçeler, 10 yıllık bir dönemi kapsayabilir (Weygandt vd., 1999: 214). Bazı firmalar hareketli bütçeleme felsefesini izlemektedir. Bu bütçeleminin Türkçe karşılığında yuvarlanan, dinamik, sürekli bütçe kavramlarına da rastlamaktayız (Özkan, 2006: 64). Hareketli bütçeler, 12 aylık devam eden bütçelerdir. 12 ay olarak hazırlanır ve 1 ay geçtikten sonra kalan 11 aylık bütçeye 12. aydan sonraya tekabül eden 1 aylık bütçe eklenir ve bütçe yine 12 aylık olur. Bütçelerin uzun dönemli etkileri dikkate alınmak koşuluyla kısa dönemli olarak takip edilmesi yöneticilere gerçek verilerle bütçelenmiş verileri daha kolay karşılaştırma imkânı sağlar ve böylece problemlerin farkına çabuk varılarak çözüm yolları aranır (Hansen ve

Mowen, 1999: 278). Hareketli bütçeler kimi çalışmalarda dönemi 1 ay yerine 3-4 ay gibi bir çeyrek dönem olarak ele almaktadır. Örneğin üçer aylık dönemler itibariyle hazırlanan hareketli bütçelerde 12 aylık bütçe hazırlanır ve 3 ay tamamlandığında geriye kalan 9 aylık bütçeye yeni bir 3 ay daha eklenerek tekrar 12 aya çıkarılır.

Kimi firmalar 2 yıllık hareketli bütçelere sahiptir. Sık karşılaşılmamakla birlikte kimi firmalarda hareketli bütçeler, uzun dönem için hazırlanmış 5 yıllık bütçelerin geliştirilmesinde de kullanılmaktadır. Bu şekilde hazırlanan bütçelerde her yıl, bütçenin geri kalan süresi için güncelleme yapılmaktadır (Horngren vd., 1997: 179). Hareketli bütçeler, yöneticileri sonraki her 12 ay için düşünmeye zorlamakta ve her ayın bütçe sonuçlarına göre, geri kalan 11 ayın revize edilmesini zorunlu kılmaktadır. Böylece gerçekleşen aylık sonuçlarla ilk hazırlanan orijinal bütçenin ve en son revize edilmiş halinin karşılaştırması da mümkün olabilmektedir (Horngren vd., 1996: 255).

Bütçe Takviminin Belirlenmesi: Buraya kadar olan aşamalar tamamlandıktan sonra bütçe yöneticisi bütçenin hazırlığını başlatır. Bütçe yöneticisi, bütçe gelişim planını oluşturur ve bütçeleme işleminin tamamlanacağı son tarihi de ortaya koyarak bir bütçe takvimi oluşturur. Bütçeleme çalışmalarında ihtiyaç duyulan bilgileri kimin hazırlayacağını, sorumluluklarını, hedefleri ve hangi işlerin ne zamana kadar tamamlanacağını açıkça tanımlar (Needles vd., 1999: 242). Bütçelemede, önceden belirlenmiş bir takvime uyulması gerekir. Gelişigüzel şekilde yürütülen bütçeleme süreçleri, kendisinden beklenen faydayı vermez.

Bütçe Rehberinin Hazırlanması: Bütçeleme sürecinin önemli basamaklarından biri de bütçe rehberinin hazırlanmasıdır. Bütçe rehberi (el kitabı), bütçe programının tanıtılması ve sürdürülmesine hizmet etmek amacıyla bütçe politikalarını açıklayan, firmadaki her kişinin görevini tanımlayan, bütçe hazırlama şekil ve tekniklerini açıklayan bir rehberdir (Haftacı, 2007: 23-24). Üst yönetimin sorumluluğunda olan bu rehber, esas itibariyle firma dışı etkenlerle ilgili beklentiler ve hedefler ve politikalar olmak üzere iki bölümden oluşur. Daha çok ülkenin ekonomik durumuyla ilgili hususları içeren firma dışı etkenlerle ilgili beklentiler bölümünde faiz oranları, enflasyon oranı, beklenen ekonomik büyüme oranı, döviz kurları, sektörel büyüme hızı vb. bilgilere yer verilir. Hedefler ve politikalar bölümünde ise firmanın bütçe dönemine ilişkin hedefleri ve bu hedeflere ulaşmak

için izlenecek politikalar belirlenir (Büyükmirza, 2007: 673). Bütçelerin hazırlanması sürecine katılan her bölüm yöneticisi ve çalışanları, rehberde belirtilmiş unsurları göz önünde bulundurmak durumundadır.

Faaliyet Bütçelerinin ve Finansal Bütçelerin Hazırlanması: Hazırlanan bütçe rehberindeki bilgiler dikkate alınmak koşuluyla firmanın bölümlerine ait faaliyet bütçeleri oluşturulur. Oluşturulan faaliyet bütçeleri vasıtasıyla finansal bütçeler hazırlanır.

Bütçe Kalemlerinin Belirlenmesi: Bütçelenmiş tüm veriler, firma bölümleri tarafından oluşturulduğu için muhasebe ve finansın sınıflandırmaya ilişkin bakış açısına sahip olmayabilir. Bu nedenle bütçelenmiş veriler üzerinde daha anlaşılabilir ve muhasebenin sınıflandırma ilkesine uygun bir düzenlemenin yapılması gerekir.

Bu doğrultuda bütçe kalemleri, firmanın tek düzen hesap planına uygun olarak belirlenip detaylandırılır. Bu belirlemeler, planların ve gerçekleşen durumların karşılaştırmalarında tek düzen hesap planı esas alınacağından, yönetime bilgi verme açısından raporlamada önem arz eder. Başka bir deyişle bu aşamada, teknik detaylandırmalar bütçeye yansıtılırken tek düzen hesap planına çekilir (Tokaç, 2005: 104).

Bütçe Uygunluğunun Tartışılması ve Bütçe El Kitabının Hazırlanarak Çoğaltılması: Katılımcı bir anlayışla tüm bölümlerin bütçeleri tamamlandıktan sonra varsayımlar, formatlar ve analiz bölümlerinin ele alındığı Bütçe El Kitabı, Genel Kurul veya Yönetim Kurulunun onayına sunulur. Genel Kurul veya Yönetim Kurulu, firma içi ve dışı etkenleri de göz önünde bulundurarak incelemelerini yapar ve onayladığı bütçe bastırılarak ilgili personele dağıtılır ve yürürlüğe girer (Tokaç, 2005: 105).

Bütçelerin hazırlanmasındaki tüm süreçlerde çeşitli tahmin yöntemleri kullanılmaktadır. Bu doğrultuda sezgisel yöntemler (çalışanların görüşleri, yönetici yargıları, uzman görüşleri vb.) ve istatistiksel yöntemlerden (trend analizi, korelasyon, regresyon vb.) faydalanılmaktadır (Özbiçgili, 2007: 70-76).

Bütçe hazırlama süreci her zaman geri dönüşüm unsurları içerir. Hazırlanan bütçe bazı alanlarda çeşitli problemler açığa çıkarıyorsa, hızlı şekilde uygun değişiklikler yapılır. Genel bütçenin ilk taslağı genellikle herkesi memnun etmekte başarısız olur. Üretim seviyeleri, satış başarıları ya da bütçede sonuçlandırılmış kâr

seviyesi üst yöneticiyi memnun etmeyebilir. Kimi zamanlarda bütçeler, ilgili tüm taraflar anlaşılabilir kadar tekrar tekrar yapılmak zorunda kalabilir (Allen ve Myddelton, 1992: 155). Yöneticiler, elde edilen sonuçlarla bütçedeki rakamları karşılaştırarak değerlendirme yapar. Bu değerlendirmenin sonuçları ise stratejik planın revizyonu ve diğer planların hazırlanması için önemli bir geri bildirim kaynağıdır.

Bütçe hazırlama sürecinde yukarıdan aşağıya doğru ve aşağıdan yukarıya doğru olmak üzere iki farklı bütçeleme yaklaşımı kullanılmaktadır. Yukarıdan aşağıya doğru bütçeleme yaklaşımında, bütçeler alt kademe yöneticilerin katılımı olmaksızın üst kademe yöneticiler tarafından geliştirilir. Aşağıdan yukarıya doğru bütçeleme yaklaşımında ise, alt kademe yöneticiler bütçelerin oluşturulmasında kullanılan birincil bilgi kaynaklarıdır. Birçok yönetici bu yaklaşımlardan ikincisini tercih etmektedir. Çünkü alt kademe yöneticiler, kendi bölümleriyle ilgili ihtiyaç duyulan bilgilere en fazla sahip olan kişilerdir. Gerçekçi finansal planların geliştirilmesinde alt kademe yöneticilerinin sağladığı girdiler, planların başarısı açısından yaşamsal önem taşımaktadır (Jiambalvo, 2001: 288). Yukarıdan aşağıya doğru bütçeleme en önemli avantajı çok çabuk hazırlanabilmesi, üst yönetimin bütçeye desteğinin baştan sağlanmış olması ve üst yöneticilerin firmanın iç ve özellikle dış çevresiyle ilgili daha fazla bilgi sahibi oldukları için daha doğru değerlendirme yapabilecek olmalarıdır. Dezavantajlı yönü ise, bütçenin hazırlanmasına katılmadıkları için orta ve alt kademe yöneticileri ile diğer çalışanların, bütçenin başarısı için gereken çabayı göstermeyecekleridir. Aşağıdan yukarıya doğru yaklaşımın en önemli avantajı, bütçenin hazırlanmasına alt kademe yöneticileri de katılmış olacağından bütçenin başarısı için ellerinden gelen gayreti gösterecek olmalarıdır (Küçüksavaş, 2006: 426). Ayrıca bütçeyle performans değerlendirilecek olan kişilerin bütçe hazırlama sürecine katılmaları, performans değerlendirme sonuçlarının daha doğru ve etkin olmasını sağlar. Bu yaklaşımın dezavantajı ise, çalışanların yalnızca kendi bölümleri ile ilgili konulara odaklanıp üst düzey amaç ve hedefleri göz ardı etmeleri ve kolay ulaşılabilecek performans ölçüt/göstergeleri belirlemeleridir. Görüldüğü gibi her iki yöntemde bir takım avantaj ve dezavantajları mevcuttur. Bu yüzden firmalarda, her iki yöntemin avantajlarını kapsayan karma bir yaklaşımın benimsenmesi gerekmektedir.

Hazırlanmış olan bütçelerin performansının ölçme ve değerlendirilmesinde maliyet, kâr ve yatırım merkezi olmak üzere üç farklı sorumluluk merkezi esas alınmaktadır. Maliyet merkezi, yöneticisinin bölümle ilgili maliyetlerinden sorumlu tutulduğu firma bölümüdür. Maliyet merkezinin performansını değerlendirebilmek için gerçekleşen maliyetleri ile bütçelenen maliyetleri arasındaki farkın öncelikle tespit edilmesi gerekir. Kâr merkezi ise, yöneticisinin bölümle ilgili hem maliyetlerinden hem de hâsılatından sorumlu tutulduğu firma bölümüdür. Bu nedenle kâr merkezinin performansını değerlendirebilmek için gerçekleşen maliyetleri ile bütçelenen maliyetleri arasındaki farkın yanı sıra gerçekleşen hâsılat ile bütçelenen hâsılat arasındaki farkın da alınması gerekmektedir. Yatırım merkezi, yöneticisinin bölümsel maliyet ve bölümsel kârın yanı sıra bölümsel varlıkların etkin kullanımından da sorumlu olduğu firma bölümüdür. Yatırım merkezinin performansını değerlendirebilmek için yatırım getirisi oranı, artık kâr ve ekonomik katma değer olmak üzere başlıca üç ölçüt/gösterge kullanılır (Haftacı, 2007: 88).

Bütçeler hazırlayan, karar verme sürecinde kullanan ve performansı değerlendirilenler olmak üzere firma içerisinde herkesi etkiler. İnsanların bütçeler üzerindeki davranışsal etkileri üzerine birçok çalışma mevcuttur. Yukarıdan aşağıya doğru bütçeleme anlayışının yanı sıra düşük tahmin edilen gelir ve yüksek tahmin edilen maliyetler önemli bir sorundur. Örneğin bir fabrika yöneticisi yıllık maliyetlerin 180.000 TL olduğunu düşünürken bütçede 200.000 TL olarak belirtirse 20.000 TL'lik fazla maliyet göstermiş olur (Hilton, 1999: 358-359) ve böylece 20.000 TL'lik miktar atıl bütçe halini alır. Kimi yöneticiler ise, primlerini artırabilmek için gerçek sonuçları manüpile etmektedirler. Örneğin yıl sonu satışları bir sonraki yılın satışlarıymış gibi raporlarda gösterilmektedir (Hilton, 1999: 361). Bu tür sorunlar, bütçeden beklenen faydaları önemli ölçüde azaltmaktadır.

Bütçelerin performans değerlendirme sürecindeki kullanım etkinliği, yöneticilerin bakış açısıyla doğrudan ilişkilidir. Üst yöneticiler bütçeleri danışma ve yardım etme aracı olarak görürlerse, bölüm yöneticilerinin yaklaşımı olumlu olmaktadır. Üst yöneticiler bütçeyi suçluları tespit etme aracı olarak görürlerse, bölüm yöneticileri de olumsuz bir yaklaşımla hareket etmektedirler. Üst yönetim davranışsal göstergelere karşı duyarlı olmalıdır. Anlayışlı ve esnek bir yaklaşım, performansı değerlendirilenlerin davranışlarına olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

Bütçeler, performansı geliştirmeye zorlayıcı bir baskı aracı olarak kullanılmamalıdır. Tam tersine önceden belirlenmiş amaçların başarılmasında yardımcı olacak bir araç olarak görülmelidir. Kısacası bütçe, yöneticilerin düşmanı ya da arkadaşları olabilir (Weygandt, 1999: 215-216).

2.1.2. Uygulama Süreci

Bütçenin uygulama süreci, bütçenin raporlanması ve revizyonu olmak üzere iki aşamadan oluşur.

Bütçenin Raporlanması: Bu aşamada, firmanın önceden hazırlanmış bütçe rakamlarına ne derece ulaştığını görebilmek açısından tespitler yapılır. Bu tespitler vasıtasıyla bütçelenmiş rakamlar ile gerçekleşen rakamlar arasındaki farklar anlaşılabilir ve yorumlanabilir hale getirilir. Bu aşamada raporlama iki amaçla olur. Bunlar, bilgi amaçlı ve kontrol amaçlıdır. Bilgi amaçlı raporlama bilanço, gelir-gider tablosu, nakit akım tablosu vb. firmanın durumunu yansıtan mali tabloların oluşturulmasına yöneliktir. Kontrol amacı ise firmanın bütçeden ne derece saptığını tespit etmeye yöneliktir.

Bütçenin Revizyonu: Bu aşama, firmanın bütçe verilerindeki tespit edilmiş sapmalarına ilişkin düzenlemeleri içerir. Bu düzenlemeler, firmanın gelecekteki verilerine ışık tutacak şekilde projekte edilir ve böylece bütçelerin sonraki dönemler için daha gerçekçi sonuçlar içermesi sağlanır.

Bütçelerin hazırlama ve uygulama süreçlerinde başarılı olmasını sağlayan bir takım unsurlar vardır. Bütçelerin başarılı olabilmesi için gerekli şartlardan biri, bütçeleme sürecine tüm çalışanların katılımının sağlanmasıdır. Çoğu zaman üst yönetim ve finans bölümü bütçenin mekanik yönüne odaklanmakta ve bütçenin etkinliğinin alt yönetimin ve çalışanların bütçeyi anlayıp kabullenmelerine bağlı olduğunu göz ardı etmektedir. Bütçelerin ilgili tüm çalışanların aktif katılımıyla düzenlenmesi, astlara zorla kabullendirilmesinden daha etkili sonuçlar doğurur. Bu ilişki, katılımcı bütçeleme olarak adlandırılır (Horngren vd., 1996: 269). Bütçenin hazırlık sürecine katılım çalışanlara, “bizi zorladığınız bütçe” yerine “bizim bütçemiz” hissini ve bakış açısını kazandırır (Hilton, 1999: 360).

Başarılı bir bütçeleme sistemi, performansı sorgulayabilen bir yapıda olmalı, finansal ve finansal olmayan ölçüt/göstergeleri içermeli, gerçekçi standartlara sahip

olmalı, harcamaları denetlenebilir kılmalı ve performansın çok yönlü ölçümüne olanak tanınmalıdır (Hansen ve Mowen, 1999: 294). Bütçeleme sürecindeki önemli hususlardan biri de, geçmişte nelerin yapılamadığına odaklanmak yerine gelecekte nelerin yapılması gerektiğine odaklanmanın ön planda olması gerekliliğidir. Ancak gelecekle ilgili tahminlerin yapılabilmesi için geçmiş yılların verilerinden de yararlanılması gerekmektedir. Örneğin muhasebe bölümü, geçmiş yılların gelir ve giderleri gibi verileri sağlayarak bütçeleme sürecinin önemli bir girdisini oluşturur.

Daha başarılı bütçeler hazırlayabilmek için son yıllarda bilgi teknolojilerinden faydalanılmaktadır. Özellikle bilgisayar programları ve çeşitli yazılımlar aracılığıyla bütçelerin hazırlanıp takip edildiği çalışmalar ön plana çıkmaktadır.

Bütçelerin başarısını engelleyen unsurlardan biri de, yöneticilerin ve çalışanların farklı alanlara odaklanmış olmalarıdır. Örneğin bütçe, üretim maliyetlerine odaklanmışken çalışanlar, daha kısa sürede daha çok üretim unsuruna odaklanmış olabilir. Çünkü çok üretim firmada ödüllendiriliyor olabilir. Böyle bir durumda performans ölçüt/göstergeleri, önemli ölçüde birbirleriyle çatışır (Horngren vd., 1996: 269). Bu yüzden bütçe hazırlama sürecinin, üst ve alt yönetim ve çalışanlar arasındaki iletişim sürecini geliştirerek hazırlanması gerekmektedir.

Bütçelerin etkinliği, faaliyetlere ilişkin tüm bölümlerdeki yetkililerin ve sorumluların açık şekilde tanımlandığı bir örgütsel yapı oluşturulmasına bağlıdır. Ayrıca bütçenin başarısı için gerekli olan koşullardan biri de, tüm yönetim seviyelerinin hazırlanan bütçeyi onaylamasıdır (Weygandt vd., 1999: 214).

Firmalar bütçelerini genellikle kendi ulusal paralarını dikkate alarak hazırlarlar. Ancak uluslar arası çalışan (özellikle gelirlerinin büyük çoğunluğu yurtdışından sağlanan ya da maliyet kalemlerinin çoğu yurtdışından getirilen) firmalar bütçelerini genellikle Birleşik Devletler Doları ile yapmaktadırlar (Hilton, 1999: 357).

Buraya kadar anlatılan firma bütçeleri, kamu sektörü bütçeleri ile çeşitli açılardan farklılaşır. Kamu örgütlerinde hazırlanan bütçelerin firmaların bütçelerinden en temel farkı, giderleri karşılayacak gelirlerin planlamasının yapılmasıdır. Ancak özel sektörde firmalar, önce gelirlerini tahmin edip daha sonra gelirlere göre giderlerini planlarlar (Falay, 1995: 26). Kamu örgütlerinde yöneticilerin görevi, bütçede planlanmış harcamalar için ihtiyaç duyulan gelirleri elde etmektir (Weygandt vd., 1999: 231). Kamu bütçelerinde satış bütçesi yoktur.

Kamu örgütleri bütçelerini hazırlarken gelirlerini tahmin eder ve tahmin edilmiş gelirleri harcayacakları faaliyet alanlarını belirlerler (Hilton, 1999: 340). Bu kapsamda özel firmaların bütçeleri kâr merkezli hazırlanırken kamu örgütlerinde bütçeler hizmetin etkin sunumuna odaklanmakta ve elde edilen gelir geri planda kalmaktadır.

2.2. Bütçe Teknikleri

Bütçeleme, önceleri devlet ve sonrasında özel sektöre ilişkin mali planlama amacıyla kullanılmaya başlanmıştır. Büyük Britanya ve Kıta Avrupa'sında 100 yıldan daha uzun süredir devlet bütçesi sisteminden yararlanılırken, Amerika'da ilk defa 1922 yılında uygulamaya geçmiştir. Amerikalı sanayiciler, bu tarihten itibaren devlet bütçesinin yararlarından yola çıkarak özel sektör bütçelerini gerçekleştirmeye başlamışlardır. Türkiye'de devlet bütçesinin yanında iktisadi kurumlarda ilk bütçeleme, 1936 yılında Sümerbank Dokuma Fabrikası'nda uygulanmıştır. Bu yıldan itibaren firmalar, Sümerbank'ın kullandığı bütçeyi örnek alarak uygulamaya başlamışlardır (Yalkın, 1989: 14-17'den aktaran Özbilgili, 2007: 37-38).

Teorik ve tatbiki olarak bütçe uygulamaları incelendiğinde geçmişten günümüze çok farklı bütçe tekniklerinin kullanıldığı ve bunların zaman içinde geliştirildiği görülmektedir. Bütçe tekniklerinin, bütçe fonksiyonlarının gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik teknikler olarak tasarlandığı bilinmektedir. Bu yönüyle bütçe teknikleri, bütçenin bir veya birden fazla fonksiyonunu sağlamaya yönelik kurallar, ilkeler ve yöntemler bütünü olarak ele alınabilir (Candan, 2006: 97).

Bütçeler, firmanın faaliyet ve sonuçlarını ortaya koyabilecek en temel bilgi kaynaklarıdır. Bu sebeple bütçeleme konusunda çeşitli teknikler geliştirilmiştir. Bu bölümde temel bütçe tekniklerine değinilecektir.

Geleneksel Bütçe: Geleneksel bütçe tekniğinde, önceki yılın bütçe rakamları temel alınır ve gelecek dönem için beklentilerde değişiklikler varsa artışlar uygulanır. Yeni bir yatırım söz konusu olacaksa bunlar da bütçeye dâhil edilir. Tekniğin uygulamada en sık karşılaşılan şekli, önceki yılda her bir harcama ve gelir kalemi için bütçelenmiş rakamların belirli oranlarda artışa ya da azalışa (genellikle artışa) tabi tutulması ve sonrasında ek yatırımlar varsa bütçeye eklenerek cari yıl bütçesinin tamamlanmasıdır.

Geleneksel bütçe sisteminde yapılacak işlerin bir programı yapılır ve bu program içerisinde her kalem için ödenek tahsisi yapılır. Başka bir deyişle, bu bütçeleme sisteminde harcama sınıflandırması harcama kalemleri itibariyle yapılmaktadır. Girdi odaklı bütçeleme, harcama kalemleri bütçelemesi (Aktan ve Tüğen, 2006: 205) ve klasik bütçeleme olarak da adlandırılan geleneksel bütçe yönteminin uygulamasında yıllık kaynak dağılımı yapılmakta ve bütçeleme sürecinde çalışanlar ve birçok yönetici bulunmamaktadır. Bu durum, programsız ve yeni yatırımları engelleyen, her türlü yeni fırsatın kaçırıldığı ve kararların istenilen güvende olmadığı bir yapı ortaya çıkarır.

Bütçenin yöneldiği hedeflerin ve sonuçların açık, tam ve yeterli şekilde belirtilmemesi, kısa vadeli olması, bütçe gelirlerinin ve özellikle giderlerinin hep artış yönünde olmasının bir prensip haline dönüşmesi, esneklikten uzak olması, etkinliği ölçecek kıstasların ve standartların olmaması, bütçeleme sonucu elde edilen çıktıları belirtmemesi ve çalışanlar ile yöneticiler arasındaki ilişkilerin tam kurulamaması gibi nedenlerden dolayı geleneksel bütçeleme ihtiyaçları karşılama hususunda yetersiz kalmıştır (Falay, 1987: 17-25).

Geleneksel bütçe tekniğinde amaç, üretimin yapılabilmesi için gerekli olan girdilerin parasal karşılığı ile finansman kaynağını dengelemektir. İlkel şekliyle de olsa yöntemde, parasal tutarların doğru yerde kullanılıp kullanılmadığına ilişkin bir kontrol mekanizması vardır.

Firmaların yapısal ve yönetsel işleyişinde etkili olan geleneksel bütçeleme anlayışı, yirminci yüzyılın sonlarına doğru ve günümüzde de etkisini sürdüren ekonomik, toplumsal ve siyasal olgular sonucu değişme ve gelişme yönünde baskı altına girmiştir.

Özellikle 1980 sonrası başlayan hızlı değişim ve gelişim ortamından maliyet ve yönetim muhasebesi de etkilenmiş ve eskiyen teknik ve anlayışlar yerine yenileri kullanılmaya başlanmıştır. Bu değişimler, her alanı etkilediği gibi bütçeleme sürecini de etkilemiş ve geleneksel bütçe, kendisinden beklenen faydayı sağlayamaz hale gelmiştir (Türk, 2000: 38). Bu anlamda firmaların yapı ve işleyişindeki geleneksel kalıpların dışına çıkan yeni arayışlar yoğunluk kazanmış ve modern bütçe teknikleri geliştirilmiştir.

Program Bütçe: Program bütçe; üretimi gerçekleştirilecek en uygun alternatif projenin belirlenip planlanması ve hedefe ne derece ulaşıldığının araştırılmasına odaklanan bütçeleme türüdür. Bu yöntemde alternatifler arasında karşılaştırma yapabilmek için kullanılacak ölçüler saptanır (Altuğ, 2000: 21) ve en uygun alternatif seçilir.

Program bütçenin, PEB'in ilk jenerasyonunun eksik yönlerini tamamlayan ve Planlama, programlama ve bütçeleme sisteminin geliştirilmesine olanak sağlayan özelliği nedeniyle her iki kavramla aynı anlamda ya da onların yerine kullanıldığı görülmektedir. Hatta Planlama, programlama ve bütçeleme sisteminin henüz geliştirilmediği dönemlerde Program ve Performans Bütçe adı altında bir uygulamaya da rastlanmaktadır (Egeli, 1997: 77). Program bütçe, iki bütçe sisteminin arasında yer almaktadır.

Program bütçe sisteminde, hedeflerin planlanmasında veya planlanan hedeflerin gerçekleşme oranında bazı belirsizliklerin varlığı, alternatiflerin yapısal veya hacim yönünden farklı olmaları, kriterlerin hatalı tespiti gibi birtakım zorluklarla karşılaşıldığı görülmektedir (Altuğ, 2000: 22).

Planlama, Programlama ve Bütçeleme Sistemi: 1960'lı yıllarda program bütçe ve PEB çalışmalarının birlikte kullanımına yönelik olarak Planlama-Programlama-Bütçeleme (PPBS) sistemi ortaya konulmuş ve ilk defa 1961 yılında ABD Savunma Bakanlığı'nda uygulama alanı bulmuştur. Elde edilen başarılı sonuçlar kapsamında 1965 yılından itibaren Federal Devletin tüm bakanlık ve dairelerinde uygulanmaya başlamış ancak eğitilmiş personel olmaması, bütçe reformuna paralel olarak idari, personel ve kaynak reformlarının yapılması gereği çok geniş mali ve teknik imkânların kullanılmasını gerektirdiğinden kısmen başarısız olmuştur. Ancak ABD'deki uygulamalar diğer birçok ülkeyi etkilemiş ve Belçika, Kanada, Federal Almanya, Finlandiya, Fransa, Güney Afrika, İspanya, İsveç, İran, İrlanda, İngiltere, İsrail, Japonya, Norveç ve Pakistan'da uygulanmıştır (Coşkun, 1989: 112).

PPBS, her bir programın belirli hedefler biçiminde çıktılarını (sonuçlarını) analiz eder. Birkaç yılı kapsayan bir programın (projenin) toplam maliyetini ölçer. Örneğin fabrikayı genişletirken yalnızca inşaat maliyetlerini değil aynı zamanda gelecek yıllarda bu tesislerin işletilmesi ve bakım masraflarını da göz önünde

bulundurur. Temel amaçları başarmada, eldeki seçeneklerden hangisinin en az maliyette en fazla etkili olacağını tespitine yardımcı olur. PPBS'nin temel felsefesi içinde barındırdığı sözcüklerde yatmaktadır. Buna göre işler 5-10 yıllık biçimde planlanır, bunlar yıllık programlara bölünerek bütçelenir ve bir sistem içinde analiz edilir (Can, 1997: 233-234).

PPBS sürecinin üç önemli aşaması vardır. Birinci aşama, planlama aşamasıdır. Bu aşamada, belirlenen amaçlara ulaşma yollarının değerlendirilebilmesi için kısa ve uzun vadeli hedefler belirlenir. İkinci aşama olan programlama aşamasında, planlama aşamasında alınan kararlar, firmanın her düzeyinde karar alma sürecine tabi olacak öncelikler hiyerarşisine göre düzenlenmiş programlara entegre edilir. Üçüncü aşama çok yıllı tüm programların, sorumlularının belirlenerek gerekli kaynakların ve kaynaklara göre gerekli ödeneklerin ayrılması yoluyla yıllık faaliyetlere dönüştürülmesi aşamasıdır. Bu aşamalar sonucunda planlama ve bütçeleme programlar vasıtasıyla birbirine entegre edilmektedir. PPBS'nin uygulamasına ABD kamu yönetiminde 1971 yılında son verilmiştir. Türkiye'deki kamu yönetiminde ise, üç yıllık bir hazırlık döneminin sonunda 1973 yılından itibaren PPBS uygulamasına geçilmiştir. Yeterli altyapının var olmayışından ve sistemin düzenli olarak gözden geçirilip geliştirilemeyişinden dolayı tam olarak uygulanamamış ve birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de PPBS'den beklenen sonuçlar elde edilememiştir (Yılmaz, 2007: 6-7).

Sıfır Tabanlı Bütçe: Sıfır tabanlı bütçe; tüm harcama ve faaliyetlerin ilk kez yapılıyormuş gibi yeniden ve baştan belirlendiği bir bütçe tekniğidir. Önceki yıllardaki faaliyetler ve harcamalar bu bütçe sisteminde dikkate alınmaz. Sıfır tabanlı bütçe tekniğinde, sanki ilk kez bir faaliyete girişiliyor ve bunun için ilk kez harcamalara başvuruluyor gibi kabul edilir. Bu bütçe tekniğinde hiçbir harcama kalemi bütçede otomatik olarak yer almaz. Diğer harcama kalemleriyle kendi aralarında değerlendirmeler yapılır ve etkin olacağı hesaplanan harcama kalemleri bütçede yerini alır. Bu nedenle bu sistemde sıfır esaslılık temeldir. Bu sistemde her yılın bütçe gerçekleştirmeleri ihmal edilerek eski politikalara hiç önem verilmemekte veya aralarında çok az bağlantı kurulmaktadır (Çataloluk, 2006: 230).

Önceleri Texas Instruments adlı bilgisayar firmasında kullanılan bu bütçe tekniği, 1977 yılında Carter hükümetince devlete uygulanmıştır. Bu sistemde her bir

programın öncelikleri belirlenir ve üst yönetimce değerlendirilerek son bir derecelendirmeye gidilir. Programın önemine göre yapılan bu derecelendirmeye göre kaynaklar dağıtılır. Fazla öncelik gerektiren konularda kararlar çabucak verilirken daha az önceliği olan program ve faaliyetler için daha ayrıntılı analizler yapılır. Bu tekniğin değeri hakkında konuşan Xerox firması grup müdürü “Özellikle beyaz yakalı çalışan işgücünün verimliliğini artırmada sıfır tabanlı bütçenin mükemmel bir araç olduğunu söylemekte ve yöntemin en önemli faydasının, yöneticilerin yaptığı faaliyetleri düşünerek bütçeden taleplerinde haklı oldukları konusunda düşünmeye zorlamasıdır. Yöntemi kullanan yöneticiler klasik bütçedeki gibi “Gelecek yıl şu kadar yüzde daha fazla tahsilât istiyorum” şeklindeki alışkanlıklarından kurtulmaya çalışmaktadırlar” demektedir (Can, 1997: 234).

Sıfır tabanlı bütçe, yöneticileri kaynakların tahsis edilmesinden önce firma faaliyetlerinin her bir bölümünü yeniden düşünmeye zorlar (Hilton, 1999: 356). Sıfır tabanlı bütçe tekniğinde, firmadaki her faaliyet önceki yılların plan ve programlarına bakılmaksızın yeniden ve en baştan başlayarak hazırlanır.

Faaliyet Tabanlı Bütçe: Geleneksel sistemlerde bir mamulün maliyeti ilk madde ve malzeme, işçilik, enerji gibi kaynak maliyetlerinin toplamı iken, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde o mamulün üretimi için gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin maliyetlerinin toplamıdır. Örneğin bir kapı boyama işinin maliyeti geleneksel sistemde malzemeler, araç-gereçler, ücretler ve diğer genel giderler olarak hesaplanmaya çalışılırken faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde kapı temizleme, kapı boyama, kontrol ve montaj faaliyetlerinin maliyetlerinin toplamından oluşmaktadır (Parlakkaya, 2007: 197). Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemini kullanan bir firmanın bütçesinde tüm işlerin maliyetlerinin toplamı bütçeyi oluşturmaktadır. Dolayısıyla faaliyet tabanlı bütçe, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

Geçmiş 100 yıl öncesi A. Hamilton Church tarafından yapılan çalışmaya dayanmakla birlikte (Durer vd., 2009: 109) faaliyet tabanlı yaklaşımların ilk iki ayağı olan faaliyet tabanlı maliyetleme ve faaliyet tabanlı yönetim önemli ölçüde gelişim göstermiştir. Bu gelişimin etkisiyle 1990’larda akademisyenler, faaliyet tabanlı bütçeleme üzerine yaptıkları çalışmaların sonuçlarını açıklamaya başlamışlardır. Faaliyet tabanlı maliyetlemenin veri tabanı ve faaliyet tabanlı yönetimin analiz

yeteneğini kullanarak faaliyet tabanlı bütçe modelleri geliştirilmeye başlandı. Geliştirilen faaliyet tabanlı bütçe modellerinden birincisi Brimson ve Fraser'ın 1991'de ortaya koydukları model ile Kaplan ve Cooper'ın 1998'de geliştirdikleri sistemdir (Innes, 2005: 225'den aktaran Balcı, 2007: 7).

Faaliyet tabanlı bütçenin amacı, kaynakların yönetilmesi için maliyet nesnelерinin kullanılmasıdır. Özetle faaliyet tabanlı bütçe, maliyet nesnelерine (çıkıtı, ürün, hizmet vb.) piyasadan gelen talep miktarını kullanarak bunların üretilmesi için gerekli olan faaliyet miktarını belirler. Daha sonra belirlenen faaliyet miktarı ve türü için gerekli olan kaynak miktarı ve türü belirlenir (Nemli, 2005: 69). Daha kapsamlı bir ifadeyle faaliyet tabanlı maliyetleme süreci; faaliyetlerin analizi, faaliyet maliyetlerinin hesaplanması, maliyetlerin faaliyetlere dağıtımı, çıkıtı ölçütlerinin belirlenmesi ve maliyetlerin analiz edilmesi süreçlerinden oluşur (Altınbay, 2006: 52-56).

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin zayıf yönlerine vurgu yapan çalışmalar sonucunda sistem biraz daha geliştirilerek 1997'de Anderson tarafından Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme olarak ortaya konulmuştur (Çarıkçioğlu ve Polat, 2007: 520). Maliyetlemede geleneksel faaliyet tabanlı ya da zaman sürücülü faaliyet tabanlı sistemden hangisi kullanılırsa kullanılsın, her iki yöntemin sonuçlarından faaliyet tabanlı bütçeler oluşturulabilmektedir.

Kaizen Bütçe: Kaizen bütçe; birçok Japon firması tarafından kullanılan ve sürekli gelişimi esas alan bütçeleme türüdür. Özellikle maliyetlerle ilgili bütçelerde kullanılır. Kaizen bütçeleme, aynı miktardaki üretimi gerçekleştirebilmek için dağıtım anahtarının (örneğin işçilik saati) kullanımının bütçe süresi boyunca azaltılmasına odaklanan bir bütçeleme türüdür. Örneğin, Ocak-Mart arasındaki 3 aylık bütçeleme döneminde 4 saatte bir üretimi gerçekleştiren ürünün Nisan-Haziran döneminde 3.90 saatte bir üretimi, Temmuz-Eylül döneminde 3.80 ve Ekim-Aralık döneminde 3.70 saatte bir üretilmesi kaizen bütçelemenin bakış açısıdır. Her bütçe döneminde maliyetlerin düşürülmesine odaklanan bir bütçeleme yaklaşımıdır (Horngren, vd., 1997: 189). Burada bütçe ile yakından ilişkilendirilen önemli iki maliyetleme sistemini hatırlatmakta fayda vardır:

Hedef Maliyetleme: Pazara dayalı hedef maliyet yönetimi olarak da adlandırılan (Alagöz ve Ceran, 2006: 62) hedef maliyetleme; maliyetlerden ziyade

müşteriler tarafından beklenen fiyata odaklanan bir maliyetleme yöntemidir. Birçok firma, bütçe çalışmalarını yaparken öncelikle maliyetleri hesaplamakta ve satış fiyatı ile hesaplanan maliyet arasındaki farkı firmanın kârı olarak belirlemektedir. Ancak satış ve maliyet arasındaki farkın kâr olarak öngörülmesi, firmanın daha çok kâr elde edebilmek için gelirleri artırmak ya da maliyetleri azaltmak için çeşitli stratejiler üretmesini gerektirmektedir. Bu da, firmanın kolay başarabileceği bir iş değildir. Duruma maliyetleri azaltmak açısından bakıldığında; ürün maliyetlerinin özellikle ar-ge ve tasarım aşamalarında başladığını öngören hedef maliyetlemeye göre, ar-ge ve tasarım aşamalarından sonraki aşamalarda maliyetleri azaltabilmek oldukça zordur ve ürün açısından birtakım fedakârlıkları gerektirir.

Hedef maliyetlemede önce fiyat tahmin edilir ve arkasından kâr planlaması yapılır. Son olarak da fiyat ve kâr arasındaki farka yönelik maliyetlemeye ilişkin üretim gerçekleştirilir. Örneğin ürünün satış fiyatı 100 TL olarak belirlenmiş ve firmanın beklenen kâr oranı %40 ise, ürünün hedef maliyeti 60 TL olur.

Duruma gelirleri artırmak açısından bakıldığında, birçok firma gelirlerini artırabilmek için satış fiyatlarını yükseltme yönünde kararlar almaktadırlar. Fakat bu firmalar piyasadaki fiyatları kontrol altına alamamaktadır. Gerçekte fiyatları belirleyen piyasadır ve bu durumu ihmal eden firmalar önemli tehlikelerle karşı karşıya kalabilirler. Bu nedenle hedef maliyeti hesaplamaya başlarken, tahmin edilen piyasa fiyatı göz önüne alınır (Coşkun, 2002-2003: 26). Başka bir deyişle maliyetlerin kontrolündeki zorluk, gelirlerin artırılmasında da karşımıza çıkmaktadır. Hedef maliyet, ürünün piyasadaki beklenen satış fiyatı ile firmanın bu ürünün satışından elde etmek istediği kâr arasındaki farktır. Ürünün ar-ge ve tasarım aşamalarında tahmini satış fiyatı ve beklenen kâr arasındaki fark tespit edilerek hedef maliyet belirlenir. Böylece firma, ürünün hedef maliyetini, satış fiyatını ve kârını hesaplar. Bundan sonra yapılacak iş, belirlenen maliyet kalemlerinin bütçelenmesidir ve bu şekilde firma bütçesi hazırlanır.

Yaşam Seyri Maliyetleme: Ömre dayalı maliyetleme olarak da adlandırılan (Ersoy, 2002: 47) ürün yaşam seyri maliyetlemesi; hedef maliyetleme ve kaizen maliyetlemenin birleşiminden oluşan bir maliyetleme türüdür. Hedef maliyetleme ürünün planlama aşamasıyla ilgiliyken kaizen maliyetleme ürünün üretim aşamasıyla ilgilidir. Bu kapsamda ürünün planlama sürecinde hedef maliyetleme tekniğinin,

üretim aşamasında ise kaizen maliyetleme tekniğinin kullanılmasına ürün yaşam seyri maliyetlemesi adı verilmektedir.

Pazarlamada ürün için planlama ve geliştirme, sunuş, büyüme, olgunluk ve düşüş olmak üzere beş aşamadan oluşan “ürün yaşam dönemi ya da evresi” sürecine ilişkin tüm faaliyetlere ait maliyetler, ürünün yaşam seyri maliyetini oluşturur. Yaşam seyri maliyeti ile ürünün kullanımda kaldığı süreye dayalı maliyetin hesaplanması söz konusudur (Güneş ve Aksu, 2003: 45). Yaşam seyri maliyetlemesinde ürünün tasarımından müşteriye ulaştırılmasına kadar geçen tüm süreçlerde ortaya çıkan maliyetlerin analizi esas alınmaktadır. Tüm bu analizler esas alınarak firmanın bütçesi oluşturulur.

Bulanık Bütçe: Bulanık bütçe; firmaya ilişkin üretim ve satış gibi çeşitli tahminleri bulanık sayılarla ifade eden sayısal bir plandır. Bulanık sayılar oluşturulurken bir bütçe rakamının olası en kötü durumu (x_1), beklenen durum aralığı (x_2 , x_3) ve olası en iyi durumu (x_4) belirlenir. Böylece geleneksel yöntemde tek rakamla ifade edilen tahmin, bulanık bütçe anlayışında dört değerden oluşan bulanık sayılar ile ifade edilir. Bu şekilde uç noktalarda yer alan ancak gerçekleşme olasılığı bulunan değerleri de kapsayan bir yaklaşım bütçe ve bütçelemeye önemli bir esneklik kazandırmaktadır. Bu dört değerden x_1 ile ifade edilen olası en kötü durum bir ekonomik kriz ortamını, x_4 ile ifade edilen olası en iyi durum beklentinin çok üstünde ekonomik büyüme ortamını karşılamak amacıyla belirlenir. Bulanık bütçelemede yalnızca bütçe tahminleri bulanık sayılarla ifade edilmez. Bütçeleme sürecindeki tüm hesaplamalar bulanık kavram temelinde gerçekleştirilir ve böylece bütçe setinde yer alan tüm rakamlar bulanık sayı ile ifade edilir (Haftacı, 2007: 209).

Esnek Bütçe: Yöneticiden hareket özgürlüğünü tamamen kısıtlayacak kadar tüm harcama detaylarını istemek, bazı yöneticileri kesinleşmiş para miktarlarıyla çok fazla boğuşmak zorunda bırakmaktadır ve böylece yöneticiler bütçeye, örgütsel hedeflerden daha fazla önem vermektedirler. Bu bir firma için istenmeyen bir olgudur ve bu sebeple alternatif bütçe tipleri ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu bütçe tekniklerinden biri de esnek bütçedir (Tokaç, 2005: 38). Esnek bütçe; firmanın faaliyette bulunabileceği öngörülen birden çok faaliyet düzeyi için bütçelemenin yapılmasıdır. Başka bir deyişle esnek bütçe; birden çok statik bütçenin yan yana getirilmiş şeklidir (Küçüksavaş, 2006: 457).

Bütçe hazırlıklarının esas unsurlarından biri faaliyet hacmidir. Firmanın faaliyet hacmi tahmin edilir ve bütçe genel yapısı bunun üzerinde oluşturulur. Bir bütçenin hazırlanması kadar, bütçe dönemi devam ederken üzerinde değişiklik yapılabilmesi de oldukça önemlidir. Eğer bütün veriler tek bir faaliyet hacmi için belirlenmişse, bunun üzerinde değişiklik yapmak (özellikle manuel oluşturulmuş bütçelerde) oldukça zordur. Bu tür bütçeler statik yapıda oluşturulurlar. Bu nedenle üzerinde değişiklik yapmak veya değişiklik sonrası fiili bilgilerin sapmasını hesaplamak kolay olmamaktadır. Bu nedenle bütçelerin, değişen faaliyet hacimlerine kolay uygulanabilir tasarlanması gerekir. Bu şekilde hazırlanmış bütçeler esnek bütçe olarak tanımlanırlar (Boydemir, 2007: 114).

Bir firmada planlanandan daha yüksek seviyede üretim gerçekleşince, çeşitli üretim maliyetleri doğal olarak bütçe maliyetlerinin aşılmasına neden olur. Ya da tam tersi olarak planlanandan daha düşük seviyede üretim gerçekleşince, çeşitli üretim maliyetleri bütçede belirlenmiş olan maliyetlerin altına düşer. Esnek bütçe, performans raporlarını doğru bir şekilde değerlendirmek için bütçenin farklı faaliyet seviyelerine göre oluşturulmasını kapsar (Ocakcı, 2007: 40).

Esnek bütçe, bütçelerin farklı faaliyet düzeylerinde hazırlanmasını ifade eder. Firmada hazırlanan genel ve bölüm bütçelerinin tümü, alternatif faaliyet düzeyleri için planlanır. İlgili bütçe dönemindeki tüm koşullar gözden geçirilerek faaliyet düzeylerinden biri uygulanmaya çalışılır.

Ekonomide meydana gelebilecek olumsuz bir hava, firma satışlarını tahmin edilmiş olan bütçe rakamlarından daha aşağıya çekebilir. Dolayısıyla bütçeler her ne kadar dikkatli şekilde hazırlanırsa hazırlansın başarısız olma ihtimalleri vardır. Bütçelerin esnek şekilde tasarlanmış olması, ekonomide veya diğer durumlarda meydana gelebilecek olumlu veya olumsuz değişikliklere karşı bütçenin hızlı şekilde revize edilmesi imkânını sağlayacaktır. Bu şekilde revize edilerek düzeltilmiş planlar, firmanın performans değerlendirmeyi doğru şekilde yapmasına katkı sağlar.

Performans Esaslı Bütçe (PEB): PEB; girdiden ziyade sonuçlara odaklanarak daha verimli ve etkili üretim yapılmasını sağlamaya çalışan bir bütçe tekniğidir. Örneğin firmada atıl kapasiteyi azaltarak üretimi ve satışı artırmak ve kârlılığını yükseltmek, işçi sayısını azaltmaktan daha önemlidir. Başka bir deyişle firmanın

hedefi işçi sayısını azaltmak değil, firmada üretimi ve satışları artırarak kârlılığı yükseltmektir.

PEB, dünyanın birçok ülkesinin kamu yönetiminin ilgi odağı olmuştur. Günümüzde PEB'i kamu yönetiminde uygulayan ülkeler arasında Japonya (Nangır, 2006: 293), Avusturalya, Kanada, Danimarka, Kore, Hollanda, İsveç, İngiltere (OECD, 2007: 26-32), Yeni Zelenda, ABD, Bolivya, Şili, Çin, Malezya, Güney Afrika, Tanzanya, Tayland, Avusturalya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yeni Zelenda, Norveç (Shah ve Shen, 2007: 153-155) ve ABD (Nangır, 2008: 44) gibi ülkeler bulunmaktadır. Uygulayıcı konumundaki ülkeler, PEB'i etkili şekilde yapabilecekleri teknikler geliştirmeye ve PEB'in faydalarını artırmaya yönelik yöntemler denemeye devam etmektedirler (Pattison ve Samuels, 2002: 12). PEB'i yeni uygulamaya başlayan ülkelerde basit bir değişiklik gibi başlayan sistem, bütçeleme sürecinde devrim niteliğinde bir gelişmeyi beraberinde getirmiştir (Mulder, 2002: 14).

PEB, Türkiye'de dahil olmak üzere dünyanın bir çok ülkesinde kamu yönetiminde ilgi odağı olmasına rağmen özel sektörün ilgilendiği bir bütçe tekniği olmamıştır. Ancak PEB, yaygın olarak kullanılan bütçe tekniklerinin birçoğunu (örneğin faaliyet tabanlı bütçe, sıfır tabanlı bütçe, hedef maliyetleme vb.) kapsayan bir bütçe türüdür. Bu nedenle özel sektörün de ilgilenmesi gereken bir bütçe türü olduğunu söyleyebiliriz.

Altay ve Kaplan'a göre (2006: 6) program bütçe etkinlik kavramı üzerinde yoğunlaşırken PEB verimlilik ve etkinlik kavramlarına odaklanmaktadır. Bu farklılıktan yola çıkan yazarlar, PEB'in program bütçenin gelişmiş hali olduğunu bu unsurla vurgulamaktadırlar.

PEB, çalışmamızın ana temasını oluşturduğu için bundan sonraki bölümde daha ayrıntılı bilgi verilecektir.

Buraya kadar anlatılan bütçe teknikleri ayrı ayrı çeşitli firmalarda uygulanmaktadır. Ancak bir firmada bütçe tekniklerinden bazıları aynı anda kullanılabilir. Örneğin uygulamada faaliyet tabanlı bütçe ve esnek bütçe ilişkisine çok sık rastlanır (Hilton, 1999: 458).

2.3. Performans Esaslı Bütçenin Tarihsel Gelişimi

Dünya genelinde toplumsal yapı ve ilişkileri derinden etkileyen hızlı bir değişim ve dönüşüm yaşanmaktadır. Yirminci yüzyılın son çeyreğinde başlayan ve yirmibirinci yüzyılda da devam edeceği anlaşılan bu değişim ve dönüşüm süreci her alanda olduğu gibi firmaların planları, yapısı ve fonksiyonları üzerinde de derin etkiler bırakmış ve halen bu etkiler kendisini hissettirmektedir (Armağan ve Aktel, 2005: 152). Dünyanın yaşamakta olduğu hızlı ve sürekli değişim arayışları, tüm sektörleri önemli ölçüde etkilemekte ve değişim kavramını firmaların vazgeçilmez bir parçası yapmaktadır (Aksü, 1997: 42). Firmalar, gittikçe artan oranda kaliteli üretim talebi ile karşılaşırken bu üretimi yerine getirebilmek için gerekli finans bakımından sıkıntılı bir dönem yaşamaktadırlar. Tüketicilerin daha kaliteli hizmet talepleri, firma yöneticilerini bu hizmetin maliyetlerinin nasıl karşılanacağı konusunda yeni arayışlara yönlendirmektedir (Namık K. Öztürk, 2006: 81-82). Firmalar, kendilerini değişen ve yenilenen yönetim anlayışının tam ortasında bulmuş, yeni tekniklerle kendilerini geliştirmenin alternatiflerini aramaya başlamışlardır. Bu gelişmeler ışığında kaynakların etkin kullanımı sorunu gündeme gelmiş, böylece kıt kaynakların optimal kullanımına ilişkin arayışlar ön plana çıkmıştır. Bu aşamada performans yönetim sistemlerine bütçe boyutu eklenerek performans esaslı bütçe çalışmaları ön plana çıkmaktadır.

Firmalar, açık bir sistem olmanın sonucu olarak çevreleriyle sürekli etkileşim halinde olduklarından dolayı değişen ve yenilenen çevresel koşullara karşı esnek bir yapıya bürünmeleri gerekmektedir. Değişime olan direnç, örgütlerin geleceğini tehlikeye sokacaktır. Bu çerçevede firmalar, performanslarını artıracak çeşitli yönetim tekniklerinin arayışı içerisine girmişlerdir. Yapılan işi planlamak, planlanan sürece ne kadar uygun davranıldığını ölçmek ve değerlendirmek ve sorunların giderilmesine yönelik alternatif gelişim stratejileri üretmek firmaların son yıllarda önemle üzerinde durdukları konular olmuştur. Her ne kadar bugüne kadar çoğunlukla ihmal edilmiş olsa bile bazı firmalar, performans yönetim sistemi oluşturmaya ve bütçelerini performansa dayalı olarak yapmaya, böylece kaynak israfının önüne geçmeye yönelik çalışmalar yapmışlardır.

Firmalar, oluşturacakları performans yönetim sistemi ile verimlilik ve etkinliklerinde artış sağlamayı amaçlamaktadırlar. Bu çerçevede oluşturulacak

sistem, firmanın dinamik yapısına uygun nitelikleri taşımak durumundadır. Performans yönetim sistemi, birimler bazında sorgulanmaya uygun özellikte hazırlanıp bütçe ile ilişkilendirildiğinde, kaynakların etkin kullanımı sonucunu doğurmaktadır. Ölçümler baz alınarak yapılan değerlendirmeler sonucunda firmalar, eksikliklerini tespit ederek bu açıklarını kapatmanın yöntemlerini arayacaklardır. Performans esaslı bütçe, bu arayışın doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

Bir firmada bütçelenmiş verilerle gerçekleşen veriler arasındaki farklılıklar bütçe farklılıkları olarak adlandırılırken, bütçe farklılıklarının belirtilmesine yönelik raporlamalara performans raporları adı verilir. Bütçelenmiş ve gerçekleşmiş maliyetler yaklaşık olarak eşit olursa, hiçbir düzenlemenin yapılmasına ihtiyaç yoktur. Çünkü sonuçlar, yönetimin beklentisi doğrultusunda gerçekleşmiştir. Fakat gerçek maliyetler bütçelenmiş maliyetlerden farklılaşmışsa, yönetim bu farklılıkların nedenlerini incelemek durumunda kalır. Bütçeler hazırlanmamış olsaydı gerçekleşen performans, bir önceki dönemin gerçekleşmiş performansı ile karşılaştırılarak değerlendirilirdi. Bu, son derece yanlış bir yaklaşımdır. Çünkü dönemler itibariyle firmaların içerisinde faaliyet gösterdikleri şartlar değişiklik göstermektedir. Böylece iki dönem arasında karşılaştırma yaparak performansı değerlendirmek anlamsızlaşmaktadır. Örneğin bir firmanın pazarlama bölümünün önceki yıl satışları 10.000 adet iken mali yılın satışları 12.000 adet gerçekleşmiş olsun. Önceki yıllarla karşılaştırarak yapılan performans değerlemede pazarlama bölümünün ödüllendirilmesi gerekmektedir. Çünkü satışlarda yaklaşık olarak %20'lik bir artış görünmektedir. Ancak firmanın yapmış olduğu yoğun reklam harcamaları dikkate alındığında satışlarda bir önceki yıla göre %40'lık bir artışla 14.000 adetlik bir beklenti var olabilir. Bu durumda pazarlama bölümü, satışların 14.000 yerine 12.000 adet olmasının nedenlerini açıklamak durumunda kalacaktır (Jiambalvo, 2001: 302). Ekonomik durumlar, teknoloji, rakipler, çalışanlar vb. birçok unsurda meydana gelen değişiklikler, geçmiş yıllarla yapılan karşılaştırmaların kullanılabilirliğini kısıtlayan unsurlardır (Horngren vd., 1996: 258). Dolayısıyla firmalar, önceki yıllarla kıyaslamak yerine her yılın kendine özgü şartlarını dikkate alarak performansı değerlendirmelidirler. Bu da bize, yalnızca tek bir göstergeye değil, birden fazla göstergeye dayalı performans değerlendirmenin yapılabilmesine olanak tanıyan bir bütçe tekniği ihtiyacını hatırlatmaktadır. Performansın her dönemin kendine özgü

şartları dahilinde planlanmış verilerle değerlendirilmesine olanak tanıyan ve kit kaynakların optimal şekilde kullanımına odaklanan bu bütçeleme firmanın finansal etkinliğini artırmaktadır.

PEB; üç yıllık bir mali planın, üç yıllık sektör stratejik planları ile bütünleştirilmesine yönelik bir bütçe tekniğidir (Yılmaz, 1999: 18). Schick'e göre (2003: 101) PEB; firma bölümlerinin kendilerine tahsis edilen kaynaklarla ne yaptıkları ve kendisinden beklenenler hakkında bilgi sunan, çıktı ve sonuçlarla kaynaklar arasında bağlantı kuran bir bütçe türüdür.

PEB'in tanımı ile ilgili literatür taraması yapıldığında dikkati çeken konu, tanımlamaların daha çok performans yönetimi unsurları üzerine yapılıyor olmasıdır. Buradan hareketle PEB'in bir bütçeleme tekniğinden ziyade bir yönetim anlayışını yansıttığı ve mali yönetim ile performans yönetiminin entegrasyonu olduğu söylenebilmektedir (Uludüz, 2008: 45-46).

PEB; girdiler yerine çıktı, sonuç ve faaliyetlere odaklanan, planlananlar ile gerçekleşen sonuçları karşılaştırma olanağı sağlayan, kaynak tahsislerini firmanın misyon, vizyon, amaç ve hedefleriyle uyumlu olarak yapan ve iş başarısını çıktılar, sonuçlar ve kaynaklar bağlamında ölçebilen, optimal kaynak kullanımını ve harcamalarda verimliliği ön plana alan bir bütçe türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Başka bir deyişle PEB; firmanın uzun vadeli amaç ve hedeflerini belirleyen, firma kaynaklarının bu amaç ve hedefler doğrultusunda firma bölümlerine tahsisini sağlayan, performans değerlendirmeyi amaç ve hedefler bazında yapan ve firmanın performansının gelişmesine yönelik geri bildirim sağlayan bir bütçe tekniğidir.

Girdiler yerine faaliyet ve çıktılarına odaklanan PEB (Klatzer, 2008: 6) sisteminin özelliği, bütçe tahsislerinin çıktı hedeflerine göre yapılmasıdır (Oral, 2005: 16). PEB sonuçların, çıktılarının ve bunların firma üzerindeki etkilerinin ölçülebilmesi amacıyla kullanılır (Klase ve Dougherty, 2008: 277).

PEB; firma bölümlerinin istenilen düzeyde ve etkinlikte faaliyet gösterebilmeleri için amaç ve hedefler bazında kaynak tahsislerini; stratejik plana, yıllık amaç ve hedefler ile performans göstergelerine dayandıran ve böylece ölçme, değerlendirme ve geliştirmeye olanak sağlayan bir bütçe türüdür. Başka bir deyişle PEB; performans değerlendirme sonuçlarını kullanarak firma bölümlerinin çıktıları

ve sonuçları ile firma kaynaklarının amaçlara tahsisi arasında ilişki kurmaya çalışan ve böylece bütçeleme sürecine performans bilgisini dahil eden bir bütçe tekniğidir.

Literatürde PEB için edim bütçesi, yürütme bütçesi (Edizdoğan, 1989: 144), hizmet bütçesi (Hesapçioğlu, 1994: 230), performans bütçe (Egeli, 1997: 71; Schmidtlein, 1999: 159; Diamond, 2003a: 3; Işık vd., 2004: 221; Seldüz, 2004: 10; Willoughby, 2004: 21; Gilmour ve Lewis, 2006: 742; Moynihan, 2006: 151), sonuç esaslı bütçe (Friedman, 1997: 8), performans finansmanı, sonuçların bütçelenmesi, sonuçların kaynaklarla bağlantısı, performans yönetimi, sonuçların yönetimi (Joyce ve Sieg, 2000: 3), performans dayalı bütçe (Özyıldız, 2000: 80), fonksiyonel bütçe, iş bütçesi, icraat bütçesi (Kalenderoğlu, 2006: 183), yeni performans bütçe, çıktı odaklı (esaslı) bütçeleme, sonuç odaklı bütçeleme (Aksaraylı vd., 2007: 314), performans odaklı bütçe (Şahin, 2007: 71), performans dayalı çok yıllık bütçe (Tüzün, 2007: 46), performans sözleşmeli bütçe, görev bütçelemesi (Uludüz, 2008: 44) gibi kavramlar kullanılmaktadır. Ancak tüm kullanımlarda temel vurgu, hedeflerin ölçülebilir hale getirilmesidir.

Literatürdeki vurgular PEB'in dört temel özelliğine işaret etmektedir. Birincisi, PEB amaç ya da amaçlar setinin belirlenmesi ve kaynak tahsisleriyle ilişkilendirilmesini sağlar. İkincisi, PEB geçmişteki performans verileri ve gerçekleşen ve beklenen süreçler arasında anlamlı karşılaştırmaların yapılmasına olanak tanıyan bilgileri sağlar. Üçüncüsü, bütçe hazırlığında önceki dönemlerde oluşmuş performans açıklarının kapatılmasına yönelik düzenleme imkânı sağlar. Dördüncüsü, PEB düzenli ya da özel tüm programların değerlendirilmesini sağlar. Bu değerlendirmeler, program yöneticileri ve bütçelemede karar vericiler için bağımsız ve güvenilir bilgi sağlamada oldukça değerlidir (Young, 2003: 12).

Altay ve Kaplan (2006: 6) PEB'in ilk olarak özel sektöre yönelik hazırlandığını belirtmektedirler. Coşkun ise (1989: 111), PEB sisteminin Dupont Holding tarafından General Motors'a yatırım yapıldığı sırada ortaya atıldığını belirtmektedir. Ancak literatürde bu vurgulardan öteye giden bir uygulamaya rastlanmamıştır. Başka bir deyişle PEB'in özel sektörde kullanımına ilişkin bir çalışma bulunamamıştır.

PEB'in devlette ilk kullanımı, 1912 yılında ABD Başkanı Taft tarafından kurulan Tasarruf ve Verimlilik Komisyonu'nun mevcut bütçe sisteminin sakıncalarını düzeltmek amacıyla yaptığı çalışmalarda olmuştur¹.

ABD ve OECD ülkeleri olmak üzere birçok ülkede günümüzde PEB uygulanmaktadır. Türkiye'de 2003 yılında yürürlüğe konulan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile aşamalı olarak kamuda PEB'e geçiş süreci öngörülmüş ve uygulanmaya devam etmektedir. Kong (2005), PEB'in 1960'lı yıllara kadar olan kullanımını birinci dalga ve 1990'lardan sonraki kullanımını 2. dalga olarak tanımlamaktadır. Yazar, akademisyenler ve uygulamacılar tarafından PEB üzerinde yapılacak olan çalışmaların 3. dalga PEB'i beraberinde getireceğini düşünmektedir.

Kristensen ve arkadaşlarına göre (2002: 25-27), dünyada kamu kurumları tarafından uygulanan belli başlı üç farklı PEB modeli vardır. Bunlar; stratejik plana

¹ Komisyon, kamu harcamalarının maliyetlerinin hesaplanabilmesi, verimliliğinin ölçülebilmesi ve faaliyetlerin fonksiyonel sınıflandırılabilmesi için böyle bir çalışmaya girişmiştir (Burkhead, 1965: 18'den aktaran Aktan ve Tügen, 2006: 207). Daha sonra 1949 yılında kurulan ve Devletin Yürütme Organını Düzenleme Komisyonu olarak bilinen Hoover Komisyonu, 1950 yıllarında ABD'de performans esaslı bütçe tekniği önerileri geliştirmiş ve faaliyet ve projeler esasına göre bütçe modelini önererek bu tekniğin kamu örgütlerindeki ilk uygulamasına olanak tanımıştır. 1957 yılından itibaren Birleşmiş Milletler, kendi bünyesinde ve kalkınmakta olan ülkelere performans esaslı bütçe uygulanması için çalışmalar başlatmıştır. İlk uygulama 1956-1957 mali yılı için Filipinler'de yapılmış fakat başarılı olamamıştır. 1960'lı yıllarda Orta ve Güney Amerika, Afrika, Asya ve Uzak Doğu ülkelerinde de uygulamaya konmuş fakat buralarda da hizmet programlarının sınıflandırılmasından ileri gidememiştir (Coşkun, 1989: 111-112).

1960'lı yıllarda performans esaslı bütçeden Planlama, Programlama ve Bütçeleme Sistemi'ne geçilmiş olmasına rağmen 1990'lı yıllarda performans esaslı bütçe ABD'de yeniden önem kazanmaya başlamıştır. 1992 yılında Başkan Yardımcısı Al Gore'nin önderliğinde Devletin Yeniden Yapılandırılması çalışmaları başlatılmıştır. Ulusal Performans Gözden Geçirme Kurumu adı altında bir organizasyon oluşturularak tüm kamu kurum ve kuruluşlarında performans yönetimi ilkelerine uygun yeniden yapılandırma çalışmaları sürdürülmüştür. ABD'de performans esaslı bütçe uygulamaları eyaletler düzeyinde zaman içerisinde yaygınlaşmıştır. Melkers ve Willoughby'a göre (2001: 54-64), 2000 yılı itibarıyla ABD'de 50 eyaletin 47'sinde halen performans esaslı bütçe uygulanmaktadır (Aktan ve Tügen, 2006: 211). Bu 47 eyaletten 31 tanesi yasal olarak (resmi açıdan) PEB sistemini kullanırken geri kalan 16 eyalet ise PEB reformunu gerçekleştirmek üzere çalışmalar yapmaktadır (Willoughby ve Melkers: 2000: 105). Ancak gündeme tekrar gelen PEB sistemi, daha öncekinden farklı olmuştur. Yeni PEB sistemi, eskisinden ayrılabilmek için Mikesell (1995) tarafından "Yeni Performans Esaslı Bütçe" olarak adlandırılmıştır (Diamond, 2003b: 8). Kimi çalışmalarda (Şahin, 2007: 73-80) önceki ve sonraki performans esaslı bütçenin kavramsal açıdan farklı kullanılmadığı ve eş anlamlı olarak birbirlerinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Kimi çalışmalarda ise (Özen, 2008: 9; Egeli vd., 2007: 31; Yardımcıoğlu, 2006: 32) performans esaslı bütçenin ilk uygulamasıyla yeni uygulaması arasındaki farkı gösterebilmek adına eskisini Performans Bütçe ve yenisini Performans Esaslı Bütçe şeklinde kavramlaştırıldığı görülmektedir.

Yeni performans esaslı bütçe, çıktıları ve sorumlulukları önceki yapısında var olan verimlilik ve etkinlikten daha ön planda tutmaktadır (Jordan ve Hackbart, 1999: 68). Ülkelerdeki PEB uygulamalarında yıllardır performans bilgisi yer alırken performans ölçümlerinin bütçe kararlarında kullanımı yeni PEB sisteminde vardır (Lane, 2002: 15).

dayalı modeller, performans sözleşmesine dayalı modeller ve bütçe formatına dönüştürülmüş modellerdir (Erüz, 2005: 62-63):

Stratejik Plana Dayalı Modeller: Stratejik plana dayalı modeller, orta ve uzun vadeli bir stratejik planlama süreciyle bütçeleme sürecinin başladığı, stratejik plana uygun olarak yıllık performans programlarının hazırlandığı ve bu planların bütçenin dayanağını oluşturduğu bütçe modelidir. Bu modelde stratejik planın yıllık uygulamasını göstermek üzere performans programları hazırlanır. Birimlerin bütçe ödenekleri, bütçe belgesi olarak performans programı ile birlikte bütçe sürecinde yer alır. Bu şekilde performans programı, bütçeye performans bilgisini eklemektedir. Bütçe uygulaması sonucunda ise, yıllık performans raporu hazırlanarak performansa dayalı bir hesap verme mekanizması oluşturulur. Bu modele en iyi örnek olarak eyalet ve federal düzeydeki ABD ve Norveç uygulamaları gösterilebilir. Türkiye'deki kamu kurumlarındaki PEB uygulamaları, stratejik plana dayalı modele örnek teşkil etmektedir.

Performans Sözleşmesine Dayalı Modeller: Performans sözleşmesine dayalı modellerde performans bilgileri, değişik aşamalarda hazırlanan performans sözleşmeleri ile bütçe uygulamasında yer alır. Bu modelde hizmet sözleşmelerinin yapılması ön plandadır. Bütçe dönemi sonunda, gerçekleşen performans ile hedeflenen performans arasındaki ilişkiye göre başarı değerlendirilir. Bu modelin önde gelen uygulayıcıları arasında Yeni Zelanda ve İngiltere gelmektedir.

Bütçe Formatına Dönüştürülmüş Modeller: Bütçe formatına dönüştürülmüş modellerde bütçeden ayrı performans belgeleri yer almamakta olup bütçenin kendisi, performans bilgileri ile birlikte bölümlerin ödenek bilgilerinin bir araya toplandığı bir belge haline getirilmiştir. Bu modelde bağımsız bir performans raporlaması yer almamakta olup modele en iyi örnek olarak Hollanda ve Avustralya uygulaması gösterilebilir.

Başarılı bir PEB'in hazırlanabilmesi için amaçların vurgulanması, hedeflerin katılımcı bir anlayışla tespit edilmesi, performans değerlendirmenin performans artırıcı bir araç olarak görülmesi, iyi performansın ödüllendirilmesi ve kötü performansın cezalandırılması, zamanında bilgiyi, ilgiyi ve yeterliliği sağlayabilecek temel yönetim araçları geliştirme ihtiyacı (muhasabe sistemini yeniden düzenlemek, bilgi teknolojilerine daha çok başvuru yapmak, iç kontrol sistemini güçlendirmek

vb.) ve yukarıdan aşağıya doğru bir reform süreci gerçekleştirilmelidir (Diamond, 2003a: 13-17). Firmada bu süreçleri gerçekleştirme görevi finans fonksiyonununudur. Çünkü finans fonksiyonu; izleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren firma bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve böylece PEB'in hazırlanmasını koordine etmek, firma faaliyetlerinin plana uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek ve hangi bölümün ne kadar harcama yapabileceğini tespit etmek görevlerini yerine getirmekle sorumlu birimdir.

2.4. Performans Esaslı Bütçede Sistem Yaklaşımı

Mal ve hizmetlerin üretimi için firma bölümlerine aktarılan fonların nasıl harcadığının ya da mevcut usullere göre harcanıp harcanmadığının tespiti firmalar için önemli bir sorundur. Kaynakların istenilen amaçlar için etkin şekilde kullanılıp kullanılmadığının tespiti, çıktıları veya sonuçları ölçen bir parametreyi gerektirir. Başka bir deyişle, çıktılar ile girdiler arasındaki verimlilik ilişkisi önemli bir sorundur (Çevik vd., 2008: 49). Bu sorunun ortadan kaldırılması için, girdi ve çıktı arasındaki bağlantıyı bütçesel bir açıyla kuran ve firma performansını ölçebilen PEB kullanılmaktadır.

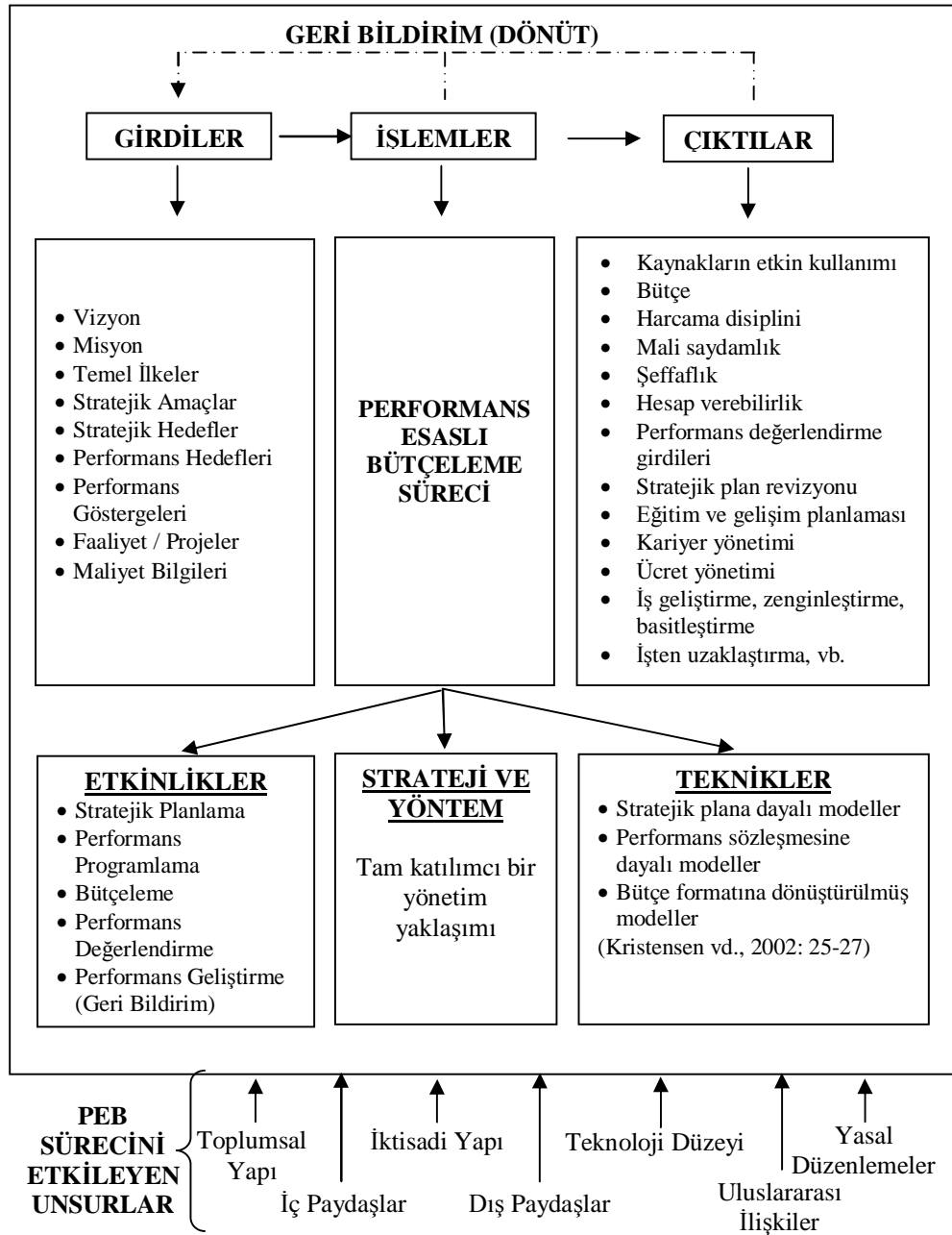
PEB ile faaliyet ve projeler önceden belirlenmekte ve böylece belirsizliğin ortaya çıkarabileceği olumsuzluklar önceden giderilmektedir. PEB, etkin ve rasyonel bütçe oluşumunu sağlamaktadır. Tüm bu süreçlerde sınırların belirlenmesi ve firma niteliklerine uygun tasarımların yapılması gerekmektedir.

İngiltere'de yapılan dünya çapındaki bir araştırmada; firmaların sadece küçük bir kısmının performans değerlendirme süreçlerinin işleyişinden memnun olduğu görülmüştür. Süreçten memnun olmayan çoğunluğun temel sorunlarının en başında ise; sistem tasarımının zayıflığı ve süreç tasarlanırken organizasyonel kültürün hesaba katılmayışı bulunmaktadır (Yalın, 2005: 61). Bu kapsamda PEB'in tüm firmalar için kullanılacak temel düzeyde sistem zeminine oturtulması, firmanın rasyonel bütçe ve performans değerlendirme süreci oluşturabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Performans Esaslı Bütçe, Bir Sistemdir.

Sistem, belirli bir işi ya da amacı gerçekleştirmek için gerekli unsurları bir araya getirip bir bütün olarak birbirine bağlı ve uyumluluk içinde çalışmalarını sağlayan düzenektir (Demir ve Acar, 2005: 365). Başka bir deyişle sistem, belirli girdileri olan ve bunları işleyerek çıktı veren, birbirleriyle ilişkili parçaların oluşturduğu bütündür (Ersöz ve Ban, 2003: 12; Afacan, 2007: 2). Sistem olgusunun sahip olduğu anlam açısından girdiler, süreçten geçerek çıktılara dönüşür ve geri bildirim (dönüte) sahiptir. PEB sistemi, bir takım girdileri ölçülebilecek değerler vasıtasıyla birtakım çıktılara dönüştürmekte ve sürekli gelişimi esas almaktadır. PEB’de sistem yaklaşımı, Şekil-2.3’te gösterilmiştir.

Şekil-2.3: Performans Esaslı Bütçede Girdi-İşlem-Çıktı-Geri Bildirim (Dönüt) İlişkisi



PEB, performans değerlendirme sürecinin ihtiyaç duyduğu girdileri sağlayarak (PEB tasarımı) eğitim ve gelişim planlaması, kâriyer ve ücret yönetim sistemlerinin oluşturulması için temel bir zemin hazırlar. Yine elde edilen sonuçlar stratejik planın revizyonu açısından önemli bilgiler içerir. Firma iş geliştirme, zenginleştirme, basitleştirme ya da işten uzaklaştırma kararlarını bütçenin performans değerlendirme

özelliğiyle elde eder. Böylece daha verimli, etkili, hesap verebilir, şeffaf, saydam ve harcama disiplini ön plana alan bir yönetimden söz edebiliriz.

PEB'in tasarımı sürecinde, stratejik plan unsurlarından geniş ölçüde yararlanır. Bu şekilde sistemin girdilerini oluşturan unsurlar, bir takım stratejik öncelikler kapsamında firmanın gelecekteki 3-5 yıllık uygulamalarına yön verir. PEB'in uygulanması sürecinde gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen sonuçlar, performansın geliştirilmesi (geri bildirim) için alınması gereken kararlara yön verir. Süreçte uygulanabilecek alternatif teknikler ise genel olarak stratejik plana dayalı, performans sözleşmesine dayalı ve bütçe formatına dönüştürülmüş modellerdir.

PEB'in hazırlanması sürecini; firmanın içinde bulunduğu toplumun yapısı, ekonominin içerisinde bulunduğu durum, diğer devletler ile mevcut ilişkilerin niteliği ve yönü, devletin yapmış olduğu yasal düzenlemeler, teknoloji düzeyi, iç ve dış paydaşların görüşleri önemli ölçüde etkilemektedir. Bu ve benzeri unsurlar dikkate alınmadan yapılacak olan bütçeler, firmanın performans değerlendirmesine olanak sağlamayacaktır.

Performans esaslı bütçe; çok girdi ve çıktılı, açık, somut, dinamik ve uyum gösteren bir sistemdir.

Genel sistem modelleri, basit sistem modeli ve çok girdi ve çıktılı sistem modeli olmak üzere ikiye ayrılır (Ersöz ve Ban, 2003: 13). Basit sistem modeli, bir tek girdi ve bir tek çıktı arasındaki süreç ilişkisini ele alır. Çok girdi ve çıktılı sistem modeli ise, birden fazla girdi ve birden fazla çıktıyı içeren bir süreci içerir. PEB, birden fazla girdi ve birden fazla çıktıyı içermekte olup çok girdi ve çıktılı sistem modeline örnek teşkil eder.

Literatürde sıkça kullanılan farklı bir sistem sınıflandırması ise; açık sistem, kapalı sistem ve yarı açık sistem şeklindedir. Açık sistem, çevrelerinden olumlu ya da olumsuz olarak etkilenme özelliği taşıyan sistemdir. Kapalı sistem, çevresiyle etkileşim içerisinde olmayan ya da girdi-çıkıtı alışverişi olmayan sistemlerdir (Şahin, 2004: 59). Yarı açık sistem ise, çevresiyle sınırlı ve yetersiz ölçüde etkileşim içerisinde olan sistemdir. Dolayısıyla açık sistemlerde yeterli ve yarı açık sistemlerde yetersiz ölçüde geri bildirim mevcutken, kapalı sistemlerde geri bildirim bulunmamaktadır. PEB, açık sistemlere bir örnektir. Çünkü PEB sisteminin

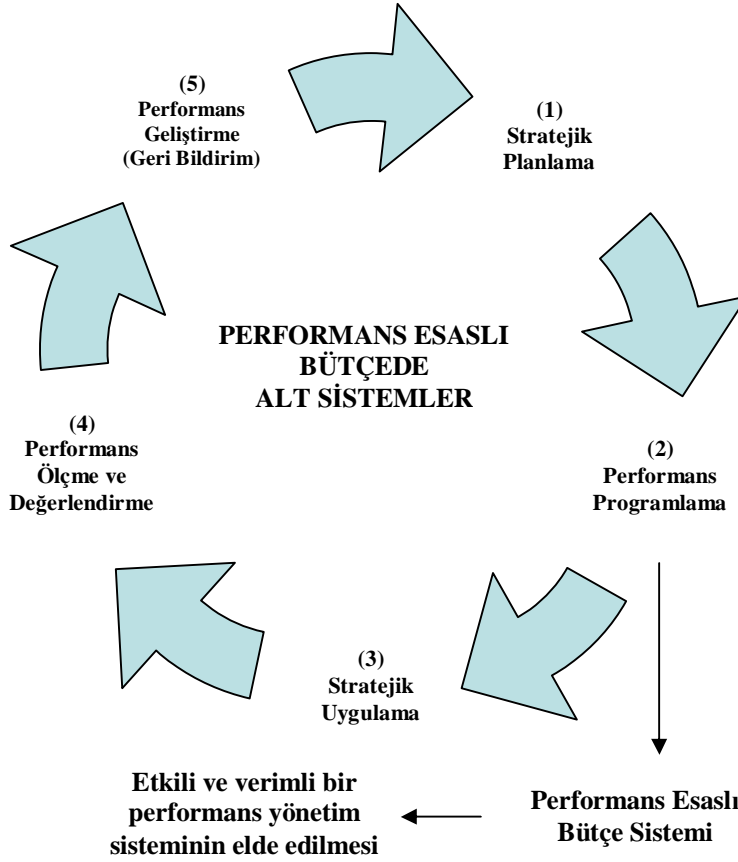
içerisinde, uygulama sonuçlarına göre yeterli düzeyde geri bildirim yapabilen bir yapı mevcuttur. Bu sayede gerek kaynakların etkili ve verimli şekilde tahsisini, gerekse firma performansını artırmaya yarayan ve kaynakların kullanımı açısından bütünün görülmesini sağlayan bir yapı oluşmaktadır. Böylece firma, dinamik bir yapıya kavuşmaktadır. Şekil-2.3'te oluşturulan PEB'in sistem yaklaşımında girdiler, işlemler (süreç) ve çıktılar arasındaki geri bildirim varlığı, PEB'in açık bir sistem olduğunu göstermektedir.

Sistemler üzerinde yapılan diğer sınıflandırmalar, soyut-somut, dinamik-statik ve uyum gösteren-uyum göstermeyen şeklinde yapılmaktadır (Esen, 1998: 16-18). En az iki elemanı nesnelere oluşan sistemler somut sistemlerdir. PEB, insan olgusunu içinde barındırdığı ve temel amacı çalışanların performanslarını artırmak olduğu için somut sistemlere örnektir. Dinamik sistemler, sürekli değişkenlik gösteren sistemlerdir. PEB, esnek bir yapıda tasarlanmak zorunda olduğundan dinamik sistemlere örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca PEB, çevresiyle etkileşim içinde olduğundan çevredeki değişimlere uyabilme özelliği vardır. Bu açıdan PEB, uyum gösteren bir sistemdir.

2.5. Performans Esaslı Bütçenin Aşamaları

Alt sistem, ana sistemi oluşturan ve sistemin amacına en etkili şekilde ulaşabilmesi için çalışan parçalardır (sistemlerdir). PEB sisteminin; stratejik planlama, performans programlama, stratejik uygulama, performans ölçme ve değerlendirme ile performans geliştirme (geri bildirim) alt sistemlerinden oluştuğu söylenebilir. PEB'de alt sistem yaklaşımı, Şekil-2.4'te gösterilmiştir.

Şekil-2.4: Performans Esaslı Bütçe Sistemi ve Alt Sistemleri



Planlar, öncelikler açısından stratejik bir zemine oturtulmadıkça performans bilgileri anlamlı sonuçlar vermeyecektir. Bu yüzden oluşturulan bütçenin, Şekil-2.4'te gösterilmiş olan alt sistem unsurlarını içermesi gerekmektedir. Sistemin etkin bir şekilde işleyebilmesi için stratejik planlamanın yanısıra performans programlarının oluşturulmasına (bu aşamada önerilen faaliyet ve projelerin maliyet boyutları bütçelenir), uygulama döneminde performansın çeşitli yöntemler kullanılarak ölçümüne ve değerlendirilmesine ve değerlendirme sonucunda elde edilen bilgiler kapsamında düzenlemelere (geliştirme stratejilerine) ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple öncelikle bütçenin stratejik planlama aşamasının nasıl hazırlandığı ele alındıktan sonra bütçenin performans programlama aşaması incelenecektir.

2.5.1. Stratejik Planlama Aşaması

Stratejik planın PEB içerisindeki yerine geçmeden önce, literatürde sık sık birbirlerinin yerine kullanılan ancak birbirlerinden farklı olan strateji, stratejik yönetim ve stratejik planlama kavramlarını incelemekte fayda görüyoruz.

Strateji: Eski Yunanca “stratos” (ordu) ve “ago” (yönetmek, yön vermek) kelimelerinin birleştirilmesinden oluşan strateji kavramı; “belirlenen hedeflere ulaşmak için temel amaçlar, hedefler, önemli politikalar ve planlar bütünüdür” (Jain, 1993: 4). Andrews’e göre (1971: 26-27) strateji kavramı, eski Yunan generallerinden Strategos’un bilgi ve sanatına atfen kullanılmaktadır (Aktaran: Dinçer, 2007: 16). Strateji kavramı Türkçe sözlükte; (1) “Önceden belirlenen bir amaca ulaşmak için tutulan yol”, (2) “Bir ulusun veya uluslar topluluğunun, barış ve savaşta benimsenen politikalara en fazla desteği vermek amacıyla politik, askeri, ekonomik ve psikolojik güçleri bir arada kullanma bilimi ve sanatı” şeklinde tanımlanmaktadır (TDK: 1998: 1341). Akyüz’e göre (2006: 110) strateji, bir firmanın başarılı olabilmesi için belirlenen hareketler ve yaklaşımlar için yapılan oyun planıdır. Başka bir deyişle strateji; “Pazar ve müşterilerin bakış açılarının değişmesi sonucu, firmaların uğraştığı problemlerin de değişmesini öngören” bir kavramdır (Weir ve Smallman, 1998: 46). Yüzyıllar boyu askeri amaçlı bir kelime olarak kullanılan strateji (Hinterhuber ve Popp, 1992: 105; Ülgen ve Mirze, 2004: 33) kavramında yer alan unsurlar, hemen hemen tüm tanımlarda aynı doğrultudadır ve belirlenmiş bir amaca ulaşmak için izlenen yolu ifade etmektedir.

İyi bir strateji, seçim yapmayı, farklı olmanın başka yöntemleriyle uzlaşmayı, endüstrinin yapısal evrimiyle ve örgütün o endüstri içinde kendine özgü konumuyla ilgili olmayı gerektirir. Örneğin; bilgisayar endüstrisi pazarında faaliyet gösteren dört büyük firmadan biri olan IBM iyi kalite ve servis üstünlüğüyle, Gateway Computer fiyatlarıyla, Apple Computer kendine has yenilikçi ve kullanımı kolay ürünleriyle, Hewlett Packard ise ileri teknolojik ve bilimsel ürünleriyle kendilerine avantaj sağlamış ve sektörlerinde lider konuma gelmişlerdir (Akyüz, 2006: 111).

Strateji kavramının rekabet ortamındaki firmalar için önemini 23 asır önce Sun Tzu şöyle açıklamıştır: “Yüz savaşa girip yüz zafer kazanmış olan kişiler, üstün yeteneği olan kişiler değildir. Üstün yeteneği olan kişiler; savaşa girmeden, strateji kullanarak düşmanlarını, önlerinde dizleri üzerinde çökertmesini bilenlerdir”.

Stratejik Yönetim: Stratejik yönetim; firma amaç ve hedeflerinin tanımlanması ve bu amaçlara ulaşabilmek için ihtiyaç duyulan kaynakların bu yönde kullanılmasıdır (Feurer ve Chaharbaghi, 1995: 11). David'e göre (1997: 4) stratejik yönetim; firmanın amaçlarına ulaşmasını sağlayacak karşılıklı işlevsel kararları alma, uygulama ve değerlendirme sanatı ve bilimidir. Barry'e göre (1986: 10) stratejik yönetim, organizasyonun geleceğe yönelik amaç ve hedeflerinin belirlenmesine ve bu hedeflere ulaşılabilmesi için yapılması gerekli işlemlerin tespit edilmesi sürecinin analizine imkân sağlayan bir yönetim tekniğidir. Eren'e göre (1997: 16-17) stratejik yönetim; stratejilerin planlanması için gerekli araştırma, inceleme, değerlendirme ve seçim çabalarını, planlanan bu stratejilerin uygulanabilmesi için firma içi her türlü yapısal tedbirlerin alınarak yürürlüğe konulmasını kapsayan ve firmanın üst düzey kadrolarının faaliyetlerini ilgilendiren süreçler toplamıdır. Stratejik yönetim, öncelikli olarak belirsizliklerin ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır (Howe, 1993: 3-4).

Genel bir tanımlama yapacak olursak stratejik yönetim; firmanın gelecekle ilgili stratejilerinin planlanması, firmayı bu stratejilere ulaştıracak olan kaynakların örgütlenmesi, plan ve kaynakların koordinasyonu ve planlara ne ölçüde ulaşıldığının tespit edilmesini sağlayacak kontrollerin yapılması ve böylece ihtiyaç duyulan iyileştirmelerin gerçekleştirilmesidir. Stratejik yönetimin üç temel fonksiyonu vardır. Bunlar stratejinin planlanması, uygulanması ve değerlendirilmesidir. Dolayısıyla stratejik yönetim; stratejik planlama, stratejik uygulama ve stratejik değerlendirme aşamalarından oluşmaktadır. Bu doğrultuda stratejik planlama, stratejik yönetim anlayışı ile işletme literatüründe yer bulmuştur.

Stratejik Planlama: Stratejik planlama; firma misyonu ile uzun ve kısa dönemli firma amaçlarının ve stratejilerinin bir taslağının oluşturulmasıdır (Thompson ve Strickland, 1996: 20). Bryson (1995: 4) stratejik planlamayı; bir örgütün ne olduğu, neyi, nasıl ve neden yaptığına ilişkin temel kararlar ve faaliyetler üretmeye, davranışlar geliştirmeye yönelik bir çaba olarak tanımlamaktadır (Gürer, 2006: 91; Yılmaz, 2003: 71). Başka bir tanımla stratejik planlama, öncelikle çevredeki fırsat ve tehditlerle firma kapasitesinin dengelenmesi, açık ve kesin ifadelerin somutlaştırılması ve stratejilerin kontrol edilmesini içeren planlardır (Karagözoğlu ve Seglund, 1989: 121). Görüldüğü üzere stratejik planlama ve stratejik yönetim

kavramları, birbirlerine çok yakın anlamlar ihtiva etmekle birlikte farklı anlamlar içerir. Ansoff'a göre bu kavramlar arasındaki fark şöyledir: Stratejik planlama optimal stratejik kararları almaya odaklanırken stratejik yönetim, stratejik sonuçların üretilmesine odaklanır. Bu stratejik sonuçlar yeni pazarlar, yeni ürünler ve yeni teknolojilerdir (Çevik, 2001: 312). Dolayısıyla stratejik planlama, stratejik yönetimin bir parçasıdır.

Stratejik plan, firmanın bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettiği nokta arasındaki yolu tarif eder ve aynı zamanda firma bütçesinin stratejik planda ortaya konulan amaç ve hedefleri ifade edecek şekilde hazırlanmasına, kaynak tahsisinin stratejik önceliklere dayandırılmasına ve hesap verme sorumluluğuna rehberlik eden bir süreçtir (Bircan, 2003: 415).

Strateji, stratejik yönetim ve stratejik plan kavramları arasındaki fark ortaya konulmuştur. Bundan sonra stratejik planın gelişiminden ve öneminden bahsetmekte fayda vardır.

1950'li yıllara kadar çevresel etkiler firma yönetimlerinde önemli görülmemiş ve dolayısıyla uzun dönemli planlar yapma gereksinimi ortaya çıkmamıştır. Firmalarda ortaya çıkan çevresel eğilimlerin de analiz edilmesi gereksinimi sonucu, 1950'lerin sonunda uzun dönemli planlama yerini yavaş yavaş stratejik planlamaya bırakmıştır (Gözlükaya, 2007: 29). Gilmore ve Bradenburg'un "Anatomy of Corporate Planning" isimli çalışmalarından (1962: 61-69) sonra planlama literatüründe stratejinin bir süreç olarak geliştirilmesi ve uygulanmasına ilişkin yüzlerce model geliştirilmiştir. Ancak o günden bu yana yapılan tüm stratejik planlama modellemelerinin genel olarak Ansoff'un Stratejik Planlama Modeli (1965) ve Steiner'in Stratejik Planlama Modeli'ne (1969) dayandıkları görülmektedir (Mintzberg, 2000: 35-49).

Geçmişten ziyade gelecek çağın rekabetçi zihniyeti ön plana alınarak gerekli düzenlemelerin yapılması ve geleceğe bu şekilde hazırlanılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra firmalar, rekabet güçlerinin artırılmasına katkı sağlayacak tedbirleri almalıdırlar (Akgül, 1999: 120). Bu tedbirlerin odak noktasında, kuşkusuz stratejik yönetimin uygulanması vardır ve bu sürecin en önemli basamağı stratejik planlamadır.

Örgütsel sistemlerde tüm faaliyetler planlanmaktadır. Örneğin, bir firmada ürün tasarımı, satın alma, üretim, pazarlama, insan kaynakları, finansman, muhasebe vb. süreçlerin tümü planlama kapsamındadır. Bu şekilde hazırlanan planlar, hedeflerin ve bu hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilmesi gereken faaliyetlerin ilgili fonksiyonlara ve çalışanlara iletilmesinde, firmanın tüm fonksiyon ve çalışanları arasında koordinasyon ve kontrol işlevinin gerçekleştirilmesinde bir araç olarak kullanılır. Bu süreçte planlar, performans yönetiminin temel bilgi kaynağıdır (Songur, 1995: 24-25). Stratejik planlama, bir firmada performans yönetim sisteminin oluşturulması ve sürecin bütçeyle ilişkilendirilmesinde gerekli olan en temel kaynaktır.

Stratejik planlama bilinçli ve sistemli bir süreci ifade etmektedir. Bu sürecin temel amacı, örgütsel ve çevresel faktörleri göz önünde bulundurarak örgütün geleceğine ilişkin yol çizmektir. Stratejik planlama sürecinde firmanın belirlediği amaçlarına daha etkili ulaşabilmesi için gerekli yollar, uygulanacak stratejiler, kullanılacak kaynaklar ve dikkat edilmesi gereken noktalar belirlenir (Çalık, 2003: 253).

Stratejik planlama, firmanın uzun dönemli hedeflerine ulaşabilmesi için yetenekleri ile pazardaki fırsatlar arasındaki kombinasyonun optimal şekilde nasıl oluşturulabileceğine odaklanır. Strateji, plan ve bütçe arasında önemli bir ilişki vardır ve birbirlerini etkilerler. Bütçeler, yöneticilere stratejik planın muhtemel etkileri hakkında geri bildirim sağlar. Yöneticiler bu geri bildirimleri stratejik planlarını revize etmek için kullanırlar. Apple Bilgisayar firmasının Power Macintosh bilgisayarların satış fiyatlarının düşürülmesi yönündeki stratejik kararı, stratejik analiz ve bütçeleme arasındaki ilişkiye güzel bir örnektir. Firma fiyatları azaltarak bilgisayarlarına olan müşteri taleplerini artırmayı hedeflemiştir. Fakat firma bütçesi, planlanan yüksek miktarlardaki satış rakamlarına ulaşılsa bile, firmanın finansal hedeflerine ulaşmasının imkânsız olduğunu göstermekteydi. Bu stratejinin başarılabilmesi için Apple firmasının faaliyetlerini düşük maliyet alanlarına yönelterek operasyonel maliyetleri azaltmaya ihtiyacı vardı (Horngren vd., 1997: 177).

Firmada bütçeleme sürecinin ilk basamağı, stratejik plan çalışmasıdır. Stratejik plan, genellikle 5 yıllık (kimi firmalar için 5-10 yıl) bir zaman dilimini kapsayan

faaliyetler ve projelere ilişkin stratejileri tanımlar. Firma stratejik planlama sayesinde stratejilerini, uzun dönemli ve kısa dönemli hedeflere dönüştürür. Bu hedefler, firma bütçesinin temelini oluşturur. Dolayısıyla stratejik plan çalışması yapılmadan bütçe hazırlanması doğru değildir (Hansen ve Mowen, 1999: 276).

Birçok firma artan ve çeşitlenen yönetsel sorunlarla başa çıkmada, bunlara tepki vermek veya görmezden gelmek yerine onları önceden tahmin edebilmenin gerekliliğine inanmışlardır. Bu sebeple daha etkin, verimli ve kaliteli üretim için yeni modeller arayışına girişmişlerdir (Caulfield ve Schultz, 1989: 1). Firmalar benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamaktadırlar.

Bütçenin doğasında kısa dönemli olmak vardır. Ancak yöneticiler, bütçeleme sürecinde tüm dikkatlerini kısa dönemli hedeflere odaklama hatasına düşmemelidirler (Hansen ve Mowen, 1999: 277). İşte stratejik plan, bütçenin kısa dönemli olmaktan çıkıp uzun dönemli hedeflerle bağlantısının kurulmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Tüm bu açıklamalar doğrultusunda bir firmada stratejik plan hazırlama sürecinin dört bölüme ayrıldığı söylenebilir. Bunlar; *planlamanın planlanması (hazırlık)*, *stratejik analiz*, *stratejik tasarım* ile *değerlendirme ve sunum* aşamalarıdır.

2.5.1.1. Planlamanın Planlanması (Hazırlık) Aşaması

Stratejik planlama süreci hazırlık dönemi ile başlar. Üst yönetici tarafından stratejik plan çalışmalarının başlatıldığı duyurulur. Bu aşamada çalışmaların başlatılmasına ilişkin duyurunun üst yönetici tarafından yapılması ayrı bir önem taşımaktadır. Çünkü böylesine önemli bir çalışma, yalnızca üst yönetimin liderliğinde tam anlamıyla gerçekleştirilebilir. Stratejik planlama sürecinin başarısı için üst yönetimin sürece olan inancı ve tüm çalışanların katılımı son derece kritik önem taşımaktadır.

Stratejik plan çalışmalarının başlangıcına ilişkin duyurudan sonra çalışmaların sevk ve idaresini yürütmek üzere finans bölümünün koordinatörlüğünde bir stratejik

planlama ekibi kurulur. Stratejik planlama ekibi hazırlık dönemine ilişkin faaliyetleri ve zaman çizelgesini içeren bir hazırlık programı oluşturur. Hazırlık programında stratejik planlama sürecinin aşamaları, bu aşamalarda gerçekleştirilecek faaliyetler, aşama ve faaliyetlerin tamamlanacağı tarihleri gösteren zaman çizelgesi, sorumlu bölüm ve kişiler, eğitim ihtiyacı, gerek duyulması halinde danışmanlık hizmeti ihtiyacı, planlama sürecinin gerektirdiği maliyetler ile beşeri ve teknik kaynak ihtiyacı hususlarına yer verilir.

2.5.1.2. Stratejik Analiz Aşaması

Stratejik analiz aşaması, firmanın nerede olduğunun belirlenmesine yönelik bir aşamadır. Analizin temel prensibi, nerede olduğunu belirlememiş bir firmanın geleceğine yön veremeyeceğidir. Bu aşama, başka bir deyişle durum analizlerinin yapıldığı aşamadır. Bu aşamada firmalar, faaliyetlerini gerçekleştirdikleri iç ve dış çevreyi kapsamlı şekilde analiz ederler. Bu analizlerin yapılması sürecinde firmanın ilişki içerisinde olduğu iç ve dış tüm paydaşlar etkin şekilde tanımlanmalı ve sonraki aşamalarda kullanılmak üzere onların bilgi ve fikirlerine başvurulmalıdır.

Stratejik analiz aşaması, firmanın faaliyette bulunduğu genel ve sektörel çevre unsurlarının mevcut durumunun incelenmesi ve firma içi unsurların değerlemesiyle ilgili bir süreçtir. Bu kapsamda stratejik analiz aşaması, *dış çevre analizi* ve *iç çevre analizi* olmak üzere ikiye ayrılır (Miller ve Dess, 1996: 1; Ülgen ve Mirze, 2007: 64).

Firmanın dış çevresinin analizinde genel (uzak) çevrenin analizi ve sektörün (yakın çevrenin, iş çevresinin) analizi gerçekleştirilir (Akgemci ve Güleş, 2009: 29-34). Genel (uzak) çevrenin analizi; demografik, sosyo-kültürel, politik-yasal, makroekonomik, teknolojik ve küresel faktörlerin irdelenmesini içerir (Miller ve Dess, 1996: 60). Sektörün (yakın çevrenin, iş çevresinin) analizi ise; ana pazarın ve Porter'ın (1985) beş rekabet gücü unsurlarının (satıcıların-tedarikçilerin, alıcıların-müşterilerin, ikame ürünlerin, endüstriye yeni giren firmaların, rakiplerin) incelenmesini kapsar. Bu süreçte firmalar, piyasadaki fırsatların ve tehditlerin analizini yaparlar.

Firmanın iç çevre analizinde ise, maddi olan ve maddi olmayan varlıklar ile örgütsel kapasiteye ilişkin analizler yapılır. Bu analizler sürecine dört temel içsel

perspektifin dâhil edilmesi gereklidir. Bunlar; firmanın geçmiş dönemlerdeki performansına ilişkin verilerin karşılaştırmaları (çok sık finansal analizler kullanılır), sektördeki firmaların içsel değişimleri, rakip firmaların içsel süreçlerinin kıyaslanması ve sektördeki başarı faktörlerinin firmanın içsel süreçleriyle karşılaştırılmasıdır (Pearce ve Robinson, 2000: 194-220). İç çevre analizinde finansal performans ve kaynaklar, kâr araştırmaları, maliyet yapıları, üretim, insan kaynağı vb. unsurlar etraflıca irdelenir (Hussey, 1999: 40-49). Bu aşamada firmalar çevreyi, pazarı, rakipleri, müşterileri, kaynakları (temel kaynaklar, insan kaynakları, finansal kaynaklar, operasyonel kaynaklar) analiz ederler (Lynch, 2000: 100-428). Bu süreçte firmalar, güçlü ve zayıf yönlerine ilişkin tüm verilerin analizini yaparlar.

Stratejik analiz aşamasının temel amacı, firmanın durum analizini yapmaktır. Durum analizi, firmanın mevcudiyetini ve şartlarını gösteren temel bir çerçevenin çizilmesidir. Bu kapsamda firmanın iç çevre analizi, firma içi faaliyet ve süreçlere odaklanarak elde ettiği bilgilerle güçlü ve zayıf yönlerin tespitini sağlar. Dış çevre analizi ise, firmanın doğrudan müdahale alanında olmayan piyasa ve ekonomiye odaklanarak elde ettiği bilgilerle fırsat ve tehditlerin tespit edilmesine yöneliktir. Durum analizini tamamlayan firmalar, elde ettikleri iç ve dış çevreye ilişkin bilgileri firmaya ait durum belirleme matrislerine dönüştürürler. Durum belirleme matrislerine örnek olarak performans güçleri analizi ve denge analizi gösterilmekle birlikte en sık kullanılan yöntem SWOT analizidir (Ülgen ve Mirze, 2007: 64). SWOT Analizi, firmanın

- S (Strengths: Güçlü yönler),
- W (Weaknesses: Zayıf yönler),
- O (Opportunities: Fırsatlar) ve
- T (Threats: Sorunlar, tehditler)

ile ilgili tüm bilgilerini kapsamaktadır. Türkçe karşılıkları itibariyle GZFT Analizi (G: Güçlü Yönler, Z: Zayıf Yönler, F: Fırsatlar, T: Tehditler) ya da FÜTZ Analizi (F: Fırsatlar, Ü: Üstün yönler, T: Tehditler, Z: Zayıf yönler) olarak adlandırılmaktadır.

Durum analizi yapılırken belgelerin incelenmesi, mülakat, anket ve benzeri çalışmalar, gerektiğinde müşavirlik hizmeti alımı, firma ile ilgili iç ve dış çevre üyelerini bir araya getiren katılımcı toplantılar gibi araçlar kullanılır. Bu kapsamda

gerçekleştirilecek bazı çalışmalarda firma dışından uzmanlık hizmeti alınması, örneğin, katılımcı toplantıları tarafsız şekilde yönetecek moderatörlerin kullanılması mümkündür. Durum analizi sonucunda elde edilen bulgular sistematik olarak raporlanır, sorumlu kişi ve ekipler tarafından değerlendirilir ve planlama sürecinin daha sonraki aşamalarında kullanılır (DPT, 2003: 17). Bu süreçte portföy analizleri, q-sort analizi, senaryo analizi, arama konferansı, delphi tekniği, nominal grup tekniği, çoklu oylama (multivoting), açık grup tartışmaları, kalite çemberleri, fayda-maliyet analizi ve risk analizi (Aktan, 2006: 171-173), PEST analizi, sorun ağacı tekniği, haritalama (Alyakut, 2007: 74-80) ve paydaş analizi gibi tekniklerden de faydalanılabilir.

Firmanın güçlü ve zayıf yönleri ile fırsatları ve tehditleri belirlendikten sonra oluşturulan durum belirleme matrisleriyle stratejik analiz süreci son bulur. Başka bir deyişle nerede olduklarını analiz eden firmalar, bir diğer aşama olan stratejik tasarım aşamasına geçer.

2.5.1.3. Stratejik Tasarım Aşaması

Nerede olduğunu stratejik analiz süreciyle tamamlamış olan firmalar, stratejik plan hazırlamanın üçüncü aşamasına hazır hale gelmiştir. Bu aşamada firmalar, gerçekçi veriler ve rasyonel ölçütler dahilinde firmanın misyon, vizyon, ilke, stratejik amaç ve hedeflerini belirlerler. Buradaki asıl gaye, firmanın nerede olmak istediğinin tanımlanmasıdır. Bu nedenle bu aşama, firmanın olmak istediği yere ulaşabilmek için ihtiyaç duyulan stratejilerin de geliştirildiği aşamadır.

Misyon, vizyon ve ilkeler bir firmanın kurumsal kimliğini oluşturan öğelerdir. Firma sadece isim, amblem ve iş akışı ile tanımlanamaz. Firmanın oluşturduğu bilgi birikimi, tecrübesi, uzmanlığı ve davranış biçimi kurumsal bir kimlik yaratır.

Stratejik tasarımın ana kalemlerini oluşturan misyon, vizyon, ilkeler, stratejik amaç ve hedeflerle ilgili önceki bölümde bilgi verildiği için açıklamalara burada tekrar değinilmeyecektir. Ancak stratejilerin tasarlanması sürecinde firmaların kullanabilecekleri strateji türlerine değinmekte yarar görmekteyiz.

Firma stratejilerinin oluşturulduğu stratejik tasarım süreci üç şekilde ele alınabilir. Bunlardan ilki firmanın tüm seviyelerinde var olan temel stratejilerdir.

İkincisi, hiyerarşik konuma göre strateji oluşturulmasıdır. Üçüncüsü ise stratejik yönetim düzeyi ve stratejik sorumluluk alanları açısından stratejilerdir.

Temel Stratejiler: Temel stratejiler, firmanın veya çeşitli iş birimlerinin yaşamlarını sürdürebilmesi ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmesi için gelecekte yapması veya yapmaması gerekli olan iş ve faaliyetlerle ilgilidir (Ülgen ve Mirze, 2007: 199). Her yönetim düzeyinde uygulanabilen temel stratejiler; (iç ve dış) büyüme stratejileri, durgun büyüme (dengelik) stratejileri (yavaş büyüme, kâr ve harmanlama, fasıllı durgun büyüme, destekli büyüme stratejileri), tasarruf stratejileri (etrafına bakma, tecrit etme-ayırma, son verme, mahkum işletme stratejileri), karma stratejiler, yenilik stratejisi (Eren, 2005: 221-244) ve küçülme stratejilerinden oluşur (Ülgen ve Mirze, 2007: 199-206).

Hiyerarşik Konuma Göre Stratejiler: Firmalarda hiyerarşik konuma göre üç tip strateji bulunmaktadır. Bunlar, üst düzey yönetim stratejileri, işletme birimleri düzeyindeki stratejiler ve fonksiyonel düzeydeki stratejilerdir. *Üst düzey yönetim stratejileri*, firmanın uzun dönemde karşılaştırmalı üstünlüklere sahip olarak firma değerini yükseltebilmesi için hangi konumda bulunması, hangi iş sahalarında faaliyet göstermesi ve bunları nasıl uygulayacağı ile ilgili strateji çalışmalarıdır. Genellikle üst kademe yöneticilerinin uzun dönemli uğraşı alanıdır. *İşletme birimleri düzeyindeki stratejiler* ise, firmanın bulunduğu iş sahasında, sektörde veya sanayi dalında, mal veya hizmet temelinde rakipleriyle nasıl rekabet edeceği ve karşılaştırmalı üstünlükler elde ederek nasıl başarılı olabileceği konularında yapılan strateji çalışmalarıdır. Genellikle bölüm yöneticilerinin uğraşı alanıdır. *Fonksiyonel düzeydeki stratejiler*, firmanın daha alt düzeylerdeki bölümlerinin (fonksiyonlarının) içinde yer alan alt kademe yöneticilerin, kendileri ile ilgili konularda ve faaliyet alanlarında daha üst kademelerde belirlenen işletme birimleri düzeyindeki stratejileri destekleyici mahiyette uyguladıkları stratejilerdir (Köse, 2008: 48).

Stratejik Yönetim Düzeyi ve Stratejik Sorumluluk Alanları Açısından Stratejiler: Stratejik yönetim düzeyi ve stratejik sorumluluk alanları açısından strateji oluşturma sürecinde şirket, işletme ve fonksiyon stratejileri olmak üzere üç farklı strateji türü bulunmaktadır (Finlay, 2000: 6-7; Dinçer, 2007: 57; Eren, 1997: 203-332). Firmada tespit edilecek olan stratejilerin, şirket, işletme ve fonksiyonel düzeylerde bir bütünlük içinde ele alınması gerekmektedir.

Şirket stratejileri, farklı işletmeler ve değişik iş gruplarına sahip bir şirketin bir bütün olarak stratejisini ifade eder. Bir holding stratejisi, bunun en güzel örneğidir. Bu seviyedeki bir strateji, firmanın tamamını kapsadığı için bir bütün olarak şirketin tanımlanmasıyla, yatırım önceliklerinin belirlenmesiyle ve alt firmalara veya stratejik iş birimlerine kaynak dağıtımının yapılmasıyla ilgilidir (Köse, 2008: 76; Dinçer, 2007: 57-58).

Şirket stratejileri ile ilgili olarak, firmanın birden fazla işletmeye sahip olması veya tek başına bir firmanın var olması durumuna göre iki farklı görüş bulunmaktadır. Birden fazla işletmeye sahip olan bir firmada şirket stratejileri, işletme düzeyindeki stratejilere yön verir. Başka bir deyişle stratejiler arasında bir hiyerarşi vardır. Ancak tek bir firmanın olması durumunda şirket stratejileri ya firmanın işletme stratejileriyle bütünleştirilerek anılır (Pearce ve Robinson, 2000: 6) ya da şirket stratejilerinden bahsedilmez (Macmillan ve Tampoe, 2000: 165). Birinci görüş, firmanın tek bir firmaya sahip olması durumunda şirket stratejileri ile işletme stratejilerinin birlikte ele alınmasına yöneliktir. İkinci görüş ise, şirket stratejilerinin bir firmanın birden fazla işletmeye sahip olması durumunda oluşturulacağını, tek bir firma için şirket stratejilerinden bahsedilemeyeceğini savunur. Başka bir deyişle tek bir firma, alt firmaları olmadıkça şirket stratejileri geliştirmez.

Şirket stratejileri, firmanın portföyü ile ilgilidir ve bu portföyün nasıl olması gerektiğine yönelik analizleri içerir (Stacey, 2000: 43). Bu kapsamda firmalar; Boston Danışma Grubu ve büyüme/pazar payı matrisi, stratejik kümeleme analizi, General Electric işletme portföyü, Hofer analizi, mamul/pazar değerlendirme matrisi (Dinçer, 2007: 278-290), yönlendirici politika matrisine göre portföy analizi, ürün-pazar matrisine göre risk dağılımı, yönlendirici risk matrisi, değer matrisi, yatırım kârlılığı matrisi, trafik lambası matris analizi, PİMS analizi ve Thompson ve Strickland stratejik kümeleme analizi gibi çeşitli analiz türlerinden faydalanabilirler (Eren, 2005: 295-322).

İşletme stratejisi, çeşitlendirme yapmış bir şirkete ait işletmelerden her birine ait olmak üzere, o işletme ile çevresi arasındaki stratejik uyumu sağlayan kararlardır (Dinçer, 2007: 58). Bu strateji, belirli bir sanayi kolu veya ürün/pazar bölümünde nasıl rekabet edileceği ve ne tür faaliyetler yapılacağıyla ilgilidir. Rekabet sorunlarıyla daha çok uğraştığı için de işletme seviyesinde sırasıyla kaynak dağılımı,

mukayeseli üstünlükler ve sinerji konularına ağırlık verir. Özellikle ürün veya pazar geliştirme ve çeşitlendirme kararlarına yöneliktir (Dinçer, 2007: 58; Köse, 2008: 76-77). İşletme düzeyindeki stratejiler, maliyet liderliği stratejisi, farklılaştırma (ayrıcılık sağlayan) stratejisi, odaklanmış stratejiler ve birleşik rekabet stratejilerini içerir (Ülgen ve Mirze, 2007: 257-270).

Fonksiyonel strateji ise, işletme içindeki fonksiyonel bölümlere ait kararlardan meydana gelir. Daha çok kullanılan kaynakların verimliliğinin artırılmasına yöneliktir (Köse, 2008: 77). Fonksiyonel strateji, yıllık hedefler ve kısa dönemli stratejilere yönelik olup (Pearce ve Robinson, 2000: 6) orta kademe veya alt kademe yönetim düzeyinde firmanın bölümlerinin gelişmesiyle ilgili stratejilere odaklıdır. Pazarlama, üretim, finansman ve muhasebe, insan kaynakları, tedarik, ar-ge gibi firma fonksiyonlarına yönelik geliştirilen stratejileri ifade eder. Ayrıca, bu ana stratejilerin alt grup sınıflaması da bulunmaktadır. Örneğin, pazarlama alt grubunda ürün stratejileri, fiyat stratejileri, tutundurma stratejileri, dağıtım stratejileri gibi. Daha da ileri gidilerek, bu alt grup stratejiler de yeniden sınıflandırılabilir. Örneğin, tutundurma stratejileri içinde reklam stratejileri, fiyat stratejileri içinde lider fiyat stratejisi veya sepet fiyat stratejisi gibi alt sınıflandırmalar yapılabilir (Ülgen ve Mirze, 2007: 282).

Firma stratejilerinin tespit edilmesi sürecinde ihtiyaç duyulan bilgilerin temini için kullanılan çok çeşitli kaynaklar mevcuttur. Bunlar; işçiler, trend analizleri ve diğer istatistiksel teknikler, üst düzey yöneticilerle görüşmeler, müşteriler ve diğer paydaşlardan gelen geri bildirimler, endüstrideki diğer firmaların verileri ve verilerin endüstri ortalaması, kıyaslama çalışmalarından elde edilen bilgiler vb.'dir (Niven, 2002: 186-187). Bu kaynakların kullanımıyla birlikte birtakım analizlerin yapılmasına da ihtiyaç duyulur. Bu kapsamda firmanın McKinsey Matrisi, Porter Rekabet Stratejisi, BCG Ürün Portföy Matrisi, Ürün Yaşam Endeksi, Piyasa/Rekabet Matrisi gibi rekabet gücü analizlerini yapması beklenir. Ayrıca firmanın organizasyon yapısı, insan kaynakları, eğitim, ar-ge, teknoloji, ürün geliştirme, finans ve firmanın iç imajı gibi çeşitli iç stratejilere odaklanması gerekir. Dış stratejiler açısından tüketici, pazarlama ve satış, dağıtım, tanıtım ve reklam, firmanın dış imajı gibi konuların irdelenmesi gerekir. Yine bu aşamada firmanın büyüme ve gelişme, yatırım, yeniden yapılanma, satış (elden çıkarma), ortak girişim ve tasfiye gibi çeşitli

stratejilerin getirilerini ortaya çıkaran analizlere ihtiyacı olacaktır (Aktan, 2006: 175-176). Stratejilerini tasarlayan firmalar, elde ettikleri sonuçları değerlendirecekleri ve firmanın en üst karar organı olan yönetim kuruluna sunacakları son aşamaya geçerler.

2.5.1.4. Değerlendirme ve Sunum Aşaması

Stratejik plan sürecinin ik üç aşamasını tamamlayan firmalar, planın değerlendirme ve sunum aşamasına geçerler. Bu aşamada hazırlanan plan, firmanın üst yönetimi tarafından değerlendirmeye tabi tutulur. Genel müdür, genel müdür yardımcıları ve (varsa) danışmanlar gibi üst düzey yöneticilerin katılımıyla değerlendirme toplantısı yapılır. Bu toplantıda planın firmanın genel politikalarına uygun olmayan yönleri görülürse, düzeltme yapılmak üzere ilgili bölümlere ulaştırılması sağlanır.

Değerlendirmelerden sonra firmalar, hazırladıkları stratejik planı yönetim kuruluna sunmak üzere rapor haline getirirler. Yönetim kurulu, sunulan stratejik planı misyon, vizyon, amaç ve hedeflerin birbirleri ile bağlantıları ve kavramsal tutarlılığı ile firmanın genel politikaları açısından incelerler. Stratejik planın uygun olmayan yönleri tespit edilirse, plan düzeltme yapılmak üzere ilgili bölümlere yönlendirilir. Kabul edilen stratejik plan, yönetim kurulunun onayından sonra üst yöneticiler tarafından imzalanarak tüm firma bölümlerine gönderilir.

2.5.2. Performans Programlama Aşaması

Performans programlama aşaması, PEB'in ikinci aşamasıdır. Performans programları, stratejik plan ile bütçe arasında bağlantı kurulabilmesi için performans dönemine ilişkin değerlendirmelerin yapılabileceği alt yapıyı hazırlayan programlardır. Başka bir deyişle performans programları, stratejik planların bütçe dönemine ait uygulama dilimlerini oluşturur.

Firmalar, performans programlarını stratejik planlarına uygun olarak hazırlamak durumundadırlar. Önceki aşamalarda belirlenmiş olan misyon, vizyon, amaç, hedef vb. unsurlardan bağımsız hazırlanan performans programları, yönetimin ve bütçenin etkinliğinin düşmesine neden olur. Ayrıca performans programları firma

bütçesinin hazırlanmasına temel teşkil ettiği için son derece özen gösterilmesi gereken bir aşamadır.

Firmaların, stratejik planları ile yapmış oldukları öngörülerini performans programları ile özele indirgemeleri, kendi kendilerine bu süreci denetlemelerini sağlayıcı bir sistem ortaya çıkarmaları bakımından önem taşımaktadır. Başka bir deyişle stratejik plan ile performans yönetim sistemi arasında ilişki kurarak PEB'ın hazırlanmasına olanak sağlayan aşama, performans programlama aşamasıdır. Performans programları, firmanın yönetsel ve mali performansını sorgulaması açısından gereklidir.

Performans programlama aşamasında firmaların gerçekleştireceği faaliyetler; öncelikli stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesi, performans hedeflerinin belirlenmesi, faaliyet ve projelerin belirlenmesi, kaynak ihtiyacının belirlenmesi ve performans ölçüt/göstergelerinin belirlenmesidir (Yılmaz, 2007: 18-26).

Öncelikli Stratejik Amaç ve Hedeflerin Belirlenmesi: Öncelikli stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesi aşamasında firmalar, önceki aşamada belirlemiş oldukları stratejik amaç ve hedefler arasında stratejilerle uyumlu önceliklendirme yaparlar. Çünkü firma kaynakları sınırlıdır ve bu kaynaklar, tüm stratejileri gerçekleştirmeye yeterli olmayacaktır. Bu kapsamda firmalar, bu aşamada kaynaklarla ilgili ön araştırmalar da yapmak durumundadırlar. Firmalar, fayda-maliyet dengesini esas alarak mevcut kaynaklar çerçevesinde stratejik amaç ve hedefleri arasında önceliklendirme yaparlar.

Performans Hedeflerinin Belirlenmesi: Öncelikli amaç ve hedeflerini belirlemiş olan firmalar, amaç ve hedeflere ulaşabilmek için ilgili mali dönem içerisinde yapılması gerekenleri tanımlarlar. Çünkü amaç ve hedefler orta ve uzun vadelidir. Performans hedefleri, orta ve uzun vadede tespit edilmiş olan bu amaç ve hedeflere ulaşabilmek için bir yıllık mali dönem içerisinde yapılması gerekenlerin kararlaştırılmasıdır.

Faaliyet ve Projelerin Belirlenmesi: Bu aşamada firmalar, öncelikli stratejik amaç ve hedeflerine ulaşabilmek için yapılacak olan faaliyet ve projeleri belirlerler. Faaliyet ve projelere ilişkin süreler, bütçeleme sürecini kapsamalıdır. Faaliyet ve projelerin belirlenmesi aşaması, firmanın olmak istediği yere ulaşabilmek için yaptığı strateji tespitlerini yerine getirebilmesi için yapması gereken faaliyet ve projelerin

belirlenmesiyle ilgilidir ve performans programlama aşamasının belki de uygulanması en güç bölümüdür. Bu aşama, stratejilere yön veren konuların tasvir edildiği aşamadır. Belirlenen hedeflere ulaşmak için ihtiyaç duyulan eylemler planlanır. Faaliyet ve projeler tespit edilirken, daha önceden belirlenmiş stratejik amaç ve hedeflere yönelmesi gerekmektedir. Misyon, vizyon, ilkeler, amaç ve hedefler, stratejiler ve performans hedeflerinden bağımsız faaliyet ve projeler, PEB'in başarısı üzerinde olumsuz etki yaratacaktır.

Kısa dönemli planlamalar (faaliyet ve projeler), firmanın tüm bölümlerini kapsar ve yıllık faaliyet bütçelerinin temelini oluşturduğu için uzun dönemli amaçlardan çok daha fazla detaylıdır (Needles vd., 1999: 241). Faaliyet ve projelerin belirlenmesi aşaması, bütçenin temel taşlarını oluşturduğu için bu aşamada maliyetlerle ilgili araştırmalar yapılmalıdır. Çünkü alternatif faaliyet ve projeler arasından kaynak imkânları çerçevesinde seçimler yapılacaktır.

Kaynak İhtiyacının Belirlenmesi: Bu aşamada firmalar, belirlemiş oldukları her faaliyet ve projenin kaynak ihtiyacını detaylı şekilde belirlemektedirler. Diğer bir ifadeyle kaynak ihtiyacının belirlenmesi, sisteme bütçe boyutu eklenerek plan-bütçe ilişkisinin kurulduğu aşamadır.

PEB'in mantığında, stratejik plan çerçevesinde her bir hedefin faaliyet ve projelere dönüştürülmesi ve bunların bütçe ile ilişkisinin kurulması bulunmaktadır. Buradaki temel amaç, bütçe hazırlanması sürecinde maliyetlerin ve kaynakların ortaya konulması suretiyle her bir stratejinin ve amacın maliyetini ölçebilmektir. Ayrıca PEB, her bir stratejinin maliyetini ölçerek stratejilerin fayda-maliyet ilişkilerini kurabilmek ve yeterli miktarda fayda sağlamayan stratejilerin revize edilmesine olanak tanıyacak performans değerlendirmenin yapılmasına odaklıdır.

Performans Ölçütleri ve Göstergelerinin Belirlenmesi: Son aşamada firmalar, gerçekleştirecekleri faaliyet ve projelere ilişkin performans ölçüt ve göstergelerini belirlerler. Bu aşama, firma başarısının nasıl takip edilip değerlendirileceğinin hazırlığıyla ilgilidir.

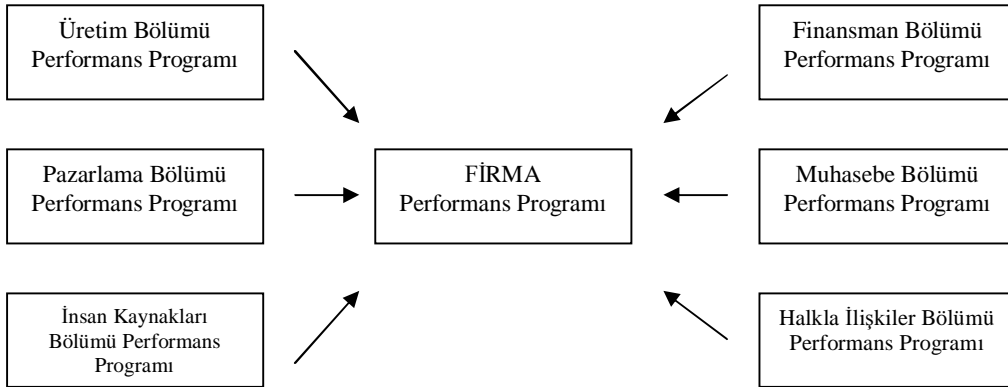
Performans ölçüt ve göstergeleri, firmanın belirlenmiş olan stratejik amaç ve hedeflerine ne derece ulaşabildiğini görmek için kullanılır. Bu sayede geline nokta ile ulaşılmak istenen (planlanan) nokta arasındaki farkın ölçülebilmesi sağlanır.

Performans ölçüt ve göstergelerine ilişkin ilerleyen bölümlerde ayrıntılı bilgi verileceği için burada yer verilmeyecektir.

Performans programlarının geçmiş yıllardaki uygulamalarla karşılaştırma yapılabilecek şekilde tasarlanması gerekmektedir. Bu durum firmadaki uygulamaların, önceki dönemlerle kıyaslanmasına olanak sağlayacaktır. Bununla birlikte anlaşılır nitelikte oluşturulmuş performans programları, firmaların kontrol fonksiyonunu daha kolay gerçekleştirmelerini sağlar.

Firmanın performans programına ulaşabilmek için firmayı oluşturan tüm bölümlerin performans programlarına ihtiyaç duyulur. Örneğin, üretim, pazarlama, insan kaynakları, finansman, muhasebe ve halkla ilişkiler bölümlerine sahip bir firmanın performans programı, söz konusu her bir bölümün performans programının toplamından oluşur. Bu durum, Şekil-2.5'te gösterilmiştir.

Şekil-2.5: Firma Performans Programı



Firma performans programında stratejik amaç, stratejik hedef, performans hedefleri, faaliyet ve projeler, faaliyetin başlangıç ve bitiş tarihi, faaliyetten sorumlu birim(ler) ve performans ölçüt/göstergeleri yer almakta olup bu bilgilerin tümü bütçe ile ilişkilendirilir. Bu ilişkilendirme, ilgili harcama dönemi ile birlikte en az sonraki iki harcama dönemini de kapsar. Firmanın performans hedef ve ölçüt/göstergelerinin belirlenmesi süreci üst yönetimin sorumluluğunda iken bölümlerin performans hedef ve ölçüt/göstergelerinin belirlenmesi bölüm yetkililerinin sorumluluğundadır. Yine bu aşamada belirlenen performans hedeflerinin kaynak ihtiyaçları bölüm yetkililerinin sorumluluğunda olacaktır.

Tüm bölümlerden gelen performans programlarını konsolide etme görevi firmanın finans bölümüne aittir. Firmalarda, teklif performans programı Finansmandan Sorumlu Genel Müdür (veya Yardımcısı ya da Finansman Müdürü) sorumluluğunda tüm birimler tarafından hazırlanarak Genel Müdür'e sunulur. Teklif performans programı, belirlenen bütçe teklifine göre Genel Müdür tarafından düzeltilerek tasarı performans programı haline getirilir. Genel Müdür tarafından bütçe teklifi ile birlikte Yönetim Kurulu'na sunulur. Yönetim Kurulu tarafından belirlenen bütçe büyüklüklerine göre hazırlanan nihai performans programı ise Finansmandan Sorumlu Genel Müdür (veya Yardımcısı ya da Finansman Müdürü) tarafından mali yıl başlamadan tüm birimlere açıklanır.

2.5.3. Performans Esaslı Bütçenin Stratejik Uygulaması

Performans programlama aşamasını tamamlamış olan firmalar için PEB'in planlanması bitmiş demektir. Bu aşamadan sonra yapılması gereken, performans programlarına uygun şekilde stratejilerin uygulanmasını sağlamaktır. Stratejik uygulama aşaması, firmanın stratejik planına uyumlu olarak hazırlanmış olan performans programlarındaki bilgileri uygulamaya dönüştürmektir.

Stratejik uygulama aşaması, firma kaynaklarını harekete geçiren aşamadır. Bu kaynaklar hem maddi hem de beşeri kaynaklardır. Eğer üst yönetim, çok iyi bir strateji belirlemiş ancak maddi ve beşeri kaynakları yeterince oluşturamamışsa, strateji sadece belirlenmiş olarak kalır. Çünkü stratejinin başarısı, uygulama aşamasının başarısı ile paralel seyreder (Erdem, 2006: 85). Stratejik uygulama süreci, oldukça fazla dikkat gerektiren bir aşamadır. Çünkü uygulama esnasında tahmin edilemeyen birçok problem ortaya çıkar ve kontrol edilemeyen faktörlerin etkisi daha çok belli olur. Stratejinin herhangi bir parçasının uygulanmaması ve başarılabilmesi, çalışmaların tamamının boşa gitmesine sebep olabilir (Atmaca, 2007: 59).

Stratejik uygulama aşamasının başarısını etkileyen birçok unsur vardır. Bunlardan biri etkili örgütsel iletişim ikliminin oluşturulmasıdır. Çünkü bölümler arasındaki iletişim ve koordinasyonun etkililiği, çalışanların yaptıkları işleri benimsemelerini sağlayacaktır. Ayrıca çalışanların uygulayacakları stratejileri ve yapmaları gerekenleri iyi anlamaları açısından etkili bir iletişim süreci önemlidir.

Stratejik uygulama aşamasının başarısını etkileyen diğer bir unsur ise, yetki ve sorumlulukların açık şekilde tasvir edilip edilmediğidir. İyi hazırlanmış performans programları, faaliyet ve projelerden kimlerin sorumlu olduğunu açıkça tanımladığı için bu konuda zorluk çekilmeyecektir.

Stratejik uygulama aşamasının başarısı için, etkili insan kaynakları politikalarının geliştirilmesi gerekir. Çünkü firma performansı bölümlerin performansına, bölümlerin performansı takımların performansına, takımların performansı ise çalışanların performansına bağlıdır. Çalışanların düşük performans göstermesi, firma performansını olumsuz etkileyeceği için insan kaynaklarının etkili politikalarla yönetilmesi gerekmektedir.

2.5.4. Performans Ölçme ve Değerlendirme

Bu aşamada firmalar, uygulanmış stratejilerin planlanandan ne ölçüde saptığını görebilmek amacıyla ölçme ve değerlendirme eylemini gerçekleştirirler. Bu aşamada, firmanın performans programlama aşamasında belirlediği performans ölçüt/göstergelerinden önemli ölçüde faydalanılır. Yine bu aşamada, değerlendirmenin daha etkili ve doğru sonuçlar içermesi bakımından performans değerlendirme yöntemlerine de başvurulabilir.

Ölçme işleminin öncelikli koşullarından birisi, ele alınan olguların sayısal olarak tanımlanmasıdır. Dolayısıyla firmalarda performansın ölçülebilmesini sağlayacak bir performans programının oluşturulmasında öncelik, firmaya ait verilerin sayısal olarak tanımlanması olmalıdır. Öncelikle ölçme işleminin yapılacağı birimlerin (finans, muhasebe, üretim, pazarlama, halkla ilişkiler, ar-ge vb.), etkinlik alanlarının/konularının (üretim, halkla ilişkiler, çevre, finansal, eğitim, kültür vb.), anlamlı göstergelerin (girdi, çıktı, verimlilik, sonuç, etkenlik, kalite), üretim etmenlerinin (işgücü, sermaye, doğal kaynaklar, müteşebbis, teknoloji), uygun tekniklerin (oranlar, performans değerlendirme yöntemi vb.), zaman kesitlerinin (ay, dönem, yıl vb.) belirlenmesi gerekmektedir (MPM, 2006: 44-45). Ölçme işleminin doğru şekilde yapılabilmesi için performans programlama aşamasında bu konulara dikkat edilir. Performans programlama ile ortaya konulmuş olan performans ölçüt/göstergeleri aracılığıyla önceden belirlenmiş bir süre aralığında ölçme işlemi gerçekleştirilir.

Ölçme ve karşılaştırma sonuçları, firmanın ele alınan birim ve/veya etkinlik alanlarında verimlilik düzeyini, başka bir deyişle performansın belirli bir zaman kesitinde ne olduğunu ve ne yönde değiştiğini karşılaştırmalı olarak ortaya koyar. Bu sonuçlar göz önünde bulundurularak çok boyutlu bir değerlendirme yapılır. Örneğin, firmada düşük verimlilik düzeyinin söz konusu olduğu birim ve/veya etkinlik alanlarında, bu duruma yol açan nedenler belirlenir (MPM, 2006: 45-46). Değerlendirme aşaması, performans ölçümü tamamlandıktan sonra eksik ve tam görülen tüm yönlerin tespitini ifade eder.

Görüldüğü üzere PEB, stratejik plan ve bütçe ilişkisini sağlarken ayrıca performans ölçüt/göstergeleri vasıtasıyla performans ölçme ve değerlendirme süreci için gerekli zemini hazırlamaktadır (Şensoy, 2006: 46). Bu aşamada uygun bir performans değerlendirme yöntemi kullanılarak planlanan ile gerçekleşen veriler arasındaki fark açıkça ortaya konulmalıdır.

2.5.5. Performans Geliştirme (Geri Bildirim)

PEB'in son aşaması performans geliştirme aşamasıdır. Bir önceki aşama olan ölçme ve değerlendirme aşamasında firmanın ulaşmak istediği yer ile ulaştığı yer arasındaki ilişki (plana olan uyumun derecesi) kontrol edilir ve aksayan yönler tespit edilir. Bu doğrultuda firmada, aksayan yönler iyileştirme planlarına tabi tutularak PEB çevrimi sağlanır. Bu aşamada firmalar, ölçme ve değerlendirme sonuçlarına uygun olarak tespit edilmiş performans açığının giderilmesine yönelik yeni stratejiler geliştirir. Elde edilen sonuçlar, stratejik planın ve dolayısıyla performans programının revizyonu açısından girdi teşkil eder. Firma içi ve dışı raporlama yapılarak performans sonuçları ilgili çevrelere duyurulur.

PEB'in basit düzeydeki performans değerlendirmelerden farkı, sürecin bütçe ile ikinci kez denetim altına alınmasıdır. Bütçeler, planlanan değerler (para, miktar, zaman, kalite vb.) ile gerçekleşen değerler arasında ilişkiler kurarak denetim görevini yerine getirir. Planlanmış değerlerle gerçekleşen değerler arasındaki fark ne kadar az olursa, firmanın bütçeye uygunluk açısından gösterdiği performans da o düzeyde yüksek olacaktır. PEB sayesinde gelir ve harcamalar üzerinde yapılan uygunluk değerlendirmeleri, performansın ölçümünde kullanılmanın yanısıra hem

performansın geliştirilmesi için düzeltici önlemlerin alınmasına hem de gelecek dönemlerin planlarına katkıda bulunmaktadır (Akal, 2005: 65).

Bölümlerin performanslarının artırılabilmesi için PEB'lerin etkili bir teşvik sistemine sahip olması gerekir. Bu kapsamda bütçe teşviklerinin bölümlerin geçen yılki bütçe performanslarının sonuçlarını kullanarak bu yılın bütçelerinin hazırlanması ve önceki yılın performansı düşük olan firma bölümlerinin bu yılki bütçelerinde bir azaltmanın uygulanması beklentileri üzerine inşa edilmesi gerekir. Bütçenin bölümlere ve projelere tahsisi sürecinde görüşmeler yapılırken önceki yılın performans sonuçlarının mutlaka irdelenmesi ve ele alınması gerekmektedir (Swiss, 2005: 597). Kaynak tahsislerinin yalnızca önceki dönem performans sonuçlarına göre yapılması da doğru olmayacaktır. Çünkü her ne kadar bölümün önceki yıl performansı düşük olsa da söz konusu strateji, firma için hayati derecede önem taşıyabilir. Başka bir deyişle söz konusu stratejinin mutlaka gerçekleştirilmesi gerekebilir. Bu durumda firmanın yapması gereken, stratejiler üzerinde kısıtlamalara gitmek yerine bölümdeki insan kaynakları politikalarına odaklanmak olmalıdır.

Önceki yılın performans sonuçları baz alınarak bütçelerde yapılacak olan değişikliklerden gerçekleştirilmesi muhtemel ve gerekli olan faaliyetler de etkilenecektir. Seyahat fırsatları, maaş artışları ve grup primlerinin kesilmesi ya da azaltılması gibi bireysel nitelikteki yansımalar gerçekleştirildiğinde bu durumdan yalnızca yöneticiler ve çalışanlar etkilenir. Bu yüzden faaliyetlerden ziyade teşvik sisteminin birey ve gruplara indirgenmesi uygun bir yaklaşım olacaktır (Swiss, 2005: 599).

2.6. Performans Ölçütleri/Göstergeleri

Performans ölçütü ve performans göstergesi kavramları, literatürde sıkça birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Ancak bu iki kavram birbirinden farklı anlamlar ihtiva eder. Performans ölçütleri, bir amaca ulaşılmasında doğrudan bilgi sağlayan; performans göstergeleri ise dolaylı bilgi veren ölçümler için kullanılmaktadır. Hatta performans ölçümü kavramı da sıklıkla ölçü(t)leri ve göstergeleri kapsayacak şekilde kullanılmaktadır (Sayıştay, 2002: 4).

Performans ölçütü; performansın farklı boyutlarını doğrudan, net ve eksiksiz biçimde ifade eden rakamsal büyüklüklerdir. Performans göstergesi ise, dolaylı bir

ölçü olup açık ve kesin ölçümlemenin yapılamadığı veya nedensellik ilişkilerinin kurulmasında güçlük yaşandığı durumlarda çıktılar ve performansla ilgili bilgileri ifade etmek için kullanılır (Oyman, 2009: 20). Örneğin müşterilerin belirli bir ürün hakkındaki memnuniyet düzeyi, ürünün kalitesi hakkında bilgi verir. Bu şekilde yapılan tanımlamalar dolaylı ölçülerdir ve performans göstergesi olarak kabul edilir. Bunun yanı sıra fireli ürün sayısında meydana gelen azalma gibi performansın doğrudan sayısal olarak ifade edilebildiği örnekler, performans ölçütü olarak kabul edilir.

Balans skor kart yönteminin özelliklerinden biri, maddi varlıklarla beraber maddi olmayan varlıkların da firma performansını ortaya koymada önemli olduğunu savunmasıdır. Bu doğrultuda doğrudan ölçümlerle birlikte dolaylı ölçümlerin de yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. İlgili faktörün gösterge ya da ölçüt olup olmadığının tespiti yerine doğru gösterge ya da ölçütlerin seçimine odaklanmak uygun olacaktır. Bu yüzden çalışmamızda performans ölçütü ve göstergesi şeklinde bir ayrıma gidilmeyecek ve bu iki kavram birbirleriyle aynı anlamda kullanılacaktır.

Bir firmanın birey, takım, bölüm ve işletme performansının tespit edilmesinde birçok ölçüt/gösterge kullanılabilir. Bu ölçütler/göstergeler genel olarak ikiye ayrılmaktadır: Finansal ölçütler/göstergeler ve finansal olmayan ölçütler/göstergeler. Ölçme ve değerlendirme süreçlerinde firmalar genellikle finansal ölçütleri/göstergeleri kullanırlar. Ancak finansal olmayan ölçütler/göstergeler, çoğu zaman firmalar için daha önemlidir. Çünkü özellikle son dönemlerde firmalar, artan ve genişleyen rekabet ortamında maddi varlıklardan ziyade maddi olmayan varlıklarıyla güç kazanmaktadırlar. Böylece firmalarda performans ölçme ve değerlendirme süreçlerinde, maddi olmayan varlıkların da ölçülmesine yönelik ölçütler/göstergeler önem kazanmıştır. Bu durum, finansal ölçüt/göstergelerden finansal olmayan ölçüt/göstergelere doğru bir yönelimi beraberinde getirmiştir. Hatırlanacağı üzere geleneksel performans değerlendirme yöntemlerinden modern yöntemlere geçiş sürecinin finansal olmayan ölçüt/göstergelerin performans ölçme ve değerlendirme sürecine dahil edilmesi olduğu belirtilmiştir.

Oluşturulan performans ölçütleri/göstergeleri güvenilir, objektif, yararlı, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, eksiksiz ve kabul edilebilir özellikleri taşıyor olmalıdır (ASOSAI, 2002: 24). Performans yönetim sistemlerinde sıklıkla kullanılan

birkaç tip performans ölçütü/göstergesi vardır. Bunlar; girdi, çıktı, sonuç, verimlilik, etkenlik ve kalite ölçütleri/göstergeleridir. Bunun yanı sıra, yalnızca bu ölçütleri/göstergeleri ele almak yanlış olup ek koşulların da göz önüne alınması gerekmektedir (NCCP, 1997: 5). Bunlardan girdi, çıktı ve sonuç temel ölçüt/göstergeler olup bunlar arasındaki ilişkilere dayanarak oluşturulan ölçüt/göstergeler ise verimlilik, etkenlik ve kalitedir (MB, 2004: 48). Genel olarak bunlardan girdi, çıktı ve sonuçlar gösterge kabul edilirken; verimlilik, etkenlik ve kalite ölçüt olarak kabul edilmektedir. Ancak böyle bir ayrıma gitmek, her zaman doğru sonuçları vermeyecektir. Bu yüzden çalışmamızda da böyle bir ayrıma gidilmeyecektir. Performans ölçüt/göstergelerine ilişkin tanımlar ve örnekler aşağıda verilmiştir:

Girdi Ölçütleri/Göstergeleri: Girdi; bir ürün veya hizmetin üretilmesi için gereken beşeri, mali ve fiziksel kaynaklardır. Girdi ölçütleri/göstergeleri, belirli bir malı veya hizmeti üretmek için gerekli olan kaynaklara ilişkin bilgileri gösterir ve girdilere ilişkin yapılacak değerlendirmelerde kullanılır. Girdi ölçütleri/göstergeleri ölçmeye esas olan başlangıç durumunu yansıtmaktadır. Girdi ölçütleri/göstergelerine örnek olarak bir faaliyet için tam zamanlı çalışanların sayısı, ar-ge bölümünde çalışan personel sayısı, kullanılan araç/gereç sayısı, ortalama yönetici maaşı, tıbbi müdahale için firmada ihtiyaç duyulan doktor sayısı, yönetici başına düşen çalışan sayısı, tahsis edilen iş makinelerinin günlük yükleme kapasitesi, belirli bir faaliyette kullanılan hammaddenin maliyeti verilebilir (MB, 2004: 45-46).

Çıktı Ölçütleri/Göstergeleri: Çıktı, üretilen mal ve hizmetlerin miktarıdır. Çıktı ölçütleri/göstergeleri, üretilen mal ve hizmetlerin niceliği konusunda bilgi vermesine rağmen, amaçlar ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı veya üretilen mal veya hizmetin kalitesi ve üretim sürecinin etkinliği konusunda tek başına açıklayıcı değildir. Çıktı ölçütleri/göstergeleri için üretilen ürünün sayısı, alınan siparişin sayısı, alınan ruhsat ve lisansların sayısı, tamir edilen araç sayısı, verilen sipariş sayısı örnek olarak gösterilebilir.

Sonuç Ölçütleri/Göstergeleri: Sonuç ölçütleri/göstergeleri, elde edilen çıktıların, stratejik amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesinde nasıl ve ne ölçüde başarılı olduklarını gösterir. Sonuç ölçütleri/göstergeleri, stratejik amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını ortaya koymaları bakımından oldukça önemlidir.

Sonuç ölçütleri/göstergeleri, firmanın ürettiği mal veya hizmetin, ürünleri kullanan ve hizmetten yararlananlar veya toplum üzerindeki etkilerini gösterir. Bu etkiler, faaliyetin hitap ettiği kitlenin tutum ve davranışlarına, sosyal konumuna, bilgi düzeyine, değer yargılarına ve yeteneklerine bağlı olarak değişir. Bu yüzden sonuç ölçütleri/göstergeleri oluşturulurken ve değerlendirilirken, bu faktörlerin sonuçlar üzerindeki etkisi göz önüne alınır. Örneğin, bir meslek edindirme kursuna katılanların yetenek düzeyi ve sosyal konumu bu kursa katılanlardan iş bulanların sayısını (sonucu) etkiler (MB, 2004: 47). İş kazalarındaki azalma yüzdesi, satış mağazasını ziyaret eden müşteri sayısındaki artış yüzdesi, şikayetçi müşterilerin sayısındaki azalma, işgücü devir oranında meydana gelen azalma, işgücü devamsızlığındaki azalma sonuç ölçütleri/göstergeleri için uygun örneklerdir.

Verimlilik Ölçütleri/Göstergeleri: Verimlilik, bir üretim veya hizmet sisteminin ürettiği çıktı ile bu çıktıyı elde etmek için kullanılan girdi veya girdiler arasındaki ilişki olarak tanımlanmaktadır (Emir ve Özgür, 2008: 164). Verimlilik, matematiksel olarak Çıktı/Girdi olarak ifade edilmektedir.

Firmalarda kullanılan girdilerde bir değişme olmadan çıktı miktarı artıyorsa ya da aynı çıktı daha az girdi ile elde edilebiliyorsa verimlilik artmış demektir. Hem girdi hem de çıktı miktarında bir değişme söz konusuysa, verimlilik girdi ve çıktındaki nisbi değişmeye bağlı olacaktır. Eğer çıktındaki artış girdideki artıştan fazla ise, verimlilik artmıştır denilebilir (Uzay, 2005: 4-5). Verimlilik, firmaların genel işleyişi ve başarı derecesini ortaya koyan en önemli göstergelerden biridir. Bu nedenle verimliliğin ölçülmesi, firmalar açısından büyük önem arz etmektedir (Sulak, 2004: 14). Verimlilik ölçütleri/göstergeleri, belirlenen girdilerle mümkün olan en yüksek çıktı düzeyine ulaşıp ulaşılmadığını gösterir. Bu ölçütler/göstergeler, kaynaklardan yeterince yararlanıp yararlanılmadığı konusunda bilgi vermesine karşın, bir işin yapılması gerekip gerekmediği konusunda bilgi vermez (MB, 2004: 48). Verimlilik ölçütleri/göstergeleri için bir parti siparişi birim maliyetinin ortama birim maliyetten farkı, birim zamanda (saat, gün, ay) tamamlanan işlem miktarı, ürünün birim maliyeti, kapasite kullanım oranları, makinelerin arızalanma oranı örnek olarak verilebilir.

Etkenlik Ölçütleri/Göstergeleri: Hedeflenen sonuçlara ulaşmadaki başarı seviyesi etkenlik (effectiveness) ile ifade edilmektedir. Etkenlik

ölçütleri/göstergeleri, çıktı ile sonuçlar arasındaki ilişkiyi, başka bir deyişle çıktıların beklenen sonuçlara yol açıp açmadığını inceler. Sonuçlar, dışsal faktörlere bağlı olarak değiştiğinden etkenlik ölçütleri/göstergeleri de bu faktörlere bağlı olarak değişir. Firmalar, etkenlik ölçütleri/göstergelerini etkilemede sınırlı bir yeteneğe sahiptir. Etkenlik ölçütleri/göstergeleri sonuç/çıktı formülü kullanılarak hesaplanır (MB, 2004: 49). Etkenlik ölçütleri/göstergeleri için mevcut ve potansiyel pazar payı, herhangi bir ceza aldıktan sonra aynı suçu işlemeyen çalışanların oranı, hizmet içi eğitim almış olanlardan üretimlerinde artış olan çalışanların oranı, zamanında teslim edilen malların oranı, üniversiteyi bitiren firma bursiyerlerinden bir yıl içinde iş bulabilenlerin oranı, yeni alınan makinelerden iki yıl içinde tamire ihtiyaç duymayanlarının oranı örnek gösterilebilir.

Kalite Ölçütleri/Göstergeleri: Kalite; müşterilerin gereksinimlerini tatmin etmektir (Ishikawa, 1985: 44). Juran'a göre (1989: 26) kalite, kullanıma uygunluktur.

Kalite ölçütleri/göstergeleri ise, firmada üretilen mal ve hizmetlerin kalitesinin ölçülmesinde kullanılan araçlardır. Kalite ölçütleri/göstergelerinin oluşturulmasında, ihtiyaç ve istekleri karşılama, doğruluk, vaktindelik, güvenilirlik ve tüketici güveni gibi hususlar dikkate alınır. Kalite ölçütleri/göstergeleri anket düzenlenmesi, hata oranının ölçülmesi gibi yollarla elde edilebilir. Kalite ölçütleri/göstergeleri için bilgisayara girilen verilerin doğruluk yüzdesi, belirlenen standart zamanda üretimdeki hata yüzdesi, üretilen ürünlerden memnun olanların yüzdesi, firmadaki hatalı üretim sayısı, müşterilerden gelen şikayetlerin oranı, yemek hizmetine ilişkin çalışanların şikayet oranı, üniversite akademik personelinin yayınlarına uluslararası atıf endekslerindeki ortalama atıf sayısı örnek olabilir (MB, 2004: 49-50).

Belirli bir faaliyetin performans ölçümünde kullanılacak olan ölçüt/göstergelere ait farklı ve bütünüleyici bir örnek verelim (NCPP, 1997: 5; Bilge, 2006):

İşletme Fonksiyonu: Lojistik.

Faaliyetin Tanımı: Üretilen malların dağıtımı.

Kullanılabilecek Girdi Ölçüt/Göstergeleri: Lojistik bölümünün harcadığı işgücü miktarı, lojistik bölümünün bütçesi, bölümde kullanılan araç sayısı.

Çıktı/İşgücü Ölçüt/Göstergeleri: Teslim edilen toplam malın miktarı (örneğin adeti), hizmet verilen müşteri sayısı.

Verimlilik Ölçüt/Göstergeleri: Dağıtılan malın birimi için harcanan iş saati, bir firmaya mal teslimi için harcanan ortalama para miktarı.

Etkenlik Ölçüt/Göstergeleri: Üretilen malların zamanında teslim edilme oranı, teslimat konusunda memnun müşteri oranı (müşteri memnuniyeti anketleri, düzenli kontroller).

Üretkenlik Ölçüt/Göstergeleri: Birim başına düşen lojistik maliyeti (lojistik bölümünün toplam maliyeti/dağıtılan mal adeti), kilometre başına düşen dağıtım maliyeti (lojistik bölümünün toplam maliyeti/araçların yaptığı yol miktarı).

Açıklayıcı Bilgi: Üretilen malların lojistik bölümü tarafından dağıtımını, iklimsel koşullar, araçlardaki görevli sayısı, bölge, araçların tipi, personel niteliği.

Firmaların PEB'lerinde yer verdikleri performans ölçüt/göstergelerinin ölçümünde miktar, zaman, kalite veya maliyet cinsinden değerler kullanılır. Firmanın ve üretmiş olduğu mal/hizmetlerin niteliğine göre kilogram, litre, kilometre, adet, saat, TL, sayı, yüzde vb. unsurlar anahtar göstergeler olarak kullanılmaktadır.

Performans ölçme ve değerlendirmede ölçütler/göstergeler hazırlanırken seçilecek faktörler firmanın yapısına ve işlerin genel özelliklerine göre değişir. Önce firmayı ve tüm işleri topluca gözden geçirip ortak özellikler hakkında bilgi toplamak şarttır. Örneğin, imalat ve büro işleri arasında önemli farklar vardır. Bir torna işçisi için lisan bilgisi veya müşterilerle ilişki sorumluluğu hiçbir anlam taşımazken bir satış memuru için aynı faktörlerin büyük önem taşıması mümkündür. Faktör seçimi yetenek, çaba, sorumluluk ve işyeri koşulları olmak üzere temelde dört unsura dayanır. Bu faktör sayıları genelde alt faktörlere ayrılarak 8-12 olarak kullanılmakta olup uygulamada kullanım aralığı 3-35 arasında değişmektedir (Kobu, 2003: 639).

Bu bölümde genel olarak bütçe kavramı, bütçeleme süreci, bütçe teknikleri ve performans esaslı bütçenin gelişimi, sistematığı ve aşamaları ile performans ölçütleri/göstergeleri ele alınmıştır. Bundan sonraki bölümde performans esaslı bütçede balans skor kart kullanımına ilişkin bir model bütçe tasarımı yapılmaya çalışılacak ve modelin bir sanayi firmasının bütçesindeki uygulama adımları ve sonuçları ele alınacaktır. Hemen arkasından modelin uygulama sürecinde karşılaşılan sorunlar ortaya koyularak etkili bir uygulama için bazı önerilerde bulunulacaktır.

3. BÖLÜM

PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME SİSTEMİNDE BALANCED SCORECARD KULLANIMINA İLİŞKİN BİR MODEL YAKLAŞIMI

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Çalışmanın ilk iki bölümünde balans skor kart (BSK) ve performans esaslı bütçe (PEB) üzerinde durulmuş ve teorik yapısı ele alınmıştır. Çalışmanın bu bölümünde ise, PEB’de BSK kullanımına ilişkin model bir bütçe tipi ortaya konulmuştur. Tasarım yapılırken uygulama adımları modellenmiş ve model bütçe bir sanayi firmasında uygulanarak sonuçları çalışmaya aktarılmıştır. Uygulamanın firma üzerindeki etkilerini daha açık şekilde görebilmek için birinci adımda firmada klasik bütçe uygulanmış ve klasik bütçe sonucu oluşan faaliyet ve finansal bütçeler hazırlanmıştır. İkinci adımda bu kez aynı firmada ve aynı dönemler için önce PEB uygulaması yapılmış, bu uygulama sürecine BSK yöntemi entegre edilmiştir. Burada firmanın faaliyet ve finansal bütçeleri yeniden hazırlanmış ve PEB’de BSK kullanımının firma bütçeleri üzerindeki etkileri önceki bütçelerle karşılaştırılmıştır.

Uygulamadaki amacımız; balans skor kart ve performans esaslı bütçe arasında ilişki kurarak çok boyutlu finansal performans değerlemesinin yapılabileceği bir model bütçe tipi ortaya koymaktır. Burada firmanın, amaçları arasında neden-sonuç ilişkileri kurarak kaynaklarını etkili şekilde fonksiyonel dağıtabilecekleri, finansal amaçlarına hizmet etmeyen faaliyet ve projeleri önceden görebilecekleri ve her stratejinin başarısını ölçebilecekleri bir bütçe modellemesi ortaya konulmaya çalışılacaktır.

BSK ve PEB ile ilgili literatür incelendiğinde bunların ayrı ayrı ele alındığı ve birlikte ele alınarak model bir bütçe üzerinde birlikte kullanılmadığı görülmüştür. Aşağıdaki literatür incelendiğinde çalışmaların hangi düzeyde olduğu görülecektir:

Anagnostopoulos ve Elmasides çalışmalarında (2010: 12-25), strateji haritası yardımıyla BSK oluşturulması sürecini stratejik planlama ile ilişkilendirmiştir. Çalışmanın sonucunda 4 boyutta (finans, müşteri, firma içi işlevler, öğrenme ve gelişme) ve 4 stratejik öncelikte 28 stratejik amaç ve 36 ölçüt/gösterge belirlenmiştir. Bu göstergelere ilişkin sorumlu kişiler, ölçüm frekansı ve hedef değerler tespit

edilmiştir. Ancak uygulamanın ölçme ve değerlendirme sürecinin nasıl yapılacağına ilişkin bilgi verilmemiş ve çalışmada bütçe bağlantısı kurulmamıştır.

Olve ve arkadaşları çalışmalarında (1999: 171-172), BSK uygulamalarında bütçeleme çalışmasının yapılması gerekliliğini vurgulamıştır. Yazarlar BSK'nın bütçe bağlantısı kurulduğunda yönetimin bunu bir kontrol aracı olarak kullanabileceğini savunmuşlar, ancak sürece ilişkin bir yöntem önermemişlerdir.

Tunçer çalışmasında (2006: 74-92), Afyonkarahisar Özdilek Alışveriş Merkezi'nin BSK'sını oluşturmuştur. Bu doğrultuda 4 boyutta çeşitli stratejik amaçlar ve performans ölçüt/göstergeleri belirlemiştir. Bunların hedef değerleri tespit edilmiş, hedeflenen değerler ile gerçekleşen değerler arasındaki farklılıklar ölçülmüş ve değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Ancak çalışmada bütçeleme bağlantısı kurulmamıştır.

Güner çalışmasında (2006: 100-162), ABC işletmesinin 4 boyutta BSK'sını oluşturmuştur. Her bir stratejik amaç için ölçüt/gösterge belirlenmiş, mevcut durum ve hedef değerler ortaya konulmuştur. Sonrasında 2005 yılına ait 6 değerlendirme döneminde sonuçlar verilmiş ve yorumlanmıştır. Ancak bu çalışmada da bütçe bağlantısı kurulmamıştır.

Dündar çalışmasında (2005: 71-89), otomotiv sektöründe yer alan bir işletmenin 4 skor kart boyutunda BSK'sını oluşturmuştur. Bu çalışmada firmanın amaçlarını işletmenin bir biriminin amaçlarıyla entegre etmiş ve bu birimin amaçlarına ilişkin ölçüt/göstergeler belirlemiştir. Sonrasında ölçme ve değerlendirme süreciyle ilişki kurulmuş ve performans geliştirmeye yansımaları ele alınmıştır. Yazar çalışmasında bütçe bağlantısı kurmamıştır.

BSK'nın mimarları Kaplan ve Norton (1996: 224-249) etkili bir BSK uygulamasında muhakkak bütçe bağlantısı olması gerektiğini vurgulamışlar ve her bir stratejiye ait toplam maliyet tahminini çalışmalarına yansıtmışlardır. Ancak uzun vadeli stratejilere ilişkin maliyetlerin orta ve kısa vadeli hedeflerle bağlantısını kurmamışlardır.

Papalexandris ve arkadaşları çalışmalarında (2005: 214-227) BSK'nın oluşturulması sürecini 6 farklı aşamada ele almışlardır. Çalışmada BSK'daki her bir stratejinin toplam maliyeti esas alınmış, ancak stratejilere ulaşma sürecinde gerekli olan bu kaynakların kullanım yerleri ya da toplam maliyetin nasıl hesaplandığına

ilişkin bilgilere yer vermemişlerdir. Başka bir deyişle stratejiler için ihtiyaç duyulan kaynakların tespitinde orta ve kısa vadeli yaklaşımlar ele alınmamıştır.

BSK ile ilgili son on yılda önemli ölçüde çalışma yapılmıştır. Bu çalışmaların tümünün içeriklerini buraya yansıtmamız olanaksızdır. Ancak çalışmalarını genel olarak sadece skor kart uygulaması yapılmış çalışmalar, ölçme ve değerlendirme süreçleriyle ilişki kurulmuş çalışmalar ve bütçe bağlantısı yapılmış çalışmalar olarak sınıflandırabiliriz. Bütçe bağlantısına ilişkin çalışmalardaki temel sorun, Kaplan ve Norton'un ya da Papalexandis ve arkadaşlarının çalışmasındaki gibi her bir stratejik amacın firmaya olan toplam maliyetinin tahmininde ortaya çıkmaktadır. Bu süreçte, uzun vadeli stratejilerin maliyetlerinin tahmininde önemli sorunlar bulunmaktadır. Çünkü bazı stratejiler çok detaylı maliyetlendirme çalışmaları gerektirir. Bu nedenle toplam maliyetin tahmininde uzun vadeli stratejik amaçların orta ve kısa vadeli stratejilerle ilişkilendirilerek maliyetlendirilmesine yönelik çalışmaların yapılması gereklidir. Bu çalışmada, BSK adına bu sorunun giderilebilmesi için BSK'yı PEB ile birlikte kullandık. Bu sayede uzun vadeli stratejiler stratejik hedefler vasıtasıyla orta vadeye, performans hedefleri ve faaliyet-projeler vasıtasıyla da kısa vadeye dönüştürülmüştür.

Literatür PEB ile ilgili olarak da taranmıştır. Ancak literatürde PEB'in kamu kurumlarında kullanılmasına ait çalışmalar olduğu halde özel sektörde kullanımı ile ilgili hiçbir çalışmaya rastlanmamıştır. PEB'in kamuya yönelik uygulamalarındaki sorunlara ilişkin çalışmalar mevcuttur. Örneğin OECD kamu sektöründe performans yönetimine ilişkin modernizasyon adına yayınladığı çalışmada (2004: 2), birdenbire ortaya çıkan problemlerin giderilmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların, PEB'in başarısını olumsuz etkilediğini vurgulamaktadır.

Erüz çalışmasında (2004: 61-73), yasadan kaynaklanan (ikili yapı, PEB'in bütçe sürecindeki yeri, performansa dayalı ödül ve yaptırımlar, analitik bütçe sınıflandırması ve tahakkuk esaslı muhasebe) ve uygulamada çıkması olası (kurumlara esneklik sağlanması, nitelikli personel ihtiyacı, yatırım-cari bütçe ayrımı, göstergelerin oluşturulması, üst yönetim desteği, performans denetimi, geçiş süreci) sorunlarının varlığına işaret etmiş ve acilen giderilmesi gerekliliğini vurgulamıştır.

Özen çalışmasında (2008: 179-186), PEB'in uygulamadaki sorunlarını kamu kurumlarının fonksiyonel sınıflandırılması, teknik altyapı ve personel yetersizliği,

ödenek dağıtımını sorunu, kurumlararası koordinasyon eksikliği, programlama sorunu ve program gerekçelerinin anlaşılmasındaki güçlükler, bütçe kod yapısından kaynaklanan sorunlar, ödenek aktarmaları sorunu ve sistem analizi tekniklerinin yeterince kullanılmaması olarak özetlemiştir.

Türkiye’de 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile aşamalı olarak kamu kurum ve kuruluşlarının bütçe çalışmalarını PEB ile yapmaları zorunlu hale getirilmiştir. Dolayısıyla PEB literatürü, mevcut haliyle kamu yönetimi açısından incelenebilmiştir.

PEB’in sorunlarıyla ilgili çalışmaların sayısını artırmak mümkündür. Ancak her bir stratejinin firmaya olan maliyetini belirlemek ve sonuçları değerlendirmek PEB’in işiyken, stratejilerin tespiti önemli bir sorun olmaktadır. Daha açık bir deyişle bu sorun, birbirlerinden bağımsız ve firmanın finansal hedeflerine katkı sağlamayan stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesi ve kaynakların bu yönde kullanılmasına ilişkindir. Çünkü PEB uygulamalarına dâhil edilen yöneticiler, kurumun uzun vadeli stratejilerine katkı sağlamayacak ve dolayısıyla gereksiz hale gelmiş birçok stratejik amaç belirlemektedirler. Dolayısıyla PEB’de stratejilerin yerleştirilmesi ile ilgili önemli bir sorun vardır.

PEB’deki stratejilerin yerleştirilmesi ile ilgili bu sorunun ortadan kaldırılmasına yönelik literatürde hiçbir çalışma yapılmamıştır. Sadece kamu kurum ve kuruluşlarında performans yönetimi ile ilgili BSK’nın kullanılmasının doğru olacağını vurgulayan çalışmalar (Çukurçayır ve Eroğlu, 2004: 41-67; Yenice, 2007: 95-100) mevcuttur. Ancak bu çalışmalar da vurgudan öte gitmemiştir. Çalışmamızda bu sorunun giderilmesine yönelik olarak PEB’de BSK’nın kullanımı önerilmiştir.

Biz bu çalışmamızda ve aşağıda yer alan uygulamayla, yukarıda bahsedilen çalışmaların ve burada yer alamamakla birlikte literatürde yer alan benzer çalışmaların bir adım daha ilerisine geçerek, performans esaslı bütçe ile balans skor kart arasında ilişki kurup yeni bir bütçe modeli ortaya koyarak bir sanayi firması üzerinde uygulayıp, sonuçları ve meydana gelen etkileri tartışıyoruz.

Tüm bu değerlendirmeler sonucunda çalışmamızın literatüre dört önemli katkısının olacağını düşünmekteyiz. Bunlardan ilki, PEB’in ilk kez özel sektörde faaliyet gösteren bir firmada uygulanıyor olmasıdır. Çünkü önceden belirtildiği gibi PEB’in özel sektörde kullanımına ilişkin literatürde herhangi bir çalışmaya

rastlanmamıştır. İkinci katkısı, kamu kurumları için mevcut PEB uygulamalarındaki önemli problemlerden birisi olan stratejilerin yerleştirilmesi sorunu PEB’de BSK kullanımı ile ortadan kalkmış olacaktır. Üçüncü katkısı, BSK’da stratejilerin tespitinin, uzun-orta ve kısa vadeli ilişkileri ortaya koyabilecek şekilde PEB ile yeniden tasarlanmasıdır. Son katkısı ise, hem PEB hem de BSK açısından firmaların faaliyet ve finansal bütçeleri ile ilişki kuran ilk çalışma olmasıdır. Çünkü bugüne kadar PEB ve BSK literatüründe yapılan maliyetlendirmelerde firmaların faaliyet ve finansal bütçeleri ile ilişki kuran bir çalışmaya rastlanmamıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma, alüminyum profil ve güneş enerjisi kollektörleri üretimi yapan Türker Sanayi Ticaret Taahhüt Anonim Şirketi’nde (Bundan sonra Türksan Alüminyum A.Ş. olarak anılmıştır.) yapılmıştır. Türksan Alüminyum A.Ş. alüminyum alım-satım faaliyetiyle işigal etmek üzere 1997 yılında Konya’nın Seydişehir ilçesinde kurulmuştur. Firma pazarda Türksan markasıyla faaliyet göstermektedir. 1998 yılında kollektör üretimine başlayan firma, 2008 yılına kadar bu iki faaliyetle (alüminyum alım-satım ve kollektör üretimi) meşgul olmuştur. Firma, bu yılda yeni bir faaliyet sahasına girmeye karar vermiş ve alüminyum profil üretimine girmiştir. 2008 yılında yeni fabrika inşaatını tamamlayan firma, Seydişehir Hafif Sanayi Bölgesinde konuşlanmıştır. Fabrika, 3.120 m²’si kapalı alan olmak üzere toplamda 11.060 m²’lik bir alanda faaliyet göstermektedir. Kapalı alanın 1.560 m²’lik bölümde alüminyum profil üretimi, diğer yarısında ise kollektör üretimi yapılmaktadır. Firmada 14’ü kollektör üretimi, 17’si alüminyum profil üretimi, 7 idari personel ve 2 yardımcı personel olmak üzere 40 kişi çalışmaktadır. Firmanın 2009 yılına ait cirosu 2 milyon TL dolayındadır.

Firmada üretim 24 saat devam etmektedir. 08.00–17.00 ve 20.00–05.00 saatleri arasında vardiya sistemi bulunmakta olup aradaki üçer saatte firma çalışanları mesai yapmaktadır. Gelişmeye elverişli bir konuma sahip olan Türksan Alüminyum A.Ş., Türkiye pazarındaki yerini daha da iyileştirebilmek için finans, yönetim, insan kaynakları vb. uygulamalarla kendini sürekli geliştirmenin gerekliliğine inanmaktadır.

Firmada uygulanan mevcut bir bütçe sistemi bulunmamaktadır. Firmadaki parasal girdi ve çıktılar, Microsoft Excel ortamında profesyonellikten uzak şekilde kaydedilmekte, bilimsel altyapıdan ve önceden tanımlanmış bir düzenden oldukça uzak görünmektedir. Ayrıca üst yönetime firma bütçesiyle ilgili herhangi bir raporlama yapılmamaktadır. Firmada, bilanço ve gelir tablosu verilerinden öte bir finansal tabloya rastlanmamıştır.

Firmanın uygulama örneği olarak seçilmesinin temel nedeni, sahiplerinin ve yöneticilerinin firmada kurumsal bir yönetim anlayışının yerleşmesine olan istekliliği olmuştur. Böyle bir isteklilik, firmada ihtiyaç duyulan kurumsallığın oluşturulmasında herhangi bir dirençle karşılaşılması anlamına gelmektedir. Yeni bir modelin uygulanması sürecinde değişime olan direnç, en önemli uygulama problemi olacağı için bu problemin firmada yaşanmayacak olması, bu firmayı örnek olarak seçmede önemli ölçüde etkin olmuştur.

Firmanın örnek olarak seçilmesindeki başka bir neden ise, firmanın performans ve bütçe ilişkisini kurabilecek uygulama arayışı içerisinde olmasıdır. Yine firmada belirlenmiş stratejilerden bir kısmının gereksiz yere kaynak kullanımına neden olduğuna ilişkin yöneticilerden şikâyetler gelmektedir. Bu durum, PEB’de de temel sorunlardan biridir. Ayrıca firmada amaç ve hedefler, tepe yöneticileri tarafından belirlenmekte ve alt kademe çalışanlarının bunlardan haberi olmamaktadır. Firmada bir bütçe yapılmadığından tespit edilen amaç ve hedeflerin her birisinin firmaya olan maliyeti ortaya koyulamazken bu süreçte önemli bir kargaşa ortaya çıkmaktadır. İstendiğinde amaç ve hedeflere ilişkin maliyetler sorgulanamamakta ve raporlanamamaktadır. Ayrıca tespit edilen amaç ve hedeflerin firmanın finansal ölçüt/göstergelerinde olumlu bir katkı sağlayıp sağlamadığı da sorgulanamamaktadır. Tüm bunların yanı sıra firmada teşvik sistemini kurabilen bir performans ölçme ve değerlendirme mekanizması bulunmamaktadır. Bu nedenlerden dolayı firmada etkili bir bütçe sistemine ve strateji, amaç ve hedefler arasında neden-sonuç ilişkilerini ortaya koyan bir performans ölçme ve değerlendirme sürecine ihtiyaç duyulmaktadır.

Ayrıca literatürde PEB uygulaması özel sektörde yapılmadığı için, bize yol gösterecek, önümüzde bir örnek çalışma bulunmamaktadır. Bu eksiklik bizi, uygulamayı özel sektörde faaliyet gösteren bir imalat işletmesinde yapmaya yönlendirmiştir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada kullanılan temel yöntem, örnek olay çalışmasıdır. Bu doğrultuda bilgileri verilen firmada, hazırlanan model uygulanmıştır. Uygulama süreçlerinde firmada gözlem ve görüşme yönteminden yararlanılmıştır. Tüm veriler, katılımcı bir yönetim yaklaşımı benimsenmek suretiyle, birlikte firma verileri elden geçirilerek, görüşme yöntemiyle oluşturulmuştur. Buna ilaveten performans planlama ile ölçme ve değerlendirme sisteminin oluşturulması sürecinde gözlemlere başvurulmuştur.

Ayrıca araştırmada, bu çalışmalara ilaveten döküman inceleme, uzman görüşlerinden yararlanma, üst düzey yöneticilerle ve çalışanlarla görüşmeler, literatür taraması, sektörde yer alan diğer işletme ve derneklerle görüşmeler, trend analizleri, oran analizleri, istatistiki yöntemler ve diğer tekniklerden yararlanılmıştır.

3.4. Araştırmanın Uygulanması

Araştırmanın uygulama bölümünde öncelikle firmada klasik yöntemle faaliyet ve finansal bütçeler hazırlanmış ve klasik yöntemle yapılan ölçme ve değerlendirme süreci ile performans geliştirme sürecine ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra model bütçenin algoritması oluşturulmuş ve uygulama yapılmıştır. PEB’de BSK kullanımına ilişkin model bütçeleme süreci verildikten sonra firmanın faaliyet ve finansal bütçeleri yeniden hazırlanmıştır. Sonraki adımda performans ölçme ve değerlendirme sürecine ilişkin BSK uygulaması modeldeki sürece uygun şekilde oluşturularak örneklendirilmiştir. Son olarak oluşturulan planlama ve ölçme ve değerlendirme süreçlerine uygun şekilde performans geliştirmenin nasıl yapılacağı anlatılmıştır. Model bütçenin uygulaması ve faaliyet ve finansal bütçeler üzerindeki etkilerinden sonra uygulamada karşılaşılan sorunlar ortaya konularak çalışma tamamlanmıştır.

3.4.1. Klasik Yöntemle Bütçelerin Hazırlanması

Bu kısımda, aşağıda görüleceği üzere, firmada klasik yöntemle hazırlanan faaliyet ve finansal bütçelere yer verilmiştir. Bütçelerin hazırlanması sürecinde klasik yöntemler izlendiğinden bu süreçlere çalışmamızda yer verilmemiştir. Bu doğrultuda öncelikle firmanın 2011-2013 dönemlerine ait klasik bütçesi tarafımızdan hazırlanmıştır ve aşağıda sadece firmada hazırlanan faaliyet ve finansal bütçelerin sonuçları aktarılmıştır.

3.4.1.1. Firmada Faaliyet Bütçelerinin Hazırlanması

Çalışmada faaliyet bütçesi olarak satış bütçesi, üretim bütçesi, direkt ilk madde ve malzeme bütçesi, direkt işçilik giderleri bütçesi, genel üretim giderleri bütçesi, stok bütçesi, satışların maliyeti bütçesi, pazarlama-satış ve dağıtım giderleri bütçesi, genel yönetim giderleri bütçesi, finansman giderleri bütçesi ve proforma gelir-gider tablosu hazırlanmıştır. Firmada ar-ge çalışmaları yapılmadığı için araştırma-geliştirme maliyetleri bütçesi hazırlanmamıştır. Klasik bütçe hazırlığında yine klasik yöntem olan 1 yıllık bütçe mantığının dışına çıkılmış ve PEB ile uyumlulaştırma yapabilmek adına 3 yıllık bütçe hazırlanmıştır. Sıradaki ilk mali dönemin (2011) bütçesi dört çeyreğe bölünerek hazırlanmıştır. 1. çeyrek Ocak-Şubat-Mart aylarını, 2. çeyrek Nisan-Mayıs-Haziran aylarını, 3. çeyrek Temmuz-Ağustos-Eylül aylarını ve 4. çeyrek Ekim-Kasım-Aralık aylarını temsil etmektedir. Diğer 2 yıl bölümlenmemiş ve yıllık toplam veriler üzerinden bütçelenmiştir. Firmanın faaliyet bütçeleri sırasıyla verilmiştir.

Tablo-3.1: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Satış Bütçesi

SATIŞ BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Tahmini Satış (Miktar)	95.000	109.500	112.500	80.045	397.045	436.750	480.425
Birim Satış Fiyatı	5,33	5,33	5,33	5,33	5,33	5,33	5,33
Toplam Satış (TL)	506.350	583.635	599.625	426.640	2.116.250	2.327.878	2.560.665
BEKLENEN NAKİT AKIŞI							
ALACAKLAR	100.000	-	-	-	100.000	213.320	234.652
1. Çeyrek Satış	253.175	253.175	-	-	506.350	556.985	612.684
2. Çeyrek Satış	-	291.818	291.818	-	583.635	641.999	706.199
3. Çeyrek Satış	-	-	299.813	299.813	599.625	659.588	725.547
4. Çeyrek Satış	-	-	-	213.320	213.320	234.652	258.117
Toplam Nakit Girişi	353.175	544.993	591.631	513.133	2.002.930	2.306.544	2.537.199

DİPNOTLAR

- 2010 yılı sonunda 100.000 TL dönem sonu alacağının olması tahmin edilmektedir.
- Satış fiyatı 5,33 TL/birim olup tahmini satış miktarları bir önceki yılın %10 fazlasıdır. Yıl içi dönemler itibarıyla satış dağılımları, geçmiş yıllardaki toplam satışların yıl içindeki dağılımlarına göre hesaplanmıştır.
- Satışların yarısı yapıldığı dönemde, geri kalan yarısı bir sonraki dönemde tahsil edilmektedir.

Tablo-3.2: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Üretim Bütçesi

ÜRETİM BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Planlanan Satış (Miktar)	95.000	109.500	112.500	80.045	397.045	436.750	480.425
Hedeflenen Dönem Sonu Stok	1.095	1.125	1.000	1.045	1.045	1.150	1.265
Toplam Üretim İhtiyacı	96.095	110.625	113.500	81.090	398.090	437.900	481.690
Dönem Başı Stok	900	1.095	1.125	1.000	900	1.045	1.150
Üretilecek Miktar	95.195	109.530	112.375	80.090	397.190	436.855	480.540

DİPNOTLAR

- Dönem sonu stok miktarı bir sonraki dönemin satış miktarının %1'i olarak belirlenmiştir.
- Dönem başı stok miktarı 2011 yılı 1. çeyreği için 900 kg olarak tahmin edilmiştir.

Tablo-3.3: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık DİMM Bütçesi

DİMM BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Üretilecek Miktar	95.195	109.530	112.375	80.090	397.190	436.855	480.540
Birim Başına Hammadde İhtiyacı (kg)	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Üretim İçin Gerekli Hammadde (kg)	28.559	32.859	33.713	24.027	119.157	131.056	144.162
Beklenen Dönem Sonu Hammadde Stoğu (kg)	2.878	3.230	3.105	2.497	2.497	2.747	3.021
Toplam Hammadde İhtiyacı (kg)	31.437	36.089	36.818	26.524	121.654	133.803	147.183
Dönem Başı Hammadde Stoğu (kg)	3.000	2.878	3.230	3.105	3.000	2.497	2.747
Satın Alınması Gereken Hammadde Miktarı (kg)	28.437	33.211	33.588	23.419	118.654	131.306	144.436
Birim Fiyat (TL)	4	4	4	4	4	4	4
Satın Alma Maliyeti (TL)	113.746	132.844	134.350	93.676	474.616	525.225	577.744
BEKLENEN NAKİT ÇIKIŞLARI							
Ödenecekler (Önceki Dönemden)	90.000	-	-	-	90.000	46.838	51.527
1. Çeyrek Satın Alımlar	56.873	56.873	-	-	113.746	128.334	141.168
2. Çeyrek Satın Alımlar	-	66.422	66.422	-	132.844	146.126	160.739
3. Çeyrek Satın Alımlar	-	-	67.175	67.175	134.350	147.775	162.552
4. Çeyrek Satın Alımlar	-	-	-	46.838	46.838	51.527	56.680
Toplam Nakit Çıktıları	146.873	123.295	133.597	114.013	517.778	520.601	572.666

DİPNOTLAR

- Bir birim mamul üretebilmek için brüt olarak 0,3 kg hammadde gerekmektedir.
- Dönem başı DİMM stok miktarının 3.000 kg olacağı tahminlenmiştir.
- Satın alınacak hammaddeye birim başına 4 TL ödeneceği hesaplanmıştır.
- Satın alınacak hammaddenin yarısı satın alındığı dönemde, yarısı ise izleyen dönemde ödenecektir. Önceki dönemden malzeme alımına ilişkin 90.000 TL ödeme birinci çeyrekte yapılacaktır.

- Beklenen dönem sonu hammadde stoğu, sipariş verme süresi ve emniyet stoğunun toplamından oluşmaktadır. Firmada ortalama sipariş verme süresi 7 gündür. Emniyet stoğu, bir sonraki dönemin üretim için gerekli hammadde miktarının %2'sidir. Beklenen dönem sonu hammadde stoğunun hesaplanışı şöyledir:

2011							
Dönem	Üretim İçin Gerekli Hammadde (kg)	Çalışılan Gün	1 Gün İçin Gerekli Hammadde (kg)	Sipariş Verme Süresi	Sipariş Verme Süresinde Beklenen Dönem Sonu Hammadde Stoğu	Emniyet Stoğu	Toplam Beklenen Dönem Sonu Hammadde Stoğu
1. Dönem	28.559	90	317	7	2.221	32.859*0,02 = 657	2.878
2. Dönem	32.859	90	365	7	2.556	33.713*0,02 = 674	3.230
3. Dönem	33.713	90	375	7	2.625	24.027*0,02 = 480	3.105
4. Dönem	24.027	90	267	7	1.869	31.414*0,02 = 628	2.497
2012							
Dönem	Üretim İçin Gerekli Hammadde (kg)	Çalışılan Gün	1 Gün İçin Gerekli Hammadde (kg)	Sipariş Verme Süresi	Sipariş Verme Süresinde Beklenen Dönem Sonu Hammadde Stoğu	Emniyet Stoğu	Toplam Beklenen Dönem Sonu Hammadde Stoğu
1. Dönem	31.414	90	349	7	2.443	36.145*0,02 = 723	3.166
2. Dönem	36.145	90	402	7	2.811	37.084*0,02 = 742	3.553
3. Dönem	37.084	90	412	7	2.884	26.430*0,02 = 529	3.413
4. Dönem	26.430	90	294	7	2.056	34.556*0,02 = 691	2.747
2013							
Dönem	Üretim İçin Gerekli Hammadde (kg)	Çalışılan Gün	1 Gün İçin Gerekli Hammadde (kg)	Sipariş Verme Süresi	Sipariş Verme Süresinde Beklenen Dönem Sonu Hammadde Stoğu	Emniyet Stoğu	Toplam Beklenen Dönem Sonu Hammadde Stoğu
1. Dönem	34.556	90	384	7	2.688	39.759*0,02 = 795	3.483
2. Dönem	39.759	90	442	7	3.092	40.792*0,02 = 816	3.908
3. Dönem	40.792	90	453	7	3.173	29.073*0,02 = 581	3.754
4. Dönem	29.073	90	323	7	2.261	38.012*0,02 = 760	3.021

Tablo-3.4: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık DİG Bütçesi

DİG BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Üretilen Miktar	95.195	109.530	112.375	80.090	397.190	436.855	480.540
Birim Başına DİS	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5	4,5
Toplam DİS	428.378	492.885	505.688	360.405	1.787.355	1.965.848	2.162.430
Saat Başına Direkt İşçilik Maliyeti	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,22	0,242
Toplam Direkt İşçilik Maliyeti	85.676	98.577	101.138	72.081	357.471	432.486	523.308

DİPNOTLAR

- Bir mamulün üretim süresi 18 dakikadır. İşletmenin alüminyum profil üretimi bölümünde 15 işçi çalışmaktadır. Dolayısıyla birim başına DİS, 18 dk*15 işçi=270 dk / 60 dk=4,5 saat olarak hesaplanmıştır.

- Toplam direkt işçilik maliyeti, 15 işçinin brüt maaşı ve fazla mesailerinden oluşmaktadır. Bu maliyetler, toplam DİS'e bölünerek saat başı direkt işçilik maliyeti hesaplanmıştır. 2011 toplamı üzerinden her yıl %10 artış olacağı tahmin edilmektedir.

Tablo-3.5: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık GÜG Bütçesi

GÜG BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Toplam DİS	428.378	492.885	505.688	360.405	1.787.355	1.965.848	2.162.430
Değişken GÜG Oranı (TL)	0,27974126	0,27974274	0,27974391	0,27974362	0,27974297	0,279742972	0,27974297
Bütçelenen Değişken GÜG	119.835	137.881	141.463	100.821	500.000	549.932	604.925
Bütçelenen Sabit GÜG	65.350	55.350	55.350	68.350	244.400	268.840	295.724
Toplam Bütçelenen GÜG	185.185	193.231	196.813	169.171	744.400	818.772	900.649
Amortisman	36.750	36.750	36.750	36.750	147.000	161.700	177.870
GÜG İçin Nakit Çıktıları	148.435	156.481	160.063	132.421	597.400	657.072	722.779

DİPNOTLAR

- Değişken GÜG Oranı hesaplanırken, Bütçelenen Değişken GÜG/Bütçelenen Toplam DİS formülü kullanılmıştır. Bu doğrultuda Bütçelenen Değişken GÜG şöyle hesaplanmıştır:

DEĞİŞKEN GÜG	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Endirekt İlk Madde ve Malzeme	35.951	41.364	42.439	30.246	150.000	164.980	181.478
Endirekt İşçilik	17.975	20.682	21.220	15.123	75.000	82.490	90.739
Elektrik	65.909	75.835	77.804	55.452	275.000	302.462	332.708
TOPLAM	119.835	137.881	141.463	100.821	500.000	549.932	604.925

- Bütçelenen sabit GÜĞ'e ilişkin veriler 2011 yılı her dönemi için hesaplanmıştır. Sonraki yıllarda %10 artış olacağı tahmin edilmiştir.

SABİT GÜĞ	DÖNEM (2011)				TOPLAM	TOPLAM	TOPLAM
	1	2	3	4	(2011)	(2012)	(2013)
Yakıt	10.000	-	-	13.000	23.000	25.300	27.830
Amortisman	36.750	36.750	36.750	36.750	147.000	161.700	177.870
Üretim Yöneticisi ve Yönetici Yardımcısı	11.400	11.400	11.400	11.400	45.600	50.160	55.176
Yemekhane	7.200	7.200	7.200	7.200	28.800	31.680	34.848
TOPLAM	65.350	55.350	55.350	68.350	244.400	268.840	295.724

Tablo-3.6: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Dönem Sonu Stok Bütçesi

DÖNEM SONU STOK BÜTÇESİ									
	2011			2012			2013		
	Dönem Sonu Stok	Birim Maliyet	Toplam	Dönem Sonu Stok	Birim Maliyet	Toplam	Dönem Sonu Stok	Birim Maliyet	Toplam
Direkt Malzeme	2.497	4	9.988	2.747	4	10.988	3.021	4	12.084
Mamul	1.045	3,35884337	3.510	1.150	3,44884337	3.966	1.265	3,54784337	4.488

Dönem sonu stok bütçesi hazırlanırken stoklara ait birim değişken maliyetin tespit edilmesine gerek duyulmuştur. Birim değişken maliyetin tespitine ilişkin veriler, Tablo-3.7'de hesaplanmıştır.

Tablo-3.7: Birim Değişken Maliyetin Hesaplanması

BİRİM DEĞİŞKEN MALİYET									
	2011			2012			2013		
	Birim Fiyat	Birim	Toplam	Birim Fiyat	Birim	Toplam	Birim Fiyat	Birim	Toplam
Direkt Malzeme	4	0,3	1,2	4	0,3	1,2	4	0,3	1,2
Direkt İşçilik	0,2	4,5	0,9	0,22	4,5	0,99	0,242	4,5	1,089
Değişken GÜĞ	0,27974297	4,5	1,25884337	0,27974297	4,5	1,258843375	0,27974297	4,5	1,25884337
Toplam Değişken Üretim Maliyeti	4,47974297	-	3,35884337	4,49974297	-	3,448843375	4,52174297	-	3,54784337

Tablo-3.8: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Satışların Maliyeti Bütçesi

SATIŞLARIN MALİYETİ BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	113.746	132.844	134.350	93.676	474.616	525.225	577.744
Direkt İşçilik Maliyeti	85.676	98.577	101.138	72.081	357.471	432.486	523.308
Genel Üretim Giderleri	185.185	193.231	196.813	169.171	744.400	818.772	900.649
Yarı Mamul Kullanımı	0	0	0	0	0	0	0
Dönem Başı Yarı Mamul Stok (+)	0	0	0	0	0	0	0
Dönem Sonu Yarı Mamul Stok (-)	0	0	0	0	0	0	0
Üretilen Mamul Maliyeti	384.607	424.652	432.301	334.928	1.576.487	1.776.484	2.001.701
Mamul Stoklarında Değişim	(655)	(101)	420	(151)	(487)	(362)	(408)
Dönem Başı Mamul Stok (+)	3.023	3.678	3.779	3.359	3.023	3.604	4.080
Dönem Sonu Mamul Stok (-)	3.678	3.779	3.359	3.510	3.510	3.966	4.488
Satılan Mamul Maliyeti	383.952	424.551	432.720	334.777	1.576.000	1.776.122	2.001.293

DİPNOTLAR

- Dönem Başı Mamul Stokları hesaplanırken Dönem Başı Stok ile, ilgili yıla ait birim değişken maliyet çarpılmıştır.

Dönem	Dönem Başı Stok (Bkz. Tablo-3.2. Üretim Bütçesi)	Birim Değişken Maliyet (Bkz. Tablo-3.7. Birim Değişken Maliyetin Hesaplanması)	Dönem Başı Mamul Stok
1. Dönem	900	3,35884337	3.023
2. Dönem	1.095	3,35884337	3.678
3. Dönem	1.125	3,35884337	3.779
4. Dönem	1.000	3,35884337	3.359
2011 Toplam	900	3,35884337	3.023
2012 Toplam	1.045	3,448843375	3.604
2013 Toplam	1.150	3,54784337	4.080

- Dönem Sonu Mamul Stokları hesaplanırken Dönem Sonu Stok ile, ilgili yıla ait birim değişken maliyet çarpılmıştır.

Dönem	Dönem Sonu Stok (Bkz. Tablo-3.2. Üretim Bütçesi)	Birim Değişken Maliyet (Bkz. Tablo-3.7. Birim Değişken Maliyetin Hesaplanması)	Dönem Sonu Mamul Stok
1. Dönem	1.095	3,35884337	3.678
2. Dönem	1.125	3,35884337	3.779
3. Dönem	1.000	3,35884337	3.359
4. Dönem	1.045	3,35884337	3.510
2011 Toplam	1.045	3,35884337	3.510
2012 Toplam	1.150	3,448843375	3.966
2013 Toplam	1.265	3,54784337	4.488

Tablo-3.9: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi

PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Toplam Satış (TL)	506.350	583.635	599.625	426.640	2.116.250	2.327.878	2.560.665
Birim Başına Değişken Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	%3	%3	%3	%3	%3	%3	%3
Bütçelenen Değişken Gider	15.191	17.509	17.989	12.799	63.487	69.836	76.820
Sabit Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	12.000	12.000	12.000	12.000	48.000	52.800	58.080
Toplam Bütçelenmiş Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	27.191	29.509	29.989	24.799	111.487	122.636	134.900

DİPNOTLAR

- Birim başına düşen değişken pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, dönem satışlarının %3'ü olarak tahmin edilmiştir. Bu gider satış komisyonları, seyahat giderleri, reklam çalışmaları ve değersiz alacaklar için ayrılmıştır.
- Her çeyreğe düşen sabit pazarlama, satış ve dağıtım giderinin 12.000 TL olacağı ve dönemler itibariyle değişmeyeceği tahmin edilmektedir. Yıllar itibariyle %10 artış olacağı tahmin edilen sabit pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesi, satış ve pazarlama elemanı olarak çalışan iki personelin maaşlarıdır.

Tablo-3.10: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Genel Yönetim Giderleri Bütçesi

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Toplam Satış (TL)	506.350	583.635	599.625	426.640	2.116.250	2.327.878	2.560.665
Birim Başına Genel Yönetim Giderleri	-	-	-	-	-	-	-
Bütçelenen Değişken Genel Yönetim Gideri	0	0	0	0	0	0	0
Sabit Genel Yönetim Giderleri	58.100	57.500	56.500	59.050	231.150	254.265	279.692
Toplam Bütçelenmiş Genel Yönetim Giderleri	58.100	57.500	56.500	59.050	231.150	254.265	279.692

DİPNOTLAR

- Genel yönetim giderleri genellikle sabittir ve satışlara bağlı olarak değişmez. Bu nedenle bütçelenen değişken genel yönetim gideri her dönem ve yıl için 0 olarak alınmıştır.
- Her çeyreğe düşen sabit genel yönetim gideri dönemler itibariyle değişkenlik göstermekte olup yıllar itibariyle %10 artış olacağı tahmin edilmektedir. Sabit genel yönetim giderleri şöyle hesaplanmıştır:

SABİT GENEL YÖNETİM GİDERİ	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Personel	52.500	52.500	52.500	52.500	210.000	231.000	254.100
Sigorta	500	500	500	500	2.000	2.200	2.420
Emlak	-	1.000	-	1.000	2.000	2.200	2.420
Yakıt	1.500	-	-	1.500	3.000	3.300	3.630
Enerji	600	500	500	550	2.150	2.365	2.602
Yemekhane	3.000	3.000	3.000	3.000	12.000	13.200	14.520
TOPLAM	58.100	57.500	56.500	59.050	231.150	254.265	279.692

Tablo-3.11: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Finansman Giderleri Bütçesi

FİNANSMAN GİDERLERİ BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
100.000 TL kredi için Faiz, Vergi ve Fonlar	3.201	2.972	2.735	2.490	11.398	7.348	2.730
Kambiyo Zararları	11.365	13.100	13.459	9.576	47.500	52.250	57.475
Toplam Finansal Giderler	14.566	16.072	16.194	12.066	58.898	59.598	60.205

DİPNOTLAR

- Kambiyo zararları, önceki yıl verileri dikkate alınarak hesaplanmıştır.
- 100.000 TL kredi için hesaplanan faiz, vergi ve fon maliyeti, nakit dengesinin sağlanabilmesi adına ihtiyaç duyulan 76.724 TL için çekilmesi planlanan krediden kaynaklanmıştır (Bkz. Tablo-3.14. Nakit Bütçesi). Çekilen kredinin geri kalan kısmı, çalışma sermayesi olarak gösterilmiştir. 100.000 TL kredinin 36 ay vadeyle çekileceği öngörülmüş ve tesadüfi olarak seçilen bir bankanın verilerinden yararlanılarak faiz hesaplaması yapılmıştır. %0,91 faiz oranında toplam geri ödeme 121.476 TL olmuştur. Banka verilerinden elde edilen bilgilere göre her çeyreğe düşen faiz ve anapara hesaplanmıştır.

Tablo-3.12: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Proforma Gelir-Gider Tablosu

PROFORMA GELİR-GİDER TABLOSU							
					2011	2012	2013
Net Satışlar		2011	2012	2013	2.116.250	2.327.878	2.560.665
Satışların Maliyeti (-)					1.576.000	1.776.122	2.001.293
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI					540.250	551.756	559.372
Faaliyet Giderleri					342.637	376.901	414.591
	Paz., Satış ve Dağ. Gid.	111.487	122.636	134.900			
	Genel Yönet. Gid.	231.150	254.265	279.692			
FAALİYET KARI VEYA ZARARI					197.612	174.855	144.781
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar							
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zar. (-)					47.500	52.250	57.475
	Kambiyo Zararları	47.500	52.250	57.475			
Finansman Giderleri (-)					11.398	7.348	2.730
	Borçlanma Giderleri	11.398	7.348	2.730			
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR					138.714	115.257	84.576
Olağandışı Gelir ve Karlar							
Olağandışı Gider ve Zararlar (-)							
DÖNEM KARI VEYA ZARARI					138.714	115.257	84.576
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-) (%20)					27.743	23.051	16.915
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI					110.972	92.206	67.661

DİPNOTLAR

- Geçmiş yıl verilerine dayanarak kambiyo zararlarının, yıllar itibarıyla %10 artış göstereceği tahmin edilmektedir.

Türksan Alüminyum A.Ş.'nin faaliyet bütçeleri tamamlandıktan sonra sıra finansal bütçelerin hazırlanmasına gelmiştir.

3.4.1.2. Firmada Finansal Bütçelerin Hazırlanması

Bu aşamada firmada klasik yöntemle finansal bütçeler (proforma bilanço ve nakit bütçesi) hazırlanmıştır. Firmanın üç yıl içerisinde yatırıma ilişkin bir programı bulunmadığından yatırım (sermaye) bütçesi hazırlanmamıştır. Firma için hazırlanan üç yıllık bilanço ve nakit bütçesi sırasıyla Tablo-3.13 ve Tablo-3.14'te verilmiştir.

Tablo-3.13: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Proforma Bilanço

PROFORMA BİLANÇO			
	2011	2012	2013
AKTİF			
1. Dönen Varlıklar			
A. Hazır Değerler			
Kasa	114.827	214.326	305.744
Alınan Çekler	106.660	117.326	129.059
Bankalar	114.827	214.326	305.744
B. Menkul Kıymetler			
C. Ticari Alacaklar			
Alıcılar	53.330	58.663	64.529
Alacak Senetleri	53.330	58.663	64.529
D. Diğer Alacaklar			
E. Stoklar			
Mamuller	3.510	3.966	4.488
F. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri			
G. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları			
H. Diğer Dönen Varlıklar			
Dönen Varlıklar Toplamı	446.483	667.270	874.094
2. Duran Varlıklar			
A. Ticari Alacaklar			
B. Diğer Alacaklar			
C. Mali Duran Varlıklar			
D. Maddi Duran Varlıklar			
Binalar	119.222	119.222	119.222
Tesis, Makine ve Cihazlar	697.033	697.033	697.033
Taşıtlar	157.648	157.648	157.648
Demirbaşlar	36.533	36.533	36.533
Birikmiş Amortismanlar (-)	147.000	161.700	177.870
E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
F. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar			
G. Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları			
H. Diğer Duran Varlıklar			
Duran Varlıklar Toplamı	863.436	848.736	832.566
AKTİF TOPLAMI	1.309.919	1.516.006	1.706.660
PASİF			
3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar			
A. Mali Borçlar			
Banka Kredileri	29.094	33.144	37.762
B. Ticari Borçlar			
Satıcılar	46.838	51.527	56.680

C. Diğer Borçlar			
D. Alınan Avanslar			
E. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişleri			
F. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler			
G. Borç ve Gider Karşılıkları			
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	27.743	23.051	16.915
H. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları			
I. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar			
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı	103.675	107.723	111.357
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar			
A. Mali Borçlar			
Banka Kredileri	70.906	37.762	0
B. Ticari Borçlar			
C. Diğer Borçlar			
Ortaklara Borçlar	590.499	578.090	504.285
D. Alınan Avanslar			
E. Borç ve Gider Karşılıkları			
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	53.868	59.255	65.180
F. Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları			
G. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar			
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı	715.273	675.107	569.465
5. Özkaynaklar			
A. Ödenmiş Sermaye	300.000	450.000	675.000
B. Sermaye Yedekleri			
C. Kar Yedekleri			
D. Geçmiş Yıllar Karları	80.000	190.972	283.177
E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)			
F. Dönem Net Karı (Zararı)	110.972	92.206	67.661
Özkaynaklar Toplamı	490.972	733.177	1.025.838
PASİF TOPLAMI	1.309.919	1.516.006	1.706.660

DİPNOTLAR

- Satışlardaki artışla beraber sağlanan fon artışlarının sermayeyi her yıl %50 oranında artıracak kadarlık kısmı sermayeye ilave edilmiş, geri kalan kısmı ise 431 Ortaklara Borçlar hesabına aktarılmıştır.
- 2011 yılı 1. dönemdeki nakit dengesini sağlayabilmek için 100.000 TL kredi çekilmiştir.
- Ticari alacakların yarısı için çek alındığı, ¼'ü için senet alındığı ve geri kalan ¼'ünün veresiye satışlardan kaynaklanması planlanmıştır.
- Nakit fazlalarının yarısı kasa, diğer yarısı bankalarda takip edilmiştir.
- Kıdem tazminatı karşılıkları 17 üretim bölümü çalışanı, 7 yönetim bölümü çalışanı ve 2 pazarlama bölümü çalışanın ortalama brüt maaşları ve fazla mesai zamları üzerinden ayrılmıştır.

Bölüm	Çalışan Sayısı	Ortalama Brüt Maaş ve Fazla Mesai Zammı (TL)	Toplam Kıdem Tazminatı Karşılığı (TL)
Üretim	17	1.904	32.368
Yönetim	7	2.500	17.500
Pazarlama	2	2.000	4.000
TOPLAM	26		53.868

Tablo-3.14: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Nakit Bütçesi

NAKİT BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Nakit Girişleri							
Nakit Dengesi (Dönem Başı)	50.000	15.413	51.821	138.584	50.000	229.654	428.652
Alacaklar	353.175	544.993	591.631	513.133	2.002.930	2.306.544	2.537.199
Çekilen Kredi	100.000	-	-	-	100.000	-	-
Toplam Nakit Girişleri	503.175	560.406	643.452	651.717	2.152.930	2.536.198	2.965.851
Nakit Çıktıları							
Direkt Malzeme	146.873	123.295	133.597	114.013	517.778	520.601	572.666
Direkt İşçilik	85.676	98.577	101.138	72.081	357.471	432.486	523.308
Genel Üretim Giderleri	148.435	156.481	160.063	132.421	597.400	657.072	722.779
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	27.191	29.509	29.989	24.799	111.487	122.636	134.900
Genel Yönetim Giderleri	58.100	57.500	56.500	59.050	231.150	254.265	279.692
Finansman Giderleri	14.566	16.072	16.194	12.066	58.898	59.598	60.205
Kredi Anapara Ödemesi	6.922	7.151	7.388	7.633	29.094	33.144	37.762
Vergi	-	20.000	-	-	20.000	27.743	23.051
Toplam Nakit Çıktıları	487.762	508.585	504.868	422.063	1.923.278	2.107.545	2.354.362
NAKİT DURUMU	15.413	51.821	138.584	229.654	229.654	428.652	611.489

DİPNOTLAR

- Firmanın dönem başı nakit mevcudu durumunun 50.000 TL olacağı tahmin edilmektedir.
- Firmada 2010 yılı için tahakkuk edeceği tahmin edilen kurumlar vergisi 20.000 TL'dir.

3.4.1.3. Klasik Yöntemde Performans Ölçme ve Değerlendirme ile Geliştirme Süreçleri

Klasik bütçelerin uygulamasında performans ölçme ve değerlendirme sürecinin işleyişi faaliyet raporları üzerine odaklanmaktadır. Önceden belirlenmiş değerlendirme dönemine uygun olarak bütçelerdeki gerçekleşme oranları hesaplanır ve her bir bütçe kalemindeki sapmalar ortaya konur. Daha sonra sapma analizleri ile bu farklılıkların nedenleri tespit edilir ve sonraki yıllara ilişkin bütçelerde düzenlemeler yapılır. Türksan Alüminyum A.Ş. verileri üzerinden ölçme ve değerlendirmenin nasıl yapılacağına ilişkin örnek uygulama, Tablo-3.15'te verilmiştir.

Tablo-3.15: 2011 Yıl Sonu Satış Bütçesi Gerçekleşmesi

2011 MALİ YILI SATIŞ BÜTÇESİ GERÇEKLEŞMELERİ				
	PLANLANAN	GERÇEKLEŞEN	FARK	AÇIKLAMA
Tahmini Satış (Miktar)	417.000	386.000	31.000	Üretimdeki aksamalardan dolayı satış, istenen rakama ulaşamamıştır.
Birim Satış Fiyatı	5,33	5,33	-	
Toplam Satış (TL)	2.222.610	2.057.380	165.230	

Bu kapsamda firmada 2011 yılı sonunda üretimde meydana gelecek aksamaların düzeltilerek planlanan seviyeye ulaşılmasına yönelik alternatif stratejiler geliştirmeye odaklanılır. Bu odaklanmayla birlikte sonraki üç yıla ilişkin bütçelerin hazırlığı yapılır. Bu bütçelemede önceki dönemde yapılmış olan iki yıllık bütçe revize edilirken sonraki bir yıl eklenerek bütçe üç yıla tamamlanır. 2011 yılı sonunda düzeltilmiş satış bütçesi Tablo-3.16’da verilmiştir.

Tablo-3.16: 2011 Yıl Sonunda Düzeltilmiş Satış Bütçesi

DÜZELTİLMİŞ SATIŞ BÜTÇESİ			
	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)	TOPLAM (2014)
Tahmini Satış (Miktar)	424.600	467.060	513.766
Birim Satış Fiyatı	5,33	5,33	5,33
Toplam Satış (TL)	2.263.118	2.489.430	2.738.373

Örnek verilerde 2011 yılı için planlanan satış miktarı 417.000 adet olduğundan 2012 ve 2013 için sırasıyla 458.700 ve 504.570 adet üretim planlanmıştır. Ancak 2011 yılı gerçekleşen satış 386.000 adet olunca 2012–2013 ve 2014 yıllarına ilişkin klasik yöntemde tahminler sırasıyla 424.600, 467.060 ve 513.766 adet olarak düzeltilmiştir.

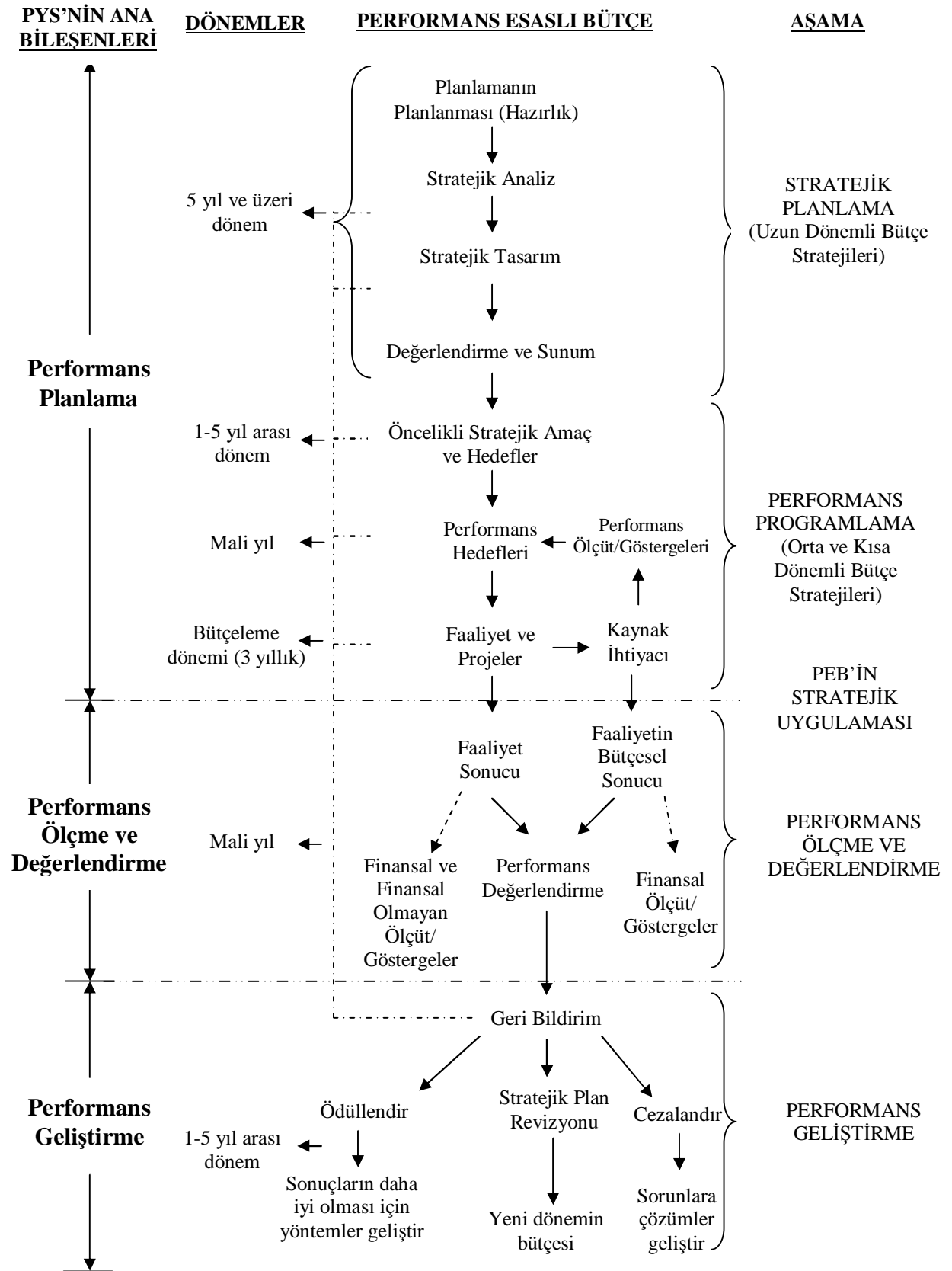
3.4.2. Performans Esaslı Bütçede Balans Skor Kart Kullanımına İlişkin Model Bütçe Tasarımı

PEB’de BSK kullanımına ilişkin oluşturulacak model bütçe tipinde dört ana unsur bulunmaktadır: Performans yönetim sistemi, bütçeleme, PEB ve BSK. Sırasıyla aşağıda performans yönetim sisteminin ana bileşenleri, bütçeleme süreci, PEB aşamaları ve BSK aşamalarının oluşturulacak modeldeki yerlerinin tasarımı yapılmıştır.

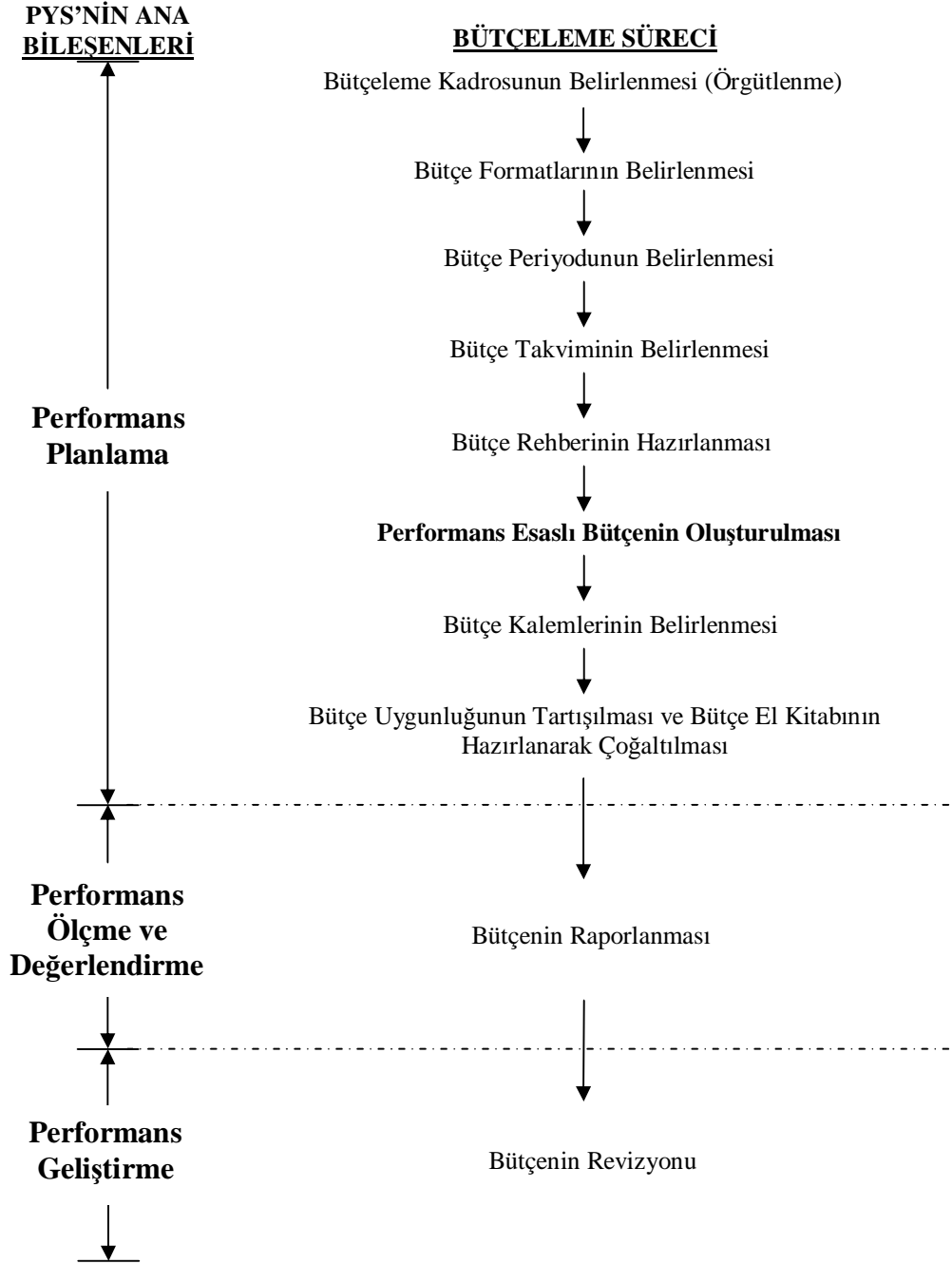
Model, performans yönetim sisteminin ana bileşenleri üzerine inşa edilmiştir. Çünkü oluşturulacak modelin bütçenin performans takibini yapabilecek şekilde uygulanması istenmektedir. Aynı zamanda sistem, firma bütçesini ortaya koyacağı için bütçelemenin temel süreçlerini de barındırmalıdır. Daha sonra sisteme PEB ve BSK entegre edilmiştir. Bu nedenle modelde, PEB ve BSK’nın uygulama aşamaları bulunmaktadır. Bütçeleme sürecinin performans yönetim sistemine dâhil edilmesi, firma için bir yönden kısıtlama olup diğer yönden firmaya her an kendini denetleme imkânı vermektedir. Ayrıca modele BSK’nın entegre edilmesi, firmanın finansal yapısına katkı sağlamayan amaç ve hedefler ile stratejilerin elimine edilmesini sağlamakta ve finansal olmayan ölçüt/göstergelerin bütçeleme sürecinde kullanımına olanak tanımaktadır. Modelde kurulup geliştirilen performans yönetim sistemi ve PEB arasındaki ilişki Şekil 3.1’de, bu ilişkiye bütçeleme sürecinin eklenmesi Şekil-3.2’de gösterilmiştir.

Kurulan modelde performans yönetim sistemi, bütçeleme süreci ve PEB arasındaki ilişki kurulduktan sonra PEB sürecine BSK’nın nasıl entegre edileceği sorusuyla karşı karşıya kalmaktayız. Geliştirilen BSK’nın PEB sürecine entegre edilişi Şekil-3.3’te sunulmuştur. Modelin temel adımları böylece tasarlandıktan sonra PEB’de BSK kullanımı ve firma bütçelerine etkilerini ortaya koymak için uygulamada izlenilecek adımlar tanımlanmış ve Şekil-3.4’te gösterilmiştir.

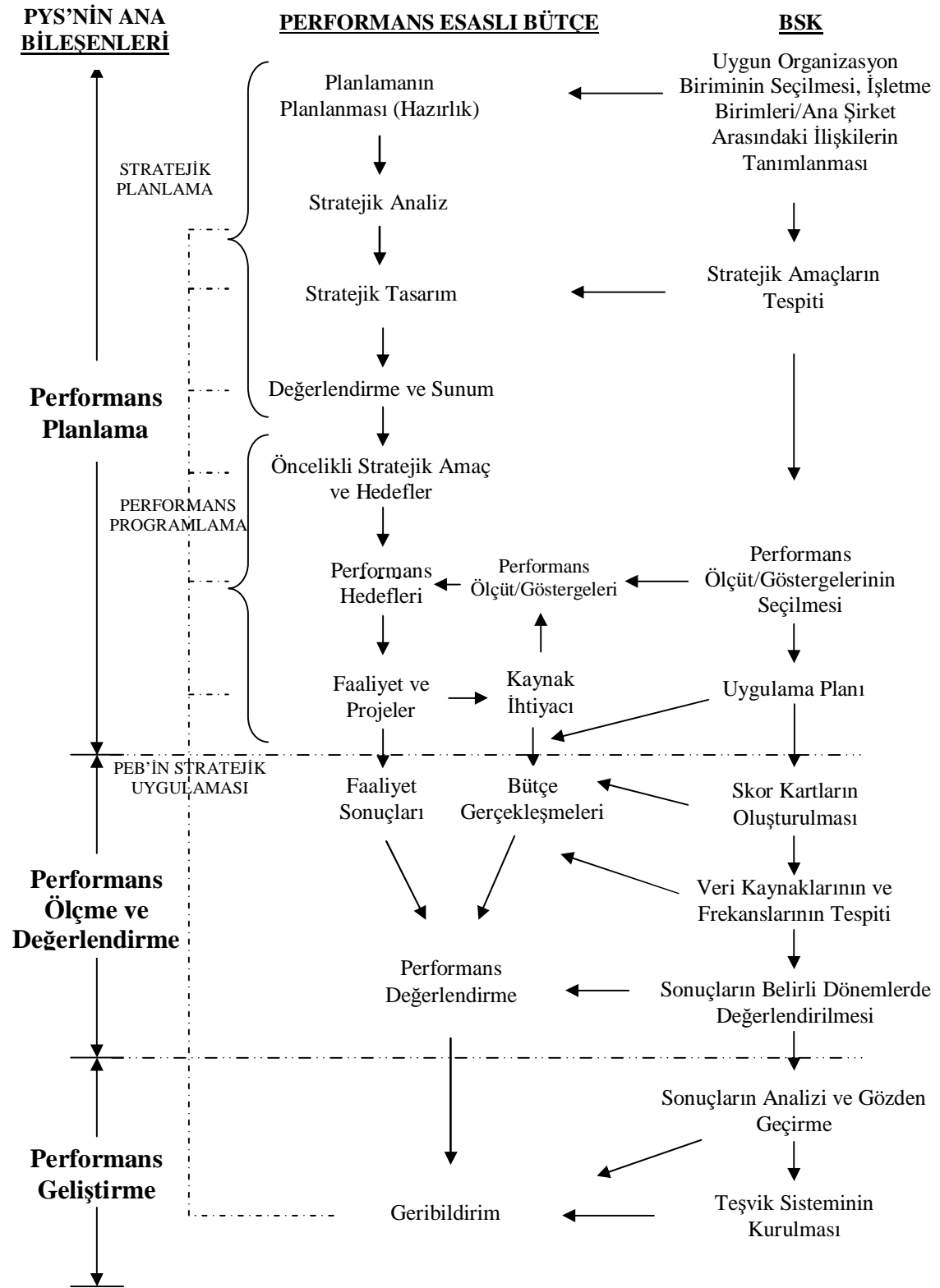
Şekil-3.1: Modelde Performans Yönetim Sistemi ve PEB İlişkisi



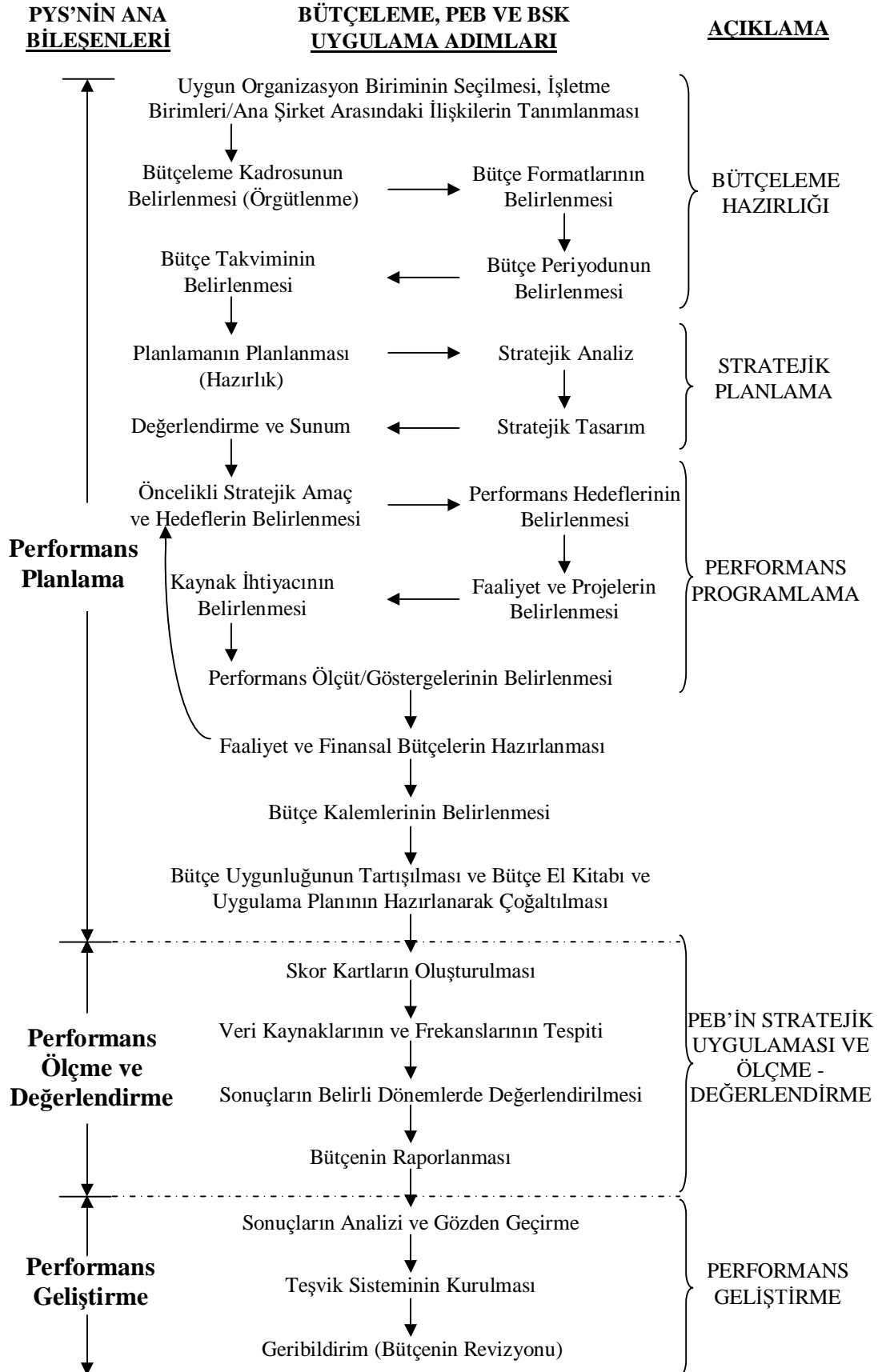
Şekil-3.2: Modelde Performans Yönetim Sistemi, Bütçeleme Süreci ve PEB İlişkisi



Şekil-3.3: Modelde PEB Sürecine BSK'nın Entegrasyonu



Şekil-3.4: Model Bütçenin Aşamaları



Model bütçe tipinde izlenecek adımların algoritması verildikten sonra uygulamasına geçilmiştir.

3.4.3. Performans Esaslı Bütçede Balans Skor Kart Kullanımına İlişkin Modelin Uygulanması

PEB sisteminde BSK kullanımına ilişkin model bütçenin işleyişi, performansın etkili şekilde değerlendirilmesine imkân tanıyabilmesi açısından performans yönetim sisteminin üç temel unsuru üzerine inşa edildiği söylenmişti. Bunlar performans planlama, performans ölçme ve değerlendirme ile performans geliştirmedir. Çalışmamızın bu bölümünde her unsur, farklı bir başlık altında incelenecektir.

3.4.3.1. Performans Planlama

Performans planlama temel olarak altı aşamada gerçekleştirilir. Bunlar bütçeleme hazırlığı, stratejik planlama, performans programlama, faaliyet ve finansal bütçelerin hazırlanması, bütçe kalemlerinin belirlenmesi ile bütçe uygunluğunun tartışılması ve bütçe el kitabı ve uygulama planının hazırlanarak çoğaltılmasıdır.

3.4.3.1.1. Bütçeleme Hazırlığı

Bütçeleme hazırlığı, bütçelerin planlanmasındaki ilk aşamadır. Burada uygun organizasyon biriminin seçilmesi, işletme birimleri/ana şirket arasındaki ilişkilerin tanımlanması, bütçeleme kadrosunun belirlenmesi (örgütlenme), bütçe formatlarının belirlenmesi, bütçe periyodunun belirlenmesi ve bütçe takviminin belirlenmesi faaliyetleri sırasıyla gerçekleştirilir.

3.4.3.1.1.1. Uygun Organizasyon Biriminin Seçilmesi, İşletme Birimleri/Ana Şirket Arasındaki İlişkilerin Tanımlanması

Model bütçeleme sürecindeki ilk işlem, firmanın uygun biriminin seçilmesi ve işletme birimleri/ana şirket arasındaki ilişkilerin tanımlanmasıdır. BSK'nın mimarı Kaplan ve Norton'un tüm firmada uygulamaya geçmeden önce firmanın belirli bölüm ya da bölümlerinde pilot uygulamaların yapılması gerektiğine ilişkin vurguları dikkate alınarak uygun bir bölüm arayışı yapılmıştır. Firma yetkilileriyle yapılan görüşmeler sonucunda pilot uygulamanın alüminyum profil üretimi sahasında yapılmasına karar verilmiştir. Bu kararın alınmasını etkileyen temel unsur, firmanın alüminyum profil üretimi alanında çok eskiye dayanan bir geçmişinin olmaması ve

bu alanda önemli arayışlar içerisinde olmalarıdır. Bu tespitin yapıldığı aşamada güneş enerjisi kollektörleri üretimi ile alüminyum profil üretimi birimleri arasındaki ilişkiler ortaya konulmuştur. Bu ilişkilere ilişkin veriler Ek-2’de verilen firmaya ait iç çevre analizinde yer almaktadır.

Bu aşamada firma fonksiyonları arasındaki koordinasyon ve etkili bir iletişim sistemine olan ihtiyaç sebebiyle firmanın teşkilat yapısı da incelenmiştir. Firmada uygulamanın yapılacağı pilot uygulama alanı belirlenirken eş zamanlı olarak firmada uygulamaların yürütüleceği uygun organizasyon biriminin seçimi de yetkililerle istişareler neticesinde belirlenmiştir. Bu kapsamda literatürdeki vurgulara uygun olarak firmada sistemin yürütülmesi ve hazırlanmasından sorumlu bölüm finans fonksiyonu olarak tespit edilmiştir. PEB’de BSK kullanımına ilişkin model bütçe uygulamasının genel yürütücüsü finans müdürü ve uygulayıcı bölüm finans bölümü olarak belirlenmiştir.

3.4.3.1.1.2. Bütçeleme Kadrosunun Belirlenmesi (Örgütlenme)

Türksan Alüminyum A.Ş.’de bütçe bölümü olmadığından bütçeleme işlemlerini yürütmek üzere ilk kez finans bölümünü tasarladık ve görevlendirdik. Tasarıma göre finans müdürü aynı zamanda bütçe yöneticisidir. Ancak küçük ve orta büyüklükteki firmalarda çok sık görülmemekle birlikte Türksan Alüminyum A.Ş.’de bir bütçe komitesi oluşturuldu. Bütçe komitesinin içinde firmanın genel müdürü, genel müdür yardımcısı, finans müdürü, pazarlama müdürü, insan kaynakları müdürü ve iki üretim koordinatörü yer almıştır. Bütçeleme süreçlerinin tümü finans bölümünün koordinasyonunda gerçekleştirilmiş ve tüm birimlerden gelen bütçeler son haliyle burada konsolide edilecektir. Daha sonra bölüm yöneticileriyle bazı düzenlemelere ilişkin değerlendirmeler yapılarak bütçeye son hali verilecektir.

3.4.3.1.1.3. Bütçe Formatlarının Belirlenmesi

Firmada uygulanacak model bütçe, faaliyet ve finansal bütçelerin de hazırlanmasını içermektedir. Bu aşamada daha kolay anlaşılabilmesi ve raporlanabilmesi açısından faaliyet ve finansal bütçelerin hazırlanmasında alışılmış bütçe formatının dışına çıkılmamıştır. Yine aynı amaçla PEB’de kullanılan performans programlarında yer alması gereken bilgilerin tümüne model bütçelemede

yer verilmiştir. PEB’de BSK kullanımına yönelik model uygulanırken oluşturduğumuz ve Şekil-3.4’te verilmiş olan model bütçe aşamaları izlenmiştir.

3.4.3.1.1.4. Bütçe Periyodunun Belirlenmesi

Model bütçe, performans ölçme ve değerlendirmeyi içinde barındırdığı için bütçe periyodunun belirlenmesi ayrı bir önem arz etmektedir. Bu doğrultuda aylık değerlendirme ve revizyonu esas alan modelin bu ilk uygulamasında daha kolay anlaşılabilirliği açısından yıllık bütçe değerlendirmesi uygulanmıştır. Bu kapsamda mevcut yılın bütçe rakamları esas alınarak önümüzdeki üç yılın proforma bütçeleri hazırlanmış ve ölçme ve değerlendirmenin yıllık yapılmasına karar verilmiştir.

3.4.3.1.1.5. Bütçe Takviminin Belirlenmesi

Bütçeleme sürecinde yapılacak işlerin önceden belirli bir takvime bağlanması, sürecin etkili işleyişi açısından önemlidir. Bu doğrultuda finans müdürünün (bütçe yöneticisi) liderliğinde bir bütçe takvimi hazırlanmıştır. Hazırlanan bütçe takvimine ilişkin bilgiler Tablo 3.17’de verilmiştir.

Tablo-3.17: Türksan Alüminyum A.Ş. 2011 Yılı Bütçe Takvimi

2011 YILI BÜTÇE TAKVİMİ		
Tarih (2010)	Sorumlu Yönetici	Yapılacak İşler
01/07 15/08	Bütçe Komitesi Başkanı (Finans Müdürü)	Bütçe komitesi üyeleriyle bütçeleme ve firmada oluşturulmaya çalışılan model bütçenin özellikleri ile ilgili bir toplantı yapılır. Daha sonra bir dizi toplantı ve birebir mülakatlar yapılarak firmanın stratejik planı hazırlanır.
15/08	Genel Müdür	Firma stratejik planının Yönetim Kurulu’nda görüşülerek onaylanması, varsa gerekli düzenlemeler yapılmak üzere bütçe komitesine sevk.
15/08 15/09	Bölüm Müdürleri	Her bir bölüme ait performans programlarının hazırlanması (Bu aşamada BSK entegrasyonu sağlanır).
15/09 01/10	Bütçe Komitesi	Bölgelerde hazırlanan bütçe tahminlerinin konsolide edilmesi, gözden geçirilip varsa tutarsızlıkların tespiti.
01/10 05/10	Bütçe Komitesi	Tespit edilen tutarsızlıklara ilişkin bir dizi toplantı ve birebir mülakat yapılması ve performans programlarına son halinin verilmesi.
05/10 10/10	Bütçe Komitesi Başkanı (Finans Müdürü)	Firmanın faaliyet ve finansal bütçelerinin hazırlanması.
10/10 12/10	Bütçe Komitesi Başkanı (Finans Müdürü)	Bütçe kalemlerinin belirlenmesi.
12/10 15/10	Bütçe Komitesi Başkanı (Finans Müdürü)	Tüm bütçe verilerinin konsolidasyonu ve özetlenmesi.
15/10 20/10	Bütçe Komitesi Başkanı (Finans Müdürü)	Gerekli ekleme ve düzeltmeler yapılarak bütçe tasarısına son şeklinin verilmesi ve yönetim kuruluna sunulması.
20/10 30/10	Genel Müdür ve Bütçe Komitesi Başkanı (Finans Müdürü)	Bütçe uygunluğunun yönetim kurulunda tartışılması, bütçe el kitabı ve uygulama planının hazırlanarak çoğaltılması ve tüm bölümlere gönderilmesi.

Bütçe takvimi hazırlandıktan sonra firmada bütçeleme hazırlığı tamamlanmıştır. Bu aşamadan sonra stratejik plan hazırlığına geçilmiştir.

3.4.3.1.2. Stratejik Planlama

Stratejik planlama, PEB'in temel unsurlarından birisidir ve dört aşamada oluşturulur. Bunlar planlamanın planlanması (hazırlık), stratejik analiz, stratejik tasarım ve değerlendirme ve sunumdur. Stratejik planlama aşaması, PEB ve BSK ilişkisinin kurulmaya başlandığı aşamadır. Örneğin stratejik tasarım aşamasında strateji haritaları oluşturulur.

3.4.3.1.2.1. Planlamanın Planlanması (Hazırlık)

Stratejik plan sürecinin hazırlık döneminde Türksan Alüminyum A.Ş. Genel Müdürü, stratejik plan çalışmalarının başlatıldığını firmadaki tüm çalışanlara yazılı olarak duyurmuş ve fabrikanın giriş kapısına konuyla ilgili temel bilgileri içeren bir yazı astırmıştır. Stratejik planlama sürecine ilişkin çalışmaların sevk ve idaresini yürütmek üzere finans müdürü koordinatörlüğünde stratejik planlama ekibi kurulmuştur. Bu ekibin içinde pazarlama müdürü, insan kaynakları müdürü ve üretim koordinatörleri yer almıştır. Stratejik plan çalışması özel uzmanlık bilgisi gerektirdiğinden sürecin tüm safhalarında planlama ekibine destek verilmiştir. 5 kişiden oluşan stratejik plan ekibiyle birlikte bir hazırlık programı oluşturulmuş ve stratejik plan çalışması için 45 günlük süre öngörülmüştür. Bu süreçlerde gerçekleştirilecek faaliyetler, süreleri, sorumlu bölüm ve kişiler gibi detaylara yer verilmiş ve analiz yapılmak üzere bir sonraki aşamaya geçilmiştir.

3.4.3.1.2.2. Stratejik Analiz

Hatırlanacağı üzere stratejik analiz aşaması; dış çevre analizi ve iç çevre analizinden oluşmaktadır. Bu doğrultuda Türksan Alüminyum A.Ş.'nin stratejik analiz sürecinin ilk aşaması piyasadaki fırsatların ve tehditlerin analizini içeren dış çevre analizidir. Bu kapsamda yapmış olduğumuz literatür taraması, sektörde yer alan işletme, uzman ve derneklerle görüşmeler, verilerin incelenmesi gibi araştırmalar neticesinde birtakım bulgulara ulaşılmıştır. Bu bulgulara ilişkin bilgiler Ek-1'de gösterilmiştir.

Firmanın dış çevre analizinden sonra maddi olan ve maddi olmayan varlıklar ile örgütsel kapasiteye ilişkin analizler yapılmıştır. Firmanın misyon ve vizyonu ile stratejik amaçlarına yön verecek olan güçlü ve zayıf yönlerin analizine ilişkin verilerin toplanmasını içeren bu süreç, Türksan Alüminyum A.Ş.'de yaklaşık olarak 1 ay sürmüştür. Bu kapsamda literatür taraması, firma yetkilileriyle, yöneticileriyle ve çalışanlarıyla görüşmeler ve toplantılar, firma yöneticileri ve çalışanlarına yapılan anketler, bölgede yaşayan ve sektörde tanınmış kişilerle görüşmeler, firmadan toplanan verilerin analizi gibi araştırmalar neticesinde elde edilen bulgulara ilişkin bilgiler Ek-2'de gösterilmiştir.

Stratejik analiz aşamasında iç ve dış çevreye ilişkin durum analizleri tamamlandıktan sonra bilgiler, durum belirleme matrislerine dönüştürülmüştür. Bu aşamada en sık kullanılan yöntem olan SWOT analizinden yararlanılmıştır. Türksan Alüminyum A.Ş. için hazırladığımız SWOT Matrisi Tablo-3.18'de gösterilmiştir.

Tablo-3.18: Türksan Alüminyum A.Ş.'nin SWOT Matrisi

<u>GÜÇLÜ YÖNLER</u>	<u>ZAYIF YÖNLER</u>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Firmanın 13 yıldır aynı yerde yerleşik olması. ▪ Firma yöneticilerinin ortalama 15 yıllık deneyimi. ▪ İnsan kaynağı temininde bölgede sıkıntı yok. ▪ Değişim ve gelişimi arzulayan bir yönetim kademesinin varlığı. ▪ Üretimde makineleşmeye doğru yönelim. ▪ Müşteri talepleri doğrultusunda çok hızlı yeni ürün üretebilme yeteneği. ▪ Firmaya ait diğer üretim alanı olan kollektör üretiminde, alüminyum profillerin kullanılması. Böylece alüminyum profil üretiminin %70'inin müşterisinin hazır olması. ▪ Firmanın alacak tahsil süresi sektör ortalamasından daha iyi bir konumdadır. ▪ Cari dönemin ilk 9 aylık satışları, önceki yılın (2009) satış rakamını yakalamış durumda. ▪ Firmanın mevcut müşterileri üzerindeki imajı iyi. ▪ Bölgede ulaşım sıkıntısı yok. ▪ Bugüne dek tedarikçilerle ilgili herhangi bir problem çıkmamış ve tedarikçi firmalar vadeli satış yapıyorlar. ▪ Firmada orta yaş grubu bir yönetici ve çalışan profili var. ▪ İstihdam stratejilerinde son yıllarda genç personele yönelimin olması. ▪ İstekli, gönüllü, değişime açık bir üst yönetim. ▪ Cari yılda firmanın kâra geçmesi. ▪ Firmanın bankalara olan borçlarını düzenli ödemesi ve böylece kredibilitesinin yüksekliği. ▪ Uzun vadeli borçlar son yıl yaklaşık 2 kat düşmüş. ▪ Yıllar itibariyle firmada satışların maliyetlerinde satışlara oranla reel anlamda düşme var. ▪ Firmanın son yıllardaki sabit müşteri oranında artış görünmektedir. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bölgede kalifiye personel ve yönetici sıkıntısı var. ▪ Sektörel ve fiyatlarla ilgili projeksiyonların yapılmasında zorluklar var. ▪ Bilgi teknolojilerine yatırım yapılmamış. ▪ Firmada yabancı dil bilen personel yok. ▪ %20 fire oranı oldukça yüksek. ▪ Bölgedeki lojistik olanakları problemlili ve pahalı. ▪ Bütçeleme bilincinin yerleşmemiş olması. ▪ Eğitime çok önem verilmemiş olması. ▪ Performans ölçme ve değerlendirmenin yapılmıyor olması. ▪ Karar alma ve uygulama süreçlerinde tek bir kişiye bağımlılık. ▪ Organizasyon yapısında sorunlar olması. ▪ İnsan kaynaklarının etkin kullanımına ilişkin herhangi bir girişimin olmaması. ▪ Firmada ar-ge fonksiyonunun olmaması. ▪ Firmada bölümler arası iletişim problemi var ve koordinasyon zayıf. ▪ Firmanın cari oranı oldukça düşük. ▪ Firmanın stok devir süresi, finansal kaldıraç, net kâr marjı, aktif kârlılık oranı ve özsermaye kârlılık oranı sektör ortalamalarının altında. ▪ Firmada faaliyet giderleri ve kambiyo zararları aşırı yüksek. ▪ Firmada son 3 yıl zarar edilmiş. ▪ Kısa vadeli borçlar son yıl yaklaşık 2 kat artmış. ▪ İşgücü devri oldukça yüksek (Ortalama çalışma süresi 1 yıldan az). ▪ Makineler periyodik olarak bakıma alınmıyor. ▪ Stok takip sistemi yok ve üretim süreçleri kayıt altına alınmıyor. Stok politikası gözden geçirilmeli. ▪ Üretimde aylar itibariyle önemli bir kapasite dengesizliği var. Siparişin olduğu bazı yaz dönemlerinde bile finansal sebeplerden dolayı ihtiyacına cevap verilmeyen müşteriler var. ▪ Firmada iş tanımlamaları yapılmamış. ▪ Sipariş alma ve üretime başlama arasında önemli bir zaman farkı var. ▪ Firmada birim üretim başına düşen enerji maliyeti, sektörün yaklaşık iki katı. ▪ Çalışan personel arasında yüksek öğrenime sahip eleman sayısı oldukça az. ▪ Maliyet muhasebesi firmada uygulanmıyor. ▪ Stratejik hedeflerden personelin haberdar olmaması. ▪ Lojistik Seydişehir bölgesinde problemlili. ▪ Hammadde tedarik süresi çok uzun.

<u>FIRSATLAR</u>	<u>TEHDİTLER</u>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Alüminyumun diğer metallere göre önem kazanması. ▪ Alüminyumun en fazla kullanıldığı otomotiv, ulaşım, ambalaj, inşaat, beyaz ve kahverengi eşya tüketiminde son yıllardaki yüksek oranlı artışlar. ▪ Emegın az ve pahalı olduğu ülkeler (örneğin AB, ABD) iyi bir pazar (Sektör emek yoğun üretim yapıyor). ▪ Çin en büyük potansiyel tüketici ülke konumunda. Çin ile siyasi ilişkiler çok iyi. ABD, Japonya ve Almanya gibi alüminyum tüketim devleri ile Türkiye'nin son yıllardaki ılımlı siyasi ilişkileri. ▪ Yıllık tüketim miktarı yurtdışında çok düşük ve yükselmesi bekleniyor. ▪ Alüminyumun çok geniş kullanım alanına sahip olması. ▪ Standartlara uygun üretilen ürünün yurtdışı pazarı hazır. ▪ Firma hammaddeye yakın konumda. ▪ Türkiye'de karayolu ve denizyolu taşımacılığının son yıllardaki gelişimi. ▪ Ülkedeki doğrudan yabancı yatırımları destekleyici ve teşvik edici düzenlemeler. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 2008 Küresel Mali Krizi alüminyuma olan talebi daraltmış ve fiyatları düşürmüştür. Ek olarak sektörde aşırı rekabet var ve fiyatlar düşmekte. Buna rağmen girdi fiyatları sürekli ve düzenli olarak artıyor. ▪ Türkiye'de birincil alüminyum üreten tek bir firma var. ▪ Türkiye'de enerji maliyetleri çok yüksek. ▪ Çin ve Hindistan'da emegın ucuz olması, vasıfsız ve kalitesiz alüminyumla rekabet gücünü azaltıyor. ▪ Döviz paritelerinde yaşanan iniş ve çıkışlar. ▪ Demir-çeliğın kullanımındaki çeşitlilik artışı (İkame ürünlerin baskısı). ▪ Alüminyum dış ticaret açığı sürekli artıyor. ▪ Alüminyum fiyatlarının Londra Metal Borsası'na endeksli olması ve böylece aşırı ve her an değişen alüminyum fiyatları. ▪ Kayıtdışı üretim. ▪ Vasıfsız ve niteliksiz, standartlardan uzak üretimin alüminyum hakkında piyasada olumsuz imaj uyandırması ve böylece tüketicilerde alternatif ürün arayışı ve yönelimi. ▪ Ürünlerin kopyalanması yoluyla sektörde yaşanan haksız rekabet. ▪ Türkiye'de vergi oranları oldukça yüksek. ▪ Kaynakların azalmasına yönelik doğal çevrenin tehditleri (rezervlerin yetersizliği ihtimali). ▪ Uluslar arası standartların katılığı. ▪ Dünya pazarlarındaki rakipler dev boyutlarda ve böylece dış pazarda sürekli artan rekabet. ▪ Dünya alüminyum stoklarında %38,2 oranında artış var (Küresel mali kriz kaynaklı, sektör krizden çok çabuk etkileniyor). ▪ Sektörün alternatif metallerle ilgili ortaya çıkan yeni gelişmelerden çok çabuk etkileniyor olması. ▪ Gelecek vaad eden alüminyum sektörüne yeni girmek isteyen firmaların sayısında beklenen artış ve böylece iç pazarda sürekli artan rekabet. Ayrıca sektöre girişte engel yok ve giriş kolay. ▪ Tedarikçiler çok güçlü ve az sayıda. ▪ Yurtdışındaki rakipler finansal açıdan çok güçlü. ▪ Dünya piyasalarında yaşanan aşırı dalgalanmalar ve sıklaşan Dünya Mali Krizleri.

Türksan Alüminyum A.Ş.'nin güçlü ve zayıf yönleri ile fırsatları ve tehditleri belirlendikten sonra oluşturulan durum belirleme matrisleriyle stratejik analiz süreci son bulmuştur. Başka bir deyişle Türksan Alüminyum A.Ş.'nin yeri analiz edilmiştir. Bundan sonraki aşama stratejik tasarımıdır.

3.4.3.1.2.3. Stratejik Tasarım

Stratejik tasarım aşamasında firmanın misyonu, vizyonu, ilkeleri, stratejik amaç ve hedefleri belirlenmiştir. Firma çalışanları, paydaşları ve uzmanlarla yapılan görüşme, toplantı ve yazışmaların ardından ortaya konulan stratejik tasarıma ilişkin bilgiler aşağıdadır:

Firmanın Misyonu: İlkelerimizden ödün vermeden ve kaynakları etkin kullanarak müşteri beklentilerini toplam kalite ve müşteri memnuniyeti esasları doğrultusunda ön plana alan bir anlayışla karşılamak, böylece istikrarlı bir gelişim ivmesi içinde sürekli gelişim ve büyüme prensipleriyle uluslar arası standartlarda üretim yapmak ve dış pazarlara açılarak iç pazarlarda Türkiye'nin önde gelen firmaları arasında yer almaktır.

Firmanın Vizyonu: Sektördeki tüm çalışanların çalışmayı ve herkesin sahip olmayı istediği, alüminyum profil üretiminde dünya çapında itibar gören saygın bir firma olmak.

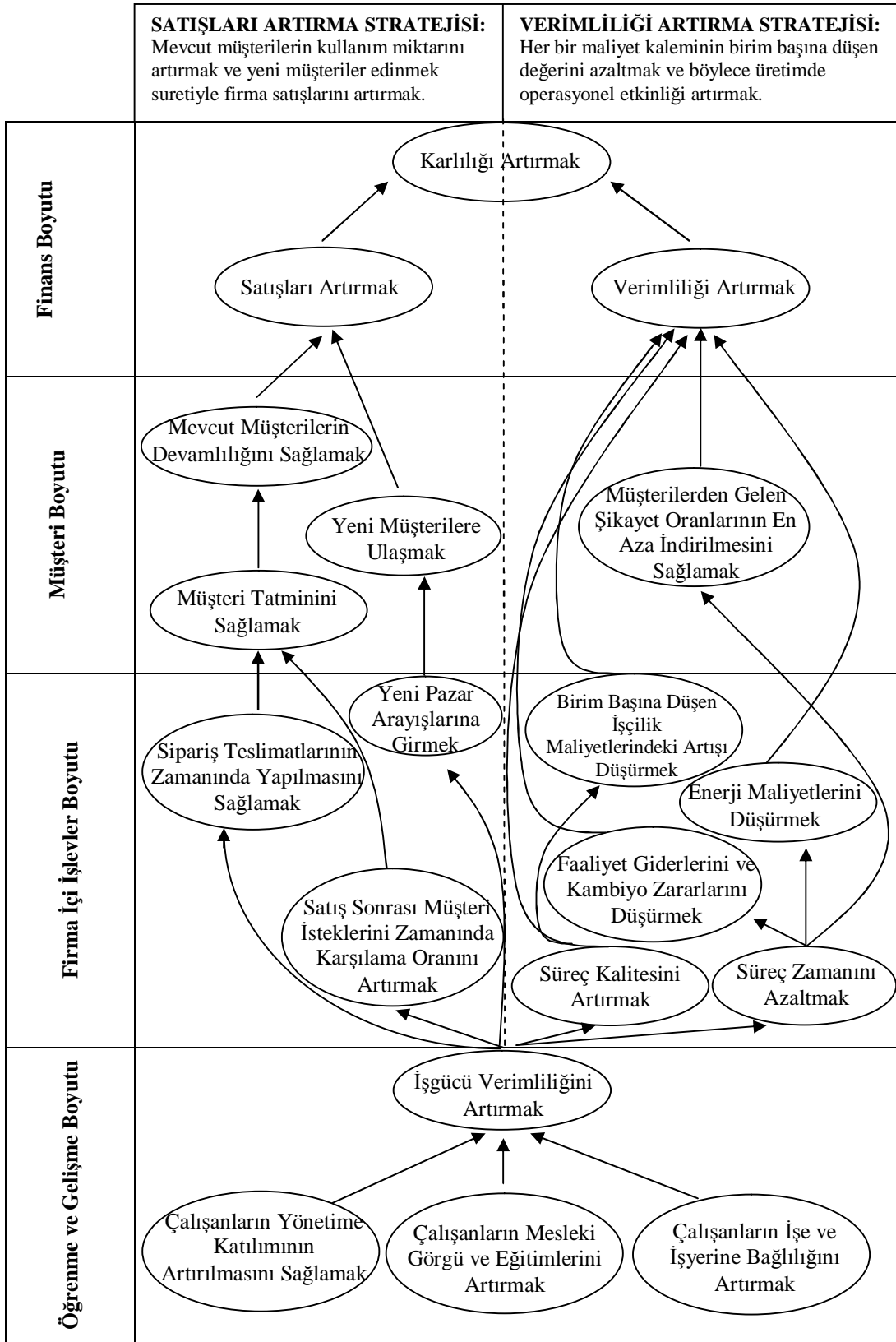
Firmanın İlkeleri:

- Yüzde yüz iç ve dış müşteri memnuniyeti anlayışıyla hareket etmek.
- En yüksek verimlilikte ve düşük maliyette kaliteli üretim yapmak.
- Çağdaş yönetim tekniklerini kullanmak.
- Performans gelişimini ön plana almak.
- Çevreye ve insana karşı hassas ve duyarlı olmak.
- Genç ve dinamik bir ekiple çalışmak.
- İnsan odaklı olmak.
- Adil, dürüst, güvenilir, şeffaf ve sorumluluk duygusuna sahip olmak.
- İş ahlakını ön planda tutmak.
- Kaynakları etkin kullanmak.
- Sürekli gelişmek.
- Katılımcı olmak.
- Kalite anlayışını tüm firmaya yayabilmek ve toplam kalite anlayışına sahip olmak.
- Çalışanların bireysel ve mesleki eğitimini ön planda tutmak.

Firmanın Stratejik Amaç ve Hedefleri: Firmanın stratejik amaç ve hedeflerini tespit etmeden önce model bütçe tipinde kullanılacak olan BSK boyutlarının tespiti yapılmıştır. BSK boyutlarının dağılımında Kaplan ve Norton'un önerdiği dört boyut (finans, müşteri, firma içi işlevler, öğrenme ve gelişme) kullanılmıştır. Bu boyutlar belirlendikten sonra neden-sonuç ilişkilerini içeren strateji haritası yardımıyla stratejik amaçlar oluşturulmuştur. Böylece neden-sonuç ilişkisi içinde olmayan stratejik amaçlar kapsam dışı bırakılmıştır. Strateji haritası yardımıyla oluşturulan stratejik amaçlar belirlendikten sonra her bir amaca ait stratejik hedefler tespit edilmiştir.

Şekil 3.5'de Türksan Alüminyum A.Ş. için oluşturduğumuz stratejik amaçları içeren ve bu amaçlar arasındaki neden-sonuç ilişkilerini gösteren strateji haritasına yer verilmiştir.

Şekil-3.5: Türksan Alüminyum A.Ş. Strateji Haritası



Türksan Alüminyum A.Ş.'nin stratejik amaçlarına ilişkin stratejik hedefleri tespit edilmiş ve Tablo-3.19'da gösterilmiştir.

Tablo-3.19: Türksan Alüminyum A.Ş. Stratejik Amaç ve Hedefleri

BOYUT	STRATEJİK AMAÇ	STRATEJİK HEDEF
FİNANSAL	SA. F1: Kârlılığı artırmak.	SH. F1.1: Firmanın kârlılığını, mevcut durumdan daha yükseğe çıkarmak.
	SA. F2: Satışları artırmak.	SH. F2.1: Her yıl satışları tam kapasitede üretime eşitlemek.
		SH. F2.2: Aylar itibarıyla üretimdeki kapasite dalgalanmalarını önlemek.
SA. F3: Verimliliği artırmak.	SH. F3.1: 2015 yılı sonuna kadar firma verimliliğini %95'e çıkarmak.	
MÜŞTERİLER	SA. M1: Mevcut müşterilerin devamlılığını sağlamak.	SH. M1.1: Her yıl mevcut müşterilerin tümüyle yeniden çalışmış olmak.
	SA. M2: Yeni müşterilere ulaşmak.	SH. M2.1: Her yıl müşteri portföyümüze 5 yeni müşteri eklemek.
		SH. M2.2: Her yıl en az 2 ulusal fuara stand açarak katılmak.
		SH. M2.3: Her yıl en az 1 uluslararası fuara stand açarak katılmak.
	SA. M3: Müşteri tatminini sağlamak.	SH. M3.1: Müşterilerin yıllık ziyaret sıklığını artırmak.
SH. M3.2: Müşteri veritabanının oluşturulmasını sağlamak.		
SA. M4: Müşterilerden gelen şikayet oranlarının en aza indirilmesini sağlamak.	SH. M4.1: Her müşteriye firmamızla ve çalışanlarımızla ilgili görüşlerini içeren anketler düzenlemek.	
FİRMA İÇİ İŞLEMLER	SA. İ1: Sipariş teslimatlarının zamanında yapılmasını sağlamak.	SH. İ1.1: Siparişlerin müşteriye ortalama teslim süresini 5 güne düşürmek.
	SA. İ2: Yeni pazar arayışlarına girmek.	SH. İ2.1: Firma için her yıl yeni bir pazar bulmak.
	SA. İ3: Satış sonrası müşteri isteklerini zamanında karşılama oranını artırmak.	SH. İ3.1: Satış sonrası müşteri isteklerine 1 gün içinde cevap vermek.
		SH. İ3.2: Satış sonrası müşteri isteklerini 5 gün içinde yerine getirmek.
	SA. İ4: Birim başına düşen işçilik maliyetlerindeki artışı düşürmek.	SH. İ4.1: Birim başına düşen işçilik maliyetlerinin en fazla %10 oranında artmasını sağlamak.
	SA. İ5: Enerji maliyetlerini düşürmek.	SH. İ5.1: Birim başına düşen enerji maliyetlerini mevcut oranın altında tutmak.
SA. İ6: Faaliyet giderlerini ve kambiyo zararlarını düşürmek.	SH. İ6.1: Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin brüt satışlara oranını mevcut oranın altına düşürmek.	

		SH. İ6.2: Genel yönetim giderlerinin brüt satışlara oranını mevcut oran olan %12'nin altında tutmak.	
		SH. İ6.3: Firmanın aşırı yüksek olan kambiyo zararlarının ortadan kalkmasını sağlamak.	
	SA. İ7: Süreç kalitesini artırmak.	SH. İ7.1: Firmada stok takip sistemi geliştirmek.	
		SH. İ7.2: Firmada toplam kalite yönetimi uygulamasını yerleştirmek.	
		SH. İ7.3: İş akış şemaları ve iş tanımlarını oluşturmak.	
	SA. İ8: Süreç zamanını azaltmak.	SH. İ8.1: Billet ocağında 5 dk süren ısınma işlemini kısaltmak.	
		SH. İ8.2: Ekstrüzyon pres makinesinde 6 dk süren şekil verme işlemini kısaltmak.	
		SH. İ8.3: Ortalama hammadde tedarik sürecini 3 güne düşürmek.	
ÖĞRENME VE GELİŞME	SA. Ö1: İşgücü verimliliğini artırmak.	SH. Ö1.1: Ortalama işgücü verimlilik oranını 5 yıl içinde %95'e ulaştırmak.	
	SA. Ö2: Çalışanların yönetime katılımının artırılmasını sağlamak.	SH. Ö2.1: Firmada çalışanların, üretim ve yönetimle ilgili her yıl en az 10 öneri sunmuş olmasını sağlamak.	
		SH. Ö2.2: Firmada çalışanlarla aylık rutin beyin fırtınası toplantıları düzenlemek.	
		SH. Ö2.3: Firmada ar-ge kurulu oluşturmak.	
		SH. Ö2.4: Yükseköğrenim tahsilli çalışan sayısının toplam çalışanlara oranını 2015 yılı sonuna kadar %30'a çıkarmak.	
	SA. Ö3: Çalışanların mesleki görgü ve eğitimlerini artırmak.	SH. Ö3.1: Çalışan yönetici personelin her birini her yıl en az 1 kez uluslararası fuarlara göndermek.	
		SH. Ö3.2: Çalışan yönetici personelin her birini her yıl en az 3 kez ulusal fuarlara göndermek.	
		SH. Ö3.3: İdari personelin maliyet muhasebesi ve bütçeleme konusunda eğitim almalarını sağlamak.	
	SA. Ö4: Çalışanların işe ve işyerine bağlılığını artırmak.	SH. Ö4.1: Çalışanların memnuniyetini ve tatmin düzeyini yükseltmek.	
		SH. Ö4.2: Çalışanlarla ilgili ödül ve performans ilişkisini kurmak.	
	- SA: Stratejik Amaç, SH: Stratejik Hedef. - F: Finans Boyutu, M: Müşteriler Boyutu, İ: Firma İçi İşlevler Boyutu, Ö: Öğrenme ve Gelişme Boyutu. - Notasyonların okunmasına şöyle bir örnek verelim: SH. F1.1: Bir nolu finansal stratejik amacın 1 nolu stratejik hedefi.		

Firmada stratejik amaç ve hedeflerin tespitinden sonra stratejik plan sürecinin son aşaması olan değerlendirme ve sunuma sıra gelmiştir.

3.4.3.1.2.4. Değerlendirme ve Sunum

Hazırlanmış olan stratejik planın değerlendirilmesi için genel müdür, genel müdür yardımcısı ve bölüm yöneticileri bir araya gelerek toplantı yapılmıştır. Burada tespit edilen birkaç uyumsuzluk hızlıca giderilmiş ve bu şekilde oluşturulan stratejik planın son hali rapor haline getirilerek genel müdür tarafından yönetim kuruluna

sunulmuştur. Hazırladığı şekliyle yönetim kurulunda kabul edilen stratejik plan, genel müdür tarafından imzalanarak tüm firma bölümlerine gönderilmiştir.

3.4.3.1.3. Performans Programlama

Beş aşamada oluşturulan performans programlama, bütçe ile performans ilişkisinin kurulacağı aşamadır. Sırasıyla öncelikli stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesi, performans hedeflerinin belirlenmesi, faaliyet ve projelerin belirlenmesi, kaynak ihtiyacının belirlenmesi ve performans ölçüt/göstergelerinin belirlenmesi işlemleri gerçekleştirilmiştir. Bu doğrultuda Türksan Alüminyum A.Ş.'de tüm bölümlere ait performans programları ayrı ayrı oluşturulmuş ve sonrasında, Şekil 3.6'da görüldüğü gibi, konsolide edilerek firmanın performans programına ulaşılmıştır. Bu bölümde performans programlama süreçlerinde sırasıyla yapılan işlemler genel hatlarıyla açıklandıktan sonra oluşturulan firma performans programının son hali verilmiştir.

3.4.3.1.3.1. Öncelikli Stratejik Amaç ve Hedeflerin Belirlenmesi

Her firmada olduğu gibi Türksan Alüminyum A.Ş.'de de kaynaklar sınırlıdır. Bu nedenle arzu edilen tüm stratejik amaç ve hedeflerin eksiksiz şekilde gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Bu doğrultuda, stratejik amaç ve hedefler arasından stratejilerle uyumlu önceliklendirme yapılmalıdır. Ancak oluşturduğumuz modelde her bir strateji arasındaki bağlantı strateji haritası yardımıyla ve kaynak yapısı dikkate alınarak oluşturulduğundan dolayı stratejiler arasında önceliklendirme yapılmasına gerek duyulmamıştır. Ancak ihtiyaç duyulursa (aşırı kaynak gereksinimi gibi) bu aşamada stratejik amaç ve hedefler arasında önceliklendirme yapılabilir.

3.4.3.1.3.2. Performans Hedeflerinin Belirlenmesi

Önceki bölümde belirlenmiş olan stratejik amaç ve hedeflere ulaşabilmek için ilk mali dönem içerisinde yapılması gerekenler tanımlanmıştır. Önümüzdeki bir yıl içerisinde (2011 içinde) yapılması gerekenlerin kararlaştırıldığı bu aşamada elde edilen veriler yine Şekil-3.6'da PH notasyonu ile tüm stratejik hedeflerle birlikte sunulmuştur.

3.4.3.1.3.3. Faaliyet ve Projelerin Belirlenmesi

Öncelikli stratejik amaç ve hedeflere ulaşabilmek için yapılacak olan faaliyet ve projeler belirlenerek, Türksan Alüminyum A.Ş. için 3 yıllık bir dönem için belirlemiş olduğumuz bilgiler yine Şekil-3.6'da ve tüm performans hedefleriyle birlikte FP notasyonu ile yer almıştır.

3.4.3.1.3.4. Kaynak İhtiyacının Belirlenmesi

Bir önceki aşamada belirlenmiş olan faaliyet ve projelere ilişkin muhtemel kaynak ihtiyacı burada belirlenmiştir. Bu aşamada firmanın faaliyet ve projeleri, üç yıllık kaynak ihtiyaçlarıyla ilişkilendirilmiştir. Bununla her bir stratejinin maliyetini ölçmek ve böylece stratejilerin fayda-maliyet ilişkisini kurmak amaçlanmaktadır. Türksan Alüminyum A.Ş. için belirlemiş olduğumuz faaliyet ve projelerin kaynak ihtiyaçları da şekilde verilmiştir.

3.4.3.1.3.5. Performans Ölçüt/Göstergelerinin Belirlenmesi

Firmada hazırlanan performans programının son aşaması, performans ölçüt/göstergelerinin belirlenmesidir. Türksan Alüminyum A.Ş.'nin stratejik amaç ve hedeflerine ne derece ulaşılabildiğini görmede kullanılacak olan bu ölçüt/göstergeler, Şekil-3.6'da ve PÖG notasyonu ile her performans hedefi için gösterilmiştir.

Şekil-3.6: Türksan Alüminyum A.Ş. 2011 Mali Yılı Performans Programı

TÜRKSAN ALÜMİNYUM A.Ş. 2011 MALİ YILI PERFORMANS PROGRAMI						
ÖĞRENME VE GELİŞME BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 4			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. Ö4: Çalışanların işe ve işyerine bağlılığını artırmak.				35.500	35.700	35.900
SH. Ö4.1: Çalışanların memnuniyetini ve tatmin düzeyini yükseltmek.				1.500	1.700	1.900
PH. Ö4.1.1: 2011 yılında çalışanların memnuniyet ve tatmin oranını %90'a çıkarmak.				1.500	1.700	1.900
PÖG. Ö4.1.1.1: Çalışan memnuniyeti ve tatmin düzeyi anketi ortalama sonucu.			-	0,90	0,95	0,97
PÖG. Ö4.1.1.2: İşgücü yıllık devir oranı (Yıl içinde işten ayrılan personelin toplam çalışan sayısına oranı).			0,20	0,06	0,055	0,05
PÖG. Ö4.1.1.3: Düzenlenen yemek sayısı.			0	2	2	2
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. Ö4.1.1.1.1: Her yıl tüm çalışanlara düzenli olarak memnuniyet ve tatmin düzeyi anketi uygulamak.	Aralık 2011-12-13	Pazarlama	-	500	600	700
FP. Ö4.1.1.1.2: Tüm çalışanların katıldığı yılda iki kez yemek düzenlemek.	Mayıs-Eylül 2011-12-13	Pazarlama	-	1.000	1.100	1.200
SH. Ö4.2: Çalışanlarla ilgili ödül ve performans ilişkisini kurmak.				34.000	34.000	34.000
PH. Ö4.2.1: 2011 yılında performans esaslı bütçenin etkin şekilde uygulanmasını sağlamak.				34.000	34.000	34.000
PÖG. Ö4.2.1.1: Çalışanlara performansa uygun şekilde dağıtılmış prim miktarı (TL).				34.000	34.000	34.000
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. Ö4.2.1.1.1: 2011 yılında BSK entegre edilmiş PEB çalışmasını uygulayarak çalışanlara her yılın uygulama sonuçlarına göre prim dağıtmak.	Aralık 2011-12-13	Finansman / İnsan Kaynakları / Pazarlama	-	34.000	34.000	34.000
ÖĞRENME VE GELİŞME BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 3			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. Ö3: Çalışanların mesleki görgü ve eğitimlerini artırmak.				33.000	36.100	39.700
SH. Ö3.1: Çalışan yönetici personelin her birini her yıl en az 1 kez uluslararası fuarlara göndermek.				12.000	13.000	14.500
PH. Ö3.1.1: 2011 yılında yönetici personelin her birini 1 kez uluslararası fuara göndermek.				12.000	13.000	14.500
PÖG. Ö3.1.1.1: Yıl boyunca uluslararası fuara katılan yönetici personel sayısı.			0	6	7	8
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. Ö3.1.1.1.1: Yönetici personeli her yıl 1 kez uluslararası fuara göndermek.	Nisan-Eylül 2011-12-13	Finansman / Pazarlama	-	12.000	13.000	14.500

SH. Ö3.2: Çalışan yönetici personelin her birini her yıl en az 3 kez ulusal fuarlara göndermek.				15.000	16.500	18.000
PH. Ö3.2.1: 2011 yılında yönetici personelin her birini 3 kez ulusal fuarlara göndermek.				15.000	16.500	18.000
PÖG. Ö3.2.1.1: Yıl boyunca yönetici personelin ulusal fuara katılma sayısı.				18	18	18
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. Ö3.2.1.1.1: Yönetici personeli her yıl 3 kez ulusal fuara göndermek.	Ocak-Nisan-Ekim 2011-12-13	Finansman / Pazarlama	-	15.000	16.500	18.000
SH. Ö3.3: İdari personelin maliyet muhasebesi ve bütçeleme konusunda eğitim almalarını sağlamak.				6.000	6.600	7.200
PH. Ö3.3.1: 2011 yılında yönetici personelin maliyet muhasebesi ve bütçeleme konularında en az 2'şer saat eğitim almalarını sağlamak.				6.000	6.600	7.200
PÖG. Ö3.3.1.1: Maliyet muhasebesi konusunda yönetici başına düşen ortalama eğitim saati.			0	10	10	10
PÖG. Ö3.3.1.2: Maliyet muhasebesiyle ilgili eğitim alan yönetici sayısı.			0	7	8	9
PÖG. Ö3.3.1.3: Bütçeleme konusunda yönetici başına düşen ortalama eğitim saati.			0	10	10	10
PÖG. Ö3.3.1.4: Bütçelemeyle ilgili eğitim alan yönetici sayısı.			0	7	8	9
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. Ö3.3.1.1.1: Maliyet muhasebesiyle ilgili yöneticilerin eğitim almalarını sağlamak.	Temmuz-Eylül 2011-12-13	İnsan Kaynakları	-	3.000	3.300	3.600
FP. Ö3.3.1.1.2: Bütçelemeyle ilgili yöneticilerin eğitim almalarını sağlamak.	Ekim-Aralık 2011-12-13	İnsan Kaynakları	-	3.000	3.300	3.600
ÖĞRENME VE GELİŞME BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 2			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. Ö2: Çalışanların yönetime katılımının artırılmasını sağlamak.				5.000	5.000	5.000
SH. Ö2.1: Firmada çalışanların, üretim ve yönetimle ilgili her yıl en az 10 öneri sunmuş olmasını sağlamak.				5.000	5.000	5.000
PH. Ö2.1.1: 2011 yılında çalışanların üretim ve yönetimle ilgili en az 10 öneri sunmuş olması.				5.000	5.000	5.000
PÖG. Ö2.1.1.1: Çalışanların süreçlerle ilgili öneri sayısı.			0	>10	>10	>10
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. Ö2.1.1.1.1: Uygulamaya konulan her öneri için çalışanlara prim ödemek.	Aralık 2011-12-13	Pazarlama / İnsan Kaynakları	-	5.000	5.000	5.000
SH. Ö2.2: Firmada çalışanlarla aylık rutin beyin fırtınası toplantıları düzenlemek.				-	-	-
PH. Ö2.2.1: 2011 yılında tüm çalışanların katıldığı 12 beyin fırtınası toplantısı düzenlemek.				-	-	-
PÖG. Ö2.2.1.1: Çalışanların bir yılda katıldığı beyin fırtınası toplantı sayısı.			0	12	12	12
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. Ö2.2.1.1.1: Her ay düzenli olarak beyin fırtınası toplantısı düzenlemek.	Tüm aylar	Pazarlama / Üretim	-	-	-	-

	2011-12-13	/ İnsan Kaynakları				
SH. Ö2.3: Firmada ar-ge kurulu oluşturmak.				-	-	-
PH. Ö2.3.1: 2011 yılında ar-ge kurulunun oluşmasını sağlamak.				-	-	-
PÖG. Ö2.3.1.1: Firmada ar-ge kurulu çalışan sayısı.			0	6	6	6
PÖG. Ö2.3.1.2: Ar-ge kurulu yıllık toplantı sayısı.			0	3	3	3
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. Ö2.3.1.1.1: 2011 yılında ar-ge kurulunu oluşturmak ve her yıl düzenli toplantı yapmalarını sağlamak.	Nisan-Ağustos-Aralık 2011-12-13	Finansman / Üretim	-	-	-	-
SH. Ö2.4: Yükseköğrenim tahsilli çalışan sayısının toplam çalışanlara oranını 2015 yılı sonuna kadar %30'a çıkarmak.				-	-	-
PH. Ö2.4.1: 2011 yılında yükseköğrenim tahsilli çalışan sayısının toplam çalışanlara oranını %15'e çıkarmak.				-	-	-
PÖG. Ö2.4.1.1: Yükseköğrenim tahsilli çalışan sayısı.			5	6	7	7
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. Ö2.4.1.1.1: Yükseköğrenim tahsilli yeni çalışanlar istihdam etmek (2011'de 1, 2012'de 1 kişi; yabancı dil bilen personel alımı yükseköğrenim tahsilli kişiler arasından seçilecek. Bkz. FP. İ2.1.1.1.1).	Ocak 2011-12	Pazarlama / İnsan Kaynakları	-	-	-	-
ÖĞRENME VE GELİŞME BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 1			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. Ö1: İşgücü verimliliğini artırmak.				74.500	76.800	80.600
SH. Ö1.1: Ortalama işgücü verimlilik oranını 5 yıl içinde %95'e ulaştırmak.				74.500	76.800	80.600
PH. Ö1.1.1: 2011 yılında emeğin verimlilik oranını %85'e ulaştırmak.				74.500	76.800	80.600
PÖG. Ö1.1.1.1: Emeğin verimlilik oranı.			0,80	0,85	0,90	0,92
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. Ö1.1.1.1.1: 2011'de iki ana üretim hattındaki fireleri ayırtırmak için iki farklı bölüm oluşturmak.	Nisan 2011	Pazarlama / Üretim / İnsan Kaynakları	-	1.000	-	-
FİRMA İÇİ İŞLEVLER BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 8			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. İ8: Süreç zamanını azaltmak.				82.500	85.800	90.600
SH. İ8.1: Billet ocağında 5 dk süren ısınma işlemini kısaltmak.				4.000	4.500	5.000
PH. İ8.1.1: 2011 yılında billet ocağında ısınma işlemi süresini 4 dk'ya indirmek.				4.000	4.500	5.000
PÖG. İ8.1.1.1: Billet ocağı ısınma işlemi süresi (dk).			5	4	4	4

Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ8.1.1.1.1: Billet ocağının yıl içinde 2 kez periyodik bakıma alınması.	Ocak-Temmuz 2011-12-13	Üretim		4.000	4.500	5.000
SH. İ8.2: Ekstrüzyon pres makinesinde 6 dk süren şekil verme işlemini kısaltmak.				4.000	4.500	5.000
PH. İ8.2.1: 2011 yılında pres makinesinde şekil verme işlemi süresini 5 dk'ya indirmek.				4.000	4.500	5.000
PÖG. İ8.2.1.1: Pres makinesi şekil verme işlemi süresi (dk).			6	5	5	5
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ8.2.1.1.1: Pres makinesinin yıl içinde 2 kez periyodik bakıma alınması.	Ocak-Temmuz 2011-12-13	Üretim		4.000	4.500	5.000
SH. İ8.3: Ortalama hammadde tedarik süresini 3 güne düşürmek.				-	-	-
PH. İ8.3.1: 2011 yılında ortalama hammadde tedarik süresini 3 güne düşürmek.				-	-	-
PÖG. İ8.3.1.1: Ortalama hammadde tedarik süresi (gün).			5-7	3	3	3
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ8.3.1.1.1: Alternatif tedarikçilerden hammadde temin etmek.	Tüm aylar 2011-12-13	Pazarlama / Üretim	-	-	-	-
FİRMA İÇİ İŞLEMLER BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 7			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. İ7: Süreç kalitesini artırmak.				90.500	88.000	93.100
SH. İ7.1: Firmada stok takip sistemi geliştirmek.				6.000	-	-
PH. İ7.1.1: 2011 yılında bilgi teknolojilerine dayalı stok takibi yapabilecek sistem geliştirmek.				6.000	-	-
PÖG. İ7.1.1.1: Kullanılan stok takip sistemi sayısı.			0	1	1	1
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ7.1.1.1.1: 2011 yılında stok takibi yapabilecek bilgisayar programı satın almak.	Ocak 2011	Pazarlama	-	6.000	-	-
SH. İ7.2: Firmada toplam kalite yönetimi uygulamasını yerleştirmek.				2.000	2.200	2.500
PH. İ7.2.1: 2011 yılında Toplam Kalite Yönetimi bilincinin firmada oluşmasını sağlamak.				2.000	2.200	2.500
PÖG. İ7.2.1.1: Personel başına düşen Toplam Kalite Yönetimi eğitimi saati.			0	5	5	5
PÖG. İ7.2.1.2: Akredite edilmiş belge sayısı.			0	1	1	1
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ7.2.1.1.1: Organizasyon şeması oluşturmak.	Ocak 2011	İnsan Kaynakları	-	-	-	-
FP. İ7.2.1.1.2: Personelin Toplam Kalite Yönetimi eğitimleri almalarını sağlamak.	Ocak-Nisan 2011-12-13	İnsan Kaynakları	-	2.000	2.200	2.500

FP. İ7.2.1.1.3: ISO 9001 Belgelendirme çalışmalarını başlatmak.	Tüm aylar 2011	İnsan Kaynakları	-	-	-	-
SH. İ7.3: İş akış şemaları ve iş tanımlarını oluşturmak.				-	-	-
PH. İ7.3.1: 2011 yılında üretim hattının tüm süreçlerindeki iş akış şemaları ve iş tanımlarını oluşturmak.				-	-	-
PÖG. İ7.3.1.1: Oluşturulan iş tanımı sayısı.			0	20	-	-
PÖG. İ7.3.1.2: Oluşturulan iş akış şeması sayısı.			0	6	-	-
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ7.3.1.1.1: 2011 yılında iş akış şemaları ve iş tanımlarını oluşturmak.	Ocak-Mart 2011	İnsan Kaynakları	-	-	-	-
FİRMA İÇİ İŞLEVLER BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 6			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. İ6: Faaliyet giderlerini ve kambiyo zararlarını düşürmek.				-	-	-
SH. İ6.1: Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin brüt satışlara oranını mevcut oranın altına düşürmek.				-	-	-
PH. İ6.1.1: 2011 yılında pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin brüt satışlara oranını %10'un altında tutmak.				-	-	-
PÖG. İ6.1.1.1: Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin brüt satışlara oranı (%).			10	6,4	7,3	7,8
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ6.1.1.1.1: Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerini düzenli olarak kontrol etmek.	Tüm aylar 2011-12-13	Pazarlama	-	-	-	-
SH. İ6.2: Genel yönetim giderlerinin brüt satışlara oranını mevcut oran olan %12'nin altında tutmak.				-	-	-
PH. İ6.2.1: 2011 yılında genel yönetim giderlerinin brüt satışlara oranını %9'a düşürmek.				-	-	-
PÖG. İ6.2.1.1: Genel yönetim giderlerinin brüt satışlara oranı (%).			12	9	9,7	10,6
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ6.2.1.1.1: Genel yönetim giderlerini düzenli olarak kontrol etmek.	Tüm aylar 2011-12-13	Finans	-	-	-	-
SH. İ6.3: Firmanın aşırı yüksek olan kambiyo zararlarının ortadan kalkmasını sağlamak.				-	-	-
PH. İ6.3.1: 2011 yılı sonuna kadar firmada kambiyo zararlarının ortadan kalkmasını sağlamak.				-	-	-
PÖG. İ6.3.1.1: Kambiyo zararının toplamı (TL).			47.511	0	0	0
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ6.3.1.1.1: 2011 yılında dövizle yapılan satışlar, günlük kurlar üzerinden yapılacak. TL'ye çevrilecek.	Tüm aylar 2011-12-13	Pazarlama	-	-	-	-
FİRMA İÇİ İŞLEVLER BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 5			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. İ5: Enerji maliyetlerini düşürmek.				98.500	91.000	96.100
SH. İ5.1: Birim başına düşen enerji maliyetlerini mevcut oranın altında tutmak.				8.000	3.000	3.000

PH. İ5.1.1: 2011 yılında birim başına düşen enerji maliyetlerini %20 oranında azaltmak.				8.000	3.000	3.000
PÖG. İ5.1.1.1: Birim başına düşen enerji maliyeti (TL/adet) (Toplam enerji maliyeti/Üretim miktarı).			0,80	0,6294	0,6294	0,6294
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ5.1.1.1.1: 2011 yılında her makine ve hizmet birimi için enerji saati uygulamasına geçmek.	Ocak 2011	Üretim	-	5.000	-	-
FP. İ5.1.1.1.2: Enerji alanıyla ilgili problemleri alanları tespit ederek giderilmesi için gerekli önlemleri almak.	Ocak-Mart 2011-12-13	Üretim	-	3.000	3.000	3.000
FİRMA İÇİ İŞLEVLER BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 4			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. İ4: Birim başına düşen işçilik maliyetlerindeki artışı düşürmek.				98.500	91.000	96.100
SH. İ4.1: Birim başına düşen işçilik maliyetlerinin en fazla % 10 oranında artmasını sağlamak.				-	-	-
PH. İ4.1.1: 2011 yılında birim başına düşen işçilik maliyetlerini % 10 oranında artırmış olmak.				-	-	-
PÖG. İ4.1.1.1: Direkt işçilik saati başına düşen işçilik maliyeti (TL).			0,20	0,225	0,2475	0,2723
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ4.1.1.1.1: Çalışan personelin maaşına % 10 oranında zam yapmak (Faaliyet ve finansal bütçelere yansıtılacaktır. Klasik bütçelerde de % 10'luk maaş artışları yer aldığı için burada tekrar maliyetlendirilmemiştir).	Tüm aylar 2011-12-13	Pazarlama / Finansman	-	-	-	-
FİRMA İÇİ İŞLEVLER BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 3			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. İ3: Satış sonrası müşteri isteklerini zamanında karşılama oranını artırmak.				98.500	91.000	96.100
SH. İ3.1: Satış sonrası müşteri isteklerine 1 gün içinde cevap vermek.				-	-	-
PH. İ3.1.1: Müşteri isteklerine 1 gün içinde cevap verebilecek iletişim sürecini 2011 yılında oluşturmak.				-	-	-
PÖG. İ3.1.1.1: Müşteri isteklerine cevap verilme süresi (gün).			2-3	1	1	1
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ3.1.1.1.1: 2011 yılında firma dışı iletişim planı oluşturmak ve uygulamaya geçmesini sağlamak.	Ocak-Mart 2011	Pazarlama / Üretim	-	-	-	-
SH. İ3.2: Satış sonrası müşteri isteklerini 5 gün içinde yerine getirmek.				-	-	-
PH. İ3.2.1: Müşteri isteklerini ortalama 5 gün içinde yerine getirmeyi 2011 yılı içinde başarmak.				-	-	-
PÖG. İ3.2.1.1: Müşteri isteklerinin yerine getirilme süresi (gün).			10-12	5	5	5
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ3.2.1.1.1: Bkz. SA. İ8	Tüm aylar 2011-12-13	Pazarlama	-	-	-	-

FİRMA İÇİ İŞLEVLER BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 2			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. İ2: Yeni pazar arayışlarına girmek.				130.500	152.800	164.180
SH. İ2.1: Firma için her yıl yeni bir pazar bulmak.				32.000	61.800	68.080
PH. İ2.1.1: 2011'de ülke dışında yeni bir pazar bulabilmek.				32.000	61.800	68.080
PÖG. İ2.1.1.1: Firmanın faaliyet gösterdiği yeni pazar sayısı.			0	1	1	1
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ2.1.1.1.1: Yabancı dil bilen iki personel temin etmek (2011'de bir kişi, 2012'de bir kişi).	Ocak 2011-12	Pazarlama / İnsan Kaynakları	-	24.000	52.800	58.080
FP. İ2.1.1.1.2: Uluslar arası bir pazara bir ay pazarlama ve satış elemanı göndermek.	Temmuz-Eylül 2011-12-13	Pazarlama / İnsan Kaynakları	-	8.000	9.000	10.000
FİRMA İÇİ İŞLEVLER BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 1			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. İ1: Sipariş teslimatlarının zamanında yapılmasını sağlamak.				130.500	152.800	164.180
SH. İ1.1: Siparişlerin müşteriye ortalama teslim süresini 5 güne düşürmek.				-	-	-
PH. İ1.1.1: 2011 yılında siparişlerin müşteriye teslim süresini 8 güne düşürmüş olmak.				-	-	-
PÖG. İ1.1.1.1: Siparişlerin müşteriye ortalama teslim süresi.			12	8	7	6
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. İ1.1.1.1.1: Bkz. SA. İ8	Tüm aylar 2011-12-13	Pazarlama / Üretim	-	-	-	-
MÜŞTERİLER BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 4			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. M4: Müşterilerden gelen şikayet oranlarının en aza indirilmesini sağlamak.				131.000	153.350	164.780
SH. M4.1: Her müşteriye düzenli olarak firmamızla ve çalışanlarımızla ilgili görüşlerini içeren anketler düzenlemek.				500	550	600
PH. M4.1.1: 2011 yılında çalıştığımız tüm firmalara firma ve çalışanlarla ilgili anket düzenlemek.				500	550	600
PÖG. M4.1.1.1: Anket yapılan müşteri sayısı.				29	34	39
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. M4.1.1.1.1: 2011 yılında 24 mevcut ve 5 yeni müşteriye anket düzenlemek.	Ocak-Mart 2011	Pazarlama	-	500	-	-
FP. M4.1.1.1.2: 2012 yılında 29 mevcut ve 5 yeni müşteriye anket düzenlemek.	Ocak-Mart 2012	Pazarlama	-	-	550	-
FP. M4.1.1.1.3: 2013 yılında 34 mevcut ve 5 yeni müşteriye anket düzenlemek.	Ocak-Mart 2013	Pazarlama	-	-	-	600

MÜŞTERİLER BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 3			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. M3: Müşteri tatminini sağlamak.				133.000	155.550	167.280
SH. M3.1: Müşterilerin yıllık ziyaret sıklığını artırmak.				2.000	2.200	2.500
PH. M3.1.1: 2011 yılında her müşteriyi 2 kez ziyaret etmiş olmak.				2.000	2.200	2.500
PÖG. M3.1.1.1: Yıllık müşteri ziyaret sayısı.			2	24	29	34
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. M3.1.1.1.1: 2011 yılında önceden belirlenmiş ruta göre bahar ve yaz mevsimlerinde toplam 12, kış aylarında toplam 12 müşteriyi ziyaret etmek.	Tüm aylar 2011	Pazarlama	-	2.000	-	-
FP. M3.1.1.1.2: 2012 yılında önceden belirlenmiş ruta göre bahar ve yaz mevsimlerinde toplam 14, kış aylarında toplam 15 müşteriyi ziyaret etmek.	Tüm aylar 2012	Pazarlama	-	-	2.200	-
FP. M3.1.1.1.3: 2013 yılında önceden belirlenmiş ruta göre bahar ve yaz mevsimlerinde toplam 16, kış aylarında toplam 18 müşteriyi ziyaret etmek.	Tüm aylar 2013	Pazarlama	-	-	-	2.500
SH. M3.2: Müşteri veritabanının oluşturulmasını sağlamak.				-	-	-
PH. M3.2.1: 2011 yılında mevcut tüm müşterilere ait bilgileri içeren veritabanı oluşturmak.				-	-	-
PÖG. M3.2.1.1: Veritabanına kaydı yapılan müşteri sayısı.			0	29	5	5
PÖG. M3.2.1.2: Veritabanında bilgi güncellemesi yapılan müşteri sayısı.			0	-	29	34
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. M3.2.1.1.1: Veritabanının oluşturulması ve veritabanına mevcut tüm müşterilerin verilerinin girilmesi, yıllar itibariyle güncelleştirilmesi.	Ocak-Mart 2011	Pazarlama	-	-	-	-
MÜŞTERİLER BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 2			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. M2: Yeni müşterilere ulaşmak.				158.000	183.550	198.280
SH. M2.1: Her yıl müşteri portföyümüze 5 yeni müşteri eklemek.				5.000	6.000	7.000
PH. M2.1.1: 2011 yılında mevcut müşteri sayısına 5 yenisini eklemek.				5.000	6.000	7.000
PÖG. M2.1.1.1: Yeni eklenen müşteri sayısı.			0	5	5	5
PÖG. M2.1.1.2: İrtibat kurulan potansiyel müşteri sayısı.			0	50	50	50
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. M2.1.1.1.1: Alüminyum profil ile ilgilenen potansiyel tüketicilere pazarlama ve satış elemanı göndermek.	Tüm aylar 2011-12-13	Pazarlama	-	3.000	3.500	4.000
FP. M2.1.1.1.2: Potansiyel tüketicilere ürün katalogları ulaştırmak.	Ocak-Mart 2011-12-13	Pazarlama	-	2.000	2.500	3.000
SH. M2.2: Her yıl en az 2 ulusal fuara stand açarak katılmak.				10.000	11.000	12.000
PH. M2.2.1: 2011 yılında 2 ulusal fuara stand açmak.				10.000	11.000	12.000

PÖG. M2.2.1.1.1: Firma olarak katılınan ulusal fuar sayısı.			0	2	2	2
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. M2.2.1.1.1: Yıl içerisinde 2 ulusal fuara stand açılacak.	Nisan-Ağustos 2011-12-13	Pazarlama / Üretim	-	10.000	11.000	12.000
SH. M2.3: Her yıl en az 1 uluslar arası fuara stand açarak katılmak.				10.000	11.000	12.000
PH. M2.3.1: 2011 yılında 1 uluslar arası fuara stand açmak.				10.000	11.000	12.000
PÖG. M2.3.1.1.1: Firma olarak katılınan uluslar arası fuar sayısı.			0	1	1	1
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. M2.3.1.1.1: Yıl içerisinde 1 uluslar arası fuara stand açılacak.	Temmuz-Eylül 2011-12-13	Pazarlama / Üretim	-	10.000	11.000	12.000
MÜŞTERİLER BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 1			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. M1: Mevcut müşterilerin devamlılığını sağlamak.				160.000	186.050	201.280
SH. M1.1: Her yıl mevcut müşterilerin tümüyle yeniden çalışmış olmak.				2.000	2.500	3.000
PH. M1.1.1: 2010 yılında çalışılan müşterilerin tümüyle 2011'de de çalışmak.				2.000	2.500	3.000
PÖG. M1.1.1.1: Yıl boyunca çalışılan eski müşteri sayısı.				24	29	34
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. M1.1.1.1.1: Mevcut müşterilere ürün kataloğu göndermek.	Ocak-Mart 2011-12-13	Pazarlama	-	2.000	2.500	3.000
FP. M1.1.1.1.2: Avantajlı fiyat teklifleri sunmak.	Tüm aylar 2011-12-13	Pazarlama	-	-	-	-
FİNANS BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 3			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. F3: Verimliliği arttırmak.				160.000	186.050	201.280
SH. F3.1: 2015 yılı sonuna kadar firma verimliliğini %95'e çıkarmak.				-	-	-
PH. F3.1.1: 2011 yılı verimlilik oranını %85'e çıkarmak.				-	-	-
PÖG. F3.1.1.1: Firmanın verimlilik oranı (%).			80	85	88	91
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. F3.1.1.1.1: Bkz. SA. M4-İ4-İ5-İ6-İ7	-	-	-	-	-	-

FİNANS BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 2			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. F2: Satışları artırmak.				172.246	193.974	204.256
SH. F2.1: Her yıl satışları tam kapasitede üretime eşitlemek.				-	-	-
PH. F2.1.1: 2011 yılı satışlarının 2010 yılına oranla %70 artmasını sağlamak.				-	-	-
PÖG. F2.1.1.1: Firmanın satışlarındaki artış oranı (%).			0	70	0	0
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. F2.1.1.1.1: Hammaddeyi tam kapasiteye ulaşabilecek şekilde temin etmek (DİMM bütçesinde maliyetlendirilecektir).	Tüm aylar 2011-12-13	Pazarlama / Üretim	-	-	-	-
SH. F2.2: Aylar itibarıyla üretimdeki kapasite dalgalanmalarını önlemek.				12.246	7.924	2.976
PH. F2.2.1: 2011 yılında her ay üretimini eşitlemek.				12.246	7.924	2.976
PÖG. F2.2.1.1: Firmanın aylık üretim miktarı (kg)			Her ay 30.090 adet	Her ay 53.333 adet	Her ay 53.333 adet	Her ay 53.333 adet
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. F2.2.1.1.1: Kış aylarında fon ihtiyacını gidererek yaz ayları için stok üretimi yapmak.	Ocak-Nisan 2011-12-13	Finans / Üretim	-	12.246	7.924	2.976
FİNANS BOYUTU STRATEJİK AMAÇ 1			2010	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
SA. F1: Kârlılığı artırmak.				172.246	193.974	204.256
SH. F1.1: Firmanın kârlılığını, mevcut durumdan daha yükseğe çıkarmak.				-	-	-
PH. F1.1.1: 2011 yılı sonuna kadar firmanın kârlılık oranını %52'ye çıkarmak.				-	-	-
PÖG. F1.1.1.1: Firmanın kârlılık oranı (%).			8	52	24	12
Faaliyet/Projeler	İlgili Dönem	Sorumlu Birim(ler)	2010 Kaynak	2011 Hedef	2012 Hedef	2013 Hedef
FP. F1.1.1.1.1: Bkz. tüm stratejik amaçlar	Tüm aylar 2011-12-13	Tüm Birimler	-	-	-	-
- SA: Stratejik Amaç, SH: Stratejik Hedef, PH: Performans Hedefi, PÖG: Performans Ölçütü/Göstergesi, FP: Faaliyet ve/veya Proje. - F: Finans Boyutu, M: Müşteriler Boyutu, İ: Firma İçi İşlevler Boyutu, Ö: Öğrenme ve Gelişme Boyutu. - Notasyonların okunmasına şöyle bir örnek verelim: FP. Ö4.2.1.1.1: 4 nolu öğrenme ve gelişme boyutuna ait stratejik amacın 2 nolu stratejik hedefine ait 1 nolu performans hedefinin 1 nolu faaliyet-projesi.						

Firmada PEB hazırlandıktan sonra faaliyet ve finansal bütçeler üzerindeki yansımalarına sıra gelmiştir.

3.4.3.1.4. Faaliyet ve Finansal Bütçelerin Hazırlanması

PEB’de BSK kullanımından sonra faaliyet ve finansal bütçeler üzerindeki yansımalarını görebilmek için bu bütçeler sırasıyla oluşturulmuştur.

3.4.3.1.4.1. Faaliyet Bütçelerinin Hazırlanması

Firmanın satış bütçesi, üretim bütçesi, direkt ilk madde ve malzeme bütçesi, direkt işçilik bütçesi, genel üretim giderleri bütçesi, dönemsonu stok bütçesi, satışların maliyeti bütçesi, pazarlama-satış ve dağıtım giderleri bütçesi, genel yönetim giderleri bütçesi, finansman giderleri bütçesi ve proforma gelir-gider tablosu hazırlanmıştır. Sırasıyla bu bütçeler ve bütçelerde meydana gelen değişikliklerin nedenlerine ilişkin açıklamalar verilmiştir. Türksan Alüminyum A.Ş.’de ar-ge faaliyetleri yer almadığı için araştırma-geliştirme maliyetleri bütçesi düzenlenmemiştir.

Tablo-3.20: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Satış Bütçesi (PEB Sonrası)

SATIŞ BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Tahmini Satış (Miktar)	160.000	160.000	160.000	160.000	640.000	640.000	640.000
Birim Satış Fiyatı	5,33	5,33	5,33	5,33	5,33	5,33	5,33
Toplam Satış (TL)	852.800	852.800	852.800	852.800	3.411.200	3.411.200	3.411.200
BEKLENEN NAKİT AKIŞI							
ALACAKLAR	100.000	-	-	-	100.000	426.400	426.400
1. Çeyrek Satış	426.400	426.400	-	-	852.800	852.800	852.800
2. Çeyrek Satış	-	426.400	426.400	-	852.800	852.800	852.800
3. Çeyrek Satış	-	-	426.400	426.400	852.800	852.800	852.800
4. Çeyrek Satış	-	-	-	426.400	426.400	426.400	426.400
Toplam Nakit Girişi	526.400	852.800	852.800	852.800	3.084.800	3.411.200	3.411.200

DİPNOTLAR

- 2010 yılı sonunda 100.000 TL dönem sonu alacağının olması tahmin edilmektedir.
- Satış fiyatı 5,33 TL/birim olup her yıl için satış miktarları tam kapasitede üretimi göstermektedir ve eşittir.
- Satışların yarısı yapıldığı dönemde, geri kalan yarısı bir sonraki dönemde tahsil edilmektedir.

PEB’de BSK kullanımına ilişkin bütçeleme çalışmasında finansal hedeflere ulaşabilmek adına satışları tam kapasitede üretime eşitlemek öngörülmüştür (Bkz. SH. F2.1). Bunun için ihtiyaç duyulan ek finansman ihtiyacı kredi temini yoluyla

sağlanmış ve böylece her çeyrekte firma tam kapasiteyle üretim yapma imkânına kavuşmuştur. Tam kapasitede üretim sonucunda tahmini satış miktarı 2011 yılında 640.000 adete ulaşmıştır. Satışların fiyatı, tahsil usulü gibi konular önce hazırlanan klasik bütçe bakış açısıyla aynı tutulmuştur. Önceki hazırlanan satış bütçesi için 2011 yılı satışları 2.002.930 TL iken PEB’de BSK kullanımı sonucunda 3.411.200 TL’ye çıkması öngörülmüştür. Dolayısıyla bu stratejinin gerçekleştirilmesi halinde yıllık satışlarda 2011 yılı için, %70 oranında yani 1.408.270 TL artış beklenmektedir.

Tablo-3.21: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Üretim Bütçesi (PEB Sonrası)

ÜRETİM BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Planlanan Satış (Miktar)	160.000	160.000	160.000	160.000	640.000	640.000	640.000
Hedeflenen Dönem Sonu Stok	1.600	1.600	1.600	1.600	1.600	1.600	1.600
Toplam Üretim İhtiyacı	161.600	161.600	161.600	161.600	641.600	641.600	641.600
Dönem Başı Stok	900	1.600	1.600	1.600	900	1.600	1.600
Üretilecek Miktar	160.700	160.000	160.000	160.000	640.700	640.000	640.000

DİPNOTLAR

- Dönem sonu stok miktarı bir sonraki dönemin satış miktarının %1'i olarak belirlenmiştir.
- Dönem başı stok miktarı 2011 yılı 1. çeyreği için 900 kg olarak tahmin edilmiştir.

Firmanın dönem sonu stok miktarı ile 2011 yılı 1. çeyreği için tahmin edilen dönem başı stok miktarı, önceki hazırlanan bütçelerle aynı alınmıştır. Üretim bütçesindeki rakamlarda meydana gelen artışların tek sebebi, planlanan satış miktarındaki artıştır.

Tablo-3.22: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık DİMM Bütçesi (PEB Sonrası)

DİMM BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Üretilen Miktar	160.700	160.000	160.000	160.000	640.700	640.000	640.000
Birim Başına Hammadde İhtiyacı (kg)	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Üretim İçin Gerekl Hammadde (kg)	48.210	48.000	48.000	48.000	192.210	192.000	192.000
Beklenen Dönem Sonu Hammadde Stoğu (kg)	2.567	2.560	2.560	2.560	2.560	2.560	2.560
Toplam Hammadde İhtiyacı (kg)	50.777	50.560	50.560	50.560	194.770	194.560	194.560
Dönem Başı Hammadde Stoğu (kg)	3.000	2.567	2.560	2.560	3.000	2.560	2.560
Satın Alınması Gereken Hammadde Miktarı (kg)	47.777	47.993	48.000	48.000	191.770	192.000	192.000
Birim Fiyat (TL)	4	4	4	4	4	4	4
Satın Alma Maliyeti (TL)	191.108	191.972	192.000	192.000	767.080	768.000	768.000
BEKLENEN NAKİT ÇIKIŞLARI							
Ödenecekler (Önceki Dönemden)	90.000	-	-	-	90.000	96.000	96.000
1. Çeyrek Satın Alımlar	95.554	95.554	-	-	191.108	192.000	192.000
2. Çeyrek Satın Alımlar	-	95.986	95.986	-	191.972	192.000	192.000
3. Çeyrek Satın Alımlar	-	-	96.000	96.000	192.000	192.000	192.000
4. Çeyrek Satın Alımlar	-	-	-	96.000	96.000	96.000	96.000
Toplam Nakit Çıkışları	185.554	191.540	191.986	192.000	761.080	768.000	768.000

DİPNOTLAR

- Bir birim mamul üretebilmek için brüt olarak 0,3 kg hammadde gerekmektedir.
- Dönem başı DİMM stok miktarının 3.000 kg olacağı tahminlenmiştir.
- Satın alınacak hammaddeye birim başına 4 TL ödeneceği hesaplanmıştır.
- Satın alınacak hammaddenin yarısı satın alındığı dönemde, yarısı ise izleyen dönemde ödenecektir. Önceki dönemden malzeme alımına ilişkin 90.000 TL ödeme birinci çeyrekte yapılacaktır.
- Beklenen dönem sonu hammadde stoğu, sipariş verme süresi ve emniyet stoğunun toplamından oluşmaktadır. Firmada ortalama sipariş verme süresi 3 gündür (Bkz. SH. İ8.3). Emniyet stoğu, bir sonraki dönemin üretim için gerekli hammadde miktarının %2'sidir. Beklenen dönem sonu hammadde stoğunun hesaplanması şöyledir:

2011							
Dönem	Üretim İçin Gerekli Hammadde (kg)	Çalışılan Gün	1 Gün İçin Gerekli Hammadde (kg)	Sipariş Verme Süresi	Sipariş Verme Süresinde Beklenen Dönem Sonu Hammadde Stoğu	Emniyet Stoğu	Toplam Beklenen Dönem Sonu Hammadde Stoğu
1. Dönem	48.210	90	536	3	1.607	48.000*0,02 = 960	2.567
2. Dönem	48.000	90	533	3	1.600	48.000*0,02 = 960	2.560
3. Dönem	48.000	90	533	3	1.600	48.000*0,02 = 960	2.560
4. Dönem	48.000	90	533	3	1.600	48.000*0,02 = 960	2.560
2012							
Dönem	Üretim İçin Gerekli Hammadde (kg)	Çalışılan Gün	1 Gün İçin Gerekli Hammadde (kg)	Sipariş Verme Süresi	Sipariş Verme Süresinde Beklenen Dönem Sonu Hammadde Stoğu	Emniyet Stoğu	Toplam Beklenen Dönem Sonu Hammadde Stoğu
1. Dönem	48.000	90	533	3	1.600	48.000*0,02 = 960	2.560
2. Dönem	48.000	90	533	3	1.600	48.000*0,02 = 960	2.560
3. Dönem	48.000	90	533	3	1.600	48.000*0,02 = 960	2.560
4. Dönem	48.000	90	533	3	1.600	48.000*0,02 = 960	2.560
2013							
Dönem	Üretim İçin Gerekli Hammadde (kg)	Çalışılan Gün	1 Gün İçin Gerekli Hammadde (kg)	Sipariş Verme Süresi	Sipariş Verme Süresinde Beklenen Dönem Sonu Hammadde Stoğu	Emniyet Stoğu	Toplam Beklenen Dönem Sonu Hammadde Stoğu
1. Dönem	48.000	90	533	3	1.600	48.000*0,02 = 960	2.560
2. Dönem	48.000	90	533	3	1.600	48.000*0,02 = 960	2.560
3. Dönem	48.000	90	533	3	1.600	48.000*0,02 = 960	2.560
4. Dönem	48.000	90	533	3	1.600	48.000*0,02 = 960	2.560

DİMM bütçesinde meydana gelen değişikliklerin tek nedeni, üretim bütçesinden yansıyan üretilecek miktardaki artıştır. Diğer tüm veriler önceki hazırlanan DİMM bütçesi ile aynı şekilde düzenlenmiştir.

Tablo-3.23: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık DİG Bütçesi (PEB Sonrası)

D.İ.G. BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Üretilen Miktar	160.700	160.000	160.000	160.000	640.700	640.000	640.000
Birim Başına DİS	4	4	4	4	4	4	4
Toplam DİS	642.800	640.000	640.000	640.000	2.562.800	2.560.000	2.560.000
Saat Başına Direkt İşçilik Maliyeti	0,225	0,225	0,225	0,225	0,225	0,2475	0,27225
Toplam Direkt İşçilik Maliyeti	144.630	144.000	144.000	144.000	576.630	633.600	696.960

DİPNOTLAR

- Bir mamulün üretim süresi 16 dakikadır (Bkz. SH. İ8.1 ve SH. İ8.2). İşletmenin alüminyum profil üretimi bölümünde 15 işçi çalışmaktadır. Dolayısıyla birim başına DİS, 16 dk*15 işçi=240 dk / 60 dk=4 saat olarak hesaplanmıştır.

- Toplam direkt işçilik maliyeti, 15 işçinin brüt maaşı ve fazla mesailerinden oluşmaktadır. Bu maliyetler, toplam DİS'e bölünerek saat başı direkt işçilik maliyeti hesaplanmıştır (Saat başı direkt işçilik maliyetindeki artış, bir mamulün üretim süresindeki 2 dk'lık kısalmadan kaynaklanmaktadır). 2011 toplamı üzerinden her yıl %10 artış olacağı tahmin edilmektedir.

DİG bütçesinde meydana gelen değişiklik, üretim bütçesinden yansıtılan üretilen miktarda meydana gelen artıştır. Birim başına DİS, klasik yöntemde 4,5 saat iken PEB sonrasında 4 saat olarak alınmıştır. Bunun nedeni, klasik bütçelemede bir mamulün üretim süresi 18 dakika iken PEB'de billet ocağı ve ekstrüzyon pres makinesinin işlem sürelerinde meydana getirilmesi planlanan 1'er dakikalık kısaltma sonrasında yeni bütçede 16 dakika olarak hesaplanmıştır (Bkz. SH. İ8.1 ve SH. İ8.2). Toplam direkt işçilik maliyeti önceki bütçeye göre artış göstermiştir. Bunun nedeni üretimde planlanan artış nedeniyle işçilere ödenecek fazla mesailerdir. Bu doğrultuda saat başı direkt işçilik maliyetinde bir artış kaydedilmiştir. Bunun dışında klasik hazırlanan bütçeden farklı olarak herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Tablo-3.24: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık GÜG Bütçesi (PEB Sonrası)

	GÜG BÜTÇESİ						
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Toplam DİS	642.800	640.000	640.000	640.000	2.562.800	2.560.000	2.560.000
Değişken GÜG Oranı (TL)	0,29897635	0,298975	0,298975	0,298975	0,29897534	0,298975391	0,29897539
Bütçelenen Değişken GÜG	192.182	191.344	191.344	191.344	766.214	765.377	765.377
PEB'in Bütçelenen Değişken GÜG'e Etkisi	8.000	-	-	-	8.000	3.000	3.000
PEB Sonrası Bütçelenen Değişken GÜG	200.182	191.344	191.344	191.344	774.214	768.377	768.377
Bütçelenen Sabit GÜG	65.350	55.350	55.350	68.350	244.400	268.840	295.724
PEB'in Bütçelenen Sabit GÜG'e Etkisi	4.000	1.000	4.000	-	9.000	9.000	10.000
PEB Sonrası Bütçelenen Sabit GÜG	69.350	56.350	59.350	68.350	253.400	277.840	305.724
Toplam Bütçelenen GÜG	269.532	247.694	250.694	259.694	1.027.614	1.046.217	1.074.101
Amortisman	36.750	36.750	36.750	36.750	147.000	161.780	177.870
GÜG İçin Nakit Çıktıları	232.782	210.944	213.944	222.944	880.614	884.517	896.231

DIPNOTLAR

- Değişken GÜG Oranı hesaplanırken, Bütçelenen Değişken GÜG/Bütçelenen Toplam DİS formülü kullanılmıştır. Bu doğrultuda Bütçelenen Değişken GÜG şöyle hesaplanmıştır:

DEĞİŞKEN GÜG	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Endirekt İlk Madde ve Malzeme	60.690	60.424	60.424	60.424	241.962	241.699	241.699
Endirekt İşçilik	30.345	30.212	30.212	30.212	120.981	120.849	120.849
Elektrik	101.147	100.708	100.708	100.708	403.271	402.829	402.829
TOPLAM	192.182	191.344	191.344	191.344	766.214	765.377	765.377

- Bütçelenen sabit GÜG'e ilişkin veriler 2011 yılı her dönemi için hesaplanmıştır. Sonraki yıllarda %10 artış olacağı tahmin edilmiştir.

SABİT GÜG	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Yakıt	10.000	-	-	13.000	23.000	25.300	27.830
Amortisman	36.750	36.750	36.750	36.750	147.000	161.700	177.870
Üretim Yöneticisi ve Yönetici Yardımcısı	11.400	11.400	11.400	11.400	45.600	50.160	55.176
Yemekhane	7.200	7.200	7.200	7.200	28.800	31.680	34.848
TOPLAM	65.350	55.350	55.350	68.350	244.400	268.840	295.724

- PEB'in etkisinde yer alan faaliyet ve projelerin PEB'deki faaliyet dönemine uygun olarak dönemler itibariyle dağılımı yapılmıştır. Her faaliyet-proje için PEB'in dönemler itibariyle dağılımı şöyledir:

PEB’de Yer Alan Faaliyet-Proje	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
İ5.1.1.1.1	5.000	-	-	-	5.000	0	0
İ5.1.1.1.2	3.000	-	-	-	3.000	3.000	3.000
PEB’in Bütçelenen Değişken GÜG’e Etkisi Toplamı	8.000	-	-	-	8.000	3.000	3.000
İ8.1.1.1.1	2.000	-	2.000	-	4.000	4.500	5.000
İ8.2.1.1.1	2.000	-	2.000	-	4.000	4.500	5.000
Ö1.1.1.1.1	-	1.000	-	-	1.000	-	-
PEB’in Bütçelenen Sabit GÜG’e Etkisi Toplamı	4.000	1.000	4.000	-	9.000	9.000	10.000

GÜG bütçesine “PEB’in Bütçelenen Değişken GÜG’e Etkisi” ve “PEB’in Bütçelenen Sabit GÜG’e Etkisi” satırları eklenmiş ve böylece PEB’de gerçekleştirilmesi öngörülen faaliyet ve projelerin GÜG bütçesini ilgilendirenleri bütçeye yansıtılmıştır. PEB’in Bütçelenen Değişken GÜG’e Etkisi, PEB’deki İ5.1.1.1.1 ve İ5.1.1.1.2 nolu faaliyet ve projelerin maliyetlerinden oluşmaktadır. PEB’in Bütçelenen Sabit GÜG’e Etkisi ise, PEB’deki İ8.1.1.1.1, İ8.2.1.1.1 ve Ö1.1.1.1.1 nolu faaliyet ve projelerin maliyetlerinin GÜG bütçesine yansımalarıdır.

Tablo-3.25: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Dönem Sonu Stok Bütçesi (PEB Sonrası)

DÖNEM SONU STOK BÜTÇESİ									
	2011			2012			2013		
	Dönem Sonu Stok	Birim Maliyet	Toplam	Dönem Sonu Stok	Birim Maliyet	Toplam	Dönem Sonu Stok	Birim Maliyet	Toplam
Direkt Malzeme	2.497	4	9.988	2.747	4	10.988	3.021	4	12.084
Mamul	1.600	3,29590136	5.273	1.600	3,385901563	5.417	1.600	3,48490156	5.576

Dönem sonu stok bütçesi hazırlanırken stoklara ait birim değişken maliyetin tespit edilmesine gerek duyulmuştur. Birim değişken maliyetin tespitine ilişkin veriler, Tablo-3.26’da hesaplanmıştır.

Tablo-3.26: Birim Değişken Maliyetin Hesaplanması (PEB Sonrası)

BİRİM DEĞİŞKEN MALİYET									
	2011			2012			2013		
	Birim Fiyat	Birim	Toplam	Birim Fiyat	Birim	Toplam	Birim Fiyat	Birim	Toplam
Direkt Malzeme	4	0,3	1,2	4	0,3	1,2	4	0,3	1,2
Direkt İşçilik	0,225	4	0,9	0,2475	4	0,99	0,27225	4	1,089
Değişken GÜG	0,29897534	4	1,19590136	0,29897539	4	1,195901563	0,29897539	4	1,19590156
Toplam Değişken Üretim Maliyeti	4,52397534	-	3,29590136	4,54647539	-	3,385901563	4,57122539	-	3,48490156

Tablo-3.27: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Satışların Maliyeti Bütçesi (PEB Sonrası)

SATIŞLARIN MALİYETİ BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyeti	191.108	191.972	192.000	192.000	767.080	768.000	768.000
Direkt İşçilik Maliyeti	144.630	144.000	144.000	144.000	576.630	633.600	696.960
Genel Üretim Giderleri	269.532	247.694	250.694	259.694	1.027.614	1.046.217	1.074.101
Yarı Mamul Kullanımı	0	0	0	0	0	0	0
Dönem Başı Yarı Mamul Stok (+)	0	0	0	0	0	0	0
Dönem Sonu Yarı Mamul Stok (-)	0	0	0	0	0	0	0
Üretilen Mamul Maliyeti	605.270	583.666	586.694	595.694	2.371.324	2.447.817	2.539.061
Mamul Stoklarında Değişim	(2.307)	0	0	0	(2.307)	0	0
Dönem Başı Mamul Stok (+)	2.966	5.273	5.273	5.273	2.966	5.417	5.576
Dönem Sonu Mamul Stok (-)	5.273	5.273	5.273	5.273	5.273	5.417	5.576
Satılan Mamul Maliyeti	602.963	583.666	586.694	595.694	2.369.017	2.447.817	2.539.061

DİPNOTLAR

- Dönem Başı Mamul Stokları hesaplanırken Dönem Başı Stok ile, ilgili yıla ait birim değişken maliyet çarpılmıştır.

Dönem	Dönem Başı Stok (Bkz. Tablo-3.21. Üretim Bütçesi – PEB Sonrası)	Birim Değişken Maliyet (Bkz. Tablo-3.26. Birim Değişken Maliyetin Hesaplanması – PEB Sonrası)	Dönem Başı Mamul Stok
1. Dönem	900	3,29590136	2.966
2. Dönem	1.600	3,29590136	5.273
3. Dönem	1.600	3,29590136	5.273
4. Dönem	1.600	3,29590136	5.273
2011 Toplam	900	3,29590136	2.966
2012 Toplam	1.600	3,38590156	5.417
2013 Toplam	1.600	3,48490156	5.576

- Dönem Sonu Mamul Stokları hesaplanırken Dönem Sonu Stok ile, ilgili yıla ait birim değişken maliyet çarpılmıştır.

Dönem	Dönem Sonu Stok (Bkz. Tablo-3.21. Üretim Bütçesi – PEB Sonrası)	Birim Değişken Maliyet (Bkz. Tablo-3.26. Birim Değişken Maliyetin Hesaplanması – PEB Sonrası)	Dönem Sonu Mamul Stok
1. Dönem	1.600	3,29590136	5.273
2. Dönem	1.600	3,29590136	5.273
3. Dönem	1.600	3,29590136	5.273
4. Dönem	1.600	3,29590136	5.273
2011 Toplam	1.600	3,29590136	5.273
2012 Toplam	1.600	3,38590156	5.417
2013 Toplam	1.600	3,48490156	5.576

Satışların maliyeti bütçesindeki değişiklik, direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim giderlerindeki değişikliklerin yansımalarından kaynaklanmaktadır.

Tablo-3.28: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi (PEB Sonrası)

PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Toplam Satış (TL)	852.800	852.800	852.800	852.800	3.411.200	3.411.200	3.411.200
Birim Başına Değişken Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	%3	%3	%3	%3	%3	%3	%3
Bütçelenen Değişken Gider	25.584	25.584	25.584	25.584	102.336	102.336	102.336
Sabit Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	18.000	18.000	18.000	18.000	72.000	105.600	116.160
PEB'in Etkisi	11.750	6.250	24.250	1.250	43.500	42.250	47.100
PEB Sonrası Bütçelenmiş Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	55.334	49.834	67.834	44.834	217.836	250.186	265.596

DİPNOTLAR

- Birim başına düşen değişken pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, dönem satışlarının %3'ü olarak tahmin edilmiştir. Bu gider satış komisyonları, seyahat giderleri, reklam çalışmaları ve değersiz alacaklar için ayrılmıştır.

- Her çeyreğe düşen sabit pazarlama, satış ve dağıtım giderinin dönemler itibariyle değişmeyeceği ve yıllar itibariyle %10 artış olacağı planlanmıştır. Klasik bütçede yer alan iki satış ve pazarlama elemanının maaşlarına (her çeyrek dönemde 12.000 TL idi) 2011 yılı için 1 yeni eleman ve 2012 yılı için 1 yeni eleman eklenmiştir (Bkz. FP. İ.2.1.1.1.1). Yıllık bazda %10'luk artış bunlara da yansıtılmıştır. PEB'in etkisinde yer alan faaliyet ve projelerin PEB'deki faaliyet dönemine uygun olarak dönemler itibariyle dağılımı yapılmıştır. Her faaliyet-proje için PEB'in dönemler itibariyle dağılımı şöyledir:

PEB'de Yer Alan Faaliyet-Proje	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
M1.1.1.1.1	2.000	-	-	-	2.000	2.500	3.000
M2.1.1.1.1	750	750	750	750	3.000	3.500	4.000
M2.1.1.1.2	2.000	-	-	-	2.000	2.500	3.000
M2.2.1.1.1	-	5.000	5.000	-	10.000	11.000	12.000
M2.3.1.1.1	-	-	10.000	-	10.000	11.000	12.000
M3.1.1.1.1	500	500	500	500	2.000	-	-
M3.1.1.1.2	-	-	-	-	-	2.200	-
M3.1.1.1.3	-	-	-	-	-	-	2.500
M4.1.1.1.1	500	-	-	-	500	-	-
M4.1.1.1.2	-	-	-	-	-	550	-
M4.1.1.1.3	-	-	-	-	-	-	600
İ2.1.1.1.2	-	-	8.000	-	8.000	9.000	10.000
İ7.1.1.1.1	6.000	-	-	-	6.000	-	-
TOPLAM	11.750	6.250	24.250	1.250	43.500	42.250	47.100

Birim başına değişken pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin oranı PEB öncesinde hazırlanan klasik bütçeyle aynı şekilde %3 olarak kabul edilmiştir. Sabit pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinde meydana gelen artış, PEB'deki İ2.1.1.1.1 nolu faaliyet ve projenin 2011 yılı için 1 ve 2012 yılı için 1 olmak üzere toplamda 2 yeni eleman tahsisine yönelik öngörüsünden kaynaklanmaktadır.

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesine "PEB'in Etkisi" adıyla yeni bir satır eklenmiştir. Burada PEB'deki M1.1.1.1.1, M2.1.1.1.1, M2.1.1.1.2, M2.2.1.1.1, M2.3.1.1.1, M3.1.1.1.1, M3.1.1.1.2, M3.1.1.1.3, M4.1.1.1.1, M4.1.1.1.2, M4.1.1.1.3, İ2.1.1.1.2 ve İ7.1.1.1.1 nolu faaliyet ve projelere ilişkin maliyetler bütçelenmiştir.

Tablo-3.29: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Genel Yönetim Giderleri Bütçesi (PEB Sonrası)

	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Toplam Satış (TL)	852.800	852.800	852.800	852.800	3.411.200	3.411.200	3.411.200
Birim Başına Genel Yönetim Giderleri	-	-	-	-	-	-	-
Bütçelenen Değişken Genel Yönetim Gideri	0	0	0	0	0	0	0
Sabit Genel Yönetim Giderleri	58.100	57.500	56.500	59.050	231.150	254.265	279.692
PEB'in Etkisi	6.000	12.500	9.500	47.500	75.500	79.000	83.100
Toplam Bütçelenmiş Genel Yönetim Giderleri	64.100	70.000	66.000	106.550	306.650	333.265	362.792

DİPNOTLAR

- Genel yönetim giderleri genellikle sabittir ve satışlara bağlı olarak değişmez. Bu nedenle bütçelenen değişken genel yönetim gideri her dönem ve yıl için 0 olarak alınmıştır.
- Her çeyreğe düşen sabit genel yönetim gideri dönemler itibariyle değişkenlik göstermekte olup yıllar itibariyle %10 artış olacağı tahmin edilmektedir. Sabit genel yönetim giderleri şöyle hesaplanmıştır:

SABİT GENEL YÖNETİM GİDERİ	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Personel	52.500	52.500	52.500	52.500	210.000	231.000	254.100
Sigorta	500	500	500	500	2.000	2.200	2.420
Emlak	-	1.000	-	1.000	2.000	2.200	2.420
Yakıt	1.500	-	-	1.500	3.000	3.300	3.630
Enerji	600	500	500	550	2.150	2.365	2.602
Yemekhane	3.000	3.000	3.000	3.000	12.000	13.200	14.520
TOPLAM	58.100	57.500	56.500	59.050	231.150	254.265	279.692

- PEB'in etkisinde yer alan faaliyet ve projelerin PEB'deki faaliyet dönemine uygun olarak dönemler itibariyle dağılımı yapılmıştır. Her faaliyet-proje için PEB'in dönemler itibariyle dağılımı şöyledir:

PEB'de Yer Alan Faaliyet-Proje	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
İ7.2.1.1.2	1.000	1.000	-	-	2.000	2.200	2.500
Ö2.1.1.1.1	-	-	-	5.000	5.000	5.000	5.000
Ö3.1.1.1.1	-	6.000	6.000	-	12.000	13.000	14.500
Ö3.2.1.1.1	5.000	5.000	-	5.000	15.000	16.500	18.000
Ö3.3.1.1.1	-	-	3.000	-	3.000	3.300	3.600
Ö3.3.1.1.2	-	-	-	3.000	3.000	3.300	3.600
Ö4.1.1.1.1	-	-	-	500	500	600	700
Ö4.1.1.1.2	-	500	500	-	1.000	1.100	1.200
Ö4.2.1.1.1	-	-	-	34.000	34.000	34.000	34.000
TOPLAM	6.000	12.500	9.500	47.500	75.500	79.000	83.100

Genel yönetim giderleri bütçesine "PEB'in Etkisi" adıyla bir satır eklenmiştir. Burada PEB'de bütçelenmiş olan maliyet kalemlerinden genel yönetim giderlerini ilgilendiren İ7.2.1.1.2, Ö2.1.1.1.1, Ö3.1.1.1.1, Ö3.2.1.1.1, Ö3.3.1.1.1, Ö3.3.1.1.2, Ö4.1.1.1.1, Ö4.1.1.1.2 ve Ö4.2.1.1.1 nolu faaliyet ve projelere ilişkin maliyetler bulunmaktadır.

Tablo-3.30: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Finansman Giderleri Bütçesi (PEB Sonrası)

FİNANSMAN GİDERLERİ BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
120.000 TL kredi için Faiz, Vergi ve Fonlar	3.430	3.190	2.941	2.685	12.246	7.924	2.976
Kambiyo Zararları	0	0	0	0	0	0	0
Toplam Finansal Giderler	3.430	3.190	2.941	2.685	12.246	7.924	2.976

DİPNOTLAR

- Kambiyo zararları, 0 olarak kabul edilmiştir (Bkz. PH. İ6.3.1).

- 120.000 TL kredi için hesaplanan faiz, vergi ve fon maliyeti, nakit dengesinin sağlanabilmesi adına ihtiyaç duyulan 117.604 TL için çekilmesi planlanan krediden kaynaklanmıştır. Çekilen kredinin geri kalan kısmı, çalışma sermayesi olarak gösterilmiştir. 120.000 TL kredinin 36 ay vadeyle çekileceği öngörülmüş ve tesadüfi olarak seçilen bir bankanın verilerinden yararlanılarak faiz hesaplaması yapılmıştır. %0,91 faiz oranında toplam geri ödeme 143.146 TL olmuştur. Banka verilerinden elde edilen bilgilere göre her çeyreğe düşen faiz ve anapara hesaplanmıştır.

Firmanın DİMM ihtiyacı, üretimdeki artışa paralel olarak arttığından fon ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaç, PEB'in F2.1.1.1.1 ve F2.2.1.1.1 nolu faaliyet ve projelerinden kaynaklanmaktadır. Bu kapsamda nakit dengesinin sağlanabilmesi için (Bkz. Tablo-3.33. Nakit Bütçesi-PEB Sonrası) ortaya çıkan 120.000 TL ek finansman ihtiyacının bankadan temin edilecek finansal krediler yoluyla giderilmesi planlanmıştır. Söz konusu kredi için, üç yıl vadeli olarak temin edilmek üzere tesadüfi olarak seçilen bir bankanın internet ortamında verilerinden yararlanılarak faiz hesaplaması yapılmıştır.

Tablo-3.31: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Proforma Gelir-Gider Tablosu (PEB Sonrası)

PROFORMA GELİR-GİDER TABLOSU					2011	2012	2013
Net Satışlar		2011	2012	2013	3.411.200	3.411.200	3.411.200
Satışların Maliyeti (-)					2.369.017	2.447.817	2.539.061
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI					1.042.183	963.383	872.139
Faaliyet Giderleri					524.486	583.451	628.388
	Paz., Satış ve Dağ. Gid.	217.836	250.186	265.596			
	Genel Yönet. Gid.	306.650	333.265	362.792			
FAALİYET KARI VEYA ZARARI					517.697	379.932	243.752
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar							
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)							
Finansman Giderleri (-)					12.246	7.924	2.976
	Borçlanma Giderleri	12.246	7.924	2.976			
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR					505.451	372.008	240.776
Olağandışı Gelir ve Karlar							
Olağandışı Gider ve Zararlar (-)							
DÖNEM KARI VEYA ZARARI					505.451	372.008	240.776
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-) (%20)					101.090	74.402	48.155
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI					404.361	297.606	192.620

DİPNOTLAR

- Kambiyo zararları, PEB'in İ6.3 nolu stratejik hedefine dayanarak 0 kabul edilmiştir.

3.4.3.1.4.2. Finansal Bütçelerin Hazırlanması

Firmada PEB'de BSK kullanımının finansal bütçeler üzerindeki yansımalarını görebilmek için bütçeler yeniden hazırlanmıştır. Bu doğrultuda firmanın proforma bilanço ve nakit bütçesi hazırlanmıştır. Firmanın hâlihazırda üç yıllık yatırıma ilişkin bir programı bulunmadığından yatırım (sermaye) bütçesi hazırlanmamıştır. Firma için hazırlanan üç yıllık proforma bilanço ve nakit bütçesi sırasıyla Tablo-3.32 ve Tablo-3.33'te verilmiştir.

Tablo-3.32: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Proforma Bilanço (PEB Sonrası)

PROFORMA BİLANÇO			
	2011	2012	2013
AKTİF			
1. Dönen Varlıklar			
A. Hazır Değerler			
Kasa	222.765	419.761	568.303
Alınan Çekler	213.200	213.200	213.200
Bankalar	222.765	419.761	568.303
B. Menkul Kıymetler			
C. Ticari Alacaklar			
Alıcılar	106.600	106.600	106.600
Alacak Senetleri	106.600	106.600	106.600
D. Diğer Alacaklar			
E. Stoklar			
Mamuller	5.273	5.417	5.576
F. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri			
G. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları			
H. Diğer Dönen Varlıklar			
Dönen Varlıklar Toplamı	877.203	1.271.340	1.568.582
2. Duran Varlıklar			
A. Ticari Alacaklar			
B. Diğer Alacaklar			
C. Mali Duran Varlıklar			
D. Maddi Duran Varlıklar			
Binalar	119.222	119.222	119.222
Tesis, Makine ve Cihazlar	697.033	697.033	697.033
Taşıtlar	157.648	157.648	157.648
Demirbaşlar	36.533	36.533	36.533
Birikmiş Amortismanlar (-)	147.000	161.700	177.870
E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
F. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar			
G. Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları			
H. Diğer Duran Varlıklar			
Duran Varlıklar Toplamı	863.436	848.736	832.566
AKTİF TOPLAMI	1.740.639	2.120.076	2.401.148
PASİF			
3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar			
A. Mali Borçlar			
Banka Kredileri	34.214	38.625	47.161
B. Ticari Borçlar			
Satıcılar	96.000	96.000	96.000
C. Diğer Borçlar			
D. Alman Avanslar			
E. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişleri			
F. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler			
G. Borç ve Gider Karşılıkları			
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	101.090	74.402	48.155
H. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları			
I. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar			
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı	231.304	209.027	191.316
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar			
A. Mali Borçlar			
Banka Kredileri	85.786	47.161	0
B. Ticari Borçlar			
C. Diğer Borçlar			
Ortaklara Borçlar	583.320	568.266	490.223

D. Alınan Avanslar			
E. Borç ve Gider Karşılıkları			
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	55.868	63.655	70.021
F. Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları			
G. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar			
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı	724.974	679.082	560.244
5. Özkaynaklar			
A. Ödenmiş Sermaye	300.000	450.000	675.000
B. Sermaye Yedekleri			
C. Kar Yedekleri			
D. Geçmiş Yıllar Karları	80.000	484.361	781.967
E. Geçmiş Yıllar Zararları (-)			
F. Dönem Net Karı (Zararı)	404.361	297.606	192.620
Özkaynaklar Toplamı	784.361	1.231.967	1.649.588
PASİF TOPLAMI	1.740.639	2.120.076	2.401.148

DİPNOTLAR

- Satışlardaki artışla beraber sağlanan fon artışlarının sermayeyi her yıl %50 oranında artıracak kadarlık kısmı sermayeye ilave edilmiş, geri kalan kısmı ise 431 Ortaklara Borçlar hesabına aktarılmıştır.
- 2011 yılı 1. dönemindeki nakit dengesini sağlayabilmek için 120.000 TL kredi çekilmiştir.
- Ticari alacakların yarısı için çek alındığı, ¼'ü için senet alındığı ve geri kalan ¼'ünün veresiye satışlardan kaynaklanması planlanmıştır.
- Nakit fazlalarının yarısı kasa, diğer yarısı bankalarda takip edilmiştir.
- Kıdem tazminatı karşılıkları 17 üretim bölümü çalışanı, 7 yönetim bölümü çalışanı ve 3 pazarlama bölümü çalışanınin ortalama brüt maaşları ve fazla mesai zamları üzerinden ayrılmıştır.

Bölüm	Çalışan Sayısı	Ortalama Brüt Maaş ve Fazla Mesai Zammı (TL)	Toplam Kıdem Tazminatı Karşılığı (TL)
Üretim	17	1.904	32.368
Yönetim	7	2.500	17.500
Pazarlama	3	2.000	6.000
TOPLAM	27		55.868

Kıdem tazminatı karşılıklarındaki artış, 2011 yılı için yeni alınan 1 pazarlama ve satış elemanından kaynaklanmıştır (Bkz. FP. İ.2.1.1.1.1). 2012 yılı için mevcut 27 personelin kıdem tazminatı karşılıkları maaş zamları dikkate alınarak artırılmış ve 1 personelin daha kıdem tazminatı eklenmiştir (55.868 * 1,1 + 2.200 yeni personelin kıdem tazminatı karşılığı = 63.655 TL). Bu yeni eklenen personel, 2012 yılında alınması planlanan pazarlama ve satış elemanıdır (Bkz. FP. İ.2.1.1.1.1). Bu nedenle 2012 yılı kıdem tazminatı karşılıkları 28 personel üzerinden hesaplanmıştır. 2013 yılı için maaş zamları dikkate alınarak karşılıklardaki artış bilançoaya yansıtılmıştır (63.655 * 1,1 = 70.021 TL).

Tablo-3.33: Türksan Alüminyum A.Ş. Üç Yıllık Nakit Bütçesi (PEB Sonrası)

NAKİT BÜTÇESİ							
	DÖNEM (2011)				TOPLAM (2011)	TOPLAM (2012)	TOPLAM (2013)
	1	2	3	4			
Nakit Girişleri							
Nakit Dengesi (Dönem Başı)	50.000	2.396	157.356	314.827	50.000	445.530	839.523
Alacaklar	526.400	852.800	852.800	852.800	3.084.800	3.411.200	3.411.200
Çekilen Kredi	120.000	-	-	-	100.000	-	-
Toplam Nakit Girişleri	696.400	855.196	1.010.156	1.167.627	3.234.800	3.856.730	4.250.723
Nakit Çıktıları							
Direkt Malzeme	185.554	191.540	191.986	192.000	761.080	768.000	768.000
Direkt İşçilik	144.630	144.000	144.000	144.000	576.630	633.600	696.960
Genel Üretim Giderleri	232.782	210.944	213.944	222.944	880.614	884.517	896.231
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	55.334	49.834	67.834	44.834	217.836	250.186	265.596
Genel Yönetim Giderleri	64.100	70.000	66.000	106.550	306.650	333.265	362.792
Finansman Giderleri	3.430	3.190	2.941	2.685	12.246	7.924	2.976
Kredi Anapara Ödemesi	8.174	8.332	8.624	9.084	34.214	38.625	47.161
Vergi	-	20.000	-	-	20.000	101.090	74.402
Toplam Nakit Çıktıları	694.004	697.840	695.329	722.097	2.809.270	3.017.207	3.114.117
NAKİT DURUMU	2.396	157.356	314.827	445.530	445.530	839.523	1.136.606

DİPNOTLAR

- Firmanın dönem başı nakit mevcudu durumunun 50.000 TL olacağı tahmin edilmektedir.
- Firmada 2010 yılı için tahakkuk edeceği tahmin edilen kurumlar vergisi 20.000 TL'dir.

Firma için hazırlanmış olan nakit bütçesi sonucunda yıllar itibariyle ortaya çıkan nakit fazlalıklarının üretim miktarını artırmaya yönelik tevsi yatırımı, işgücü temini gibi alanlarda değerlendirilmesi yönünde firma yöneticilerine önerilerde bulunulmuştur.

3.4.3.1.5. Bütçe Kalemlerinin Belirlenmesi

Firma bütçeleri hazırlanırken tüm bölümlerden çeşitli bilgiler alınmaktadır. Bu aşamada faaliyet ve finansal bütçeler, finansal bir bakış açısına sahip olmadan karmaşık şekilde hazırlanmışsa bunlar uygun bir formata dönüştürülür. Uygulamamızda firma bütçeleri hazırlanırken taslak formatlar kullanıldığı için üzerinde yeniden düzenleme yapılmasına gerek duyulmamıştır. Bütçelerin içerisinde yer alan tüm kalemler tek düzen hesap planına uygun olarak ele alınmıştır. Örneğin 710 direkt ilk madde ve malzeme giderleri, 720 direkt işçilik giderleri, 730 genel üretim giderleri gibi.

Bu aşamada, PEB’de belirlenmiş olan her bir stratejinin firmaya olan maliyeti özetlenerek ortaya konulabilir. Ancak burada kullanılan BSK yöntemi göz ardı edilmemelidir. Çünkü müşterilerle ilgili bir stratejinin maliyetinin içinde, firma içi işlemlerle ilgili maliyetler bulunmaktadır. Firmada her bir stratejinin maliyeti Tablo-3.34’te göstermiştir.

Tablo-3.34: Her Bir Stratejinin Firmaya Maliyeti

BO-YUT	STRATEJİK AMAÇ		BAĞLI FAALİYET-PROJELERİN TOPLAM MALİYETİ			STRATEJİNİN KÜMÜLATİF MALİYETİ		
	SATIŞLARI ARTIRMA STRATEJİSİ	VERİMLİLİĞİ ARTIRMA STRATEJİSİ	2011	2012	2013	2011	2012	2013
FİNANSAL	F1: Kârlılığı artırmak.	F1: Kârlılığı artırmak.	0	0	0	172.246	193.974	204.256
	F2: Satışları artırmak.		12.246	7.924	2.976	172.246	193.974	204.256
		F3: Verimliliği artırmak.	0	0	0	160.000	186.050	201.280
MÜŞTERİLER	M1: Mevcut müşterilerin devamlılığını sağlamak.		2.000	2.500	3.000	160.000	186.050	201.280
	M2: Yeni müşterilere ulaşmak.		25.000	28.000	31.000	158.000	183.550	198.280
	M3: Müşteri tatminini sağlamak.		2.000	2.200	2.500	133.000	155.550	167.280
		M4: Müşterilerden gelen şikayet oranlarının en aza indirilmesini sağlamak.	500	550	600	131.000	153.350	164.780
FİRMA İÇİ İŞLEVLER	İ1: Sipariş teslimatlarının zamanında yapılmasını sağlamak.		0	0	0	130.500	152.800	164.180
	İ2: Yeni pazar arayışlarına girmek.		32.000	61.800	68.080	130.500	152.800	164.180
	İ3: Satış sonrası müşteri isteklerini zamanında karşılama oranını artırmak.		0	0	0	98.500	91.000	96.100
		İ4: Birim başına düşen işçilik maliyetlerini azaltmak.	0	0	0	98.500	91.000	96.100
		İ5: Enerji maliyetlerini düşürmek.	8.000	3.000	3.000	98.500	91.000	96.100
		İ6: Faaliyet giderlerini ve kambiyo zararlarını düşürmek.	0	0	0	0	0	0
		İ7: Süreç kalitesini artırmak.	8.000	2.200	2.500	90.500	88.000	93.100
		İ8: Süreç zamanını azaltmak.	8.000	9.000	10.000	82.500	85.800	90.600
ÖĞRENME VE GELİŞME	Ö1: İşgücü verimliliğini artırmak.		1.000	0	0	74.500	76.800	80.600
	Ö2: Çalışanların yönetime katılımının artırılmasını sağlamak.		5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
	Ö3: Çalışanların mesleki görgü ve eğitimlerini artırmak.		33.000	36.100	39.700	33.000	36.100	39.700
	Ö4: Çalışanların işe ve işyerine bağlılığını artırmak.		35.500	35.700	35.900	35.500	35.700	35.900

3.4.3.1.6. Bütçe Uygunluğunun Tartışılması ve Bütçe El Kitabı ve Uygulama Planının Hazırlanarak Çoğaltılması

Firma bütçeleri tamamlandıktan sonra finans bölümü tarafından Bütçe El Kitabı ve Uygulama Planı hazırlanmış ve Yönetim Kurulunun onayına sunulmuştur. Yönetim Kurulu, firma içi ve dışı etkenleri de göz önünde bulundurarak incelemelerini yapmış ve onayladığı bütçe ve uygulama planı çoğaltılarak tüm birimlere gönderilmiş ve yürürlüğe girmiştir.

3.4.3.2. Performans Ölçme ve Değerlendirme

Çalışmamızda PEB'in planlama sürecinde BSK kullanılmıştır. Performans ölçme ve değerlendirme sürecinde ise BSK yönteminin unsurlarına bağlı kalınacaktır. Bölümler kendi sorumluluklarına giren faaliyet ve projelere uygun hazırlanmış BSK'larla iç değerlendirme yapacaklardır. Firma bölümlerinin performans ölçme ve değerlendirmesinin yapılabilmesi için bölümlere ait BSK'lar hazırlanır. Kurumsal bazda performans değerlendirmenin yapılabilmesi ve böylece firmanın kurumsal amaçlarına ne derece ulaşabildiğini tespit etmek için kurumsal bazda skor kart hazırlanır.

Firma için oluşturduğumuz model bütçeleme sürecinin ölçme ve değerlendirme bölümünde Dündar (2005: 81-83) tarafından kullanılan sırasıyla skor kartların oluşturulması, veri kaynaklarının ve frekanslarının tespiti, sonuçların belirli dönemlerde değerlendirilmesi ve bütçenin raporlanması işlemleri gerçekleştirilmiştir. Bölümde oluşturulan tablolarda yazarın çalışmasından yararlanılmıştır.

3.4.3.2.1. Skor Kartların Oluşturulması

Model bütçenin ölçme ve değerlendirme sürecinin ilk aşaması, skor kartların oluşturulmasıdır. Bu aşamada ilk olarak BSK boyutlarının ağırlıklandırılması yapılmıştır. Çalışmamızda boyutların ağırlıkları Kaplan ve Norton'un önerdiği şekilde finans, müşteri, firma içi işlevler ve öğrenme ve gelişme boyutları için sırasıyla %22, %22, %34 ve %22 olarak kabul edilmiştir. Boyutların ağırlıkları tespit edildikten sonra Tablo-3.35'te firmanın BSK'sı oluşturulmuştur.

Tablo-3.35: Türksan Alüminyum A.Ş. BSK'sı

	%	STRATEJİK AMAÇLAR	STRATEJİK HEDEFLER	PERFORMANS ÖLÇÜTLERİ/GÖSTERGELERİ
FİNANS (%22)	50	Kârlılığı artırmak.	Firmanın kârlılığını, mevcut durumdan daha yükseğe çıkarmak.	Firmanın kârlılık oranı (%).
	25	Satışları artırmak.	Her yıl satışları tam kapasitede üretime eşitlemek.	Firmanın satışlarındaki artış oranı (%).
			Aylar itibarıyla üretimdeki kapasite dalgalanmalarını önlemek.	Firmanın aylık üretim miktarı (kg)
25	Verimliliği artırmak.	2015 yılı sonuna kadar firma verimliliğini %95'e çıkarmak.	Firmanın verimlilik oranı (%).	
MÜŞTERİ (%22)	30	Mevcut müşterilerin devamlılığını sağlamak.	Her yıl mevcut müşterilerin tümüyle yeniden çalışmış olmak.	Yıl boyunca çalışılan eski müşteri sayısı.
	30	Yeni müşterilere ulaşmak.	Her yıl müşteri portföyümüze 5 yeni müşteri eklemek.	Yeni eklenen müşteri sayısı.
			Her yıl en az 2 ulusal fuara stand açarak katılmak.	İrtibat kurulan potansiyel müşteri sayısı.
			Her yıl en az 1 uluslararası fuara stand açarak katılmak.	Firma olarak katılan ulusal fuar sayısı.
	20	Müşteri tatminini sağlamak.	Müşterilerin yıllık ziyaret sıklığını artırmak.	Firma olarak katılan uluslararası fuar sayısı.
			Müşteri veritabanının oluşturulmasını sağlamak.	Yıllık müşteri ziyaret sayısı.
20	Müşterilerden gelen şikayet oranlarının en aza indirilmesini sağlamak.	Her müşteriye firmamızla ve çalışanlarımızla ilgili görüşlerini içeren anketler düzenlemek.	Veritabanına kaydı yapılan müşteri sayısı.	
			Veritabanında bilgi güncelleme yapılan müşteri sayısı.	
			Anket yapılan müşteri sayısı.	
FİRMA İÇİ İŞLEMLER (%34)	10	Sipariş teslimatlarının zamanında yapılmasını sağlamak.	Siparişlerin müşteriye ortalama teslim süresini 5 güne düşürmek.	Siparişlerin müşteriye ortalama teslim süresi.
	10	Yeni pazar arayışlarına girmek.	Firma için her yıl yeni bir pazar bulmak.	Firmanın faaliyet gösterdiği yeni pazar sayısı.
	10	Satış sonrası müşteri isteklerini zamanında karşılama oranını artırmak.	Satış sonrası müşteri isteklerine 1 gün içinde cevap vermek.	Müşteri isteklerine cevap verilme süresi (gün).
			Satış sonrası müşteri isteklerini 5 gün içinde yerine getirmek.	Müşteri isteklerinin yerine getirilme süresi (gün).
	15	Birim başına düşen işçilik maliyetlerindeki artışı düşürmek.	Birim başına düşen işçilik maliyetlerinin en fazla %10 oranında artmasını sağlamak.	Direkt işçilik saati başına düşen işçilik maliyeti (TL).
	15	Enerji maliyetlerini düşürmek.	Birim başına düşen enerji maliyetlerini mevcut oranın altında tutmak.	Birim başına düşen enerji maliyeti (TL).
	10	Faaliyet giderlerini ve kambiyo zararlarını düşürmek.	Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin brüt satışlara oranını mevcut oranın altına düşürmek.	Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin satışlara oranı (%).
Genel yönetim giderlerinin brüt satışlara oranını mevcut oran olan %12'nin altında tutmak.			Genel yönetim giderlerinin satışlara oranı.	
Firmanın aşırı yüksek olan kambiyo zararlarının ortadan kalkmasını sağlamak.			Kambiyo zararının toplamı (TL).	

	15	Süreç kalitesini artırmak.	Firmada stok takip sistemi geliştirmek.	Kullanılan stok takip sistemi sayısı.
			Firmada toplam kalite yönetimi uygulamasını yerleştirmek.	Personel başına düşen Toplam Kalite Yönetimi eğitimi saati.
			İş akış şemaları ve iş tanımlarını oluşturmak.	Akredite edilmiş belge sayısı. Oluşturulan iş tanımı sayısı. Oluşturulan iş akış şeması sayısı.
	15	Süreç zamanını azaltmak.	Billet ocağında 5 dk süren ısınma işlemini kısaltmak.	Billet ocağı ısınma işlemi süresi (dk).
			Ekstrüzyon pres makinesinde 6 dk süren şekil verme işlemini kısaltmak.	Pres makinesi şekil verme işlemi süresi (dk).
			Ortalama hammadde tedarik sürecini 3 güne düşürmek.	Ortalama hammadde tedarik süresi (gün).
ÖĞRENME VE GELİŞME (%22)	30	İşgücü verimliliğini artırmak.	Ortalama işgücü verimlilik oranını 5 yıl içinde %95'e ulaştırmak.	Emeğin verimlilik oranı.
	20	Çalışanların yönetime katılımını artırılmasını sağlamak.	Firmada çalışanların, üretim ve yönetimle ilgili her yıl en az 10 öneri sunmuş olmasını sağlamak.	Çalışanların süreçlerle ilgili öneri sayısı.
			Firmada çalışanlarla aylık rutin beyin fırtınası toplantıları düzenlemek.	Çalışanların bir yılda katıldığı beyin fırtınası toplantı sayısı.
			Firmada ar-ge kurulu oluşturmak.	Firmada ar-ge kurulu çalışan sayısı. Ar-ge kurulu yıllık toplantı sayısı.
			Yükseköğrenim tahsilli çalışan sayısının toplam çalışanlara oranını 2015 yılı sonuna kadar %30'a çıkarmak.	Yükseköğrenim tahsilli çalışan sayısı.
	25	Çalışanların mesleki görgü ve eğitimlerini artırmak.	Çalışan yönetici personelin her birini her yıl en az 1 kez uluslararası fuarlara göndermek.	Yıl boyunca uluslararası fuara katılan yönetici personel sayısı.
			Çalışan yönetici personelin her birini her yıl en az 3 kez ulusal fuarlara göndermek.	Yıl boyunca yönetici personelin ulusal fuara katılma sayısı.
			İdari personelin maliyet muhasebesi ve bütçeleme konusunda eğitim almalarını sağlamak.	Maliyet muhasebesi konusunda yönetici başına düşen ortalama eğitim saati.
				Maliyet muhasebesiyle ilgili eğitim alan yönetici sayısı. Bütçeleme konusunda yönetici başına düşen ortalama eğitim saati. Bütçelemeye ilgili eğitim alan yönetici sayısı.
	25	Çalışanların işe ve işyerine bağlılığını artırmak.	Çalışanların memnuniyetini ve tatmin düzeyini yükseltmek.	Çalışan memnuniyeti ve tatmin düzeyi anketi ortalama sonucu. İşgücü yıllık devir oranı (Yıl içinde işten ayrılan personelin toplam çalışan sayısına oranı). Düzenlenen yemek sayısı.
			Çalışanlarla ilgili ödül ve performans ilişkisini kurmak.	Çalışanlara performansa uygun şekilde dağıtılmış prim miktarı (TL).

Tablo-3.35'te verilen kurumsal skor kart oluşturulduktan sonra firma bölümleri (İnsan Kaynakları, Finansman, Pazarlama ve Üretim) ve üretim bölümünde yer alan takımlara (gündüz ve gece vardiyaları) ait BSK'lar oluşturulmuştur. Bölümlere ait skor kartlar, performans programında yer alan ve ilgili bölümün sorumlu kabul edildiği alanlardan oluşmaktadır. Başka bir deyişle bölümlerin BSK'larının toplamı,

firmanın kurumsal skor kartını oluşturmaktadır. Bu bağlamda pazarlama bölümüne ait BSK Tablo-3.36’da verilmiştir.

Tablo-3.36: Pazarlama Bölümü BSK’sı

BOYUT	%	STRATEJİK AMAÇLAR	STR. HED.	PERFORMANS HEDEFLERİ	PERFORMANS ÖLÇÜTLERİ/ GÖSTERGELERİ
FİNANS (%22)	100	Satışları artırmak.	F2.1	2011 yılı satışlarının 2010 yılına oranla %100 artmasını sağlamak.	Firmanın satışlarındaki artış oranı (%).
MÜŞTERİ (%22)	30	Mevcut müşterilerin devamlılığını sağlamak.	M1.1	2010 yılında çalışılan müşterilerin tümüyle 2011’de de çalışmak.	Yıl boyunca çalışılan eski müşteri sayısı.
	30	Yeni müşterilere ulaşmak.	M2.1	2011 yılında mevcut müşteri sayısına 5 yenisini eklemek.	Yeni eklenen müşteri sayısı.
			M2.2	2011 yılında 2 ulusal fuara stand açmak.	İrtibat kurulan potansiyel müşteri sayısı.
			M2.3	2011 yılında 1 uluslararası fuara stand açmak.	Firma olarak katılan ulusal fuar sayısı.
	20	Müşteri tatminini sağlamak.	M3.1	2011 yılında her müşteriyi 2 kez ziyaret etmiş olmak.	Firma olarak katılan uluslararası fuar sayısı.
			M3.2	2011 yılında mevcut tüm müşterilere ait bilgileri içeren veritabanı oluşturmak.	Yıllık müşteri ziyaret sayısı.
	20	Müşterilerden gelen şikayet oranlarının en aza indirilmesini sağlamak.	M4.1	2011 yılında çalıştığımız tüm firmalara firma ve çalışanlarla ilgili anket düzenlemek.	Veritabanına kaydı yapılan müşteri sayısı.
FİRMA İÇİ İŞLEVLER (%34)	10	Sipariş teslimatlarının zamanında yapılmasını sağlamak.	İ1.1	2011 yılında siparişlerin müşteriye teslim süresini 8 güne düşürmüş olmak.	Veritabanında bilgi güncelleme yapılan müşteri sayısı.
	10	Yeni pazar arayışlarına girmek.	İ2.1	2011’de ülke dışında yeni bir pazar bulabilmek.	Anket yapılan müşteri sayısı.
	10	Satış sonrası müşteri isteklerini zamanında karşılama oranını artırmak.	İ3.1	Müşteri isteklerine 1 gün içinde cevap verebilecek iletişim sürecini 2011 yılında oluşturmak.	Siparişlerin müşteriye ortalama teslim süresi.
			İ3.2	Müşteri isteklerini ortalama 5 gün içinde yerine getirmeyi 2011 yılı içinde başarmak.	Firmanın faaliyet gösterdiği yeni pazar sayısı.
	15	Birim başına düşen işçilik maliyetlerindeki artışı düşürmek.	İ4.1	2011 yılında birim başına düşen işçilik maliyetlerini %10 oranında artırmış olmak.	Müşteri isteklerine cevap verilme süresi (gün).
					Müşteri isteklerinin yerine getirilme süresi (gün).
				Direkt işçilik saati başına düşen işçilik maliyeti (TL).	

	10	Faaliyet giderlerini ve kambiyo zararlarını düşürmek.	İ6.1	2011 yılında pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin satışlara oranını %10'un altında tutmak.	Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin satışlara oranı (%).
			İ6.3	2011 yılı sonuna kadar firmada kambiyo zararlarının ortadan kalkmasını sağlamak.	Kambiyo zararının toplamı (TL).
	25	Süreç kalitesini artırmak.	İ7.1	2011 yılında bilgi teknolojilerine dayalı stok takibi yapabilecek sistem geliştirmek.	Kullanılan stok takip sistemi sayısı.
	20	Süreç zamanını azaltmak.	İ8.3	2011 yılında ortalama hammadde tedarik süresini 3 güne düşürmek.	Ortalama hammadde tedarik süresi (gün).
ÖĞRENME VE GELİŞME (%22)	30	İşgücü verimliliğini artırmak.	Ö1.1	2011 yılında emeğin verimlilik oranını %85'e ulaştırmak.	Emeğin verimlilik oranı.
	20	Çalışanların yönetime katılımının artırılmasını sağlamak.	Ö2.1	2011 yılında çalışanların üretim ve yönetimle ilgili en az 10 öneri sunmuş olması.	Çalışanların süreçlerle ilgili öneri sayısı.
			Ö2.2	2011 yılında tüm çalışanların katıldığı 12 beyin fırtınası toplantısı düzenlemek.	Çalışanların bir yılda katıldığı beyin fırtınası toplantı sayısı.
			Ö2.4	2011 yılında yükseköğrenim tahsilli çalışan sayısının toplam çalışanlara oranını %15'e çıkarmak.	Yükseköğrenim tahsilli çalışan sayısı.
	25	Çalışanların mesleki görgü ve eğitimlerini artırmak.	Ö3.1	2011 yılında yönetici personelin her birini 1 kez uluslararası fuara göndermek.	Yıl boyunca uluslararası fuara katılan yönetici personel sayısı.
			Ö3.2	2011 yılında yönetici personelin her birini 3 kez ulusal fuarlara göndermek.	Yıl boyunca yönetici personelin ulusal fuara katılma sayısı.
	25	Çalışanların işe ve işyerine bağlılığını artırmak.	Ö4.1	2011 yılında çalışanların memnuniyet ve tatmin oranını %90'a çıkarmak.	Çalışan memnuniyeti ve tatmin düzeyi anketi ortalama sonucu. İşgücü yıllık devir oranı (Yıl içinde işten ayrılan personelin toplam çalışan sayısına oranı). Düzenlenen yemek sayısı.
			Ö4.2	2011 yılında performans esaslı bütçenin etkin şekilde uygulanmasını sağlamak.	Çalışanlara performansa uygun şekilde dağıtılmış prim miktarı (TL).

Kurumsal skor kart ve bölümlere ait skor kartların oluşturulmasından sonra üretim bölümünde yer alan gündüz ve gece vardiyaları (takımlar) için BSK'lar oluşturulmuştur. Firmanın, bölümlerin ve takımların BSK'ları oluşturulduktan sonra sıra veri kaynaklarının ve frekanslarının tespit edilmesine gelmiştir.

3.4.3.2.2. Veri Kaynaklarının ve Frekanslarının Tespiti

Bu aşamada, oluşturulan BSK'lara ilişkin veri kaynakları ve frekansları tespit edilmiştir. Skor kartlara ait veri kaynakları ve frekansları Tablo-3.37'de verilmiştir.

Tablo-3.37: Skor Kartların Veri Kaynakları ve Frekansları

STRATEJİK HEDEFLER	VERİ KAYNAKLARI	VERİ FREKANSLARI
Firmanın kârlılığını, mevcut durumdan daha yükseğe çıkarmak.	Finans	Yıllık
Her yıl satışları tam kapasitede üretime eşitlemek.	Üretim - Pazarlama	Aylık
Aylar itibarıyla üretimdeki kapasite dalgalanmalarını önlemek.	Finans – Üretim	Aylık
2015 yılı sonuna kadar firma verimliliğini %95'e çıkarmak.	Finans	Aylık
Her yıl mevcut müşterilerin tümüyle yeniden çalışmış olmak.	Pazarlama	Yıllık
Her yıl müşteri portföyümüze 5 yeni müşteri eklemek.	Pazarlama	Yıllık
Her yıl en az 2 ulusal fuara stand açarak katılmak.	Pazarlama - Üretim	Yıllık
Her yıl en az 1 uluslararası fuara stand açarak katılmak.	Pazarlama - Üretim	Yıllık
Müşterilerin yıllık ziyaret sıklığını artırmak.	Pazarlama	Yıllık
Müşteri veritabanının oluşturulmasını sağlamak.	Pazarlama	Yıllık
Her müşteriye firmamızla ve çalışanlarımızla ilgili görüşlerini içeren anketler düzenlemek.	Pazarlama	Yıllık
Siparişlerin müşteriye ortalama teslim süresini 5 güne düşürmek.	Pazarlama - Üretim	Aylık
Firma için her yıl yeni bir pazar bulmak.	İnsan Kaynakları - Pazarlama	Yıllık
Satış sonrası müşteri isteklerine 1 gün içinde cevap vermek.	Pazarlama	Yıllık
Satış sonrası müşteri isteklerini 5 gün içinde yerine getirmek.	Pazarlama – Üretim	Yıllık
Birim başına düşen işçilik maliyetlerinin en fazla %10 oranında artmasını sağlamak.	Pazarlama – Üretim – İnsan Kaynakları	Yıllık
Birim başına düşen enerji maliyetlerini mevcut oranın altında tutmak.	Üretim	Yıllık
Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin satışlara oranını mevcut oranın altına düşürmek.	Pazarlama	Yıllık
Genel yönetim giderlerinin satışlara oranını mevcut oran olan %10'un altında tutmak.	Finans	Yıllık
Firmanın aşırı yüksek olan kambiyo zararlarının ortadan kalkmasını sağlamak.	Pazarlama	Yıllık
Firmada stok takip sistemi geliştirmek.	Pazarlama	Aylık
Firmada toplam kalite yönetimi uygulamasını yerleştirmek.	İnsan Kaynakları	Yıllık
İş akış şemaları ve iş tanımlarını oluşturmak.	İnsan Kaynakları	Yıllık
Bilet ocağında 5 dk süren ısınma işlemini kısaltmak.	Üretim	Aylık
Ekstrüzyon pres makinesinde 6 dk süren şekil verme işlemini kısaltmak.	Üretim	Aylık
Ortalama hammadde tedarik sürecini 3 güne düşürmek.	Pazarlama	Aylık
Ortalama işgücü verimlilik oranını 5 yıl	Pazarlama – Üretim – İnsan	Yıllık

İçinde %95'e ulaştırmak.	Kaynakları	
Firmada çalışanların, üretim ve yönetimle ilgili her yıl en az 10 öneri sunmuş olmasını sağlamak.	Pazarlama – İnsan Kaynakları	Yıllık
Firmada çalışanlarla aylık rutin beyin fırtınası toplantıları düzenlemek.	Pazarlama – Üretim – İnsan Kaynakları	Aylık
Firmada ar-ge kurulu oluşturmak.	Finansman	4'er aylık
Yükseköğrenim tahsilli çalışan sayısının toplam çalışanlara oranını 2015 yılı sonuna kadar %30'a çıkarmak.	Pazarlama – İnsan Kaynakları	Yıllık
Çalışan yönetici personelin her birini her yıl en az 1 kez uluslararası fuarlara göndermek.	Finansman - Pazarlama	Yıllık
Çalışan yönetici personelin her birini her yıl en az 3 kez ulusal fuarlara göndermek.	Finansman - Pazarlama	Yıllık
İdari personelin maliyet muhasebesi ve bütçeleme konusunda eğitim almalarını sağlamak.	İnsan Kaynakları	Yıllık
Çalışanların memnuniyetini ve tatmin düzeyini yükseltmek.	Pazarlama – Üretim	Yıllık
Çalışanlarla ilgili ödül ve performans ilişkisini kurmak.	Finansman – İnsan Kaynakları - Pazarlama	Yıllık

Alüminyum profil üretimiyle ilgili belirlenmiş olan veri kaynaklarından frekanslara uygun olarak veriler toplandıktan sonra elde edilen sonuçlar, önceden belirlenmiş dönem aralıklarında değerlendirilmek üzere bir sonraki aşamaya geçilir.

3.4.3.2.3. Sonuçların Belirli Dönemlerde Değerlendirilmesi

Firmamızda oluşturulan modelin ilk uygulama dönemi olduğu için değerlendirme dönemi 2011'de yıllık olarak ele alınmıştır. Firmada gerçekleştirilen çalışmanın verileri 2011–2012 ve 2013 yıllarına ait olduğu için veri toplama işlemi gerçekleştirilememiştir. Ancak değerlendirmenin ne şekilde yapılacağına açıklanabilmesi açısından ilk yıla ilişkin veriler örneklendirilerek aktarılmıştır.

Bu aşamada örnek veriler üzerinden her bir stratejik amaca ne derece ulaşıldığının tespiti adına sonuçlar 10 üzerinden puanlanmıştır. Bu puanlamada 10 puan: Çok Başarılı iken 0 puan: Çok Başarısız olarak ele alınmıştır. Değerlendirmeler kurumsal açıdan firma ve her bir bölüm ve takımın başarısına yönelik yapılmıştır.

Gerek kurumsal açıdan firma performansını gerekse firma bölümleri ve takımlarının performansını ortaya koymaya yönelik performans ölçme ve değerlendirme yapılırken her bir stratejik hedefe ait performans ölçüt/göstergeleri yoluyla başarı puanları verilmiştir. Pazarlama bölümünün performans ölçme ve değerlendirme sürecinden aldığı puanın hesaplanması Tablo-3.38'de gösterilmiştir.

Tablo-3.38: Pazarlama Bölümü 2011 Yılı BSK Performans Ölçme ve Değerlendirmesi

Stratejik Amaç	Stratejik Hedef	Performans Hedefi	Performans Ölçütü/Göstergesi	Hedeflenen Değer (2011)	Gerçekleşen Değer (2011)	Puan
F2	F2.1	F2.1.1	Firmanın satışlarındaki artış oranı (%).	%70	%56	8
M1	M1.1	M1.1.1	Yıl boyunca çalışılan eski müşteri sayısı.	24	22	9
M2	M2.1	M2.1.1	Yeni eklenen müşteri sayısı.	5	7	10
			İrtibat kurulan potansiyel müşteri sayısı.	50	60	10
	M2.2	M2.2.1	Firma olarak katılınan ulusal fuar sayısı.	2	1	5
	M2.3	M2.3.1	Firma olarak katılınan uluslararası fuar sayısı.	1	1	10
M3	M3.1	M3.1.1	Yıllık müşteri ziyaret sayısı.	24	16	7
	M3.2	M3.2.1	Veritabanına kaydı yapılan müşteri sayısı.	29	24	8
			Veritabanında bilgi güncellemesi yapılan müşteri sayısı.	-	-	-
M4	M4.1	M4.1.1	Anket yapılan müşteri sayısı.	29	24	8
İ1	İ1.1	İ1.1.1	Siparişlerin müşteriye ortalama teslim süresi.	8	10	8
İ2	İ2.1	İ2.1.1	Firmanın faaliyet gösterdiği yeni pazar sayısı.	1	2	10
İ3	İ3.1	İ3.1.1	Müşteri isteklerine cevap verilme süresi (gün).	1	2	5
	İ3.2	İ3.2.1	Müşteri isteklerinin yerine getirilme süresi (gün).	5	8	6
İ4	İ4.1	İ4.1.1	Direkt işçilik saati başına düşen işçilik maliyeti (TL).	0,225	0,225	10
İ6	İ6.1	İ6.1.1	Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin satışlara oranı (%).	6,4	6,4	10
İ6	İ6.3	İ6.3.1	Kambiyo zararının toplamı (TL).	0	23.000	5
İ7	İ7.1	İ7.1.1	Kullanılan stok takip sistemi sayısı.	1	1	10
İ8	İ8.3	İ8.3.1	Ortalama hammadde tedarik süresi (gün).	3	3	10
Ö1	Ö1.1	Ö1.1.1	Emeğin verimlilik oranı.	0,85	0,84	9
Ö2	Ö2.1	Ö2.1.1	Çalışanların süreçlerle ilgili öneri sayısı.	>10	8	8
	Ö2.2	Ö2.2.1	Çalışanların bir yılda katıldığı beyin fırtınası toplantı sayısı.	12	12	10
	Ö2.4	Ö2.4.1	Yükseköğrenim tahsilli çalışan sayısı.	6	6	10

Ö3	Ö3.1	Ö3.1.1	Yıl boyunca uluslar arası fuara katılan yönetici personel sayısı.	6	6	10
	Ö3.2	Ö3.2.1	Yıl boyunca yönetici personelin ulusal fuara katılma sayısı.	18	18	10
Ö4	Ö4.1	Ö4.1.1	Çalışan memnuniyeti ve tatmin düzeyi anketi ortalama sonucu.	0,90	0,80	9
			İşgücü yıllık devir oranı (Yıl içinde işten ayrılan personelin toplam çalışan sayısına oranı).	0,06	0,10	6
			Düzenlenen yemek sayısı.	2	2	10
	Ö4.2	Ö4.2.1	Çalışanlara performansa uygun şekilde dağıtılmış prim miktarı (TL).	30.000	30.000	10

Birden fazla ölçüt/göstergeye sahip olan performans hedefinin puanı, kendisine ait performans ölçüt/göstergelerine verilen puanların ortalamasından oluşmaktadır. Birden fazla performans hedefinden oluşan stratejik hedefin puanı ise, kendisine ait performans hedeflerinin puan ortalamasından oluşmuştur. Yine birden fazla stratejik hedeften oluşan stratejik amacın puanı, kendisine bağlı stratejik hedeflere verilen puanların ortalamasından oluşmaktadır.

Her bir performans hedefinden elde edilen puanlar, hedefin bağlı olduğu amacın faktör ağırlık yüzdesi ve boyut ağırlık yüzdesi ile çarpılarak firmanın/bölümün başarı puanı tespit edilir. Pazarlama bölümünün 2011 yılına ait performans tablosu Tablo-3.39'da verilmiştir.

Tablo-3.39: Pazarlama Bölümü 2011 Yılı Performans Tablosu

Performans Hedefi	Puan	Stratejik Amaç Ağırlığı (%)	Performans Hedefi Ağırlıklandırılmış Puanı	Stratejik Amaç Ağırlıklandırılmış Puanı	Boyut Ağırlığı (%)	Boyut Puanı	Başarı Puanı
F2.1.1	8	100	8	8	22	1,76	8,77283
M1.1.1	9	30	2,7	2,7	22	1,826	
M2.1.1	10	30	3	2,5			
M2.2.1	5		1,5				
M2.3.1	10		3				
M3.1.1	7	20	1,4	1,5			
M3.2.1	8		1,6				
M4.1.1	8	20	1,6	1,6			
İ1.1.1	8	10	0,8	0,8			
İ2.1.1	10	10	1	1			
İ3.1.1	5	10	0,5	0,55			
İ3.2.1	6		0,6				
İ4.1.1	10	15	1,5	1,5			
İ6.1.1	10	10	1	0,85			
İ6.3.1	7		0,7				
İ7.1.1	10	25	2,5	2,5			
İ8.3.1	10	20	2	2			
Ö1.1.1	9	30	2,7	2,7	22	2,05883	
Ö2.1.1	8	20	1,6	1,86667			
Ö2.2.1	10		2				
Ö2.4.1	10		2				
Ö3.1.1	10	25	2,5	2,5			
Ö3.2.1	10		2,5				
Ö4.1.1	9	25	2,0833	2,29167			
Ö4.1.2	6						
Ö4.1.3	10						
Ö4.2.1	10						2,5

Firmanın alüminyum profil üretimiyle ilgili pazarlama bölümünün 2011 yılı için BSK performans değerlendirmesi sonucunda elde ettiği puan 8,77283 olarak hesaplanmıştır. Finans bölümünün aldığı puan 8,02233 iken insan kaynakları bölümünün aldığı puan 9,12655 ve üretim bölümünün aldığı puan 8,22010 olarak hesaplanmıştır. Üretim bölümünde yer alan takımların aldıkları puanlar ise gündüz vardiyası için 8,42005 ve gece vardiyası için 8,02015'tir.

3.4.3.2.4. Bütçenin Raporlanması

Bu aşamada PEB'de yer alan stratejiler için bütçe kullanımları raporlanmaktadır. Böylece firmada her bir stratejik hedef için planlanan ve kullanılan kaynak karşılaştırılır. Örneğin Ö3.1 nolu stratejik hedef için 2011 yılında 12.000 TL kaynak planlanmıştır. Gerçekleşen harcama 15.000 TL olmuştur ve bu strateji için fazla kaynak kullanılmıştır. İlgili stratejik hedeften bölümün aldığı puanla planlanan ve kullanılan kaynak karşılaştırması yapılabilir. Bu aşamada finans bölümü tarafından firmanın yönetim kuruluna sunulmak üzere bütçe raporlanır. Bütçe gerçekleşmesi performans tablosu burada kullanılacak bir methodur. Pazarlama bölümünün 2011 yılına ait örnek bütçe gerçekleşmesi performans tablosu Tablo-3.40'da verilmiştir.

Tablo-3.40: Pazarlama Bölümü 2011 Yılı Bütçe Gerçekleşmesi Performans Tablosu

Stratejik Hedef	Performans Hedefi Puanı	Faaliyet-Projenin Planlanan Kaynağı (TL)	Faaliyet-Projenin Kullanılan Kaynağı (TL)	Fark (TL)
F2.1	8	12.246	12.246	0
M1.1	9	2.000	1.800	200
M2.1	10	25.000	20.000	5.000
M2.2	5			
M2.3	10			
M3.1	7	2.000	3.000	-1.000
M3.2	8			
M4.1	8	500	800	-300
İ1.1	8	0	0	0
İ2.1	10	32.000	35.000	-3.000
İ3.1	5	0	0	0
İ3.2	6			
İ4.1	10	0	0	0
İ6.1	10	0	0	0
İ6.3	7			
İ7.1	10	8.000	6.000	2.000
İ8.3	10	8.000	7.000	1.000
Ö1.1	9	1.000	1.000	0
Ö2.1	8	5.000	6.500	-1.500
Ö2.2	10			
Ö2.4	10			
Ö3.1	10	33.000	38.500	-5.500
Ö3.2	10			
Ö4.1	8,33	35.500	35.500	0
Ö4.2	10			

3.4.3.3. Performans Geliştirme

Modelimizin performans planlama ile ölçme ve değerlendirme aşamalarından sonra son aşaması performans geliştirmedir. Firmada uygulanan performans yönetimi sürecinin temel amacı da performansın geliştirilmesini sağlamaktır. Bu nedenle öncelikle ölçme ve değerlendirme ile elde edilen sonuçlar analiz edilerek gözden geçirilir ve eksik yönler tespit edilir. Yine bu aşamada performans yönetim sistemlerinden beklenen teşvik sistemi kurulur. Daha sonra tespit edilen eksik yönlerle ilişkin aksaklıkların giderilmesine yönelik alternatif yöntemler geliştirilir. Bu düzenlemeler, önceden hazırlanmış olan sonraki yıllara ilişkin proforma bütçelerin revize edilmesini de kapsar. Bu doğrultuda performans geliştirme aşamasında sırasıyla sonuçların analizi ve gözden geçirme, teşvik sisteminin kurulması ve bütçenin revizyonu (geri bildirim) yapılır.

3.4.3.3.1. Sonuçların Analizi ve Gözden Geçirme

Performans geliştirmede ilk yapılması gereken, performans ölçme ve değerlendirme sonuçlarını analiz edip gözden geçirmektir. Bu analizler sonucunda firmanın belirlemiş olduğu hedeflerden ne derece saptığı ve hangi hedeflerde sapmanın yoğunluk kazandığı görülebilmektedir.

BSK performans değerlendirme yönteminde sonuçların analizi ve gözden geçirme sürecinde hedeften sapma tabloları ve fark sıralama tablolarından yararlanılabilir. Hedeften sapma tablosunda firma/bölüm/takım için belirlenmiş her bir stratejik hedefin stratejik amaç içindeki ağırlığı hesaplanmıştır. Ayrıca her bir stratejik hedefin, bölümün toplam başarı puanı içindeki payı hesaplanarak “Başarı Puanına Etkisi” isimli sütuna yazılmıştır. Başarı puanına etkiyi hesaplariken stratejik hedefin stratejik amaç içindeki ağırlığı ile stratejik hedefi oluşturan performans hedeflerinden aldığı puan ortalaması ve boyut ağırlığı çarpılmıştır. Ayrıca her bir stratejik hedefin 10 tam puan üzerinden alabileceği en yüksek puanlar hesaplanarak “Maksimum Puan” isimli sütuna yazılmıştır. Maksimum puanı hesaplariken stratejik hedefin stratejik amaç içindeki ağırlığı, boyut ağırlığı ve stratejik hedefi oluşturan performans hedefi puanları 10 kabul edilerek çarpılmıştır. Her bir stratejik hedefin başarı puanı ile alabileceği en yüksek puan arasındaki fark hesaplanarak “Fark” isimli sütuna yazılmıştır.

Türksan Alüminyum A.Ş.’nin alüminyum profil üretimi ve tüm bölümleri için hedeften sapma ve fark sıralama tabloları hazırlanmıştır. Pazarlama bölümünün 2011 yılı hedeften sapma tablosu Tablo-3.41’de verilmiştir.

Tablo-3.41: Pazarlama Bölümü 2011 Yılı Hedeften Sapma Tablosu

Stratejik Hedef	Performans Hedefi Puanu	Stratejik Amaç Ağırlığı (%)	Stratejik Hedefin Stratejik Amaç İçindeki Ağırlığı (%)	Boyut Ağırlığı (%)	Başarı Puanına Etkisi	Maksimum Puan	Fark
F2.1	8	100	100	22	1,76	2,2	0,44
M1.1	9	30	30	22	0,594	0,66	0,066
M2.1	10	30	10		0,22	0,22	0
M2.2	5		10		0,11	0,22	0,11
M2.3	10		10		0,22	0,22	0
M3.1	7	20	10		0,154	0,22	0,066
M3.2	8		10		0,176	0,22	0,044
M4.1	8	20	20		0,352	0,44	0,088
İ1.1	8	10	10		34	0,272	0,34
İ2.1	10	10	10	0,34		0,34	0
İ3.1	5	10	5	0,085		0,17	0,085
İ3.2	6		5	0,102		0,17	0,068
İ4.1	10	15	15	0,51		0,51	0
İ6.1	10	10	5	0,17		0,17	0
İ6.3	7		5	0,119		0,17	0,051
İ7.1	10	25	25	0,85		0,85	0
İ8.3	10	20	20	0,68	0,68	0	
Ö1.1	9	30	30	22	0,594	0,66	0,066
Ö2.1	8	20	6,66667		0,11733	0,14667	0,02933
Ö2.2	10		6,66667		0,14667	0,14667	0
Ö2.4	10		6,66667		0,14667	0,14667	0
Ö3.1	10	25	12,5		0,275	0,275	0
Ö3.2	10		12,5		0,275	0,275	0
Ö4.1	8,33333333	25	12,5		0,22917	0,275	0,04583
Ö4.2	10		12,5		0,275	0,275	0
TOPLAM				100	8,77283	10	1,22717

Stratejik hedefin başarı puanına etkisine ilişkin sonuçlar şu anlama gelmektedir: Pazarlama bölümünün 2011 mali yılı için M1.1 nolu stratejik hedeften aldığı puanın, bölümün toplam puanı olan 8,77283 puan içindeki yeri 0,594 puandır. Pazarlama bölümünün M2.1 nolu stratejik hedeften aldığı puanın toplam puan içindeki yeri ise 0,22 puandır.

Maksimum puan ile anlatılmak istenen ilgili stratejik hedeften tam puan alınmış olsaydı toplam puana etkisinin ne olduğunu ortaya koymaktır. Örneğimizde pazarlama bölümü M1.1 nolu stratejik hedefi planlandığı gibi gerçekleştirebilseydi toplam başarı puanına 0,66 puanlık bir katkı sağlayabilecekti. M2.1 nolu stratejik

hedef planlandığı gibi gerçekleştirilmiş ve 10 tam puan almıştır. Bu nedenle başarı puanına etkisi ile maksimum puan aynı olmuş ve fark “0” çıkmıştır.

Fark sütununda, ilgili stratejik hedefin toplam başarı puanı içinde meydana getirdiği sapma puanı görülmektedir. Örneğimizde pazarlama bölümünün M1.1 nolu stratejik hedefindeki sapma 0,066 puan iken M2.1 nolu stratejik hedefte herhangi bir sapma meydana gelmediği görülmektedir.

Hedeften sapma tablosu hazırlandıktan sonra firma/bölüm/takım/bireye ait fark sıralama tabloları hazırlanır. Türksan Alüminyum A.Ş. pazarlama bölümünün 2011 yılı fark sıralama tablosu Tablo-3.42’de verilmiştir.

Tablo-3.42: 2011 Mali Yılı Pazarlama Bölümü Fark Sıralama Tablosu

SIRA	STRATEJİK AMAÇ	STRATEJİK HEDEF	FARK	YÜZDE (%)	BİRİKİMLİ YÜZDE (%)
1	F2.1	Her yıl satışları tam kapasitede üretime eşitlemek.	0,44	35,86	35,86
2	M2.2	Her yıl en az 2 ulusal fuara stand açarak katılmak.	0,11	8,96	44,82
3	M4.1	Her müşteriye firmamızla ve çalışanlarımızla ilgili görüşlerini içeren anketler düzenlemek.	0,088	7,17	51,99
4	İ3.1	Satış sonrası müşteri isteklerine 1 gün içinde cevap vermek.	0,085	6,93	58,92
5	İ3.2	Satış sonrası müşteri isteklerini 5 gün içinde yerine getirmek.	0,068	5,54	64,46
6	İ1.1	Siparişlerin müşteriye ortalama teslim süresini 5 güne düşürmek.	0,068	5,54	70
7	M3.1	Müşterilerin yıllık ziyaret sıklığını artırmak.	0,066	5,38	75,38
8	M1.1	Her yıl mevcut müşterilerin tümüyle yeniden çalışmış olmak.	0,066	5,38	80,76
9	Ö1.1	Ortalama işgücü verimlilik oranını 5 yıl içinde %95’e ulaştırmak.	0,066	5,38	86,14
10	İ6.3	Firmanın aşırı yüksek olan kambiyo zararlarının ortadan kalkmasını sağlamak.	0,051	4,16	90,30
11	Ö4.1	Çalışanların memnuniyetini ve tatmin düzeyini yükseltmek.	0,04583	3,73	94,03
12	M3.2	Müşteri veritabanının oluşturulmasını sağlamak.	0,044	3,58	97,61
13	Ö2.1	Firmada çalışanların, üretim ve yönetimle ilgili her yıl en az 10 öneri sunmuş olmasını sağlamak.	0,02933	2,39	100
TOPLAM			1,22717	100	100

Tablo-3.42’de pazarlama bölümünün fark sıralama tablosu oluşturulmuştur. Her bir stratejik hedefte meydana gelen farkın toplam sapma içerisindeki yüzdesi bulunmuştur. Hemen arkasından birikimli yüzdeleri hesaplanmıştır. Birikimli

yüzdeler sayesinde, öncelikli olarak hangi hedefler üzerinde odaklanılırsa toplam başarı puanı maksimuma ne ölçüde yaklaşır, sorusuna cevap aranır. Örneğimizdeki pazarlama bölümünün ilk altı stratejisine odaklanması durumunda bölümün tam başarıya ulaşmasında %70 oranında bir gelişmenin yaşanması beklenmektedir.

3.4.3.3.2. Teşvik Sisteminin Kurulması

Bütçeler, firmada ödül-ceza normlarının uygulayıcısı olarak görülmemelidir. Bundan ziyade çalışanları ve özellikle bölüm yöneticilerini yönlendirici ve onlara bilgi akışı sağlayıcı fonksiyonların ön planda olması gerekir. Bütçelerden istenen faydanın temin edilmesi bu bakış açısına bağlıdır. Ancak performans ölçme ve değerlendirme puanları çok düşük çıkmış bölümlere ilişkin insan kaynakları politikasının sorgulanması gerektiği de açıktır. Bunların yanı sıra, çalışanların verimliliğini artırmada kullanılan kabul edilmiş stratejilerden biri de ödüllendirme mekanizmasıdır. Bu nedenle performans yönetiminde teşvik sisteminin kurulması gerekmektedir. Çalışanların performanslarına göre ücret ya da prim verme, yıllardır yönetim literatüründe var olan bir uygulamadır. Ancak ücretlendirme ya da prim dağıtımlarının hangi usule göre yapılacağı önemli bir sorundur. Ayrıca bu süreçlerin firmada uygulanan performans yönetimi süreci ve bütçeleme süreçlerinden bağımsız şekilde yürütülmesi de sorunu daha da genişleten unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Alüminyum sektöründe faaliyet gösteren firmaların büyük bir çoğunluğu garanti edilmiş baz ücret üzerinden personel çalıştırmakta ve tüm birimlere eşit dağıtmak üzere kimi zamanlarda ve bütçe elverdiği ölçüde prim dağıtımı yapmaktadırlar. Ancak primlerin dağıtımında performans ölçme ve değerlendirme sonuçlarını çoğu firma kullanmamaktadır. Uygulama yaptığımız Türksan Alüminyum A.Ş.'de çalışanlar, garanti edilmiş baz ücret sistemiyle ücretlendirilmektedir. Bununla birlikte çalışmamızda, firmada teşvik sisteminin uygulanabilmesi için PEB'in Ö4.2.1.1.1 nolu faaliyet-projesinde yıllar itibariyle satışların yaklaşık %1'ine tekabül eden 34.000 TL'lik prim dağıtımı bütçelenmiştir.

Uygulamamızda kullanılacak olan ücret sistemi, Priestman sistemine (Kobu, 2003: 666) benzemektedir. Ancak fiili üretim ve hedef üretim oranlaması yerine BSK performans ölçme ve değerlendirme puanları esas alınmıştır. Priestman

sisteminde bütün işçiler garanti edilmiş bir baz ücret alır. Fabrikanın (veya bölümün) tümü için bir hedef üretim miktarı saptandıktan sonra fiili üretim saptanan hedef üretimi %x oranında aşıyorsa ücretler de %x oranında veya bununla ilişkili bir oranda artırılır. Tek cins mamul üreten bir fabrikada sistemin uygulanması çok kolaydır. Fakat mamul çeşidinin fazlalığı karşısında başta hedef üretimin saptanması olmak üzere çeşitli güçlüklerle karşılaşılır.

Öncelikle dağıtılması düşünülen pirim, firma bölümlerine paylaştırılmıştır. Bu paylaştırmada, bölümlerin BSK performans ölçme ve değerlendirme sisteminden aldıkları puanlar esas alınmıştır. Daha sonra her bölüm, her personel için hazırladığı bireysel skor kartlardan alınan puanlara göre pirim dağıtımını yapmaktadır. Örnek dağılım, Tablo-3.43'te gösterilmiştir.

Tablo-3.43: Türksan Alüminyum A.Ş. 2011 Mali Yılı Pirim Dağıtım Tablosu

BÖLÜM	BAŞARI PUANI	ÇALIŞAN SAYISI	ÇALIŞAN SAYISINA ENDEKSLENMİŞ BAŞARI PUANI	ALACAĞI PİRİM (TL)
Pazarlama	8,77283	3	26,31849	4.294
Finansman	8,02233	3	24,06699	3.927
İnsan Kaynakları	9,12655	2	18,25310	2.978
Üretim	8,22010	17	139,7417	22.801
TOPLAM		25	208,38028	34.000

Üretim biriminde yer alan gündüz ve gece vardiyalarının hesaplanmış olan puanları sırasıyla 8,42005 ve 8,02015 idi. Üretim bölümünde çalışan vardiyaların alacakları pirim dağılımı ise Tablo-3.44'te gösterilmiştir.

Tablo-3.44: Üretim Bölümü Gündüz ve Gece Vardiyalarının Pirim Dağıtım Tablosu

VARDİYA	BAŞARI PUAN	ÇALIŞAN SAYISI	ÇALIŞAN SAYISINA ENDEKSLENMİŞ BAŞARI PUANI	ALACAĞI PİRİM (TL)
Gündüz	8,42005	12	101,0406	16.323
Gece	8,02015	5	40,10075	6.478
TOPLAM		17	141,1414	22.801

Firmada hazırlanan skor kartlar bireylere indirildiğinde her bireye ait skor kartlardaki puanlarına göre pirim dağılımı yapılabilir.

3.4.3.3. Geribildirim (Bütçenin Revizyonu)

Bu aşamada firmada çok düşük puan almış bölümlerin sonraki yıllara ilişkin stratejileri gözden geçirilir. Yine her bir bölümün hedeften sapma tablolarındaki birikimli yüzdeleri dikkate alarak sorunlu alanları gerekçelendirmeleri istenir. Düşük puanlı olan stratejilerin sonraki yıllarla olan ilişkileri gözden geçirilerek bütçede revizyon yapılır. Örneğin 3 puan almış bir performans hedefinin aynı şartlar altında sonraki yıllarda istenen başarıya ulaşması rasyonel görünmemektedir. Bu nedenle söz konusu stratejinin ve bu strateji için ayrılan kaynağın yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Uygulamamızda 2011–2012 ve 2013 yılları için bütçeleme çalışması yapılmıştır. 2011 mali yılının değerlendirmeleri sonucunda 2012 ve 2013 yıllarının bütçelerinde gerekli görülen düzeltmeler yapılarak 2014 yılı tahmini bütçesi de eklenir ve düzeltilmiş haliyle 2012 yılı sonunda değerlendirmeler yapılır.

3.4.4. Modelin Uygulama Sürecinde Karşılaşılan Sorunlar

Türksan Alüminyum A.Ş.'de uygulanmak üzere kurulan model bütçeleme sürecinde bir takım problemlerle karşılaşmıştır. Bu problem alanlarını çalışandan kaynaklanan, firmadan kaynaklanan ve tasarımdan kaynaklanan sorunlar şeklinde sınıflandırmanın uygun olacağını düşünmekteyiz. Uygulanacak model bütçenin başarısı açısından bu sorunların minimize edilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Çalışmamızın bu bölümünde bu sorunların her birine kısaca değinilecektir.

a) Çalışandan Kaynaklanan Sorunlar

Firma çalışanlarından kaynaklanan bu sorunlar planlama alışkanlığının olmayışı, yeni fikir ve projelerden kaçınma, bilgi eksikliği, subjektiflik korkusu, üst yönetimin desteğini çekmesi endişesi, düşük performans gösterme endişesi, farklı odak noktalarının gelişmesi ve kesinti endişesidir.

Planlama Alışkanlığının Olmaması: Uygulamada firma yöneticilerinin ve çalışanlarının planlama alışkanlığına sahip olmadıkları dikkat çekmiştir. Planlama konusunda eğitim almış bir personel bulunmadığı için bugüne değin önemine değin vurgu yapılmadığı görülmektedir. Yöneticilerin planlama alışkanlığına sahip olmamaları, bütçeleme çalışmalarına gereken önemi vermemelerine ve bugüne dek herhangi bir bütçeleme çalışması yapmamalarına neden olmuştur. Ayrıca

yöneticilerin planlama alışkanlığından yoksun olmaları, çalışanların da yöneticilerin ilgilenmediği bir konuyla ilgilenmemelerine ve planlama kavramına gereken önemi vermemelerine sebep olmaktadır.

Yeni Fikir ve Projelerden Kaçınma: Performans yönetimi çalışmaları yapan bir firma, performans hedeflerini gerçekleştirebilmek için üretim sürecini optimize etme gayretinde olur. Dolayısıyla hangi alanlarda daha kolay gelir elde edilecekse bütün dikkatini o alana yönlendirir ve hedeflerine ulaşmaya çalışır. Bunun sonucu olarak yenilik gibi sonucu pek belli olmayan alanlara yönelmekten kaçınabilir. Bu bakımdan yenilik, organizasyonun çıktılarına zarar verici olarak görülebilir. Dolayısıyla performans ölçme ve değerlendirme, mevcut olanın yeniden üretilmesini ödüllendirir ve kimi zamanlarda yeniliklerin önünü kesebilir (Behn ve Kant, 1999: 474). Uygulama yapılan firmada stratejik amaç ve hedefler belirlenirken yöneticiler, yeni fikir ve projeler üretmekten uzak durmuşlardır. Başka bir deyişle yöneticiler, yenilikçiliğe kapalı olup standart işlerin ötesini düşünmeden yıllık planlama yapmaya çalışmışlardır. Performans ölçme ve değerlendirme süreçlerinde olumsuz sonuçlarla karşılaşma korkusu ile hareket eden yöneticiler, yeni ve daha önce kullanılmamış yöntemlerden kaçınma eğilimindedirler. Bu çerçevede bölümler, yeni etkinliklerden ziyade eskiden beri devam eden basmakalıp faaliyetler üzerinde yoğunlaşmaya çalışmışlardır.

Bilgi Eksikliği: Uygulama sürecinde çalışanların iki tür bilgi eksikliğinden söz edilebilir. Bunlardan ilki maliyetlendirme aşamasındaki bilgi eksikliğidir. Uygulamanın yapıldığı firmada genellikle her türlü satın alım Üretim bölümü tarafından yerine getirilmektedir. Dolayısıyla bölümler, faaliyet ve projelerin gerçekleştirilebilmesi için ihtiyaç duydukları maliyet bilgilerini tam olarak bilmemektedirler. PEB'in oluşturulmasında, kaynak ihtiyacının belirlenmesi sırasında çok zaman kaybedilmiş ve bu tespitlerin çoğu birkaç kişi tarafından yapılmıştır. Bununla birlikte bazı bölüm yöneticileri, hazırlanan bütçede kaynak gereksinimine ne kadar yazılırsa, o kadar bölümleri için ödenek ayrılacağını düşünmüşlerdir. Bu nedenle kimi zamanlarda maliyetlerde rasyonel olmayan ve şişirilmiş sonuçlarla karşı karşıya kalınmıştır. Ayrıca bölümler, gelecekteki olası enflasyon yükselme beklentisi içerisinde, özellikle sonraki iki yılın bütçe tahminleri yapılırken faaliyet ve projelerin maliyetlerinin normalden fazla olacağını

düşünmektedirler. Bir diğer bilgi eksikliği ise teknik bilgi eksikliğidir. Teknik bilgi isteyen durumlarda, faaliyet ve projelere ilişkin performans ölçüt/göstergelerinin tespiti çok zor olmaktadır.

Subjektiflik Korkusu: Bazı çalışanlar, performans ölçüt/göstergelerinin subjektif değerlendirmelere tabi tutulacağı endişesine kapılmışlardır. İnsanlardan oluşan bir grubun (çalışanların) davranışları değerlendirildiğine ve yine bu grubu, insanlardan oluşan bir mekanizma değerlendireceğine göre çalışanların objektif olunamayacağı endişesini taşımaları olağandır. Performans ölçme ve değerlendirme sürecini yönetecek olan kişilerin yakın oldukları bölümlerin performanslarını yüksek göstermeye çalışarak taraflı ölçümde bulunma ihtimalinin olabileceği düşüncesi, sisteme olan ilginin boyutunu zaman zaman kimi çalışanlar için olumsuz etkilemiştir.

Bazı çalışanlar, performans ölçümüne esas teşkil eden ölçüt/göstergelerin belirlenmesinde diğer bölümlerin korunabileceğini düşünmüşlerdir. Bu kapsamda, performans ölçüt/göstergeleri tespit edilirken olabildiğince bölüm yönetici ve çalışanlarının bu tespiti kendilerinin yapmasına özen gösterilmiş, bu süreçte yalnızca yol gösterici bir fonksiyon izlenmiştir. Bu doğrultuda, bölümler arasında zaman açısından dengeli bir dağılım yapılmasına dikkat edilmiştir.

Üst Yönetimin Desteğini Çekmesi Endişesi: Performans yönetim sistemi, bütçeleme, performans esaslı bütçeleme ve balans skor kart oldukça meşakkatli süreçlerdir. Çalışmamızda bu süreçlerin tümü entegre edilerek uygulanmıştır. Bu zorluğun bilincinde olan bazı bölüm yöneticileri, sistemin üzerinde çok fazla çalışmış olmalarına rağmen, üst yönetimin oluşturulan sisteme zaman ve maliyet kaybı olarak bakma ihtimallerinin olabileceği endişesini taşımışlardır. Bölüm yöneticileriyle beraber çalışma ekibine dahil edilen çalışanların bir kısmı, bölüm yöneticilerinin sürece hiç katılmayıp tek başlarına sistemi yürütmek zorunda kalacaklarını düşünmüşlerdir. Tüm bunlar, çalışmanın başarısını zaman ve katılım açılarından olumsuz etkilemiştir.

Düşük Performans Gösterme Endişesi: Bazı çalışanlar, oluşturulan performans ölçüt/göstergelerine ulaşamama endişesiyle hareket etmektedirler. Bu durumda olanların, oluşturulan performans ölçüt/göstergelerine ilişkin nicel verileri olabildiğince düşük tutma ve artış beklentilerini plana yansıtma çabaları göze çarpmıştır. Kimi zaman bir önceki yıl gerçekleştirilen rakamların altında

ölçüt/göstergeler belirlenirken, kimi zamanda ilgili rutin faaliyetler hiç yapılmayacakmış gibi gösterilmeye çalışılmıştır.

Bazı yöneticiler, bütçelenmiş miktarlardan daha düşük gerçek maliyetler elde edebilmek için bütçeleme aşamasında yüksek maliyetler önerme eğiliminde olmuşlardır. Bu yöneticilerin kimi zamanlarda gerçek gelirlerin bütçelenmiş miktarlardan daha yüksek olması için düşük seviyede gelirler öngördükleri görülmüştür. Eğer böyle bir durumla karşılaşırsa, firmanın bütçeleme çalışması için harcadığı zaman ve para kaybı hiçbir anlam ifade etmeyecektir. Ancak bu problemin hazır bir çözümü yoktur. Yöneticiler gerçekleşen durumlarla bütçeler arasındaki farklılıkların nedenlerini açıklayabileceklerini ve üst yöneticileri tarafından bunların dikkate alınacağını bilmelidirler.

Farklı Odak Noktalarının Gelişmesi: Özellikle farklı kademedeki kimi yöneticiler ve çalışanlar farklı bakış açıları geliştirmişlerdir. Örneğin üst kademe yöneticiler özellikle maliyet tasarruflarına odaklanırken çalışanlar daha fazla prim alabilmek için üretimde artış ölçüt/göstergesine odaklanmaktadır. Dolayısıyla üst yöneticiler ile alt yöneticiler ve çalışanlar arasında farklı odak noktaları zaman zaman gelişmektedir. Ancak modeldeki BSK entegrasyonu, bu sorunu ortadan kaldırmıştır.

Kesinti Endişesi: Firmalar, kıt kaynaklarla faaliyet göstermektedirler. Dolayısıyla yöneticilerin tüm hedeflerine yönelik faaliyet ve projelerin desteklenmesi söz konusu olmayabilir. Başka bir deyişle yöneticilerin ulaşmak istedikleri stratejik hedeflerden bir kısmı finansal sebeplerden dolayı ertelenebilir. Düşündükleri faaliyet ve projelerin ertelenebileceği endişesiyle hareket eden kimi yöneticiler, toplam bütçeden bölümlerine ayrılan kısmın talep ettiklerinden daha az hale getirileceği (kesinti yapılacağı) endişesiyle maliyetleri kimi zaman yükseltme eğiliminde olmuşlardır.

b) Firmadan Kaynaklanan Sorunlar

Firmadan kaynaklanan sorunlar arasında bölümlerin faaliyet çatışması, bürokrasi artışı, katılımcı olmayan bütçeleme yaklaşımı, yönetici ve çalışan devir hızının yüksekliği, yukarıdan aşağıya doğru bütçeleme anlayışının kullanılması, katı bütçeleme yapılması ve nitelikli personel sorunu bulunmaktadır.

Bölümlerin Faaliyet Çatışması: Faaliyet ve projelerin belirlenmesinde birtakım bölüm çatışmaları yaşanmıştır. Bir bölüm herhangi bir faaliyetin kendi ilgi alanında olduğuna veya olmadığına ilişkin bir başka bölümle çatışma içerisine girebilir. Bu kapsamda başvurulması gereken kaynak, bölümlerin iş tanımlarıdır. Sistemin oluşturulması sürecinde tanımlamalar yapılmamışsa; iş, süreç ve görev tanımlamaları özellikle bölüm bazında etraflıca yapılmalıdır.

Bürokrasi Artışı: Model bütçeleme sürecinde fazla miktarda prosedür kullanılmıştır. Bu doğrultuda bölümler, tipik bürokratik davranışlar sergilemişlerdir. Tüm faaliyetlerin yazılı olarak kayda alınması ve ölçme ve değerlendirme sürecine girdi teşkil etmesi, firma içi bürokrasiyi artırıcı yönde etki yapmaktadır.

Katılımcı Olmayan Bütçeleme Yaklaşımı: Sürekli aynı işi yapan bir kişinin, o işe ilişkin en doğru ve güvenilir bilgiye sahip olduğu şüphesizdir. Bir işi en iyi bilen o işe en yakın kişi olması beklendiğine göre, firmanın ilgili faaliyetleriyle ilgili yapılacak bütçeleme çalışmasına çalışanların katılımının sağlanması gerekmektedir.

Firmada bazı bölüm yöneticilerinin kimi zamanlarda çalışanların bilgisine başvurmaksızın sürecin yönetici masasında tamamlanmasına yönelik çabaları olduğu görülmüştür. Ancak firmanın sahip olduğu fiziksel, mali, kültürel, sosyal vb. donanımları bilen nitelikli personelin amaç, hedef ve ölçüt/göstergelerin oluşturulması sürecine doğrudan katılımının sağlanmasına özen gösterilmiştir. Çalışanların katılımı olmadan performansın planlanması, birtakım anlam kargaşaları doğurabilir ve hedefler olması gerekenden sapma gösterebilir. Bunun yanı sıra, değişen ve yenilenen pazar koşullarıyla ilgili dışsal bilgilere de ihtiyaç vardır. Ancak bu sürecin dinamik bir yapıda tasarlanması ve en uygun tanımların yapılabilmesini sağlayacak sistemin firmada kurulması önemli bir konudur. Bir başka uygulamanın kopyalanması, firma kaynaklarının optimal kullanımını engeller. Bütçenin hazırlanması sürecinde katılımcı bir yaklaşım izlenmeli ve mümkün olduğu kadar tüm yönetici ve çalışanların sürece dâhil edilmesi gerekmektedir. Çalışanların ve yöneticilerin katılmadıkları bir bütçenin başarıya ulaşması mümkün değildir.

Olaya yönetici açısından bakıldığında, yöneticilerin kendi katkıları olmayan kararları benimsemeleri oldukça zordur. Üst yönetim katılımcı bir anlayışla bütçeleme çalışmasını başlatırken alt kademe yöneticilerin ve işgörenlerin, üst

yöneticilerden habersiz ve onların katkıları olmadan bütçeleme çalışmasını yapmaları ve tamamlamaları, çalışmanın uygulanabilirliğini olumsuz etkileyecektir. Bu nedenle bütçeleme çalışmalarının üst yönetimin himayesi ve kontrolünde yapılması gerekir.

Yönetici ve Çalışan Devir Hızının Yüksekliği: Özellikle üst yönetici devir hızının çok yüksek olduğu firmalarda diğer yöneticiler ve çalışanlar, üst yönetici değişikliğiyle birlikte yepyeni bir bakış açısının oluşacağını ve yeni yöneticinin farklı bir sistem getireceğini düşünebilirler. Yöneticiler ve çalışanlar, yeni gelen bakış açısının yapılmış olan stratejik amaçlara bağlı kalmayacağı, dolayısıyla oluşturulan sistemin uzun vadede kullanılmayacağı endişesini taşıyabilirler. Firmada yönetici devir hızı çok yüksek olmasa da alt kademedeki çalışanların devir hızları oldukça yüksektir. Bu nedenle yeni gelen personelin önceden belirlenmiş ölçüt/göstergelere bağımlı olması, anlayabilmesi ve sürece olan adaptasyonu zaman almaktadır. Dolayısıyla yakın zamanda işten çıkarılacağını düşünen bazı işçiler, anlamsız ölçüt/göstergelere odaklanmakta ya da sürece hiç katılmamaktadır.

Yukarıdan Aşağıya Doğru Bütçeleme Anlayışının Kullanılması: Bütçeler hazırlanırken sadece üst kademe yöneticileri tarafından hazırlanan ve uygulanmak üzere alt kademe yöneticilerine dikte ettirilen çalışmalar, sistemin başarısını olumsuz etkiler. Bu nedenle bütçelerin hazırlığı, aşağıdan yukarıya doğru bir yaklaşımla gerçekleştirilmelidir. Firmada bütçeleme çalışmasına başlarken temel algı, yukarıdan aşağıya doğru bir bütçeleme çalışmasının yapılacağıydı. Ancak süreç ilerledikçe yöneticiler ve çalışanlar, aşağıdan yukarıya doğru bir yaklaşımın benimsenmesi gerektiğini anlamışlardır ve bu şekilde bir bütçeleme çalışması yapılmıştır.

Katı Bütçeleme Yapılması: Bütçelerin değiştirilmesi zorlaştıkça, değişen ve yenilenen pazar koşullarına olan uyumu da o ölçüde azalır. Bu sebeple bütçelerin esnek yapıda tasarlanması gerekmektedir. Ancak uygulamanın yapıldığı firmada özellikle yöneticiler, bütçeleme çalışmasının oldukça katı olduğunu düşünerek uzun vadeli (3 yıllık) çalışmanın anlamsız olduğunu düşünmüşlerdir. Ancak modele yerleştirilen bütçe revizyonu aşaması, bu sorunu minimize etmiştir.

Nitelikli Personel Sorunu: Bütçeleme çalışması yapılırken karşılaşılan önemli sorunlardan biri de, nitelikli personel sıkıntısıdır. Bütçeleme işi, son derece teknik bir iştir. Dolayısıyla bu derece önem taşıyan ve bilgi gerektiren işlerin, nitelikli olmayan personeller tarafından yerine getirilmesi uygun değildir. Bu nedenle uygulama

yapılan firmada öncelikle bütçeleme ile ilgili temel eğitimler çalışanlara toplantılar yapılarak aktarılmış, sonra bütçeleme çalışması başlatılmıştır.

c) Tasarımdan Kaynaklanan Sorunlar

Bütçelemenin tasarımdan kaynaklanan sorunları sistemdeki eksik ya da yanlış aşamalar, tek bir performans ölçüt/göstergesine bağımlılık, sadece finansal performans ölçüt/göstergelerinin varlığı, performans ölçüt/göstergelerinin niteliksiz olması, yüksek performans ve ödül, düşük maliyet ve ödül, aşırı ayrıntı, eksik ya da zıt strateji, programlara yer verilmemesi, yaklaşım hatası, konunun anlaşılabilmesi, teşvik sisteminin olmayışı, maliyet muhasebesi yöntemlerinden faydalanılmaması, kaynakların stratejilerle ilişkisinin kurulmaması ve önceliğin stratejik planlama yerine bütçelemeye verilmesi ve benzerleridir.

Sistemdeki Eksik Ya da Yanlış Aşamalar: Çalışmamızın belirli aşamalarında çalışanlar, bazı detaylı araştırma gereken aşamaları hızlıca tamamlamaya yönelik arayışlara girmişlerdir. Ancak model bütçenin uygulama sürecinde sistemin gereklerinden biri olmadan gerçekleştirilen yapılanma, sistemden beklenen sonucu vermeyecektir. Örneğin bütçeleme kadrosunu belirlemeden bütçe hazırlamaya başlamak, çevre analizi yapmamak, sadece dış çevre analizi yapmak gibi. Bunun yanı sıra her firma kendine özgü bir takım özelliklere sahiptir. 3.000 çalışanı olan bir firma ile 20 çalışanı olan bir firmanın oluşturacağı sistemlerin kapsamı da farklı olacaktır.

Tek Bir Performans Ölçüt/Göstergesine Bağımlılık: Firmada performans ölçümü tek bir performans ölçüt/göstergesine bağımlı olarak yapılıyorsa, firmanın gelişimine imkân tanıyacak üstün yönlerini görememesi olağandır. Çünkü bu şekilde yapılan ölçüm sonuçları her zaman doğruları yansıtmaz. Çalışanlar, performans ölçüt/göstergeleri belirlemede sıkıntıya düştükleri zaman sıklıkla önceden tanımlanmış ölçüt/göstergeleri tekrarlamaya yönelik çaba içerisine girmektedirler. Bu doğrultuda performans ölçüt/göstergelerini düzenlemek için uzun zaman harcanmıştır.

Sadece Finansal Performans Ölçüt/Göstergelerinin Varlığı: Finansal performans ölçüt/göstergeleri, kimi faaliyetlerin başarısını ölçmekte yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla finansal olmayan performans ölçüt/göstergelerinin

kullanılmayışı, model bütçeleme çalışmamızın başarısını olumsuz yönde etkileyecektir. Uygulamada çalışanların bir kısmı, sürekli finansal performans ölçüt/göstergelerine bağımlı kalmaya yönelik tespitler yapmaya çalışmışlardır. Ayrıca çalışmamızda PEB sisteminde BSK kullanılmıştır. BSK'nın temel prensiplerinden birisi de yalnızca finansal performans ölçüt/göstergelerinin değil, finansal olmayan ölçüt/göstergelerin performans ölçme ve değerlendirme sürecinde kullanılmasıdır. Çalışmamızda BSK'nın kullanılması, bu sorunu ortadan kaldırmıştır.

Performans Ölçüt/Göstergelerinin Niteliksiz Olması: Belirlenmiş performans ölçüt/göstergelerinin, doğru şeyi doğru şekilde ölçme konusunda yetersiz kalması söz konusu olabilir. Bu nedenle performans ölçüt/göstergelerinin, ölçümü en doğru şekilde yapacak niteliklerde belirlenmesi son derece önemlidir. Niteliksiz performans ölçüt/göstergelerinin varlığı, yanlış ölçümler yapmaya ve sonucunda sistemden beklenen faydaların görülememesine neden olabilir. Model bütçe uygulanan firmada zaman zaman doğru şekilde ölçüm yapabilecek ölçüt/göstergelerden uzaklaşıldığı görülmüştür. Ancak ölçüt/gösterge tespiti süreci zamana yayılarak sorun aşılmıştır.

Yüksek Performans ve Ödül: Bir firmada bütçeleme süreci, teşvik sistemi kurularak uygulanıyorsa bazı yöneticiler ve çalışanlar, performans değerlendirme sonucunda ödül alabilmek için (çoğu zaman prim, izin vb.) bilinçli olarak düşük hedefler belirleyebilirler. Bu nedenle çalışmanın başlangıcından itibaren performans-ödül ilişkisini ortaya koyan teşvik sistemi çalışanlara aktarılmamış, çalışma tamamlandıktan sonra yöneticilerle birlikte teşvik sistemi kurulmuştur.

Düşük Maliyet ve Ödül: Teşvik sisteminin kurulduğu bir firmada kimi yönetici ve çalışanlar, planlanandan daha olumlu bütçe sonuçlarına ulaşabilmek için maliyetleri şişirebilirler. Böylece şişmiş maliyetlerin daha da altında gerçekleşen maliyetler söz konusu olduğunda teşvik paylarının artacağını düşünmektedirler. Bu nedenle çalışmamızda tespit edilen maliyet kalemleri diğer yöneticilerle istişare edilmiş ve firmanın Finans Yöneticisi bizzat tüm maliyet kalemlerinin piyasa araştırmasını yapmıştır.

Aşırı Ayrıntı: Bütçeleme sürecinde aşırı ayrıntılı faaliyetlerin bütçelenmeye çalışılması, çok fazla zaman ve maliyet kaybına sebebiyet vermektedir. Ayrıca çok ayrıntı gerektiren fakat önemsiz olan işlerde detaylı incelemelerin yapılması,

ayrıntıya girilmesi gereken önemli konulara daha az zaman harcanmasına sebebiyet verebilir. Bu nedenle çalışmamızda çok önemli olmayan faaliyet ve projeler ile maliyet kalemlerine yer verilmemiştir. Çoğu zaman bu kalemler, emsal nitelikteki faaliyetlerin bütçelerine eklenmiş ve böylece sorun çözülmüştür.

Eksik ya da Zıt Strateji: PEB'in planlama sürecinde çalışanlar, birbirleriyle bağlantısı olmayan strateji tanımlamalarına yönelmektedirler. Bu süreçte çalışanlar sıklıkla birbirleriyle zıt ya da birbirlerini tamamlamayan stratejiler belirlemişlerdir. Bu da firmanın finansal hedeflerine katkısı olmayan stratejiler ortaya çıkarmakta ve firma kaynaklarının etkinsiz kullanımına sebebiyet vermektedir. Bu nedenle firma stratejilerinin belirlenmesinde BSK haritası kullanılmıştır. Böylece finansal hedeflere katkısı olmayan stratejiler elimine edilmiş ve kaynakların optimal kullanımı sağlanmıştır.

Programlara Yer Verilmemesi: Bütçelerdeki temel sorunlardan birisi de, plan ve program ilişkisi kurulmadan yapılmasıdır. Özellikle birden fazla firmayı ya da faaliyet alanını içinde barındıran firmalarda karşılaşılan bir problemdir. Örneğin her firmanın ya da faaliyet alanının içinde bulunduğu sektör vd. koşullar söz konusudur. Bu yüzden bağlı her firmanın ya da bölümün kendine ait koşulları göz önüne alınarak farklı programların düzenlenmesi ve her programa ilişkin planların yapılması gerekmektedir. Uygulama yapılan firmada alüminyum profil üretimi ve kollektör üretimi faaliyetleri mevcuttur. Bu doğrultuda plan ve program ilişkisi içerisinde faaliyet alanları ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Ayrıca uygulamada BSK yöntemi kullanılmış ve bütçeleme hazırlığının ilk aşamasında uygun organizasyon biriminin seçilmesi ve işletme birimleri arasındaki ilişkilerin tanımlaması yapılmıştır. Tüm firmadaki yöntemleri ve süreçleri değiştirmek yerine öncelikle firmanın belirli bölümlerinde pilot uygulamaların yapılması daha uygun olacaktır. Bu nedenle firmanın tümü yerine sadece iki faaliyet alanından biri olan alüminyum profil üretimi alanında uygulama gerçekleştirilmiştir.

Yaklaşım Hatası: Firma yöneticileri, yeni bir bütçe tekniğine sihirli değnek gibi heyecanla sarılabilir ve bu heyecanla önemli maliyet ve zaman harcayıp bütçe çalışmalarına başlayabilirler. Ancak model bütçeleme çalışmaları sihirli bir değnek değildir ve her şeyin bir seferde düzeltilmesini sağlayacak bir bakış açısı olarak görülmemelidir.

Konunun Anlaşılramaması: Firmada oluşturulacak bütçenin özellikleri ve süreçleri ile ilgili kapsamlı şekilde çalışanların bilgilendirilmesi sağlanmalıdır. Çünkü bütçeleme sürecine tüm çalışanlar dâhil edilmelidir. Çalışanların hakkında bilgi sahibi olmadıkları bir bütçe sürecine gereken hassasiyeti göstermeleri beklenemez. Bu nedenle çalışmanın tüm aşamalarında çalışanların bilgilendirilmesi sağlanmış ve danışmanlık fonksiyonu üstlenilmiştir.

Teşvik Sisteminin Olmıyışı: Etkili şekilde gerçekleştirilen yönetim sistemlerinin tümünde sisteme özgü teşvik mekanizmasının olması gerekmektedir. Teşvik mekanizmasının etkili şekilde oluşturulabilmesi için neden-sonuç ilişkilerinin uygun şekilde kurulması, ölçüt/göstergelere odaklılık ve tutarlı şekilde ödül ve ceza ilişkisinin kurulması gerekmektedir. PEB'deki önemli problemlerden biri, ödül ve ceza sisteminin oluşturulmaması, başka bir deyişle teşvik mekanizmasının kurulmamasıdır. Gerçekleşen sonuçlar ile planlar arasında ortaya çıkan farklılıkların tespit edilerek olumlu sonuçların ödüllendirilmesi ve olumsuz sonuçların cezalandırılmasına yönelik bir teşvik sisteminin kurulması sistemin başarısı açısından önem arz etmektedir. Uygulanan model bütçeleme sürecinde teşvik sistemi oluşturulmuş ve bu sistemin PEB ve BSK ile ilişkisi kurulmuştur.

Maliyet Muhasebesi Yöntemlerinden Faydalanılmaması: PEB hazırlığı sürecinde maliyetler tespit edilirken maliyet muhasebesinin ortaya koyduğu yöntemlerden faydalanmak gerekir. Maliyetlerin firma bölümleri, maliyet merkezleri, faaliyetler, amaçlar ve hedefler bağlamında irdelenebilecek şekilde tasarlanması oldukça önemlidir. Modelin uygulama aşamasında maliyet muhasebesinin temel prensiplerinden faydalanılmıştır (Örneğin maliyetlerin yapısal çözümlenmesi gibi).

Kaynakların Stratejilerle İlişkisinin Kurulmaması: Bazı PEB ve diğer bütçe tekniklerine ilişkin uygulamalarda kaynaklar faaliyetlerle ilişkilendirilmekte, ancak amaç ve stratejilerle ilişkilendirilmemektedir. Başarılı bir bütçelemede kaynakların stratejilerle ilişkisini kurarak sistemin tasarlanması gerekir. Çünkü PEB, yöneticilerin hangi stratejilerin ne kadar maliyetle gerçekleşebileceğini görmelerine imkân tanır. Model bütçemizde kaynak ve strateji arasındaki bağlantı açıkça ortaya konulmuştur.

Önceliğin Stratejik Planlama Yerine Bütçelemeye Verilmesi: Firmaların büyük bir kısmı, mevcut bütçelerini dikkate alarak stratejik planlarını

oluşturmaktadır. Ancak bu durum yanlıştır ve hazırlanan stratejik planlar esas alınarak bütçelerin oluşturulması gerekmektedir. Bu nedenle firmanın faaliyet ve finansal bütçeleri oluşturulmadan önce ilk uygulama stratejik plan çalışması olmuştur ve bu süreç kapsamlı şekilde ele alınmıştır.

Sonuç ve Değerlendirme

Kıt olan kaynakların optimal kullanımına odaklanmak üzere günümüzde kamu sektöründe performans esaslı bütçe (PEB) kullanılırken özel sektör firmalarında etkili bir performans yönetimi açısından balans skor kart (BSK) performans değerlendirme yöntemi kullanılmaktadır. Gerek kamu kurumlarında gerekse özel sektör firmalarında bu iki sistemi entegre eden bir model veya sistem kullanılmamaktadır. Bu çalışmada bu iki sistem bir araya getirilerek model oluşturulmaya ve bir özel sektör firmasında uygulanmaya çalışıldı.

Bütçe ve performans ilişkisini kuran PEB'ler, stratejilerin tespitinde ve kaynak gereksinimleri ile ilişkilerinin kurulmasında önemli bir fonksiyona sahiptir. Ancak PEB'lerde stratejilerin yerleştirilmesi ile ilgili önemli bir problem bulunmaktadır. PEB'deki bu eksikliği gidermek için yapılan model arayışında, finansal hedeflere katkı sağlamayan boş (gereksiz) stratejilerin kaynak dağıtımından önce elimine edilmesi gerekmektedir. Ayrıca kamu yönetimlerinde kullanılan PEB'in özel sektör firmalarında kullanılabilir şekilde yeniden tasarlanırken, firmanın faaliyet ve finansal bütçeleri ile ilişkisi de kurulmalıydı. Bu kapsamda PEB'in özel sektör uygulamasında stratejilerin yerleştirilmesi görevinin verilebileceği stratejik bir yönetim aracı arayışına girildi. Bu süreçte BSK yönteminin kullanılabilirliği görüldü.

Kaplan ve Norton'nun dediği gibi (2007: 48) BSK, strateji belirleme mekanizması değil, stratejiyi yerleştirme ve uygulama mekanizmasıdır. Aslında çalışmanın ana temalarından birisi de budur. Çalışmada, stratejiyi belirleme ve stratejilerin kaynakla olan ilişkisini kurma görevi PEB'e verilirken stratejiyi yerleştirme ve uygulama görevi BSK'ya verilmiştir. Böylece firmalarda çok boyutlu performans değerlemesinin yapılabileceği model bir bütçe tipi ortaya konulmuştur.

PEB'de BSK kullanımı, strateji haritası yardımıyla firmanın finansal hedeflerine katkı sağlamayan boş stratejilerin önceden görülerek elimine edilmesine ve böylece kaynakların optimal kullanımına odaklanmaktadır. Modellemenin firma bütçelerine olan etkilerini ortaya koyabilmek için alüminyum profil üretimi işiyle iştigal eden ve Seydişehir Hafif Sanayi Bölgesi'nde konuşlanmış olan Türksan Alüminyum A.Ş. yetkilileriyle görüşmeler yapılmış ve model bütçenin bu firmada

uygulanmasına karar verilmiştir. Bu doğrultuda araştırmaya konu olan firmaya ait genel bilgiler verilmiş ve uygulamaya geçilmiştir.

Araştırmada kullanılan temel yöntem, örnek olay çalışmasıdır. Bu doğrultuda bilgileri verilen firmada, hazırlanan model uygulanmıştır. Uygulama süreçlerinde firmada gözlem ve görüşme yönteminden yararlanılmıştır. Tüm veriler, katılımcı bir yönetim yaklaşımı benimsenmek suretiyle, birlikte firma verileri elden geçirilerek, görüşme yöntemiyle oluşturulmuştur. Buna ilaveten performans planlama ile ölçme ve değerlendirme sisteminin oluşturulması sürecinde gözlemlere başvurulmuştur. Ayrıca araştırmada, bu çalışmalara ilaveten döküman inceleme, uzman görüşlerinden yararlanma, üst düzey yöneticilerle ve çalışanlarla görüşmeler, literatür taraması, sektörde yer alan diğer işletme ve derneklerle görüşmeler, trend analizleri, oran analizleri, istatistiki yöntemler ve diğer tekniklerden yararlanılmıştır.

PEB’de BSK kullanımına ilişkin model bütçenin, firmanın planlanan kârlılığı üzerindeki etkisini açık şekilde ortaya koyabilmek için birinci adımda klasik yöntemle firmanın faaliyet bütçeleri (satış, üretim, direkt ilk madde ve malzeme bütçesi, direkt işçilik, genel üretim giderleri, dönemsonu stok bütçesi, satışların maliyeti bütçesi, pazarlama-satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri bütçesi, finansman giderleri bütçesi ve proforma gelir-gider tablosu) ve finansal bütçeleri (proforma bilanço ve nakit bütçesi) üç yıl için (2011-2012-2013) oluşturulmuştur. Bütçelerin hazırlığı sürecinde alacakların tahsili usulü, ödemelerin yapılma usulü, planlanan dönembaşı nakit mevcudu, borçlar ve alacaklar gibi tüm verilerde firmanın mevcut durumu yansıtılmıştır. Ayrıca bu süreçte Vergi Usul Kanunu, Muhasebe Uygulama Yönetmeliği, Tek Düzen Hesap Planı gibi tüm mevzuata yönelik yasal düzenlemeler dikkate alınmıştır. Bu çerçevede hazırlanan bütçeler sırasıyla Tablo-3.1 ve Tablo-3.14 arasında gösterilmiştir. Bütçelerin hazırlanmasından sonra klasik bütçe uygulamasında kullanılan performans ölçme ve değerlendirme ile performans geliştirme süreçlerine ilişkin bilgiler verilmiştir.

Araştırmanın ikinci adımında PEB’de BSK kullanımına ilişkin model bütçeleme süreci oluşturulmuş ve Türksan Alüminyum A.Ş.’de uygulanmıştır. Modelin tasarımı aşamasında performans yönetim sisteminin ana bileşenleri, bütçeleme süreci, PEB aşamaları ve BSK aşamaları olmak üzere dört yönlü entegre bir yapılanma esas alınmıştır. Bu yapılanmada yer alan dört unsur arasındaki ilişkiler

sırasıyla Şekil-3.1, Şekil-3.2 ve Şekil-3.3'te gösterilmiştir. Model bütçenin yapılandırılmasına konu olan bu dört unsur, uygulama adımlarını oluşturacak şekilde entegre edilmiş ve bütünleşik bir algoritma hazırlanmıştır. Model bütçe aşamalarını oluşturan bu algoritma Şekil-3.4'te gösterilmiştir. Model bütçenin uygulama sürecini içeren bu adımda, Şekil-3.4'te gösterildiği gibi performans yönetim sisteminin üç ana bileşeni (performans planlama, performans ölçme ve değerlendirme, performans geliştirme) ele alınmıştır.

Performans planlama bileşeninde, sırasıyla bütçeleme hazırlığı, stratejik planlama, performans programlama, faaliyet ve finansal bütçelerin hazırlanması, bütçe kalemlerinin belirlenmesi ve bütçe uygunluğunun tartışılarak bütçe el kitabı ve uygulama planının hazırlanıp çoğaltılması aşamaları izlenmiştir.

Bütçeleme hazırlığının ilk kısmında uygun organizasyon biriminin seçilmesi ve işletme birimleri arasındaki ilişkilerin tanımlanması vardır. Uygulamanın yapıldığı firmada iki ana üretim alanı bulunmaktadır. Bunlar: güneş enerjisi kolektörleri ve alüminyum profil üretimidir. Firmada söz konusu uygulamanın alüminyum profil üretim alanında yapılmasına karar verilmiştir. Ayrıca firmaya ait bölümler arasındaki ilişkiler bu aşamada gözden geçirilmiştir. Uygun birim seçimi yapıldıktan sonra yedi kişiden oluşan bir bütçeleme kadrosu belirlenmiştir. 2011-2012-2013 yılları için bütçeleme yapılmasına karar verilmiş ve bütçe takvimi oluşturulmuştur. Uygulama yapılan firmanın 2011 yılına ait bütçe takvimi Tablo-3.17'de gösterilmiştir.

Bütçeleme hazırlığından sonraki aşama olan stratejik planlama aşamasında sırasıyla hazırlık, stratejik analiz, stratejik tasarım ve değerlendirme ve sunum gerçekleştirilmiştir. Stratejik analiz kısmında firmaya ilişkin dış ve iç çevre analizi kapsamlı şekilde yapılmıştır. Firmanın dış ve iç çevre analizine ilişkin bilgiler sırasıyla çalışmaya Ek-1 ve Ek-2 olarak eklenmiştir. Bu bilgiler kullanılarak yapılan analizler durum belirleme matrisine dönüştürülerek özetlenmiştir. Durum belirleme matrisi olarak SWOT Analizinden yararlanılmış ve Tablo-3.18'de Türksan Alüminyum A.Ş.'nin SWOT Matrisi gösterilmiştir. Stratejik analiz yapıldıktan sonra stratejik tasarım aşamasına geçilmiş ve firmanın vizyonu, misyonu, temel ilkeleri, stratejik amaçları ve stratejik hedefleri belirlenmiştir. Stratejik amaç ve hedeflerin tespitinde strateji haritasından yararlanılmış ve sürece BSK entegrasyonu burada

sağlanmaya başlamıştır. Strateji haritası yardımıyla 4 skor kart boyutunda (finans, müşteri, firma içi işlevler, öğrenme ve gelişme) ve 2 stratejik öncelikte 19 adet stratejik amaç ve 36 adet stratejik hedef belirlenmiştir. Türksan Alüminyum A.Ş. için oluşturulan strateji haritası Şekil-3.5'te, stratejik amaç ve hedefler tablosu Tablo-3.19'da gösterilmiştir. Stratejik tasarım aşaması tamamlandıktan sonra stratejik amaç ve hedefler, yönetim kuruluna değerlendirilmek üzere sunulmuştur. Firma yönetim kurulunun onayından sonra stratejik planlama tamamlanmıştır ve sıradaki aşama olan performans programlarının hazırlanmasına geçilmiştir.

Performans programlama aşamasında sırasıyla öncelikli stratejik amaç ve hedefler belirlenmiş, her stratejik hedefe ait performans hedefleri tespit edilmiş, faaliyet ve projeler belirlenmiş ve kaynak ihtiyaçlarıyla ilişkilendirilmiştir. Sonrasında her performans hedefine ait performans ölçüt/göstergeleri belirlenmiştir. Bu aşamada belirlenen performans ölçüt/göstergesi sayısı 46'dır. Tüm firma bölümleri için ayrı ayrı yapılan bu işlemler, finans bölümünün koordinasyonunda konsolide edilmiş ve firmanın performans programı oluşturulmuştur. Türksan Alüminyum A.Ş. için oluşturulan 2011 mali yılı performans programı Şekil-3.6'da gösterilmiştir.

Model bütçeleme sürecinde önerilen performans planlamanın üçüncü aşaması faaliyet ve finansal bütçelerin hazırlanmasıdır. Hazırlanan performans programında yer alan stratejik amaçlar ve yansımaları dışındaki tüm değişkenler (alacakların tahsili usulü, ödemelerin yapılma usulü, planlanan dönembaşı nakit mevcudu, borçlar ve alacaklar vb.) aynı kalmak üzere, klasik yöntemle hazırlanan faaliyet ve finansal bütçeler aynı dönemler için yeniden hazırlanmıştır. Bu kapsamda oluşturulan faaliyet bütçeleri sırasıyla Tablo-3.20 ve Tablo-3.31'de, finansal bütçeler ise Tablo-3.32 ve Tablo-3.33'te gösterilmiştir.

Klasik yöntemle hazırlanan faaliyet ve finansal bütçeler ile PEB'de BSK kullanımına ilişkin modelin performans planlama sürecindeki uygulaması sonrasında hazırlanan bütçeler arasında önemli farklılıklar ortaya çıkmıştır. Örneğin klasik yöntemle yapılan bütçede 2011 yılı firma net kârı 110.972 TL iken PEB'de BSK kullanımından sonra 404.361 TL'ye çıkacağı görülmektedir. Firma net kârı 2012 yılı için 92.206 TL'den 297.606 TL'ye, 2013 yılı için 67.661 TL'den 192.620 TL'ye çıkacağı tahmin edilmektedir. Dolayısıyla firmanın ulaşmak istediği finansal hedefler

ve firmayı bu finansal hedeflere ulaştıracak müşteri, firma içi işlevler ve öğrenme ve gelişme stratejilerine yönelik hedefler tespit etmek ve bunları uygulamak, firma kârlılığını önemli ölçüde artırmaktadır ve örnek de bunu göstermektedir.

PEB’de BSK kullanımını sonucunda, firmanın yıllar itibariyle kârlılığında keskin düşüşler olabileceğini ve bunun PEB’in mantığından kaynaklanabileceğini belirtmekte fayda vardır. Çünkü uzun dönemli stratejiler, bazı dönemlerde firmanın maliyetlerini artırmakta ve bazı dönemlerde azaltmaktadır.

Faaliyet ve finansal bütçeler hazırlandıktan sonra bütçe kalemlerinin belirlenmesi aşamasına geçilmiştir. Bütçelerin hazırlığında tek düzen hesap planının temel çerçevesine bağlı kalındığı için bütçe kalemlerinin belirlenmesi aşamasında yalnızca her stratejinin firmaya olan maliyetini ortaya koymaya yönelik çalışma yapılmıştır. Her bir stratejinin firmaya olan maliyeti Tablo–3.34’te gösterilmiştir. Bütçe uygunluğu yönetim kurulunda tartışılmış, onaylanmış haliyle bütçe el kitabı ve uygulama planına son hali verilerek çoğaltılmış ve yürürlüğe girmiştir.

Çalışmanın ana teması PEB sisteminde BSK kullanımına ilişkin model bir bütçeleme süreci tasarlamak suretiyle performans planlama sürecine odaklansa da, sistemin tamamının işleyişini anlatabilmek adına performans yönetim sisteminin geri kalan iki ana bileşeni (performans ölçme ve değerlendirme ile performans geliştirme) süreçlerine de yer verilmiştir. Ancak uygulama sonuçları 2011 yılı sonunda elde edileceğinden dolayı performans ölçme ve değerlendirme ile performans geliştirme konuları firmada bizzat uygulanamamış, bu yüzden örnek veriler üzerinden sistemin işleyişi anlatılmıştır.

Performans ölçme ve değerlendirme bileşeninde sırasıyla skor kartların oluşturulması, veri kaynaklarının ve frekanslarının tespiti, sonuçların belirli dönemlerde değerlendirilmesi ve bütçenin raporlanması aşamaları uygulanmıştır. Skor kartlar oluşturulurken stratejik tasarım aşamasında hazırladığımız strateji haritası ve sonrasındaki stratejik amaç ve stratejik hedefler ile performans programlama aşamasında hazırladığımız performans ölçüt/göstergeleri esas alınmıştır. Burada skor kart boyutlarının ağırlıkları tespit edilmiş ve Türksan Alüminyum A.Ş.’nin BSK’sı hazırlanarak Tablo–3.35’te gösterilmiştir. Bu aşamada tüm bölümlere ve takımlara ait skor kartlar oluşturulmuş, ancak tümünün çalışmaya yansıtılması mümkün olmayacağından yalnızca pazarlama bölümüne ait BSK

Tablo-3.36’da verilmiştir. Bu uygulamada alışılmış skor kart uygulamalarının dışına çıkılmış ve stratejik amaçlar ile performans ölçüt/göstergelerinin arasına stratejik hedefler dâhil edilmiştir. Böylece uzun vadeli stratejik amaçlar performans programları da dikkate alındığında orta ve kısa vadeli stratejilerle ilişkilendirilmiştir.

Skor kartların oluşturulmasından sonra performans ölçme ve değerlendirme bileşeninin ikinci aşaması olan veri kaynaklarının ve frekanslarının tespitine geçilmiştir. Firma için belirlediğimiz tüm stratejik hedeflere ilişkin veri kaynakları ve hangi frekanslarda verilerin toplanacağına ilişkin bilgileri içeren skor kartların veri kaynakları ve frekansları tablosu Tablo–3.37’de gösterilmiştir.

Performans ölçme ve değerlendirmenin üçüncü aşaması olan sonuçların belirli dönemlerde değerlendirilmesinde, modelin ilk uygulama dönemi olduğu için değerlendirme dönemi 2011’de yıllık olarak ele alınmıştır. 2011 yılsonu gerçekleşen örnek verileri ile hedeflenen değerlerin karşılaştırılmasını ve puanlanmasını içeren performans ölçme ve değerlendirmesi, Tablo-3.38’de pazarlama bölümü örneğinde gösterilmiştir. Bu tablodaki puanlar ve her bir stratejik amacın, hedefin ve boyutun ağırlıkları dikkate alınarak firma bölümlerinin başarı puanları hesaplanmıştır. Yine bu aşamada tüm firma bölümlerinin performans tablosu hazırlanmış, ancak tümü çalışmaya yansıtılamadığından pazarlama bölümünün 2011 yılı performans tablosu Tablo-3.39’da gösterilmiş ve hesaplamaların nasıl yapıldığı bu bölümde aktarılmıştır.

Ölçme ve değerlendirmeye ilişkin son aşamada ise bütçenin raporlanması bulunmaktadır. Bu aşamada pazarlama bölümü örneğinde 2011 yılı bütçe gerçekleşmesi performans tablosu, örnek verilerle oluşturulmuş ve Tablo–3.40’ta gösterilmiştir.

Üç bileşenden oluşan *modelin son bileşeni olan performans geliştirme*, sonuçların analizi ve gözden geçirme, teşvik sisteminin kurulması ve bütçenin revizyonu olmak üzere üç aşamadan oluşmaktadır. Sonuçların analizi ve gözden geçirmenin yapılabilmesi için hedeften sapma tabloları ve fark sıralama tablolarının kullanılması önerilmiş ve örnek veriler üzerinden pazarlama bölümünün 2011 yılı hedeften sapma tablosu Tablo–3.41’de, fark sıralama tablosu Tablo–3.42’de gösterilmiştir. Böylece hangi hedeflerde planlanandan ne ölçüde sapmanın olduğu ve sonraki dönemde hangi hedeflere ağırlık verilirse ne ölçüde iyileşmelerin yaşanabileceği tespit edilmiştir.

Performans geliştirmenin ikinci aşaması olan teşvik sisteminin kurulması için, firma performans programında önerilen pirim miktarının lme ve değerlendirme esaslarına göre bölümlere ve çalışanlara dağıtılması hedeflenmiştir. Bu nedenle her firma bölümünün skor kartlar esas alınarak aldığı başarı puanları, çalışan sayısı dikkate alınarak ağırlıklandırılmış ve her bölümün ve takımların toplam pirimden alması gereken pay belirlenmiştir. Bu kapsamda Türksan Alüminyum A.ř. 2011 mali yılı pirim dağıtım tablosu ile üretim bölümü gündüz ve gece vardiyalarının pirim dağıtım tablosu hazırlanmış ve sırasıyla Tablo–3.43 ve Tablo–3.44’te gösterilmiştir.

Performans geliştirmenin son aşaması olan bt revizyonunda, her yılsonunda elde edilen bölüm ve takım puanları esas alınarak iyileştirmelerin yapılması ve bunların btlere olan yansımalarının dikkate alınması ön plana çıkmaktadır. Her yılsonunda, lme ve değerlendirme sonuçları ile revize edilen stratejiler dikkate alınarak önceki dönemde hazırlanan btler de revize edilir. Yeni bir yılın bt tahmini de eklenerek yeni bt hazırlanır. Örneğin 2011 yılı sonunda 2012 ve 2013 yılları btsinin arkasına 2014 btsi hazırlanarak eklenir. Ancak bu aşamada 2012 ve 2013 yıllarının btleri, 2011 yılı bt gerçekleşmeleri ve stratejilerdeki geri bildirimler dikkate alınarak revize edilir.

PEB’de BSK kullanımına ilişkin modelin uygulama aşamaları tamamlandıktan sonra modelin uygulama sürecinde karşılaşılan sorunlar sınıflandırılarak ortaya konulmuştur: Bu kapsamda *alışandan kaynaklanan sorunlar* (planlama alışkanlığının olmayışı, yeni fikir ve projelerden kaçınma, bilgi eksikliği, subjektiflik korkusu, st yönetimin desteğini çekmesi endişesi, düşük performans gösterme endişesi, farklı odak noktalarının gelişmesi ve kesinti endişesi), *firmedan kaynaklanan sorunlar* (bölümlerin faaliyet atışması, bürokrasi artışı, katılımcı olmayan btleme yaklaşımı, yönetici ve çalışan devir hızının yüksekliliği, yukarıdan aşağıya doğru btleme anlayışının kullanılması, katı btleme yapılması ve nitelikli personel sorunu) ve *tasarımdan kaynaklanan sorunlar* (sistemdeki eksik ya da yanlış aşamalar, tek bir performans ölçüt/göstergesine bağımlılık, sadece finansal performans ölçüt/göstergelerinin varlığı, performans ölçüt/göstergelerinin niteliksiz olması, yüksek performans ve ödül, düşük maliyet ve ödül, aşırı ayrıntı, eksik ya da zıt strateji, programlara yer verilmemesi, yaklaşım hatası, konunun anlaşılamaması, teşvik sisteminin olmayışı, maliyet muhasebesi yöntemlerinden faydalanılmaması,

kaynakların stratejilerle ilişkisinin kurulmaması ve önceliğin stratejik planlama yerine bütçelemeye verilmesi) olarak sınıflandırma yapılmış ve bu sorunlara ilişkin temel bilgiler verilmiştir. Sorunların açıklamasında, etkili bir sistem için önerilerde bulunulmaya çalışılarak çalışma tamamlanmıştır.

Her bir stratejinin maliyetini ölçen ve firmada etkili bir performans yönetim sisteminin uygulanmasına imkân sağlayan bu uygulamanın, esnek bütçeleme ile ilişkilendirilmesi ve bilgi teknolojileri ile desteklenmesi halinde daha kurumsal bir yapıya kavuşacağını düşünmekteyiz.

Ekler

Ek-1: Türksan Alüminyum A.Ş. Dış Çevre Analizi

Alüminyum metali, oksijen ve silisyumdan sonra dünyada en çok bulunan üçüncü elementtir. Demir-çelikten sonra dünyada en çok kullanılan alüminyum metali, doğada bileşikler halinde bulunur (Günay, 2006: 1). Çeliğin üçte biri hafifliğinde olması (Aydın, 2010: 2), alaşımlandırıldığında yeterli mukavemeti, defalarca kullanılabilirliği, yüksek korozyon direnci, çekilebilirliği, kolay şekillendirilebilmesi, dövülebilirliği, işlenebilirliği, yüksek ısı ve elektriksel iletkenliği, ışık ve ısı yansıtıcılığı, daha az enerji tüketmesi ve çevreyi daha az kirletmesi (Günay, 2006: 6-7), ömrünün uzunluğu, dış etkenlere ve değişik iklim şartlarına karşı dayanıklılığı, düşük bakım maliyetleri, renklendirilebilmesi ve teknolojik açıdan ürün çeşitliliği (Alan, 2008: 1) gibi özellikleri, alüminyum diğer metaller karşısında avantajlı hale getirmekte ve alüminyum sektöründe faaliyet gösteren firmalara önemli bir rekabet gücü kazandırmaktadır.

Doğada çok bulunmasına rağmen varlığı 1808 yılında İngiliz Sir Humphry Davy tarafından tespit edilen alüminyum metalinin ticari anlamda üretim teknolojisi ancak 1886 yılında Paul Louis Taussaint Heroult (Fransa) ve Charles Martin Hall (ABD) tarafından, birbirlerinden habersiz şekilde ayrı ayrı çalışmaları sonunda geliştirilmiştir. Günümüzde Hall-Heroult yöntemi olarak halen kullanılan bu yöntemde bu iki bilim adamı, alüminyum oksitin ergimiş kriyolit içinde çözüldürülerek üzerinden güçlü bir elektrik akım geçirildiğinde, alüminyumun elektrolitin altında sıvı halde biriktiğini fark etmişlerdir. Bu yöntemin keşfinden sadece iki yıl sonra, 1888'de İsviçre'nin Neuhausen kentinde Schweizerische Metallurgische Gesellschaft tarafından Heroult patentiyle, yine aynı yıl ABD'deki Pittsburgh kentinde Pittsburgh Reduction Company tarafından Hall patentiyle ilk alüminyum elektrolizhaneleri kurulmuştur. Sonraki yıllarda İsviçre, Amerika, Fransa, İngiltere, Almanya ve Avusturya gibi dünyanın birçok ülkesinde alüminyum üretimine başlanmış ve 1950'li yıllarda alüminyum, Türkiye ekonomisine girmiştir (Günay, 2006: 1-2).

Alüminyumun Türkiye ekonomisine girmesinden sonra Türkiye'de hammadde temini sağlayacak firma olmadığından ihtiyaç ithalat yoluyla karşılanmaktaydı. Bu

yıllarda artan talebe bağılı olarak alüminyum ihtiyacının yurtiçinden karşılanması amacıyla cevher araştırmalarına gidildi. Bunun sonucunda Maden Tetkik Arama (MTA) tarafından Seydişehir'in Mortaş Doğanlı mevkiilerinde işletilebilir boksit rezervleri tespit edildi ve bu tespit edilen sahalar, 1965 yılında işlemek amacı ile Etibank'a devredildi. Kamu sektörü bu alandaki çalışmalarına hız vererek 1974 yılında devlet kuruluşu olarak Etibank Seydişehir Alüminyum Tesislerini hayata geçirdi. 1970'li yıllarda hammadde (boksit madeni) yurtiçinde üretilmeye başlandı. Bu durum, özellikle küçük boyutlu işletmelerin hızla kurulmasını teşvik etmiştir. Ayrıca alüminyum uç ürünlerine talebi karşılamak için kurulan firmaların artmasıyla birlikte alüminyum kullanım sahalarının talebine cevap verebilecek nitelikte ürün üretebilen firma sayısı hızla 400'e ulaşmıştır. 1971 yılında sektör örgütlenmiş ve Türkiye Alüminyum Sanayicileri Derneği (TALSAD) kurulmuştur. 1980'li yıllar sektörün teknolojik gelişimi ve kapasite artışının simgelandığı dönemler olmuştur. Ancak, Seydişehir Alüminyum Tesislerinin sıvı alüminyum üretiminde tek kuruluş olması ve kapasitesinin, artan yurtiçi talebi karşılayamaması nedeniyle 1985 yılından itibaren ithalata başlanmıştır. 1990'lı yıllarla birlikte Türkiye'deki alüminyum kullanım alanlarındaki artış devam etti ve sektör bu dönemlerde ihracata yönelmeye başladı (Günay, 2006: 3).

Alüminyum sektörü Türkiye'de 2001 yılında yaşanan krizle birlikte önemli bir darbe almıştır. İki yıl devam eden bu önemli daralmanın ardından sektör, 2003 yılından itibaren gelişme sergilemiştir. Türkiye'de yaşanan önemli kriz dalgalarının ardından ekonomik istikrarın sağlanması ve özellikle alüminyumun en fazla kullanıldığı sektörlerdeki gelişmeler sektörün Türkiye'deki gelişimini önemli ölçüde desteklemiştir.

Türkiye'de birincil alüminyum üreten tek firma Seydişehir Alüminyum Tesisleri'nin sahibi Cengiz Holding'tir. 1967 yılında temeli atılan ve 1973'te alümina, 1974'te alüminyum üretimine başlayan Seydişehir Alüminyum Tesisleri, Eti Holding A.Ş.'ye bağlı Eti Alüminyum A.Ş. Genel Müdürlüğü'ne aitken 2005 yılında özelleştirilmesi sonucunda mülkiyeti inaat, enerji, maden ve turizm alanlarında faaliyet gösteren Cengiz Holding'e geçmiştir. Bunun sonucu olarak günümüz itibarıyla sektörde faaliyet gösteren herhangi bir kamu kuruluşu yoktur.

Sektörde yer alan di er firmalar ağırlıklı olarak ikincil alüminyum ve buna dayalı sadece yarı ürün veya uç ürün üretimi alanında faaliyet göstermekte olup bir anlamda alüminyum işleyen kuruluşlardır. Bu nedenle Türkiye’de birincil alüminyum üreticisi sadece Seydişehir Alüminyum Tesisi’dir. A ırlıklı olarak küçük ve orta büyüklükteki i letme statüsünde olan alüminyum sektöründe faaliyet gösteren firmalar, faaliyetlerini do rudan veya dolaylı olarak Alüminyum Tesisleri’nden temin ettikleri birincil alüminyum ürünlerini i leyerek sürdürmektedirler (Özeren, 2002: 16).

Türkiye’de alüminyum sektöründe faaliyet gösteren firmaların 2008 yılı itibariyle toplam üretim kapasiteleri 400-450 bin ton civarındadır. Sektörde genel olarak büyük kapasiteli tesislerde teknoloji yoğun, küçük ve orta ölçekli firmalarda ise emek yoğun üretim sistemi uygulanmaktadır. 2008 yılı itibariyle Türkiye’deki toplam sektör istihdamı 18 bin civarındadır (Alan, 2008: 10-11).

Alüminyum üretiminde dünyada kullanılan 5 ana üretim aşaması vardır. Bunlar: boksit madeni işletmeciliği, boksit cevherinden alümina üretimi, alüminadan elektroliz yolu ile sıvı alüminyum üretimi, sıvı alüminyumun alaşımlandırılarak dökülmesi, ekstrüzyon ve haddeleme işlemleriyle yarı ürün ve/veya uç ürün üretimidir. Bu kademelerin hepsi bağımsız birer sanayi koludur. Bu kademelerin tümünün bir arada bulunduğu tesislere “entegre tesis” adı verilir. Seydişehir Alüminyum Tesisleri Türkiye'deki tek entegre tesistir (Günay, 2006: 15). Türksan Alüminyum A.Ş. bu üretim aşamalarından sonuncusu olan ekstrüzyon işlemiyle yarı ürün üretimi gerçekleştirmektedir. Firma, müşterilerinin talepleri doğrultusunda sipariş yöntemiyle üretim yapmaktadır.

Alüminyumdan elde edilen yarı ürün ve ürünlerin sınıflandırılması açısından firmalar dört ana bölümde incelenmektedir. Bunlar: döküm ürünleri (hammadde: birincil ve ikincil alüminyum), yarı mamul ürünleri (ekstrüzyon ürünleri, hadde ürünleri, iletkenler), parça döküm ürünleri ve son (uç) üründür (Alan, 2008: 2-3). Türksan Alüminyum A.Ş., alüminyumdan elde edilen yarı ürün ve ürünlerin sınıflandırılması açısından yarı mamul üreticisi konumundadır. Türksan Alüminyum A.Ş., ekstrüzyon ürünlerinden çeşitli profiller sınıfına giren ürünlerin üretimini yapmaktadır.

Türkiye'nin alüminyum sektörüne ilişkin istatistiki veriler çok sağlıklı olmadığından sektörün profilini çok açık şekilde ortaya koymak mümkün olmamaktadır. Ancak genel bir bakış açısıyla sektörde yaşanan fırsatlar ve tehditleri şöyle ortaya koyabiliriz:

Alüminyum sektöründe yaşanan temel sorunların başında Türkiye'deki enerji maliyetlerinin yüksekliği gelmektedir. Bu durum, daha düşük enerji fiyatı nedeniyle diğer ülkelerdeki alüminyum sektörü firmalarına karşı Türkiye'deki firmaların rekabet gücünü azaltıcı etki yapmaktadır. Örneğin 2005 yılı verilerine göre Kanada'da enerji maliyetlerinin toplam alüminyum üretim maliyetleri içerisindeki payı %11, BDT (Bağımsız Devletler Topluluğu) ülkelerinde %10-15, Hollanda'da %16, Güney Afrika'da %25-27, ABD'de %24-30, Venezuela'da %10-12, Brezilya'da %31, Avustralya'da %18-20 ve Fransa'da %28 iken Türkiye'de en yüksek oranla %47 dolaylarındadır (Alan, 2008: 13; TMMOB Metalurji Mühendisleri Odası Alüminyum Komisyonu, 2004: 27). Bunun en temel sebebi de enerji fiyatlarıdır. Dünyada alüminyum üretimi yapan ülkeler arasında enerji fiyatlarının en yüksek olduğu ülke yine Türkiye'dir (Özeren, 2002: 16). Dünyada alüminyum fiyatları Londra Metal Borsası'na (LME) göre belirlendiğinden, enerji maliyetlerinin yüksekliği üretim maliyetleri çok yüksek olan ülkelerdeki firmalar için rekabet gücünü önemli ölçüde azaltıcı bir etki haline gelmektedir.

Alüminyumun Türkiye'deki kullanım alanlarına göre dağılımına bakıldığında ilk sırayı %25 ile inşaat almaktadır. Bu sektörü sırasıyla ulaşım (%24), ambalaj (%15), elektrik/elektronik (%10), genel mühendislik (%9), mobilya, ofis eşyaları (%6), demir çelik, metalurji (%3), kimya ve tarım ürünleri sanayi (%1) ve diğer alanlar (%7) izlemektedir (Günay, 2006: 10). Alüminyumun kullanım alanına sahip birçok sektörün son yıllarda dünyadaki ve özellikle Türkiye'deki tüketime yönelik gelişimi, alüminyum sektörünün gelişimi açısından önemli bir fırsattır.

Döviz paritelerinde yaşanan dalgalanmalar, alüminyum sektörü için önemli bir sorundur. Dövizin değerinde yaşanan yükseliş ya da düşüşler, girdi fiyatlarını etkilemekle birlikte ürünün piyasadaki fiyatını da etkilemektedir. Bu durumda finansal açıdan güçlü firmaların çoğu stoklama yoluna gitmektedir. Ayrıca piyasadaki birçok firma, önceden yapılmı hammadde satın alma anlaşmaları yaparak ya da

Londra Metal Borsası'ndaki alüminyum fiyatlarındaki de i ikli e endeksli anla malar yaparak bu sorunu elimine etmeye çalı maktadır.

Döküm üretimi daha çok emek yo un üretim gerektirmektedir. Bu nedenle eme in az ve pahalı oldu u ülkelerde (AB gibi) Türk firmaları için sektör her geçen gün genişlemektedir. Ancak Çin ve Hindistan gibi eme in çok ucuz oldu u ülkelerin gelecekte sektördeki firmalar için önemli bir tehdit olması muhtemeldir. Özellikle son yılların üretim açısından önemli bir tehdidi olan Çin'den gelen vasıfsız ve kalitesiz alüminyum, sektörü de tehdit etmeye devam etmektedir.

Avrupa alüminyum endüstrisi, alüminyum üretiminde dünyada ilk sıradadır. 2005 yılı verilerine göre Seydi ehir Alüminyum Tesisi, Dünya alüminyum üretiminin yalnızca %0,2'sini üretmektedir (Alan, 2008: 20). Uluslar arası piyasadaki firmaların dev boyutta i letmeler olması, küçük bir i letme olarak Türksan Alüminyum A. .'nin de dı piyasadaki gücünü önemli ölçüde etkilemektedir.

Sektördeki tüketime bakıldığında ise dünya alüminyum tüketiminde ilk sırayı ABD almaktadır. Bu ülkeyi sırasıyla Çin, Japonya ve Almanya izlemektedir (TMMOB Metalurji Mühendisleri Odası Alüminyum Komisyonu, 2004: 21-22). Çeşitli birçok endüstrideki gelişimi ve nüfus artış oranları dikkate alındığında Çin'in ilerleyen zamanlarda en büyük tüketici konumuna gelmesi beklenmektedir. Bu kapsamda son yıllarda Türkiye'nin Çin ile siyasi ilişkilerinde aldığı ılımlı tavır, önemli bir fırsat olarak algılanabilir. Yine dünyada en çok alüminyum tüketen ABD, Japonya ve Almanya gibi ülkelerle Türkiye arasındaki siyasi ilişkilerin son yıllarda daha da ılımlı hale gelmesi, sektör ve sektörde yer alan firmalar için önemli bir fırsata dönüştürülebilir.

Sektörün Türkiye'deki tüketimine bakıldığında ise, Türkiye'de kişi başına alüminyum tüketimi yıllar itibariyle artış göstermiştir. 2005 yılı verilerine göre 5,7 kg olan oran (Alan, 2008: 14), 2008 yılı verilerine göre 7,8 kg'a ulaşmıştır. Bu miktar, gelişmiş ülkelerdeki yıllık 30 kg seviyesindeki tüketimin çok altında olup yaklaşık 4-5 kez daha düşüktür. Ancak kişi başına yılda 30 kg gibi seviyelere çıkabileceği göz önünde bulundurulduğunda sektörün önünde büyük bir gelişme alanı olduğu görülmektedir (www.immib.org.tr, Erişim tarihi: 14.08.2010). Sektörün önemli ölçüde gelecek vaad ediyor olması, sektörde faaliyet gösteren firmalar için önemli bir avantaj halini almaktadır.

Alüminyumun kendine has özellikleri ve sektörün dünyadaki gelişimi dikkate alındığında böylesine gelecek vaat eden bir sektöre yeni girmek isteyen birçok firmanın olması muhtemeldir. Ayrıca son bir yılda sektöre yeni giren firma sayısındaki artışı, rekabeti de önemli ölçüde artıran bir unsur haline gelmiştir.

Her ne kadar dünya piyasalarında tüketim ile ilgili pazarla ilgili bir problem görünmese de demir-çelik gibi diğer metallerin imlenip ortaya çıkarılabilecek alternatif ürünlerin kullanımına yönelik arayış ve çabalar, sektörün önünde önemli bir engel olarak karşımıza çıkmaktadır.

Alüminyum döküm sektörünün Türkiye’de en önemli kullanım alanları: Otomotiv sanayii (alaşımli jant, dişli kutuları, silindir kafaları), elektrikli makine ve elektronik sanayii (elektrik motor gövde ve kapakları, buvat kutuları, cep telefonları, tv, video, müzik sistemleri), mobilya sanayii (masa ve koltuk ayakları) ve beyaz ve kahverengi eşya (dişli kutuları kapaklar, kulplar)’dır (Günay, 2006: 41). Dolayısıyla bu sektörlerde meydana gelen teknik vb. diğer gelişmeler, alüminyum sektörünün Türkiye’deki gelişimini önemli ölçüde etkilemektedir. Alüminyumun bu geniş kullanım alanı, sektör için oldukça önemlidir. Türkiye’de özellikle son yıllarda ulaşımla, otomotiv ve ambalaj sektörlerinde meydana gelen gelişmeler, alüminyum sektörünün önünde önemli bir fırsattır.

Türkiye, alüminyum sektörü hammadde ihtiyacının Seydişehir Alüminyum Tesislerinin dışında kalan kısmını ithalat ile karşılamaktadır. Seydişehir Tesislerinde hammadde 60.000 ton dolayında üretilebildiği için sektör hammadde ihtiyacının %75’ini ithal etmek zorunda kalmaktadır. Başlıca ithalat pazarları Rusya, BDT (Bağımsız Devletler Topluluğu) ve Kuzey Avrupa ülkeleridir (Günay, 2006: 44). 2007 yılı verilerine göre ülkeler açısından ithalatın en üst sıradaki pazarları ise Rusya Federasyonu, Almanya ve Tacikistan’dır (Alan, 2008: 16). Türkiye’deki alüminyum hammaddesinin temininde yaşanan sıkıntılar, sektörü girdiler açısından önemli ölçüde dışa bağımlı hale getirmektedir. Hammadde konusunda dışa olan bağımlılık, sektörün önünde önemli bir tehdit olarak durmaktadır.

Alüminyum sanayii, hammadde ihtiyacının büyük kısmı ithalatla karşılamasına rağmen, sektörde mamul madde üretiminin yarıdan fazlası ihraç edilmektedir. İhracatta çubuk ve profillerde Almanya, İngiltere ve Bulgaristan öne çıkmakta; sac ve levha ihracatında ise İtalya, İspanya ve Almanya ilk üç sırayı oluşturmaktadır.

İn aat aksamı ihracatında ise Kazakistan, Almanya ve Rusya ön plana çıkmıştır (Günay, 2006: 45). 2007 yılı verilerine göre Türkiye'nin en çok ihracat yaptığı ülkeler sırasıyla Almanya, talya ve Bulgaristan'dır (Alan, 2008: 16).

Türkiye'deki alüminyum ihracatı ve ithalatına ilişkin istatistikî veriler incelendi inde yıllar itibariyle düzenli bir artış göze çarpmaktadır. Ancak ithalattaki artışın ihracattan fazla olması, alüminyum dışı ticaret açığını artıracı yönde etki yapmaktadır. Bu da iki yönlü bir gelişimi ortaya çıkarmaktadır. Standartlara uygun üretimi yapılan ürünün yurtdışı pazarının hazır olması sektör açısından fırsatıken alüminyum dışı ticaret açığının sürekli artıyor olması sektör adına birtakım tedbirlerin alınması gerekliliğini ön plana çıkarmaktadır.

Dünya ekonomilerinde meydana gelen kriz dalgaları ve daralmalar, bütün ülkelerdeki işletmeleri etkilediği gibi Türksan Alüminyum A.Ş.'yi de önemli ölçüde etkilemektedir. Özellikle 2008 Küresel Mali Krizi, alüminyuma olan talebi daraltmakla birlikte fiyatları da aşağıya doğru çekmiştir.

Dünyada alüminyum fiyatları, Londra Metal Borsası'nın verilerine göre belirlenmektedir. 2009 yılında alüminyum fiyatları büyük değişkenlik göstermiş ve Londra Metal Borsası'nda en yüksek 2.500 \$/ton, en düşük ise 1.700 \$/ton olmak üzere ortalama 2.100 \$/ton olarak işlem görmüştür (Aydın, 2010: 5). Londra Metal Borsası verilerine göre 2010 yılı Eylül ayı itibariyle fiyat 2.128-2.308 \$/ton'dur (www.lme.com/aluminium.asp, Erişim Tarihi: 10.10.2010). Alüminyum fiyatlarının aşırı yükselmesi, demir-çelik üreticilerinin pazarlık gücünü önemli derecede artırmakta ve alüminyum sektörü ile olan rekabetini artırmaktadır. Ayrıca Çin'in alüminyum üretim ve tüketim miktarı arasındaki fark, fiyatları etkileyen en önemli unsurlardan birisidir. Yıllar itibariyle alüminyum fiyatlarında meydana gelen dalgalanmalar firma için önemli bir tehdittir. Ancak bu tehditin fırsata dönüştürülmesi adına gelecekle ilgili projeksiyonların doğru şekilde yapılması ve uzun vadeli blok hammadde temini gibi alım ve satım anlaşmalarının yapılması uygun olabilir.

Sektördeki ekstrüzyon firmalarının bazılarının teknolojisi eski olup bu firmalar, kalitesi düşük ekipman ve kalifiye olmayan personel ile kayıt dışı yollara yönelerek üretim yapmaktadır. Bu durum, zaten yurt içinde yeterli olmayan tüketim miktarının, oluşturulan olumsuz imaj nedeniyle artış eğilimine girememesi anlamına gelirken,

bir yandan da ucuz ürün talebinin artması ve dolayısıyla kalite ve standartlardan taviz vermeyen firmalar aleyhine haksız rekabet olarak algılanmaktadır (Alan, 2008: 26). Sektördeki bazı firmaların standartlardan uzak kayıtdışı üretimleri, sektör için önemli bir tehdit halini almaktadır.

Piyasada kendi markalarını oluşturmuş olan firmaların ürünlerinin kopyalanarak daha ucuz fiyatlara satılmasına yönelik ikayetler her geçen gün artı göstermektedir. Bu durum haksız rekabete yol açmakta ve bütün firmaların kendi ürünlerinin tasarımlarını yapmaları, patentlerini almaları ve dolayısıyla markalaşmaları için ihtiyaç duyulan insan kaynaklarının da yetiştirilmesi gereklili ini ön plana çıkarmaktadır. Bu husus için de ar-ge ve eğitim çalışmalarına destek verilmesi ve yeni teknolojilerin geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır (Günay, 2006: 49). Sektörde son yıllarda artı gösteren haksız rekabet, firmalar için önemli bir tehdit unsurudur.

Türkiye'deki vergi oranlarının yüksek olması, firmanın gücünü olumsuz yönde etkileyen önemli bir unsur olarak kar ımıza çıkmaktadır. Buna ra men Türkiye'de doğrudan yabancı yatırımları destekleyici ve te vik edici düzenlemelerin yapılması, yabancı yatırımcıların dikkatle takip etti i alüminyum sektörü için önemli bir fırsattır.

Do al çevrede meydana gelen de i iklikler de firmayı önemli ölçüde etkilemektedir. Kaynakların azalmasına yönelik beklentiler, sektörü ve dolayısıyla firmayı önemli ölçüde tehdit etmektedir.

Sektörün sorunlarından birisi de dünyada genel kabul görmü alüminyum standartlarıdır. Uluslar arası niteliklerde kabul görmü olan standartların dı nda yapılan her türlü üretim, firma için fire olmakta ve maliyetleri önemli ölçüde artırmaktadır.

Son yıllarda dünyada yaşanan ekonomik krizler alüminyum üretiminde %6,1, tüketiminde ise %8,3 oranında azalmaya neden olmuştur. En büyük düşüşler ABD ve Avrupa'da görülmüştür. Bütün bunların sonucunda arz-talep dengesi bozulmuş ve alüminyum stokları %38,2 oranında artmıştır (Aydın, 2010: 1). Stoklardaki bu artış önemli bir tehdit olmakla birlikte Türkiye'deki havayolu ve denizyolu taşımacılığının son yıllardaki gelişimi, sektör için önemli bir fırsat halini almıştır.

Ek-2: Türksan Alüminyum A.Ş. İç Çevre Analizi

Firmanın genel organizasyon yapısına bakıldığında, genel müdüre bağlı bir genel müdür yardımcısı bulunmakta olup hemen altında dört farklı bölüm vardır. Bunlar: finans, üretim, pazarlama ve insan kaynakları bölümleridir. Firmada iki farklı faaliyet alanı bulunduğundan üretim bölümü ikiye ayrılmaktadır. Bunlar kollektör (güneş enerjisi kollektör üretimi) bölümü ve alüminyum profil bölümüdür. Her iki bölümün üretim yöneticileri ayrı ayrı olup finans, pazarlama ve insan kaynakları açısından aynı yöneticilerin ilgi alanına girmektedir.

Firmanın halihazırda faaliyetlerini yürütürken kullandığı 1 kamyon, 2 binek araç, 1 ticari araç, 5 bilgisayar, 1 adet kalıphane, billet ocağı, ekstrüzyon pres makinesi, konveyör hattı, germe hattı, kesme hattı, termik fırın ve paketleme makinesi bulunmaktadır.

Firmada üretim süreci şu şekilde ilerlemektedir: Alınan siparişe uygun niteliklerde hammadde (billet) tedarik edilir ve ana üretim merkezlerinden olan billet ocağına küp şeklindeki billetlerden biri yerleştirilir. Ocakta billetler malzemenin kalınlığı, inceliği ve alaşımına göre 420-450 C^o'ye kadar ısıtılır. İkinci aşamada belirli bir dereceye kadar ısıtılmış olan billet, otomatik bir kol vasıtasıyla ekstrüzyon pres makinesine yönelir. Bu makinede elde etmek istenilen ürünün kalıbından geçirilerek istenen şekil verilir. Üçüncü aşamada şekil üzerindeki düzeltmeleri yapabilmek için ürün germe hattına alınır. Böylece ekstrüzyon presten uygun olmayan ölçütlerde geçen ürünlerdeki problemler giderilir. Dördüncü aşamada ürün, soğuk kesim adı verilen kesme hattına girer. Alüminyum profil, piyasada 6 m. olarak satılan genel ölçüye göre (bazen müşteri isteğine göre fazla veya az) kesilir. Beşinci aşamada profil, sertleşmesinin sağlanması için yaşlandırma fırınına gönderilir ve burada 9-10 saat bekletilir. Altıncı aşamada profil, paketlenmek üzere nihai bölüm olan stoğa gönderilir. Burada sevkiyat yapılmak üzere son kontrol yapılır ve müşteriye gönderilmek üzere sevkiyata yönlendirilir. Standart boyutlarda yapılan bir alüminyum profilin üretimi ortalama 18 dakikada gerçekleşmektedir.

Billet ocağı ve ekstrüzyon pres makinesinin başında gündüz ve gece vardiyalarında 2'şer, germe ve soğuk kesimde gündüz ve gece vardiyalarında 2'şer kişi çalışmaktadır. Bunlar makinelerin operatörleri ve kalıpcılardır. Paketleme bölümünde gündüz vardiyasında 5 kişi çalışmakta ve gece vardiyası

bulunmamaktadır. 1 gündüz ve 1 gece vardiyasında olmak üzere 2 ara eleman ile üretim yöneticisi ve yönetici yardımcısı da dahil edildiğinde alüminyum profil üretim bölümünde çalışan sayısı 17'dir. Kollektör üretimi ile ortak kullanılan personeller ise 2 pazarlama ve satış elemanı, 3 muhasebe elemanı ve 2 yardımcı personeldir. Üst kademedeki genel müdür ve genel müdür yardımcısı da dahil edildiğinde firmada 40 çalışan vardır. Bunlardan yalnızca kollektör üretiminde çalışan 14 kişi çıkarıldığında, alüminyum profil alanıyla 26 çalışan ilişkilendirilmektedir.

Firmanın finansal yapısına ilişkin durumu görebilmek adına son 3 yıl ve cari döneme ilişkin bilanço ve gelir-gider tablosu incelenmiş ve analiz edilmiştir. Bu analizler sürecinde dikey analiz, yatay analiz ve oran analizi yöntemlerinden faydalanılmıştır. Yapılan analizler sonucunda göze çarpan belli başlı finansal duruma ilişkin veriler şöyledir:

Firmanın cari oranı 2009 yılı itibariyle 1,035 iken sektörde yer alan firmalarda bu oran 1,5-2 arasındadır. Cari orandaki bu düşüklükle beraber yıllar itibariyle cari orandaki keskin düşüş, cari dönem ve sonrası için kuşku uyandıracak niteliktedir. Firmanın likidite (asit-test) oranı da sektör ortalamasının altındadır. Ancak yıllar itibariyle orandaki artış, iyimser bir bakış açısı sunmaktadır.

Firmada aktif devir hızı yıllar itibariyle artış göstermiş ve 1,011 oranıyla 2009 yılında sektör ortalamasını yakalamıştır. Firmanın borç oranı da yıllar itibariyle düşmüş ve 2009 yılında %59 olmuştur. Dolayısıyla yıllar itibariyle firmanın finansal kaldıracı düşmüş ve özkaynaklara doğru bir yönelim olmuştur. Bu oran %50 olan sektör ortalamasının üzerindedir. Firmanın faiz karşılama gücünde yıllar itibariyle bir düzelme görülmektedir.

Seydişehir Hafif Sanayi Bölgesinde alüminyum sektöründe faaliyet gösteren 3 işletme daha vardır. Bu firmalardan 2 tanesi bilanço büyüklüğü açısından örnek firmamızdan büyük olmasına rağmen farklı segmentlerde faaliyet göstermektedirler. Örneğin firmalardan biri boyahaneye sahip ve farklı renklerde üretim yapabilmektedir. Başka bir firma aynı zamanda döküm işiyle de uğraşmaktadır. Sektörde yer alan küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin kâr marjları ortalama %5-10 arasındadır. Büyük ölçekli işletmelerin kâr marjları ise %4-8 arasında değişmektedir. Türksan Alüminyum A.Ş.'nin brüt kâr marjı yıllar itibariyle artış göstermiş ve 2009 yılında %11 seviyelerine ulaşmıştır. Buna rağmen net kâr marjının

her yıl negatif olması, firmanın faaliyet ve finansman giderleri ile olağan ve olağandışı giderlerinin yüksek olduğunun göstergesidir. Aktif kârlılık oranı ve özsermaye kârlılık oranı yıllar itibariyle negatif pozisyonda kalmıştır. Dolayısıyla sektör ortalamalarından oldukça geri konumdadır. Firmanın satışlarındaki büyüme oranı yıllar itibariyle düşse de, her yıl satışlardaki büyüme göze çarpmaktadır. Ayrıca 2010 yılı Eylül ayının üçüncü haftası itibariyle 2009 yılı toplam satış rakamına ulaşılmıştır. Yine firmanın son 3 yıl içerisinde kâr etmemiş olması kötü bir tablo sunsa da, 2010 Eylül ayı itibariyle kâr görünmesi olumlu bir işaret olarak karşımıza çıkmaktadır. Yıllar itibariyle satışlar ve fiyatlar arasındaki bu dengesiz görünüm, girdi fiyatlarındaki artışa rağmen sektördeki aşırı rekabet nedeniyle üretilen malların fiyatlarında aksine bir düşüş yaşanmasından kaynaklanmıştır.

Firmada tesadüfi olarak seçilen müşterilerle görüşülmüş ve firma hakkındaki düşünceleri sorgulanmıştır. Müşterilere sevk edilen ürünlerle ilgili herhangi bir şikayet söz konusu değildir. Yine finansal tablolarda satıştan iadelerin %0,5'in altında olması, bu verileri destekler niteliktedir. Genel olarak firmanın ürettiği ürünlere ilişkin müşteriler üzerindeki imajının iyi konumda olduğunu söyleyebiliriz.

Firmada çalışan işgücünün ortalama çalışma süresi 1 yıldan daha azdır. Bu durum personelin işinde uzmanlaşmasını engellemekte ve çalışanların firmaya olan bağlılığını önemli ölçüde olumsuz etkilemektedir. Firmada işgücü devrinin yüksek olması da bu verileri destekler niteliktedir. Ayrıca yöneticiler, fazla mesai gerektiren durumlarda kimi zaman istekli personel bulmakta sıkıntı çektiklerini ve çeşitli bahanelerle personelin fazla mesaiye kalmak istemediklerini belirtmektedirler. Firmaya çalışanlar gözüyle bakıldığında ise ilginç bir tablo ortaya çıkmaktadır: Firmada ana işleri yapan elemanların (operatörler ve kalıpcılar) genel memnuniyet düzeyi yüksekken, diğer çalışanlar için bu oran düşüktür. Bunun temel nedeni, özellikle vasıfsız işçilerin devir oranlarının son derece yüksek olmasıdır. Ancak firmanın uyguladığı sabah ve ikindi molaları, öğle yemekleri, bayram ve özel günlere ilişkin izinler, maaş ve diğer sosyal olanaklar vb. konularda çalışanların genel olarak memnun oldukları göze çarpmaktadır.

Firma çalışanlarının orta yaş grubu bir yönetici ve çalışan personel profiline sahip olması önemli bir avantajdır. Bu durum yöneticilerin ve çalışanların değişime

ayak uydurması, kendini geliştirmesi, yeni yöntem ve teknikleri etkin şekilde uygulayabilmesine olanak tanımaktadır. Bu doğrultuda firmanın istihdam stratejilerinde son yıllarda genç personel alımına özen gösteriliyor olması dikkat çekmektedir.

Firmanın faaliyet gösterdiği bölgede insan kaynağı temini konusunda önemli bir sıkıntı bulunmamaktadır. Firmanın insan kaynakları bölümünün verilerine göre çalışanların büyük kısmı muhtelif zamanlarda özgeçmiş doldurmuş ve ortalama 1 yıl sonrasında değerlendirmeye alınmış kişilerdir. Ancak bölgede daha önce sektörün içinde yer almış ya da uzun yıllar yönetici tecrübesine sahip personel bulma konusunda önemli problemler bulunmaktadır. Bölgede bulunan mevcut kişiler ya aşırı yüksek maaşlar istemekte ya da daha büyük firmaları tercih etmektedirler. Firmada planlı bir personel tedarik politikası bulunmamakla birlikte ihtiyaç halinde kimi zaman Seydişehir'deki Sanat Okulu ile irtibata geçilmekte ve personel istenmektedir.

Firma üretiminin küçük bir ilçede yapılmasına rağmen satışın büyük bir kısmının büyükşehirlerle (özellikle Konya, Antalya, İstanbul, Ankara) yapıyor olması ve böylece müşterilere olan uzaklık, pazarlama-satış ve dağıtım giderlerine olumsuz yansımaya da müşterilerle iletişim sürecini olumsuz yönde etkilemektedir.

Firmanın sektörde yerleşik olarak 13 yıldır faaliyet gösteriyor olması, tedarikçilerin tanınması, onlarla ilişkiler, pazarlama gibi konularda firmaya önemli bir avantaj sağlamaktadır. Firma yöneticilerinin sektörel deneyimi ve bilgi birikimi, uzun yıllardır sektörün içinde yer alıyor olması da firma için önemli bir güçlü yön olarak karşımıza çıkmaktadır.

Firmanın üretimde kullandığı makineleri periyodik olarak bakıma tabi tutmaması, önemli bir problem olarak göze çarpmaktadır. Makineler yalnızca arıza verdiğinde bakıma alınmakta, bu durum kimi dönemlerde üretimi önemli ölçüde olumsuz etkilemektedir.

Dünyadaki tüketici kitlesiyle olan ilişkilerin geliştirilmesi açısından bilgi teknolojileri önemli bir hal almıştır. Ancak Türksan Alüminyum A.Ş.'nin bilgi teknolojilerine geniş kapsamlı bir yatırım yapmaması, önemli bir zayıf yönüdür.

Firmadaki üretime ilişkin bir stok takip sistemi bulunmamaktadır. Stokların manuel olarak elle takip ediliyor olması, firma içi işlevler açısından önemli bir

dezavantajdır. Bunun yanı sıra firmada kış aylarında (11, 12 ve 1. aylarda) talep yetersizliği nedeniyle üretim düşmektedir. Ancak özellikle yaz aylarının bazı haftalarında siparişlere yetişilememesi ve bazı haftalarında finansal yetersizlikler nedeniyle tam kapasitede üretim yapılamaması gibi sorunlar bulunmaktadır. Konuya kapasite açısından bakıldığında bu sorunlar, önemli bir kapasite problemini işaret etmektedir. Firmanın tam kapasitede üretimi aylık ortalama 53.330 adet iken fiili ortalama üretim 37.500 adet civarlarındadır. Firmanın ön siparişler olarak kış aylarında üretime devam edebilecek arayışlar içerisinde girmesi gerektiği açıkça göze çarpmaktadır.

Firmada üretim süreçleri de kayıt altında tutulmamaktadır. Örneğin bir takımın dünkü üretim miktarlarıyla bugünkü üretim miktarları arasındaki aşırı farklılık sorgulanmamaktadır. Tek dikkat edilen husus, müşteri tarafından verilmiş olan siparişin belirlenmiş zamanda yetiştirilmesidir. Ayrıca düzenleme ve geliştirmeye yönelik tüm kararlar, manuel olarak üst yönetici tarafından alınmaktadır. Tüm bu süreçlerin kayıt altına alınmıyor olması da, performansın geliştirilmesine yönelik girişimlerin önünü kapatmaktadır.

Firmada çalışanların ve yöneticilerin görev ve sorumluluklarına ilişkin bir dağılım bulunmamaktadır. Bu nedenle problemler ortaya çıktığında sorumluların tespiti yapılamamakta ve bu üst yönetim tarafından şikayet edilmektedir. Firmada iş tanımlarının yapılmasına gerek duyulmaktadır.

Alüminyum profil üretiminde ortaya çıkan firelerle kollektör üretiminde ortaya çıkan fireler aynı yerde toplanmaktadır. Böylece her bir üretim alanı için ne kadar fire verildiği bilinmemektedir. Ayrıca üretime ilişkin otomasyona dayalı bir kayıt sistemi olmadığından fireler de kayıt altında değildir. Bunun yanı sıra alüminyum profil üretiminin %70'i güneş enerjisi kollektörlerinin üretiminde kullanılmaktadır. Bu durum kapasite ayarlaması açısından son derece önemli bir avantaj olmakla birlikte bu avantaj kullanılamamaktadır. Ayrıca firma bölümleri arasında yapılan bu alışverişe ilişkin bir transfer fiyatlandırması yapılmamakta ve böylece maliyet muhasebesine ilişkin herhangi bir uygulama bulunmamaktadır.

Firmada hammaddenin kullanım oranı oldukça düşük çıkmıştır. Kullanılan hammaddenin %20'lik kısmı fire olarak atıl hale gelmektedir. Halbuki sektörde faaliyet gösteren firmalar, ortalama %4-5 fireyle çalışmaktadır. Bu da firmanın

rekabet gücünü azaltan önemli bir zayıf yöndür. Ancak firelerin İstanbul'a gönderilip yeniden şekillendirilmesi ve tekrar firmada girdi olarak kullanılması imkânı, bu olumsuzluğu nispeten gidermektedir.

Firma içerisinde insan kaynaklarının etkin kullanımına ilişkin herhangi bir uygulamaya rastlanmamıştır. Yapılan anketler neticesinde çalışanların, uzun yıllardır kendilerini geliştirmeye yönelik herhangi bir eğitim almadıkları tespit edilmiştir. Ayrıca firmada yabancı dili iyi bilen personel olmaması ve yabancı ülkelerle yazışmaların tanıdıklar ve tercüme firmaları vasıtasıyla yürütülüyor olması neticesinde ortaya çıkan aksamalar önemli bir zayıf yön olarak görünmektedir.

Üretim personelinin kimi zaman üretime engel olan ve maliyetleri artırıcı davranışları (molaların uzatılması, işe geç gelmeler vb.) olmakla beraber firmada problem alanı olarak görülebilecek düzeyde değildir. Ancak çalışanların performanslarını sorgulayacak bir değerlendirme sistemi bulunmaması, bu problemin daha da genişleyebileceğinin göstergesidir ve önlem alınması gerekir.

Tedarikçilerle ilgili kimi zamanlarda sıkıntı yaşanmaktadır. Hammadde teminini sağlayan tedarikçiler %90 oranda İstanbul'da olmakla birlikte zaman zaman Ankara ve Gaziantep'ten hammadde tedarik edilmektedir. Sipariş alındıktan sonra üretime başlayabilmek için 5-7 gün arasında beklemler yaşanabilmektedir. Bu durumun temel nedeni, firmanın çok düşük miktarlarda stokla çalışması ve tedarikçilerin istenilen zamanda hammadde temininde güçlükler çıkarmasıdır. Ayrıca firma siparişe göre üretim yaptığı için her bir siparişe uygun kalıpları da yaptırmak durumunda kalmaktadır. Bu kalıplarda yine çoğunlukla İstanbul gibi firmaya uzak tedarikçilerden sağlanmakta, sipariş alınmasından sonra kalıbın firmaya ulaşması 3-4 günü bulmaktadır. Bu da firmayı kimi zamanlarda siparişin yetişmemesi tehlikesiyle karşı karşıya bırakmaktadır. Ancak tedarikçilerin 90-120 gün arası vadeli satış yapıyor olması ve tedarikçilere bugüne dek firmanın yaptığı ödemelerde herhangi bir problem olmaması da önemli bir veridir.

Firmada satışların maliyetinin satışlar içerisindeki oranı 2007 yılında 1,05 iken 2008 yılında 0,94'e ve 2009 yılında 0,89'a düşmüştür. Başka bir deyişle reel anlamda 2009 yılında satışların maliyeti satış fiyatının ortalama %89'una denk gelmektedir. Yıllar itibariyle satışların maliyetindeki reel düşüş, artan girdi fiyatlarına rağmen tedarik politikasında iyi bir görüntü çizmektedir.

Firmada birim üretim başına düşen enerji maliyeti, sektörün yaklaşık iki katına ulaşmış vaziyettedir. Aynı miktardaki üretim yapan firmalara nazaran yaklaşık iki katı fazla ödenen elektrik faturası, firma içi işlevler açısından önemli bir problem halini almıştır. Makinelere, çalışanlardan ya da elektrik kurumundan kaynaklanabilecek olan bu sorunun giderilmesine yönelik acil önlemler alınmalıdır.

Hammadde temini ve üretilen ürünün müşteriye ulaştırılması konularında önemli bir lojistik problemi mevcuttur. Hazır hale gelen ürünler kamyonlarla müşteriye gönderilmektedir. Seydişehir bölgesinde yeteri kadar kamyonun bulunmaması ve var olanların yüksek fiyatlarda taşıma yapmaları önemli bir lojistik problemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle firma genellikle Konya'dan ya da Antalya'dan filolarla bağlantıya geçmekte ve lojistik ihtiyacını sıklıkla buralardan karşılamaktadır. Araç temininin buralardan yapılıyor olması, ürünlerin maliyetlerini artırıcı bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kaynakça

Kitaplar

- Akal, Z. (2005). *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi: Çok Yönlü Performans Göstergeleri* (6. Baskı). Ankara: MPM Yayınları No: 473.
- Akdoğan, A. (1989). *Kamu Maliyesi* (3. Baskı). Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları No: 135.
- Akgemci, T. ve Güleş, Hasan K. (2009). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktan, C. Can (2006). Stratejik Yönetim ve Stratejik Planlama. (Editör: Coşkun Can Aktan). *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 167-192.
- Aktan, C. Can ve Tüğen, K. (2006). Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi. (Editör: Coşkun Can Aktan). *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 205-215.
- Akyüz, Ö. Faruk (2006). *Değişim Rüzgarında Stratejik İnsan Kaynakları Planlaması* (2. Baskı). İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Allen, Michael W. and Myddelton, David R. (1992). *Essential Management Accounting*. New Jersey: Prentice Hall.
- Altıntaş, N. (2005). Bütünsel Performans Yönetiminin Ön Koşulu: Stratejik Planlama ve Yıllık İş Planları. (Editör: Deniz Yalım). *İnsan Kaynaklarında Yeni Eğilimler*. İstanbul: Hayat Yayıncılık, 105-111.
- Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim*. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Anderson, Henry R., Needles, Belverd E. and Caldwell, James C. (1990). *Managerial Accounting* (4th Edition). New Jersey: Houghton Mifflin Company.
- Andrews, Kenneth R. (1980). *The Concept of Corporate Strategy* (3rd Edition). Homewood: Irwin.
- Ansoff, H. I. (1965). *Corporate Strategy*. New York: McGraw-Hill.
- Argon, T. ve Eren, A. (2004). *İnsan Kaynakları Yönetimi*. Ankara: Nobel Yayınları.
- ASOSAI (Asya Sayıştayları Birliği). (2002). *Performans Denetim Rehberi*. (Çevirenler: Sacit Yörüker ve Baran Özeren). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.

- Barry, Bryan W. (1986). *Strategic Planning Workbook for Public and Nonprofit Organizations*. St. Paul: Amherst Wilder Foundation.
- Barutçugil, İ. (2002). *Performans Yönetimi* (2. Baskı). İstanbul: Kariyer Yayınları.
- Başat, Hümeysra T. (2010). *Performans Prizması*. İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Bayar, B. (2005). Düşük Performans! Şimdi Ne Yapacağız? (Editör: Deniz Yalım). *İnsan Kaynaklarında Yeni Eğilimler*. İstanbul: Hayat Yayıncılık, 74-80.
- Bingöl, Ş. (1993). *Türkiye’de İş Değerlendirme Çalışmalarının İncelenmesi*. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları No: 516.
- Bryson, John M. (1995). *Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations: A Guide to Strengthening and Sustaining Organizational Achievement*. San Francisco: Jossey-Bass Publishers.
- Burkhead, J. (1965). *Government Budgeting* (6th Edition). New York: John Wiley and Sons Inc.
- Büyükmirza, K. (2007). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (11. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Can, H. (1997). *Organizasyon ve Yönetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Can, H., Akgün, A. ve Kavuncubaşı, Ş. (2001). *Kamu ve Özel Kesimde İnsan Kaynakları Yönetimi* (4. Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Canman, D. (1993). *Personelin Değerlendirilmesinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Türkiye’de Kamu Personelinin Değerlendirilmesi*. Ankara: TODAİE Yayınları No: 252.
- Caulfield, I. and Schultz, J. (1989). *Planing for Change: Strategic Planning in Local Government*. London: Longman Group UK Limited.
- Chruden, Herbert J. and Sherman, Arthur W. (1984). *Managing Human Resources*. Ohio: South-Western Publishing.
- Comerford, Robert A. and Callaghan, Dennis W. (1985). *Strategic Management: Text, Tools and Cases for Business Policy*. Boston: Kent Publishing Co.
- Coşkun, A. (2007). *Stratejik Performans Yönetimi ve Performans Karnesi* (2. Baskı). İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Coşkun, G. (1989). *Devlet Bütçesi: Türk Bütçe Sistemi* (2. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

- Çevik, H. Hüseyin, Göksu, T., Bilgiç, Veysel K., Karakaya, M., Seyhan, K. ve Gül, Serdar K. (2008). *Kamu Kurumlarında Performans Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çevik, H. Hüseyin (2001). Organizasyonlarda Stratejik Yönetim. (Editör: Salih Güney). *Yönetim ve Organizasyon*. Ankara: Nobel Yayıncılık.
- David, Fred R. (1997). *Strategic Management*. New Jersey: Prentice-Hall Int.
- De Bruijn, H. (2002). *Performance Measurement in the Public Sector*. London: Routledge Publishing.
- De Cenzo, David A. and Robbins, Stephen P. (1996). *Human Resource Management* (5th Edition). Canada: John Wiley & Sons.
- Diñer, Ö. ve Yılmaz, C. (2003). *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: 1, Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim*. Ankara: T.C. Başbakanlık Yayınları.
- Diñer, Ö. (2007). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası* (8. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Diñer, Ö. (1998). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası* (5. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Edizdoğan, N. (1989). *Kamu Bütçesi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayınları No: 15.
- Ensari, H. (2005). *21. yy. Okulları İçin Etkili Bir Stratejik Yönetim Aracı: Balanced Scorecard*. İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Erdoğan, İ. (1991). *İşletmelerde Personel Seçimi ve Başarı Değerleme Teknikleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayın No: 248.
- Eren, E. (2005). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası* (7. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Eren, E. (1997). *İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*. İstanbul: Der Yayınları.
- Ergin, C. (2002). *İnsan Kaynakları Yönetimi: Psikolojik Bir Yaklaşım*. Ankara: Academyplus Yayınevi.
- Erginay, A. (1984). *Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri, Giderleri, Devlet Bütçesi, Maliye Politikası)* (10. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Falay, N. (1987). *Program Bütçe ve Sıfır Esaslı Bütçe Sistemleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 3480.

- Ersöz, S. ve Ban, Ü. (2003). *İşletmelerde Üretim ve Stok Yönetimi Bilgi Sistemleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Esen, H. Öner (1998). *İşletme Yönetiminde Sistem Yaklaşımı* (3. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Fındıkçı, İ. (2001). *İnsan Kaynakları Yönetimi* (3. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Fitzgerald, L., Johnson, R., Brignall, S., Silvestro, R. and Voss, C. (1991). *Performance Measurement in Service Businesses*. London: CIMA.
- Finlay, Paul N. (2000). *Strategic Management: An Introduction to Business and Corporate Strategy*. London: Prentice Hall.
- Friedman, M. (1997). *A Guide to Developing and Using Performance Measures in Results-Based Budgeting*. Washington: The Finance Project Publishing.
- Günay, D. (2006). *Alüminyum Sektörü Hakkında Bir Değerlendirme*. Ankara: Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Müdürlüğü Yayınları.
- Gürüz, D. ve Yaylacı, Gaye Ö. (2004). *İletişimci Gözüyle İnsan Kaynakları Yönetimi*. İstanbul: Kapital Medya Yayınları.
- Haftacı, V. (2007). *İşletme Bütçeleri* (5. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Halis, M. ve Tekinkuş, M. (2003). Kamuda Performans Yönetimi. (Editörler: Asım Balcı, Ahmet Nohutçu, Namık Kemal Öztürk ve Bayram Coşkun). *Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar, Sorunlar, Tartışmalar, Çözüm Önerileri, Modeller, Dünya ve Türkiye Yansımaları*. Ankara: Seçkin Yayınları, 169-201.
- Hamel, G. and Prahalad, C. K. (1994). *Competing for the Future*. Boston: Harvard Business School Press.
- Hansen, Don R. and Mowen, Maryanne M. (1999). *Management Accounting* (5th Edition). Ohio: South-Western College Publishing.
- Hesapçioğlu, M. (1994). *İnsan Kaynakları Yönetimi ve Ekonomisi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Hilton, Ronald W. (1999). *Managerial Accounting* (4th International Edition). USA: McGraw Hill.
- Hornigren, Charles T., Foster, G. and Datar, Srikant M. (1997). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (International Edition). New Jersey: Prentice Hall.

- Horngren, Charles T., Sundem, Gary L. and Stratton, William O. (1996). *Introduction to Management Accounting* (10th Edition). New Jersey: Prentice Hall.
- Howe, S. W. (1993). *Corporate Strategy*. Hong Kong: The Macmillan Press.
- Hussey, D. (1999). *Strategy & Planning: A Manager's Guide* (5th Edition). New York: John Wiley Sons.
- Innes, J. (2005). *Handbook of Management Accounting*. Londra: GEE Publishing Ltd.
- Ishikawa, K. (1985). *What is Total Quality Control: The Japanese Way*. London: Printhece-Hall.
- Işık, A., Yıldız, H., Gürdal, T., Altun, N., Karaca, N., Aygen, F. ve Peran, T. (2004). *Kamu Maliyesi (Ders Notları)*. İstanbul: Sakarya Kitabevi.
- Jain, Subhash C. (1993). *Marketing Planning & Strategy* (4th Edition). Oclahoma: South-Western Publishing Co.
- Jandt, Fred E. (2002). *Yönetim Sorunlarına Etkili Çözümler*. (Çevirenler: Levent Akın ve Vedat G. Diker) (1. Baskı). İstanbul: Hayat Yayınları No: 25.
- Jiambalvo, J. (2001). *Managerial Accounting*. New York: John Wiley.
- Juran, Joseph M. (1989). *Juran on Leadership For Quality: An Executive Handbook*. New York: The Free Press.
- Kalenderoğlu, M. (2006). *Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma* (5. Baskı). Ankara: Agon Yayınları.
- Kaplan, Robert S. and Norton, David P. (2007). *Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek* (4. Baskı). (Çeviren: Serra Egeli). İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Kaplan, Robert S. and Norton, David P. (2006). *Strateji Haritaları: Gayrimaddi Varlıkları Maddi Sonuçlara Dönüştürmek*. (Çeviren: Şeyda Öztürk). İstanbul: Alfa Basım.
- Kaplan, Robert S. and Norton, David P. (2004b). *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, Robert S. and Norton, David P. (1996a). *Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kobu, B. (2003). *Üretim Yönetimi* (11. Baskı). İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

- Kovancı, A. (2001). *Toplam Kalite Yönetimi*. İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Köse, T. (2008). *Stratejik Yönetim*. İstanbul: Kum Saati Yayınları.
- Kuyucu, Burcu A. (2005). Entelektüel Sermaye Yönetimi. (Editör: Yılmaz Argüden). *Entelektüel Sermaye*. İstanbul: Arge Danışmanlık Yayınları, 37-60.
- Küçüksavaş, N. (2006). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi* (2. Baskı). İstanbul: Kare Yayınları.
- Luecke, R. (2008). *Performans Yönetimi*. (Çeviren: Aslı Özer). İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Lynch, R. (2000). *Corporate Strategy* (2nd Edition). London: Prentice Hall.
- Macmillan, H. and Tampoe, M. (2000). *Strategic Management*. New York: Oxford University Press.
- Mikesell, J. (1995). *Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector*. Texas: Harcourt Brace College Publishers.
- Miller, A. and Dess, Gregory G. (1996). *Strategic Management* (2nd Edition). USA: McGraw-Hill Companies.
- Mintzberg, H. (2000). *The Rise and Fall of Strategic Planning*. London: Prentice Hall.
- Morrow, Robert L. (1946). *Time Study and Motion Economy*. New York: Ronald Press.
- MPM (Milli Prodükktivite Merkezi). (2006). *Belediyelerde Verimlilik Artırma Hizmetleri Gereksinmesi ve Yönetimi*. Ankara: Milli Prodükktivite Merkezi Yayınları No: 690.
- Nangır, E. (2006). OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları. (Editör: Coşkun Can Aktan). *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 291-311.
- NCPP (National Center for Public Productivity) (1997). *A Brief Guide for Performance Measurement in Local Government*. USA: The State University of New Jersey.
- Needles, Belverd E., Powers, M., Mills, Sherry K. and Anderson, Henry R. (1999). *Managerial Accounting* (5th Edition). Boston: Houghton Mifflin Company.
- Niven, Paul R. (2005). *Balanced Scorecard Diagnostics: Maintaining Maximum Performance*. New York: John Wiley and Sons Inc.

- Niven, Paul R. (2002). *Balanced Scorecard Step-by-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results*. New York: John Wiley and Sons Inc.
- Norton, David P. (2000). *Beware: The Unbalanced Scorecard, Balanced Scorecard Report*. Montvale: The Institute of Management Accountants.
- OECD (2007). *Performance Budgeting in OECD Countries*. France: OECD Publishing.
- Okka, O. (2009). *Analitik Finansal Yönetim: Teori ve Problemler*. Ankara: Nobel Yayınları.
- Okka, O. (2006). *Finansal Yönetime Giriş* (2. Baskı). Ankara: Nobel Yayınları.
- Olve, Nils G., Roy, J. and Wetter, M. (1999). *Performance Drivers: A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard*. New York: John Wiley and Sons Inc.
- Orhan, Osman Z. (1994). *Türkiye’de Bütçe ve Maliye Politikaları*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1.
- Öztürk, Ü. (2006). *Organizasyonlarda Performans Yönetimi*. İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Palmer, M. (1993). *Performans Değerlendirmeleri*. (Çeviren: Doğan Şahiner). İstanbul: Rota Yayınları.
- Parlakkaya, R. (2007). *Maliyetleme ve Maliyet Yönetiminde Modern Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*. (Editör: Erkan Bayraktar). *Üretim ve Hizmet Süreçlerinin Yönetimi*. İstanbul: Çağlayan Kitabevi, 193-209.
- Pearce, John A. and Robinson, Richard B. (2000). *Strategic Management: Formulation, Implementation and Control* (7th Edition). Singapore: McGraw Hill.
- Porter, M. (1985). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: The Free Press.
- Saaty, T. L. (1980). *The Analytic Hierarchy Process*. USA: McGraw Hill.
- Sabuncuoğlu, Z. (2009). *İnsan Kaynakları Yönetimi* (4. Baskı). Bursa: Furkan Ofset.
- Saran, U. (2004). *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Kalite Odaklı Bir Yaklaşım*. Ankara: Atlas Yayıncılık.
- Sayar, N. (1970). *Kamu Maliyesi Bütçe Prensipleri ve Tatbikatı Cilt: 2* (4. Baskı). İstanbul: Sermet Matbaası.
- Schaffer, Samuel E. (1988). *Çağdaş Yöneticinin Özlü Bilgi Kaynağı: Daha İyi Bütçe Nasıl Yapılır?* İstanbul: İlgı Yayıncılık.

- Sertgöz, S. (2005). Performans Değerlendirmenin Çalışan Motivasyonu Üzerindeki Etkisi. (Editör: Deniz Yalım). *İnsan Kaynaklarında Yeni Eğilimler*. İstanbul: Hayat Yayıncılık, 63-67.
- Shah, A. and Shen, C. (2007). A Primer on Performance Budgeting. (Editor: Anwar Shah). *Budgeting and Budgetary Institutions*. Washington: The World Bank Publishers, 137-178.
- Shim, Jae K. and Siegel, Joel G. (1999). *Managerial Accounting* (2nd International Edition). Singapore: McGraw-Hill.
- Songur, H. Mehmet (1995). *Mahalli İdarelerde Performans Ölçümü*. Ankara: Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Yayınları No: 6.
- Stacey, Ralph D. (2000). *Strategic Management & Organisational Dynamics: The Challenge of Complexity* (3rd Edition). London: Prentice Hall.
- Steiner, G. A. (1969). *Top Management Planning*. New York: Macmillan.
- Şahin, M. (2004). Sistem Yaklaşımı. (Editör: Celil Koparal). *Yönetim Organizasyon*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1457, 55-68.
- Şener, A. (1990). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, İstanbul: İşaret Bilimsel Araştırma Dizisi Yayınları No: 6.
- Şentürk, H. (2005a). *Belediyelerde Performans Yönetimi* (2. Baskı). İstanbul: İlke Yayıncılık.
- Şentürk, H. (2005b). *Belediyelerde Stratejik Planlama*. İstanbul: İlke Yayıncılık.
- Thompson, Arthur A. and Strickland, Alonzo J. (1996). *Strategic Management: Concepts & Cases*. Princeton: Irwin McGraw Hill Publishing.
- Tokaç, A. (2005). *İşletmelerde Bütçeleme ve Raporlama*. İstanbul: Tunca Kitabevi.
- Uyargil, C. (2008). *İşletmelerde Performans Yönetimi Sistemi* (2. Baskı). İstanbul: Arıkan Basım Yayın.
- Uzay, N. (2005). *Verimlilik ve Büyüme*. Ankara: Nobel Yayınları.
- Ülgen, H. ve Mirze, S. Kadri (2007). *İşletmelerde Stratejik Yönetim* (4. Baskı). İstanbul: Arıkan Yayınları.
- Ülgen, H. ve Mirze, S. Kadri (2004). *İşletmelerde Stratejik Yönetim*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Weygandt, Jerry J., Kieso, Donald E. and Kimmel, Paul D. (1999). *Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making*. New York: John Wiley.

- Yalım, D. (2005). Performans Yönetimi. (Editör: Deniz Yalım). *İnsan Kaynaklarında Yeni Eğilimler*. İstanbul: Hayat Yayıncılık, 57-62.
- Yalkın, Yüksel K. (1989). *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri* (3. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Yılmaz, H. (1999). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası ve Orta Vadeli Harcama Sistemi*. Ankara: DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Yayınları.

Makaleler

- Ağca, V. ve Tunçer, E. (2006). Çok Boyutlu Performans Değerleme Modelleri ve Bir Balanced Scorecard Uygulaması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, VIII (1), 173-193.
- Ağca, V. (2009). Türk İmalat İşletmelerinde Çok Boyutlu Performans Değerleme Modellerine Dayalı Performans Göstergelerinin Kullanılabilirliği. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Nisan (23), 51-66.
- Akgül, A. (1999). Kamu Yönetiminde Toplam Kalite ve İsrafın Önlenmesi: Şişman Devletten Etkin Devlete. *Yeni Türkiye Dergisi*, Mart-Nisan, 119-130.
- Akgül, Başak A. (2004). İşletmelerde Yeni Performans Ölçümleme Sistemleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim (24), 73-82.
- Akı, E. ve Demirbilek, T. (2010). Performans Değerlendirme Sistemi ve Performans Düşüklüğü Nedeniyle İş Sözleşmesinin Feshi. *Sosyoekonomi Dergisi*, Ocak-Haziran (2010-1), 79-96.
- Aksaraylı, M., Egeli, H., Tüğen, K., Akdeniz, H. Ahmet ve Özen, A. (2007). Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Etkinliğinin Belirleyicileri: Türkiye'deki Kamu Kurumlarının Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12 (3), 313-326.
- Aksü, M. Seha (1997). Küreselleşme Eğilimlerinin Turizm Sektörü Üzerindeki Etkileri. *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, Mart-Haziran (1-2), 42-46.
- Akşirin, Ç. Nehir (2008). Yetkinlik Temelli Performans Değerlendirme: Sağlık Sektöründen Bir Uygulama. *Verimlilik Dergisi*, 2008 (2), 35-52.
- Alagöz, A. ve Ceran, Y. (2006). Stratejik Maliyet ve Kâr Planlama Aracı Olarak Hedef Maliyet Yönetimi (Target Cost Management). *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (15), 61-83.
- Altay, A. ve Kaplan, E. (2006). Türkiye'de Performansa Dayalı Yönetim Uygulamasına Geçiş ve IMF'nin Rolü. *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık (151), 1-15.
- Anagnostopoulos, K. P. and Elmasides, G. (2010). Strategic Plan in a Greek Manufacturing Company: A Balanced Scorecard and Strategy Map Implementation. *International Journal of Business and Management*, 5 (2), 12-25.

- Armağan, R. ve Aktel, M. (2005). Küreselleşme Sürecinde Belediyelerin Finansman Sorunlarına Bakış. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Ocak-Temmuz* (1), 127-156.
- Atkinson, Anthony A., Waterhouse, John H. and Wells, Robert B. (1997). A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement. *Sloan Management Review, 38* (3), 25-38.
- Behn, Robert D. and Kant, Peter A. (1999). Strategies for Avoiding the Pitfalls of Performance Contracting. *Public Productivity and Management Review, 22* (4), 470-489.
- Bertan, S. (2009). Otel İşletmelerinde Yönetim Aracı Olarak Kurumsal Karne. *Journal of Yaşar University, 4* (16), 2525-2538.
- Bilge, S. (2006). ABD Yerel Yönetimlerinde Performans Ölçüm Çalışmaları. *e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi, Mayıs* (51), www.e-akademi.org
- Bititci, Umit S., Carrie, Allan S. and Mcdevitt, L. (1997). Integrated Performance Measurement Systems: A Development Guide. *International Journal of Operations and Production Management* (17), 522-534.
- Coşkun, A. (2002-2003). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Akademik Araştırmalar Dergisi* (15), 25-34.
- Çakıcı, C. (2003). Muhasebede Yeni Bir Yaklaşım: Balanced Scorecard. *Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs* (261), 154-160.
- Çalık, T. (2003). Eğitimde Stratejik Planlama ve Okulların Stratejik Planlama Açısından Nitel Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Kastamonu Eğitim Dergisi, 11* (2), 251-268.
- Çataloluk, C. (2006). Sıfır Tabanlı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (16), 229-242.
- Çukurçayır, M. Akif ve Eroğlu, H. Tuğba (2004) Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanmaya Farklı Bir Yaklaşım: Verimlilik ve Başarı Karnesi (Balanced Scorecard). *Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran* (53), 41-67.

- Davis, Tim R. V. (1996). Developing an Employee Balanced Scorecard: Linking Frontline Performance to Corporate Objectives. *Management Decision*, 34 (4), 14-18.
- Demir, Alparslan S. ve Taşkın, H. (2008). İşletme Performansı Ölçme Modellerinin Karşılaştırılması: Kuantum Performansı, Maddi Olmayan Varlıkların İzlenmesi, Performans Prizması ve Skandia Kılavuzu Modelleri. *Journal of Yaşar University*, 3 (11), 1695-1709.
- Durer, S., Çalışkan, Arzu Ö. ve Akbaş, Halil E. (2009). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*, 23 (84), 105-134.
- Durna, U. ve Eren, V. (2002). Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim. *Amme İdaresi Dergisi*, 35 (1), 55-75.
- Ecevit, Z. ve İşçi, Ö. (2007). Kurumsal Karne Gelişiminde Stratejik Yönetimi Etkinleştirme. *Öneri Dergisi*, 7 (28), 121-134.
- Egeli, H., Akdeniz, H. Ahmet, Aksaraylı, M., Tüğen, K. ve Özen, A. (2007). Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye'deki Kamu Kurumları Uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22 (1), 27-47.
- Emir, E. ve Özgür, E. (2008). Konaklama Tesisleri Etkinlik Analizi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, X (1), 163-174.
- Epstein, Marc J. and Wisner, Priscilla S. (2001). Using a Balanced Scorecard to Implement Sustainability. *Environmental Quality Management*, 2001 (Winter), 1-10.
- Ersoy, M. (2002). Ömre Dayalı Maliyetleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4 (2), 47-58.
- Feurer, R. and Chaharbaghi, K. (1995). Strategy Development: Past, Present And Future. *Management Decision*, 33 (6), 11-21.
- Gavcar, E., Bulut, Zeki A. ve Engin, K. (2006). Konaklama İşletmelerinde Uygulanan Performans Değerleme Sistemleri ve Uygulama Alanları (Muğla İli Örneği). *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 13 (2), 31-45.

- Gilmore, F. F. and Brandenburg, R. G. (1962). Anatomy of Corporate Planning. *Harvard Business Review*, 1962 (November-December), 61-69.
- Gilmour, John B. and Lewis, David E. (2006). Does Performance Budgeting Work? An Examination of the Office of Management and Budget's PART Scores. *Public Administration Review*, 66 (5), 742-752.
- Güçlü, N. (2003). Stratejik Yönetim. *Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 23 (2), 61-85.
- Güner, M. Fatih (2009). Performans Değerlendirmede Paradigma Değişimi: Finansal Olmayan Ölçüler Finansal Ölçülerin Yerini Alabilir mi? *Verimlilik Dergisi*, 2009 (2), 7-24.
- Güner, M. Fatih (2008). Bir Stratejik Yönetim Modeli Olarak Balanced Scorecard. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (1), 247-265.
- Güneş, R. ve Aksu, İ. (2003). Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (2), 43-61.
- Gürer, H. (2006). Stratejik Planlamanın Temelleri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmasına Yönelik Öneriler. *Sayıştay Dergisi*, Ekim-Aralık (63), 91-105.
- Hinterhuber, Hans H. and Popp, W. (1992). Are You A Strategist Or Just A Manager? *Harvard Business Review*, 70 (1), 105-113.
- Hornsby, Donovan D. and Baxendale, Sidney J. (2001). Building a Balanced Scorecard for Entrepreneurs. *Journal of Cost Management*, 2001 (November-December), 4-9.
- Jackson, J. ve Greller, M. (1998). Decision Elements For Using 360 Degree Feedback. *Human Resource Planning*, 21 (4), 18-29.
- Jordan, Meagan M. and Hackbart, Merl M. (1999). Performance Budgeting and Performance Funding in the States: A States Assessment. *Public Budgeting Finance*, 19 (March), 68-88.
- Kaplan, Robert S. and Norton, David P. (2004d). Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets. *Harvard Business Review*, 82 (2), 52-63.
- Kaplan, Robert S. and Norton, David P. (2004c). The Strategy Map: Guide to Aligning Intangible Assets. *Strategy & Leadership*, 32 (5), 10-17.
- Kaplan, Robert S. and Norton, David P. (2004a). How Strategy Maps Frame an Organization's Objectives. *Financial Executive*, 20 (2), 40-45.

- Kaplan, Robert S. and Norton, David P. (1996b). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, 74 (1), 75-85.
- Kaplan, Robert S. and Norton, David P. (1993). Putting the Balanced Scorecard to Work. *Harvard Business Review*, 71 (5), 134-142.
- Kaplan, Robert S. and Norton, David P. (1992). The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70 (1), 71-79.
- Karagözlü, N. and Seglund, R. (1989). Strategic Planning For A Public Sector Enterprise, *International Journal of Strategic Management-Long Range Planning*, 22 (2), 121-125.
- Keegan, Daniel P., Eiler, Robert G. and Jones, Charles R. (1989). Are Your Performance Measures Obsolete? *Journal of Management Accounting*, 70 (12), 45-50.
- Keskinkılıç, E. (2003). Yenileşme Dönemi Osmanlı Bütçeleri Üzerine Genel Bir Bakış. *Ankara Üniversitesi Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi* (14), 319-345.
- Kestane, D. (2003). Performansa Dayalı Ücret Sistemi ve Kamu Kesiminde Uygulanabilirliği. *Maliye Dergisi, Ocak-Nisan* (142), 126-144.
- Klase, Kenneth A. and Dougherty, Michael J. (2008). The Impact of Performance Budgeting On State Budget Outcomes. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 20 (3), 277-298.
- Kong, D. (2005). Performance-Based Budgeting: The U.S. Experience. *Public Organization Review*, 5 (2), 91-107.
- Kristensen, J. Kromann, Groszyk, Walter S. and Bühler, B. (2002). Outcome Focused Management and Budgeting. *OECD Journal of Budgeting*, 1 (4), 12-33.
- Kutlu, Hüseyin A. (2009). Entelektüel Sermaye: Türkiye Muhasebe Sisteminde Raporlanabilir mi? *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27 (1), 235-257.
- Laitinen, Erkki K. (2002). A Dynamic Performance Measurement System Evidence from Small Finnish Technology Companies. *Scandinavian Journal of Management*, 18 (2), 65-99.

- Lane, Carolyn S. (2002). Performance-Based Budgeting in Louisiana, (Summary of State Finance's Symposium). *Spectrum: The Journal of State Government*, 75 (2), 15
- Maisel, Lawrence S. (1992). Performance Measurement: The Balanced Scorecard Approach. *Journal of Cost Management* (Summer), 47-52.
- Marr, B. and Schiuma, G. (2003). Business Performance Measurement: Past, Present and Future. *Management Decision*, 41 (8), 680-687.
- McCarthy, M. Alma and Garavan, Thomas N. (2001). 360° Feedback Processes: Performance Improvement and Employee Career Development. *Journal of European Industrial Training*, 25 (1), 3-32.
- Melkers, Julia E. and Willoughby, Katherine G. (2001). Budgeters' Views of State Performance-Budgeting Systems: Distinctions across Branches. *Public Administration Review*, 61 (1), 54-64.
- Meriç, M. (1993). Osmanlı Bütçe Sistemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1), 226-247.
- Mooraj S., Oyon, D. and Hostettler, D. (1999). The Balanced Scorecard: A Necessary Good or an Unnecessary Evil? *European Management Journal*, 17 (5), 481-491.
- Moynihan, Donald P. (2006). What Do We Talk About When We Talk About Performance?: Dialogue Theory and Performance Budgeting. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16 (2), 151-168.
- Mulder, E. (2002). Performance-Based Budgeting in Alaska, (Summary of State Finance's Symposium). *Spectrum: The Journal of State Government*, 75 (2), 14.
- Nangır, E. (2008). Amerika Birleşik Devletlerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 3 (30), 44-50.
- Neely, A., Adams, C. and Crowe, P. (2001). The Performance Prism in Practice. *Measuring Business Excellence*, 5 (2), 6-12.
- Neely, A. (1999). The Performance Measurement Revolution: Why Now and What Next? *International Journal of Operations and Production Management*, 19 (2), 205-228.
- OECD (2004). Public Sector Modernisation: Governing for Performance. *Policy Brief*, October, 1-8.

- Örnek, Ali Ş. (2000). Balanced Scorecard: Bilgiden Stratejiye Ulaşmada Kullanılabilecek Yeni Bir Araç. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2 (3), 255-276.
- Örücü, E., Türk, Z. ve Süngü, A. (2003). KİT'lerde Performans Değerleme Çalışmalarına Astların Destek ve Güveni (Muğla – Yatağan Termik Santrali Örneği). *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 10 (2), 51-62.
- Özeren, K. (2002). Ulusal Alüminyum Sektörümüz Üzerindeki Kara Bulutlar. *Metalurji Dergisi* (128), 16-17,
http://www.metalurji.org.tr/dergi/dergi128/d128_1617.pdf
- Öztürk, Namık K. (2006). Kamu Sektöründe Performans Ölçümü ve Karşılaşılan Sorunlar. *Amme İdaresi Dergisi*, 39 (1), 81-99.
- Özyıldız, R. Hakan (2000). Kamu Harcama Politikalarının Denetlenmesi ve Performansa Dayalı Bütçe. *Hazine Dergisi*, Ocak (13), 77-87.
- Palia, A. (2007). Online Budgetting and Marketing Control With The Proforma Analysis Package. *Developments in Business Simulation and Exoeriential Learning*, 34, 149-154.
- Papalexandris, A., Ioannou, G., Prastacos, G. and Soderquist, K. Eric (2005). An Integrated Methodology for Putting the Balanced Scorecard into Action. *European Management Journal*, 23 (2), 214-227.
- Pattison, S. and Samuels, N. (2002). Trends and Issues in Performance-Based Budgeting, (Summary of State Finance's Symposium). *Spectrum: The Journal of State Government*, 75 (2), 12-13.
- Pehlivan, B. (2008). İnsan Kaynakları Yönetiminde Performans Değerlendirmesi ve Maliye Bakanlığı Çalışanlarına Yönelik Bir Uygulama. *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran (154), 171-187.
- Schick, A. (2003). The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time Has Come but Whose Implementation Has Not. *OECD Journal on Budgeting*, 3 (2), 71-103.
- Schmidtlein, Frank A. (1999). Assumptions Underlying Performance-Based Budgeting. *Tertiary Education and Management*, 5 (2), 159-174.

- Swiss, James E. (2005). A Framework for Assessing Incentives in Results-Based Management. *Public Administration Review*, 65 (5), 592-602.
- Tarlan, T. ve Tütüncü, Ö. (2001). Konaklama İşletmelerinde Başarım Değerlemesi ve İş Doyumu Analizi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3 (2), 141-163.
- TMMOB Metalurji Mühendisleri Odası Alüminyum Komisyonu (2004). Alüminyum Raporu. *Metalurji Dergisi* (137), 1-43,
http://www.metalurji.org.tr/dergi/dergi137/d137_1445.pdf
- Turgut, H. (2001). Geleneksel Performans Değerleme Yöntemlerine Yeni Bir Alternatif: 360 Derece Performans Değerleme Yöntemi. *Sayıştay Dergisi*, Temmuz-Eylül (42), 56-68.
- Türk, Z. (2000). Modern Bütçeleme Teknikleri: Faaliyet Esasına Dayalı Bütçeleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2 (4), 37-50.
- Weir, D. and Smallman, C. (1998). Managers in the Year 2000 and After: A Strategy For Development. *Management Decision*, 36 (1), 43-51.
- Wiese, Danielle S. and Buckley, M. Ronald (1998). The Evolution of The Performance Appraisal Process. *Journal of Management History*, 4 (3), 233-249.
- Willoughby, Katherine G. and Melkers, Julia E. (2000). Implementing PBB: Conflicting Views of Success. *Public Budgeting and Finance*, 20 (1), 105-120.
- Willoughby, Katherine G. (2004). Performance Budgeting and Budget Balancing: State Government Perspective. *Public Budgeting and Finance*, 24 (2), 21-39.
- Yenice, E. (2007). Performans Ölçümünde Karşılaşılan Sorunlar ve Kurumsal Karne (Balanced Scorecard) Yaklaşımı. *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2 (25), 95-100.
- Yenice, E. (2006). Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi. *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran (150), 122-132.
- Yılmaz, K. (2003). Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Uygulaması. *Sayıştay Dergisi*, Temmuz-Aralık (50-51), 67-86.
- Young, Richard D. (2003). Performance Based Budget Systems. *Public Policy & Practice*, January, 11-24.
- Yörük, N. ve Erdem, M. Sema (2008). Entelektüel Sermaye ve Unsurlarının, İMKB'de İşlem Gören Otomotiv Sektörü Firmalarının Finansal Performansı

- Üzerine Etkisi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22 (2), 397-413.
- Yücel, R. (1999). İnsan Kaynakları Yönetiminde Başarı Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1 (3), 110-128.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004). İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (12), 387-410.

Diğer

- Ada, B. (2008). *Türk Kamu Personelinin Performans Değerlendirmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Afacan, C. (2007). *Kalite Yönetim Sistemi ve Stratejik Planlamada Kalite İyileştirmesinde Doğrusal Programlama Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ağca, V. (2005). *İç Girişimcilik Yapısı ve Firma Performansına Etkileri: Denizli Tekstil Sektöründeki Firmalarda Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Ağkuş, D. (2007). *Performans Değerlendirme Çalışmalarına İşgörenlerin Tutumu*, Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Akbulut, Ahmet Y. (2006). *Performans Yönetim Sistemi: Bursa Adliyesi'nde Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Alan, S. (2008). *Alüminyum Raporu*. Orta Anadolu İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği Yayınları, www.iso.org.tr/tr/documents/mkraporlar/aluminyum.pdf
- Altınbay, A. (2006). *Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Yaşam Seyri Maliyetleme Sisteminin Tasarımı ve Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Alyakut, B. (2007). *Sivil Toplum Kuruluşlarında Stratejik Yönetim Süreci ve Sivil Toplum Kuruluşlarında Stratejik Yönetim Uygulamalarının İncelenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Atmaca, İ. Levent (2007). *Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Düşünme ve Reform Çalışmalarının Stratejik Düşünce Bakış Açısıyla İrdelenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı (1991). *EFQM Mükemmellik Modeli*. <http://www.efqm.org>
- Aydın, Ö. (2010). *Suudi Arabistan Alüminyum Sektörü 2010*. T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı Orta Anadolu İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği Verileri, www.oaib.gov.tr/haber/suudi.pdf

- Balcı, Baki R. (2007). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Bir Üretim İşletmesindeki Uygulaması*, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Bilecen, M. (2007). *İşletmelerde Performans Değerlemenin Ücret Yönetimine Etkisi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bircan, İ. (2003). Kamuda Stratejik Yönetim ve AB Politikaları. *Kamu Yönetiminde Kalite 3. Ulusal Kongresi Bildiriler Kitabı*. 4-5 Aralık. Ankara: TODAİE Yayınları, 411-427.
- Boydemir, M. (2007). *Yönetim Kararlarında Kullanılacak Muhasebe Verilerinin Hazırlanmasında Esnek Bütçelerin Önemi ve Bir Örnek Olay*, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Candan, E. (2006). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Cantekinler, M. (2007). *Bankacılık Sektöründe Performans Yönetimi ve Özel Bir Bankada Performans Yönetimine İlişkin Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Chennell, A. F., Dransfield, S. B., Field, J. B., Fisher, N. I., Saunders, I. W. and Shaw, D. E. (2000). OPM: A System for Organisational Performance Measurement. *Performance Measurement: Past, Present and Future Conference Paper*. 19–21 July. Cambridge: University of Cambridge, <http://www.cmis.csiro.au/opm/publications/PDF/Cambridgefinal2000.pdf>
- Cobbold, I. and Lawrie, G. (2002). The Development of the Balanced Scorecard as a Strategic Management Tool. *PMA Conference Paper*. May, Boston: www.2gc.co.uk/pdf/2GC-PMA02-1f.pdf
- Coşkun, A. (2005). *İşletmelerde Performans Yönetimi: Bir Yönetim Muhasebesi Aracı Olarak Performans Karnesi*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çarıkçioğlu, P. ve Polat, L. (2007). Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (ZSFTM) ve Bir KOBİ Örneği. *4. KOBİ'ler ve Verimlilik Kongresi Bildiriler Kitabı*, 7-8 Aralık. İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi, 517-532.
- Çetin, D. (2006). *Performans Yönetim Sistemi ve Performans Değerlendirme Süreci Sonuçlarının Çeşitli İnsan Kaynakları Yönetimi İşlevlerinde Karar Almaya Etkileri*

- ve Bir Uygulama Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çimen, F. (2009). *Performans Yönetimi ve Hizmet Sektöründe Bir Alan Çalışması*, Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Dağdeviren, M., Yüksel, İ. ve Kurt, M. (2005). KOBİ'lerde Performans Değerlendirme Amacıyla Kullanılabilecek Analitik Yöntemler ve Örnek Çalışmalar. 2. *KOBİ'ler ve Verimlilik Kongresi Bildiriler Kitabı*. 2-3 Aralık. İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi, 457-463.
- Demir, Ö. ve Acar, M. (2005). *Sosyal Bilimler Sözlüğü* (6. Baskı). Ankara: Adres Yayınları.
- Diamond, J. (2003a). *Performance Budgeting: Managing the Reform Process* (03/33). Washington: International Monetary Fund.
- Diamond, J. (2003b). *From Program to Performance Budgeting: The Challenge For Emerging Market Economies* (03/169). Washington: International Monetary Fund.
- Dilsiz, Filiz Y. (2006). *İnsan Kaynakları Yönetiminde Performans Değerlendirme Yöntemleri: Ankara İli Mobilya Sektöründe Bir Çalışma*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı). (2003). *Kamu Kurumları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu*. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları.
- Dündar, İ. (2005). *Otomotiv Sektöründe Kurumsal Karne Uygulamasına Dayalı Performans Yönetim Sistemi Kurulması ve Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Adana.
- Egeli, H. (1997). *Türkiye'de Planlı Dönemde Bütçe Açıklarının Bütçeleme Sistemleri Açısından Ekonomik Etki ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Erdem, A. (2006). *Stratejik Yönetim ve Kamu Örgütlerine Uygulanabilirliği*, Yüksek Lisans Tezi, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mersin.
- Erdem, B. (2007). *İşletmelerde Bir Performans Yönetimi Aracı Olarak Kıyaslama Tekniğinden Yararlanma: Konaklama İşletmelerinde Kat Hizmetleri Yönetimine Yönelik Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.

- Erdoğan, M. (2007). *Performans Yönetim Sisteminin Çalışan Davranışları Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Erüz, E. (2005). Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans Esaslı Bütçeleme. 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiriler Kitabı*. 23-27 Mayıs. Denizli: Pamukkale Üniversitesi, 61-73.
- Falay, N. (1995). Kamu Kesimi ve Özel Kesim Bütçesi İlişkileri ve Benzerlikleri, *Kamu Yönetimi Disiplini Sempozyumu Bildiriler Kitabı* (2. Cilt). 13-14 Ekim 1994. Ankara: TODAIE Yayınları, 25-42.
- Gazi, A. (2006). *Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde Performansa Dayalı Ek Ücret Ödeme Sisteminin Hastalar ve Sağlık Personeline Olan Etkisinin Analizi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Gözlükaya, T. (2007). *Yerel Yönetimler ve Stratejik Planlama: Modeller ve Uygulama Örnekleri*, Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Gözütok, G. (2006). *İşletmelerde Performans Yönetimi Sistemi ve Hizmet İşletmesinden Bir Örnek*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Güçlü, H. (2009). *Entelektüel Sermayenin Temel Finansal Tablolar Aracılığıyla Sunulması*. www.hakanguclu.com/calismalar.htm, Erişim Tarihi: 20.10.2009.
- Gün, A. (1999). *İşletmelerde Kontrol, Finansal Kontrol ve Bütçeleme*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Güner, M. Fatih (2006). *Stratejik Performans Değerlemede Dengeli Sonuç Kartı: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Güneş, M. (2006). *Performans Değerlendirmenin Kariyer Yönetimindeki Yeri ve Önemi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gürol, Y. Deniz (2004). Toplam (Dengeli) Başarı Göstergesi (Balanced Scorecard) Yönteminin Stratejik Bilginin Sağlanması Sürecindeki Yeri. 3. *Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi Bildiriler Kitabı*. 25-26 Kasım. Eskişehir: Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F., 315-322.

- Hocalar, E. (2007). *Yüksek Öğretim Kurumları İçin Bulanık Puanlamalı Dengelenmiş Performans Karneleme Sistemi Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Sakarya.
- Işıl, H. Özgür (2008). *Türk Bankacılık Sisteminde Performans Ölçümü ve Yönetimi*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Joyce, Philip G. and Sieg, S. (2000). Using Performance Information for Budgeting: Clarifying the Framework and Investigating Recent State Experience. *Symposium of the Center for Accountability and Performance of the American Society for Public Administration*. 11-12 February. Washington: George Washington University.
- Klatzer, E. (2008). The Integration of Gender Budgeting in Performance-Based Budgeting. *Public Budgeting Responsible To Gender Equality* (Presented Paper). 9-10 June. Bilbao, 1-17.
- MB (Maliye Bakanlığı) (2004). *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi: Pilot Kurumlar İçin Taslak*. Ankara: Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Yayınları,
<http://www.bumko.gov.tr/malinyonetim/performans/performansb/pbutcerehber.pdf>
- Nemli, Ahmet Y. (2005). *Stratejik Maliyet Yönetiminde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Bütçeleme*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ocakcı, A. (2007). *İnşaat İşletmelerinde Maliyet Kontrol Aracı Olarak Esnek Bütçeleme ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Oral, E. (2005). *Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali Sistemi Açısından Bir Değerlendirme*. Ankara: Maliye Bakanlığı Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu.
- Oyman, S. (2009). *Stratejik Yönetim Sürecinde Performans Ölçümü ve Dengeli Sonuç Kartı Uygulaması: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası İçin Bir Değerlendirme*, Uzmanlık Tezi, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Ankara.
- Özbilgili, C. (2007). *KOBİ'lerde Bütçeleme: Bireksan Ekmek İmali ve Pazarlama Sanayi Ticaret Ltd. Şti.'de Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın.

- Özen, A. (2008). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Özkan, E. (2006). *Stratejik Karar Aracı Olarak Dinamik Bütçeleme ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Özsoy, O. (2005). *İnsan Kaynakları Yönetiminde Performans Değerlendirme Sistemi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Paksoy, A. (2006). *Performansa Dayalı Ücretleme: Bir Alan Araştırması*, Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Sayıştay (2002). *Sayıştayın Performansının Ölçümüne İlişkin Öneriler Raporu*. Ankara: Sayıştay Yayınları,
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sayperolc.pdf>
- Seldüz, H. (2004). *Katma Bütçeli Kuruluşlardan Devlet Üniversitelerinin Bütçeleme ve Yönetim Muhasebe Açısından İncelenmesi, Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Sulak, H. (2004). *Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye İmalat Sanayi İşletmelerinin Verimlilik Düzeyi ve Rekabet Gücü İle Denizli Alt Bölgesi Çalışması*, Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.
- Süngü, A. (2004). *İnsan Kaynakları Yönetiminde Performans Değerleme ve Astların, Performans Değerleme Çalışmalarına Verdikleri Destek ve Güveni Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.
- Şahin, Ö. (2007). *Türkiye’de Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Değerlendirilmesi ve Uygulama Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Şanal, M. (2006). *Entelektüel Sermaye Yönetimi ve Türkiye’deki Sanayi İşletmelerinde Uygulanması Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hatay.

- Şensoy, S. (2006). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Bütçenin İdari Denetimi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tarcan, E. (2001). *İnsan Kaynakları Yönetiminde Performans Değerlemesi ve Konaklama Endüstrisine Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Taşcıoğlu, C. (2006). *Eğitim Sektöründe Kariyer Yönetimi Uygulamalarının Örgütsel Performans Üzerindeki Etkileri: Teori ve Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- TDK (Türk Dil Kurumu). (2005). *Türkçe Sözlük*. Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.
- TDK (Türk Dil Kurumu). (1998). *Türkçe Sözlük*. Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.
- Tunçer, E. (2006). *Çok Boyutlu Performans Değerleme Modelleri ve Bir Balanced Scorecard Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Tüzün, Deniz S. (2007). *Performans Esaslı Analitik Bütçe Sistemi ve Türkiye Uygulamalarının Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Uludüz, B. (2008). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ulukan, C. (1992). *İşletme Bütçeleri ve Bilgisayar Destekli Bir Uygulama Denemesi*, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Utkuğ, Çağla P. (2007). *Toplam Başarı Göstergesi Yöntemi ve Örnek Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Yardımcıoğlu, F. (2006). *Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Yıldırım, K. (2006). *Balanced Scorecard Aracılığıyla Hastanelerde Performans Analizi ve Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.

- Yılmaz, S. (2007). *Performans Esaslı Bütçeleme ve Türkiye'deki Pilot Uygulamalar*. Ankara: Maliye Bakanlığı Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu.
- Yüksel, İ. ve Dağdeviren, M. (2007). Stratejik Performans Değerlendirme Aracı Olarak Balanced Scorecardın Bulanık Analitik Network Prosesi İle Modellenmesi. *15. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiriler Kitabı*. 25-27 Mayıs. Sakarya: Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 769-776.
- Yüncü, H. Rafet (2002). *Bir Performans Değerleme Modeli Olan 360 Derece Geribildirim Beş Yıldızlı Otellerde Uygulama Denemesi*, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- www.immib.org.tr/userfiles/documents/word/sect%C3%B6rler/Albak%C4%B1r.doc
- www.lme.com/aluminium.asp

Özgeçmiş



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Özgeçmiş

Adı Soyadı:	Ali ERBAŞI			
Doğum Yeri:	Ankara			
Doğum Tarihi:	10.09.1082			
Medeni Durumu:	Evli			
Öğrenim Durumu				
Derece	Okulun Adı	Program	Yer	Yıl
İlköğretim	Barbaros İ.Ö.O.	-	Ankara	1993
Ortaöğretim	Mustafa Kemal Lisesi	-	Ankara	1996
Lise	Anadolu Mahalli İdareler Meslek Lisesi	Mahalli İdareler	Ankara	2000
Lisans	Kırıkkale Üniv. İİBF	İşletme	Kırıkkale	2005
Yüksek Lisans	Kırıkkale Üniv. Sosyal Bil. Enst.	İşletme	Kırıkkale	2007
Becerileri:	10 Parmak F Klavye Kullanımı			
İlgi Alanları:	Performans yönetimi, Stratejik yönetim, Mali yönetim, Performans esaslı bütçeleme, Proje yönetimi			
İş Deneyimi:	2005 – 2007 : Kırşehir Belediyesi Yönetim Danışmanı; Gazi Üniversitesi Çiçekdağı MYO. Mis. Öğretim Elemanı 2007 – Devam : Öğretim Görevlisi, Selçuk Üniversitesi Seydişehir MYO.			
Aldığı Ödüller:	TÜBİTAK Doktora Bursu			
Hakkımda bilgi almak için önerebileceğim şahıslar:	- Prof. Dr. Osman OKKA (Selçuk Üniv. İİBF İşletme Bölümü) - Oğuz ERBAŞI (Selçuk Üniv. İç Denetim Kurulu Başkanı) - Doç. Dr. Hüseyin ARIKAN (Selçuk Üniv. Seydişehir Mühendislik Fakültesi Makine Mühendisliği Bölümü) - Yrd. Doç. Dr. Süleyman ERSÖZ (Kırıkkale Üniv. Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi Endüstri Mühendisliği Bölümü)			
Tel:	0 532 636 63 53			
E-Posta:	ali_erbasi@hotmail.com			
Adres	Akpınar Mahallesi 858. Cadde No: 8/7 Çankaya/ANKARA			