

# YÖNETİM MUHASEBESİ ARACI OLARAK ÇOK BOYUTLU PERFORMANS DEĞERLEME VE ÖRGÜT YAPISI İLİŞKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA\*

Alper ERSERİM\*\*

## ÖZET

*Performans değerlendirme işletmelerin karar verme olanaklarını geliştirmektedir. Bu bakımdan yönetim muhasebesi konuları arasında önemli bir yer tutmaktadır. Performans değerlendirme konusunda çok sayıda model bulunmaktadır. Bu çalışmada öncelikle literatürdeki bu modeller incelenmiştir. Sonra sanayi işletmeleri üzerine bir araştırma yapılmış ve sonuçları analiz edilmiştir.*

*Bu çalışma örgüt yapısı ve performans değerlendirme araçları kullanımı arasındaki ilişkiyi araştırmayı amaçlamaktadır. Performans değerlendirme araçlarının kullanımı bağımlı değişkendir. İşletmenin karakteristikleri; biçimselleşme ve merkezileşme değişkenleri ile ilişkilendirilmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** Performans Değerleme, Yönetim Muhasebesi, Örgüt Yapısı

## ABSTRACT

*Performance evaluation, developing firms of opportunities in decision-making. In this regard, an important place among the subjects of management accounting. There are many model of performance evaluation. In study firstly examined these models in the literature. Then made a research on industrial firms and the results were analyzed*

*This study aims to investigate relations among organizational structure and the usage of Performans evaluation tools. In this study, as firm's characteristics are considered as independent variables, the usages of performance evaluation tools are considered as a dependent variable. Firm's characteristics are operationalized by using formalization and centralization.*

**Keywords:** Performance Evaluation, Management Accounting, Organizational Structure

## 1. GİRİŞ

Yönetim muhasebesi, makul ekonomik hedeflere yönelik bir plan kurarak yönetime yardımcı olmak için geliştirilen bir uygulamalar bütünüdür. Yönetim muhasebesi, işletmenin tarihsel ve tahmini ekonomik verilerini, işlemenin hedeflerine ulaşma yolunda ve rasyonel karar verme aşamasında uygun tekniklerin ve kavramlarının uygulaması olarak da tanımlanabilir (Belkaoui, 2002: 2). Yönetim muhasebesi, işletme sahiplerinin ya da üst düzey yöneticilerin, kararlarını (işletmenin yeni yatırım yapma, finansal kiralama, satın alma, reklam ve tanıtım giderlerinin belirlemesi, v.b.) alırken ihtiyaç duydukları bilgileri sağlar (Libby ve Short, 2003: 4). Yönetim muhasebesi ve finansal muhasebenin farklı yönleri olmasının yanında yönetim muhasebesi verilerin

\* Bu çalışmada kullanılan veriler, Muğla Üniversitesi Bilimsel Araştırma Birimi tarafından desteklenen araştırma sırasında toplanmıştır (No:2011/37).

\*\* Araştırma Görevlisi, Muğla Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, alperserim@mu.edu.tr

çoğunu finansal muhasebeden sağlamaktadır. Sadece finansal bilgiler yönetim muhasebesi için yeterli olmayabilir. Bunun için çeşitli ölçümler ve değerlendirmelerin yapıldığı performans değerlemenin de yönetim muhasebesi araçları içinde de yer aldığı söylenebilir. Performans ölçümü ya da değerlemesi bu çalışma için, finansal ölçmeye dayalı, faaliyetlere, çalışanlara ve müşterilere göre yapılan performans değerlemesidir. Bu araçların kullanımı da örgütün yapısına bağlı olarak değişiklik gösterebilir. Bunu analiz etmek üzere örgüt yapısını işlevselleştirmek için biçimselleşme ve merkezleşme değişkenleri seçilmiştir. Belirlenen işlevsel değişkenler ile performans değerlendirme araçlarının kullanımı arasındaki ilişki sanayi işletmeleri üzerinde yapılan bir araştırmayla incelenmeye çalışılmıştır.

## 2. PERFORMANS DEĞERLEME

Performans ölçümü; işletme sahipleri, yöneticiler, yatırımcılar ve kredi verenler gibi işletme içinden ve dışından ilgilinin işletme için verilen kararları etkilemektedir. Bu nedenle, tam olarak sistematik bir şekilde ya da geçici bir süre veya belirli bir amaçla, her işletme performans ölçümü yapmaktadır. Yönetimin önemli işlevlerinden kontrolün bir parçası olan performans ölçümünün, işletmenin genel olarak başarısının belirlenmesi, geliştirilebilecek alanların ortaya çıkarılması ve var olan verimsizliklerin nedenlerinin anlaşılması gibi birçok yararı vardır (Coşkun, 2006: 128). Bunun yanında bazı işletmeler bu ölçümleri yapmaktan maliyet yüksekliliği ya da nitelikli personel yetersizliği nedeniyle kaçınmaktadır.

Literatürde performansı, performans kriterleri, performans ölçümü modeli, yöntemleri, ölçüm sistemi gibi başlıklar altında inceleyen birçok çalışmaya rastlamak mümkündür. Performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesi çalışmaları Taylor'un, işçilerin verimlilikleri ile aldıkları ücret arasında anlamlı bir ilişki olması gerektiğini ifade ettiği "Bilimsel Yönetimin İlkeleri" isimli çalışmasına kadar uzanmaktadır. "Performans Yönetim Sistemi" kavramı ilk kez, Beer ve Ruh (1976) tarafından kullanılmıştır. Daha sonra, Bell, 1978 ve 1987 yıllarında çalışmalarıyla sistemin daha da gelişmesine zemin hazırlamıştır. 1990'lı yıllardan itibaren çalışmalar daha da artarak günümüze kadar ulaşmıştır (Eleren ve Soba, 2009: 2). Performans ölçme ve değerlendirme modellerinde amaç işletme performansının değerlendirilmesi ise, konulacak hedefler ve değerlendirme kriterleri sektörün yapısına göre farklılıklar arz etmektedir. Bu nedenle modellerin oluşturulmasında sektöre dayalı hassasiyetlere dikkat edilmelidir. Bu çalışma sanayi işletmeleri birimi için gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla araştırma sonuçları sanayi işletmeleri için geçerlilik arz etmektedir. Analiz birimi için sanayi işletmelerinin seçilmesinin nedeni, performans değerlemenin belirlenen tüm boyutlarında, kullanım karşılığı olacağı düşüncesidir.

### 2.1. Performans Değerleme ve Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi anlayış ve uygulamalarının ilk izlerine 1. Dünya Savaşı'ndan sonraki yıllarda yaşanan yüksek enflasyonlu dönemlerde Almanya'da rastlanmaktadır. Muhasebenin bir planlama ve kontrol aracı olarak yöneticiler için çok önemli bir araç haline getirilmesi ise 2. Dünya Savaşı sonlarından itibaren ABD'de gerçekleştirilen çalışmalarda göze çarpmaktadır (Moore, C.L. ve Jaedicke, R. K., 1980: 2). Gelişim süreci daha ayrıntılı incelendiğinde, 1. Dünya Savaşı'nı izleyen yıllarda, DuPont, General motors (GM) gibi bazı şirketlerin, standart maliyetlendirme, varyans analizi, esnek bütçeler, ROI ve diğer anahtar yönetim oranları gibi, karmaşık bütçeleme

ve yönetim muhasebesi sistemlerini kullanmaya başlamış oldukları söylenebilir. Johnson ve Kaplan (1987)'a göre, 1925 ve 1980'ler arasında yönetim muhasebesi alanında önemli bir gelişme olmamış ve 1980'lerde geleneksel muhasebe ölçütlerinin işletme yönetimine uygunluğu tartışılmaya başlanmıştır (Bourne v.d., 2003'den aktaran Yüreğir ve Nakiboğlu, 2007: 547). Bu bakımdan yönetim muhasebesi açısından incelenmeye çalışılan performans değerlendirme kullanımları, çeşitli boyutları ile ele alınmaya çalışılacaktır.

## 2.2. Çok Yönlü Performans Değerleme

İşletmeler kar sağlamak ve varlıklarını devam ettirebilmeleri için işletme içi verilerin yanı sıra dış çevre ve faaliyet konuları ile ilgili finansal ve finansal olmayan verilerle, çevresel faktörleri dikkate almak ve analiz etmek zorundadır. Bu amaçla çok sayıda aracın kullanımını isteğe bağlı olarak kendiliğinden gerçekleştirmektedir. Yönetim muhasebesi de isteğe bağlı birçok uygulama barındırmaktadır. Bu modellerden birisi de çok boyutlu performans ölçüm sistemlerinden “dengeli puan kartı” göstergesi modelidir. Model, işletme performansının sadece finansal performans ölçütlerine dayanarak ölçülmemesini aynı zamanda uzun vadede işletme performansını etkileyecek müşteri memnuniyeti, kalite, işlevsellik gibi finansal olmayan performans ölçütlerini de kapsamaktadır. Modelde işletmenin performansı değerlendirilirken dört boyut ele alınmaktadır. Bunlar; finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreç boyutu, öğrenme ve gelişme boyutu olarak belirlenmiştir (Uygur, 2009: 149-150). Bu boyutlar aşağıda Tablo 1’de özetlenmiştir.

**Tablo 1:** Çok Boyutlu Performans Değerlemenin Boyutları

Boyut	Ölçü
Finansal	Gelir artışı Yatırım Verimlilik Varlık kullanımı Birim maliyeti
Müşteri	Müşteri verimliliği Müşteri kazanma Müşteriyi elde tutma Müşteri memnuniyeti Pazar payı
İçsel Süreç	Ürün/Hizmet geliştirme Pazar belirleme Müşteri yönetimi Operasyon süreci Çevre
Öğrenme ve Gelişme	Beceri Bilgi paylaşımı Bilgi teknolojisi altyapısı Bilgi teknolojisi uygulamaları Örgüt kültürü

**Kaynak:** (Gürol, 2004'den aktaran: Uygur, 2009: 149-150).

Çok boyutlu performans modellerini Ağca (2009: 53-55) çalışmasında aşağıdaki gibi özetlemiştir. Bu bilgiler ile Tablo 2'deki performans boyutları birlikte incelenmelidir.

- **Performans Ölçüm Matrisi:** Keegan vd. (1989) tarafından geliştirilen ilk çok boyutlu örgütsel performans ölçüm modelidir. Bu yapı, hiyerarşik ve entegre bir yaklaşım yardımıyla bir işletmeye stratejik amaçlarını belirlemede ve bu amaçları performans göstergelerine dönüştürmede yardımcı olmak için tasarlanmıştır.
- **Performans Pramid Sistemi:** Lynch ve Cross (1991) tarafından geliştirilen model, işletme stratejisi, stratejik işletme birimleri ve operasyonları arasındaki bağlantıları gösteren dört aşamalı hiyerarşik yapıdan oluşan bir piramittir.
- **Sonuçlar (Göstergeler) ve Belirleyiciler Modeli:** Fitzgerald vd. (1991) tarafından spesifik olarak hizmet endüstrilerindeki işletmelerin performanslarını değerlemek için geliştirilen bir modeldir.
- **Dengeli Performans Göstergesi:** Hem literatürde hem de uygulamada en popüler model olarak kabul edilen bu model, Kaplan ve Norton (1992, 1996) tarafından geliştirilmiştir.
- **Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı Performans Ölçüm Modeli:** Kısaca EFQM (European Foundation for Quality Management) olarak adlandırılan model, örgütlerin performanslarını iyileştirme konusunda yardımcı olmak üzere 1991 yılında Avrupa kalite yönetim vakfı tarafından geliştirilmiştir.
- **Entegre Performans Ölçüm Modeli:** Bititci vd. (1997) tarafından geliştirilen bu modele göre entegre performans değerlendirme, performans yönetim sürecinin etkili ve verimli çalışmasına olanak sağlayan bir bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır.
- **Sorumluluk Temelli PD Modeli:** Atkinson vd. (1997) tarafından örgütteki paydaşları temel alarak geliştirilen bir çok boyutlu performans değerlendirme modelidir. "Paydaş Temelli Performans Değerleme Tablosu" olarak da ifade edilen bu model, örgütsel performansı işletmedeki paydaşları temelinde ölçmeye yönelik bir yaklaşımdır.
- **Organizasyonel Performans Değerleme Modeli:** Chennell vd. (2000) tarafından spesifik olarak KOBİ'ler için geliştirilen bu model "uyumluluk", "süreç odaklılık" ve "kullanışlılık" olmak üzere üç belirgin ilke üzerine kurulmuştur. Uyumluluk, buna göre seçilmiş performans göstergeleri organizasyondaki bireylerin eylemleri ve kurum stratejisi arasındaki uyumu desteklemektedir.
- **Performans Prizması Modeli:** Neely vd. (2002) tarafından örgütün tamamının performansını ölçmek için geliştirilen üç boyutlu bir modeldir. Bu model, günümüzde halen performans göstergelerinin stratejiden çıkarılmasını savunmanın performans değerlemenin amacını ve stratejinin rolünün yanlış anlaşıldığını ileri sürmektedir.
- **KOBİ'ler İçin Entegre Performans Ölçüm Modeli:** Laitinen (2002) tarafından geliştirilen model, bir neden sonuç ilişkisi çerçevesinde geleneksel muhasebe bakış açısıyla birlikte faaliyet temelli maliyet bakış açısının karışımı olan hibrit bir muhasebe sistemini andırmaktadır.

Tablo 2'de belirli performans boyutlarının hangi modellerde kullanıldığı özetlenmiştir. Buna göre mükemmellik modelinin-EFQM (European Foundation for Quality Management) tüm boyutları içine aldığı görülmektedir. Bunun yanında

performans prizması modeli de neredeyse tüm boyutları kapsadığı görülmektedir. Performans boyutlarından da finansal boyut tüm performans değerlendirme modellerinde yer almaktadır. Finansal boyutu, müşteri boyutu ve ürün ve süreçlerin kalitesi boyutları izlemektedir.

**Tablo 2:** Çok Boyutlu Performans Modelleri

	Keegan vd. 1989	Lynch ve Cross 1991	Fitzgerald vd. 1991	Kaplan ve Norton 1992	Bititci vd. 1997	Atkinson vd. 1997	Chennel vd. 2000	Neely vd. 2002	EFQM 1991-1999	Laitinen 2002
	Performans Ölçüm Matrisi	Performans Piramidi	Sonuçlar Belirleyiciler Modeli	Dengeli Performans Göstergesi	Entegre Performans Ölçüm Modeli	Sorumluluk Temelli PD Model	Örgütsel PD Modeli	Performans Prizması Modeli	Avrupa Kalite Vakfı Mükemmellik Modeli	KOBİ'ler için Entegre Performans Ölçüm Modeli
Finansal	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Müşteri	*	*		*	*	*	*	*	*	
Pazar	*	*			*		*			*
Ürün ve Süreçlerin Kalitesi		*	*	*	*	*	*	*	*	*
Ürün ve Süreçlerin Hızı	*	*		*	*	*	*	*	*	
Etkinlik/ Verimlilik (Kaynaklar)		*	*	*	*			*	*	*
Esneklik		*	*		*			*		
Yenilik	*		*	*				*	*	
Öğrenme ve Gelişme	*		*	*				*	*	
Çalışanlar			*	*	*	*	*	*		
Vizyon/Strateji		*		*	*		*	*	*	
Rekabet	*		*		*		*	*	*	*
Sosyal Sorumluluk ve Doğal Çevre	*				*	*	*		*	

**Kaynak:** (Ağca, 2009: 56).

### 2.3. Performans Ölçümünde Finansal ve Finansal Olmayan Yöntemler

Muhasebe verilerine ilişkin olarak geliştirilen işletmenin içine ve dışına yönelik olarak hazırlanan raporlar ile bunların analizi finansal yöntemlerin esasını oluşturmaktadır. İşletme içi raporlama; yönetim muhasebesi çalışmaları sonucunda, yönetimin karar vermesine yardımcı olmak amacıyla hazırlanan verilerden oluşmaktadır. Maliyet analizleri, hacim-kâr analizleri, bütçeler, standart maliyet uygulamaları örnek olarak verilebilir. İşletme dışı raporlama ise, çoğunlukla işletme dışındakiler tarafından performans değerlemesi için ihtiyaç duyulan bilgilerin sunumunu amaç edinmektedir. Finansal yöntemlerin, eleştirildiği temel husus, sadece finansal nitelikteki olayları dikkate almasıdır (Çanakçıoğlu ve Demirbaş, 2009: 216).

Günümüzde firmalar; kalite, müşteri tatmini, çalışanların tatmini, esneklik ve yenilik gibi önemi her geçen gün artan finansal olmayan konular üzerine

yoğunlaşmaktadırlar. Bu nedenle bu faaliyetlerinin sonuçlarının finansal olmayan göstergelerle ölçülmesi zorunlu olmaktadır. Finansal ve finansal olmayan performans sonuçlarının belirli bir denge içerisinde beraber ölçülmesiyle, sağlıklı bir firma performansı ortaya çıkacağı düşünülmektedir (Elitaş ve Ağca, 2006: 366). Bu çalışmada da finansal ölçmeye dayalı performans değerlendirme ve müşterilerin, çalışanların ve rakiplerin finansal olmayan performans değerlendirme araçlarını kullanım düzeyleri araştırılacaktır.

### 3. ARAŞTIRMANIN STRATEJİSİ VE BULGULARI

Araştırma stratejisi; araştırmanın yöntemi, veri toplama tekniği ve örneklem sürecini içermektedir. Araştırmanın yöntemi taramadır. Tarama araştırması yüz yüze anket yöntemi ile yapılmıştır. Araştırmanın çalışma birimi sanayi işletmeleridir. Örneklem olarak İzmir'deki sanayi işletmeleri seçilmiş, İzmir Atatürk Organize Sanayi Bölgesindeki 83 işletmeden veri toplanmıştır. Veriler işletmelerin üst yönetici, muhasebe müdürü veya muhasebe sorumluları tarafından sağlanmıştır.

#### 3.1. Araştırmada Yer Alan Değişkenler ve Ölçümü

Örgütün yapısını etkileyen birçok unsur bulunmaktadır. İşletmenin büyüklüğü, çalışan sayısı v.b. değişkenlerin yanında karar verme aşamalarını etkileyen değişkenler de bulunmaktadır. Dolayısıyla performans değerlendirme yapabilmek için öncelikle bu araçların kullanımına yönelik bir iradenin olması gerekir. Bu karar verme işleminin de örgütün yapısı ile ilişkili olduğu söylenebilir. Araştırma da bu noktada temellendirilmiştir. Araştırmada örgüt yapısını ifade eden bağımsız değişkenler, biçimselleşme ve merkezileşme derecesidir. Bu değişkenler aşağıdaki gibi açıklanabilir.

##### 3.1.1. Biçimselleşme

Organizasyon yapısının/örgütsel yapının diğer bir unsuru olan biçimselleşme (formalization) iş yapış şeklinin; kurallar, düzenlemeler, politikalar ve prosedürler tarafından şekillendirilmesi ve sınırlanma derecesi olarak tanımlanabilir. Pugh, Hickson, Hinnings ve Turner (1968: 65-105) biçimselliği (formalization); “kuralların, prosedürlerin, yönetmeliklerin ve iletişimin yazılı olma düzeyi” olarak tanımlamaktadır. (Zehir ve Özşahin: 140). Genellikle tanımlanmış mevkiler (konumlar), meşru politikalar, iş tanımları, organizasyon planları ve maliyet, kalite kontrolleri gibi değişkenlerin kullanılması biçimselliğe yol açar (Miller ve Dröge, 1986: 1-25'den aktaran Zehir ve Özşahin: 140). Araştırmada biçimselleşme, örgüt yapısını işlevselleştiren bağımsız değişkenlerden biridir.

İşletmelerin biçimselleşme dereceleri beş soru ile ölçülmüştür. Biçimselleşme değişkeni (Desphande and Zaltman 1982'den aktaran; Jansen vd., 2006: 1672) çalışmasındaki ölçek ile ölçülmüştür. Ölçek 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Ölçek 7'li likert ölçeği ile geliştirilmişken araştırmada diğer değişkenlerinde etkisini dikkate alarak 5'li likert ölçeğine göre düzenlenmiştir. Ölçekte, 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum ifadelerini karşılamaktadır. Aşağıda (Tablo 3) işletmelerin biçimselleşme derecelerinin ortalama, minimum-maksimum ve standart sapma değerleri verilmiştir.

**Tablo 3:** Biçimselleşme Değişkeninin İfadelerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Biçimselleşme	Min	Maks.	Ortalama	Std. Sapma
Meydana gelecek farklı durumlarda, o durum için yazılı prosedürler mevcuttur.	1	5	3,72	,967
Örgütsel birimlerde kurallar ve prosedürler merkezi yerdedir.	1	5	3,84	,917
İşletmedeki herkesin performansı yazılı kayıtlarla tutulur.	1	5	3,16	1,264
Çalışanların kural ihlali yapıp yapmadıkları sıkı bir biçimde kontrol edilir.	1	5	3,53	,980
Örgüt birimlerindeki pozisyonlar için yazılı iş tanımları oluşturulmuştur.	1	5	3,90	,932

### 3.1.2. Merkezileşme

Merkezileşme, karar verme yetkisinin ve gücün örgütteki sosyal pozisyonlar arasındaki dağılımıdır (Schminke vd., 2002: 884'den aktaran Altıntaş, 2007: 156). Yetkinin örgütün üst kademelerinde toplandığı ve alt kademelere devredilmediği örgütler merkezileşme derecesi yüksek örgütler, yetkinin alt kademelere devredildiği örgütler ise merkezileşme derecesi düşük örgütler olarak adlandırılır. Örgütlerde merkezileşme derecesini kararlara katılım ve yetki kademesi olmak üzere iki temel ölçüt belirlemektedir. Kararlara katılım, çeşitli kademelerdeki çalışanların örgüt kaynaklarının dağıtımı ve örgüt politikalarının belirlenmesi gibi örgütün bütününe ilgilendiren konulardaki kararlara katılım derecesidir (Çınar, 2007: 156). Bu nedenle merkezileşme örgüt yapısını ölçen bağımsız değişken olarak seçilmiştir.

İşletmelerde kararların merkezileşme dereceleri beş soru ile ölçülmüştür. Kararların merkezileşmesi değişkeni (Hage ve Aiken 1967 ve Dewar vd. 1980'den aktaran Jansen vd., 2006: 1672) çalışmasındaki ölçek ile ölçülmüştür. Ölçek 7'li likert ölçeği ile geliştirilmişken araştırmada diğer değişkenlerinde etkisini dikkate alarak 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Ölçekte, 1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum ifadelerini karşılamaktadır. Aşağıda (Tablo 4) işletmelerin kararlarının merkezileşme derecelerinin ortalama, minimum-maksimum ve standart sapma değerleri verilmiştir.

**Tablo 4:** Kararların Merkezileşmesi Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Kararların Merkezileşmesi	Min	Maks.	Ort.	Std. Sapma
Burada bir yönetici bir kararı onaylamadıkça çok az eylem yapılabilir.	1	5	3,89	,975
Bir kişi kendi kararını almak isterse hemen cesareti kırılacaktır.	1	5	2,59	1,025
Önemsiz konular olsa bile son karar için daha üst mercilere sevk edilmek zorundadır.	1	5	3,35	1,194
Birim üyeleri herhangi bir şey yapmadan önce amirlerine sormaları gerekmektedir.	2	5	4,00	,826
Burada insanların aldığı çoğu karar için amirlerinin onayına sahip olmak zorundadır.	1	5	3,84	,930

### 3.1.3. Çok Boyutlu Performans Değerleme Araçları

Yukarıda birçok modelde görüleceği gibi performans değerlendirme için bu değerlendirme hangi boyutları ile ele alınacağı bilinmesi gerekmektedir. Performans değerlendirmeye yönelik modeller incelendiğinde finansal ölçüm, faaliyetlere ilişkin bilgiler, çalışanlar ve müşterilere ilişkin boyutların bir çok modelde yer aldığı görülmektedir. Bu çalışmada bu dört temel performans ölçüm aracının kullanımını araştırılacaktır.

Araştırmada bu uygulamaların kullanım düzeyi için 5'li likert ölçeği kullanılmış ve 1-asla, 2-nadiren, 3-ara sıra, 4-sıklıkla ve 5-her zaman şeklinde ifade edilmiştir. Aşağıda Tablo 5'te bu araçların kullanım ortalamaları ve standart sapma değerleri verilmiştir.

**Tablo 5:** Performans Değerleme Araçları Kullanımı Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Performans Değerleme	Min	Maks.	Ort.	Std. Sapma
Finansal Ölçmeye Dayanan Performans Değerleme	1	5	3,76	1,42
Faaliyetlerle İlgili Finansal Olmayan Ölçmeye Dayalı Performans Değerleme	1	5	3,11	1,52
Çalışanlarla İlgili Finansal Olmayan Ölçmeye Dayalı Performans Değerleme	1	5	3,59	1,34
Müşterilerle İlgili Finansal Olmayan Ölçmeye Dayalı Performans Değerleme	1	5	3,47	1,38

### 3.2. Araştırmanın Hipotezleri ve Bulguları

Araştırma bulguları analiz edilmeden önce hipotezlerin belirlenmesi gerekmektedir. Hipotezler açıklandıktan sonra araştırma bulguları analiz edilip, hipotezler test edilecektir.

### 3.2.1. Araştırmanın Hipotezleri

Örgüt yapısı, yönetsel yapıdaki tüm faktörlerle ilişki içinde olabilir. Bunların en önemlilerinden birisi de yönetim muhasebesi uygulamaları içinde de ele alınan performans değerlendirme araçlarıdır. Bu etkileşimi dikkate alarak hipotezler aşağıdaki gibi kurulmuştur.

H1: İşletmelerin biçimselleşme dereceleri arttıkça, performans değerlendirme araçları kullanımı artar.

H2: İşletmelerin merkezileşme dereceleri arttıkça, performans değerlendirme araçları artar.

H3: İşletmelerin örgüt yapısı değişkenlerinin, performans değerlendirme araçlarının kullanımı üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H3a: Biçimselleşmenin, performans değerlendirme araçları üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

H3b: Merkezileşmenin, performans değerlendirme araçları üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

Araştırmada bu hipotezlere ek olarak, işletmenin demografik yapısına ilişkin değişkenlerin de performans değerlendirme ile ilişkisi incelenmeye çalışılacaktır.

### 3.2.2. Araştırmanın Bulguları

Ölçeğin iç tutarlılığı (internal consistency) ölçekte bulunan ifadelerle verilen yanıtların kendi aralarında homojenliğinin ölçülmesiyle belirlenmektedir. İç tutarlılık analizinde en sık kullanılan yöntem Cronbach's Alpha katsayısının hesaplanmasıyla yapılan analizdir ve pek çok kaynağa göre de iç tutarlılık için bu analiz yeterlidir. Cronbach alpha değerinin 0,8'den büyük olması "iyi"; 0,7'den büyük olması "kabul edilebilir"; 0,6'dan büyük olması "orta derecede güvenilir"; 0,6'dan küçük olması ise "zayıf" olarak adlandırılır (Saruhan ve Özdemirci, 2011: 140-141).

**Tablo 6:** Ölçeklerin İfade Sayıları, Kaynakları ve Cronbach's Alpha Değerleri

Değişken	Ölçeğin Kaynağı	Ölçeğin İfade Sayısı	Cronbach's Alpha Değeri
Çok Boyutlu Performans Değerleme Araçları	-	4	0,531
Biçimselleşme	Justin J. P. Jansen vd (2006)	5	0,804
Merkezileşme	Justin J. P. Jansen vd (2006)	5	0,669

Tablo 6'daki değerler incelendiğinde merkezileşme ve performans değerlendirme araçları değişkenlerinin güvenilirlik derecesinin kabul edilebilir seviyede, biçimselleşme değişkeninin ise yüksek derecede güvenilir seviyede olduğu görülmektedir.

Parametrik testlerin tümünün uygulanabilmesi için gereken varsayımların başında verilerin dağılımının normal olması gelir. Kolmogorov Smirnov (örnek sayısı büyükse) ve Shapiro-Wilk testi (örnek sayısı 50'den azsa), bu alternatifler arasında gösterilebilir.

Bu testler sonucunda p değerinin 0,05'den yüksek olması, normal dağılımın olduğunu gösterecektir (Saruhan ve Özdemirci, 2011: 174-175). Bu araştırmada da örneklem sayısının 30'dan fazla olmasına rağmen normal dağılım testi yapılmış ve değişkenlerin normal dağılıma uyduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 7:** Değişkenlerin Normal Dağılım Değerleri

Değişkenler	n	Kolmogorov-Smirnov Z Değeri	Asymp. Sig. (2-Tailed) Değeri
Merkezileşme	83	1,513	0,021
Biçimselleşme	83	1,772	0,004
Çok Boyutlu Performans Değerleme Araçları	83	1,568	0,015

İki değişken arasındaki ilişki, ikili ya da basit korelasyon ismi verilen korelasyon teknikleriyle bulunur. Bir değişkenin iki ya da daha çok değişken ile olan ilişkisi çoklu korelasyonun konusudur. Korelasyon katsayısı, değişkenler arasındaki ilişkinin düzeyini ya da miktarını ve yönünü açıklayan bir sayıdır. Araştırmanın hipotezlerinin testi de korelasyon ve regresyon analizi ile yapılacaktır.

Birbiri ile korelasyon (ilgileşim) içinde olan değişkenlerin belirlenmesi için Tablo 8'de verilmiştir. Değişkenler arasındaki korelasyon başka bir ifadeyle pearson correlation katsayısı yani "r" değerinin 0-0,3 arası çıkması düşük, 0,3-0,7 arası çıkması orta, 0,7-1 arası çıkması ise yüksek derecede bir ilişkinin varlığını ifade etmektedir. Bu durum negatif değerler içinde benzer şekilde geçerlilik arz etmektedir. Ancak negatif r değeri ilişkinin yönünün negatif olduğunu göstermektedir. Burada bakılması gereken r değerinden önce p (anlamlılık) değeridir. Bu değer  $p < 0,05$  seviyesi ve  $p < 0,01$  seviyeleridir. 0,01 den küçük olan değerler korelasyonun oldukça anlamlı olduğuna işaret etmektedir.

**Tablo 8:** Değişkenlerin Korelasyon Tablosu

Değişkenler		1	2	3
1-Merkezileşme	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	1		
2-Biçimselleşme	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	,310(**)	1	
3-Performans Değerleme Araçları Kullanımı	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	-,008	,329(**)	1

Örneklem büyüklüğü= 83 \* $p < 0,05$ , \*\* $p < 0,01$

Korelasyon analizi sonuçlarına göre hipotez-1 ve hipotez-2 sınanacak olursa, aşağıdaki gibi özetlenebilir.

*Hipotez-1:* Çoklu Performans değerlendirme araçları skoru ile biçimselleşme arasındaki ilişkiye bakıldığında (Tablo 8),  $r = 0,329$  ilgileşim (korelasyon) değeri,

ilişkinin varlığını ve  $p < 0,01$  değeri de korelasyonun yüksek derecede anlamlı olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla hipotez doğrulanmaktadır.

*Hipotez 2:* Çoklu Performans değerlendirme araçları skoru ile merkezileşme arasındaki ilişimine bakıldığında (Tablo 8);  $r = -0,008$  ilişim (korelasyon) değeri ile anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Dolayısıyla hipotez reddedilmektedir.

Çoklu Regresyon analizi sonuçlarına göre hipotez-3 iki alt hipotezle sınanacaktır. Hipotezleri sınamadan önce çoklu regresyon analiz sonuçları açıklanmaya çalışılacaktır.

**Tablo 9:** Çoklu Regresyon Modeli Özeti

Model	R	R <sup>2</sup>	Düzeltilmiş R <sup>2</sup>	Standart Hata
1	,349(a)	,121	,100	,86871

a. Bağımsız Değişkenler: Biçimselleşme, Merkezileşme

Tablo 9'a göre; biçimselleşme ve merkezileşme değişkenlerinin performans değerlendirme araçlarının kullanımı üzerindeki etkisini gösteren regresyon oranı 0,349'dur. Merkezileşme ve biçimselleşme bağımsız değişkenlerinin, bağımlı değişken üzerindeki değişimlerin, düzeltilmiş R<sup>2</sup> değeri dikkate alındığında, %10'unu açıklamaktadır.

Tablo 10'a göre biçimselleşme ve merkezileşme değişkenlerinin bağımlı değişken olan performans değerlendirme araçları üzerindeki etkisi istatistiki açıdan anlamlıdır ( $p = 0,006 < 0,05$ ).

**Tablo 10:** Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları (Anova)

Model	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Ortalama Kare	F	p
1 Regresyon	8,350	2	4,175	5,532	,006(a)
Kalan	60,373	80	,755		
Toplam	68,723	82			

a Öngörücüler: (Sabit), Biçimselleşme, Merkezileşme

b Bağımsız Değişken: Performans Değerleme Araçları Kullanımı

Standardize edilmiş beta katsayısına göre bağımsız değişkenlerden biçimselleşmenin bağımlı değişken üzerindeki etkisi 0,439 (Tablo 11) şeklindedir. Ve regresyon katsayılarının anlamlılığına ilişkin t testinin sonuçlarına göre ise biçimselleşmenin performans değerlendirme araçları kullanımına etkisi anlamlıdır ( $\text{sig}(p)\text{değeri} = 0,01 < 0,05$ ). Dolayısıyla hipotez3a "*Biçimselleşmenin, performans değerlendirme araçları üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.*" Hipotezi doğrulanmaktadır. Merkezileşmenin p değerine bakıldığında 0,273 değeri ile bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki katsayı anlamlı değildir. Dolayısıyla hipotez3b reddedilmiştir.

**Tablo 11:** Çoklu Regresyon Analizi Sonuçları (Katsayılar)

Model		Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standardize Edilmiş Katsayılar	t	p
		B	Std. Hata	Beta		
1	(Sabit)	2,487	,612		4,065	,000
	Merkezileşme	-,170	,154	-,122	-1,103	,273
	Biçimselleşme	,439	,132	,366	3,325	,001

a Bağımlı Değişken: Performans Değerleme Araçları Kullanımı

#### 4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Performans değerlendirme ile ilgili birçok çalışma, değerlendirme araçlarının faydası ve boyutları üzerinde şekillendirilmiştir. Karar verme ve değerlendirme aşamasında oldukça işlevi olan bu araçlar, örgütün yapısına bağlı olarak kullanım olanakları farklılık gösterebilir. Bu çalışmada bu temel üzerine kurulmuştur. Öncelikle literatürde yer alan performans değerlendirme araçları ve boyutlarına ilişkin bilgi verilmiş, ardından performans değerlendirme araçlarının kullanımı ve örgüt yapısı ile ilişkisi üzerine bir araştırma yapılmıştır.

Araştırmada yer alan değişkenlerin ölçümü için biçimselleşme ve merkezileşme bağımsız değişken, performans değerlendirme araçlarının kullanımı bağımlı değişken olarak belirlenmiştir. Araştırma sonuçları belirlenen örneklem için geçerlidir. Bu kısıtların yanında araştırmanın temsil gücünün olması için Türkiye geneli bir araştırma yapılması gerekmektedir. Çok boyutlu performans değerlendirme araçları içine, finansal ve finansal olmayan değerlendirme uygulamaları alınmıştır. Finansal olmayan performans değerlendirme; müşteri, çalışanlar ve faaliyet boyutları ile ölçülmeye çalışılmıştır.

Araştırma sonuçlarına göre biçimselleşmenin, performans değerlendirme ile doğrusal bir ilişkisi bulunmaktadır. Bunun yanında biçimselleşmenin bağımlı değişken üzerinde anlamlı bir etkisi olduğu saptanmıştır. Merkezileşmenin ise belirlenen bağımlı değişken ile ilişkisi gözlenmemiştir. Araştırma yapılan işletmeler kapsamında performans değerlendirme kullanımının; kurallar, düzenlemeler, politikalar ve prosedürler ile doğru orantılı olarak arttığı saptanmıştır. Bunun yanında, işletmelerin biçimselleşme dereceleri performans değerlendirme kullanımlarına etki ettiği bu araştırmanın sonuçları arasındadır.

#### 5. KAYNAKLAR

- AĞCA, Veysel. (2009). Türk İmalat İşletmelerinde Çok Boyutlu Performans Değerleme (PD) Modellerine Dayalı Performans Göstergelerinin Kullanılabilirliği, *Dumlupınar Üniversitesi SBE Dergisi*, Sayı: 23, Nisan, (s: 51-66).
- ALTINTAŞ, Fusun Çınar. (2007). Örgüt Yapısının Örgütsel Politika ve İşlem Adaleti Üzerine Etkisinin Yapısal Denklem Modellemesi Yardımıyla Analizi, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 2, (s:151-168).
- BELKAOUI, Ahmed Riahi. (2002). *Behavioral Management Accounting*, Westport Connecticut, London.
- COŞKUN, Ali (2006). Stratejik Performans Yönetiminde Performans Karnesi Kullanımı: Türkiye'deki Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 1, (s:127-153).

- ÇANAKÇIOĞLU, Mustafa ve DEMİRBAŞ, Mahmut. (2009). Performans Ölçüm Yöntemleri İle Kurumsal Karne Yaklaşımı, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 59(2), (s:213-238).
- ELEREN Ali ve SOBA Mustafa (2009), *İşletmelerde Çok Boyutlu Performans Ölçümü ve Uşak Deri Sektöründe Bir Uygulama*, I. Uluslararası Davraz Kongresi <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/yonetim/yonetim11.pdf> (10.08.2011).
- ELİTAŞ, Cemal ve AĞCA, Veysel (2006). Firmalarda Çok Boyutlu performans Değerleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir Çerçeve, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, VIII, (s:343-370).
- JANSEN, J. J. P., BOSCH, F. A. J. V. D., & VOLBERDA, H. W. (2006). *Exploratory Innovation, Exploitative Innovation, and Performance : Effects of Organizational Antecedents and Environmental Moderators. Management Science*, 52(11), 1661-1674. doi:10.1287/mnsc.1060.0576.
- LIBBY, P. ve SHORT, G.D. (2003). *Financial Accounting*, McGraw-Hill/Irwin.
- MOORE, C. L. ve JAEDICKE, R. K. (1980). *Yönetim Muhasebesi*, Dördüncü Baskıdan Çeviri, Çeviren: Alparslan Peker, Fatih Yayınevi, İstanbul.
- SARUHAN, Şadi Can ve ÖZDEMİRCİ, Ata (2011). *Bilim, Felsefe ve Metodoloji*, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- UYGUR, Akyay. (2009). Çok Boyutlu Performans Değerleme Modeli Olarak Dengeli Başarı Göstergesi Uygulaması, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 10 (1), (s:148-159).
- YÜREĞİR, Oya ve NAKİBOĞLU, Gülsün. (2007). Performans Ölçümü Ve Ölçüm Sistemleri: Genel Bir Bakış, *Çukurova Üniversitesi, SBE Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 2, (s:545-562).
- ZEHİR, Cemal ve ÖZŞAHİN, Mehtap. (2006). Stratejik Karar Verme Hızını Etkileyen Örgütsel, Çevresel Faktörler ve Firma Performansı İlişkisi: İmalat Sektöründe Bir Saha Çalışması, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9/1, (s:137 -157).