

İŞLETMELERDE KURUMSAL PERFORMANS ÖLÇÜTLERİNİN SEÇİMİ, NİTELİKLERİ, TASARIMI: FİNANSAL-FİNANSAL OLMAYAN VE TEK-ÇOK BOYUTLU PERFORMANS ÖLÇÜTLERİ SINIFLANDIRMASI*

THE SELECTION, FEATURES AND DESIGN OF CORPORATE PERFORMANCE MEASURES IN BUSINESSES: CLASSIFICATION OF FINANCIAL-NON-FINANCIAL AND ONE-MULTI-DIMENSIONAL PERFORMANCE MEASURES

*Hakan CAVLAK***

Öz

İşletme performansının ölçümü hem işletmelerin hem de işletme paydaşlarının geleceğe yönelik alacakları kararlar için önem arz etmektedir. İşletme performansının ölçülmesinde kullanılan performans ölçütlerinin seçimi ve nitelikleri (geçerli, tarafsız, temsilci, esnek, güvenilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir) performans ölçümünün gerçekçi bir şekilde yapılabilmesi adına önemlidir. Bu öneminden dolayı performans ölçütlerinin iyi bir şekilde tasarlanması (amacı, sorumlusu, maliyeti, vb.) gerekmektedir. Bu çalışmada, kurumsal performans ölçütlerinin bahsedilen unsurları, finansal-finansal olmayan ile tek-çok boyutlu performans ölçütleri sınıflandırması ve karşılaştırması incelenmiştir. Analiz edilen performans ölçütlerine ilişkin hususların ilgililere ve çalışma yapacaklara kavramsal bir çerçeve oluşturması amaçlanmaktadır. Söz konusu amaç doğrultusunda incelenen ölçütlere ilişkin en temel tespit, performans ölçütlerinin başlangıcında tek boyutlu, sadece finansal bilgileri içeren, yönetici ve hissedarları ilgilendiren, geçmişe dayalı ve kısa vadeli iken günümüzde ise finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgileri de içeren, çok boyutlu, tüm paydaşları ilgilendiren, geçmiş, şimdi ve geleceğe dayalı, kısa, orta ve uzun vadeli çıkarımların yapılabildiği bir değişim gösterdiğiidir.

Anahtar Kelimeler: Performans Ölçütleri, Finansal ve Finansal Olmayan, Tek ve Çok Boyutlu.

JEL Sınıflaması: M10, M40, M49.

Abstract

Measurement of business performance is important for the future decisions of both businesses and stakeholders. The selection of performance measures used in the measurement of business performance and their features (valid, unbiased, representative, flexible, reliable, verifiable, understandable) is important to be able to make a realistic measurement. Due to this importance, performance measures must be well designed. In this study, the mentioned elements of corporate performance measures, the classification and comparison of financial/non-financial, and one/multi-dimensional performance measures are examined. One of the main conclusions regarding the analyzed performance measures is that the measure initially includes one-dimensional, only financial information, historical and short-term implications that concern managers and shareholders. The second result is that the measures have changed today, including non-financial information as well as financial information, involving all stakeholders, advanced, short, medium, and long term inferences can be made based on past, present, and future.

Keywords: Performance Measures, Financial and Non-financial, One and Multi dimensional.

JEL Classification: M10, M40, M49.

* Çalışma, “Geleneksel, Değer Bazlı ve Alternatif Performans Ölçütlerinin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile İlişkisi: Borsa İstanbul’da Bir Uygulama” isimli doktora tezinden üretilmiştir.

** Arş. Gör. Dr., Ardahan Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, hakancavlak@ardahan.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5891-7722

1. Giriş

İşletme performansı, belirli bir dönem sonunda elde edilen çıktı veya işletme amacının yerine getirilme derecesini nitel ve nicel olarak ifade etmektedir. Ayrıca işletme performansı, bir yandan geçmişin değerlendirilmesini içermekte diğer yandan da işletmenin gelecekteki hedeflerine nasıl ve ne düzeyde ulaşabileceğini göstermekte ya da göstermesi beklenmektedir. İşletmenin geleceğini doğru konumlandırmak, bu doğrultuda işletme çalışanlarını ve paydaşlarını etkili bir şekilde yönlendirmek için gerçekçi ve karşılaştırılabilir performans ölçümü gerekmektedir. İşletme yönetiminde iki temel yönetim aracı kullanılmaktadır. Bunlar; kontrol ve karar mekanizmalarıdır. Bunların etkili bir şekilde kullanılabilmesi için de işletme performansının doğru bir şekilde llmesi gerekmektedir (Akal, 2011, s.17; Martin, 1997, s.440; Whiting, 1986, s.8).

Performans lm, işletme faaliyetlerinin nasıl neticelendiğini görmeye yarayan önemli bir kontrol sürecidir. Performans ltleri ise bu süreçte kullanılan en önemli unsurlardır. Küreselleşme ile birlikte oluşan yoğun rekabet ortamı, işletmelerin geleceğe yönelik stratejik hedefler geliştirebilmesini ve paydaşlarını bu hedeflere ynlendirebilmesini gerektirmektedir. Bunun için performansın doğru bir şekilde llmesi zorunludur. Bu zorunluluk işletmenin rekabet gücüne ilişkin tespitlerin yapılmasında da önem arz etmektedir (Cihangir, 2014, s.40; Köseoğlu, 2005, s.15; zkan ve Sarığul, 2020, s.54; Zairi, 1994, s.4).

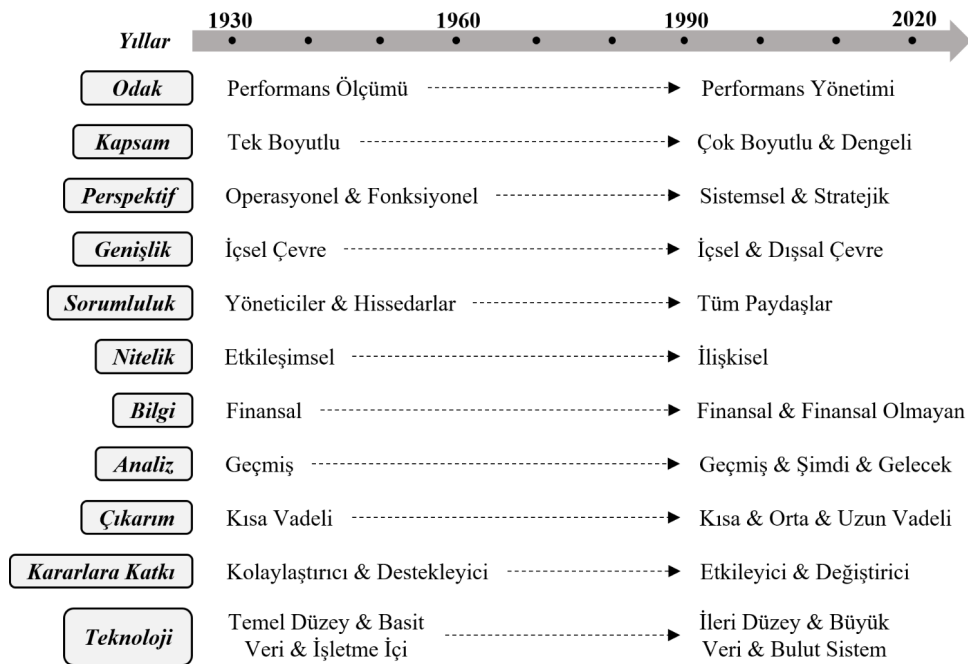
Bu çalışmada, kurumsal performans ölümü konusu ile ilgilenenlere ya da bu konuda çalışma yapacaklara kavramsal bir ereve sunulması amacıyla öncelikli olarak kurumsal performans ltlerinin neyi ifade ettiği, nasıl seçildiği, hangi özellikleri taşıması gerektiği ve tasarımı hakkında açıklamalar yapılmıştır. Daha sonra ise kurumsal performans ltlerinin geleneksel, değer-bazlı ve alternatif performans ltleri olarak sınıflandırılmasında kullanılan finansal-finansal olmayan ve tek-çok boyutlu performans ltleri ayrımı ve karşılaştırması ile ilgili değerlendirmeler yapılmıştır.

2. Performans ltlerinin Seçimi, Nitelikleri ve Tasarımı

İşletmelerin hedeflerini gerçekleştirmek için müşterilerin talep ettikleri ürün ya da hizmetleri üretmek, esnek tedarik zincirleri oluşturmak, maliyetleri düşürmek gibi sorunlara aktif bir şekilde cevap vermeleri gerekmektedir. Bunun için ise işletmeler gerçekçi ve net bir şekilde llen doğru performans bilgisine ihtiyaç duymaktadır (Nudurupati, Bititci, Kumar ve Chan, 2011, s.279).

Hedeflere ulaşma seviyesini gösteren ve çok boyutlu bir kavram olan performansın ölümü, başlangıcından günümüze ve geleceğe dair birtakım özellikler taşımaktadır. şekil 1'de, performans ölümünün zaman içinde nasıl bir gelişim gösterdiği görülmektedir (Carneiro-da-Cunha, Hourneaux ve Corra, 2016, s.233; Civelek, emberci, Artar ve Uca, 2015, s.21).

şekil 1. Performans lmnn Tarihsel Gelişimi



Kaynak: Julio Araujo Carneiro-da-Cunha, Flavio Hourneaux ve Hamilton Luiz Corra. (2016) ile Ramesh Swamy. (2002)'den alınarak yazar tarafından geliştirilmiştir.

Şekil 1’de görüldüğü üzere performans ölçümü, on dokuzuncu yüzyılın başlarına kadar uzanan bir tarihe sahiptir. İlk olarak muhasebe temelli başlayan performans ölçümü, zaman içinde değişmiş ve önemli ölçüde gelişim göstermiştir (Yadav ve Sagar, 2013, s.949; Zsido, 2015, s.41). Performans lmnn gelişiminde ne çıkan temel noktalar aşağıda verilmektedir:

- ✓ Sadece performans ölçümünün yapıldığı bir aşamadan performans yönetiminin ve sisteminin kurulduğu bir aşamaya geçiş yapılmıştır.
- ✓ Tek boyutlu ve finansal bilgilere dayalı performans ölçümünden çok boyutlu-dengeli ve finansal olmayan bilgiyi de içeren performans ölçümüne geçilmiştir.
- ✓ İçsel çevreyi ilgilendiren işlevsel ve etkileşimsel bir nitelikten dış çevreyi de içine alan sistemsel ve ilişkisel nitelik ve perspektife dnlmştir.
- ✓ Geçmişe dayalı bilgi ile kısa vadeli çıkarımlardan şimdi ve geleceği de kapsayan bilgi ile kısa, orta ve uzun vadeli çıkarımların yapılabildiği bir yapı oluşmuştur.
- ✓ Sadece yönetici ve hissedarları ilgilendiren sorumluluk düzeyinden işletmenin tüm paydaşlarını sorumlu tutan bir süreç inşa edilmiştir.
- ✓ Kararları kolaylaştırıcı ve destekleyici katkıdan bunlara ek olarak kararları etkileyici ve değiştirici katkı sağlanmıştır.
- ✓ İşletme içinde temel düzeyde basit verinin işlendiği teknolojidten bulut sistem ile ileri düzeyde büyük verinin kullanıldığı teknolojiye geçilmiştir.

Özetle performans ölçümü, 1900’lerden günümüze kadar değişen ticari hayat, ekonomik düzen, çevresel etmenler, yasal düzenlemeler, teknolojik gelişmeler ve benzeri faktörlere bağlı olarak çeşitli değişimlere uğramıştır. Basit bir yapıdan daha kapsayıcı ve karmaşık bir yapıya geçen performans ölçümü, işletmede alınan tüm kararlarda etkin bir rol üstlenmekte ve bir karar destek sistemi olarak görev yapabilmektedir. Bu gelişmelere bağlı olarak da özellikle son yirmi yılda çok sayıda işletme, sürdürülebilir olmak adına performans ölçümü ve yönetim sistemlerini değiştirmek zorunda kalmıştır.

Performans ltlerinin seçimini, niteliklerini ve tasarımıyı açıklamadan önce performans ölçümü ve performans ölçütü arasındaki ayrımı kısaca özetlemekte fayda vardır. Performans lm ve performans ölçütü kısaca řu Şekilde tanımlanmaktadır (Neely, Mills, Platts, Gregory ve Richards, 1996, s.424):

- **Performans lm:** performansı belirleme süreci.
- **Performans lt:** performansı belirleme sürecinde kullanılan araç, sonuç göstergesi.

İşletmeler tarafından kullanılan bir performans ölçütünün kalitesi, güvenilirliği ve geçerliliği ile belirlenmektedir. İşletmelerde kullanılan hiçbir performans ölçütü tek başına mükemmel değildir. Tüm ltlerin güvenilirliği ve geçerliliği konusunda kendine ait ülkeden ülkeye, sektörden sektöre, işletmeden işletmeye farklılaşan sınırlamaları mevcuttur (Carder ve Ragan, 2005, s.58).

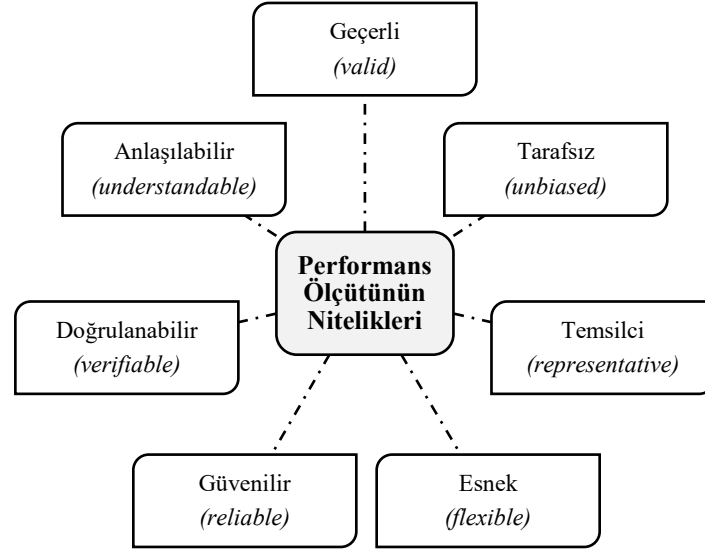
İşletmelerin hangi performans ltlerini kullanacakları; bağlı bulunduğu sektöre, iç kültürüne ve işletmenin misyonuna göre değişiklik arz etmektedir. İşletmeler performans ltlerini oluştururken öncelikle işletmenin vizyon, misyon ve stratejisini belirlemeli ve daha sonra performans ltlerini geliştirmeli ve uygulamalıdır (Ataman, 2004, s.74).

İşletmelerin neler yaptığını anlamasına yardımcı olan performans ltlerinin seçiminde işletmelerin bazı hususlara dikkat etmesi gerekmektedir. Bunlar (Akal, 2011, s.147; Artley ve Stroh, 2001, s.3):

- ✓ ltler; basit, kolay anlaşılır ve istenilen amaca uygun olmalıdır.
- ✓ Her amaç için tek bir ölçütü yerine, birkaç ölçütü oluşturulmalıdır.
- ✓ ltler, hızlı geri bildirim sağlamalı ve nicel sonuçlar vermelidir.
- ✓ ltler, değişen durumlara göre güncellenebilir olmalıdır.
- ✓ ltler arası ilişkilerin iyi tanımlanması gerekmektedir.

Stratejik kararların başarısı gerçeği verilerin analizi ile doğru orantılıdır. Bu nedenle işletme performansın ölçülmesi sürecinde de zaman ve maliyet israfına yol açan ölçütlerin elimine edilmesi, doğru ve ilgili performans ölçütlerinin seçilmesi önem arz etmektedir. Performans ölçütlerinin seçim sürecinde dikkat edilecek konu, ölçütlerin taşıması gereken niteliklerdir. Performans ölçütleri genel olarak Şekil 2’de belirtilen niteliklere sahip olmalıdır (Orr ve Orr, 2014, s.10; Sink ve Smith, 1994, s.143).

Şekil 2. Performans Ölçütünün Nitelikleri



Kaynak: D. Scott Sink ve George L. Smith. (1994).

Şekil 2’de sayılan özellikleri taşıyan performans ölçütü ya da ölçütleri seçildikten sonra bu performans ölçütlerine ait verilerin tutarlı bir şekilde toplanmasını ve yorumlanmasını sağlamak adına ölçütlerin işletme içindeki konumu iyi tasarlanmalıdır. Bunun için de Tablo 1’de yer alan şablon kullanılabilir (Marr, 2006, s.112; Neely, Richards, Mills, Platts ve Bourne, 1997, s.1151).

Tablo 1. Performans Ölçütünün İşletme İçindeki Tasarımı

“.....” İşletmesi Performans Ölçütü: Ölçütün Adı

Amaç	<i>Ana amacın açıklanması</i>
Veri Toplama Şekli	<i>Verilerin nasıl toplandığının kısa açıklaması (Veri kaynağı, sıklığı, girişi ve güncellenmesi, sorumlusu, vb.)</i>
Sahiplik	<i>Ölçütten sorumlu kişi ve işlevinin belirtilmesi</i>
Hedef	<i>Kriterlerin ve eşiklerin belirlenmesi</i>
Raporlama	<i>Kitle, sıklık, format ve sunum şeklinin belirlenmesi</i>
Tarih	<i>Kullanım ve güncelleme tarihlerinin belirtilmesi</i>
Maliyet	<i>Ölçüt kullanımının maliyetinin belirtilmesi</i>
Güven Seviyesi	<i>Değerlendirme (yüksek, orta, düşük)</i>
Diğer	<i>Belirlenmesi öngörülen diğer hususlar, notlar, açıklamalar</i>

Kaynak: Andy Neely vd. (1997) ve Bernard Marr. (2006).

Literatürde, birçok kurumsal performans ölçütü tanımlanmakta ve bu ölçütler de niteliklerine göre çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır. Bu sınıflandırmalardan bazıları; soyut-somut, objektif-subjektif, nitel-nicel, kalitatif-kantitatif, üretim-kalite-muhasebe-pazarlama bazlı, vb. şekildedir. Bu çalışmada ise literatürde en sık başvurulan sınıflandırmalardan *finansal-finansal olmayan, tek boyutlu-çok boyutlu* sınıflandırma kapsamında performans ölçütleri ele alınmaktadır. Bu sınıflandırma ayrıca geleneksel, değer bazlı ve alternatif performans ölçütleri sınıflandırmasına temel teşkil etmektedir.

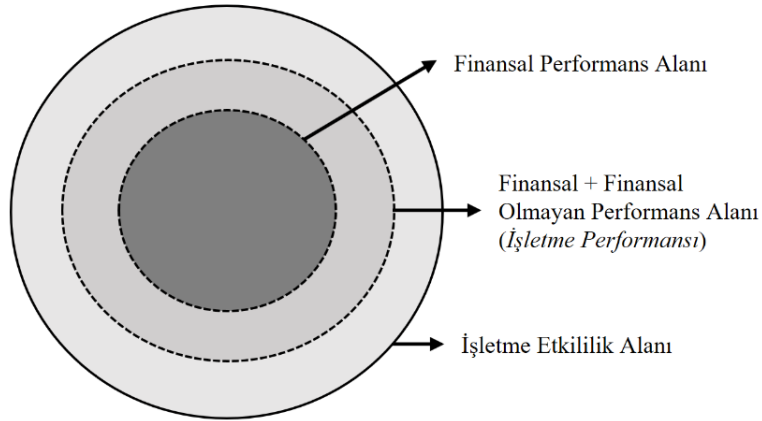
3. Finansal – Finansal Olmayan Performans Ölçütleri

Performans ölçütleri, işletmelerin düzgün veya problem arz eden yanlarını gösteren göstergelerdir. Bir sorun olduğunda uyarı gönderirler veya belirtiler gösterirler. İşletmeler, problemleri çözmek ve zamanında düzeltici önlemler almak için bu göstergeleri iyi bir şekilde takip etmek zorundadırlar (Uyar, 2010, s.210).

İşletmelerin kullandıkları performans ölçütleri, temel olarak finansal ve finansal olmayan ölçütler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrım, tanımlayıcı bir özellik taşımakta olup finansal ve finansal olmayan performans ölçütlerinin aslında birbirlerinden bağımsız olduklarını değil tam tersine bütünleşik bir yapı içerisinde birbirlerini destekleyici ve tamamlayıcı roller üstlendiklerini göstermektedir.

İşletme performansı, Şekil 3'te görüldüğü üzere iki temel unsurdan oluşmaktadır. Merkezinde finansal performans ölçütleri ve buna ek olarak finansal olmayan performans ölçütleri, toplamda işletme performansını ifade etmektedir. Bunların tamamı ise işletmenin etkililik alanını oluşturmaktadır (Venkatraman ve Ramanujam, 1986, s.804).

Şekil 3. İşletme Performansının Alanları (*Finansal ve Finansal Olmayan*)



Kaynak: N. Venkatraman ve Vasudevan Ramanujam. (1986).

Şekil 3'te görülen alanlardaki gerekli bilgileri toplama ve işletme performansının verimli bir şekilde ölçülmesi için gerekli altyapıyı sağlama görevi bilgi sistemleri tarafından yürütülmektedir. Bilgi sistemleri; verilerin toplandığı, bilgi olarak işlendiği ve kullanıcılara dağıtıldığı resmi prosedürler kümesidir. Doğru bilgi sistemine sahip olmak gerçekçi bilginin elde edilmesini ve dolaylı olarak işletme performansını artırılmasını sağlamaktadır (Kluyver ve Pearce, 2015, s.38; Williams, Haka, Bettner ve Carcello, 2012, s.968).

3.1. Finansal Performans Ölçütleri

Performansın niceliksel olarak ölçülmesi, kurumsal, bölümsel, bireysel benzeri bir seviyede işletmenin istenen sonuçları elde etmesine yardımcı olmaktadır. Sayısal olarak yapılan ölçümler, bir işletmede performansı gerçekten neyin harekete geçirdiğini daha iyi ve somut bir şekilde ortaya koymaktadır. Finansal performans ölçütleri, performans ölçümünün tarihine bakıldığında, ilk zamanlardan günümüze işletme performansının ölçülmesinde en yaygın olarak kullanılan ölçütlerdir (Harbour, 2009, s.7; Richard, Devinney, Yip ve Johnson, 2009, s.727).

İşletme hissedarları açısından iyi finansal performans ölçütleri, elde edilen kârı üretmek için yatırılan sermaye miktarı göz önünde bulundurulduğunda işletmenin ne kadar verimli olduğunu gösteren ölçütler olarak tanımlanmaktadır. Bunlar, işletmelerdeki performans ölçüm sisteminin geliştirilmesi ve uygulanması sırasında, bilgi sistemlerinin işleyişinde işletme adına önemli bir rol oynamaktadırlar (Bacidore, Boquist, Milbourn ve Thakor, 1997, s.13; Grady, 1991, s.53).

İşletmeler tarafından finansal performans ölçütlerinin geçmişten günümüze yaygın olarak kullanılmasının iki temel nedeni bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, kâr gibi finansal performans ölçütlerinin işletmenin uzun vadeli hedeflerini temsil etmesidir. İkinci neden olarak ise bu ölçütlerin işletme performansını kesin ve objektif bir şekilde ele alarak işletme performansına bütüncül bir bakış açısı sağlayabilmesidir (Kaplan ve Atkinson, 1998, s.442).

Performans ölçümünde sıklıkla kullanılan finansal ölçütler, muhasebe kayıtlarından sağlanan kesin, objektif ve parasal veriler yardımı ile hesaplanmaktadır. Bu nedenle de finansal ölçütler, yöneticilerin karar alma süreçlerinde hızlı ve fazla düşünmeden hareket etmeleri adına önemli bir araç olarak görülmektedirler. Başta yöneticiler, işletme ve yatırımcılar açısından önemli olan finansal performans ölçütlerine dair örnekler, Tablo 2'de verilmektedir (Akal, 2011, s.176; Nourayi ve Daroca, 1996, s.207).

Tablo 2. Finansal Performans Ölçütleri Örnekleri

Finansal Tablolar (Bilanço, Gelir Tablosu, vd.)	Finansal Analiz Teknikleri (Karşılaştırmalı, Eğilim, vd.)
Finansal Oranlar (Likidite, Finansal Yapı, Faaliyet, vd.)	Maliyet Tutarları (İşçilik, Hammadde, vd.)

Tablo 2’de verilen finansal performans ölçütleri, daha sonraki yıllarda değişen ekonomik, ticari, teknolojik ve benzeri koşullar sebebi ile finansal olmayan ölçütler ile beraber kullanılmaya başlanmıştır.

3.2. Finansal Olmayan Performans Ölçütleri

İşletme performans ölçümünde, finansal olmayan ölçütlerin kullanımı son yirmi yılda önemli bir araştırma alanı olarak ortaya çıkmıştır. Diğer taraftan 90’lı yıllardan itibaren artan rekabet ortamı, işletmelerin performans ölçümünde kullandıkları finansal performans ölçütlerinin yetersiz olduğunu göstermiştir. Bu da işletmelerin performans ölçümlerini yeniden tasarlamasına ve işletme kârlılığını etkileyen müşteri sadakati, çalışan memnuniyeti, sosyal sorumluluk ve benzeri finansal olmayan performans ölçütlerini kullanmasına neden olmuştur. Günümüzde ise finansal olmayan verilerin açıklanması ve bunlara dair performans ölçütlerinin kullanılması, işletmeler için bir ihtiyaç hatta bir zorunluluk haline gelmiştir (Eccles, 1991, s.131; Ittner ve Larcker, 2003, s.88; Klovienne ve Gimzauskiene, 2009, s.70; Selvi, 2017, s.v).

Değişen müşteri ihtiyacı ve rekabet koşulları ile birlikte finansal olmayan ölçütlerin kullanılması gerekliliği ve işletmelerin de karar verme süreçlerinde finansal olmayan performans ölçütlerini kullanmaları, performans ölçümünde yenilikçi bir yaklaşım olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşım doğrultusunda kullanılacak olan ve sektörden sektöre ya da işletmeden işletmeye değişebilen, oluşturulabilen ve kullanılabilen finansal olmayan performans ölçütleri, Tablo 3’te sunulmaktadır (Chow ve Stede, 2006, s.1; Ittner ve Larcker, 1998, s.217; Williams vd., 2012, s.968).

Tablo 3. Finansal Olmayan Performans Ölçütleri Örnekleri

Çalışanlar ile İlgili (Hiyerarşi, eğitim, verim, döngü, vd.)	Müşteriler ile İlgili (Bağlılık, iade, şikayet sayısı, vd.)
Tedarikçiler ile İlgili (Temin, ödeme süresi, esneklik, vd.)	Toplum ile İlgili (Sosyal, çevresel, hukuksal, vd.)
Pazarlama, Satış, Dağıtım, vd. ile İlgili	

Yapılan muhtelif çalışmalar işletme performansının ölçümünde finansal olmayan ölçütlerin kullanımının işletmelere çeşitli faydalar sağladığını göstermektedir. Bunlardan bazıları şunlardır:

- ✓ Performans ölçüm sürecine finansal olmayan performans ölçütlerinin dâhil edilmesi, performans analizine olumlu katkı sağlamak ve işletmenin kontrol mekanizmasını geliştirmektedir (Dunk, 2005, s.92).
- ✓ Çok uluslu işletmelerde genel merkez ile bağlı işletmeler arasındaki ilişkilerde öğrenme ile diyalogu desteklemekte ve işletmelerin stratejik uyumuna katkıda bulunmaktadır (Dossi ve Patelli, 2010, s.498).
- ✓ Yöneticilerin uzun vadeli hedefleri daha iyi belirlemesine ve bu hedeflere odaklanmasına yardımcı olmaktadır (Banker, Potter ve Srinivasan, 2000, s.65).
- ✓ İşletmede çalışanların rollerini daha da netleştirmesi bakımından yönetsel performans üzerinde tamamlayıcı (Lau, 2011, s.286), yatırımcıların işletmelere yatırım yapma konusundaki derecelendirmelerini destekleyici bir etkiye sahiptir (Ghosh ve Wu, 2006, s.1).
- ✓ Finansal olmayan performans ölçütlerinden çıkan sonuçların iyi bir şekilde yorumlanması ve buna göre aksiyon alınması, zaman içinde işletmenin kâr veya nakit akışı gibi finansal göstergelerini olumlu yönde etkilemektedir (Sliwka, 2002, s.487).

Finansal ve finansal olmayan performans ölçütlerinin yukarıda sayılan faydaları kadar bu ölçütler yardımı ile işletmelerin neyi ölçeceği de önem arz etmektedir. İşletmeler bunu iyi bir şekilde belirleyemedikleri zaman, genellikle çok fazla ölçüt kullanmakta ve bu da zaman kaybı ve maliyet olarak işletmeye kayıp olarak dönebilmektedir (Ittner ve Larcker, 2003, s.90).

Finansal olmayan performans ölçütlerinin artan önemi dolayısıyla bu ölçütlerden elde edilen bilgiler, işletmelerin sundukları kurumsal raporlarda da önemli bir açıklama türü haline gelmiştir. Bu bilgiler; işletmelerin bağımsız denetim, yıllık faaliyet, kurumsal yönetim, sürdürülebilirlik ve entegre raporları ile internet sitelerinde yer almaktadır (Coram, Mock ve Monroe, 2011, s.87; Letek ve Barta, 2015, s.248).

Diğer taraftan, kurumsal raporlarda finansal olmayan bilgilerin kullanılması, yeni analiz tekniklerinin de ortaya çıkmasına yol açmıştır. Daha önceleri geleneksel performans ölçütleri yardımı ile finansal raporlarda yapılan analizlere değer bazlı performans ölçütleri ile yapılan, tüm kurumsal raporları kapsayan analizler eklenmiş ve bunlar işletmenin tüm paydaşları tarafından kullanılmaya başlanmıştır (Dorina, Victoria ve Diana, 2012, s.956).

3.3. Finansal ve Finansal Olmayan Performans Ölçütlerinin Karşılaştırılması

Finansal bilgilerin işletmeyi değerlendirmede ve karar alma noktasında yetersiz görülmesi, finansal olmayan bilgilere ve performans ölçütlerine yönelim sağlamıştır. Bununla birlikte finansal olmayan verilere ihtiyaç duyulmasındaki diğer etmenler şunlardır: değişen ticari hayat, artan rekabet ortamı, ulusal ve uluslararası standartlar, yenilikçi yaklaşımlar ve girişimler, örgütsel rollerin değişmesi, taleplerin farklılaşması ve bilgi teknolojisinin artan gücü (Neely, 1999, s.210).

İşletme performansının ölçülmesinde öteden beri kullanılan finansal performans ölçütleri ile yukarıda sayılan nedenlerle ortaya çıkan finansal olmayan performans ölçütlerinin çeşitli özellikler açısından karşılaştırılması yapıldığında Tablo 4'teki görünüm ortaya çıkmaktadır.

Tablo 4. Finansal ve Finansal Olmayan Performans Ölçütlerinin Karşılaştırılması

PERFORMANS ÖLÇÜTÜ		
Özellik	<i>Finansal</i>	<i>Finansal Olmayan</i>
Veri	Sayısal	Sayısal ve Sözel
Kaynak	Finansal Raporlar	İşletme içi Diğer Raporlar
Kapsam	Parasal İşlemler	Parasal Harici İşlemler
Hesaplama	Basit	Karmaşık
Fayda	Kısa ve Orta Vadeli	Kısa, Orta ve Uzun Vadeli
İlgili Departman	Muhasebe ve Finans	Tüm Departmanlar

Tablo 4'te görüldüğü gibi işletmelerin finansal performansını ölçmek, finansal olmayan performansını ölçmekten daha kolaydır. Bunun nedeni, finansal performans ölçütlerinin hesaplanmasında kullanılan verilerin muhasebe temelli finansal raporlardan sayısal olarak elde edilmesinden; finansal olmayan performans ölçütlerinin ise çok çeşitli, finansal rapor harici diğer işletme içi raporlardan sayısal ve sözel olarak elde edilmesinden kaynaklanmaktadır (Arsoy, Bora ve Karabıyık, 2014, s.1).

Finansal performans ölçütleri, işletmeler için çok önemli olsa da bazı durum ve zamanlarda işletmelerde miyop bir bakış açısına neden olabilmektedir. Bu bakış açısı, işletmenin kısa vadede performansının artmasını ancak uzun vadede performansının azalmasını sağlamaktadır. Bu çerçevede finansal ölçütler yanında finansal olmayan ölçütlerin kullanılması, işletmelerin bu bakış açısını değiştirmekte ve uzun vadede işletmeye pozitif olarak katkı yapmaktadır (Mowen, Hansen ve Heitger, 2014, s.405).

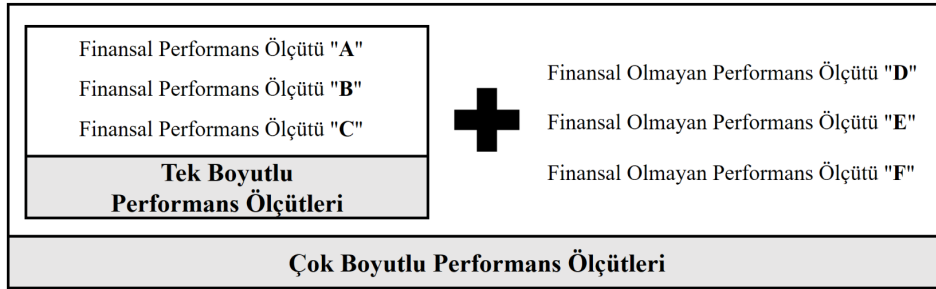
Finansal performans ölçütlerinin kullanılmasında işletmenin muhasebe ve finans departmanları aktif rol alırken, finansal olmayan performans ölçütlerinin kullanılmaya başlanması ile birlikte işletme performansını ölçülmesinde rol alanlar daha geniş bir alana yayılmıştır. Bu çerçevede işletme performansının ölçümünde; pazarlama, insan kaynakları, lojistik vb. diğer farklı departmanlara da görevler düşmektedir (Marr ve Schiuma, 2003, s.680).

4. Tek – Çok Boyutlu Performans Ölçütleri

1980'lere kadar işletmeler; kâr, yatırımın geri dönüşü ve üretkenlik gibi tek boyutlu finansal ölçütleri kullandılar. 1980'lerin sonlarında ise dünya pazarındaki değişikliklerin bir sonucu olarak işletmeler daha düşük maliyet, daha fazla çeşitlilik, daha yüksek kaliteli ürünler satabilmek adına çoğunlukla finansal performans ölçütlerini içeren tek boyutlu performans ölçümlerinden finansal olmayan performans ölçütlerini de kapsayan çok boyutlu performans ölçüm sürecine geçmek durumunda kaldılar (Ghalayini ve Noble, 1996, s.63).

İşletme performansının ölçülmesinde kullanılan performans ölçütlerinin sınıflandırılmasında, yukarıda ifade edildiği ve Şekil 4'te görüldüğü üzere finansal performans ölçütlerini içeren tek boyutlu ve finansal olmayan performans ölçütlerini de içeren çok boyutlu performans ölçütleri olmak üzere ikili bir ayırım yapılabilmektedir.

Şekil 4. Tek ve Çok Boyutlu Performans Ölçütleri



4.1. Tek Boyutlu Performans Ölçütleri

İşletmelerin performanslarını ölçmeye başlamasından günümüze kadar performans ölçümü, Tablo 5'te örnekleri verildiği gibi çoğunlukla finansal ve tek boyutlu performans ölçütleri etrafında uygulanmıştır. Bu durum, işletmelerin nihai hedeflerinin kâr sağlamak olması açısından gerçekçi gözükmektedir. Ancak bu ölçütler, işletmenin gelecekteki performansına dair değil geçmiş eylemlerinin sonuçlarına dair bilgileri ortaya koyma eğilimindedirler. Bu nedenle de tek boyutlu finansal ölçütler, geleceği öngören öncü göstergelerden ziyade, geçmiş durumu gösteren gecikme göstergeleri olarak tanımlanmaktadır (Horngren, Harrison ve Oliver, 2012, s.1155).

Tablo 5. Tek Boyutlu Performans Ölçütleri Örnekleri

Finansal Tablo Kalemleri	Finansal Oranlar
Kâr ve Kârlılık Tutarları	Maliyet Tutarları, vd.

Tablo 5'te gözükten ölçütler (sadece tablodakiler ile sınırlı değildir) yardımı ile işletmeler, her ne kadar geçmiş faaliyetlerin sonuçlarını görebilse de aynı zamanda mevcut durumun geleceği nasıl etkileyebileceğini de bilmesi ve öngörebilmesi gerekmektedir. Başka bir açıdan işletmeler, günümüzde tek boyutlu, finansal ölçütlerin tek başına uygulanmasının yeterli olmadığını anlamak ve kalite, esneklik, kaynak kullanımı, müşteri memnuniyeti, yenilikçilik ile benzeri finansal olmayan performans ölçütlerini de kullanarak performans ölçümünde çok boyutluluğu sağlamak durumundadırlar (Mohamed, 2014, s.197).

4.2. Çok Boyutlu Performans Ölçütleri

İşletmeler, kullanacakları performans ölçümlerini belirlerken işletmelerin iç yapısı yanında işletmenin dış çevresi ile ilgili faktörleri de dikkate almaları gerekmektedir. Bu durum bugüne kadar kullanılan ve hâlihazırda kullanılmakta olan, sadece finansal göstergelere dayalı ölçütlerin işletme performansını ölçmede yetersiz kaldığını göstermektedir (Elitaş ve Ağca, 2006, s.343).

"Kurumsal performans, çok boyutlu bir yapıdır ve bu çerçevede ölçümlenmesi gerekmektedir". Elli yılı aşkın süredir, yönetim bilimciler kurumsal performansın yapısını bu şekilde açıklamaktadırlar. Ancak, çok uzun yıllar işletme performansı sadece tek boyutlu ve finansal bir yapı olarak değerlendirilmiştir. Daha sonraları ise muhtelif nedenlerden dolayı bu yapının yetersiz olduğu görülmüş ve yönetim bilimcilerin ileri sürdüğü çok boyutlu yapıya geçiş yapılmıştır (Carton ve Hofer, 2010, s.18).

Bu geçiş ile beraber işletmeler, çok boyutlu performans ölçümünün rekabet avantajı sağlamak için kritik bir öneme sahip olduğunu görmüşlerdir. Bu doğrultuda işletmeler Tablo 6'da örnekleri verilen çok boyutlu performans ölçütlerini kullanmaya başlamışlardır (Kasie ve Belay, 2013, s.597).

Tablo 6. Çok Boyutlu Performans Ölçütleri Örnekleri

Tableau De Bord	Dengeli Puan Kartı	Bütünleşik Performans Ölçüm Sistemi
Performans Piramidi	Dinamik Performans Ölçüm Sistemi	Performans Prizması, vd.

Tablo 6’da örnek olarak verilen çok boyutlu performans ölçütleri (sadece tablodakiler ile sınırlı değildir), finansal ve finansal olmayan ölçütleri bir araya getirmeye çalışan bir yapıya sahiptirler. Bu açıdan çok boyutlu performans ölçütleri, özellikle yönetimin etkinliği konusundaki kurumsal performansı ölçmek adına işletmeler için büyük önem arz etmektedir (Cristian ve Monica, 2017, s.218; Kennerly ve Neely, 2002, s.1224).

Yapılan araştırmalar göstermektedir ki; işletmelerin performans ölçümü, değerlendirmesi ve yönetiminden sorumlu olan yöneticilerin hem işletme içi hem de işletme dışı etkililiği sağlamaları için birden fazla performans ölçütünü (çok boyutlu performans ölçütlerini) içeren sistemleri uygulaması gerekmektedir (Sholihin, Pike ve Mangena, 2010, s.37).

Sonuç olarak, geçmişte işletmeler için tek boyutlu ölçütler anlamlı olsa da günümüzde hiçbir ölçüt tek başına anlamlı görünmemektedir. Bu nedenle hem analiz yapanın niteliğine hem de koşullara bağlı olarak çok boyutlu ölçütlerin kullanılması, işletmeler adına performans ölçümünün anlamlı hale gelebilmesi için kaçınılmazdır (Hagel, Brown ve Davison, 2010, s.1).

4.3. Tek ve Çok Boyutlu Performans Ölçütlerinin Karşılaştırılması

İşletme performansının ölçülmesinde kullanılan, çoğunlukla finansal unsurları içeren tek boyutlu performans ölçütleri ile finansal olmayan unsurları da içine alan çok boyutlu performans ölçütlerinin karşılaştırılması, Tablo 7’de yapılmaktadır.

Tablo 7. Tek ve Çok Boyutlu Performans Ölçütlerinin Karşılaştırılması

Özellik	PERFORMANS ÖLÇÜTÜ	
	Tek Boyutlu	Çok Boyutlu
Veri	Sayısal	Sayısal ve Sözel
Kaynak	Finansal Raporlar	İşletmeye ait Tüm Raporlar
Kapsam	Finansal İşlemler	Finansal ve Finansal Olmayan İşlemler
Hesaplama	Basit	Karmaşık
Hedef	Geçmiş Sonuçları Analiz Etmek	Bugünü İyileştirmek ve Geleceğe Yön Vermek
Fayda	Kısa ve Orta Vadeli	Kısa, Orta ve Uzun Vadeli
İlgili Departman	Muhasebe ve Finans	Tüm Departmanlar

Tablo 7’de görüldüğü gibi işletmelerin performansını tek boyutlu olarak ölçmek, çok boyutlu performansını ölçmekten daha basittir. Bunun nedeni, tek boyutlu performans ölçütlerinin hesaplanmasında kullanılan verilerin finansal raporlardan sayısal olarak; çok boyutlu performans ölçütlerinin ise işletmeye ait tüm raporlardan sayısal ve sözel olarak elde edilmesinden kaynaklanmaktadır.

Kapsam olarak tek boyutlu ölçütler, çoğunlukla finansal işlemlerden elde edilirken; çok boyutlu performans ölçütleri ise finansal ve finansal olmayan işlemlerden elde edilmektedir. Bu ve yukarıda sayılan sebeplerden dolayı da tek boyutlu performans ölçütlerinin hesaplanması basit, çok boyutlu performans ölçütlerinin hesaplanması ise daha karmaşık olarak ifade edilmektedir.

Tek boyutlu performans ölçütlerine ait verilerin toplandığı ve hesaplandığı ilgili işletme departmanı çoğunlukla muhasebe ve finans departmanları iken çok boyutlu performans ölçütleri, işletmenin tüm departmanları ile ilgilidir. Bu departmanların hedefleri tek boyutlu performans ölçütlerinde geçmiş sonuçları analiz ederek kısa ve orta vadeli fayda sağlamak iken çok boyutlu performans ölçütlerinde ise bugünü iyileştirme ve geleceğe yön verme hedefi ile kısa, orta ve uzun vadede fayda sağlamaktır.

5. Sonuç

Kurumsal performansın ölçümü, Peter Drucker’ın “ölçemediğiniz şeyi yönetemezsiniz” ifadesi çerçevesinde değerlendirildiğinde, işletme performansının gerçekçi bir şekilde ölçülmesinin stratejik hedeflerin belirlenebilmesi ve sürdürülebilirliğin sağlanması için çok büyük bir önem taşıdığı görülmektedir. Bu önem ayrıca işletmeyi yönetebilme adına da kritik bir role sahiptir. Performans ölçümü, başlangıcından günümüze muhtelif değişimlere maruz kalmış ve gelişim göstermiştir. Başlangıcında performans ölçümü çoğunlukla işletme içindeki paydaşları ilgilendiren finansal bilgilere dayalı, tek boyutlu, kısa vadeli çıkarımların yapıldığı, kararları destekleyici bir yapıya sahip iken günümüzde ise işletme dışındaki paydaşları da ilgilendiren finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgileri de dikkate alan, çok boyutlu, orta ve uzun vadeli çıkarımların yapıldığı, kararları etkileyici ve değiştiren bir yapıya doğru değişim göstermiştir.

Performans ölçümünün en önemli aracı ve performans ölçüm sürecinin nihai çıktısı performans ölçütleridir. Performans ölçütleri, belirli bir dönemdeki işletme faaliyetlerinin performansını ölçümlemede kullanılan araçlardır. Ayrıca bu ölçütler hem işletmeler hem de tüm işletme paydaşları için önemli birer karar destek araçlarıdır. Bu nedenle söz konusu ölçütlerin seçiminin iyi bir şekilde yapılması ve ölçütlerin geçerli, tarafsız, anlaşılabilir, doğrulanabilir, güvenilir ve temsilci olma özelliklerine sahip olması gerekmektedir. Bu nitelikleri taşıyan ölçütlerin işletme performansını gerçekçi bir şekilde ortaya koyması için bu ölçütlerin performans ölçüm süreçlerindeki konumu ve tasarımı (amacı, hedefi, sorumlusu, maliyeti, güven seviyesi, vb.) da önemlidir.

İşletme performansının bütüncül bir şekilde ele alınması kullanılan ölçütlerin tabi olduğu sınıflandırmaya göre değişebilmektedir. Önceleri sadece tek boyutlu finansal ölçütler kullanılırken zaman içinde çeşitli etmenlere bağlı olarak finansal olmayan ölçütleri de içeren çok boyutlu performans ölçümlerinin kullanılması daha gerçekçi bir işletme görünümü için zorunluluk haline gelmiştir. Değişen sosyal sorumluluk bilinci, iklim değişikliğine bağlı çevresel etmenler, artan bilgi talebi ve teknolojik gelişimin etkileri gibi benzeri unsurlar işletme performansının değerlendirilmesinde kullanılan ölçütlerin değişimine yol açmıştır. İşletmelerin son yıllarda önemli bir kavram haline gelen sürdürülebilirliği sağlamaları adına artık sadece kâr rakamlarını baz almamaları bunun ile birlikte paydaşlar, toplum ve doğa için önem arz eden finansal olmayan ölçütleri de çok boyutlu olarak dikkate almaları gerekmektedir. Yukarıda bahsedilen konuları ele alan bu çalışmanın konu ile ilgilenenlere ve konu hakkında araştırma yapacaklara kavramsal bir çerçeve sunması beklenmektedir.

Kaynakça

- AKAL, Z. (2011). *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi: Çok Yönlü Performans Göstergeleri*. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları.
- ARSOY, A. P., BORA, T. ve KARABIYIK, L. (2014). Effect of Non-Financial Information on Financial Performance: Evidence from Turkey. *International Review of Economics and Management*, 2(1), 1–18.
- ARTLEY, W. ve STROH, S. (2001). *The Performance-Based Management Handbook Volume 2: Establishing an Integrated Performance Measurement System*. California: The Performance-Based Management Special Interest Group (PBM SIG).
- ATAMAN, B. (2004). İşletmelerde Yeni Performans Ölçümleme Sistemleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 24, 73–82.
- BACIDORE, J. M., BOQUIST, J. A., MILBOURN, T. T. ve THAKOR, A. V. (1997). The Search for the Best Financial Performance Measure. *Financial Analysts Journal*, 53(3), 11–20.
- BANKER, R. D., POTTER, G. ve SRINIVASAN, D. (2000). An Empirical Investigation of an Incentive Plan that Includes Nonfinancial Performance Measures. *The Accounting Review*, 75(1), 65–92.
- CARDER, B. ve RAGAN, P. (2005). *Measurement Matters: How Effective Assessment Drives Business and Safety Performance*. Milwaukee: ASQ Quality Press.
- CARNEIRO-DA-CUNHA, J. A., HOURNEAUX, F. ve CORRÊA, H. L. (2016). Evolution and Chronology of the Organisational Performance Measurement Field. *International Journal Business Performance Management*, 17(2), 223–240.
- CARTON, R. B. ve HOFER, C. W. (2010). Organizational Financial Performance: Identifying and Testing Multiple Dimensions. *Academy of Entrepreneurship Journal*, 16(1), 1–22.
- CHOW, C. W. ve STEDE, W. A. Van Der. (2006). The Use and Usefulness of Nonfinancial Performance Measures. *Management Accounting Quarterly*, 7(3), 1–8.
- CİHANGİR, E. (2014). Kurumsal Performans Yönetimi ve Yüksek Performanslı Organizasyonların Özellikleri. *Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (5), 37–54.
- CİVELEK, M. E., ÇEMBERCİ, M., ARTAR, O. K. ve Uca, N. (2015). *Key Factors of Sustainable Firm Performance: A Strategic Approach*. Nebraska: Zea E-Books.
- CORAM, P. J., MOCK, T. J. ve MONROE, G. S. (2011). Financial Analysts' Evaluation of Enhanced Disclosure of Non-financial Performance Indicators. *The British Accounting Review*, 43(2), 87–101. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2011.02.001>
- CRISTIAN, Ștefanescu ve MONICA, L. (2017). Measuring Performance in Organizations from Multi-Dimensional Perspective. *Economy Series*, (4), 217–223.
- DORINA, P., VICTORIA, B. ve DIANA, B. (2012). Aspects of Company Performance Analysis Based on Relevant Financial Information and Nonfinancial Information. *Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics*, 1(1), 956–961.
- DOSSI, A. ve PATELLI, L. (2010). You Learn From What You Measure: Financial and Non-financial Performance Measures in Multinational Companies. *Long Range Planning*, 43(4), 498–526. <https://doi.org/10.1016/j.lrp.2010.01.002>
- DUNK, A. S. (2005). Financial and Non-Financial Performance: The Influence of Quality of Information System Information, Corporate Environmental Integration, Product Innovation, and Product Quality. *Advances in*

- Management Accounting*, 14, 91–114. [https://doi.org/10.1016/S1474-7871\(05\)14004-0](https://doi.org/10.1016/S1474-7871(05)14004-0)
- ECCLES, R. G. (1991). The Performance Measurement Manifesto. *Harvard Business Review*, 131–137.
- ELİTAŞ, C. ve AĞCA, V. (2006). Firmalarda Çok Boyutlu Performans Değerleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir Çerçeve. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 343–369.
- GHALAYINI, A. M. ve NOBLE, J. S. (1996). The Changing Basis of Performance Measurement. *International Journal of Operations & Production Management*, 16(8), 63–80. <https://doi.org/10.1108/01443579610125787>
- GHOSH, D. ve WU, A. (2006). Relevance of Financial and Non-Financial Measures to Financial Analysts: Experimental Evidence. *SSRN Electronic Journal*, 1–37. <https://doi.org/10.2139/ssrn.920988>
- GRADY, M. W. (1991). Performance Measurement: Implementing Strategy. *Management Accounting*, 72(12), 49–53.
- HAGEL, J., BROWN, J. S. ve DAVISON, L. (2010). The Best Way to Measure Company Performance. Retrieved July 7, 2018, from Finance & Accounting (Harvard Business Review) website: www.hbr.org
- HARBOUR, J. L. (2009). *The Basics of Performance Measurement*. New York: CRC Press.
- HORNGREN, C. T., HARRISON, W. T. ve OLIVER, M. S. (2012). *Financial & Managerial Accounting*. New Jersey: Pearson Education Ltd.
- ITTNER, C. D. ve LARCKER, D. F. (1998). Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 205–238.
- ITTNER, C. D. ve LARCKER, D. F. (2003). Coming up Short on Nonfinancial Performance Measurement. *Harvard Business Review*, (81), 88–95.
- KAPLAN, R. S. ve ATKINSON, A. A. (1998). *Advanced Management Accounting*. New Jersey: Prentice Hall.
- KASIE, F. M. ve BELAY, A. M. (2013). The Impact of Multi-Criteria Performance Measurement on Business Performance Improvement. *Journal of Industrial Engineering and Management*, 6(2), 595–625. <https://doi.org/10.3926/jiem.489>
- KENNERLEY, M. ve NEELY, A. (2002). A Framework of the Factors Affecting the Evolution of Performance Measurement Systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 22(11), 1222–1245. <https://doi.org/10.1108/01443570210450293>
- KLOVIENE, L. ve GIMZAUSKIENE, E. (2009). Performance Measurement System Changes According to Organization's External and Internal Environment. *Economics & Management*, (14), 70–77.
- KLUYVER, C. A. de ve PEARCE, J. A. (2015). *Strategic Management: An Executive Perspective*. New York: Business Expert Press.
- KÖSEOĞLU, M. A. (2005). *Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Performans Ölçümü*. T.C. Başbakanlık.
- LAU, C. M. (2011). Nonfinancial and Financial Performance Measures: How do They Affect Employee Role Clarity and Performance? *Advances in Accounting*, 27(2), 286–293. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2011.07.001>
- LETEK, M. ve BARTA, G. (2015). Non-financial Performance Indicators as a New Approach to Measure the Value of Companies. In B. Mikula & T. Rojek (Eds.), *Knowledge-Economy-Society: Reorientation of Paradigms and Concepts of Management in the Contemporary Economy*. Cracow: Foundation of the Cracow University of Economics.
- MARR, B. (2006). *Strategic Performance Management: Leveraging and Measuring Your Intangible Value Drivers*. Oxford: Elsevier Ltd.
- MARR, B. ve SCHIUMA, G. (2003). Business Performance Measurement - Past, Present and Future. *Management Decision*, 41(8), 680–687. <https://doi.org/10.1108/00251740310496198>
- MARTIN, R. (1997). Do We Practise Quality Principles in the Performance Measurement of Critical Success Factors? *Total Quality Management*, 8(6), 429–444. <https://doi.org/10.1080/0954412979433>
- MOHAMED, R. (2014). The Effect of Multi-Dimensional Performance Measurement System on Market Orientation. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 5(2), 195–198. <https://doi.org/10.7763/IJTEF.2014.V5.370>
- MOWEN, M. M., HANSEN, D. R. ve HEITGER, D. L. (2014). *Cornerstones of Managerial Accounting*. Mason: South-Western, Cengage Learning.
- NEELY, A. (1999). The Performance Measurement Revolution: Why Now and What Next? *International Journal of Operations & Production Management*, 19(2), 205–228. <https://doi.org/10.1108/01443579910247437>
- NEELY, A., MILLS, J., PLATTS, K., GREGORY, M. ve RICHARDS, H. (1996). Performance Measurement System Design: Should Process based Approaches be Adopted? *International Journal of Production Economics*, (46–47), 423–431.
- NEELY, A., RICHARDS, H., MILLS, J., PLATTS, K. ve BOURNE, M. (1997). Designing Performance Measures: A Structured Approach. *International Journal of Operations & Production Management*, 17(11), 1131–1152. <https://doi.org/10.1108/01443579710177888>

- NOURAYI, M. M. ve DAROCA, F. P. (1996). Performance Evaluation And Measurement Issues. *Journal of Managerial Issues*, 8(2), 206–217.
- NUDURUPATI, S. S., BITITCI, U. S., KUMAR, V. ve CHAN, F. T. S. (2011). State of the Art Literature Review on Performance Measurement. *Computers & Industrial Engineering*, 60(2), 279–290. <https://doi.org/10.1016/j.cie.2010.11.010>
- ORR, L. M. ve ORR, D. J. (2014). *Eliminating Waste in Business: Run Lean, Boost Profitability*. New York: Apress.
- ÖZKAN, A., SÜMERLİ SARIGÜL, S. (2020). İşletmelerde Çok Boyutlu Performans Ölçme Modelleri ve Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(1), 54–72.
- RICHARD, P. J., DEVINNEY, T. M., YIP, G. S. ve JOHNSON, G. (2009). Measuring Organizational Performance: Towards Methodological Best Practice. *Journal of Management*, 35(3), 718–804. <https://doi.org/10.1177/0149206308330560>
- SELVİ, Y. (2017). *İşletmelerde Finansal Olmayan Verilerin Raporlanması*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- SHOLIHIN, M., PIKE, R. ve MANGENA, M. (2010). Reliance on Multiple Performance Measures and Manager Performance. *Journal of Applied Accounting Research*, 11(1), 24–42. <https://doi.org/10.1108/09675421011050018>
- SINK, D. S. ve SMITH, G. L. (1994). The Influence of Organizational Linkages and Measurement Practices on Productivity and Management. In D. H. Harris (Ed.), *Organizational Linkages: Understanding the Productivity Paradox* (pp. 131–160). Washington: National Academy Press.
- SLIWKA, D. (2002). On the Use of Nonfinancial Performance Measures in Management Compensation. *Journal of Economics & Management Strategy*, 11(3), 487–511.
- SWAMY, R. (2002). “Strategic Performance Measurement in the New Millennium”. *CMA Management* (LXXVI): 3 (2002): 44–47.
- UYAR, A. (2010). Development of Non-Financial Measures as Contemporary Performance Measurement Tools. *World of Accounting Science*, 12(1), 209–248.
- VENKATRAMAN, N. ve RAMANUJAM, V. (1986). Measurement of Business Performance in Strategy Research: A Comparison of Approaches. *The Academy of Management Review*, 11(4), 801–814.
- WHITING, E. (1986). *A Guide to Business Performance Measurements*. <https://doi.org/10.1007/978-1-349-07472-3>
- WILLIAMS, J. R., HAKA, S. F., BETTNER, M. S. ve CARCELLO, J. V. (2012). *Financial & Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions*. New York: McGraw-Hill/Irwin.
- YADAV, N. ve SAGAR, M. (2013). Performance Measurement and Management Frameworks. *Business Process Management Journal*, 19(6), 947–971. <https://doi.org/10.1108/BPMJ-01-2013-0003>
- ZAIRI, M. (1994). *Measuring Performance for Business Results*. <https://doi.org/10.1007/978-94-011-1302-1>
- ZSIDO, K. E. (2015). Historical Overview of the Literature on Business Performance Measurement from the Beginning to the Present. *Applied Studies in Agribusiness and Commerce*, 9(3), 39–46. <https://doi.org/10.19041/APSTRACT/2015/3/6>