

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**SÜRDÜRÜLEBİLİR MUHASEBESİ ARACI OLAN BALANCED
SCORECARD VE İMALAT SEKTÖRÜNDE BİR ARAŞTIRMA**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Tuğba KUTLU

KOCAELİ 2020

**T.C. KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**SÜRDÜRÜLEBİLİR MUHASEBESİ ARACI OLAN BALANCED
SCORECARD VE İMALAT SEKTÖRÜNDE BİR ARAŞTIRMA**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Tuğba KUTLU

Doc. Dr. Ferah YILDIZ

Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Karar ve No: 05/08/2020/19

KOCAELİ 2020

ÖNSÖZ

Tez çalışmamın her aşamasında bana yol gösterip desteklerini hiç bir zaman esirgemeyen değerli danışman hocam Doç. Dr. Ferah Yıldız'a, tezimin uygulama aşamasında fikirlerini esirgemeyen değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Ednan Ayvaz'a ve akademik hayatımda başarılarıma katkısı olan ve her zaman yardımcım olan Prof. Dr. Sami Karacan'a çok teşekkür ederim.

Bugüne kadar ellerinden gelenin en iyisini yapan maddi manevi her zaman en büyük destekçilerim ve bu hayattaki en büyük şanslarım olan babam Dursun Kutlu, annem Nurhayat Kutlu, kız kardeşim Kübra Kutlu ve erkek kardeşim Kaan Kutlu'ya sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Her daim manevi desteği ve yardımlarıyla bana güç veren dostum Merve Akyıldız'a ve bu süreçte her zaman yan yana olup bütün zorlukları birlikte aştığımız dostum Sibel Çiftçioğlu'na çok teşekkür ederim.

Tuğba KUTLU

2020

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET.....	vi
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR.....	viii
TABLolar LİSTESİ.....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
1. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ	4
1.1. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ TANIMI	5
1.2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ KAVRAMLARI	7
1.3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ FAYDALARI	8
1.4. GELENEKSEL MUHASEBEDEN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİNE GEÇİŞ	9
1.5. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ OLUŞTURMA SÜRECİ.....	12
1.5.1. Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Yapısının Bileşenleri.....	13
1.5.1.1. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Amacı.....	14
1.5.1.2. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Sisteminin Uygulama İlkeleri	14
1.5.1.3. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Araç ve Metotlar	15
1.5.1.4. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Raporlama.....	16
1.5.1.5. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Bilgisinin Nitelik Özellikleri	17
1.6. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ STANDARTLARI KURULU .17	
1.6.1. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu Standart Oluşturma Süreci	18
1.6.2. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu Temel Hedefleri .19	
1.6.3. Türkiye – Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu.....	19
İKİNCİ BÖLÜM	
2. PERFORMANS YÖNETİMİ VE BALANCED SCORECARD	21
2.1. PERFORMANS KAVRAMI	22
2.2. PERFORMANS YÖNETİMİ	23
2.2.1. Performans Yönetim Sistemi	23

2.2.2. Performans Yönetim Sistemi Amaçları	24
2.3. PERFORMANS DEĞERLENDİRME KAVRAMI	25
2.4. PERFORMANS ÖLÇME	26
2.4.1. Performans Ölçme Kavramı	26
2.4.2. Performans Ölçmenin Faydaları	27
2.4.3. Performans Ölçme Sisteminin Gelişimi	28
2.4.4. Performans Ölçme Yöntemleri	28
2.4.4.1. Finansal Performans Ölçüm Yöntemleri	29
2.4.4.1.1. Finansal Tabloların Oran Yöntemi ile Analizi	29
2.4.4.1.2. Artık Gelir	29
2.4.4.1.3. Ekonomik Katma Değer	30
2.4.4.2. Finansal Olmayan Performans Ölçüm Yöntemleri	30
2.4.4.2.1. Üretim Esaslı Performans Ölçümü	30
2.4.4.2.2. Kalite Esaslı Performans Ölçümü	31
2.4.4.2.3. Pazarlama Esaslı Performans Ölçümü	32
2.4.4.2.4. Stratejik Yönetim Esaslı Performans Ölçümü	32
2.4.4.2.5. İnternet Esaslı Performans Ölçümü	32
2.4.4.3. Yönetim Muhasebesindeki Performans Ölçümü	33
2.4.4.3.1. Bütçeleme	33
2.4.4.3.2. Standart Maliyetleme	33
2.4.4.3.3. Sorumluluk Merkezleri	33
2.4.4.3.4. Faaliyet Tabanlı Yönetim	34
2.4.4.3.5. Balanced Scorecard	34
2.4.4.4. Performans Piramidi Yöntemi	35
2.4.4.5. Paydaş Temelli Performans Modeli	35
2.4.4.6. 360 Derece Performans Değerlendirme Modeli	35
2.5. BALANCED SCORECARD	36
2.5.1. Balanced Scorecard Tarihsel Gelişimi	38
2.5.2. Balanced Scorecard'ın Performans Ölçüm Sistemi Olarak Kullanılması	40
2.5.3. Balanced Scorecard Geleneksel Boyutları	40
2.5.3.1. Finansal boyut	41
2.5.3.2. Müşteri boyutu	44

2.5.3.3. İçsel süreçler boyutu.....	46
2.5.3.4. Öğrenme ve gelişme boyutu	48
2.5.4. Balanced Scorecard Strateji Haritası	49
2.5.5. Balanced scorecard Uygulama Süreci:	51
2.5.5.1. İşletme Vizyon Misyon ve Stratejilerinin Belirlenmesi	51
2.5.5.2. Stratejik Amaçların Çalışanlara Duyurulması	52
2.5.5.3. Planlama ve İşletme Hedeflerinin Belirlenmesi.....	52
2.5.5.4. Stratejik Geri Bildirimin Sağlanması	53
2.5.6. Sanayi İşletmelerinde Balanced Scorecard Uygulamaları.....	53
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ VE BALANCED SCORECARD ARASINDAKİ İLİŞKİ VE X SANAYİ İŞLETMESİNDE UYGULAMA	55
3.1. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ VE BALANCED SCORECARD.....	55
3.1.1. Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Balanced Scorecard Arasındaki İlişki.....	57
3.1.2. Balanced Scorecard Geleneksel Boyutlarına Boyut Eklenmesi.....	59
3.2. X SANAYİ İŞLETMESİNDE UYGULAMA.....	61
3.2.1. Uygulamanın Amacı.....	63
3.2.2. Uygulamanın Yöntemi	64
3.2.3. X Sanayi İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler	64
3.2.4. X Sanayi İşletmesinde Balanced Scorecard Uygulaması	65
3.2.4.1. Misyon ve vizyon tanımlaması	66
3.2.4.2. Yol Haritası ve Strateji Haritasının Oluşturulması	67
3.2.4.3. Balanced Scorecard Boyutlarının Belirlenmesi.....	71
3.2.4.3.1. Finansal Boyut	71
3.2.4.3.2. Müşteri Boyutu	73
3.2.4.3.3. İçsel Süreçler Boyutu.....	74
3.2.4.3.4. Öğrenme ve Gelişme Boyutu	75
3.2.4.3.5. Çevresel Boyut	76
3.2.4.4. Kritik başarı faktörlerinin belirlenmesi	79
3.2.4.5. Aksiyon planı oluşturma	80
3.3. SONUÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	80

SONUÇ.....	84
KAYNAKÇA.....	88

ÖZET

Gelişen teknolojiyle birlikte artan rekabet ortamı ve değişen çevre koşulları ile birlikte tüketici beklentilerinin farklılaşması işletmelerin finansal göstergeler yanında finansal olmayan göstergeleri de göz önüne alması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda ekonomik, sosyal ve çevresel boyutları ele alan sürdürülebilirlik muhasebesi işletmelerde gelecekte devamlılıklarını sağlamaları açısından performans yönetiminde kullanılan ölçütlerden biri olan balanced scorecard ile birlikte etkin kullanılması oldukça önemlidir.

Bu çalışmada sürdürülebilirlik muhasebesiyle birlikte balanced scorecard arasındaki ilişkiye değinilmiş, değişen piyasa koşullarıyla birlikte çevresel faktörlerinde önemli olmasıyla balanced scorecard boyutlarına işletme stratejileri doğrultusunda yeni bir boyut eklenip genişletilerek işletmenin ileride bulunduğu piyasada daha etkili ve devamlılığını sağlayabilmesi için yararlı olacağı sonucu saptanmıştır. Çalışmada ilk olarak sürdürülebilirlik muhasebesi ele alınmış, ikinci bölümde performans yönetimi ve çoklu performans yönetimi olan balanced scorecard incelenmiş, üçüncü bölümde sürdürülebilirlik muhasebesi ve balanced scorecard ilişkisine yer verilmiş, model kurularak X sanayi işletmesinde yüz yüze görüşme tekniğiyle veriler kayıt altına alınmış ve X sanayi işletmesinde balanced scorecard uygulaması yapılması durumunda ortaya çıkacak nihai sonuçlar saptanmıştır.

Anahtar kelimeler: sürdürülebilirlik muhasebesi, performans yönetimi, balanced scorecard

ABSTRACT

With the developing technology, the increasing competition environment and changing environmental conditions make it clear that businesses should consider non-financial indicators as well as financial indicators. In this regard, sustainability accounting, which deals with economic, social and environmental dimensions, is very important to use effectively with balanced scorecard, which is one of the criteria used in performance management, in order to ensure their continuity in the future.

In this study, the relationship between sustainability accounting and balanced scorecard is mentioned, and it is determined that it will be more effective and useful for the business to maintain its future in the future market by adding a new dimension to the balanced scorecard dimensions by expanding and expanding it in line with its business strategies. In the study, sustainability accounting was discussed first, balanced scorecard with performance management and multiple performance management was examined in the second section, sustainability accounting and balanced scorecard relationship was examined in the third section, the model was established, data was recorded by face-to-face interview technique in X industrial enterprise and balanced in X industrial enterprise. The final results will be determined if scorecard is applied.

Key words: sustainability accounting, performance management, balanced scorecard

KISALTMALAR

GRI	: Küresel Raporlama Girişimi
SMSK	: Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu
G4	: Küresel Raporlama Girişimi
IIRC	: Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi
BİST	: Borsa İstanbul
MBNQA	: Malcolm Baldrige Ulusal Kalite Ödülü
EFQM	: Avrupa Kalite Yönetim Vakfı ve Avrupa Kalite Ödülü
ISO	: International Organization for Standardization

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Geleneksel, Çevre ve Sürdürülebilirlik muhasebesi Karşılaştırılması.....	11
Tablo 2: Balanced Scorecard Gelişme Dönemleri ve Değişiklikleri.....	39
Tablo 3: İşletme Stratejik amaçlar.....	68
Tablo 4: Finansal Boyut Verileri.....	71
Tablo 5: Müşteri Boyutu Verileri.....	73
Tablo 6: İçsel Süreçler Boyutu Verileri.....	74
Tablo 7: Öğrenme ve Gelişme Boyutu Verileri.....	75
Tablo 8: Çevresel Boyut Verileri.....	78
Tablo 9: İşletme Kritik Başarı Faktörleri.....	79
Tablo 10: Balanced Scorecard Genel Şablon.....	81

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Sürdürülebilirlik Muhasebesi Kavramları.....	7
Şekil 2: Sürdürülebilirlik Muhasebesi Bileşenleri.....	13
Şekil 3: Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu Oluşturma Süreci.....	18
Şekil 4: Finansal boyutta kullanılan performans ölçüleri.....	43
Şekil 5: Müşteri Boyutunda Kullanılan Performans Ölçüleri.....	45
Şekil 6: İçsel Süreçler Boyutunda Kullanılan Ölçütler.....	47
Şekil 7: Öğrenme ve Gelişme Boyutunda Kullanılan Performans Ölçütleri.....	49
Şekil 8: Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Balanced Scorecard Arasındaki İlişki.....	57
Şekil 9: Balanced Scorecard Yol Haritası.....	67
Şekil 10: İşletme Balanced Scorecard Strateji Haritası.....	69
Şekil 11: Balanced Scorecard Boyutları Arasındaki İlişki.....	77

GİRİŞ

Geçmişten günümüze işletmelerin strateji ve hedefleri bulundukları dönemler itibariyle değişiklikler göstermiştir. Sanayi devrimiyle birlikte değişen çevre koşulları işletmelerin doğal kaynakları bilinçsiz kullanmasıyla ekolojik dengeye zarar verilmiş ve insan sağlığı tehlike altına girmiştir. Böylelikle hem devletler hem de işletmeler çözüm arayışına girmişlerdir. Bu noktada ekonomik, sosyal ve çevresel boyutların önem kazandığı sürdürülebilirlik muhasebesi benimsenmeye başlanmıştır. Genel muhasebenin değişikliğe uğramasıyla ortaya çıkan sürdürülebilirlik muhasebesi işletmeler tarafından benimsenmesiyle birlikte işletmeler dış piyasaya karşı daha güvenilir ve şeffaf olarak kendilerine fayda sağlamaktadırlar.

İş dünyasında yaşanan teknolojik gelişmelerle birlikte işletmeler kendi performanslarını en iyi şekilde ölçebilmeli ve elde edeceği veriler doğrultusunda geleceğine yön vermesi gerekmektedir. İşletmelerin performanslarını ölçmede kullandıkları yöntemlerden biri de çoklu performans ölçme yöntemi olan balanced scorecard olmaktadır. Balanced scorecard işletmelerde finansal ve finansal olmayan verilerin birlikte incelenmesini ele almaktadır. İşletmenin misyon, vizyon ve stratejilerini de göz önüne alarak finansal, müşteri, içsel süreçler ve öğrenme ve gelişme boyutuyla neden sonuç ilişkisiyle birlikte dengeli bir şekilde oluşturulmasını sağlayan balanced scorecard aynı zamanda işletmelerin gelecekteki hedeflerine ulaşmada hangi noktaları dikkate alması gerektiği konusunda yararlı olacaktır.

İşletmelerin bulundukları piyasa koşullarına ve amaçları doğrultusunda farklı stratejileri olmaktadır. Strateji ve hedeflerini en doğru şekilde belirleyen işletmeler performanslarını ölçmede daha başarılı olacaklardır. Küresel çapta yaşanan krizlerle birlikte işletmeler artık finansal boyutlarının yanında çevreye ve sosyal hayata daha duyarlı hale gelmişlerdir ve stratejilerini oluştururken çevresel ve sosyal konuları da ele almaktadırlar. Sürdürülebilirlik muhasebesi kapsamında faaliyet gösteren işletmeler performanslarını ölçerken balanced scorecard kullanmaları yararlı olacaktır. Her işletmenin kendi stratejisine bağlı olarak geliştirilen balanced scorecard kritik başarı faktörlerinin dört boyutunun yanında yeni bir boyut eklenmesi veya bu dört boyuta çok iyi şekilde yedirilmesi gerekmektedir. Böylece işletmeler gelecekteki

hedeflerine ulaşmada ve hem şirket içi hem de şirket dışındakilere güvenilir bilgi sağlamada başarılı olacaklardır. Sürdürülebilirlik muhasebesi ve balanced scorecardla birlikte etkin kullanılması doğrultusunda yeni kararlar almada daha emin adımlarla ilerleyecek ve bulundukları piyasa da faaliyetlerini sürdürmede başarılı olacaklardır.

Bu çalışmada finansal ve finansal olmayan boyutların ele alındığı sürdürülebilirlik muhasebesi ve işletme performansını ölçme yöntemlerinden biri olan balanced scorecard arasındaki ilişkiye değinilmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik muhasebesini benimseyen işletmelerde performanslarını ölçerken kullandığı balanced scorecard da ortaya çıkan değişiklikler ve bu değişikliklerin sonuçları saptanmaktadır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde sürdürülebilirlik muhasebesi tanımı, tarihsel gelişimi, faydaları, geçmişten günümüze hangi aşamalardan geçtiği ve sürdürülebilirlik muhasebesi oluşturma süreci literatürden yararlanarak detaylı şekilde ele alınmıştır. Son olarak birinci bölümde Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu hedefleri ve Türkiye'deki yapısına değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde performans kavramı ve sırasıyla performans yönetimi, performans değerlendirme kavramı ve performans ölçme kavramı açıklanmıştır. Daha sonra işletmelerdeki performans ölçme sistemlerinden bahsedilmiştir. Yönetim muhasebesindeki performans ölçüm yöntemlerinden biri olan balanced scorecard detaylı şekilde incelenmiştir. Balanced scorecardın tarihsel gelişimi, kavram olarak incelenmesi, geleneksel boyutları ve uygulama sürecinden bahsedilmiştir. Ayrıca çalışmanın uygulama bölümüne katkısı bakımından sanayi işletmelerindeki balanced scorecard uygulamasına da değinilmiştir.

Çalışmanın uygulama bölümü olan son bölümde ise, ilk olarak sürdürülebilirlik muhasebesi ve balanced scorecard birlikte ele alınmıştır. Daha sonra sürdürülebilirlik muhasebesi ile balanced scorecard arasındaki ilişkiye değinilerek uygulama yapılması durumunda işletme stratejileri doğrultusunda balanced scorecard geleneksel boyutlarına yeni bir boyut eklenmesi sonucuna varılarak X sanayi işletmesinde uygulaması yapılmıştır.

X sanayi işletmesi hakkında genel bilgiler verilerek işletme misyon ve vizyonu tanımlanmıştır. İşletme misyon, vizyon ve stratejileri doğrultusunda balanced

scorecard uygulaması yapılmış, boyutları ve kritik başarı faktörleri ele alınmıştır. Balanced scorecard boyutlarında gerekli olan işletme verileri yüz yüze görüşme tekniği ile raporlanmıştır.

X sanayi işletmesinde sürdürülebilirlik muhasebesiyle balanced scorecardın birlikte ele alınması ve uygulama yapılmasındaki temel amaç; işletme stratejileri doğrultusunda balanced scorecard boyutlarındaki değişikliklerin incelenmesi, sonuçların saptanması ve balanced scorecard uygulamasının işletmeye sağladığı katkıların incelenmesidir.

Günümüzde tüketici ihtiyaç ve beklentilerinin farklılaşmasıyla birlikte işletme rekabet ortamlarının değişiklik göstermesi işletmeleri yeni arayışlara yönlendirmektedir. Bu noktada işletme performansını ölçmede kullanılan balanced scorecardın sürdürülebilirlik muhasebesiyle birlikte ele alınması literatüre katkı sağlayacaktır. Sürdürülebilirlik muhasebesiyle birlikte ele alınan balanced scorecard uygulama modelinde, balanced scorecard boyutlarına yeni bir boyut eklenmesi tez çalışmasının önemini arttırmaktadır. Ayrıca X sanayi işletmesinde balanced scorecard modeli kurulup uygulama yapılması çalışmayı desteklemektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ

Muhasebe, işletmedeki varlıkların ve kaynakların işletme finansal durumunda değişiklik ortaya çıkaran işlemlere ait verileri toplama, kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve bütün bunları bilgi kullanıcılarına sunma amacıyla raporlayan ve analiz edilip sonuçların saptanmasını içeren çok geniş bir süreçten oluşmaktadır (Tanış, 2014: 3).

İşletmelerdeki muhasebe sürecinin asıl amacı doğru ve güvenilir bilgiyi işletme çalışanlarına ve bilgi kullanıcılarına sunarak karar almalarına yardımcı olmaktadır. İşletmelerin performanslarını değerlendirmede ve sürdürülebilir işletme statüsüne sahip olmak için iyi bir muhasebe sistemi oluşturulmalıdır. Böylece muhasebe bilgi sistemi iç ve dış kullanıcılar için sosyal ve çevresel verileri toplayarak bunların analizini gerçekleştirmesi gerekmektedir. Geçmişten günümüze çeşitli aşamalardan geçerek sürdürülebilirlik muhasebesi adını alan sürdürülebilirlik muhasebesi ekonomik, çevre ve sosyal boyutlarının hepsini bir bütün olarak ele almaktadır. Böylece finansal ve finansal olmayan bilgiler sürdürülebilirlik muhasebesi çevresinde ele alınmaktadır (Tüm, 2014: 66)

Öncelikli olarak işletme varlıklarını korumayı amaçlayan sürdürülebilirlik muhasebesi toplum çıkarlarını da önemseyerek sosyal ve çevresel faktörleri de ticari işletmelerin önem vermesi gerektiğini vurgulamıştır (İmoniana vd 2018: 2046)

Muhasebenin alt dalı olan sürdürülebilirlik muhasebesi ilk olarak çevresel ve sosyal kaynaklı ekonomik yansımalar, ikinci olarak işletme ekonomik durumunun çevresel ve sosyal etkileri ve son olarak ekonomik, sosyal ve çevresel konular arasındaki ilişkiyi incelemek, kayıt altına almak ve raporlama şeklinde faaliyetlerini bir bütün olarak ele almaktadır (Schaltegger ve Burrit, 2010: 377)

İşletme yöneticilerinin karar almalarına, işletme faaliyetlerini planlama, uygulama ve tüm süreçlerini kontrol etmede ve sürdürülebilirliğin bu süreçlerde dahil edilmesinde sürdürülebilirlik raporları büyük bir öneme sahiptir. Böylece bütün bu

süreçlerin doğru ve eksiksiz bir şekilde yürütülmesinde sürdürülebilirlik muhasebesi etkili olacaktır (Akarçay, 2014: 3)

Özetle sürdürülebilirlik muhasebesi işletmenin ekonomik sosyal ve çevresel performansı ile ilgili elde edilecek verileri belirleyip toplamak, değerlendirmek ve işletmeye geri bildirim sağlamak temel görevlerini oluşturmaktadır. Bu görevleri doğru bir şekilde yerine getiren sürdürülebilirlik muhasebesi işletmenin elde edeceği finansal fırsatlar ve sosyal çevre arasında ilişki kurarak maliyetlerini en aza indirerek tasarruf sağlayacak ve karşılaşılabileceği riskleri en aza indirmede yarar sağlayacaktır (Altına, 2016: 61).

1.1.SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ TANIMI

İşletmenin önemli bir yapısını oluşturan muhasebe, organizasyonun içinde ya da dışında faaliyetlerin izlenerek gerekli hesaplara kayıt altına alınmasını sağlamaktadır. İşletmelerin finansal tablolarından yararlanan kişi veya kurumların karar almalarında yardımcı olacak raporların hazırlanması ve kaydedilmesi sürecini kapsamaktadır. Başka bir tanımla muhasebe, işletmelerin finansal durumunu gösteren faaliyetlerin tanımlanması, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması süreçlerini oluşturmaktadır. Muhasebe bilgisi ise işletmelerin faaliyetlerine ilişkin finansal durumlarını ölçülmesi ve ilgililere rapor halinde sunulmasıdır (Akgün ve Kılınç, 2013: 22).

Sürdürülebilirlik muhasebesi; işletmenin faaliyette bulunduğu işlemlerin üç boyutunu oluşturan ekonomik, sosyal ve çevresel faktörleri arasındaki ilişkiyi kayıt altına almak, inceleyerek analiz etmek ve raporlamak üzere işletme sistem ve stratejilerini inceleyen muhasebenin alt dalı olarak tanımlanmaktadır (Tüm, 2014: 68).

Sürekli değişen ve gelişen günümüz çağında işletmelerin rekabet ortamları gün geçtikçe farklı boyutlar almaktadır. Bu doğrultuda işletmelerin kendi stratejileri ışığında çevreye ve sosyal hayata duyarlı hale gelmeleri sürdürülebilirliklerine katkı sağlayarak bilgi kullanıcıları açısından daha şeffaf ve güvenilir bilgiler sunmaları konusunda yararlı olacaktır. Böylelikle finansal bilgilerin yanında finansal olmayan

bilgilerinde ele alınmasıyla geleneksel muhasebe yetersiz kalmış ve sürdürülebilirlik muhasebesine ihtiyaç duyulmuştur. Genel muhasebeden farklı olarak sürdürülebilirlik muhasebesinde işletmelerin sürdürülebilir performanslarını ölçerek geri bildirimde bulunmak, üst yönetimin karar almasında yardımcı olacak bilgileri sağlamaktadır (Senal ve Ateş, 2012: 88-92).

Literatürde sürdürülebilirlik muhasebesinin temeli çevre muhasebesinden gelmektedir. Ancak işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliğinin ilişkisini inceleyen ve uyum içerisinde olmasını sağlayarak diğer muhasebe türlerinden ayrılmaktadır (Schaltegger ve Burritt, 2010: 377).

Sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmelerin faaliyetlerini yürütürken kullandığı varlıklarını koruyarak içinde bulunduğu çevredeki toplumun çıkarlarını da gözeterek ekonomik, sosyal ve çevresel boyutları ele alarak ticari işlemlerin uygun bir şekilde devam ettirilmesi gerekmektedir (Imoniana vd 2018: 2046).

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürürken yakaladığı finansal fırsatlar ile işletmenin bulunduğu sosyal çevre ve ekonomideki gelişmeler ve yeniliklerle ilişki kurarak varlıklarını korurken kullandığı kaynakları minimum tutarak işletmenin ileride karşısına çıkabileceği risklere karşı önlem alarak devamlılığını sağlarken sürdürülebilirlik muhasebesi ön plana çıkmaktadır (Altınay, 2016: 61).

Firmanın bulunduğu piyasa koşullarında göstermiş olduğu faaliyetleri sırasında sebep oldukları ekonomik, sosyal ve çevresel etkileri arasındaki ilişkiyi ve uyumu belirli standartlar ve sistemler doğrultusunda kayıt altına alan, inceleyen, ayrıştırmasını yapan ve bunlara göre raporlayan sürdürülebilirlik muhasebesi firma paydaşlarına, müşterilerine, çıkar gruplarına, tedarikçilere yani firma içi ve dışı bilgi kullanıcılarına etkin, verimli, güvenilir ve şeffaf bir şekilde bilgi sunmaktadır.

1.2.SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ KAVRAMLARI

Şekil:1 Sürdürülebilirlik Muhasebesi Kavramları



Sürdürülebilirlik muhasebesinin dikkat ettiği ve kurallarına uyduğu bazı temel kavramları vardır. İlk olarak işletmeler sürdürülebilirlik muhasebe politikalarını uygularken sosyal sorumluluk kavramı gereğince tüm toplumun çıkarlarını gözetenek faaliyetlerini sürdürmektedir.

Sürdürülebilirlik muhasebesinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi için firmanın sahiplerinden ve yöneticilerinden ayrı bir kişiliği olduğunu benimsemesi ve bu kişilik kavramıyla toplumun çıkarlarıyla bağ kurarak politikalarını yürütmelidir (Özgül, 2018: 83).

Sürdürülebilirlik muhasebesinin devamlılığı için işletmelerin çevreye duyarlılıkları önemli olmakla birlikte işletmenin sürekliliği de önemli olmaktadır. Sürdürülebilir bir iktisadi hayat için işletmelerden bilgi sağlayan iç ve dış piyasa için işletme faaliyetlerinin devamlılığı sağlanmalıdır (Tepegöz ve Türedi, 2015: 44).

İşletmelerin, gün geçtikçe azalan doğal kaynaklara karşı duyarlılığını belli eden faaliyetlerini kayıt altına alırken para ile ölçülmeli ve somut verilerden oluşmalıdır (Özgül, 2018: 85).

Sürdürülebilirlik muhasebe politikaları yürütülürken işletmelerin geri dönüşüm için yaptığı faaliyetlerin veya sürdürülebilirlik çalışmalarının değerleri kendi maliyetleriyle muhasebeleştirilmelidir (Özgül, 2018: 85).

Firmalar sürdürülebilirlik çalışmalarını tarafsız bir şekilde yürütmeli ve faaliyetlerini belgelendirmelidir. Aynı zamanda çevreye duyarlı sürdürülebilirlik muhasebesini uygulayan işletmeler belirli dönemlerde aynı çalışmaları yürüterek faaliyetlerinde tutarlı olmalıdır.

İşletmelerin sürdürülebilirlik muhasebe çalışmaları ve kayıtları hakkında bilgi almak isteyen iç ve dış bilgi kullanıcıları için doğru ve güvenilir bilgi sağlamada en küçük ayrıntıya kadar raporlara ve kayıtlara yansıtarak tam açıklama ve önemlilik kavramı gereğince faaliyetlerini yürütmelidir (Özgül, 2018: 86).

Sürdürülebilirlik muhasebesi işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarına önem vermesiyle birlikte ve işletme faaliyetlerini sosyal ve çevresel konulara göre yürütmesi sosyal sorumluluk kavramına etki etmektedir. Bunun yanında tarafsızlık belgelendirme ve işletmenin sürekliliği kavramları bilgi kullanıcıları açısından güvenilir ve şeffaf bilgiler sunarak sürdürülebilirlik muhasebesinin ekonomik boyutuna katkı sağlamaktadır.

1.3.SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ FAYDALARI

Küreselleşen ekonomiyle birlikte artan rekabet ortamlarında işletmelerin bulundukları piyasada rakiplerinin önüne geçip kendi karlılığını arttırmak ve devamlılığını sağlamak için bulunduğu pazarın ihtiyaç ve beklentilerine cevap vermesi gerekmektedir.

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte toplumun çevreye karşı duyarlı davranması doğal kaynakların gün geçtikçe azalmasına yol açmıştır. Bu bakımdan işletmelerin çevreye daha duyarlı davranarak kaynakları verimli kullanmaları gerekmektedir.

Ekonomik, çevresel ve sosyal göstergelerin ele alındığı sürdürülebilirlik muhasebesi politikalarını etkin bir şekilde yürüten işletmeler şu katkıları sağlamaktadır (Tüm, 2014: 77);

- Ürünün üretilmesinde ortaya çıkan maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenerek ürün fiyatlandırmasının güvenilir şekilde yapılması,
- İşletmede sürdürülebilirlik muhasebesi politikalarının yürütüldüğü faaliyetlerden elde edilen kazançları ve maliyet tasarruflarından elde edilen avantajları ortaya koyar,
- İşletmenin ileride karşısına çıkacak sosyal ve çevresel riskleri göz önüne alarak önlemler almak,
- İşletme varlık ve kaynaklarını verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak,
- İşletme çalışan ve yöneticilerinin sosyal ve çevresel faaliyetlerde sorumluluklarını arttırmak,
- Kamuoyunun işletmenin sosyal ve çevresel alanlardaki sorumluluğunu ve bu alanlardaki çalışmalarını, işletme bilgi kullanıcılarına yansıtarak işletmenin şeffaflığına ve güvenilirliğine fayda sağlamak,
- İşletmenin doğaya ve topluma karşı duyarlı olması işletme hissedar ve yatırımcılarına karşı olumlu etki yaratır,
- İşletme iç ve dış paydaşlarıyla iletişiminin daha iyi olmasına yardımcı olur.

1.4.GELENEKSEL MUHASEBEDEN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİNE GEÇİŞ

Gelişen teknolojiyle birlikte işletmelerin rekabet ortamları ve müşteri beklentilerinin değişmesiyle birlikte geleneksel muhasebe sistemi işletmelerin kurumsal sürdürülebilirliklerine bilgi aktarmada yetersiz kalması sonucunda işletmeler farklı arayışlara girmişlerdir. İşletmelerin finansal göstergelerin yanında finansal olmayan göstergeler olan sosyal ve çevresel faktörlerinde önem kazanmasıyla sürdürülebilirlik muhasebesi ortaya çıkmıştır.

Geleneksel muhasebe sisteminde daha çok firmaların finansal durumunu ön planda tutarak ekonomik performansları hakkında bilgiler sunmaktadır. Sürdürülebilir muhasebe sisteminde ise firmaların ekonomik göstergelerinin yanında sosyal ve

Çevresel göstergelerini de dikkate alarak performansları hakkında analiz yapılmaktadır.

Geleneksel muhasebe sistemi işletmelerin değişen rekabet ortamıyla beklentilerini karşılamada eksik kalması durumunda evre muhasebesi gelişmiştir. evre muhasebesi, finansal göstergelerin yanında evre politikalarına da önem vererek çevresel sürdürülebilirliğin sağlaması amaçlanmıştır. İlerleyen zamanlarda çevresel sürdürülebilirliğin yeterli olmadığı ve sosyal ve ekonomik sürdürülebilirliğinde eklenmesi gerektiğine ilişkin görüşler ortaya atılmıştır (Tüm, 2014: 66).

Çevresel sürdürülebilirliğin yanına sosyal ve ekonomik srdrlebilirliklerinde eklenmesiyle üç boyutlu muhasebe sistemine geçilmiştir. Üç boyutlu muhasebe sisteminin gerekliliğini savunan ilk Elkington (1997) olmuştur. Daha sonra üç boyutlu muhasebe sisteminde sorunlar yaşanınca daha doğru bilgiler elde etmek ve bu bilgileri i ve dış paydaşlara güvenilir ve şeffaf bir şekilde aktarmak için sürdürülebilirlik muhasebesi sistemine geçilmiştir (Tüm, 2014: 67).

Tablo 1: Geleneksel, Çevre ve Sürdürülebilirlik muhasebesi Karşılaştırılması

Karşılaştırma Kriterleri	Geleneksel Muhasebe	Çevre Muhasebesi	Sürdürülebilirlik Muhasebesi
Bakış Açısı	İşletmenin finansal durumu	İşletme faaliyetleri ve çevre arasındaki ilişkiler	İşletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerinin bütünleştirilmesi
Hedef	Finansal durumun sunulması Maliyet Yönetimi	Çevresel yükümlülüklerin ve maliyetlerin sunulması, Çevresel performansın sunulması	Sürdürülebilirlik performansın sunulması (ekonomik, sosyal ve çevresel)
Temel Alanlar	Finansal muhasebe Maliyet ve Yönetim muhasebesi	Finansal çevre muhasebesi Çevresel yönetim muhasebesi, İç ve Dış Ekolojik Muhasebe	Sürdürülebilirlik muhasebesi Sürdürülebilirlik yönetimi muhasebesi
Yöntem	Değerlendirme süreçleri Maliyet Analizleri	Çevresel Performansın Değerlendirilmesi -Yaşam Döngüsü Analizi-Çevresel Maliyetlerin Analizi	Sürdürülebilirlik Performans Karnesi Diğer disiplinler (biyoloji, sosyoloji) yöntemleri
Raporlama Türü	Finansal ve Maliyet raporları	Çevresel raporlar	Sürdürülebilirlik raporları
Düzenlemedeki Zorunlulukla	Yasal sorumluluk	Gönüllü	Gönüllü

Kaynak: Hernadi, 2012: 28

Sürdürülebilirlik muhasebesi gelecekte, çeşitliliğin temel kalitesini gösterirken sürdürülebilirlik muhasebesi bilgilerinin kapsamını, derinliğini ve kalitesini artırma

girişimlerinin geleneksel muhasebe ve işletme dışından bilgi alan araştırmalarla tamamlanması gerekmektedir.

1.5.SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ OLUşTURMA SÜRECİ

İşletmelerin kendi vizyon, misyon ve stratejilerine göre sürdürülebilirlik muhasebesi sistemi oluşturmak ve geliştirmek için amaç, yöntem ve uygulama ilkelerini ele alması gerekmektedir (Lamberton, 2005: 16)

İşletme sürdürülebilirlik muhasebesi sistemi oluşturma süreci şu aşamalardan geçmektedir:

1.5.1. Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Yapısının Bileşenleri

Şekil 2: Sürdürülebilirlik Muhasebesi Bileşenleri



Kaynak: Lamberton, 2005: 19-25

Şekilde gösterildiği gibi ilk aşamada sürdürülebilirlik muhasebesi sisteminin geliştirilebilmesi için işletmenin misyon ve vizyonuna göre uygulanma amacı tespit edilmelidir. İkinci aşamada sistemin uygulanırken göz önüne alınması gereken ilkeler belirlenmelidir. Üçüncü aşamada işletmelerin kendi performanslarını ölçmek için yöntemler saptanmalıdır. İşletme yapısına göre en doğru araç ve metotlar

belirlenmelidir. Dördüncü aşamada performanslar ölçüldükten sonra bilgi kullanıcıları için raporlar oluşturulmalı ve son aşama olan beşinci aşamada ise oluşturulan raporlardan ulaşılan bilgilerin niteliksel özellikleri incelenir.

1.5.1.1.Sürdürülebilirlik Muhasebesi Amacı

İşletmelerin kendi strateji ve hedefleri doğrultusunda yürüttüğü faaliyetleri sürdürülebilirlik bakımından inceleyip değerlendirmeyi ve bu doğrultuda işletmenin performansını ölçmeyi amaçlayan sürdürülebilirlik muhasebesi, işletmenin sürdürülebilirlik amaçlarını ortaya koyarak hedeflerini ve kendi organizasyon sistemini tasarlamaktadır (Fülöp ve Hernadi, 2013: 233).

Sürdürülebilirlik muhasebesi işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına işletmenin ekonomik durumu hakkında bilgiler sunarken işletme içindekilere ise karar almada yöneticilere fayda sağlamaktadır. Bu durumda işletmelerde sürdürülebilirlik muhasebesi dış paydaşlara işletmenin finansal durumu hakkında şeffaf ve güvenilir bilgiler sunarken işletme çalışan ve yöneticilerine ise işletme faaliyetlerindeki çevresel ve sosyal etkilerin karşılaştırabilmesi olanağı sunmaktadır (Lamberton, 2005: 19).

Sürdürülebilirlik muhasebesi işletmelerin bulundukları piyasa da stratejileri doğrultusunda kurumsal sürdürülebilirlik politikalarına yön vermelidir. Aynı zamanda işletmenin uyum sağladığı piyasadaki devletlerinde kurumsal sürdürülebilirlik politikalarına ışık tutması gerekmektedir.

1.5.1.2.Sürdürülebilirlik Muhasebesi Sisteminin Uygulama İlkeleri

İşletmelerin kendi stratejileri ve hedefleri doğrultusunda sürdürülebilirlik muhasebesini geliştirirken işletme verilerini toplarken, bu verileri ölçerken ve değerlendirme yaparken kullanılacak yöntemleri belirleye ilke ve kurallara dikkat etmesi gerekmektedir. Bu ilke, şirketlerin amaç ve hedefleri doğrultusunda sürdürülebilirliğinin doğru bir şekilde yorumlanmasıdır. İşletmelerin sürdürülebilirlik hedefleri ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliklerinin ilişkisinden ve bunları

ölçerek performansını değerlendirmesinden doğmaktadır. Sürdürülebilirlik hedefleri belirlerken kendi sınırlarını en doğru şekilde ortaya koyması gerekmektedir (Fülöp ve Hernadi, 2013: 235).

İşletmelerin sürdürülebilirlik muhasebesini oluştururken muhasebe işlevlerinden hesaplama, değerlendirme ve analiz için doğru zaman aralığını belirlemesi gerekmektedir. Doğru zaman aralığı seçilmesi durumunda işletme sosyal ve çevresel etkileri daha doğru bir şekilde belirleyebilir (Lamberton, 2005: 19-22).

İşletmeler kendi sınırlılıklarını doğru bir şekilde ortaya koyarak yürüttüğü faaliyetleri doğru zaman aralıklarında analiz ederek uzun vadede değer yaratarak kendi performanslarına katkı sağlama imkanı bulacaklardır.

1.5.1.3.Sürdürülebilirlik Muhasebesi Araç ve Metotlar

İşletmelerin sürdürülebilirlik muhasebesi oluştururken verilerin toplanmasında ve ölçülmesinde çeşitli yöntemler yer almaktadır.

İşletme sürdürülebilirlik performansı için ekonomik, sosyal ve çevresel verileri fayda-maliyet analiziyle etkin ve verimli bir şekilde ölçebilir. Sürdürülebilirlik muhasebesini benimseyen ve politikalarını uygulayan işletmeler performanslarını ölçmek için; yaşam döngüsü analizi, performans karnesi ve girdi-çıktı analiz yöntemlerinden birini kullanabilirler.

Yaşam döngüsü analizi, bir ürünün üretilmesi aşamasını en başından başlayıp üretimi tamamlanana kadar ve tüketicisine ulaşmasından sonrasını da kapsayan süreçte üründen çıkan atığın ve bu atığın geri dönüşümünde çevre üzerinde yarattığı etkinin incelenmesidir (Gürsel ve Meral, 2012: 1).

Sürdürülebilirlik performans karnesi, sürdürülebilirliğin ölçülmesinde en etkili yol olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmenin finansal verilerinin yanında finansal olmayan verilerini de ele alarak performansın ölçülmesi için gerekli olan bilgileri toplayarak kayıt altına alınmasını hedefleyen bütünlük bir sistemdir (Nikolaou ve Tsalis, 2013: 77-78).

Sürdürülebilirlik performans karnesi işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel yönlerinin geleneksel performans karnesi olan dengeli puan kartı (Balanced Scorecard) boyutlarıyla entegre edilmesi veya başka bir boyut eklenerek genişletilmesi ile oluşturulabilir (Özçelik, 2013: 4998).

Sürdürülebilirlik performans karnesi üç adımda oluşturulur. İlk adım, işletme stratejilerinin belirlenmesi ve uygulanacağı işletme biriminin seçilmesidir. İkinci adımda, seçilen iş biriminin ihtiyaçlara uygunluğunun test edilmesi için iş birimini etkileyen çevresel ve sosyal faktörler belirlenmelidir. Son adım olan üçüncü adımda ise, işletme stratejisine uygun yönlerin belirlenmesi ve sınıflandırılmasıdır. Bu üç adım uygulanırken ortak hedef işletmenin çevre ve toplum arasındaki ilişkinin bütünleştirilmesidir (Figgle vd 2002: 276-278).

Girdi çıktı analizi ise; Gray (1994:33) sürdürülebilirlik muhasebesi için önerilen yöntemlerden sonuncusudur. Hammadde ve enerji girdisi ile ürün ve atık çıktılarının fiziksel akışının değerlendirilmesidir. Ürünün üretilmesi için gerekli olan tüm girdilerin ve üretim tamamlandıktan sonra oluşan tüm çıktıların incelenerek değerlendirilmesidir. Girdi çıktı analizinde çevresel etkilerle birlikte fiziksel akışın şeffaf olarak yansıtılması ölçülür (Senal ve Ateş, 2012: 90).

Girdi çıktı analizi ve yaşam döngüsü analizi çevresel performansa ilişkin verilerin elde edilmesinde yardımcı olurken, sürdürülebilirlik performans karnesi finansal ve finansal olmayan verilerin elde edilmesinde yardımcı olmaktadır. Bu üç araç ve metottan biri seçilirken işletmenin misyon, vizyon ve stratejileri göz önüne alınması durumunda daha başarılı olunacaktır.

1.5.1.4.Sürdürülebilirlik Muhasebesi Raporlama

Sürdürülebilirlik muhasebesinin gelişiminde önemli noktalardan biriside bilgi kullanıcıları için işletme verilerinin güvenilir şekilde aktarılmasıdır. Bu bilgileri raporlanırken işletmelerin kullandığı ortak dil olan GRI esas alınır (Fülöp ve Hernadi, 2013: 234).

İşletmeler bu raporları oluştururken belirli aralıklarla düzenli bir şekilde ve hem paydaşlarının hem de bilgi kullanıcılarının raporlara rahat ulaşmalarını sağlayacak şekilde yayımlamalıdır.

1.5.1.5.Sürdürülebilirlik Muhasebesi Bilgisinin Nitelik Özellikleri

Sürdürülebilirlik muhasebesi bilgileri işletmelerin sürdürülebilirlik politikalarını desteklemesi için doğru, güvenilir ve şeffaf olması gerekmektedir. Bu bakımdan bilgilerin Küresel Raporlama Girişiminin sürdürülebilirlik raporlarının ilkelerine ve geleneksel muhasebe bilgisine dayanmaktadır. Bu şartlardan en çok göz önünde tutulanlar şeffaflık ve denetlenebilirliktir.

Şeffaflık, işletmenin faaliyette bulunduğu tüm süreci eksiksiz olarak yayımlamasıdır. Denetlenebilirlik ise, işletme verilerinin güvenilir şekilde analiz edilmesi ve kayıt altına alınmasıdır. Sürdürülebilirlik muhasebesinin bilgilerinin taşınması gereken diğer şartlar ise, tamlık, tarafsızlık, açıklık, önemlilik, zamanlilik, karşılaştırılabilirlik ve sürdürülebilirlik esasında analiz edilip yorumlanmasıdır (Lamberton, 2005: 22).

1.6.SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ STANDARTLARI KURULU

Bazı araştırmacılar 2010 yılında Harward Üniversitesinde finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgilerin de önemli olduğu düşüncesini ortaya atmış ve bunun sektörel bazda uygulanabilirliği üzerine araştırmalar yapmaya başlamışlardır. Araştırmaları olumlu sonuçlar almasıyla sektör göstergelerini geliştirmek için temmuz 2012 de Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SMSK) kurulmuştur.

Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu kar amacı gütmeyen bağımsız bir kuruluştur. Borsaya kayıtlı olan Amerikan Şirketleri hakkında bilgi kullanıcılarına rehber olan standartları oluşturur (Önce vd 2015: 239).

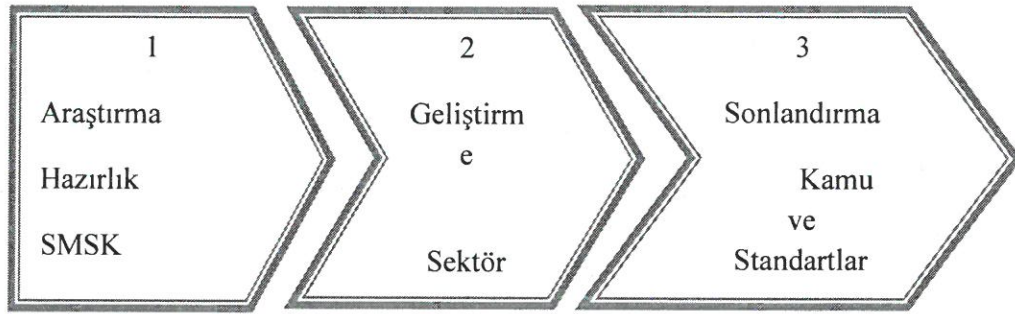
Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu, şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik standartlarını belirleyip yatırımcılar için karar vermede yardımcı

olmaktadır. Ayrıca standartlar işletmenin yürüttüğü faaliyetlerinin çevresel, toplumsal ve yönetim boyutlarını kapsamaktadır. Finansal muhasebe standartlarını tamamlamayı amaçlayan sürdürülebilirlik muhasebesi standartları işletmenin finansal ve sürdürülebilirlik faaliyetlerini bütün olarak ele almaktadır.

1.6.1. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu Standart Oluşturma Süreci

Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu standartları oluştururken üç aylık araştırma safhalarıyla başlar. SMSK oluştururken;

Şekil 3: Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu Oluşturma Süreci



Kaynak: SABS Conceptual Framework, 2013: 22

- İlk aşamada, her sektör için önemli açıklamaları ve muhasebe ölçümlerinin de içinde yer aldığı sektör bilgisidir,
- İkinci aşamada, sektör çalışma grubu oluşturularak geri bildirim almak amaçlanır,
- Üçüncü aşamada ise, oluşturulan standardın taslağı kamu yorumuna doksan günlük bir süre için açılır. Süre bittikten ve geri bildirimler alındıktan sonra standartlar bütünlük, doğruluk ve tutarlılık açısından değerlendirilir. Değerlemeden sonra tamamlanan standart yayımlanarak kamuoyuna açık hale gelir.

SMSK standartları Amerikan Ulusal Standartlar Enstitüsü tarafından gözden geçirildikten sonra kesinlik kazanır (SASB, 2013)

1.6.2. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu Temel Hedefleri

- İşletmenin finansal durumunu etkileyebilecek sürdürülebilirlik konularını ele almak,
- İşletmenin; yakın, orta ve uzun vadede değerini arttırabilecek veya azaltabilecek sürdürülebilirlik konularını ele alarak yatırımcıların karar vermesinde yardımcı olacak bilgileri sağlamak,
- İşletmenin sürdürülebilirlik bilgisini sağlamada maliyeti en aza indirmektir (SASB, 2016: 7-8).

SMSK; uygunluk, kullanılabilirlik, uygulanabilirlik, karşılaştırılabilirlik, tamlik, doğrulanabilirlik, uyumluluk ve tarafsızlık kriterlerine uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. SMSK (SASB, 2016: 14);

- Bütün yatırımcılar tarafından uygulanabilir,
- Sektöre uygun olarak hazırlanmış,
- İşletme değerini arttırmaya yönelik,
- Maliyet tasarrufu yapmayı amaçlayan,
- Doğrulanabilir,
- Objektif ve bilgi kullanıcıları için karar vermede yardımcı,
- Uluslar arası muhasebe standartlarıyla uyumlu olması gibi niteliklere sahiptir.

1.6.3. Türkiye – Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu

Küresel Raporlama Girişimi (GRI) 1997 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulmuştur. Sürdürülebilir küresel bir ekonomik bakış açısını temel alan kuruluş işletmelerin ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetim performanslarını şeffaf ve güvenilir bir şekilde raporlanması gerektiğini öne sürmektedir. Bu raporlamanın standart bir uygulama haline gelmesi de misyonunu oluşturmaktadır. İlk

rehber 2000 yılında yayımlanmış ve belirli aralıklarla yenilenerek 2013 yılında G4 adıyla son halini almıştır (<https://www.globalreporting.org>).

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ise 2010 yılında kurulmuştur. Halka açık ve kapalı işletmelerin faaliyetlerine entegre raporlamanın dahil edilmesiyle uzun vadede şirketin raporlama modeli olarak benimsenmesi amaçlanmaktadır

Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu borsaya kayıtlı Amerikan şirketlerine odaklanmasıyla ve sektöre özel standartlar getirerek raporların zorunlu olarak hazırlanmasıyla diğerlerinden ayrılmaktadır.

Türkiye uygulamalarına bakıldığında ise, Borsa İstanbul ve Ethical Investment Research Services Limited arasında Ekim 2013 yılında, BİST sürdürülebilirlik endekslerinin uygulanması bakımından anlaşma yapılmıştır. Bu endeksin amacı, Borsa İstanbul'a üye olan şirketlerin Türkiye çapında sürdürülebilirlik faaliyetlerinin artmasıdır. Değerlendirme yapılırken şirketlerin kamuoyuna açık bilgileri kullanılmaktadır. Endeks şirketlerin sürdürülebilirlik faaliyetlerine nasıl yaklaştıkları hakkında bilgileri ortaya koyarken aynı zamanda işletmelerin sürdürülebilirlik performanslarını karşılaştırarak bilgi kullanıcılarına verilere ulaşma imkanı sağlayacaktır. Böylelikle yatırımcıların karar almasında bu endeks yardımcı olacaktır (<http://borsaistanbul.com>).

İKİNCİ BÖLÜM

2. PERFORMANS YÖNETİMİ VE BALANCED SCORECARD

Günümüzde tüketiciler mal ve hizmetlerde nitelikleri daha fazla göz önüne almaktadırlar. Böylece işletmeler daha fazla üretim yapmanın yanında nitelikli mal ve hizmet üretimine önem vermeye başlamışlardır. Mal ve hizmetlerin niteliklerine önem verirken maliyetleri en aza indirerek verimli çalışma yöntemleri arayışı içerisine girmişlerdir. Bu arayışta her işletmede performans kavramını ortaya çıkarmıştır. Performans, ulaşılmak istenen ne derecede ve ne şekilde ulaşıldığını göstermektedir. İşletmelerde insan kaynağının etkili bir şekilde kullanılması ise performans yönetimini ortaya çıkarmıştır.

Performans yönetimi kavramı ilk olarak 1976 yılında Beer ve Ruth tarafından kullanılmıştır. Beer ve Ruth'a göre performans yönetimi işletme yöneticilerinin fayda sağlayarak geri bildirimlerini ilettikleri ve geliştirici planlarla desteklendiği bir sistemdir (Öztürk, 2006: 39).

Performans yönetimi işletme içerisindeki organizasyon yapısının, işletme içi bilgi kullanıcıları ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının alacakları kararların, yürütülen faaliyetlerin ve işletme stratejileri doğrultusunda varlık ve kaynakların ilişkisini sağlamak amacıyla ortaya çıkmaktadır. İşletmenin hedeflere ulaşabilmek amacıyla planlama yapmak, faaliyetlerini değerlendirmek ve kontrol etme işlemlerinin bir bütün olarak ele alınmasıdır (Bento vd 2013: 45). Kısaca işletme strateji ve hedefleriyle kendi performansını ilişkilendirdiği süreci kapsamaktadır (Bititci vd 1997: 524).

Performans ölçütleri işletmeler tarafından belirlendikten sonra bu ölçütlere göre işletme faaliyetlerin incelenerek değerlendirilmesi daha sonra bu ölçütlerin geliştirilerek geri bildirimde bulunmasını performans yönetimi sağlamaktadır (Özgen ve Yalçın, 2010: 215).

İşletmeler tarafından eksiksiz ve doğru bir şekilde yürütülen performans yönetimi işletme bilgi yapısının ve çalışanların verimini arttırmada yardımcı olmaktadır. Öğrenme ve gelişme konularına odaklanarak çalışanların yetkinliklerinin

gelişiminde fayda sağlayacaktır. Ayrıca işletme örgüt yapısı içerisindeki bütün bireyler arasındaki iletişimi güçlendirerek koordine şekilde faaliyetlerin yürütülmesine olanak sağlayacaktır (Armstrong, 1996: 261).

2.1.PERFORMANS KAVRAMI

Gelişen teknoloji ve işletmelerin organizasyon yapılarının değişmesiyle klasik yönetim anlayışından çağdaş yönetim anlayışına geçilmiştir. Çağdaş yönetim anlayışında insan sermaye unsuru olarak görülmektedir. Böylece performans kavramı ortaya çıkmaktadır (Görür, 2005).

Performans; kişi, kurum ve birimler için belirlenen hedeflere ne derecede ulaşıldığının göstergesi olarak tanımlanabilir. İşletme performansı ise, işletme çalışma ortamında yöneticiler veya çalışanlar tarafından ulaşılmak istenen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını gösteren verilerin bütünüdür. İşletme amaç ve hedeflerini yerine getirme derecesi olarak da ifade edilmektedir (Polat, 2010: 21).

Amaçların ve hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için yapılan bütün çalışmalar planlı olmakla birlikte varılan sonuçların objektif olunarak sayısal ve niteliksel verilere göre değerlendirilmesi performansı oluşturmaktadır. İşletmelerin yürüttüğü faaliyetler sonucunda vardıkları çıktıları inceleyip değerlendirmeyi kapsamaktadır (Çınar,2011: 146).

Performans, literatürde her işletmeye göre etkinlik, verim, çıktı işlevlerini yerine getiren kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (Kalkandelen, 1997: 154).

İşletmelerin performansını etkileyen birçok faktör olmasıyla birlikte çalışan performansları da etkilemektedir. Bu bakımdan çalışan performansı ile işletme performansı birbiriyle uyumlu şekilde ilerlemesi gerekmektedir (Çalık, 2003: 8).

Performans kavramı işletmelerin kendi yapısındaki misyon, vizyon, strateji ve hedeflerine göre farklılık göstermektedir. Performans, işletme hedeflerine ulaşmak için oluşturulan kritik başarı faktörlerine göre hedeflere ulaşılabilme derecesini ve finansal ve finansal olmayan göstergeler arasındaki ilişkiyi inceleyip değerlendirmektedir (Ağca ve Tuncer, 2006: 165-168).

2.2.PERFORMANS YÖNETİMİ

Performans yönetimi, işletmelerin gerçekleştirmesi beklenen amaç ve hedeflere ulaşmak için yapılan işletme çalışanlarının ve işletme yapısının benimsemiş olduğu ortak anlayış ve gösterilen çabalara yapılan katkının artması için yönetme, değerlendirme, ücretlendirme veya ödüllendirme süreçlerinin bütünüdür (Barutçigil, 2002: 125).

Performans yönetimi kavramı hem performans ölçmeyi hem de performans değerlendirmeyi kapsamaktadır. Amacı işletmede performans konusunda döngü sistemi oluşturmak olan performans yönetim sistemi, işletme yapısının ve çalışanlarının performans konusunda daha verimli hale gelmesinde fayda sağlayacaktır (Armstrong, 1996: 261).

2.2.1. Performans Yönetim Sistemi

Performans yönetim sistemi, işletme çalışanlarını ve işletme organizasyon yapısını belirli dönemlerde değerlendirip daha geniş kapsamlı olarak ele alır. Yönetici ve çalışanlarının beklentilerini etkileşim halinde ilişkilendirilip planlar oluşturmayı ve bu planlara geri beslemeyle birlikte ulaşma çabasıyla planların sonucunun değerlendirildiği bir sistemdir (Uyargil, 2013: 211).

Performans yönetim sistemi işletme içi ve işletme dışı meydana gelen değişikliklerin performansların finansal veya finansal olmayan şekilde her açıdan değerlendirir (Tangen, 2004: 2).

Performans yönetim sistemleri, işletmede alınan kararların, gerçekleştirilen faaliyetlerin ve işletmenin sahip olduğu kaynakların işletme stratejileriyle uyumunu sağlamak, istenen sonuçlara ulaşabilmek ve paydaş değeri yaratmak amacıyla işletmelerin performanslarını planlamak, ölçmek ve kontrol etmek için tasarlanan, ölçme sisteminin gerçekliğine odaklanan sistemlerdir (Bento vd 2003: 45).

Performans yönetim sistemi, etkili strateji uygulamaların bir aracı olarak kabul edilmekte ve işletme çalışmalarında işlevsellik rolü üstlendiği ortaya konulmaktadır. İşletmelerde uygulanan performans yönetim sistemleri; ölçütlerin dengeli bir görüntüsünü vermeli, işletme performansının özünü ortaya koymalı, ölçütleri çok boyutlu olmalı, kapsamlı bir haritalama yapmalı, işletme fonksiyonlarına entegre edilmeli ve geçmiş performansı izleyerek işletmenin gelecekteki performansının planlamasını yapmalıdır (Kennerley ve Neely, 2000: 149).

2.2.2. Performans Yönetim Sistemi Amaçları

İşletmelerin gelecekteki hedeflerine ulaşmada stratejilerini de göz önüne alarak organizasyon yapısı içerisindeki tüm bireylerin bir bütün olarak verimli şekilde faaliyetlerini yürütmesi önemlidir. Dolayısıyla işletme içerisindeki insan gücünün performansı oldukça önem taşımaktadır. Bu noktada performans yönetim sistemi amaçları şu şekilde sıralanabilir (Barutçigil, 2002: 126):

- İşletme organizasyon hedeflerini her çalışan için kişisel hedeflere dönüştürmek,
- Hedefleri gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan performans kriterlerini belirlemek,
- Belirlenen kriterler doğrultusunda performansı adaletli değerlendirmek,
- Hedeflenen performans ile ulaşılan performans kıyaslayarak değerlendirmek,
- İşletme yöneticileriyle işletme çalışanları arasındaki iletişimi güçlendirerek anlayış ortamı oluşturmak,
- Performansı yükseltmek için yönetici ve çalışanların uyum içerisinde çalışmasını sağlamak,
- Çalışan başarılarının ödüllendirilmesi,
- İşletme organizasyonları ve çalışanların güçlü ve zayıf yönlerini tamamlamak,
- Değerlendirme sonrası geri dönüşlerle çalışan motivasyonuna katkı sağlamak.

İşletmenin performans yönetim sistemi bu amaçlar doğrultusunda analiz ve değerlendirmeler yaparak işletme performansına katkı sağlamaktadır.

2.3.PERFORMANSS DEĞERLENDİRME KAVRAMI

Performans değerlendirme, işletme yöneticilerinin işletme çalışanlarını önceden belirlenen standartlara göre değerleyerek ölçme yoluyla karşılaştırma yapmasıdır (Akar, 2000: 90).

Performans değerlemede işletmede yürütülen faaliyetlerin performans verilerini toplayıp bu verileri inceleyip analiz ederek faaliyet sonuçlarının iyileştirilmesi amaçlanmaktadır. Geri bildirim sağlanarak performans hedeflerinin altında kalan çalışanlar için sebepler bildirilmesi istenirken, performansın üstüne çıkan çalışanlar için ödüllendirme yapılmaktadır (Helvacı, 2002: 158).

Performans değerlemesi, işletmedeki karar alıcılara kararlarını doğru bir şekilde almalarında yardımcı olurken belirlenen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını göstererek önlemler almada fayda sağlayacaktır. Böylece varlık ve kaynaklar daha etkin kullanılarak hedeflere daha etkili ve verimli ulaşmanın yolları belirlenecektir (Bayyurt, 2007: 578).

İşletmedeki çalışanların performansları hakkında bilgi sunan performans değerlemesi yönetsel kararlar alırken etkili olmaktadır. Ayrıca çalışanların iş tanımlarına ne ölçüde ulaştığını göstererek geri bildirim sağlamaktadır. Bu geri bildirimlerde çalışanların kariyer ve hedefleri doğrultusunda katkı sağlayacaktır.

2.4.PERFORMANS ÖLÇME

Sürdürülebilirliğini koruyan işletmeler her geçen zaman sürecinde kendi performanslarına katkı yaparak faaliyetlerini geliştirmeleri gerekmektedir. Hedeflere ulaşmada ve performanslarına katkı sağlamak isteyen işletmeler ilk olarak performanslarının ne şekilde olduğunu öğrenip adımlarını ona göre atmalıdırlar. Bu noktada kendi organizasyon yapısı içerisindeki tüm bireylerin ve yürütülen faaliyetlerin verimliliğini ölçmesinde fayda vardır. Böylece işletmenin hedeflerine ulaşmada, kendi organizasyon yapısını geliştirmede ve devamlılıklarını sağlamada yararlı olacaktır.

2.4.1. Performans Ölçme Kavramı

İşletmelerin ürettiği mal veya hizmetlerin üretim sürecindeki faaliyetlerin nasıl ve ne şekilde sürdürüldüğünü tarafsız ve analitik bir biçimde incelendiği süreç olarak tanımlanmaktadır (Demirkaya, 2000: 3).

Kısaca işletme faaliyetlerinin verimli ve etkin bir biçimde yürütülüp yürütülmediğinin test edilmesidir. İşletmede belirlenen hedeflerin ve işletmenin göstermiş olduğu performansın karşılaştırılması, karşılaştırıldıktan sonra verilerin toplanması ve toplanan verilerin incelenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda performans ölçümü, işletme tarafından belirlenen performans ölçütleri ile işletme hedeflerine erişmede verimliliği sağlayan bir yönetim aracı olmaktadır (Elitaş ve Ağca, 2006: 346).

İşletmede kullanılan performans ölçümünün başarılı olabilmesi için işletme hedeflerinin ve çalışanlarla işverenler arasında ki görev dağılımının doğru bir şekilde belirlenmiş olması gerekmektedir (Işığışık, 2008: 3).

2.4.2. Performans Ölçmenin Faydaları

Performans ölçümü işletmenin hedefleri ile çalışanların hedefleri arasında ilişki kurarak bir bütün halinde ele alır (Helvacı, 2002: 156-157).

Performans ölçümünün çalışanlar için faydaları (Şahin ve Çalışkan, 2018: 119):

- Çalışanların motivasyonunu yükseltir,
- Çalışanların yaptığı iş ile ilgili belirsizlikleri ortadan kaldırır,
- Çalışan konsantrasyonunu en üst seviyeye taşır,
- Çalışanların performansını değerlendirerek ödüllendirme veya performansın altında kalanlar için geri bildirim sağlar,
- Çalışanların ilgi alanlarının belirlenmesinde yardımcı olur,
- Çalışanlarının kariyerlerine katkı sağlar.

Performans ölçümünün yöneticiler için faydaları (Tunçer, 2013: 92-95):

- Yasalara temel oluştururken çalışanların performanslarını değerlendirmede objektif davranmalarını sağlar,
- İşletme adına alınan kararlarda yardımcı olur,
- İşletme ve çalışanlarının kariyer planlarına yardımcı olurken çalışanlar ile iletişimine katkı sağlar,
- Yönetmel becerilerin gelişimini sağlar,

Performans ölçümünün işletme açısından faydaları (Kayalı, 2012: 7-8):

- İşletme temel değerlerinin ve hedeflerinin çalışanlar ve yöneticilerinin benimsemesinde yardımcı olur,
- İşletme faaliyetlerinin gelişmesinde devamlılık sağlar,
- İşletme organizasyonunun verimliliğini ve etkinliğini artırır,
- İşletmenin yürüttüğü faaliyetlerinin denetimini kolaylaştırır,
- İşletme tarafından alınan kararların doğru ve güvenilir olmasında yardımcı olur.

Performans ölçümü çalışanlar, yöneticiler ve işletme için çeşitli faydalar sağlarken, işletmede çalışanlar ve yöneticiler koordinasyon içinde performans ölçümünü etkin ve verimli yerine getirdiği takdirde rekabet ortamında avantaj sağlayarak iç ve dış çevreye karşı duyarlılığı artacaktır.

2.4.3. Performans Ölçme Sisteminin Gelişimi

İşletmelerde rekabetin yoğun olmadığı zamanlarda geleneksel yaklaşım olan finansal performans göstergeleri kullanılmaktaydı. Finansal göstergeler sadece işletme maddi durumunu ele alıp değerlendirmekteydi. Ancak işletmeler arasındaki rekabet anlayışının değişmesiyle birlikte finansal performans göstergeleri yetersiz kalmış ve yeni performans ölçütleri geliştirilmeye başlanmıştır. İnsan ve çevre faktörünün öneminin artmasıyla birlikte işletmelerde çalışan memnuniyeti, müşteri memnuniyeti, kalite, yenilik gibi finansal olmayan göstergelerde eklenmeye başlanmıştır (Lazol ve Eker, 2008: 171).

İşletmelerde yürütülen faaliyetler düzenli olarak incelenip, değerlendirilmelidir. Bunun için her işletme strateji ve hedeflerine göre farklılık gösteren performans ölçüm sistemi etkin bir şekilde oluşturulmalıdır. performans ölçüm sistemi oluştururken de işletmenin finansal ve finansal olmayan göstergeleri etkin ve verimli bir şekilde belirlenmesi durumunda işletme başarıya ulaşacaktır.

2.4.4. Performans Ölçme Yöntemleri

İşletmelerin kendi stratejileri doğrultusunda oluşturdukları hedefler ile ulaştıkları performansı karşılaştırarak kontrol işlevini gerçekleştiren yöntemlere performans ölçüm yöntemleri denilmektedir. Performans ölçme yöntemleri her işletmenin bulunduğu piyasadaki mikro ve makro faktörlere bağlı olarak değişmektedir.

Performans ölçütleri oluşturulurken geçmiş dönemdeki hedeflere ve gelecek dönemdeki planlanan performansları kapsayacak şekilde oluşturulmalıdır. İşletme

stratejilerine uyumlu olması bakımından performans ölçütleri finansal ve finansal olmayan olarak ikiye ayrılmaktadır. 1960'lı yıllarda finansal ölçütler ele alınırken işletmelerin iç ve dış pazarlarının değişmesiyle değişiklikler göstermiş ve 2000'li yıllardan sonra finansal olmayan ölçütler de önem kazanmaya başlamıştır. Bu ayrımların yanında yönetim muhasebesi performans ölçüm yöntemleri, performans piramidi, paydaş temelli performans modeli ve 360 derece performans ölçüm yöntemleri de yer almaktadır (Coşkun, 2007: 60).

2.4.4.1.Finansal Performans Ölçüm Yöntemleri

Tüketici ihtiyaç ve beklentilerinin değişikliğe uğramadan önceki dönemlerde işletmeler genellikle finansal durumuna bakarak iyileştirme süreçlerine katkı sağlamaktadırlar. Bu bölümde işletmelerin finansal durumlarını ele alarak verilerini analiz etme yöntemleri ele alınmaktadır.

2.4.4.1.1. Finansal Tabloların Oran Yöntemi ile Analizi

Finansal tablolar işletmenin finansal performansını gösteren yani varlıklarını ve borçlarını gösteren tablodur. Bu tablolar yardımıyla işletmelerin borç ödeme durumlarını görebilir aynı zamanda işletme yöneticileri için karar almada yardımcı olmaktadır. Bu yöntemde işletmenin finansal performansı oranlar şeklinde ele alınıp yorumlar yapılabilir. İşletmenin karlılık durumu bu yöntem ile çok rahat bir şekilde ortaya konulabilmektedir (Williams, 2002: 605).

2.4.4.1.2. Artık Gelir

İşletmenin dönem sonlarındaki elde ettikleri karın vergiden ayrılmış kısmı ile sermaye maliyetine göre elde edilmesi beklenen minimum kar arasındaki farktır. İşletme yöneticileri geliri en yüksek noktaya ulaştırmak istedikleri için artık geliri performans ölçütü olarak ele almaktadır (Gürsoy, 1999: 723-734).

2.4.4.1.3. Ekonomik Katma Değer

İşletmelerin sahip olduğu kaynakları kullanarak ne kadar katma değer yarattığının ölçülmesi ekonomik katma değer olarak karşımıza çıkmaktadır ve artık gelirin geliştirilmesiyle ortaya çıkmaktadır.

Ekonomik katma değer ekonomik karı ölçmektedir. Gelirin giderden farkını gösteren ekonomik kar, gelir tablosundan elde edilir. Geliri maksimum seviyeye taşıyarak ve bunun yanında gideri minimum seviyeye indirerek ekonomik kar arttırılabilmektedir. İşletmeler sermaye maliyetinden daha fazla getiri elde etmek için ekonomik katma değeri kullanmaktadırlar. (Gürbüz ve Ergincan, 2004: 33).

Birçok işletmede kullanılan finansal performans ölçütleri işletmenin doğrudan finansal durumunu göstermesinin yanında kısa dönem odaklı olması, işletmenin geçmişine yönelik olması, işletmenin stratejik uygulamalarını desteklememesini, iş dünyasının giderek değişmesi gibi nedenlerden dolayı akademisyenler ve yöneticiler tarafından eleştirilmeye başlanmış ve başka arayışlar içine girilmiştir.

2.4.4.2.Finansal Olmayan Performans Ölçüm Yöntemleri

Tüketici ihtiyaç ve beklentilerinin değişmesiyle birlikte işletmeler finansal verilerin yanında finansal olmayan verilerine göz önüne alarak işletme performansını ölçmeyi amaçlamaktadırlar. Bu bölümde işletme finansal olmayan performans ölçüm yöntemleri ele alınmaktadır.

2.4.4.2.1. Üretim Esaslı Performans Ölçümü

İşletmelerin finansal durumunu göstermelerinin yanında finansal olmayan göstergelerinde önemli olmasıyla birlikte performans ölçütlerinde değişiklikler ortaya çıkmaktadır. Üretim esaslı performans ölçümünde verimlilik, etkinlik, etkililik,

Çalışma yaşam kalitesi ve yenilik ölçümleri gibi finansal olmayan ölçütler ele alınmaktadır.

Verimlilik, işletmede ortaya çıkan ürün veya hizmetin üretilesi için kullanılan bütün girdilere oranını göstermektedir. Kısaca mal veya hizmet üretmek için kullanılan girdilerin çıktıya dönüşme oranını göstermektedir (Coşkun, 2007: 74).

Etkinlik, işletmede ortaya çıkacak mal veya hizmet için kullanılan kaynakların ne ölçüde etkin kullanıldığını göstermektedir. Tüketilmesi beklenen kaynaklar ile tüketilen kaynaklar arasındaki ilişkiyi göstermektedir.

Etkililik ise işletmenin amaçları ile işletmede mal veya hizmet üretiminden sonra ortaya çıkan çıktı arasındaki ilişkiyi göstermektedir. İşletme amaçlarına çıktılar doğrultusunda ne derecede ulaşıldığını göstermektedir (Akal, 2002).

Çalışma yaşam kalitesi, çalışanların çalışma ortamının soyut veya somut şekilde değerlendirme ölçütlerini kapsayan finansal olmayan göstergedir ve çalışan motivasyonu üzerinde oldukça etkilidir.

Yenilik ise işletme ortamında mevcut koşullar ile işletme performansını arttırmaya yönelik çalışmaları kapsamaktadır (Coşkun, 2007: 80).

Bütün bu ölçütler işletmede üretilecek mal veya hizmetin üretilmesinde ki kaliteyi arttırarak performanslarına katkı sağlayacaktır.

2.4.4.2.2. Kalite Esaslı Performans Ölçümü

Üretilen ürünün kusursuz üretilmesi için uygulanan kalite ölçümleridir. Müşteri memnuniyeti esas alınarak ölçütler oluşturulmalı ve performans test edilmelidir.

Müşteri memnuniyeti hedef alınarak mal veya hizmetin kalitesini arttırarak rekabet gücü iyileştirilmektedir. Toplam kalite yönetiminin performans ölçümü öz değerlendirme şeklinde yapılmaktadır. Öz değerlendirme, işletme yapısındaki süreçlerin işletme içindeki veya dışındaki gözlemciler tarafından gözden geçirilmesiyle oluşturulmaktadır. Malcılm Baldrige Ulusal Kalite Ödülü (MBNQA),

Avrupa Kalite Yönetim Vakfı ve Avrupa Kalite Ödülü (EFQM) (Türkiye’de Ulusal Kalite Ödülü adı verilmektedir) en yaygın öz değerlendirme modelleridir.

2.4.4.2.3. Pazarlama Esaslı Performans Ölçümü

İşletmenin kullandığı kaynaklarını ne şekilde elde ettiğini ve ne şekilde kullandığını, ürün veya hizmetin diğer işletmelere göre performansını ve pazarlama faaliyetleri sonucunda aldığı tepkilerin incelenmesinden oluşmaktadır (Coşkun, 2007: 24).

Çoğunlukla nicel performans ölçütlerinin ele alındığı pazarlama esaslı performans ölçümü yönteminde, ürün yerine müşteri odaklıdır ve işletmelerin zaman içerisinde ulaşabileceği süreci kapsamaktadır (Hacıoğlu, 2012: 60-70).

2.4.4.2.4. Stratejik Yönetim Esaslı Performans Ölçümü

İşletmelerdeki stratejik yönetim işletme faaliyetlerini, bu faaliyetleri gerçekleştirmek için yapılan planları ve faaliyetler gerçekleştikten sonra sonuçların kontrolünün sağlandığı bir süreci kapsamaktadır. Bu süreçlerin her bir aşamasında hedeflenen noktaya ulaşmayı ölçmek için performanslar ölçülmektedir. Bütün bu stratejik yönetim sürecini sistemli bir şekilde analiz edip sonuçları saptayan stratejik denetim sürecidir (Oyman, 2009: 25-26).

2.4.4.2.5. İnternet Esaslı Performans Ölçümü

Teknoloji çağının gelişmesiyle tüketicilerin kolay erişim sağlaması için mal ve hizmetler internet ortamında satılmakta ve performans ölçümleri de internet üzerinden gerçekleştirilmektedir. Müşterilerin katılımıyla sağlanan performans ölçümlerinde internet üzerinden belirlenen ölçütlerle yapılmaktadır (Swamy, 2002: 44-47)

2.4.4.3.Yönetim Muhasebesindeki Performans Ölçümü

İşletmelerin farklı alanlardaki muhasebe uygulamaları doğrultusunda elde edilen bilgilerin sistematik bir hale getirilip sayısal bilgileri sağlayan yönetim muhasebesidir. Amaçları bakımından finansal muhasebeden ayrılan yönetim muhasebesi, yöneticilerin karar almada kullanacağı bilgileri odak nokta alırken işletme performansını arttırmaya yönelmiştir.

2.4.4.3.1. Bütçeleme

İşletme stratejileri doğrultusunda oluşturduğu hedeflere ulaşabilmek için izleyeceği yolun, yapması gereken faaliyetlerin finansal olarak gösterildiği belirli bir dönemi kapsayan raporlardır. Bütçeler gerçekleştirilen faaliyetlerin yapısına göre birçok farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır (Tokaç, 2006: 229-233).

2.4.4.3.2. Standart Maliyetleme

İşletme maliyetlerinin önceden belirlenen standart değerleri baz alarak hesaplandığı yöntemdir. Üretim faaliyetlerinin performansları ölçülürken önceden belirlenen maliyetlere göre düzenlenmektedir. Bir ürünün üretilmesi için gerekli olunan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır (Bilginoğlu, 1996: 117-133).

2.4.4.3.3. Sorumluluk Merkezleri

Gelir merkezleri, maliyet merkezleri, kar merkezleri, yatırım merkezlerinden oluşan sorumluluk merkezleri işletme performansını ölçmek için yöneticilerce oluşturulmuş işletme birimidir. Sorumluluk merkezleri sayesinde işletme performansları izlenerek iyileştirmeler yapılmaktadır. Sorumluluk muhasebesi

kapsamında oluşturulan sorumluluk merkezleri işletmelerin stratejik yapılarına göre farklı birimlerde oluşturulmaktadır (Özkan, 2013: 158-164).

2.4.4.3.4. Faaliyet Tabanlı Yönetim

Mamül maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılan faaliyet tabanlı maliyetleme performans ölçümü amacıyla da kullanılmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme ile işletme stratejileriyle ilgili hedeflerin belirlenmesi ve gerçekleşen performans ile karşılaştırılması gibi faaliyetleri kolaylaştırmaktadır (Arzova, 2002: 166-171).

İşletme performansının daha iyi ölçülmesinde yardımcı olan faaliyet tabanlı maliyetleme işletme performansına da katkı sağlamaktadır.

2.4.4.3.5. Balanced Scorecard

İlerleyen bölümlerde daha ayrıntılı olarak ele alınacak balanced scorecard finansal ve finansal olmayan performans ölçütlerinin birlikte dengeli bir şekilde ele alınmasıyla ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin misyon, vizyon ve stratejilerine göre performans ölçütlerini; finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreçler boyutu ve öğrenme gelişme boyutu olarak ele almakta ve hedeflerine ulaşma derecesini ortaya koymaktadır. Finansal ve finansal olmayan veriler için denge oluşturarak bilgi kaynağı sunmaktadır. Geri bildirimler sayesinde hedeflere nasıl ulaşması gerektiği konusunda yardımcı olmaktadır (Kuğu ve Kırılı, 2013: 302).

Bütün bu performans ölçüm yöntemlerini kısaca özetleyecek olursak; İşletmeler performans yönetimini etkin ve verimli kullanması halinde gelecekte elde edeceği gelir fırsatlarını daha iyi görerek karlılığını arttırırken oluşabilecek risklere karşı önlemler alabilir. Performans yönetimindeki geri beslemeyi kullanarak gelecekteki hedeflerine ulaşmada kolaylık sağlayabilir. Varlıklarını ve kaynaklarını etkili şekilde kullanarak işletme yapısına katkı sağlayabilir, işletme içinde alınacak kararlarda fayda sağlayarak işletmenin sürekliliğini devam ettirmede yararlı olacaktır.

2.4.4.4. Performans Piramidi Yöntemi

1991 yılında Lynch-Cross tarafından geliştirilen performans piramidi, müşteri beklentilerini karşılamaya yönelik oluşturulmuştur (Kocaman, 2006: 81-82).

Performans piramidi, stratejik hedefleri ve performans ölçütlerinden oluşmaktadır. En üst noktasında işletmenin vizyonu yer alırken sırasıyla işletmenin finans ve pazarlama alanındaki hedefleri ve stratejileri, firma stratejilerini destekleyen ölçütler yer alırken son adımda ise kalite, teslimat, maliyet gibi ölçütler yer almaktadır (Kocaman, 2006: 80).

2.4.4.5. Paydaş Temelli Performans Modeli

1997 yılında Atkinson ve arkadaşları tarafından geliştirilen paydaş temelli performans modeli işletmenin paydaşları temelinde işletme performansını ölçmeye yönelik oluşturulmuştur. İşletmenin finansal ve finansal olmayan performanslarını dengede tutmanın yanında paydaşlar arasındaki ilişkiyi de ortaya koymaktadır. Paydaşların performansını işletme performansı olarak kabul eden yöntem paydaş performansı işletme amaçlarının oluşmasında etkili olduğunu da savunmaktadır (Ağca ve Tuncer, 2006: 178).

2.4.4.6.360 Derece Performans Değerlendirme Modeli

Çalışanlar arasındaki performansı ölçerek geri bildirim alınmasını sağlamaktadır. Bu modelde tüm çalışanlar ve işverenler birbirlerini değerlendirme imkanı bulmaktadır. Alınan geri bildirimler sayesinde çalışan veya işverenler eksik ve güçlü yönlerini fark edip kendilerini değerlendirirken performanslarına da katkı sağlamaktadırlar. Bu modelde sekiz temel yetenek alanında performanslar izlenmektedir. Bunlar; iletişim, yöneticilik, değişikliklere uyum, kişiler arası ilişkiler,

görevin yönetimi, üretim ve yapılan işin sonuçları, yeni elemanların yetiştirilmesi ve son olarak çalışanların geliştirilmesidir (Kaba, 2009: 21).

2.5.BALANCED SCORECARD

Balanced scorecard işletmelerin misyon, vizyon ve stratejilerine göre kendi yürüttüğü faaliyetler doğrultusunda hedeflerine ulaşma derecesini gösteren performans ölçme yöntemidir. Her işletmenin kendi yapısına göre oluşturulan dengeli puan kartı başarı kriterleri sayesinde performansları ölçerken sonrasında işletme performansıyla ilgili raporlar vererek geri bildirim sağlamaktadır. Balanced scorecard yapısı itibarıyla finansal ve finansal olmayan göstergeleri bir bütün olarak ele aldığından diğer performans ölçüm yöntemlerinden ayrılmaktadır (Kaplan ve Norton, 2004: 6164).

Kaplan ve Norton'un oluşturduğu ve geliştirdiği ilk balanced scorecard; finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreçler boyutu ve öğrenme gelişme boyutu olmak üzere dört boyuttan oluşmaktadır. Bu boyutlardaki kritik başarı faktörleri ise işletmenin misyon, vizyon ve stratejilerine göre farklılık göstermektedir (Kaplan ve Norton, 1996: 53-79).

Balanced scorecard işletmelerde kendi stratejileri doğrultusunda hedeflere ulaşma derecesini göstermesi bakımından stratejik kontrol sürecinde alt yapısını oluşturmaktadır. Balanced scorecard stratejileri eyleme dönüştürürken şu aşamalardan geçmektedir;

- İşletmenin misyon, vizyon ve stratejilerinin belirlenmesi,
- Stratejik amaçların işletme içindeki çalışanlar tarafından benimsenmesi,
- İşletme planlarının ve hedeflerinin belirlenmesi,
- İşletmeye geri bildirim sağlanması.

Zaman içerisinde gelişen ve değişen balanced scorecard birçok araştırmaya konu olmakla birlikte boyutları arasındaki neden-sonuç ilişkisi vurgulanmaktadır. Ayrıca balanced scorecard da finansal ve finansal olmayan göstergelerin birlikte ele

alınmasıyla kar amacı güden ve kar amacı gütmeyen işletmeler tarafından performans ölçüm aracı olarak kullanılmaktadır.

İşletmelerde uygulanan balanced scorecardın her boyutundaki kritik başarı faktörleri işletmenin üst düzey çalışanları ve alt düzey çalışanları tarafından kontrol altına alınabilir ve yönlendirilebilir olduğu zaman daha başarılı olacaktır. İşletmelerin her birimi için ayrı ayrı oluşturulan balanced scorecard işletmenin kendi misyon ve vizyonunu desteklemesi gerekmektedir.

İşletmelerde oluşturulan balanced scorecard özellikleri (Biçer, 2010: 63-64):

- Oluşturulan her boyut neden-sonuç ilişkisi içerisinde strateji oluşturmada alınan çıktılarına kadar bütün süreci kapsamaktadır,
- İşletme stratejileri oluşturulacak boyutları ve başarı faktörlerindeki ilişkiyi belirler,
- İşletme tarafından belirlenen strateji işletme çalışanları tarafından benimsenir,
- Hedefler doğrultusunda stratejiler şekillendirilir,
- Balanced scorecard uygulanırken işletme çalışanları ve yöneticileri iş birliği içerisinde olmalıdırlar,
- Finansal ve finansal olmayan göstergeleri birlikte dengeli şekilde ele almaktadır,
- İşletme için kritik olan ölçütleri ele alarak odaklanmayı kolaylaştırır,
- Kısa ve uzun vadede alınacak kararları birlikte etkin bir şekilde değerlendirilmesini sağlar.

Kaplan ve Norton'un araştırıp gelişmesiyle ortaya çıkan balanced scorecard günümüzde yaşanan gelişmelerle birlikte değişikliğe uğramıştır. Ancak temelinde işletmenin hedefleri doğrultusunda stratejilerini dengeli bir şekilde ortaya koymayı amaçlamaktadır.

2.5.1. Balanced Scorecard Tarihsel Gelişimi

Robert Kaplan ve David Norton 1990 yılında geliştirmeye başladığı balanced scorecardın sonuçlarını 1992 yılında almıştır. 1992 yılında Kaplan ve Norton, Harvard Business Review’de “The Balanced Scorecard-Measures That Drive Performance” adlı makale ile balanced scorecardı duyurup 1993 yılında “Putting The Balanced Scorecard To Work” adlı makale ile balanced scorecard kavramını daha ayrıntılı olarak tanımlamışlardır. 1996 yılında ise “The Balanced Scorecard Translating Strategy Into Action” adlı kitabı yayınlamış ve 1999 yılında Türkçe ye çevrilmiştir (Erdoğan, 2013: 37).

Balanced scorecard ilk başlarda kar amacı güden işletmeler tarafından kullanılırken daha sonra kar amacı gütmeyen işletmeler tarafından da kullanılmıştır. Günümüzde ise hem kamu hem özel kurumlarca kullanılan balanced scorecard işletmelerin varlıkları ve kaynaklarını hedeflerine ulaşmada verimli kullanmayı sağlamasından faydalı olmaktadır (Biçer, 2010:64).

1997 yılında balanced scorecard son 75 yılın işletmelerdeki en önemli yönetim uygulaması olarak ele alınmıştır. 1990’lı yılların sonlarında birçok işletme performanslarını ölçerken bu yöntemi kullanmıştır.

Kaplan ve Norton 2000 yılında balanced scorecarda yapılan eleştirilerden sonra karşılaşılan sorunların aşılması için balanced scorecard uygulanmasındaki stratejik haritaların kullanılması gerektiği önerilmiştir ve balanced scorecard boyutlarının neden-sonuç ilişkisi içerisinde birbirleri ile bağlantılı olması gerektiği vurgulanmıştır.

Balanced scorecarda karşı yapılan eleştirilere karşılık yeniliklerin anlatıldığı ve stratejik yönetim aracı olarak kullanılmasının ele alındığı “Transforming The Balanced Scorecard From Performance Measurement To Strategic Management” adlı makale Kaplan ve Norton tarafından 2001 yılında yayınlanmıştır.

Kaplan ve Norton’un ikinci dengeli balanced scorecard kitabı “The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive In The New Business Environment” 2001 yılında ve üçüncü kitabı “Strategy Maps: Converting Intangible Assets Into Tongible Outcomes” 2004 yılında yayınlanmıştır.

Tablo 2 :Balanced Scorecard Gelişme Dönemleri ve Değişiklikleri

DÖNEM	DEĞİŞİKLİKLER
Birinci	Stratejik amaç ve ölçümler Boyutlara göre şekillenme
İkinci	Birinci dönem ve neden-sonuç ilişkisini inceleme
Üçüncü	İkinci dönem, aksiyon planı ve hedefler ile ilişkilendirme

Kaynak: Çalışkan, 2009: 15

Birinci dönemdeki balanced scorecard sadece finansal göstergeleri ele alan performans ölçütlerine karşı finansal olmayan göstergeleri de ele alarak ortaya konulmuştur. Bu dönemde dört boyut belirlenmiş ancak boyutlar arasındaki neden-sonuç ilişkisine değinilmemiştir. Ayrıca balanced scorecard oluşturulurken ihtiyaç duyulan işletme stratejileri de belirlenmemiştir (Lawrie ve Cobbold, 2004: 612).

İkinci dönemdeki performans karnesinde, boyutlarda kullanılacak ölçütlerin işletme stratejilerine bağlanması gerektiği üzerinde durulmuştur. Ayrıca işletmenin vizyon ve misyonunun belirlenmesi gerektiği savunulmuştur. Birinci dönemdeki balanced scorecarddan bir başka farkı ise boyutlar arasındaki neden-sonuç ilişkisidir. İşletmelerde uygulanma kolaylığı sağlanması bakımından strateji haritaları oluşturulmuştur (Speckbacher vd 2003:365).

Balanced scorecardın gelişmesindeki üçüncü dönemde ise, balanced scorecard stratejinin nasıl uygulanması gerektiğini anlatmaktadır. Bunun yanında şu prensipler eklenmiştir:

- İşletme stratejilerinin operasyonel ifadelere dönüştürülmesi,
- İşletmenin stratejilere uygun olarak düzenlenmesi,
- Stratejinin işletme çalışanları tarafından günlük rutin olarak benimsenmesi,
- Stratejinin devam eden günlük süreç olarak algılanması,
- Yöneticilerin desteğiyle değişim ve gelişimin aktif tutulması.

Özetle gelişen teknolojiyle insan ihtiyaçlarının değişmesi ve rekabet koşullarının değişmesiyle birlikte işletmeler kendi stratejileri doğrultusunda farklı yönetim ve

performans anlayışı geliştirmektedir. Çoğu işletme tarafından uygulanan performans ölçme aracı olan balanced scorecard da bu gelişmelerden etkilenmiş ve geçmişten günümüze kadar değişikliğe uğramış ve günümüzdeki son halini almıştır.

2.5.2. Balanced Scorecard'ın Performans Ölçüm Sistemi Olarak Kullanılması

Balanced scorecard genel tanımı itibarıyla işletme stratejilerinin çalışanlar ve yöneticiler tarafından nasıl uygulanabilir hale dönüştürüleceğini açıklayan bir süreci kapsamaktadır. İşletmelerin piyasa koşullarının değişmesiyle birlikte finansal ve finansal olmayan göstergelere önem vermesiyle birlikte kendi birimlerindeki performanslarını ölçmek için balanced scorecard kullanmaları doğru olacaktır.

Balanced scorecard finansal ve finansal olmayan ölçütlerin birlikte ele alınmasıyla ve bu ölçütler arasındaki neden-sonuç ilişkisini açıklamasıyla işletmeler için önem taşımaktadır. Balanced scorecard boyutlarındaki ölçütler işletmeler için geçmişini baz alarak gelecek için öngörmede yardımcı olacaktır. Böylece işletmelerin gelecekte ihtiyaç duyacağı araçları balanced scorecard yardımıyla kolaylıkla elde edebileceklerdir. İşletmeler misyon, vizyon ve stratejilerine göre en uygun performans ölçümü balanced scorecard sayesinde yapılacaktır. İşletme stratejilerini hedefleri doğrultusunda değerlendiren ve işletmeye geribildirim ağılayan balanced scorecard modeli kapasite kullanımını ve maddi olmayan değerleri de açık bir şekilde ortaya koymaktadır (Kaplan ve Norton, 1999: 2).

2.5.3. Balanced Scorecard Geleneksel Boyutları

İşletmelerin kendi stratejilerine göre değişebilen balanced scorecarddaki boyutlar genel olarak dört taneden oluşmaktadır. Bunlar, finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreçler boyutu ve öğrenme ve gelişme boyutu olmaktadır. Bu dört boyut birbiriyle bir bütün olarak ele alınıp işletme performansına katkı sağlayarak işletme finansal durumunu maksimize etme amacıyla çalışmaktadır.

Balanced scorecard da ki finansal boyut, işletmenin karını en üst düzeye çıkartmayı hedeflerken, işletmenin finansal olarak başarılı olabilmesi için hissedarlara karşı görünümünü ifade etmektedir. Finansal boyutta işletme gelirinin ve faaliyetlerinin verimliliğinin artırılması hedeflenmektedir. Müşteri boyutunda işletmenin vizyonu doğrultusunda müşterilerine karşı görünümünü ifade etmektedir. Bu boyutta işletme müşterilerinin ihtiyaç ve beklentilerini karşılamak için uygulanan faaliyetleri kapsamaktadır. Balanced scorecardın içsel süreçler boyutu ise işletmenin iç yapısını ilgilendirmektedir. İşletme faaliyet ve süreçlerinin en iyi noktaya taşınması için yapılması gerekenler üzerinde durulmaktadır. Son boyut olan öğrenme ve gelişme boyutunda işletme organizasyonunun hangi alanlarda uzmanlaşması gerektiği konularının üzerinde durulmaktadır. İşletme vizyonuna ulaşmak için işletmenin gelişmesi ve değişmesi için gerçekleştirmesi gereken faaliyetleri kapsamaktadır (Kaplan ve Norton, 2004: 52-63).

Bu dört boyut işletmeler için genelleşmekte olup işletmenin misyon, vizyon ve stratejilerine göre eksiltilebilmekte veya artırılabilir.

2.5.3.1.Finansal boyut

Her işletmenin amacı gelirlerinin giderlerinden fazla olmasıyla kar elde etmektir. Finansal boyuttaki temel amaçlar ise gelir artışı, verimliliği artırarak maliyetleri düşürmek ve varlıkların en iyi şekilde değerlendirilmesidir (Kaplan ve Norton, 2015: 65-77).

Finansal boyut işletme çıkar guruplarına karşı nasıl görünmesi gerektiği sorunun cevabını aramaktadır. Her işletme kendi stratejisine göre bu soru çerçevesinde finansal performansındaki eksiklikleri fark edip bu eksiklikler için çözüm arayışına girmektedir. İşletme finansal performansını en üst noktaya çıkarmak için uygulaması gereken faaliyetleri kapsamaktadır. Finansal boyuttaki kritik başarı faktörleri balanced scorecardın uygulandığı işletmeye göre değişmektedir (Kaygusuz, 2005: 10).

İşletmenin yaşam döngülerindeki büyüme, olgunluk ve düşüş dönemine göre finansal boyuttaki ölçüler yardımcı olacaktır. İşletmenin bu üç dönemde de finansal

ölçütleri farklı olacak ve işletmelerce bu ölçütler kendi strateji ve hedeflerine göre belirlenmelidir (Yıldız vd 2010: 6).

Şekil 4: Finansal Boyutta Kullanılan Performans Ölçüleri

- Gelirler
- Net Kâr
- Faaliyet Kârı
- Gelir artış oranı
- Piyasaya yeni sürülen ürünlerden elde edilen gelir
- Brüt kâr
- Brüt kâr oranı
- Kilit bölümlerde ulaşılan maliyet azalmaları
- Ekonomik katma değer
- Piyasa katma değeri
- Yatırımların getirisi
- Sermaye getirisi
- Toplam varlıkların getirisi
- Toplam varlıklar
- Toplam varlıkların çalışan sayısına oranı
- Karın toplam varlıklara oranı
- Kârın satışlara oranı
- Kârın çalışan sayısına oranı
- Katma değerın çalışan sayısına oranı
- Birleşik büyüme oranları
- Dağıtılan kâr payları
- Pazar payları
- Hisse senedi fiyatları
- Hissedarların bağlılığı
- Nakit akışı
- Toplam maliyetler
- İşletmenin kredi derecesi
- Borçlar
- Borç oranı
- Alacakların dönüşüm oranı
- Satıcılara borçların ortalama ödeme

Kaynak: Coşkun, 2007: 114

Finansal boyutta ele alınan bu ölçütler balanced scorecardın uygulandığı işletmenin yapısına, işletme birimine ve bunların stratejilerine göre değişmektedir. Doğru seçilen ölçütler işletmenin finansal durumuna katkı sağlayarak işletmenin sürdürülebilirliğine fayda sağlayacaktır.

2.5.3.2.Müşteri boyutu

İşletmenin rekabet ettiği pazardaki müşterilerin ihtiyaç ve beklentilerini gerçekleştirme konusundaki stratejik kararları içeren müşteri boyutu işletme müşterilerinin bütün değerlerini yansıtmaktadır (Oyman, 2009: 91).

Müşteri boyutundaki temel strateji işletmenin finansal durumunu olumlu yönde etkileyecek müşteri gruplarının belirlenmesidir. Müşteri grupları belirlendikten sonra müşterilerin beklentilerini karşılayacak ölçütler belirlenir ve müşteri memnuniyetini sağlamak için işletme stratejileri doğrultusunda gerçekleştirdiği faaliyetleri en iyi şekilde yürütmek için çalışmalar yapılmaktadır.

Müşteri boyutunun temel ölçüleri; Pazar payı, müşteri devamlılığı, müşteri kazanılması, müşteri tatmini, müşteri karlılığı olmakla birlikte diğer ölçütler şekilde yer almaktadır (Kaplan ve Norton, 2015: 86-87).

Şekil 5: Müşteri Boyutunda Kullanılan Performans Ölçüleri

- Satış miktarı
- Pazar payı
- Müşteri memnuniyeti
- Müşteri sadakati
- Müşteri şikâyetleri
- Müşteri isteklerini yerine getirme zamanı
- İlk görüşmede çözülen şikâyet sayısı
- Satış iadelerinin oranı
- Ürün/hizmet fiyatı
- Ürünün/ hizmetin müşteriye toplam maliyeti
- Müşteri görüşmelerinin ortalama
- Müşterilerin toplam sayısı
- Müşteri başına yıllık satış miktarı
- Sonuçlanan satışların bağlantılarına oranı
- Müşterilerin işyerimizi ziyaret sayısı
- Her bir müşterinin kârlılığı
- Müşteri başına düşen müşteri hizmetleri gideri
- Pazarlama giderlerinin satışlara oranı
- Verilen reklam ilanlarının sayısı
- Markaların
- Pazar Payı
- Müşteri Kârlılığı Müşteri Devamlılığı
- Müşteri Tatmini
- Müşteri Kazanma zamanı
- Kaybedilen müşteri sayısı
- Devam eden müşteri sayısı müşteri elde

Kaynak: Coşkun, 2007: 115

Yukarıda belirlenen ölçütler işletmelerin strateji ve hedeflerine göre balanced scorecard müşteri boyutunda eksiltilebilir veya arttırılabilir. Ölçütlerin doğru bir şekilde belirlenmesi durumunda müşteri sadakati sağlanacak ve işletmenin finansal durumuna katkı sağlayacaktır.

2.5.3.3.İçsel süreçler boyutu

İşletme strateji ve hedeflerinin nasıl başarıyla gerçekleşeceği sorusuna cevap arayan içsel süreçler boyutu müşteriler için değer önermesini gerçekleştirmek ve üretimdeki süreçleri iyileştirirken maliyetleri düşürme konusunda katkı sağlamaktadır (Kaplan ve Norton, 2016: 69-73).

Yöneticiler tarafından belirlenen birimlerde süreçlerdeki uzmanlaşmayı sağlamak için hangi faaliyetlere önem verilmeli bunlar saptanmaktadır. Finansal amaçlarla birlikte müşteri beklentilerini karşılayacak bütün süreçleri kapsamaktadır. Bu süreçler geçmişten yararlanılarak gelecekteki süreçleri de içermektedir (Özkan, 2011: 40).

İçsel süreçler boyutu üç aşamada gerçekleşmektedir. Bu aşamaların birincisi olan yenileme aşamasında müşteri ihtiyaç ve beklentilerini karşılayacak yeni bir ürün veya hizmet üretmektir. Yeni bir ürün veya hizmet ortaya koymak için iyi bir Pazar araştırması yapılması gerekmektedir (Tunçer, 2006: 67).

İkinci aşaması ise operasyon sürecidir. Bu aşamada ürünün üretilmesi ve tüketicisine ulaşma sürecini kapsamaktadır. Ürün veya hizmet müşterisine etkin ve verimli bir şekilde zamanında ulaşması gerekmektedir. Bu süreç en doğru şekilde uygulanması durumunda işletme finansal durumuna katkı sağlayacaktır Kaplan ve Norton, 2007: 120).

Üçüncü aşama olan ürünün veya hizmetin satış sonrasındaki takibidir. Müşteri memnuniyetini sağlamak için ürün veya hizmetin bakımı ve geri dönüşlerinin yapılması oldukça önemli olmaktadır (Önemli, 2010: 59).

Her işletmenin kendi stratejilerine göre değişmekte olan performans ölçütleri ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır. İşletmelerin bu ölçütleri doğru bir şekilde belirlemesi durumunda işletme kendi iç yapısındaki süreçleri iyileştirerek işletme yapısına fayda sağlayacaktır.

Şekil 6: İçsel Süreçler Boyutunda Kullanılan Ölçütler

- Ürünlerin/hizmetlerin müşterilere ulaştırılma süresi
- Zamanında ulaşan teslimatların oranı
- Siparişlerin ortalama üretim süresi
- Müşteri tekliflerine cevap verme süresi
- Müşteri bilgi sisteminin olup olmayışı
- Araştırma geliştirme giderleri, bu işlemlerin ortalama maliyeti
- Stokların devir hızı
- Toplam teklifler içindeki yeni ürün/hizmet sayısı, iş gücü kullanım oranı
- Yeni ürün ve hizmet sayısı
- Yeni ürün/hizmet geliştirme süresi
- Yeni patent sayısı
- Elimizdeki patent sayısı
- Kusurlu ürün oranı
- Yeniden işlenen ürün sayısı
- Kurulum zamanları
- Başa baş noktasına ulaşma zamanım
- Sürekli iyileşme
- Hatalı ürünlerin tamir veya değiştirme süresi
- Ürünün kullanımı konusunda müşterilere verilen eğitim süresi
- Garanti taahhütleri
- Yoldaki ürünler/hizmetler
- Yeni projelerin iç getiri oranı
- Kapasite kullanımları
- Alım iadelerinin sıklığı
- Makinelerin boş durdukları zaman
- İşletme hakkında basında çıkan olumlu yazıların sayısı
- Patentlerin ortalama yaşı

Kaynak: Coşkun, 2007: 117

2.5.3.4.Öğrenme ve gelişme boyutu

Gelecekte işletmenin karşılaşacağı risklere veya fırsatlara karşı hazırlıklı olmanın önemi balanced scorecard da öğrenme ve gelişme boyutunda karşımıza çıkmaktadır (Çonakçioğlu ve Demirbaş, 2010: 226).

İşletmenin sürdürülebilir olmasını sağlayacak faaliyetler bu boyutta önem taşımaktadır. Gelecek için yapılacak yatırımlar ve çalışanların kendi alanlarında uzmanlaşması için yapılan uygulamaların hepsini kapsamaktadır (Kaplan ve Norton, 2015: 153-175).

Globalleşen dünyada artan rekabet koşullarıyla işletmelerin devamlılığını sağlaması için gelecekte karşılaşabileceği risklere karşı önlem alması gerekmektedir. Ayrıca işletmenin büyümesi içinde bilgi teknolojisine ayak uydurarak kendi yapısını sürekli yenileyerek vizyonuna ulaşma çabasına girmesi gerekmektedir. Bu noktada balanced scorecardın öğrenme ve gelişme boyutundaki performans ölçütleri en iyi şekilde belirlenerek işletme hedeflerine daha doğru kararlarla ve emin adımlarla ulaşmasında yardımcı olacaktır.

Şekil 7: Öğrenme ve Gelişme Boyutunda Kullanılan Performans Ölçütleri

- Çalışanların mesleki dernek ve kuruluşlara üyelikleri
- Eğitim yatırımlarının müşteri sayısına oranı
- Çalışanların ortalama hizmet süreleri
- Yüksek seviyede çalışanların oranı
- Kendi bilgisayarını olan çalışan sayısı
- Birden fazla işlev için eğitim almış çalışan sayısı
- İşe gelmeme sayısı
- Çalışanların yaptığı öneriler
- Lider geliştirme
- Çalışanların memnuniyeti
- İşletmenin hisse sahibi yapma programlarına çalışanların katılımı
- İş kazalarında kaybolan zaman
- Çalışan başına düşen katma değer
- Hali hazırda iş başvuruları
- Çalışma çevresi kalitesi
- İç iletişim oranları
- Yetki endeksi
- Eğitim için harcanan zaman
- Rapor edilen iş kazaları
- Etik ihlalleri

Kaynak: Coşkun, 2007: 118

2.5.4. Balanced Scorecard Strateji Haritası

İşletmeler için endüstriyel çağda stratejiler işletmenin finansal durumuna göre oluşturulmaktaydı. Günümüzde ise bilgi çağına geçilmesiyle, işletme rekabet ortamlarının değişmesiyle birlikte işletmeler stratejilerini sadece finansal durumlarına göre değil finansal durumu yanında müşteri ilişkileri, çevre faktörleri ve sosyal yaşam ortamlarına da önem vermeye başlamışlardır. İşletmelerde finansal durumun yanında diğer faktörlerinde önemi olmasıyla birlikte işletmelerin performanslarını ölçmek için balanced scorecard geliştirilmiştir.

Strateji haritaları finansal ve finansal olmayan ölçütlerin birbirleriyle neden-sonuç ilişkisini ortaya koymaktadır. İşletmelerin performanslarını ölçmek için balanced scorecard da ki boyutlar arasındaki ilişkiyi ortaya koyarak işletme faaliyetlerinin nasıl yürütüldüğünü açıklamaktadır (Wicox ve Bourne, 2003: 806).

İşletmelerin ulaşmak istedikleri amaçları boyutlar arasındaki neden-sonuç ilişkisini ortaya koyarken geliştirmeleri strateji haritalarını oluşturmaktadır. Finansal ölçütler ile finansal olmayan ölçütler arasındaki bağlantıyı açıklamaktadır. Ayrıca işletme çalışanları ve yöneticileri tarafından işletme stratejilerinin benimsenmesini de strateji haritaları sağlamaktadır (Kaplan ve Norton, 2001: 90).

Strateji haritalarının sağladığı yararlar (Kaplan ve Norton, 2006: 10):

- İşletme stratejilerinin oluşturulması ve yürütülmesi,
- Kısa ve uzun dönemli finansal hedefler arasında denge kurma,
- Müşteri memnuniyeti için çalışmalar yapma,
- İşletme içindeki faaliyetleri geliştirerek işletme değerini arttırma,
- İşletmedeki maddi olmayan varlıkların değerinin belirlenmesinde yardımcı olmaktadır.

Strateji haritaları balanced scorecardın finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreçler boyutu ve öğrenme-gelişme boyutu arasındaki ilişkiyle şekillenirken bu boyutların işletmenin finansal durumuna nasıl katkı sağlayacağını da ortaya koymaktadır.

Balanced scorecard da ki strateji haritasının en üst kısmında finansal boyut yer almakta ve üretkenliğin arttırılması ile büyüme stratejilerinden oluşmaktadır. Bu stratejiler müşteri memnuniyetini arttırmak için uygulanan faaliyetler ile desteklenmektedir. Müşteri memnuniyetini arttırmak için ise üretilen mal veya hizmetin özellikleri, müşteriyle kurulan ilişkiyle ve işletmenin oluşturduğu imaj stratejilerine bağlı olarak yürütülen işletme faaliyetlerinin uygulanmasını kapsamaktadır.

Balanced scorecard da ki strateji haritalarında içsel süreçler boyutunda ise işletme operasyon süreci, müşteri süreci, yenilik süreci ve sosyal süreçlerdeki stratejileri içine alarak oluşturulan işletme faaliyetlerini kapsamaktadır. Son boyut

olan öğrenme ve gelişme boyutunda işletmenin çalışanlarını uzmanlaştırmak için veya işletme yapısını daha üst seviyeye taşımak için yani maddi olmayan varlıkların değerini arttırmak için benimsediği stratejileri içermektedir (Kaplan ve Norton, 2014: 34-38).

İşletmelerde strateji haritaları oluşturulmadan önce işletme misyon, vizyon, hedefleri belirlenmeli ve hedeflerin gerçekleşmesi durumunda işletmeye sağlayacağı faydalar ortaya konulmalıdır. Daha sonra balanced scorecardın dört boyutu arasındaki ilişki ortaya konularak işletmenin yöneticileri tarafından karar vermede yardımcı olarak işletme finansal durumuna katkı sağlayacaktır (Sholey, 2005: 14-16).

2.5.5. Balanced scorecard Uygulama Süreci:

Balanced scorecard uygulaması her işletmenin organizasyon yapısına ve balanced scorecardın uygulanacağı birime göre değişebilmekte iken genel olarak dört aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar;

- İşletme vizyon ve stratejilerinin belirlenmesi,
- Stratejik amaçların işletme organizasyonu içindeki tüm çalışanlara ve yöneticilerine duyurulması ve benimsetilmesi,
- Uygulanacak balanced scorecard modelinin planlanması ve ulaşılmak istenen hedeflerin belirlenmesi,
- Stratejik geri bildirimin sağlanmasıdır.

2.5.5.1.İşletme Vizyon Misyon ve Stratejilerinin Belirlenmesi

İşletme içerisinde yer aldığı sektörü tanımlayıp sektör içerisindeki rolünü açıkladıktan sonra işletme kendi misyon, vizyon, değerleri ve stratejilerini belirlemesi gerekmektedir. Böylece strateji haritasının temeli oluşturulmuş olur. Stratejiler belirlenirken işletme içinde bulunduğu sektörün güçlü ve zayıf yönlerini ve kendi organizasyonu içerisinde güçlü ve zayıf yönlerini doğru bir şekilde ortaya koymalıdır. Rekabet ortamında yaşanan değişiklikleri de göz önüne alarak sektöre uyum sağlamak

için gerekirse stratejiler değiştirilmelidir. Ayrıca rekabet ettiği işletmelerden farklılaşmayı sağlayacak özellikler belirlenmeli böylece rekabet avantajı oluşturulmalıdır (Sanchez, 2000: 146).

Balanced scorecard uygulanması sürecinde işletme strateji ve vizyonunun doğru bir şekilde belirlenip açıklanması durumunda balanced scorecardın boyutlarındaki ölçütlerin belirlenmesinde kolaylık sağlanacaktır.

2.5.5.2.Stratejik Amaçların Çalışanlara Duyurulması

İşletmede uygulanacak balanced scorecard modeli çalışanların ve yöneticilerin iş birliği konusunda önemli olmasından dolayı balanced scorecard tüm çalışanlara doğru bir şekilde duyurulması gerekmektedir. Çeşitli materyallerle işletme içerisinde balanced scorecard modelinin tüm ayrıntıları ve uygulandıktan sonra ne tür faydalar sağlayacağı çalışanlarla paylaşılmalıdır. Böylelikle balanced scorecard uygulamasında çalışanlarında desteği uygulamasın içerisine çekilmiş olacaktır. Stratejik amaçlar doğru bir şekilde çalışanlara benimsetilmesi halinde balanced scorecard modeli doğru bir şekilde uygulanacaktır (Kaplan ve Norton, 2008: 12).

İşletme içerisinde belirlenen stratejiler her bir birim için birbirleriyle uyumlu olması gerekmektedir. Birbirleriyle uyumlu olan stratejiler işletme finansal durumuna katkı sağlayacaktır. Ayrıca işletme uzun vadeli stratejileri ile işletme amaçları arasındaki uyumu sağlayacaktır (Barsky ve Bremser, 1999: 12).

2.5.5.3.Planlama ve İşletme Hedeflerinin Belirlenmesi

İşletme organizasyon sürecindeki faaliyetlerin yürütülmesi işletmenin uzun vadede değer yaratma ve finansal durumuna katkı sağlayacak şekilde planların yapılması gerekmektedir. Planlar doğrultusunda iş süreçleri belirli sıralara göre yürütülmelidir. Oluşturulan planlar doğrultusunda ise işletme amaçları ve hedefleri belirlenip işletmenin bu hedeflere ulaşmak için yürüteceği faaliyetler belirlenmektedir. Böylece işletme kendi varlık ve kaynaklarını etkin ve verimli şekilde kullanacaktır.

2.5.5.4.Stratejik Geri Bildirimin Sağlanması

Balanced scorecard modelinin uygulanmasından sonra yönetime geri bildirimler sağlanarak sonraki çalışmalar için örnek oluşturması olanağı sağlamaktadır. Stratejiler göden geçirilerek daha doğru kararlar verilmesinde katkı sağlayacaktır. Geri bildirimlerin sağlanması durumunda işletme ileride oluşturacağı stratejiler için daha doğru kararlar verecektir.

2.5.6. Sanayi İşletmelerinde Balanced Scorecard Uygulamaları

Teknolojinin günümüzde daha çok kullanılmasıyla işletmeler rekabet ortamlarında ve piyasa koşullarında finansal ölçütlerin yanında finansal olmayan ölçütlere de önem vermektedir. Finansal ve finansal olmayan ölçütlerin birlikte kullanıldığı işletmelerde performanslarını ölçmek için balanced scorecard kullanılması doğru olacaktır.

Araştırma kapsamına göre sanayi işletmelerinde balanced scorecard uygulamalarını inceleyecek olursak; sanayi işletmelerinin %18,69'unda balanced scorecard uygulanmakta, %59,81'inde ise balanced scorecard hiç uygulanmamıştır. Diğer sanayi işletmelerinde ise proje tamamlanıp uygulanmaya başlanacak veya daha önce uygulanıp daha sonra bırakılmıştır (Coşkun, 2007: 94).

Balanced scorecardı uygulayan sanayi işletmelerinin %15'i 6 yıldan daha uzun süredir, %20'si 4-6 yıl arası, %55'i 1-3 yıl arası ve %10'u ise 1 yıldan daha az süredir devam ettirmektedir (Coşkun, 2007: 95-96).

Bu istatistiksel veriler balanced scorecard uygulamalarının Türkiye açısından daha yeni benimsenmesine rağmen hızla yaygınlaştığını göstermektedir. Balanced scorecardın uygulandığı birimler ise pazarlama, üretim, dağıtım, muhasebe, insan kaynakları vb. farklılık göstermektedir.

Sanayi işletmelerinde uygulanan balanced scorecard modellerinde işletmelerin kendi geliştirdikleri bilgisayar programları veya hazır bulunan bilgisayar

programlarında geliştirilmektedir. Her işletmenin kendi yapısına göre oluşturulan ve farklı amaçlarla uygulanan balanced scorecard modellerinde geleneksel olan finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreçler boyutu ve öğrenme gelişme boyutunun yanında strateji boyutu, pazar payı boyutu gibi boyutlarda eklenmiştir (Coşkun, 2007: 98).

Türkiye’de Eczacıbaşı Vitra (Vitra Link Modeli) , Siemens Türkiye, Er-Bakır Elektrolitik Bakır Mamülleri gibi işletmeler balanced scorecardı uygulayan sanayi işletmeleri arasında yerini almaktadır.

Dünya da ise İsviçre merkezli elektronik sistemler üreten ABB Industrie, Finlandiya teknolojik aletler üreten Danisco Finland, Fortum, Outokumpu, Rasio Chemicals ve Sonera, General Electric Lightninging Business Group, Rexam Custom Europe, Almanya merkezli kimyasal ürünler üzerinde çalışan MC-Bauchemie Müller GmbH & Co, otomotiv sektöründe faaliyet gösteren LMN Automative Manufacturer, Kanada merkezli Dupont Canada, Türkiye ve dünyada birçok farklı ülkede faaliyet gösteren Philips ve Nike firmaları da balanced scorecard modelini benimseyen ve işletme birimlerinde uygulayan sanayi kuruluşları arasında yer almaktadır (Coşkun, 2007: 168-181).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ VE BALANCED SCORECARD ARASINDAKİ İLİŞKİ VE X SANAYİ İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Araştırmanın bu bölümünde birinci ve ikinci bölümde literatürden yararlanılarak bilgi verilen sürdürülebilirlik muhasebesi ve balanced scorecard arasındaki ilişkiye yer verilmiş, daha sonra Kocaeli ilinde yer alan X sanayi işletmesinde balanced scorecard uygulaması yapılarak sonuçları analiz edilmiştir.

Kaplan ve Norton tarafından geliştirilen balanced scorecard işletmelerde performans ölçüm sistemi olarak geliştirilmiş ve finansal verilerin yanında finansal olmayan verilerinde birlikte ele alınmasıyla işletme performanslarını ölçerken şeffaflık ve güven konusunda fayda sağlamaktadır.

3.1.SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ VE BALANCED SCORECARD

Sürdürülebilirlik muhasebesi ekoloji, sosyoloji ve çevre alanında geniş kapsamlı olarak ve ekonomik durumunda ele almaktadır. Böylelikle dünya çapında birçok işletme sürdürülebilir muhasebe konularını ele almaktadır böylece bu kavramlar işletmelerin geleceklerini etkilemektedirler (Zavodna, 2013).

Balanced scorecard uygulaması şirketlerde çevresel ve sosyal sorumlulukları yönetim sistemine entegre etme potansiyeline sahiptir. Çevresel ve sosyal konulara önem veren ve bunu bir strateji olarak benimseyen işletmelerde balanced scorecard uygulaması stratejinin tutarlı bir şekilde benimsenip yürütülmesinde önemli rol oynamaktadır. Özetle balanced scorecard uygulaması işletmelerde benimsenen stratejilerin eyleme dönüşmesinde fayda sağlamaktadır (Leon-Soriana, 2010).

Balanced scorecard uygulamalarında literatürde de yer aldığı gibi sürdürülebilir strateji uygulamak için üç farklı türden bahsedilmiştir. Bunlar (Butler, 2011):

- Çevresel ve sosyal yönler BSC geleneksel boyutlarına entegre etmek,
- Sosyal ve çevresel yönler için BSC geleneksel boyutlara ek bir boyut eklemek,
- Belirli çevresel ve sosyal puan kartı formüle etmek.

İlk durumda çevresel ve sosyal yönler finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreçler ve öğrenme ve gelişme boyutuna entegre edildiğinde işletmenin neden-sonuç bağlantılarına adapte edilerek finansal boyuta yönlendirilir. Ancak bunun yapılması için işletme stratejik faaliyetleri çok iyi şekilde analiz edilerek finansal boyuttaki ölçütler oluşturulmalıdır. Aksi takdirde balanced scorecard uygulamasının başarısız olması konusunda büyük risk taşımaktadır (Butler, 2011).

İkinci durumda, Kaplan ve Norton’unda desteklediği üzere balanced scorecard geleneksel boyutlara yeni bir boyut eklenmesi durumunda çevresel ve sosyal konulardaki işletme performans ve hedefleri daha ayrıntılı şekilde ele alınıp analiz edilecektir. Bu durumda işletmenin çevresel konulara ne derecede önem verdiği ve işletme stratejilerine bunu ne şekilde yansıttığı oldukça önem taşımaktadır. Misyonu ve vizyonuna çevresel ve sosyal konulara yer veren İşletmeler balanced scorecard uygulamasında performanslarını ölçerken bir boyut daha eklemesi durumunda daha başarılı olacaklardır. (Kaplan ve Norton, 1996).

Son durumda ise işletmeler çevresel ve sosyal konular için ayrı bir balanced scorecard modeli kurarlar. Rekabet ortamında işletmelerin avantaj elde etmeleri için ana strateji olarak gören işletmeler organizasyon yapısı ve faaliyetlerine göre balanced scorecard modeli oluşturup işletmede uygulamaya koyabilmektedirler.

Balanced scorecard uygulanacak olan işletmelerin kültürüne ve hedeflerine göre bu üç durumdan biri seçilmektedir. Boyutların ağırlıkları ise yine işletmenin yürütmüş olduğu faaliyetlerdeki uyguladığı stratejilere göre belirlenmektedir. Boyutlardaki kritik başarı faktörlerinin belirlenmesin de ve bunların sayısı hakkında herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır. Ancak fazla olan başarı faktörleri stratejiden uzaklaştırırken dikkatleri dağıtabilmektedir. Buda işletmede uygulanan balanced scorecard modelinin başarılı olmasında dezavantaja sahiptir

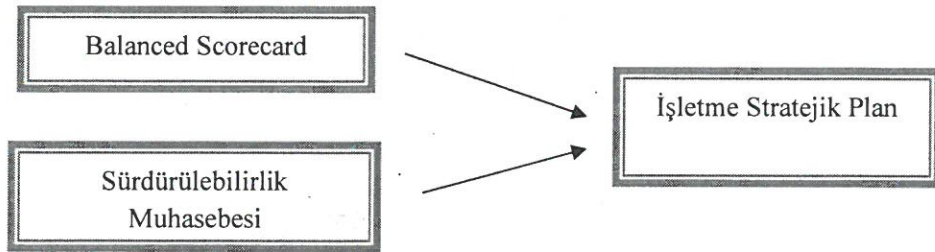
3.1.1. Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Balanced Scorecard Arasındaki İlişki

Sürdürülebilirlik muhasebesi: işletme stratejik yönetimi ve raporlamalarıyla ilgili bilgi sağlayarak balanced scorecardın raporlama aşamasında önemli bir ilişki kurmaktadır. Sürdürülebilirlik muhasebesiyle işletme verileri toplanarak incelenir ve raporlar oluşturulur.

Sürdürülebilirlik muhasebesi ekonomik, çevresel ve sosyal konuları ele alarak işletme stratejilerini yönlendirirken işletmenin performans ölçmesinde yardımcı olan balanced scorecard uygulamasında çevresel performans göstergelerinin de ele alınmasıyla işletme müşteriler bakımından güven ortamı oluşturarak finansal performansına katkı sağlayacaktır. Balanced scorecard sürdürülebilirlik göstergelerinin sistematik olarak gruplandırılmasını sağlayacak ve sürdürülebilirlik muhasebesi için bilgi ihtiyacını karşılamaya yardımcı olur (Schaltegger, Freud: 2011).

Balanced scorecardın geleneksel boyutları olan finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreçler boyutu ve öğrenme ve gelişme boyutudur. Sürdürülebilirlik muhasebesinin de ele alınmasıyla balanced scorecardın geleneksel boyutları genişletilebilmektedir. Balanced scorecard yapısının her işletmeye göre uygulamada esneklik sağlaması stratejilerin geliştirilebilmesinde ve hedeflerin gerçekleştirilebilmesinde yardımcı olmaktadır. Balanced scorecardın performans ölçmenin yanında planlama aracı olarak da kullanılması ekonomik, sosyal ve çevresel katma değer potansiyellerinin şeffaflığını artırabilir ve stratejik uygulama sürecini hazırlayabilmektedir. Boyutlar arasındaki nedenselliği de ortaya koyarak yeni bir boyut eklenmesi sırasında aralarındaki ilişkinin sağlanması gerekmektedir

Şekil 8: Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Balanced Scorecard Arasındaki İlişki



Bir stratejik yönetim aracı olarak oluşturulan Balanced Scorecard işletme stratejilerinin eyleme dönüştürülmesinde büyük öneme sahiptir. Balanced Scorecard

işletmelerin yaptığı yatırımlarla gelecekteki değerini belirleyemez ancak işletme hakkında finansal önlemler alma konusunda yardımcı olmaktadır. Bunun yanında işletmelerin misyon, vizyon ve stratejilerini netleştirirken performanslar hakkında geri bildirim sunarak iyileştirme süresinde fayda sağlamaktadır.

İşletmeler günümüzde çevreye olan duyarlılıkları artmış ve mal veya hizmet üretiminde çevreye verdikleri zararları en aza indirmeyi planlamaktadırlar. Bu noktada işletmelerin çevreye olan duyarlılığın isteğe bağlı olarak devreye sürdürülebilirlik muhasebesi girmektedir.

Bieker ve Woxenberfer (2002) işletmelerin çevreye karşı duyarlılıklarını işletme yönetim sistemine entegre etmeyi sunmaktadır. Sürdürülebilirlik muhasebesi işletmelerde işletmenin finansal durumunu toplumun ve çevrenin birbirleri arasındaki ilişki ve etkileşimi ölçme ve yönetimine ele almaktadır. İşletmelerin buna önem vermesiyle ve performansını ölçerek ileri de ki hedeflerini oluşturup bunlara ulaşma derecesini göstermede balanced scorecard yararlı olacaktır. İşletmelerdeki finansal durumu yanında finansal olmayan faktörlerin ele alınması işletme performansını ölçme konusunda önemlidir. Böylece işletme farklı noktalarda eksiklikleri ve fazlalıklarını farkına varıp gerekli önlemleri alma konusunda avantaj sağlayacaktır. Balanced scorecard da geleneksel boyutlar şunlardır; finansal Boyut müşteri boyutu içsel süreçler ve öğrenme ve gelişme boyutudur. Bazı işletmelerin çevreyi fazla önem vermesi işletme stratejileri içerisinde çevreye verilen zararı en aza indirilmesi durumunda balanced scorecard geleneksel boyutlara entegre edilmiyorsa Kaplan ve Norton çalışmaları ve makalelerinde belirttiği gibi ekstra boyutlar eklenebilmesi veya mevcut boyutlar üzerinde değişiklik yapılabilir. (Butler, 2011)

Sürdürülebilirlik muhasebesini ele alan şirketlerde balanced scorecard oluştururken dikkat edilmesi gereken bazı noktalar bulunmaktadır. İlk olarak şirket öncelikleri dikkatli bir şekilde belirlenir ve kaynakların daha etkin bir şekilde kullanılması için işletme misyon, vizyon ve stratejilerin doğru bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. İkinci olarak boyutları ve kriterleri belirlenen balanced scorecard uygulamasını işletme organizasyonuna yönetim şekline, çalışanlarına iyi bir şekilde entegre edilmesi yarar sağlayacaktır. Bir başka önemli olan nokta ise işletmeleri sosyal ve çevreye karşı olan tutumu şeffaflığın ve güvenin korunması için en iyi şekilde

belirlenen sosyal ve çevreye karşı olan zararın en aza indirilmesinde fayda sağlayacaktır. Son olarak balanced scorecard uygulamasında oluşturulan boyutlar ve boyutlardaki ölçüm kriterleri arasındaki ilişkinin sağlamış olması gerekmektedir. Birbiriyle ilişkili olarak oluşturulan boyutlar balanced scorecard uygulamasını başarısını arttırırken hedeflere ulaşmada önemli bir avantaj sağlayacaktır.

Balanced scorecard, dünyada olduğu gibi ülkemizde de kurumsal strateji en iyi şekilde uygulamak için şirketler tarafından benimsenmektedir. Şirketlerin aynı zamanda günümüzde ürün kalitesinin yanında çevreye en az zarar verme stratejisiyle müşteri ve paydaşların güvenini sağlamada yardımcı olan sürdürülebilirlik muhasebesi kurumsal stratejiyi uygulamakla birlikte balanced scorecard ile ilişkili olmaktadır.

3.1.2. Balanced Scorecard Geleneksel Boyutlarına Boyut Eklenmesi

Kaplan ve Norton'un 1996 yılında geliştirdiği ve gelenekselleşen balanced scorecard, dört boyuttan oluşmaktadır. Bu boyutlar; finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreçler boyutu ve öğrenme ve gelişme boyutudur. Bu boyutlar yukarıda ayrıntılı şekilde ele alınmıştır. Her işletmenin kendi vizyon ve stratejik yapısına göre bu boyutlar arttırılabilir veya azaltılabilmektedir.

İsveç merkezli uluslararası sigorta şirketi olan Scandia balanced scorecard modelinde beş boyut şeklinde ele alınmıştır. Bu boyutlar; finansal boyut, müşteri boyutu, süreçler boyutu, yenileme ve gelişme boyutu ve son olarak çalışanlar boyutudur (Barsky ve Bremser, 1999: 9-10).

Çok uluslu işletmeler olan General Electrics ve 3M şirketleri dört boyutun yanında uluslararası boyut olan beşinci boyutu eklemiştir (Landry vd 2002: 37-39).

Nike firması ise Avrupa daki birimler için oluşturulan balanced scorecard modelinde müşteri boyutu, sürdürülebilirlik boyutu, süreç iyileştirme boyutu, finansal boyut, ürün akışı boyutu ve insan kaynakları boyutu şeklinde ele almaktadır (Lohman vd 2004: 274).

Rexam Custom Europe şirketinin balanced scorecard modelinde ise üç boyut ele alınmıştır. Bunlar; finansal boyut, olağanüstü gelişmeler boyutu ve sürekli geliştirme boyutudur.

Kar amacı olmayan işletmeler olan WorkSource Enterprises şirketinde dört boyutun yanında yenilik boyutu yer alırken, sağlık kuruluşlarında finansal boyut entegre edilip kamu yararı boyutu eklenmiştir (Inamdar, 2000: 21-39).

State Auditor's Office şirketi için hazırlanan balanced scorecardda ise; müşteri boyutu, iç süreçler boyutu, bilgi boyutu, finansal boyut ve misyon boyutu olmak üzere beş boyuttan oluşmaktadır (Kerr, 2003: 6171).

Bilgi teknolojileri için hazırlanan balanced scorecard modelinde boyutlarının hepsinin ismi değişmekte veya yönetici, kullanıcı ve faaliyetler açısından farklı boyutlar ele alınmaktadır (Martinsons vd 1999: 76).

E-ticaret işletmeleri için ise üretimde yenilikler, müşteri ilişkileri, yapısal yönetim ve finansal boyut olarak dört boyuttan oluşmakta ve bazı boyutların ismi değişmektedir (Dubosson-Torbay vd 2002: 19-20).

Literatürde balanced scorecard geleneksel boyutlarına başka boyutların eklenmesi çalışmalarına baktığımızda ise; Kaplan ve Norton kamu kuruluşlarında sosyal ve çevresel etkilerin ölçülmesi gerektiğini ifade etmiş ve dört boyutun yetersiz olduğunu yeni bir boyut eklenmesi gerektiğini ileri sürmüşlerdir.

Ahn çalışmasında ise performans ölçmede balanced scorecardın başarılı olduğu ve işletmenin faaliyetleri arasındaki bağlantıyı güçlendirmek için dört boyutun yanında etik boyutunun da eklenmesi gerektiğini ifade etmiştir (Ahn, 2001: 459).

Kappler balanced scorecardın kapsam alanını değiştirmeden çalışmalardaki yönetsel faaliyetleri ölçmek için iletişim ve yenilik boyutunun da ele alınması gerektiğini de vurgulamıştır (Kappler, 2004: 174-176).

Maltz işletmenin faaliyetlerine göre boyutların şekillenebileceğini öne sürerek kendi çalışmasında boyutları paydaşlar ve müşteriler, klinik uygulamalar, gelişme ve büyüme, finansal ile ekonomik ve bilgi yönetimi ile geleceğe hazırlık kapasitesi şeklinde ele almıştır (Maltz, 2003: 187-204).

Dunn ve diğerleri tarım sektöründeki faaliyetlerin performansını ölçmek için balanced scorecard boyutlarına doğal kaynaklar, imalat ve komoditiler ile tarımsal yaşam boyutlarını eklemişlerdir (Dunn, 2006: 85-109).

Bakhitar ve diğerleri imalat sektöründeki faaliyet gösteren işletmeler için üretim ve çevre boyutunu geleneksel boyutlara ekleyerek ele almışlardır (Bakhitar, 2009:548-562).

Bilgiardi araştırma geliştirme firmalarının balanced scorecard uygulamalarında boyutların geliştirilmesi gerektiğini ve yeni değer üretme boyutunun işletme için olumlu etki yaratacağını savunmuştur (Bilgiardi, 2010: 278-289).

Parmenter balanced scorecard modelinde davranışsal boyutun eksik olduğunu ileri sürerek çalışan tatmini ve çevre ile kurumsallaşma boyutlarını da ekleyerek modeli geliştirmiştir (Parmenter, 2010).

Butler ve diğerleri ise işletmelerin çevreye duyarlı olmasıyla birlikte geleneksel boyutlara süreklilik boyutunu eklemişlerdir (Butler, 2011: 1-10).

Havacılık sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde balanced scorecard uygulaması üzerinde çalışmalar yapan Gencer ve Çetin balanced scorecard kitlesini süreç ve planlamalar olarak ortaya koymuşlardır (Gencer ve Çetin, 2011: 119).

Sonuç olarak yapılan araştırmalara baktığımızda balanced scorecard her işletmenin kendi yapısına, stratejisine, vizyonuna ve ürettiği ürün/hizmetin cinsine göre boyutlar arasında farklılıklar olmaktadır. Bu farklılıklar kimi araştırmacıya göre dört boyutun yeterli olduğu kimi araştırmacıya göre ise başka bir boyut eklenmesi veya var olan boyutların eksiltilmesi gerektiği şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada işletme ileride başarılı olmak için ölçütlerini iyi belirlemeli ve hedeflerine ulaşmak için doğru kararlar vermeleri gerekmektedir.

3.2.X SANAYİ İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Firma faaliyetlerinin finansal ve finansal olmayan verileri ele alarak çok boyutlu olarak ele almasıyla balanced scorecard etkili bir yönetim aracı olmaktadır. Bu

yönetim sistemiyle birlikte işletme rekabet ortamında başarısını çok boyutlu olarak değerlendirmektedir.

Uygulamada ele alınan işletme müşteri merkezli ve çevre odaklı yaklaşım izlemesiyle finansal hedefleri gerçekleştirmek için işletme içerisindeki organizasyonu ve çalışanların yetenekleriyle birlikte analiz ederek maksimum verim almak için çalışmalarını yürütmektedir.

Uygulamanın yapıldığı işletme sanayi işletmesi olduğundan ve sanayi işletmelerinin asıl amacı en az maliyetle en yüksek kalitede ürün ortaya koymak ve karlılık oranlarını arttırmak amacıyla balanced scorecard da yer alan müşteri boyutu, içsel süreçler boyutu öğrenme ve gelişme boyutu ve çevre boyutu birbiriyle ilişkiye girerek finansal boyuta katkı sağlamakta ve böylece işletme sürdürülebilirliğine etki etmektedir.

İşletmede gerekliliği olmayan verilerin ve başarı kriterlerinin balanced scorecard uygulamasında yer almaması gerekmektedir. Uygulamanın gerçekliliği, balanced scorecardın başarılı bir şekilde yürütülmesi güven ortamının yaratılması ve işletmenin başarılı olabilmesi için balanced scorecard uygulamasındaki verilerin gerçeği yansıtması ve doğru olması gerekmektedir. Ayrıca balanced scorecard uygulamasındaki hedeflerin ve başarı kriterlerin minimum seviyede belirlenmesi stratejilere odaklanmayı sağlayacak analiz sürecini kısaltarak sonuçlara daha hızlı sürece varmayı sağlayacaktır.

İşletmelerde uygulanan balanced scorecard uzun süreli başarıyı sağlamak için sürekli olarak devam ettirilmelidir. Belirli aralıklarla hedefleri ve mevcut durumu karşılaştırarak sonuçlara göre iyileştirme yapılması durumunda fayda sağlayacaktır.

Uygulama yapılacak olan işletmede performans ölçüm yöntemi olarak balanced scorecard kullanılmış işletmenin misyon, vizyon ve stratejilerine göre müşteri ve çevre odaklı olmasıyla finansal ve finansal olmayan ölçütlerin birlikte ele alınması hedeflerini belirlemede ve performansını ölçmede daha başarılı olacaktır.

Literatürde yer alan balanced scorecard boyutlarının yanına çevre boyutunu da eklenerek uygulama yapılmıştır. Boyutların içerisinde yer alan başarı kriterleri ise literatür taramasından benzer sektöre ait çalışmalardan ve firmayla yapılan görüşmeler

sonucunda firmanın hedeflerine ve önem verdiği stratejilere göre oluşturulması ve veriler aktarılmıştır.

Araştırma konusunun belirlenmesinden sonra birinci bölümde sürdürülebilirlik muhasebesi için literatür incelenmiş ikinci bölümde ise performans kavramı ele alınırken performans ölçme yöntemlerinden olan balanced scorecard ile ilgili bilgiler literatürden yararlanılarak aktarılmıştır. Son olarak üçüncü bölümde ise sürdürülebilirlik muhasebesi ile balanced scorecard arasındaki ilişkiye değinilerek Kocaeli’nde faaliyet gösteren üretim işletmesinde uygulama yapılmıştır. İşletmede vizyon, misyon, stratejik amaçlar ve faaliyet konusuna göre farklı departmanlarla görüşülmüş ve balanced scorecard yol haritası oluşturulmuştur. Balanced scorecard yol haritası oluşturulduktan sonra boyutlar ve ölçütler belirlenerek ölçütlerde yer alan bilgilere göre işletmenin ilgili departmanlarından veriler elde edilmiştir. Veriler ışığında incelemeler ve analizler yapılarak sonuçlar saptanmış ve saptanan sonuçlara göre yorumlamalar yapılmıştır.

3.2.1. Uygulamanın Amacı

Hızla gelişen ve gün geçtikçe büyüyen sanayi sektöründe yaşanan yoğun rekabet müşterilerin ihtiyaç ve beklentilerinin karşılanmasında performans değerlendirme modelleri önem taşımaktadır. İşletmelerde performans değerlendirmede finansal göstergelerin yetersiz kalması finansal olmayan göstergelerinde göz önüne alınması gerektiğini ortaya çıkarmıştır.

Uygulama yapılacak işletmede hem müşterilerin hem de işletme bilgi kullanıcılarının beklenti ve ihtiyaçlarını karşılamak üzere yürütülen performans değerlendirme modeli olan balanced scorecard uygulaması öngörülmüştür. Böylece işletme finansal göstergelerin yanında finansal olmayan göstergelerin de bir bütün olarak ele almasıyla işletme hedeflerinin gerçekleşmesi ve sürdürülebilirliğine katkı sağlayacaktır.

Sanayi işletmelerinde uygulanacak olan balanced scorecard amacı; performans ölçüm sistemini geliştirerek balanced scorecard hakkında bilgi vermek, uygulama

sonuçlarını analiz etmek, uygulamanın işletme faaliyetlerine etkisini ölçmek ve işletme stratejik amaçlarına olan katkısını ortaya koymaktır.

3.2.2. Uygulamanın Yöntemi

Uygulamada işletmenin misyon, vizyon, strateji ve hedefleri göz önüne alınarak performansını ölçmede balanced scorecard modeli uygulanmıştır.

Araştırma konusu belirlendikten sonra ilk iki bölümde sürdürülebilirlik muhasebesi, performans kavramı ve balanced scorecard konuları üzerinde literatür taraması yapılmıştır. Uygulama bölümü olan son bölümde ise X sanayi işletmesinde balanced scorecard modeli uygulanmıştır. İşletme hakkında genel bilgiler verilerek balanced scorecard yol haritası oluşturularak uygulamaya geçilmiştir. Balanced scorecard uygulamasında stratejik haritası, boyutlar, boyutlardaki kritik başarı faktörleri işletme stratejileri doğrultusunda belirlenmiştir. Uygulama sonucunda balanced scorecard modeli ile ilgili verilerin analizi ve sonuçları değerlendirilmiş gerekli yorumlamalar yapılmıştır.

Uygulama sürecinde planlama ve değerlendirmeler yapılmış Kocaeli ilinde yer alan X sanayi işletmesindeki farklı departmanlardan uygulama için gerekli olan veriler ve bilgiler yüz yüze görüşme tekniğiyle notlar alınarak kayıt altına alınmıştır.

3.2.3. X Sanayi İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler

Balanced scorecardın uygulanacağı firma bir üretim işletmesidir. 1976 yılında İzmit'te kurulmuştur. 1990 yılında ise trafo radyatör üretimine başlamıştır. 1999 yılında kapasitesini arttırmış ve müşteri portföyünü genişleterek kurumsallaşmıştır. Günümüzde ise modern ve gelişmiş teknolojisiyle birlikte çalışma arkadaşlarıyla faaliyetlerini yerine getirmektedir.

Araştırma ve geliştirmeye büyük önem vermesiyle hem çalışan performansını arttırmak hem de firmanın büyümesi için önemli adımlar atmıştır. Müşteri taleplerini göz önünde tutan firma çevreye duyarlı olmasıyla da güven ortamı yaratmayı

başarmıştır. Firmanın genel nitelikleri arasında müşteri odaklılık, güvenilirlik, yenilikçilik ve verimlilik ön plana çıkmaktadır. Böylece sağlam temeller üzerinde sürdürülebilirliğini devam ettirmektedir.

3.2.4. X Sanayi İşletmesinde Balanced Scorecard Uygulaması

Her işletmenin kendi vizyon, misyon ve stratejilerine göre kendi hedeflerini oluşturup, hedeflerine ulaşmada önemli olan başarı faktörlerini belirlemek balanced scorecardın bir gerekliliğidir. İşletmenin stratejisi ve hedefleri birbiriyle uyumlu olarak dengeli bir şekilde ilerlemesi gerekmektedir. Eğer işletmenin misyon, vizyon ve stratejileri ile hedefleri birbiriyle uyumlu değilse balanced scorecard uygulamasında aksaklıklar yaşanabilir. Günümüzde işletmeler finansal hedeflerin yanında finansal olmayan hedeflere de odaklanmaktadır. Böylece rekabet ortamında daha başarılı bir şekilde faaliyetlerini yerine getirmektedir. İşletmenin finansal durumunun yanında şirket içi çalışanlar ve bilgi kullanıcıları için daha güvenilir bir ortamın sağlanması müşterilerine karşı sorumlulukları ve çevreye duyarlı bir şekilde faaliyetlerini yerine getiren işletmeler sürdürülebilirliğini arttırmaktadır. Uzun vadede tüketiciler açısından çevreye duyarlılık önemli olmasından dolayı işletmeler sürdürülebilirlik muhasebesi kapsamında işletme stratejilerini yöneterek müşteri memnuniyetini sağlamaktadırlar. Çevreye duyarlı işletmelerin sürdürülebilirlik muhasebesini de ele almasıyla balanced scorecard da işletme strateji ve hedefleri doğrultusunda yeni bir boyut eklenmesi hedeflere ulaşmada yararlı olacaktır. Bu doğrultuda balanced scorecard boyutlarındaki başarı faktörleri işletmenin misyon ve vizyonuna göre belirlenip birbirleriyle uyumlu bir şekilde yürütülmesinde işletme güven ortamını sağlayarak daha başarılı olacak ve doğabilecek risklere karşı önlem alabilecektir.

Uygulama yapılacak işletmenin misyon, vizyon ve stratejileri ele alındığında çevreye duyarlı olması ve faaliyetlerini bu doğrultuda yürütmesi bakımından sürdürülebilirlik muhasebesinin de ele alınmasıyla balanced scorecardın dört boyutu olan finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreçler boyutu ve öğrenme ve gelişme boyutuna ek olarak çevre boyutunun eklenmesi kritik başarı faktörlerinin daha doğru şekilde belirlenip analiz edilmesinde ve doğru sonuçların saptanmasında yararlı

olacaktır. Böylece işletme hedeflerini gerçekleştirmek için hangi noktalara da daha çok dikkat etmesi gerektiğini ve ileride oluşabilecek risklere karşı ne gibi önlemler alması gerektiğini daha ayrıntılı bir biçimde ele alacaktır.

Balanced scorecardın tüm boyutlarının uyumlu ve dengeli bir şekilde yürütülmesi durumunda işletme finansal durumuna katkı sağlayacak ve işletme çalışanları ve bilgi kullanıcıları açısından da güven ortamını güçlendirecektir. Boyutların birbiriyle uyumunun sağlanmasından önce boyutlarda yer alan kritik başarı faktörlerinin doğru bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Bunun içinde işletme strateji ve faaliyetleri en doğru şekilde analiz edilerek başarı faktörlerini oluşturulmalıdır. Başarı faktörleri belirlendikten sonra hedeflere ulaşmak için performansı arttırmak için faaliyetlerin planlanması ve en doğru şekilde yürütülmelidir. İşletme çalışanları da en alt seviyeden en üst seviyeye kadar sisteme katkı sağlayacak şekilde bilinçli bir şekilde faaliyetleri yerine getirmesi gerekmektedir.

3.2.4.1.Misyon ve vizyon tanımlaması

X firması müşterinin değişen ihtiyaçlarının farkında olarak esnek yapısıyla ve yaratıcı üretim anlayışıyla iş performanslarını arttırırken maliyetlerini en aza indirerek zamanı en doğru şekilde yürütmeyi planlama doğrultusunda vizyonu şöyledir;

Vizyon, insan sağlığı çevreye duyarlı sürdürülebilir üretim anlayışına sahip olmak.

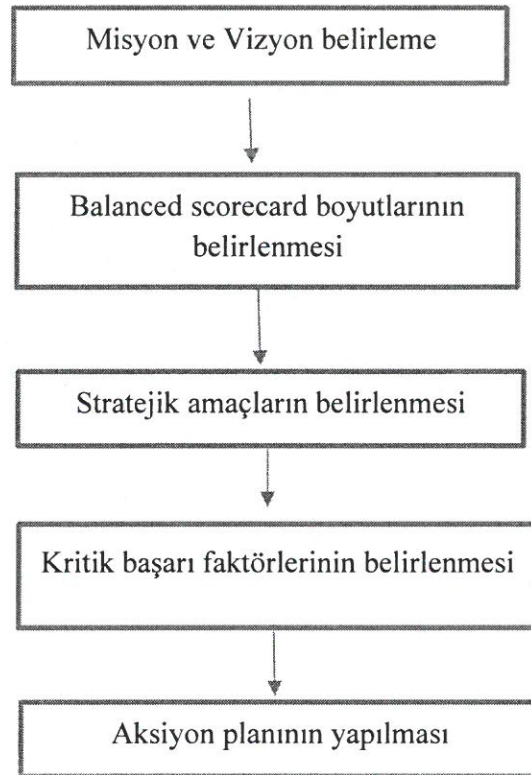
Misyon, trafo kazanları üretiminde uluslararası standartlarda ve kalitede çevreye saygılı ve iş sağlığı ve güvenliğini hassasiyetle gözeterek üretim yapan lider kuruluş olmaktır.

İşletmelerin diğer işletmelerden farklı olarak çevreye karşı olan duyarlılığa fazla önem vermesi, sürdürülebilirlik muhasebesi kapsamında değerlendirilmesi ve kayıt altına alınması gerektiğini ortaya koymaktadır. İşletmelerin çevreye karşı olan duyarlılığında katlanılan maliyetler ve yapılacak olan yatırımlar sürdürülebilirlik muhasebesinde ele alınmaktadır.

X işletmesinde sürdürülebilirliği kurumsal değer olarak ele alındığından balanced scorecard oluşturulurken sürdürülebilirliğinde performans ölçümüne dahil edilmesi için çevresel faaliyetleri ele alarak yeni bir boyut eklenmesi gerekmektedir.

3.2.4.2.Yol Haritası ve Strateji Haritasının Oluşturulması

Şekil 9: Balanced Scorecard Yol Haritası



İşletme misyon, vizyon ve stratejileri doğrultusunda balanced scorecardın akademik yazından da yararlanılarak dört boyutun yanında bir tane daha boyut eklenmesi doğru olacaktır. Böylece boyutlar; finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreçler boyutu, öğrenme ve gelişme boyutu ve son olarak çevresel boyuttan oluşmaktadır.

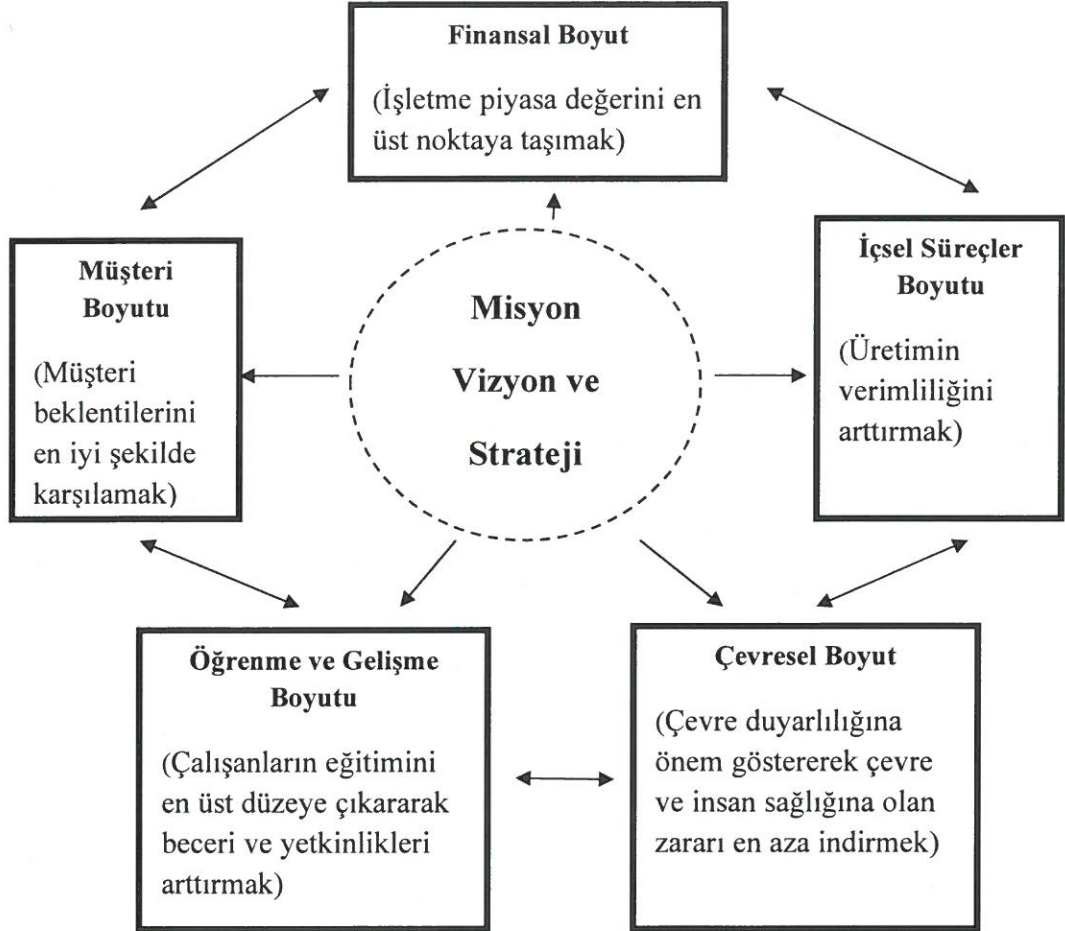
Tablo 3: İşletme Stratejik amaçlar

Boyutlar	Stratejik amaçlar
Finansal boyut	İşletme piyasa değerini en üst noktaya taşımak
Müşteri boyutu	Müşteri beklentilerini en iyi şekilde karşılamak
İçsel süreçler boyutu	Üretimin verimliliğini arttırmak
Öğrenme ve gelişme boyutu	Çalışanların eğitimini en üst düzeye çıkararak beceri ve yetkinlikleri arttırmak
Çevresel boyut	Çevre duyarlılığına önem göstererek çevre ve insan sağlığına olan zararı en aza indirmek

Balanced scorecard kapsamında işletmenin faaliyetleri doğrultusunda boyutlardaki stratejik amaçları tabloda gösterildiği gibidir. Finansal boyutta işletmenin piyasa değeri arttırarak gelecek kaygısını önlemek amaçlanmaktadır. İşletme karlılığını arttırmak için maliyetleri azaltarak ürün kalitesini en üst noktaya taşımak için analizlerini yaparak hedeflerine ulaşmada gerekli olan adımları atmalıdır. Müşteri boyutunda müşteri taleplerini en iyi şekilde belirleyerek müşteri sadakatini de göz önünde tutarak faaliyetlerini yürütmektedir. İçsel süreçler boyutunda işletmenin üretmiş olduğu malların kalitesini ve verimliliğini arttırmak ve işletme içerisindeki organizasyon yapısının performansını arttırmak amaçlanmaktadır. Böylece faaliyetlerin verimliliğini arttırarak mal çıktısı kalitesi ve verimliliği açısından en iyi düzeye ulaşacaktır. Öğrenme ve gelişme boyutundaki stratejik amaç iş görenlerin yetenek ve becerilerini ortaya çıkarmak için gerekli eğitimleri sağlamaktır. Çevresel boyutta ise firmanın üretimi sırasında insana ve çevreye karşı oluşabilecek zararı

önlemek için tedbirler almak ve çevre duyarlılığını geliştirmek için çalışmalar yapmak stratejik amacını oluşturmaktadır.

Şekil 10: İşletme Balanced Scorecard Strateji Haritası



Günümüzde işletmeler rekabet ettiği Pazar koşullarına ve ürettiği mal veya hizmete göre stratejilerini oluşturmaktadır. İşletme stratejileri kendi kurum kültürüne ve organizasyon yapısına göre farklılık göstermektedir.

Çalışmada X sanayi işletmesindeki misyon ve vizyona göre kendi stratejik amaçlarını belirlemiştir. İşletme devamlılığını verimli bir şekilde devam ettirmek isteyen X sanayi işletmesinde balanced scorecard uygulama modeliyle birlikte beş boyutlu olarak ele alınmıştır. Bu boyutlardaki stratejik amaçlar şekilde gösterildiği gibi belirtilmiştir.

Uygulamanın finansal boyutunda işletme piyasa değerini en üst noktaya taşımak amaçlanmıştır. Böylece işletme tüketici gözünde prestijini koruyarak kendi yapısına katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Müşteri boyutunda müşteri beklentilerini en iyi şekilde karşılayarak müşteri sadakatini sağlamayı amaçlamaktadır. Müşteri memnuniyeti işletme finansal durumuna da olumlu katkı sağlamaktadır. Balanced scorecardın içsel süreçler boyutunda ise stratejik amaç olarak üretimin verimliliğini arttırmak benimsenmiştir. Böylece ürünün kalitesinin verimliliği en üst düzeyde olması müşteri memnuniyetine dolayısıyla işletme finansal durumuna katkı sağlayacaktır. Öğrenme ve gelişme boyutunda işletme çalışanlarının ve işletme organizasyonuna katkı sağlayan bilgi kullanıcılarının yeteneklerini ortaya çıkararak yetkinliklerini arttırmayı amaçlayan X sanayi işletmesi çalışanların motivasyonuna da önem vermektedir. Böylece istekli, azimli ve yaptığı işi en iyi şekilde yapan işletme çalışanlarının olması ortaya çıkan ürün veya hizmetin verimliliğini ve etkinliğini de arttıracaktır. Son olarak işletmenin stratejileri doğrultusunda balanced scorecard geleneksel boyutlarının yanında çevresel boyut eklenmiştir. Çevresel boyutta işletme stratejisi ürettiği ürünle çevreye ve dolaylı olarak insan sağlığına verdiği zararı en aza indirmeyi amaçlamaktadır. X sanayi işletmesinin ISO 14001:2015 de aldığı Çevre Yönetim Sistemi sertifikasıyla birlikte işletme organizasyonu içerisinde gerekli olan önlemleri almıştır. Çevreye ve insana karşı olan duyarlılığıyla çevreye verdiği zararı en aza indirgeyerek çevre performansında iyileştirme stratejilerine önem vermiştir. Günümüzde tüketicilerin kendi beklentilerinin karşılanmasının yanında çevreye verdiği önemle birlikte işletmelerin çevreye karşı olan duyarlılıkları artmıştır. Bu noktada işletmelerin çevreye verdikleri zararı en aza indirmesiyle müşteri memnuniyetine de katkı sağlayacaklardır.

İşletme stratejik amaçların farklı boyutlarda ele alınmasıyla birlikte hepsi bir bütün olarak birbirleriyle ilişkilidir. Birbirleriyle ilişkili olan stratejik amaçlar aralarındaki bağlantıyı en iyi şekilde koruyarak birbirlerine katkı sağlamaktadır. Dolayısıyla birbirleriyle iletişimi güçlü olan işletme stratejik amaçları etkili ve verimli bir şekilde yürütüldüğünde işletme sürdürülebilirliğine katkı sağlayacaktır.

3.2.4.3.Balanced Scorecard Boyutlarının Belirlenmesi

Balanced scorecard uygulamasında her işletmenin kendi stratejik yapısı, misyon ve vizyonuna göre boyutlar oluşturulmakta ve boyutlar içerisinde yer alan kritik başarı faktörleri belirlenmektedir. Bu bölümde uygulama yapılan işletmedeki boyutlar işletmeden alınan veriler doğrultusunda oluşturulmuştur.

3.2.4.3.1. Finansal Boyut

Uygulamada balanced scorecard modelinde yer alan diğer boyutların etkisini gösterdiği bir boyuttur. Genel olarak işletme ekonomik durumunu ve piyasadaki potansiyelini belirlemeye yöneliktir. Diğer boyutlarla olan neden sonuç ilişkisiyle bu boyutun gelişmesine yardımcı olmaktadır.

İşletme finansal boyuttaki hedeflerini varlıkların kullanımını arttıracak şekilde maksimum karı elde etmek için oluşturmaktadır. Maliyetlerini en aza indirerek en yüksek kalitede ürünü elde ederek verimliliğine katkı sağlayacaktır.

Tablo 4: Finansal Boyut Verileri

Finansal Boyut	2018	2019
Gerçekleşen ciro	Kazanç:47385168 İthalat:38610179	Kazanç: 42404164 İthalat: 29750160
Net gelir	42751443	40506041
Alacak tutarı	37358498	40675351
Tedarikçilere yapılan harcamalar	66638	81489
Mamül stok devir hızı	$41745577/((7912992+25112525)/2)=2,53$	$39500041/((16858842+28345088)/2)=1,75$

Tabloda yer aldığı üzere finansal boyutta yer alan ölçütler gerçekleşen ciro, mamül stok devir hızı, alacak tutarı, tedarikçilere yapılan harcamalar ve net gelirdir.

X sanayi işletmesinin kasasına giren paraya baktığımızda tabloda belirtildiği gibi 2018 yılı 2019 yılına göre daha fazladır bunun sebepleri çok çeşitli olarak karşımıza çıkabilir. Yıpranma payları ve vergi gibi kalemlerin gerçekleşen cirodan çıkarıldıktan sonra ise işletme 2018 yılında 42.751.443 net gelir elde etmiştir, 2019 yılında ise net geliri 40.506.041 olarak karşımıza çıkmaktadır. 2018 yılına göre 2019 yılında X sanayi işletmesinin vergi ve amortisman gibi masraf kalemleri oranı fazladır. Bu noktada işletme balanced scorecard uygulamasında bu faktörleri göz önüne alarak masraflarını azaltma yoluna gidebilir.

X sanayi işletmesi yapmış olduğu satışlardan alacak tutarı 2019 yılında 2018 yılına göre daha fazla olarak karşımıza çıkmaktadır. 2019 yılı net gelir ile alacak tutarı birbirlerine yakın hesapsal veriler vermektedir. Tedarikçilere yapılan harcamalara bakıldığında ise 2019 yılında 2018 yılına kıyasla daha fazladır. Tedarikçilere yapılan harcamalar yapılan satış miktarıyla ilgili olarak aynı oranlarda artış gösterebilmektedir. Bu bakımdan yapılan satışlarla kıyaslama yapılması gerekmektedir. 2019 yılında net gelirin de fazla olmasıyla birlikte tedarikçilere yapılan harcamalar da fazla olmaktadır.

Mamül stok devir hızı ise stokların ne derece hızlı bir şekilde satışa dönüştüğünü ifade etmektedir. Devir hızı yükseldikçe kısa bir sürede satışa dönüştüğünü ifade etmektedir. Bu değer bir den büyük olması beklenir. X sanayi işletmesinde 2018 ve 2019 yılları arasında mamül stok devir hızını karşılaştırdığımızda iki değerden bir den büyüktür. 2018 yılında satış talebi olduğunda 2019 yılına göre stokların dönüşme oranı daha yüksek olarak karşımıza çıkmaktadır.

Finansal boyutta işletme stratejilerine göre belirlenen kritik başarı faktörleri ve X sanayi işletmesinin 2018 ve 2019 verileri ele alınmıştır. Balanced scorecard uygulaması yapılması durumunda ele alınan verilerle birlikte işletme hedeflerini oluşturacak ve iyileştirme yapacağı faaliyetleri daha verimli bir şekilde ele alabilecektir.

3.2.4.3.2. Müşteri Boyutu

Müşterilere karşı duyulan saygının ve beklentilerin gerçekleşmesine yönelik faaliyetler bu boyutta yer almaktadır. Müşteriyle olan ilişkinin güvenilir şekilde yürütülmesi ve memnuniyetin sağlanması için firmalar tarafından hedefler belirlenmektedir. İşletmeler bir sonraki sene için müşteri memnuniyet oranlarını arttırarak işletme finansal durumuna ve dolaylı olarak işletme geleceğine katkı sağlayacaktır.

Tablo 5 : Müşteri Boyutu Verileri

Müşteri Boyutu	2018	2019
Aktif müşteri sayısı	19	22
Müşteri şikayetleri sayısı	750	625
Müşteri memnuniyeti oranı	%65	%70

X sanayi işletmesinde 2019 yılında 2018 yılına göre aktif müşteri sayısında artış olmaktadır. Aktif müşteri sayısının yıllara göre artış göstermesi işletme stratejilerinin doğru yönetilmesine ve faaliyetlerini başarılı bir şekilde yerine getirdiğinin bir işaretidir.

Müşteri şikayetleri sayısına baktığımızda ise 2018 yılında karşılaşılan müşteri şikayetlerinde iyileştirmeler yapılmış ve 2019 yılında şikayetlerde azalma olmuştur. Ayrıca 2019 yılında aktif müşteri sayısının artmasının yanında müşteri memnuniyet oranlarında da artış gözlenmektedir. X sanayi işletmesinin müşteriye verdiği değer ile yürüttüğü stratejiler olumlu yanıt almış ve müşteri memnuniyeti oranlarında artış olmuştur.

2018 ve 2019 yılı karşılaştırıldığında müşteri sadakati ve müşteri memnuniyetinde artış gözlenmektedir. Balanced scorecard uygulaması yapılması durumunda ise müşteri memnuniyeti artışı için çözüm önerilerine başvurulabilir ve müşteri beklentileri en verimli şekilde karşılanarak şikayet sayısı da azaltılabilir. Müşteri memnuniyetinin sağlanması durumunda işletme finansal durumuna da olumlu katkı sağlayacaktır.

3.2.4.3.3. İçsel Süreçler Boyutu

Balanced scorecard uygulamasının bu boyutunda müşteri ihtiyaç ve beklentileri doğrultusunda bunları karşılayabilmek için işletme organizasyon yapısının ve departmanlar tarafından yürütülen iş süreçlerinin en iyi şekilde yürütülmesi için tedbirlerin alınmasıdır.

Tablo 6: İçsel Süreçler Boyutu Verileri

İçsel Süreçler Boyutu	2018	2019
Verimlilik	%75	%80
Hatalı üretim oranı	%18	%12
Üretim süresi	35 gün	32 gün
İş kazası sayısı	130	120

İşletme organizasyonu içerisinde hem faaliyetlerin yürütülme sürecine önem veren hem de çalışanların sağlığına ve güvenliğine önem veren işletme stratejik amaçları doğrultusunda kritik başarı faktörleri belirlenmiş ve verileri tablo da gösterilmiştir.

X sanayi işletmesi üretiminde 2019 yılında 2018 yılına göre verimliliğini arttırmaktadır. Ürünün üretim sürecinde ki aşamalara daha çok dikkat ederek hatalı üretim oranını 2019 yılında düşürmüş ve böylece hatalı ürün üretmeyerek de verimliliğine katkı sağlamıştır. 2018 yılına kıyasla 2019 yılında ürettiği ürünün ortalama süresini 3 gün azaltarak zamanı daha kaliteli bir şekilde yürütmektedir. Böylece 3 günde doğan kayıpları da azaltarak maliyetlerini azaltmıştır. Üretim sürecinde herhangi bir sebepten doğacak iş kazaları sayısı da 2018 yılına göre 2019 da azalmıştır. İş sağlığı ve işçi güvenliğine önem vermesinin olumlu sonuçlarını rakamlara yansımış şekilde almaktadır.

İşletme de balanced scorecard uygulanması durumunda 2018 ve 2019 verileri karşılaştırılarak işletme departmanları ve faaliyetlerin yürütüldüğü süreçteki

eksikliklerin ve fazlalıkların hangi aşamalarda ortaya çıktığı sonucuna varılarak hedeflerin belirlenmesi ve gerçekleştirilmesi durumunda verilerin yardımıyla sonuçlara varılması kolaylaşacak ve işletme iyileştirme sürecinde katkı sağlayacaktır.

3.2.4.3.4. Öğrenme ve Gelişme Boyutu

Müşteri memnuniyetinin sağlanması için çalışanlar ve işletme yönetiminin ne gibi gelişmeler sağlaması gerektiğini ortaya koymaktadır. Çalışan yetkinliklerini arttırarak işletme organizasyonuna katkı sağlamak ve dolaylı olarak finansal durumuna fayda sağlayacaktır.

Tablo 7: Öğrenme ve Gelişme Boyutu Verileri

Öğrenme ve Gelişme Boyutu	2018	2019
Çalışan eğitime harcanan maliyet	150000	198216
İş başvuruları sayısı	1012	1363
Yeni alınan işçi sayısı	76	87
İşten ayrılan çalışan sayısı	109	117
Çalışanlara verilen yardım ve ikramiyeler	3623089	4579588

Öğrenme ve gelişme boyutunda işletme stratejileri doğrultusunda kritik başarı faktörleri belirlenmiştir. Tabloda da gösterildiği gibi çalışan eğitime harcanan maliyet, iş başvuruları sayısı, yeni alınan işçi sayısı, işten ayrılan çalışan sayısı ve çalışanlara verilen yardım ve ikramiyeler 2018 ve 2019 yılları verileri gösterilmiştir.

İşletme hem ülke geneleninde istihdama katkı sağlayarak üretimde yer alan çalışanların eğitime, yetkinliklerine önem vererek çalışanlarına karşı sosyal sorumluluklarını da yerine getirmeye çalışmaktadır.

X sanayi işletmesinde 2019 yılında 2018 yılına kıyasla çalışan eğitime daha fazla harcama yapılmıştır. Bu fark çalışan sayısının artmasından veya çalışan başına

harcamaların artmasından kaynaklı olabilir. Gün geçtikçe işsizlik oranlarının artmasıyla 2019 yılında iş başvuruları sayısı 2018 yılına göre artış göstermektedir. Ancak iş başvuruların sayısı ile işe alınan çalışan sayısını oranladığımızda 2018 yılı oranı daha yüksektir. Bu işletmenin uyguladığı stratejiye veya üretim sürecinde ki faaliyetlerin yürütülme şekline göre değişiklik gösterebilir. Yani işletme çalışan başına iş hacmini arttırarak çalışan sayısında azaltmaya gitmiş olabilir veya iş başvurusunda bulunan bireylerin yetkinlikleri yetersiz kalmış olabilir. 2019 yılında 2018 yılına göre farklı sebeplerden dolayı işten ayrılan sayısı daha fazla olarak gözlemlenmektedir.

X sanayi işletmesinde çalışanlara karşı sosyal sorumluluklara önem vermesiyle birlikte 2019 yılında 2018 yılına kıyasla sosyal yardımlara harcanan maliyetler daha fazla olarak karşımıza çıkmaktadır. Böylece işletme çalışanlarının motivasyonunu arttırmayı hedeflerken işletme faaliyetlerinin yürütüldüğü sürece katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

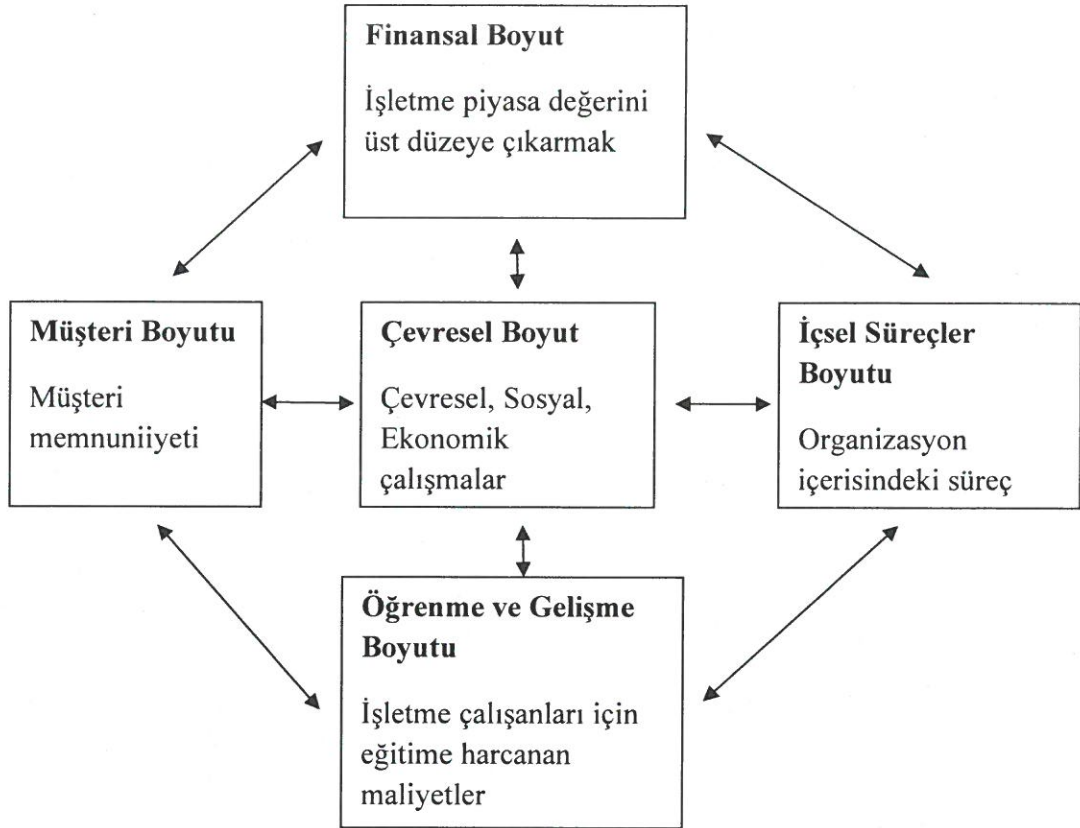
3.2.4.3.5. Çevresel Boyut

Balanced scorecard modelinin bir avantajı ise esnekliğidir. İşletenin strateji, hedef ve ihtiyaçlarına göre dört boyutun eksiltilebileceği gibi yeni boyutlarda eklenebilmektedir. İşletmelerin çevresel sorumluluğu temel şirket değeri olarak ele almaları, stratejileri içerisinde çevresel konuların yer aldığı işletmeler balanced scorecardın geleneksel boyutlarına çevresel boyutu da ekleyebilmektedirler (Kurien ve Qureshi, 2012).

Balanced scorecard modeli 2000'li yılların başlarında çevresel performans ölçütlerinin de ele alındığı şekilde genişletilmiştir. Dört boyuta ek olarak çevre boyutu ve ölçütleri de eklenmiştir (Epstein ve Wisner, 2001).

İşletme misyon, vizyon ve stratejileri doğrultusunda uygulama yaptığımız işletmede çevresel konulara önem vermesi ve finansal durumunda çevresel konulara ayrı bir bütçe ayırması sürdürülebilirlik muhasebe ölçütlerini de ele alarak çevre boyutunun eklenmesi ve çevre boyutundaki ölçütlerin ele alınmasıyla birlikte performans sonuçlarını daha doğru bir şekilde incelenmektedir.

Şekil 11: Balanced Scorecard Boyutları Arasındaki İlişki



Kaynak: Shaw ve Grant 2010: 335

Balanced scorecard uygulamasında yeni bir boyut eklemek için sürdürülebilir muhasebesinin de ele alınmasıyla işletmenin çevresel ve sosyal boyuta ne derecede önem vermesinin ve organizasyon stratejisinde ne şekilde yer aldığı önem taşımaktadır. Her işletme sürdürülebilirliği farklı biçimlerde tanımlamaktadır. Bu bakımdan işletmenin hedefleri ve hedeflere ulaşmadaki izlediği yol boyut eklenmesinde yardımcı olacaktır. Kaplan ve Norton'un literatürde belirttiği gibi işletme misyon, vizyon ve stratejilerine göre yeni bir boyut eklenebilmektedir.

Yapılan çalışmada sürdürülebilirliğin önemli bir kurumsal değer olarak ele alınmasıyla çevre ve sosyal sorumluluklara verdiği önemle birlikte çevresel boyut eklenmiştir. Bu boyutta işletme diğer boyutları da destekleyerek sosyal ve çevresel performansın ölçütlerini ele alarak işletme sorumluluğunun önemine hizmet edecektir. Ayrıca işletmedeki kaynakların bir kısmını çevreye ayırmasıyla bu ilişkiyi vurgulamaktadır.

Tablo 8: Çevresel Boyut Verileri

Çevresel Boyut	2018	2019
Geri dönüşüme ayrılan bütçe	35000	40000
Çevre koruma yatırımlarına ayrılan bütçe	6000	7000
Atık maliyetleri	33560	31337
Enerji tüketimi	684070	1104839
Su tüketimi	57710	66169

Tabloda da gösterildiği üzere çevresel boyutta geri dönüşüme ayrılan bütçe, çevre koruma yatırımlarına ayrılan bütçe, atık maliyetleri, enerji tüketimi, su tüketimi başarı kriterleri ele alınarak 2018 ve 2019 verileri karşılaştırılmıştır.

X sanayi işletmesinde ortalama olarak 2018 yılında 35000 bütçe ayrılırken 2019 yılında bu bütçe 40000'e çıkmıştır. İşletme ürünün üretilme sürecinde ortaya çıkacak atıkları değerlendirmek istemiş ve çevreye verdiği zararı azaltma eğilimine gitmiştir. Çevreye karşı olan duyarlılığı ile 2018 yılında 6000 bütçe ayırmış ve 2019 yılında bu bütçeyi arttırarak 7000'e çıkarmıştır. Üretim sürecindeki faaliyetlerine de iyileştirme getirerek 2019 yılında atık maliyetlerini azaltmayı başaran işletme bu oranları göz önüne alarak balanced scorecard uygulaması sürecinde atık maliyetlerini daha da azaltmayı başarabilir. Böylece çevreye karşı oluşturabilecek riskleri de azaltabilir.

İşletme de faaliyetlerin yürütülmesi sürecinde harcanan elektrik ve su tüketimlerine de önem verilmiştir. Enerji ve su tüketimine dikkat edilmesine rağmen maliyetlerin fazla olması faturalara yansımıştır.

X sanayi işletmesi stratejileri doğrultusunda çevreye verdiği önemle birlikte balanced scorecard uygulaması yapılması durumunda tabloda belirtilen başarı faktörlerin geleneksel boyutların dışında çevresel boyutun eklenmesi ve bu boyutta ele alınıp analiz edilmesi işletme hedeflerine ulaşmada daha ayrıntılı sonuçlar vererek hızlı sonuçlar almasında katkı sağlayacaktır.

3.2.4.4.Kritik başarı faktörlerinin belirlenmesi

Tablo 9: İşletme Kritik Başarı Faktörleri

Boyutlar	Kritik başarı faktörleri
Finansal boyut	Gerçekleşen ciro Mamül stok devir hızı Alacak tutarı Tedarikçilere yapılan harcamalar Net gelir
Müşteri boyutu	Müşteri şikayetleri sayısı Aktif müşteri sayısı Müşteri memnuniyeti oranı
İçsel süreçler boyutu	Verimlilik Hatalı üretim oranı Üretim süresi
Öğrenme ve gelişme boyutu	Çalışan eğitime harcanan maliyet İş başvuruları sayısı İşten ayrılan çalışan sayısı
Çevresel boyut	Geri dönüşüme ayrılan bütçe Atık maliyetleri Enerji tüketimi Su tüketimi Çevre koruma yatırımlarına ayrılan bütçe

Balanced scorecard uygulamasının bu aşamasında ise boyutlar ve stratejik amaçlar doğrultusunda kritik başarı faktörleri belirlenmektedir. Tabloda da belirtildiği

gibi her boyut için en az üç kritik başarı faktörü belirlenmiştir. Finansal boyutta gerçekleşen ciro, mamül stok devir hızı, alacak tutarı, tedarikçilere yapılan harcamalar ve net gelir yer almaktadır. Müşteri boyutunda müşteri sadakatine önem vererek müşteri şikayetleri sayısı, aktif müşteri sayısı ve müşteri memnuniyeti oranı yer almaktadır. İçsel süreçler bağlamında üretilen malın verimliliği, hatalı üretim oranı ve üretim süresi yer almaktadır. Öğrenme ve gelişme boyutunda çalışan eğitimine harcanan maliyet, iş başvuruları sayısı ve işten ayrılan çalışan sayısı faktörleri yer alırken son olarak çevresel boyutta geri dönüşüme ayrılan bütçe, atık maliyetleri, enerji tüketimi, su tüketimi, çevre koruma yatırımlarına ayrılan bütçe verileri yer almaktadır.

Belirlenen başarı faktörleri kendi aralarında dengeli ve uyumlu bir biçimde yürütülmesi gerekmektedir. Boyutlardaki kritik başarı faktörlerinin biri diğer kritik başarı faktörlerini de etkileyerek boyutlar arasındaki etkileşimi sağlamaktadır. Boyutlar arasındaki etkileşim ise işletme stratejik amaçlarına katkı sağlayacak ve işletme misyon ve vizyonunu destekleyecektir.

3.2.4.5.Aksiyon planı oluşturma

Balanced scorecard uygulamasındaki boyutlar ve kritik başarı faktörleri belirlendikten sonra hedeflere ulaşmak için organizasyon içerisindeki eylem planı oluşturulması gerekmektedir. Tüm işletme çalışanları tarafından kritik başarı faktörleri bilinmeli ve hedeflere ulaşmak için uygulanacak faaliyetler açısından bilinçlendirme yapılması gerekmektedir. Böylece işletme iş görenleri tarafından benimsenen faaliyetler uyumlu bir şekilde yürütülmesi durumunda başarılı olacaktır.

3.3.SONUÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

İşletmelerin önceki performanslarına göre mevcut performansını ölçmede yardımcı olan balanced scorecard uygulaması farklı departmanlardan alınan verilerle yapılmaktadır. Tablo 10 da işletme 2018 ve 2019 verileri kritik başarı faktörleri çerçevesinde ele alınmaktadır.

Tablo 10: Balanced Scorecard Genel Şablon

	2018	2019
Finansal Boyut		
Gerçekleşen ciro	Kazanç:47385168 İthalat:38610179	Kazanç: 42404164 İthalat: 29750160
Net gelir	42751443	40506041
Alacak tutarı	37358498	40675351
Tedarikçilere yapılan harcamalar	66638	81489
Mamül stok devir hızı	$41745577/((7912992+25112525)/2)=2,53$	$39500041/((16858842+28345088)/2)=1,75$
Müşteri Boyutu		
Aktif müşteri sayısı	19	22
Müşteri şikayetleri sayısı	750	625
Müşteri memnuniyeti oranı	%65	%70
İşsel Süreçler Boyutu		
Verimlilik	%75	%80
Hatalı üretim oranı	%18	%12
Üretim süresi	35 gün	32 gün
İş kazası sayısı	130	120
Öğrenme ve Gelişme Boyutu		
Çalışan eğitime harcanan maliyet	150000	198216
İş başvuruları sayısı	1012	1363
Yeni alınan işçi sayısı	76	87
İşten ayrılan çalışan sayısı	109	117

Çalışanlara verilen yardım ve ikramiyeler	3623089	4579588
Çevresel Boyut		
Geri dönüşüme ayrılan bütçe	35000	40000
Çevre koruma yatırımlarına ayrılan bütçe	6000	7000
Atık maliyetleri	33560	31337
Enerji tüketimi	684070	1104839
Su tüketimi	57710	66169

Finansal boyutta işletme rekabet ortamında piyasa değerini artırma stratejisiyle birlikte performansını değerlendirerek eksik olduğu noktaları iyileştirme sürecine gitmeyi hedeflemektedir. Bu noktada kritik başarı faktörleri ele alınmaktadır. X sanayi işletmesinde gerçekleşen ciro ve net gelirin 2019 yılında 2018 yılına göre azalma göstermesi karlılığa olumsuz etki yapmaktadır. İşletme bu verilerdeki azalmanın hangi faktörlerden kaynaklandığını inceleyerek analiz yapması gerekmektedir. Alacak tutarı ve tedarikçilere yapılan harcamalarda ise 2019 yılında artış meydana gelmektedir. İşletme 2019 yılında tedarikçi ağını genişleterek müşterilerine ulaşmada avantaj sağlamaktadır.

Balanced scorecard müşteri boyutunda ise müşteri memnuniyetine odaklanan X sanayi işletmesi bu doğrultuda kritik başarı faktörlerini belirlenmektedir. 2018 yılına göre 2019 yılında aktif müşteri sayısında artış olmaktadır ve müşteri şikayetleri azalarak memnuniyet oranı artmaktadır. Bu noktada müşteri memnuniyeti stratejisiyle yürüttüğü faaliyetlerde başarılı olmaktadır ve bu başarı faaliyetlerini planlı ve doğru bir şekilde yürütmeye devam ettiği takdirde artacaktır.

İşsel süreçler boyutunda üretim verimliliğini arttırmayı amaçlayan X sanayi işletmesinde 2019 yılında üretim süresi kısalmakta, üretim sırasında herhangi bir aksilikten kaynaklı hatalı üretim oranında da azalma meydana gelmektedir. Faaliyetlerinden olumlu sonuç alarak 2018 yılına göre 2019 yılında verimliliğinde %5lik bir artış meydana gelmektedir. Ayrıca işletme çalışan sağlığı ve güvenliğine

verdiği önemi arttırarak gerekli önlemleri almakta, böylece iş kazaları sayısında yıllara göre azalma meydana gelmektedir. İçsel süreçler boyutundaki verimlilik kritik başarı faktörü ise üretim sürecinde olmasının yanında çalışanlardan da kaynaklı olabilmektedir. Verimliliğe etki eden birçok faktör olmasının yanında işletme organizasyon sürecinde birçok faktörü ele alarak inceleme ve analiz yapması gerekmektedir.

Öğrenme ve gelişme boyutu X sanayi işletmesinde çalışanların doğru eğitimlerle yetkinliklerini arttırma stratejisiyle birlikte kritik başarı faktörleri oluşturulmaktadır. 2019 yılında çalışan eğitiminde daha çok maliyete katlanılmakta, çalışanların motivasyonunu arttırmak amacıyla ikramiye ve yardım maliyetleri arttırılmaktadır. Ayrıca istihdama önem veren X sanayi işletmesine yapılan iş başvuruları sayısında artış olmakta ve işe alım kriterleri doğrultusunda istihdam sağlanmaktadır.

X sanayi işletmesinde sürdürülebilirlik muhasebesinin de ele alınmasıyla işletme misyon, vizyon ve stratejileri çerçevesinde balanced scorecard geleneksel boyutlarına çevresel boyut eklenmektedir. Çevresel boyutta işletme çevreye karşı olan duyarlılığını işletme faaliyetlerine yansıtarak en az zararla çevreye karşı olan sorumluluğunu yerine getirmektedir. İşletme üretim sürecinde oluşan atıkların geri dönüşümü için ayrıca bütçe ayırmış böylece atıkları değerlendirme yoluna gitmektedir. Bunun yanında çevre koruma yatırımlarına her yıl belirli bir bütçe ayrılmaktadır. İşletme faaliyetleri yürütülürken harcanan su ve enerji tüketiminde de hassasiyet gösterilmesi amaçlanmaktadır.

X sanayi işletmesinden alınan veriler ışığında değerlendirmeler yukarıda yapılmıştır. Performans ölçümünde balanced scorecard modelini uygularken geçmiş verilerle kıyaslama yapıldığından işletme eksikliklerini ve üstünlüklerini detaylı bir şekilde analiz edip iyileştirme sürecine gitmesi durumunda başarısını arttıracaktır.

SONUÇ

Sanayi devrimiyle birlikte kapitalist sistemin hayatımıza hızla girmesiyle üretim anlayışında değişiklikler meydana gelmiştir. Böylece tüketim çağı, yaşanan teknolojik gelişmelerle birlikte bugünkü halini almıştır.

Üretim sisteminin değişmesiyle tüketicilerin ihtiyaç ve beklentilerinde değişiklikler meydana gelmiş böylece işletmeler yeni arayışlar içerisine girmişlerdir. Tüketim çağının hızla ilerlemesiyle doğal kaynaklar bilinçsizce kullanılırken çevreye karşı olan duyarlılık göz ardı edilmiştir. Üretim de kullanılan insan gücü ise sosyal haklara önem verilmeden harcanmıştır.

Üretim esnasında kullanılan emek ve sermayenin yanında doğal kaynakların bilinçsiz bir şekilde kullanılması ve ileride doğabilecek sorunların göz ardı edilmesi işletmelerin çevreye ve insana karşı verdikleri zararı arttırmıştır. Bütün bu sorunlar ilk olarak 1972 yılında Stockholm’de Birleşmiş Milletler İnsan Çevresi Sempozyumu’nda dile getirilmiştir. 1987 yılında ise Brundtland Raporu’nda sürdürülebilir kalkınma açıklanmış ve işletmeler tarafından önem vermeye başlanmıştır.

Küreselleşen ekonomik sistemle birlikte devletlerin belirli düzenlemeler getirmesi işletmelerdeki kurumsal sürdürülebilirlik kavramının entegre edilmesinde rol oynamıştır. Kurumsal sürdürülebilirlikle birlikte gelecek nesillerin beklenti ve ihtiyaçlarını dikkate alarak çevreye verilen zarar minimize edilmeye çalışılmıştır.

Kurumsal sürdürülebilirliği doğru bir şekilde yürüten işletmeler üretim esnasında ortaya çıkan atıkları geri dönüşüme kazandırarak maliyetlerini azaltmış ve tüketiciye güven sunmasıyla marka değerini arttırmıştır. İşletmelerin kurumsal sürdürülebilirlik faaliyetlerinden avantaj sağlamasıyla yapılan yatırımların sonuçlarını analiz edebilmek ve raporlamak için sürdürülebilirlik muhasebesine ihtiyaç duyulmuştur.

Ekonomik, sosyal ve çevresel boyutta ele alınan işletme faaliyetleri sürdürülebilirlik muhasebesi kapsamında kayıt altına alınmaktadır. Böylece işletme iç ve dış bilgi kullanıcıları açısından kayıt altına alınan raporlar işletme karar verme sürecinde fayda sağlayacaktır.

İşletmelerin değişen müşteri ihtiyaç ve beklentilerini karşılamak için yeni arayışlar içine girmesi finansal göstergelerin yanında finansal olmayan göstergelerinde birlikte ele alınması gerektiğini ortaya çıkarmıştır. Bu noktada işletmeler gelecekteki hedeflerine emin adımlarla ulaşmak amacıyla performanslarını ölçerken çok boyutlu performans ölçüm yöntemi olan balanced scorecard kullanmaları doğru olacaktır.

Balanced scorecard işletmelerde finansal ve finansal olmayan göstergeleri bir bütün olarak ele alınmasıyla, işletmelerin stratejileri doğrultusunda hedeflerine ulaşmada yürütmesi gereken faaliyetleri çok boyutlu olarak değerlendirmede fayda sağlamaktadır.

Günümüzde değişen rekabet koşullarıyla birlikte işletmelerin çevreye ve insana karşı verdiği önemin artması yatırımlarını ve yürüttüğü faaliyetlerin şekillenmesinde büyük rol oynamaktadır. Bu çalışma kapsamında ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlardaki faaliyetlerin kayıt altına alındığı sürdürülebilirlik muhasebesi ve performans ölçme yöntemlerinden biri olan balanced scorecard arasındaki ilişkiye değinilerek Dünya ve Türkiye pazarında büyük bir öneme sahip Kocaeli sanayi işletmesinde balanced scorecard modeli uygulaması yapılarak sonuçları saptanmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde sürdürülebilirlik muhasebesi ele alınırken; sürdürülebilirlik muhasebesi tanımı, kavramları, faydaları, tarihsel gelişimi, oluşturma süreci ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu detaylı bir şekilde incelenmiştir. İkinci bölümde sırasıyla performans kavramı, performans yönetimi, performans değerlendirme, performans ölçme ve çalışmaya yararlı olacak bilgiler ışığında balanced scorecard ele alınmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise sürdürülebilirlik muhasebesi ve balanced scorecard arasındaki ilişkiye değinilerek X sanayi işletmesinde balanced scorecard modeli uygulanmıştır.

Uygulama bölümünde X sanayi işletmesi hakkında genel bilgiler verildikten sonra misyon, vizyon ve stratejileri belirlenerek kayıt altına alınmıştır. İşletmenin misyon, vizyon ve stratejileri arasındaki ilişkiden faydalanılarak balanced scorecard yol haritası ve strateji haritası oluşturulmuştur. Daha sonra balanced scorecard boyutları ve kritik başarı faktörleri belirlenmiştir. Balanced scorecard aksiyon planı oluşturulup işletme verileri 2018 ve 2019 yılı karşılaştırılması yapılarak sonuçlar saptanmıştır.

Bu çalışma kapsamında işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel faaliyetlerini kayıt altına alan sürdürülebilirlik muhasebesi ve işletmelerin performanslarını ölçmede finansal ve finansal olmayan verilerin birlikte ele alınıp incelendiği balanced scorecard arasında güçlü bir bağ olduğu ortaya konulmuştur. Balanced scorecard modelinde boyutların genişletilmesi literatürdeki bilgiler ışığında gerçekleştirilmiştir. X sanayi işletmesi müşteri ihtiyaç ve beklentilerine önem verilmesi ve çevreye verdiği önemle birlikte balanced scorecard geleneksel boyutların yanında boyut eklenmesi öngörülmüş ve işletme verileriyle birlikte analizi sağlanmıştır. Sürdürülebilirlik muhasebesinin de ele alınmasıyla balanced scorecard uygulamasında eklenen boyut, çevresel boyut olarak adlandırılmıştır. Yeni bir boyut eklenmesi durumunda diğer boyutlarla birlikte uyumu sağlanabilmesi açısından kritik başarı faktörleri işletme misyon ve vizyonu doğrultusunda oluşturulmuştur. Boyutlar ve boyutların içerisinde yer alan kritik başarı faktörleri belirlenirken işletme stratejik hedefleri de göz önüne alınarak işletme verileri doğrultusunda sonuçlar saptanmıştır. Kritik başarı faktörleri doğrultusunda işletmeden alınan verilerle birlikte yıllar baz alınarak karşılaştırmalar yapılmış ve elde edilen sonuçların yorumlanması yapılmıştır.

Tez çalışmasında X sanayi işletmesinde sürdürülebilirlik muhasebesi ve balanced scorecardın birlikte ele alınması, arasındaki ilişkinin ortaya koyulması daha önce literatürde böyle bir çalışmanın yer almamasından dolayı literatüre katkı sağlayacaktır. Ayrıca finansal faktörlerin yanında, müşteri ihtiyaç ve beklentilerini göz önüne alarak çevreye karşı duyarlı olan ve bunu işletme faaliyetlerine yansıtan işletmelerin performanslarını ölçerken finansal ve finansal olmayan verilerin ele alındığı balanced scorecard uygulaması sırasında ekstra bir boyutun eklenmesi ve kritik başarı faktörlerini eklenen boyutta ele alması ayrıntılı bilgi verilebilmesi açısından yararlı olacaktır. Balanced scorecard geleneksel boyutlarına çevresel boyutun eklenmesi ve çevresel boyut içerisinde ele alınan kritik başarı faktörleri ileride sanayi işletmelerinde yapılacak balanced scorecard uygulaması çalışmalarına da fayda sağlayacaktır. İşletmelerin misyon ve vizyonları doğrultusunda boyutlar ve boyutlar içerisindeki kritik başarı faktörleri genişletilerek işletme verileri daha ayrıntılı şekilde ele alınabilir. Boyutlar karşılaştırılırken baz alınan yıllar genişletilerek ve karşılaştırmada istatistiksel yöntemlerle incelenerek daha güvenilir sonuçlar elde

edilebilir. Bunun yanında başka sektörlerdeki işletmeler üzerinde yapılacak balanced scorecard uygulama çalışmalarına da bu tez çalışması yararlı olacaktır.

X sanayi işletmesinde 2018 ve 2019 verileri karşılaştırılarak balanced scorecard uygulanması durumunda bu verilerden yola çıkılarak hedeflere ulaşmada daha güvenilir sonuçlar elde edilecektir. Çevreye ve insana karşı olan duyarlılığıyla ve bunu işletme faaliyetlerine yansıtmada başarılı olan X sanayi işletmesi balanced scorecard modeli uygulamasında iyileştirme sürecinde eksik yönlerini farkına vararak faaliyetlerini yürütmesi durumunda başarıları artarak devam edecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akal, Zühal (2002). İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi: Çok Yönlü Performans Göstergeleri. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları.
- Barutçugil, İsmet (2002). Performans Yönetimi. İstanbul: Kariyer Yayıncılık
- Bilginoğlu, Fahir (1996). İşletmelerde Maliyet – Karın Planlanması ve Kontrolü. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme İktisadı Enstitüsü Yayınları.
- Coşkun, Ali (2007). Stratejik Performans Yönetimi Ve Performans Karnesi. İstanbul: Literatür Yayınları
- Çalık, Temel (2003). Performans Yönetimi. Ankara: Gündüz Eğitim ve Yayıncılık.
- Çınar, Orhan (2011). İşletme Bilimine Giriş. İstanbul: Lisans Yayıncılık.
- Gürsoy , Tuncer (1999). Yönetim ve Maliyet Muhasebesi. İstanbul: Beta Yayınları.
- Kalkandelen, Ayşe Hilal (1997). Örgütlerde Yeniden Yapılanma ve Norm Kadro. Ankara: Anı Yayınları.
- Kaplan, Robert S., David P. Norton (2014). Strateji Haritaları: Gayri Maddi Varlıkları Maddi Sonuçlara Dönüştürmek. İstanbul: Alfa Yayıncılık.
- Kaplan, Robert S., David P. Norton (2015). Balanced Scorecard: Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek (S. Egeli Çev.). İstanbul: Aura Kitapları.
- Kaplan, Robert S., David P. Norton (2007). Balanced Scorecard: Şirket stratejisini eyleme dönüştürmek. İstanbul: Sistem Yayıncılık ve Matbaa Sanayii Tic. A.Ş.
- Polat, Bilge Acar (2010) "Firma Performansını Etkileyen Faktörlerin Yapısal Eşitlik Modeli İle İncelenmesi". İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayını, İstanbul.
- Tanış, Veyiz Naci (2014). Genel Muhasebe İlkeler Ve Uygulamaları, Adana: Karahan Kitabevi.
- Tokaç, Ahmet (2006). Uygulamacı Gözüyle Yöneticiler için Muhasebe ve Finans. İstanbul: Tunca Kitabevi.
- Uyargil, Cavide (2013). İnsan Kaynakları Yönetimi. Beta Yayıncılık

Makaleler, Bildiriler, Diğer Basılı Kaynaklar

- Ağca, Veysel, Ender Tunçer (2006). "Çok Boyutlu Performans Değerleme Modelleri Ve Bir Balanced Scorecard Uygulaması". Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 8: 178.
- Ahn, H., Dickmeris, P. (2000). "Experiences With The Introduction of Balanced Scorecard", Working Report No:2000/01, Chair of Industrial and Environmental Management, University of Aachen, Aachen
- Akarçay, Çağatay (2014). "Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu". Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi.
- Akgün, Ali, Selçuk Kılıç (2015) "Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi". Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt 20: 22-39.

- Altınay, Ayşenur (2016). "Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik muhasebesi". Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.
- Armstrong, Mark (1996). Employee Reward, London: Institute of Personnel and Development (IPD) House.
- Bakhitar, Arfan, Bambang Purwanggono vd (2009). "Maintenance Function's Performance Evaluation Using Adapted Balanced Scorecard Model". World Academy of Science, Engineering and Technology.
- Barsky, Noah P. , Wayne G. Bremser (1999). "Performance measurement, budgeting and strategic implementation in the multinational enterprise". Managerial Finance, C 25: 15.
- Bayyurt, Nizmettin (2007). "İşletmelerde Performans Değerlendirmenin Önemi". Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi.
- Bento, Al - Bento, Regina - White, Lourdes F (2013), "Validating Cause-and-Effect Relationships in the Balanced Scorecard". Academy of Accounting and Financial Studies Journal.
- Bieker, T. (2005) Sustainability Management with the Balanced Scorecard. Corporate Sustainability: Munich
- Bigliardi, Barbara, Al Dormio (2010). "A Balanced Scorecard Approach for R&D: Evidence From A Case Study". Facilities
- Bititci, Umit S., Allan S. Carrie (1997), "Integrated Performance Measurement Systems: A Development Guide". International Journal of Operations & Production Management.
- Butler, Janet B., Sandra Cherie Henderson vd (2011). "Sustainability and The Balanced Scorecard: Integrating Green Measures Into Business Reporting". Management Accounting Quarterly.
- Dunn, LM, KB Walker (2006). "Improvement The Hospital Performance and Productivity with Balanced Scorecard". AHCMJ.
- Elitaş, Cemal, Veysel Ağca (2006). "Firmalarda Çok Boyutlu Performans Değerleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir Çerçeve". Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 8: 346.
- Epstein, M. J., P. S. Wisner (2001). Good Neighbors: Implementing Social and Environmental Strategies with the BSC. Boston, MA, Harvard Business School Publishing.
- Frank, Figge, Tobias Hahn, Stefan Schaltegger vd (2002). "The Sustainability Scorecard Linking Sustainability Management to Business Strategy". Business Strategy and the Environment.
- Fülöp, Gergo, Bettina Hodi Hernadi (2013). "Sustainability accounting: a Success Factor in Corporate Sustainability Strategy". New Challenges of Economic and Business Development.
- Gürbüz , Osman, Ergincan Yakup (2004). "Ekonomik Katma Değer (Economic Value Added) (EVA) ve Net Kar: MKB'deki Hisse Senedi Fiyatlarının Analizi (1995-2000)". Cilt 6: 33..

- Gürsel, Petek, Çağla Meral (2012). "Türkiye'de Çimento Üretiminin Karşılaştırmalı Yaşam Döngüsü Analizi". Proje ve Yapım Yönetimi Kongresi, İzmir İleri Teknoloji Enstitüsü.
- Hacıoğlu, Güngör (2012). "Pazarlama Performans Ölçütleri: Bir Literatür Taraması". Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 19: 60, 61, 62, 70.
- Helvacı, Mehmet Akif (2002). "Performans Yönetimi Sürecinde Performans Değerlendirmenin Önemi". Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi, Cilt 35: 156157.
- Imoniana, Joshua Onome, Renato Ribeiro Soares vd (2018). "A review of sustainability accounting for emission reduction credit and compliance with emission rules in Brazil: a discourse analysis". Journal of cleaner production.
- Inamdar, S. Noorein vd (2000). "The Balanced Scorecard: a strategic management system for multi-sector collaboration and strategy implementation". Quality Management in Health Care, C 8: 21-39.
- İşığışok, Erkan (2008). "Performans Ölçümü, Yönetimi ve İstatistiksel Ölçümü". İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi.
- Kaba, Mehmet (2009). İşletmelerde Performans Ölçme ve Değerlendirme Aracı Olarak Dengeli Sonuç Kartı (Balanced Scorecard), Yüksek Lisans Tezi, T.C. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Kahramanmaraş.
- Kaplan, Robert S., David P. Norton (1996). "Linking the Balanced Scorecard to Strategy". California Management Review.
- Kaplan, Robert S., David P. Norton (1996) "The balanced scorecard: Translating strategy into action". Harvard Business School Press
- Kaplan, Robert S., David P. Norton (2000). "Having Trouble with Your Strategy? Then Map It". Harvard Business Review.
- Kaplan, Robert S., David P. Norton (2004). "Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets". Harvard Business Review.
- Kaplan, Robert S., David P. Norton (2004). "Plotting Success with 'Strategy Maps' ". Optimize.
- Kayalı, Vildan (2012). Yetkinlik Bazlı Performans Değerlendirme ve Bir Örnek Olay Çalışması. Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Yönetimi Bilim Dalı, İstanbul.
- Kaygusuz, Sait Yükel (2005). "Yönetim muhasebesinin performans yönetimi fonksiyonunda geldiği son nokta: Balanced Scorecard (Ölçüm kartı tekniği)". İş, Güç Endüstri ilişkileri ve insan kaynakları dergisi.
- Kerr, Deborah L. (2003). "Accountability by numbers". Journal of Accountancy.
- Kocaman, Nazlı Gönül (2006). Performans Ölçümüne Geleneksel Olmayan Bir Yaklaşım: Kurumsal Karne Yöntemi, Yüksek Lisans Tezi, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Ankara.

- Kuğu, Tayfun Deniz, Mustafa Kırılı (2013). "İşletme Performansının Değerlendirilmesinde Bir Yenilikçi Yönetim Muhasebesi Aracı Olarak Balanced Scorecard". Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 18: 302.
- Kurien, Georgy, Qureshi Mohamed Rafik Noor Mohamed Ph.D (2012). "Performance measurement systems for green supply chains using modified balanced score card and analytical hierarchical process". Scientific Research and Essays.
- Lamberton, Geoff (2005). "Sustainability Accounting- a Brief History and Conceptual Framework". Accounting Forum.
- Landry, Steven P. , Wai Yee Canri Chan, vd (2002). "Balanced scorecard for multinationals". Journal of Corporate Accounting & Finance, C 13: 37-39.
- Lazol, İbrahi, Melek Eker (2008). "Compute Aided Manufacturing, Just in Time Production, Total Quality Management and Use Of Balanced Scorecard Measures: An Emprical Study". Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.
- Leon-Soriano, R., Munoz-Torez, M. J. &chalmeta-Rosalen, R. (2010) "Methodology for sustainability strategic pplanning and management". Industrial management & Data Systems.
- Lohman, Clemens, Leonard Fortuin, vd (2004). "Designing a performance measurement system: A case study". European Journal of Operational Research.
- Maltz, A. C., A. J. Shenhar vd (2003). "Beyond the Balanced Scorecard:: Refining the Search for Organizational Success Measures". Long Range Planning.
- Martinsons, Maris, Robert Davison (1999). "The balanced scorecard: a foundation for the strategic management of information systems". Decision Support Systems, Cilt 25: 76.
- Nikolaou, Ioannis, Thomas Tsalis (2013). "Development of Sustainable Balanced Scorecard Framework". Ecological Indicators.
- Oyman, Sumru (2009). Stratejik Yönetim Sürecinde Performans Ölçümü Ve Dengeli Sonuç Kartı Uygulaması: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası İçin Bir Değerlendirme, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara..
- Önce, Saime, Ahmet Onay vd (2015). "Kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması ve Türkiye'deki durum". Journal of Economics Finance and Accounting.
- Önemli, A (2010). Stratejik performans yönetim modeli olarak dengeli performans yönetimi ve hizmet sektöründe alan çalışması örnekleri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Atılım Üniversitesi.
- Özçelik, Funda (2013). "Sürdürülebilirlik Performans Karnesi". Journal of Yasar University.
- Özgül, Alican Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Sürdürülebilir Muhasebe. Yüksek Lisans tezi, T.C. İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Özkan, Burhan (2011). "Performans yönetim yöntemi olarak dengeli hedef kartı (Balanced Scorecard) ve bir işletmede uygulanması" Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Konya: Selçuk Üniversitesi.
- Parmenter, K (2010). "Key Performance Indicators (Kpi): Developing, Implementing, and Using Winning KPI's". New York: Wiley & Sons.
- SASB, (2016). Conceptual framework. <https://www.sasb.org/wp-content/uploads/2017/02/SASB-ConceptualFramework.pdf> (Erişim tarihi: 15.01.2017)
- Schaltegger, Stefan, Florian Lüdeke-Freund (2011). Sustainability Balanced Scorecard: Concept and the Case of Hamburg Airport, Lüneburg: Centre for Sustainability Management.
- Schaltegger, Stefan, Roger Burrit (2010). "Sustainability Accounting for Companies: Catchphrase or Decision Support for Business Leaders". Journal of World Business.
- Senal, Serpil, Burcu Aslantaş Ateş (2012). "Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe ve Raporlama". Muhasebe ve Denetime Bakış.
- Shaw, Sarah, David B Grant (2010). "Developing environmental supply chain performance measures." Benchmarking: An International Journal.
- Sholey, C (2005). "Strategy Maps: A step-by-step Guide to Measuring, Managing and Communicating the Plan". Journal of Business Strategy.
- Swamy, Ramesh (2002). "Strategic Performance Measurement in New Millenium". CMA Management, 44-47.
- Şahin, Ali, Sibel Çalışkan (2018). "Avantaj ve Dezavantajlarıyla Performans Değerlendirme Sistemi ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanabilirliği". Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt 18: 119.
- Tepegöz, Mete Şükrü, Hasan Türedi (2015). "İşletmenin Sürekliliği Varsayımı ve Denetçinin Sorumluluğu". Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 8: 43-52.
- Torbay, Magali Dubosson, Alexander Osterwalder (2002). "E-business model design, classification, and measurements". Thunderbird International Business Review.
- Tunçer, Ender (2006). Çok boyutlu performans değerlendirme modelleri ve bir Balanced Scorecard uygulaması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- Tunçer, Polat (2013). "Örgütlerde Performans Değerlendirme ve Motivasyon". Sayıştay Dergisi, Sayı: 88: 92, 95.
- Tüm, Kayahan (2014). "Kurumsal sürdürülebilirlik ve muhasebeye yansımaları: Sürdürülebilirlik muhasebesi". Akademik Yaklaşımlar Dergisi.
- Williams, Jan R (2005). "Financial and Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions". McGraw-Hill, New York.
- Yıldız, Mete, Yalçın Karagöz vd (2010). "Performans değerlendirme ve süreç yönetim aracı Balanced Scorecard"ın boyutlarına katılım düzeyi: küçük ve orta ölçekli

sanayi işletmelerinde bir araştırma''. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi.

Zavodna, Lucie Sara (2013) ''Sustainability as a Part of Balanced scorecard''. Global Economic Observer.

Elektronik Kaynaklar

<http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/GAZETE/>, Erişim Tarihi:05.04.2020

<https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>, Erişim Tarihi: 02.02.2020

<https://www.borsaistanbul.com/>, Erişim Tarihi: 28.01.2020