

BÖLÜM 15

DENGELİ PUAN KARTININ DÖNÜŞÜMÜ VE DÖRDÜNCÜ NESİL DENGELİ PUAN KARTI

Gökhan ÖZER¹

Nagihan AKTAŞ²

İlhan ÇAM³

1. GİRİŞ

Küreselleşen dünyada firmalar çeşitli sorun ve zorluklarla yüzleşmek zorunda kalmaktadırlar. Piyasaların artık doygunluğa ulaşmasıyla birlikte, firmalar rekabet avantajlarını sürdürebilmek ve daha fazla gelişebilmek için finansal durumlarında, rekabet güçlerinde (yenilik, ürün ve müşteri hizmeti kalitesi, beşerî sermaye vb.) ve firmanın genel varlığında iyileştirmeler yapmaya başlamışlardır. Tüm bunlar yönetim trendlerinin de değişmesine neden olmuştur. Piyasalar daha reaktif bir yönetimden proaktif bir yönetime geçmeye başlamış ve problem çözümlerinde daha ayrıntılı analiz yapmayı gerektiren sistematik bir tarza geçilmiştir. Nicel bileşenlerden nitel bileşenlere doğru bir hareket başlamıştır (Horváthová & ark., 2019).

Bir iş biriminin performans ölçümünü gerçekleştirirken kullanılan geleneksel sistemler çoğunlukla kısa vadeli finansal hedeflere dayanmaktadır. Ancak günümüzde geleneksel sistemler, firmaların zorluklarla mücadele etme yeteneğini güçlendirmek için yeterli gelmemektedir. Firmaların paydaşlarının ne tür hedefleri olduğunu daha detaylı bir bakış açısıyla ele alması ve stratejilerinin eylemlere dönüştürülmesi için uygun ortamı oluşturması gerekmektedir (Ahn, 2001). Bahsedilen bu nedenlerden dolayı dengeli puan kartı ilgi çekmektedir. Dengeli puan kartında firmaların performansı yalnızca finansal göstergelere dayalı takip edilmek yerine yeterlik, etkinlik ve değiştirilebilirlik açısından anlaşılması amaçlanmaktadır. Bu üç koşul dengeli puan kartının oluşmasındaki önemli ön koşullar olarak görülmektedir (Horváthová & ark., 2019).

¹ Prof. Dr., Gebze Teknik Üniversitesi, ozer@gtu.edu.tr

² Arş. Gör., Gebze Teknik Üniversitesi, naktas@gtu.edu.tr

³ Arş. Gör. Dr., Gebze Teknik Üniversitesi, icam@gtu.edu.tr

Bu çalışmanın amacı, firmalarda performans ölçüm sistemleri içerisinde en çok tercih edilen sistem olan dengeli puan kartındaki tarihsel güncellemeleri, nesiller bazında tartışmaktır. Böylelikle, bu sistemi kullanmak isteyen uygulayıcılar ve sistem üzerinde araştırmalar yapmak isteyen akademisyenler, dengeli puan kartının tarihsel olarak hangi aşamalardan geçerek bugünkü yaygın kullanımına ve konumuna kavuştuğunu daha net anlayabileceklerdir.

Lawrie ve Cobbold (2004)'a göre dengeli puan kartı sistemi üzerindeki bu güncellemelerin sebebi sistemin ilk oluşturulmasındaki felsefeden kaynaklı değildir. Erken dönem dengeli puan kartları, etkili bir dengeli puan kartının sahip olması gereken özelliklerin iyi tanımlanmamasından kaynaklı olarak başarısız olmuşlardır. Araştırmacılara göre, daha sonrasında yürütülen ampirik çalışmalar sistemde kullanılan ölçüm araçlarının ve boyutlar arasındaki sebep-sonuç ilişkilerinin yetersizliğini ortaya koymuş ve sonuç olarak bu yetersizliklerin giderilebilmesi için dengeli puan kartı üzerinde çeşitli dönüşümler gerçekleşmiştir. Kısacası insanlık geliştikçe, kullanılan sistemlerin de gelişmesi ve dönüşmesi gerekmektedir. Bu yüzden, dengeli puan kartı üzerinde yapılan geçmişteki iyileştirmelerin anlaşılabilmesi, gelecekte yapılacak güncellemeleri daha da kolaylaştıracaktır.

Dengeli puan kartının evrimi dördüncü nesildedir. Birinci nesil dengeli puan kartı, dört bakış açısı altında finansal ve finansal olmayan göstergeleri bir araya getirmektedir. İkinci nesil dengeli puan kartı, stratejik hedefler ile ölçümler arasındaki neden sonuç ilişkisini vurgulayan stratejik haritalar kullanmaktadır. Üçüncü nesil dengeli puan kartı, hedef beyanları ile faaliyet ve çıktı olarak adlandırılan iki boyutu birleştiren yapısıyla stratejik bir yönetim aracı olarak nitelendirilmiştir. Dördüncü nesil dengeli puan kartında odak noktası stratejik planlama ve misyondur. Değer yaratma ile iç denetim stratejisi arasında bir denge görevi görmektedir (Behrouzi & ark., 2014).

Dengeli puan kartının dönüşümünü ele almayı amaçlayan bu çalışmanın bundan sonraki bölümünde dengeli puan kartının tanımı üzerinde durulmakta, üçüncü bölümde dengeli puan kartının yaşadığı dönüşüm ile dengeli puan kartının nesilleri hakkında bilgi verilmekte ve dördüncü bölümde çalışma sonuçlandırılmaktadır.

2. DENGELİ PUAN KARTININ TANIMI

Dengeli puan kartı, örgüte odaklanılması, iletişimin iyileştirilmesi, örgütsel hedeflerin belirlenmesi ve strateji hakkında geri bildirim sağlanması için bir araç (Gautreau & Kleiner, 2001) ve iş stratejisinin oluşturulabilmesinde temeli oluşturan

ran bir örgü olarak görülebilir. Firmanın geleceğe ilişkin strateji oluşturmasını ve bu stratejilere odaklanılmasını sağlayan bir iş performansı değerlendirme sistemidir (Mata & Serrato, 2021). Örgütlerin paydaşlarının taleplerini yönetebilmesine ve stratejilerini kilit eylemlere dönüştürebilmesine imkân sağlamaktadır (Nair, 2004). Puan kartındaki her bir ölçü bir firmanın stratejisinin bir yönüne değinir. Önemli olan stratejinin bir tür ölçümle ilişkilendirilmesidir (Gautreau & Kleiner, 2001).

Firmalar, yürüttükleri işlerde ne derecede başarılı olduklarını değerlendirmek için temel olarak finansal ölçütleri kullanmaktadırlar. Finansal verilerin, daha kolay erişilebilmesi, uygulamalarda kolaylıklarının olması, uzun süreli bir kullanım geçmişinin olması ve sayısal olarak ifade edilmesi nedeniyle esas olarak dikkate alınan ölçütlerdir (Mbugua & ark., 1999). Geçmiş performans ölçüm sistemleri, çalışanların kurumsal stratejiye yönelik performanslarının nasıl olduğunu genellikle ölçememekteydiler. Dengeli puan kartı ise bu eksikliği ortadan kaldırmaya çalışmaktadır. Bu nedenle çalışanların firmanın stratejisi doğrultusunda nasıl bir performans gösterdiğinin gözlemlenmesi gerektiği fikrini benimseyen bir araç olarak görülmektedir (Gautreau & Kleiner, 2001).

Yöneticiler işlerin etkinliğini kapsamlı bir şekilde değerlendirmek için vizyon ve stratejiyle alakalı örgütsel faaliyetleri ölçen dengeli puan kartını kullanırlar. Dengeli puan kartının en dikkat çekici yönü finansal performansla ilgili bilgi vermekle kalmayıp buna etki eden insan kaynaklarına da odaklanmasıdır. Bu sayede firmalar, uzun vadeli çıkarlarından hangisi en iyi ise, geleceğe yönelik bu konuyla ilgili eylemde bulunabilirler (Stefanovska & Soluncevski, 2016).

Finansal ölçümlerin odağında geriye dönük bilgiler yer almaktadır ve bu bilgiler temelde uzun vadeli hedeflere değil daha yakın tarihli hedeflere odaklanmaktadır. İş stratejisi belirlenirken geleneksel finansal ölçümlerin kullanılması sonucu yalnızca geçmişte yaşanan başarı/başarısızlık düzeyleri gözlemlenebilir ve firmanın gelecekteki durumuna yönelik çok az bilgi elde edilebilir. Dolayısıyla yalnızca finansal ölçülerden elde edilen bilgilerden daha fazlasına ihtiyaç duyulmakta ve burada da devreye finansal olmayan ölçümler girmektedir. Firmalar rekabet gücünü sundukları ürünlerin/hizmetlerin kalitesini arttırarak, müşterilerini memnun ederek ve iş süreçlerini iyileştirerek artırabilmek için finansal olmayan ölçümlerden yararlanmaya da başlamışlardır (Mbugua & ark., 1999). Bu noktada da devreye dengeli puan kartı girmiştir.

Dengeli puan kartı, iş stratejilerinin yöneltmesine olanak sağlar ve örgütün bütün kademeleri arasında ortak bir dil olarak kullanılır. Bunun yanı sıra, firma-

nın günlük işlerini yönetmek ve firmanın stratejisinin sınırlarını belirlemek için ortak bir ilke setinden faydalanır. İşletmenin amaçlarının tanımlanması ve yönetilmesi için düzenlenen ve strateji oluşturma aşamasında çeşitli gruplar arasında (iç ve dış etkiler, öncü ve gecikmeli göstergeler ve ölçümler, finansal ve finansal olmayan amaçlar gibi) dengenin kurulmasını sağlayan bir yapıdır. Ayrıca, örgütün stratejik amaçlarını hedefler ve ölçülerle uyumlu hale getirecek ve örgütün tüm kademelerinde kullanacak şekilde düzenlenmiştir (Nair, 2004).

3. DENGELİ PUAN KARTININ DÖNÜŞÜMÜ

Dengeli puan kartı, Robert Kaplan ve David Norton tarafından gerçekleştirilen bir araştırma projesinin sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Kaplan ve Norton proje kapsamında 1990 ve 1991 yıllarında performans ölçümü konusunda önde gelen 12 firmayı ele almış ve başarılı olan firmaların neleri ölçtüğünü belirlemeye çalışmıştır. Proje sonucunda, finansal göstergelerin tek başına performansı artırma konusunda yeterli gelmeyeceği görülmüştür. Bunun yerine daha dengeli bir bakış açısının gerektiği konusu gündeme gelmiştir. Dengeli bir yapıya dönüşmek için ise finansal ölçülerin yanı sıra finansal olmayan performansı etkileyen ölçülerin de (müşteri, içsel iş süreçleri, öğrenme ve gelişme) dikkate alındığı dengeli puan kartı kavramı ortaya çıkmıştır. Zamanla dengeli puan kartı performans ölçümü, yönetim, strateji uygulaması ve stratejik yönetim gibi çeşitli amaçları ele alan bir yönetim aracına dönüşmüştür (Brudan, 2005).

Dengeli puan kartını konu alan ilk makale 1992 yılında Kaplan ve Norton tarafından yazılmış ve üzerinden otuz yıl geçmiştir. Bu zaman süresince dengeli puan kartı bir araç olarak kullanılmaktan, bir yaklaşım ve felsefe olarak kullanılmaya kadar büyük bir değişim yaşamıştır. Başlarda basit ölçümler kontrol sistemi olarak ifade edilirken günümüze doğru strateji yürütmeyi ve performans yönetimini üstlenen bir yaklaşım haline gelmiştir. Dolayısıyla dengeli puan kartı karşımıza model ve tasarım açısından farklı versiyonlarda çıkmıştır. Modelde yapılan değişiklikler ve düzenlemelerle birlikte dengeli puan kartının firmaların büyümelerine daha uygun bir yapıya ulaşması sağlanmak istenmiştir. Bunlar literatürde nesil olarak adlandırılmaktadır. Her bir neslin strateji ve performansa yönelik düşünce aşamaları üzerinde farklı yaklaşım ve faydaları bulunmaktadır (Kadarova & ark., 2014; Anita, 2022).

Dengeli puan kartının dört nesli bulunmaktadır ve nesiller arasında dengeli puan kartının tanımı farklılaşmaktadır. İlgili tanımlamalar Tablo 1'de verilmiştir (Ievdokymov & Zavalii, 2020).

Tablo 1. Nesillere Göre Dengeli Puan Kartı

Nesiller (Zaman Aralıkları)	Nesillere Göre Dengeli Puan Kartı Tanımları
Birinci Nesil Dengeli Puan Kartı (1990'ların başı)	Dengeli puan kartı, sınırlı sayıda finansal ve finansal olmayan ölçümleri dört boyut altında gruplandıran bir performans ölçüm aracıdır.
İkinci Nesil Dengeli Puan Kartı (1990'ların ortası)	Dengeli puan kartı, stratejik hedeflerin belirlenmesi, hedefler arasında neden sonuç ilişkisinin oluşturulması ve uygun bir stratejik haritanın düzenlenmesine dayanan bir stratejik yönetim sürecidir.
Üçüncü Nesil Dengeli Puan Kartı (2000'lerin başı)	Dengeli puan kartı, özel bir biçimde tasarlanmış hedef beyanı (vizyon beyanı) adı verilen dokümanları kullanan bir stratejik yönetim sistemidir. İşlevsellik ve ilişki düzeyi artırılarak stratejiyi düzenli olarak uygulamak için boyutlar, faaliyet ve çıktı olarak ikiye indirgenmiştir.
Dördüncü Nesil Dengeli Puan Kartı (2006'dan itibaren)	Dengeli puan kartı, katma değer yaratmak, değişen çevreden ve toplumdaki etkilenen iş ortamlarına uyum sağlayabilmek için eğitimin sürekli hale gelmesine odaklanan, açık ve karmaşık bir stratejik yönetim sistemidir.

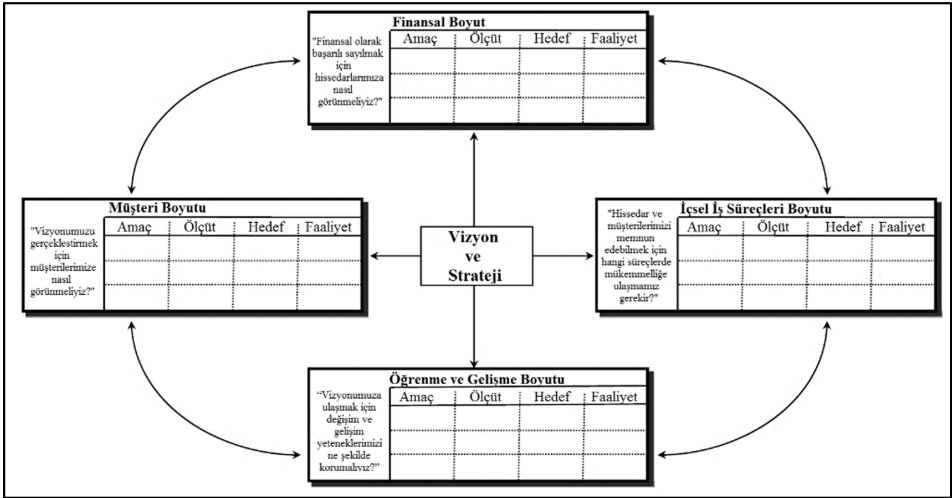
3.1. Birinci Nesil Dengeli Puan Kartı

Birinci nesil dengeli puan kartında en önemli unsur firmanın misyon ve vizyonunun bilinmesi ve bunları göz önünde bulundurarak rekabet avantajı sağlayacak stratejilerin geliştirilmesidir (Mata & Serrato, 2021). Kaplan ve Norton'un ilk makalelerinde birinci nesil dengeli puan kartının daha net ve anlaşılır olması için ölçüm sayısının sınırlı olması gerektiği ve firma için en ciddi olan ölçümlere odaklanılması önerilmiştir. Ancak ölçü seçerken etkinliğin nasıl sağlanabileceğine ilişkin çok az açıklamada bulunulmuştur. Bahsedilen konulara örnek olarak ölçüm sisteminin merkezine vizyon ve stratejinin konulması; firmanın temel yetkinliklerini belirlemeye ve ölçmeye çalışması; zaman, kalite, performans ve hizmet ölçümlerine ek olarak firmaların ürünlerinin maliyetine karşı duyarlı olmaları verilebilir (Kaplan & Norton, 1992).

Birinci nesil dengeli puan kartı esasen yöneticilerin bir kontrol aracı olarak kullanması amacıyla pazarlanarak hedeflere nasıl ulaşıldığının raporlanmasıyla ilgilenmiştir. Hedeflere ulaşılması ise kırmızı, sarı ve yeşil olmak üzere üç şekilde raporlanmaktadır. Yeşil, hedeflere iyi bir şekilde ulaşıldığını, sarı, hedefe ulaşılmasına yönelik iyileştirmenin kapsamını ve kırmızı ise, hedefe ulaşmak için acil

ilgilenin gösterilmesine ihtiyaç duyulduğunu ifade etmektedir (Phillips, 2007).

Dengeli puan kartı, firmaların vizyonunu dört bakış açısından ele alarak gerçeğe dönüştürmek için ileriye yönelik stratejiler belirlenmesine ve bunlara odaklanılmasına fırsat sağlar (Mata & Serrato, 2021). Örgütün faaliyetlerini ve ölçümlerini dört boyut altında izleyerek stratejik hedeflerine ulaşabilmesi amacıyla performans yönetimini yürütmek için kullanılan bir tekniktir. Birinci nesil dengeli puan kartı, dört boyutun, insanları, süreçleri, müşterileri ve finansal ölçümleri örgütün misyonu ve stratejik hedefleriyle uyumlu bir hale getirmek için öncü ve gecikmeli göstergelerin anlamlı bir görüntüsünü sunmaktadır (Rodrigues, t.y.). Bahsedilen bu dört bakış açısı müşteri, içsel iş süreçleri, öğrenme ve gelişme ile finansal boyut şeklindedir. Firmalar stratejilerini belirledikten sonra müşteri, içsel iş süreçleri, öğrenme ve gelişme boyutlarıyla ilgili stratejik hedefler artırmaktadır. Hedeflerin ölçüleceği ölçümler, amaçlar ve her bir hedefin yerine getirilmesini sağlayacak girişimler tanımlanmaktadır (Mata & Serrato, 2021). Şekil 1'de dengeli puan kartının dört boyutu ile örgütün vizyon ve stratejisi arasındaki ilişki gösterilmektedir (Kaplan & Norton, 1996).



Şekil 1. Dengeli Puan Kartının Dört Boyutu (Kaynak: Kaplan & Norton, 1996)

Müşteri boyutu firmayı müşterinin gözünden incelemektedir. Burada firmasının pazar payına dikkat edilmekte, müşterinin memnuniyetine özen gösterilmekte, yeni müşteriler firmaya çekilmeye çalışılmakta ve firmanın ömür boyu müşterilerinin olmasına odaklanılmaktadır. Firmalar müşterilerinin ne tür beklentilerinin olduğuna ve nelere ihtiyaçları olduğuna dikkat etmektedir. Böylece

firmanın düşük veya aşırı performans göstermesinin önüne geçecek performans ölçüleri belirlenmektedir (Perkins & Remmers, 2014; Gallo & ark., 2018).

İçsel iş süreçleri boyutu, diğer boyutlara yönelik firmanın hedeflerine ulaşabilmesi için gereken süreçlerle bağlantılı amaçları ele almakta ve değer sistemlerine, yenilikçi ve operasyonel süreçlere değinmektedir. Firmalar içsel süreçlerin etkinliğine odaklanmakta ve sadece işin işleyişi üzerinde en büyük etkiye sahip faaliyetlere odaklanan göstergeleri kullanmaktadır. Bu ölçümler; ürün döngü zamanını, verimliliği, maliyeti ve pazara sürüm süresini içermektedir. Burada dikkat edilmesi gereken unsur bu ölçümlerin çalışanlar ve yöneticiler tarafından etkilenebilecek faaliyetlerle ilgili olmasıdır (Perkins & Remmers, 2014; Gallo & ark., 2018).

Öğrenme ve gelişme boyutunda, firmanın altyapısı ve sunduğu eğitimler göz önünde bulundurulmaktadır. Firmanın performansının ne derecede iyileştirildiği ve geliştirildiği dikkate alınmaktadır. Küresel rekabette yaşanan dış baskılar da bu boyut kapsamında düşünülmesi gereken bir unsurdur. Ölçümlerde, çalışan tatminine ve gelişimine ve yeniliğe önem verilerek yeni ürün ve hizmetlerin izlenmesine odaklanılmaktadır (Perkins & Remmers, 2014; Gallo & ark., 2018).

Finansal boyut, firmayı sahipler açısından ele almaktadır. Firmalarda ana ölçü olarak dikkate alınan boyuttur. Puan kartının diğer üç boyutu gelecekte gerçekleşecek performansın itici gücü olarak görülmekteyken, finansal boyut geçmiş performansın bir kontrolü olarak görülmektedir. Bu boyut altındaki temel amaçlar firmanın ilerlemesinin sağlanması, giderlerinin düşürülmesi, yatırımlar yapması ve piyasada varlığını devam ettirebilmesi şeklindedir. Yöneticilerin diğer üç boyutta belirledikleri hedeflere ulaşip ulaşmadıklarının değerlendirilebilmesi için finansal göstergelerin (satışların veya pazar payının artışı, işletme giderlerinin azalışı veya varlık devir hızının artışı) firma değerini artırıp artırmadıklarına bakılmaktadır. (Perkins & Remmers, 2014; Gallo & ark., 2018).

Firmaların belirledikleri stratejik hedefler dengeli puan kartının dört boyutu açısından da önem taşımaktadır. Finansal açıdan incelendiğinde firmaların belirledikleri stratejik hedefler firmanın kârını artırmak amacıyla yalnızca işletme, üretim ve lojistik maliyetlerini azaltmaya değil aynı zamanda satışları arttırmaya ve müşterilerden gelen iadeleri azaltmaya da odaklanmaktadır. Müşteri perspektifinden ise, firmalar teslimat sürelerini hızlandırarak, müşterilere sundukları hizmetlerin kalitesini artırarak, müşteri isteklerine cevap vererek ve müşterilere daha fazla seçenek sunarak yenilik sağlayabilmek için stratejik hedeflerini gerçekleştirmeye çalışmaktadır. İçsel iş süreçleri açısından, firmalar üretimini gerçekle-

tirdikleri ürünlerin firmadaki bekleme süresini azaltmak ve ürünlerin kalitesini artırmak için oluşturdukları stratejik hedeflerden yararlanmaktadır (Mata & Ser-rato, 2021).

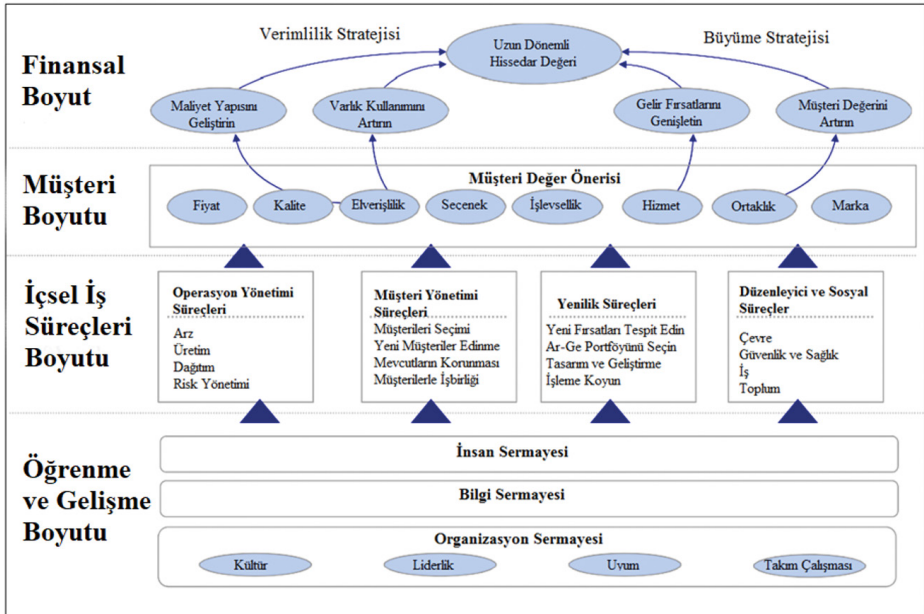
Birinci nesil dengeli puan kartları, operasyonel ölçümler açısından yararlı ol-malarına karşın strateji ve değişimi tanımlamakta yeterli değildir. Nadiren den-geli bir yapıya sahiptir. Bunun yanı sıra dinamik ölçüler yerine çoğunlukla statik ölçümler kullanılır. Bu yüzden, birinci nesil dengeli puan kartları operasyonel bir araç olarak yararlı görülmekte ve Kaplan bu kartları operasyonel puan kartları olarak ifade etmektedir (Narayanamma & ark., 2016). Birinci nesil dengeli puan kartlarının tasarımına yönelik pratikte yaşanan zorluklar önemli bir konudur. Bu-nun nedeni ise, dengeli puan kartının tanımı konusunda başlangıçta belirsizlikle-rin olmasıdır. Bu zorlukların temelindeki bir diğer konu ise birinci nesil dengeli puan kartının tasarımındaki sorunlardır. Hangi özel ölçümlerin seçileceğini yan-sıtan filtreleme ve ölçülerin boyutlar halinde nasıl gruplanacağına karar verme konusunu ele alan kümeleme ihtiyacı bahsedilen sorunları ifade etmektedir (Law-rie & Cobbold, 2004). Birinci nesil dengeli puan kartının yapısında ciddi tasarım zorluklarının bulunduğu ve zayıf ölçü seçiminin dengeli puan kartının kullanışlı-lığı ve benimsenme oranları üzerinde olumsuz etkileri olduğu yazarlar tarafından eleştirilmiştir (Lawrie & Cobbold, 2004).

3.2. İkinci Nesil Dengeli Puan Kartı

İkinci nesil dengeli puan kartı, tutumsal bir yaklaşımdan uzaklaşarak strateji he-defleri ve ölçümler arasında açık bir şekilde ilişki kurulabilecek ölçümlerin se-çimini esas almıştır (Phillips, 2007). 1996 yılında dengeli puan kartını geliştiren ve tanıtan Kaplan ve Norton o dönemlerde dengeli puan kartını stratejiyle ilgili değil ölçümlerle ilgili bir araç olarak nitelendirmiştir. Başlarda yönetim sistemin-de finansal ölçülere duyulan özel güvenin örgütün yanlış işler yapmasına sebep olması, dengeli puan kartının temel dayanağı olarak görülmekteydi. Finansal öl-çümler, geçmiş eylemlerin sonucu olarak ortaya çıktığı ve raporlandığı için gecik-meli göstergelerdir. Finansal göstergelere duyulan bu özel güven, örgütlerin uzun vadeli değer yaratmasını önleyerek kısa vadeli performansa yönelik davranışları teşvik etmiştir. Dengeli puan kartı yaklaşımı, finansal performans ölçümlerini yani gecikmeli göstergeleri bünyesinde barındırmaya devam etmiştir. Ancak bun-lara ek olarak gelecekteki finansal performansın itici güçlerini, bir başka deyişle, öncü göstergelere yönelik ölçümleri de kullanmaya başlamıştır. Böylece gecikmeli göstergelerin öncü göstergelerle tamamlanması sağlanmıştır (Kaplan & Norton, 2001).

İkinci nesil dengeli puan kartı daha çok bir yönetim sistemi için kullanılan bir araç olarak dikkat çekmiştir. Buradaki tasarım yönetiminde belirlenen stratejik hedefler bir stratejik bağlantı modeli olarak da bilinen strateji haritası üzerinde gösterilmiştir. Strateji haritası hedeflerin birbirleriyle olan ilişkilerini ve bağlarını daha detaylı bir şekilde ortaya koymuştur. Belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının görülebilmesi amacıyla ölçümler belirlenmiştir. Böylelikle, işletme yönetimi, ölçümler vasıtasıyla stratejik açıdan önemli görülen ve üzerine yoğunlaşarak çalışılması gereken alanları da ölçme şansını elde etmiştir. İkinci nesil dengeli puan kartında strateji haritasının kullanılmasıyla birlikte stratejiler eylemlere dönüştürülmüş ve strateji haritası hem dengeli puan kartının hem de strateji odaklı bir organizasyonun ana unsuru olarak nitelendirilmiştir (Narayanamma & ark., 2016).

Dengeli puan kartı için neden sonuç ilişkilerinin tanımlanması, uygun göstergelerin belirlenmesinde gerekli bir özelliktir. Örnek vermek gerekirse, gelirini belirli bir yüzdede artırmak isteyen bir firma uygun göstergelerin belirlenmesiyle birlikte bu finansal amacı sağlayacak gelir artışını gerekli operasyonel faktörlere dönüştürebilmektedir. Uygun ölçümlerin belirlenmesiyle birlikte, eylemlerin stratejik hedeflerle uyum sağlamasına da olanak tanınmaktadır (Mooraj & ark., 1999). Stratejik hedefler, her bir boyut açısından bir ölçünün başka bir ölçüye tercih edilmesini gerektirmiş ve dengeli puan kartının geliştirilmesi düşüncesi gündeme gelmiştir. Bunun akabinde de ikinci nesil dengeli puan kartı ortaya çıkmıştır (Ali, 2019).



Şekil 2. Strateji Haritası (Kaynak: Kaplan ve Norton, 2001: 92)

İkinci nesil dengeli puan kartında kullanılan strateji haritası çoğunlukla bir örgütün fonksiyonlarının ve stratejisinin iki boyutlu bir görünümü olarak betimlenmektedir. Müşteri boyutu, içsel iş süreçleri ve öğrenme ve gelişme stratejik hedeflerle neden sonuç analizini gösteren oklarla birbirine bağlı bir şekildedir ve bu strateji haritasının en üst bölümünü örgütlerin nihai hedefleri olan finansal hedefler oluşturmaktadır. Böylelikle, iş birimi stratejisinin somutlaştırılmış hali olarak ifade edilebilecek dengeli puan kartı, stratejilerin iletilmesi için bir kanal olarak rol üstlenmektedir (Phillips, 2007). Kaplan ve Norton (2001) strateji haritası için Şekil 2'deki gibi bir çerçeve ile kapsamlı bir yapı oluşturmuştur. Böylece örgütlerin birimleri ve çalışanlar arasında ortak bir referans noktası oluşturulması amaçlanmıştır (Kaplan & Norton, 2001).

İkinci nesilde firma stratejisi ile vizyonu arasındaki ilişkinin nasıl olacağı ve yönetileceği dört aşamada belirlenmektedir. Öncelikle firmanın vizyonuna yönelik açıklamalar yapılır. Bu vizyonun departmanlar arasında ilişkisini sağlayacak bir bağlantı oluşturulur. Firmanın vizyonuna ulaşabilmesini sağlayacak bir iş planlaması yapılır. Son olarak, firmanın hedeflediği performans ile gerçekleştirdiği performans arasındaki durum incelenerek geri bildirim gerçekleştirilir (Ali, 2019).

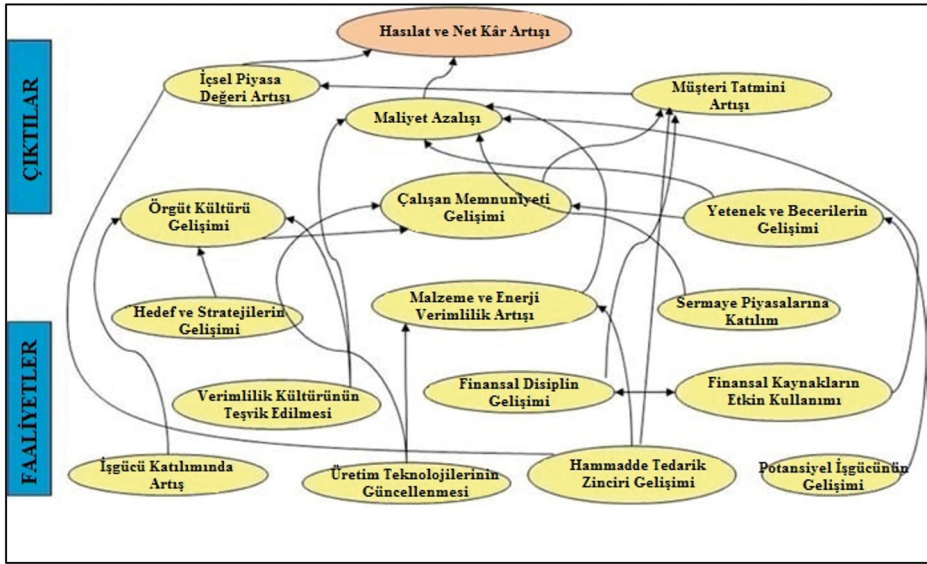
3.3. Üçüncü Nesil Dengeli Puan Kartı

Dengeli puan kartı bir stratejik yönetim aracı olarak kullanılırken ortak vizyon ve stratejik hedefler açısından öncelikli olan unsurları seçmede zorluklar yaşanabilir. Bunun yanı sıra stratejik harita, strateji iletişiminin sağlanmasında gereken faydayı sağlamada yetersiz kalabilir. Tüm bu zorluklar üçüncü nesil dengeli puan kartının oluşmasında aktif rol oynamıştır (Ali, 2019). 2000'li yıllara geçişte dengeli puan kartının işlevselliği ve stratejik uygunluğunda iyileştirmeler yapmaya yönelik daha fazla gelişmeler olmuştur. Bu gelişmelerin odak noktasında ise, hedef belirleme ile stratejik hedeflerin seçiminin doğrulanması gibi iki konu bulunmaktadır (Abdel-Kader & ark., 2011).

Üçüncü nesil dengeli puan kartı, stratejinin sistematik olarak ve düzenli bir şekilde uygulanmasını konu edinmektedir. Strateji haritası son halini aldığı anda sorulması gereken soru, stratejik bir başarıya ulaşıldığında bu durumun örgütte veya birimlerde nasıl bir görünümün oluşmasını sağlayacağıdır. Firma henüz tasarım sürecinin başında bir hedef beyanında bulunursa, hangi hedeflerin gerçekleştirilmek için seçileceği kolaylaşır (Narayanamma & ark., 2016).

Üçüncü nesilde dengeli puan kartına daha fazla stratejik uygunluk ve daha iyi işlevsellik sağlaması için yeni özellikler eklenmiştir. Dengeli puan kartının

tasarımı tersten yapılarak burada ilk yapılan şey hedef beyanının oluşturulması olmuştur. Önceki nesilde ise bu, modelin son tasarım unsurudur. Bir amacın beyan edilmesiyle başlayan süreçte yönetim ekibi daha hızlı bir şekilde anlaşmaya varabilir (Anita, 2022). Hedef beyanı bütünleştirici bir süreç sağladığı için, sadece dört boyutun kullanılmasıyla oluşan potansiyel sınırlamalardan kaynaklanan, seçilen hedeflerdeki tutarsızlıkların belirlenmesi de kolaylaştırılmıştır. Buradaki yenilik örgütlerin neyi başarmak istediğini ifade etmesi değil, bahsedilen hedefin belirleme süreci için yararlı bir referans noktası olarak hareket etmesidir (Lawrie & Cobbold, 2002). Hedef beyanı, firmanın üzerinde karara varılan ileri bir tarihte gerçekleştirmesini beklediği başarıları nicel bir şekilde göstermektedir. Özel olarak geliştirilen bu belgeler aracılığıyla stratejik hedeflerin ilgili göstergelerle olan tutarlılıkları artırılmaya çalışılmaktadır (Ievdokymov & Zavalii, 2020). Örgütsel faaliyetler hakkında bir karar verilmeden ve bu faaliyetlerle ilgili hedefler belirlenmeden önce stratejik planın ve amaçlanan sonuçların ortak bir görünümünün oluşturulmasını sağlamaktadır (Lawrie & Cobbold, 2002).

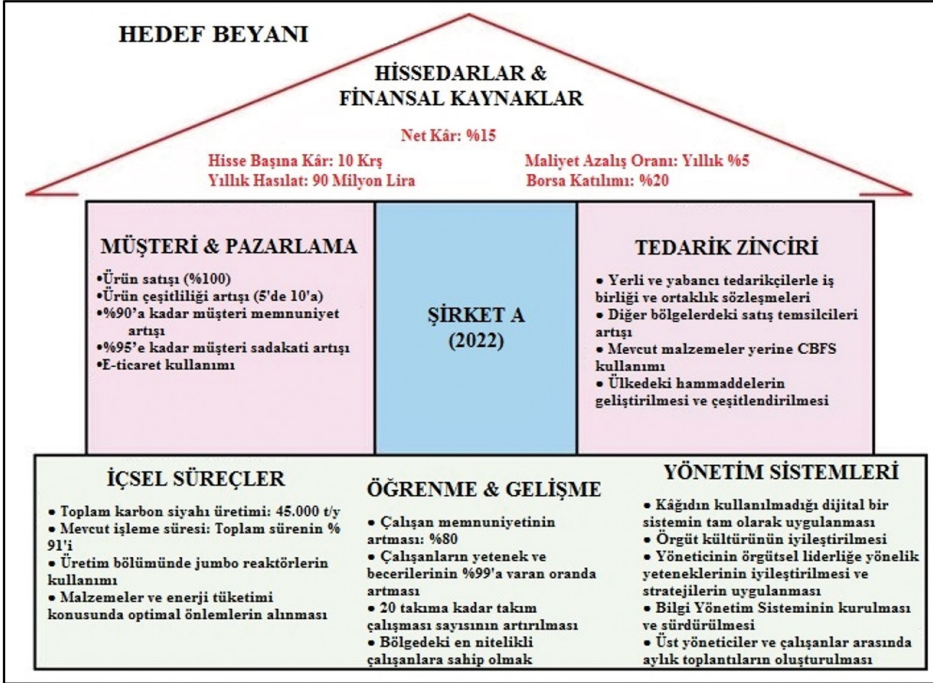


Şekil 3. Stratejik Bağlantı Modeli (Kaynak: Valmohammadi ve Servati, 2011)

Üçüncü nesil dengeli puan kartı, stratejik hedefleri iki boyuta bölmektedir. Bunlar faaliyet ve çıktıdır. Faaliyet boyutu birinci nesildeki içsel iş süreçleri ile öğrenme ve gelişme boyutlarıyla uyumludur. Ekibin yapması gereken eylemleri tanımlamaktadır. Çıktı boyutu ise birinci nesildeki finansal ve müşteri boyutuyla uyumludur. Firmanın beklediği çıktıyı tanımlamaktadır. Üçüncü nesilde boyut

sayısı azaltılarak yönetim faaliyetleri ve ilgili çıktılar arasındaki ilişkilerin daha kolay anlaşılması hedeflenmiştir. Boyutlar arasındaki bağlantılar gösterilerek, etkili ve sade bir görünüm elde edilmek istenmiştir. Kısacası üçüncü nesil dengeli puan kartı işlevselliği ve uygunluğu iyileştirerek, stratejinin sistematik bir şekilde ve usulüne uygun bir şekilde yerine getirilmesi için güncelleştirmeler içermektedir (Ievdokymov & Zavalii, 2020; Lawrie & Cobbold, 2002).

Üçüncü neslin önemli unsurlarından biri de stratejik bağlantı modelidir. Bu model, stratejik hedef ve göstergelerden yararlanılarak hazırlanmaktadır. Stratejik bağlantı modeli Şekil 3'te de görüleceği üzere firmanın ana stratejisi ile her bir stratejik ilişkinin doğru bir görünümünü sunmaktadır. Firmanın daha çok hasılat ve net kâr elde edebilmesi için gereken temel eylemlerin sonuçlarını göstermektedir (Valmohammadi & Servati, 2011).



Şekil 4. Şirket A'nın Örnek Hedef Beyanı (Kaynak: Valmohammadi ve Servati, 2011)

Dengeli puan kartının hazırlanabilmesi için üçüncü nesilde bir hedef beyanına ihtiyaç vardır. Şekil 4'te örnek bir hedef beyanı verilmiştir. A şirketi için hedef beyanı hissedarlar & finansal kaynaklar, müşteri & pazarlama, tedarik zinciri, içsel süreçler, öğrenme & gelişme ve yönetim sistemleri şeklinde kategorilere ay-

rılmıştır. Hedef beyanı temelde üç faktöre dayanmaktadır. Bunlar; içsel süreçler, insanların öğrenmesi ve gelişmesi ve yönetim sistemleridir. Bir sonraki katmanda ise, şirketin müşteri, pazar ve tedarik zincirine yönelik hedefleri belirlenmiştir. Hedef beyanının en üst katmanında ise en yüksek önceliğe sahip olan hissedarlar ve finansal kaynaklar bulunmaktadır. Hedef beyanı aracılığıyla şirketin vizyonu ve mevcut konumu net bir şekilde ortaya konmaktadır (Valmohammadi & Ser-vati, 2011).

3.4. Dördüncü Nesil Dengeli Puan Kartı

Yönetim koşullarında sürekli bir değişim yaşanması ve firmalarda insan sermayesinin ciddi bir öneme sahip olduğunun fark edilmesi dördüncü nesil dengeli puan kartının gelişimini ve ortaya çıkmasını sağlamıştır. Dördüncü nesilde odaklanılması gereken konunun ölçümler ve hedeflerden ziyade davranışlar olduğu anlaşılmıştır. Çünkü strateji sürekli olan bir kavramdır ve firmaların odak noktası yalnızca kontrol üzerinde değil öğrenme üzerinde olmalıdır. Tüm bunların bir araya geldiği puan kartı ise, dördüncü nesildir (Narayaamma & ark., 2016). Bu nesilde performans yönetiminin rolü açık bir şekilde tanımlanmıştır. Firmaların mevcut potansiyellerini arttırmak için karşılıklı olarak yararı olan çalışma koşulları sağlanmakta ve çalışanların performans kültürünün iyileştirilmesine odaklanılmaktadır. Bu durum, dördüncü nesil dengeli puan kartında önemli bir unsurdur (Ştofova & ark., 2017). Dördüncü nesil dengeli puan kartı, strateji üzerinde bir öğrenme modeli ile başlayarak, kontrol ve yönetimin yanı sıra örgütün nasıl öğrendiği üzerinde de incelemeler yapmaktadır (Ali, 2019).

Her şeyde değişim yaşandığı gibi müşterilerin bakış açısında da değişiklikler yaşanmaya başlanmıştır. Çevrelerinde meydana gelen değişimlerle birlikte müşteriler isteklerini ve beklentilerini değiştirmeye başlamışlardır. Artık müşteriler belirsizlik ve risk söz konusu olduğunda örgütlerden çevik olmalarını, değişimlere hızlı yanıt vermelerini ve sürekli bir öğrenme sürecinde olmalarını beklemektedirler. Müşteriler, kontrol ve ölçümlerin yetersiz kaldığını ve insanlara insan olduklarını hissettirmenin yolunun sadece ölçüm ve hedeflerle olmayacağını, aynı zamanda davranışlara da odaklanılması gerektiğini fark etmişlerdir (Narayaamma & ark., 2016; Excitant, t.y.). Dolayısıyla bu nesilde dengeli puan kartının temelinde organizasyonun kendisi bulunmaktadır. Yani firma kendi stratejisini öğrenerek meydana gelen değişikliklerden daha kolay etkilenebilir ve gereken değişiklikleri daha iyi yerine getirebilir. Böylece hem firmanın stratejisi izlenebilir hem de stratejinin iş performansını nasıl etkilediği incelenebilir (Ştofova & ark., 2017).

Dördüncü nesil dengeli puan kartı, örgütün stratejisinden sistematik ve sürekli bir biçimde öğrenmek, davranışsal değişiklikleri sosyalleştirmek ve örgüt içinde ve dışında performansla ilgili değerli bilgileri tartışmak için oluşturulmuş çok yönlü bir yaklaşımdır. Sosyal ve çevresel etkileri de barından bir dış bakış açısı sağlamaktadır (Kádárová & ark., 2015). Dördüncü nesil dengeli puan kartı, disiplinin yanı sıra performans kültürüne de dikkat çekmektedir. İçinde bulunulan ortamın belirsiz bir yapıda olduğunu, risk ve varsayımlar içerdiğini varsaymaktadır. Belirsizlik ve değişim ise strateji ve karar vermeyi destekleyen unsurlardır (Excitant, t.y.).

Dördüncü nesil dengeli puan kartı stratejinin oluşturulmasıyla başlar. Burada bir örgütün nasıl öğrendiği ele alınarak tartışılmaktadır. Oluşturulan stratejiler sayesinde örgütün öğrenme sürecine hız kazandırılmaktadır. Böylece örgüt hem değişimlere daha açık olmakta hem de bir değişim gerektiğinde bu değişimlere daha hızlı şekilde karşılık verilebilmektedir. Örgüt, stratejileri öğrenmekte ve performans üzerinde nasıl bir etkiye sahip olduğu da incelenmektedir (Anita, 2022).

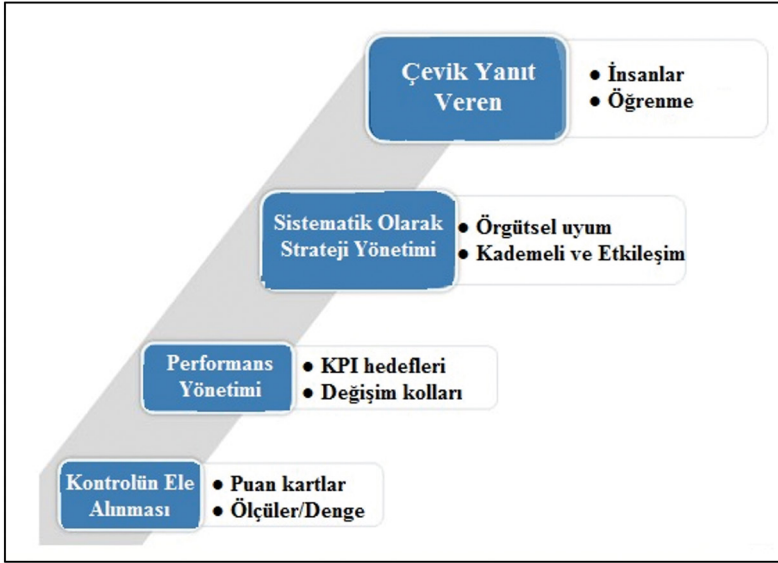
Dördüncü nesil dengeli puan kartı firmanın iç ve dış çevresindeki tutarsız koşulları yönetmeye odaklanmaktadır. Bunu yaparken geleneksel yöntemlerin yanı sıra yenilikçi yöntemleri de ele almaktadır. Bir değer danışmanlığı hizmeti sunmakta ve puan kartının performans çıktıları ile firmanın kazanç değerlemesi arasında bir bağlantı kurmaktadır. Ayrıca firmanın oluşturduğu stratejilerin toplum ve çevreyi nasıl etkilediğini de ölçmektedir. Firmaların başarılarından ziyade faaliyetlerini raporlamaları gerektiği belirtilerek bu konuya özellikle önem verilmektedir. Diğer nesil dengeli puan kartlarında bir sorun olarak görülen bilgi teknolojileri portföy yönetimi ve marka değeri yönetimi gibi alanlar ölçülmekte ve yönetilmektedir. Dördüncü nesil dengeli puan kartı sayesinde firmanın stratejisi ölçülebilir bir veri haline getirilmektedir. Bu veriler aracılığıyla firmanın stratejisi tüm kademedeki personele iletilmektedir. Böylece tüm personelin hem planlamaya katkı sağlaması hem de firmanın stratejilerine sahip çıkmasına olanak tanınmaktadır. Ayrıca personelin bireysel hedefleriyle firmanın hedefleri arasında da uyum sağlanmaktadır (Rodrigues, t.y.).

Allan Rodrigues dördüncü nesil dengeli puan kartına destek sağlamak için bir "İş Pusulası" tasarlamıştır. İş pusulası dengeli puan kartını firmanın değerleriyle bağdaştırarak bir değer danışmanlığı görevi görmektedir. (Bhardwaj & Lakhani,

2011'den aktaran; Ali, 2019). Rodrigues, iş pusulasıyla birlikte, puan kartını tedarik-değer zincirinin ikili ara yüzlerine ve firmanın kazanç değerine bağlayarak ve bunu bir değer danışmanlığı hizmeti ve firma stratejilerinin toplum ve çevre üzerindeki bir ölçüsü olarak kullanarak, dengeli puan kartının dördüncü neslinin oluşmasını sağlamıştır. İş pusulası dört nesli birbiriyle ilişkilendirmektedir. Yani firmanın mevcut ve gelecekteki hisse değeri ile, dört puan kartı boyutunu, strateji haritasını ve hedef beyanını ilişkilendirmektedir (Rodrigues, t.y.).

İş pusulası her nesil dengeli puan kartındaki ana kişiler tarafından yönlendirilen üç dengeli puan kartından, her puan kartındaki özel süreçlerden ve örgütün faaliyetlerinin yanı sıra başarıları gösteren ölçümlerden oluşmaktadır. Burada önemli olan husus örgütlerin faaliyetlerine değil başarıyı ölçmelerine önem verilmesidir. Çünkü çoğu örgüt, iş modellerinin çevre ve topluma nasıl etkisi olduğunu raporlamakta ancak başarıları yerine faaliyetlerinden bahsetmektedir (Rodrigues, t.y.).

Dördüncü nesil dengeli puan kartı, yönetim ihtiyaçlarına karşılık vermek amacıyla gerçekleşen doğal bir ilerleme olarak nitelendirilebilir. Bu ilerleme Şekil 5'te gösterilmektedir (Excitant, t.y.). Birinci nesil dengeli puan kartı kontrol meselesini çözmeyi ve örgüt üzerinde bir adım atmayı amaçlamaktadır. Dört boyut açısından da basit ölçümler oluşturulmaktadır. Buradaki ölçüler performansı arttırmak için tasarlanmamıştır ve genellikle statik ölçülerdir. Operasyonel bir araç olarak kullanışlı görülmektedir. İkinci nesil dengeli puan kartının odak noktasında performansı arttıran unsurlar bulunmaktadır. Burada dikkat, fark yaratacak olan birkaç ölçüm üzerindedir. Ölçümlerin belirlenmesi aşamasında birinci nesle göre daha seçici davranılmaktadır. Operasyonlardaki değişiklikler dengeli puan kartına yansıtılmaya başlanmakta ve performansı yönlendiren unsurlar açıklanmaya çalışılmaktadır. Üçüncü nesil dengeli puan kartında bir hedef beyanı oluşturularak ölçümlerden önce hedefler belirlenerek örgütsel bir uyum sağlanmaktadır. Örgüt boyunca her kademeyi ilgilendiren stratejiler ortaya konulmakta ve bütünleştirici bir süreç sağlanmaktadır. Dördüncü nesil dengeli puan kartında yalnızca kontrol ve ölçümlere odaklanmanın yetersiz olduğu dolayısıyla hedefleri değil insanları geliştirmenin önemli olduğu ön plana çıkmaktadır. Strateji sürekli bir şeydir ve kontrolün yanı sıra öğrenmeye de odaklanılmaktadır.



Şekil 5. Strateji ve Performansı Düşünme Aşamaları (Kaynak: Excitant, t.y.)

4. SONUÇ

Firmaların verdikleri kararları yalnızca finansal verilere dayandırmaları aldıkları kararların kalitesini etkilemekte ve daha gelişmiş kararlar almak amacıyla finansal olmayan verileri de kullanmak için firmaları cesaretlendirmektedir (Horváthová & ark., 2019). Geleneksel yönetim kontrol sistemlerinin yalnızca muhasebe bilgi sisteminden elde edilen finansal verilere ve kısa vadeli kararlara odaklanması yöneticilerin hem esnekliğini hem de kaliteli kararlar almasını etkilemektedir. 1990'ların başından günümüze kadar uzanan bu süreçte etkili bir yönetim aracı olarak karşımıza çıkan ve modern yönetim kontrol sistemlerinden biri olan dengeli puan kartı ise, örgütün yönetimine hem hızlı karar almayı hem de örgütün kapsamlı bir görüntüsünü sunmaktadır. Geleneksel sistemlerin aksine örgütün stratejisine ve performans uyumuna önem veren değer bazlı bir sistemdir. Örgütün uzun vadede sürdürülebilirliğini sağlayabilmesi için gerekli olan tüketici memnuniyeti, çalışan memnuniyeti, firmadaki süreçlerin iyileştirilmesi gibi finansal olmayan konulara da odaklanmaktadır. Performans ölçümüne yardımcı olmasının yanı sıra örgütte stratejinin tüm kademelerde anlaşılmasını ve uygulanmasını sağlayarak örgütün performansının iyileştirilmesine de yardımcı olan bir yönetim aracıdır.

1992 yılında Kaplan ve Norton tarafından yazılan ilk makaleden günümüze dengeli puan kartı, uygulayıcılar nezdinde kabul görmeye başlamış ve firma performans yönetiminin merkezinde yer almıştır. Bu zaman süresince dengeli puan kartı bir araç olarak kullanılmaktan, bir yaklaşım ve felsefe olarak kullanılmaya kadar büyük bir değişim yaşamıştır. Günümüzde doğru strateji ve performans yönetimini üstlenen bir yaklaşım haline gelmiştir (Kadarova & ark., 2014; Anita, 2022). Son dönüşüm çerçevesi olan dördüncü nesil dengeli puan kartı ise yaşanan risk ve belirsizliklere karşı firmaların daha iyi pozisyon almalarını sağlamaktadır. Buradaki odak noktası davranışlardır. İnsan sermayesinin üzerinde daha detaylı bir şekilde durulmakta ve firmadaki çalışanların öğrenimine ve gelişimine önem verilmektedir. Bu sayede çalışanlar firmanın oluşturduğu stratejilere yönelik yapılması planlanan değişiklikleri daha iyi anlamakta ve buna yönelik çalışmaktadır. Dördüncü nesil dengeli puan kartı, diğer nesillerin yanı sıra sosyal ve çevresel unsurları da dikkate alarak bir dış bakış açısı da içinde barındırmaktadır. Bu sistemde, bir iş pusulası kullanılarak tüm nesiller arasındaki ilişkiler ele alınmaktadır. Bu çalışmada, dengeli puan kartı performans yönetim sistemi üzerinde yapılan geçmişteki iyileştirmeleri ve son dönüşüm çerçevesini içeren dördüncü nesil puan kartının ne gibi yenilikler getirdiğini tartışmak amaçlanmıştır. Böylelikle, uygulayıcıların ve akademisyenlerin dengeli puan kartı üzerinde yapılan iyileştirmeleri anlayabilmeleri sağlanacaktır.

Dengeli puan kartı sistemi üzerindeki dönüşümlere en büyük katkı, akademik çalışmalar sonucu elde edilen deneysel bulgulardan ve teorik çıkarımlardan gelmiştir. Akademik çalışmalar dengeli puan kartını salt bir performans yönetim aracı olarak görmemiş, sistem üzerine çok çeşitli misyonlar da yüklemiştir. Dengeli puan kartı üzerinde çalışmalarını yürüten işletme akademisyenleri, işletme alanındaki diğer teorileri ve felsefeleri de sistem içerisine entegre etmeye çalışmışlardır (Özer & Çam, 2018).

Lawrie ve Cobbold (2004) modern dengeli puan kartı tasarımlarının sistemi uygulayan işletmeler için faydalı sonuçlar ortaya koyacağını ileri sürmüşlerdir. Araştırmacılara göre, yeni fikirler orijinal fikir üzerinde çok ciddi iyileştirmeler sağlamış olsa da yeni iyileştirme fikirlerine hâlâ ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla sistemin geliştirilmesine yönelik her türlü çalışma hem uygulayıcılar hem de akademisyenler için çok kıymetlidir.

Bu çalışma dengeli puan kartının ilk ortaya atıldığı 1992 yılından günümüze kadar olan dönüşümünü tüm nesiller bazında ayrıntılı olarak anlatmaktadır. Dengeli puan kartının nasıl tanımlandığı, kullanıldığı ve firmalar üzerinde nasıl

bir etkisi olduğu ortaya konularak hem literatüre hem de dengeli puan kartını uygulamak isteyen firmalara katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Dengeli puan kartını firmalarında uygulamak isteyen yöneticilere temel olarak birkaç ölçüm üzerinde odaklanmasına, bu ölçümlerin çalışanların kontrol edebileceği bir şekilde olmasına dikkat etmesi gerektiği önerilebilir. Böylece çalışanların dengeli puan kartını benimsemelerinin kolaylaşacağı ve sıkı bir iletişim ortamının oluşturulmasıyla değişen stratejilere uyumun hızlı bir şekilde sağlanmasına özen gösterilmesi gerektiği söylenebilir. Dengeli puan kartı güçlü bir yönetim aracı olmasıyla birlikte etkin ve firmanın beklentileriyle uyumlu bir biçimde kullanıldığı takdirde beklenen faydaları sağlayabilecektir.

KAYNAKLAR

- Abdel-Kader, M., Moufty, S., & Laitinen, E. K. (2011). Balanced scorecard development: a review of literature and directions for future research. *Review of management accounting research*, 214-239.
- Ahn, H. (2001). Applying the balanced scorecard concept: an experience report. *Long range planning*, 34(4), 441-461.
- Ali, M. R. M. (2019). Balanced scorecard development over the last 26 years. *IOSR Journal of Business and management*, 21(1), 13-16.
- Anita, N. (2022). The Changes of Balanced Scorecard (BSC): A Comprehensive Review. *Jurnal Akuntansi, Manajemen dan Ekonomi*, 23(4), 22-28.
- Behrouzi, F., Shaharoun, A. M., Ma'aram, A. (2014). Applications of the balanced scorecard for strategic management and performance measurement in the health sector. *Australian Health Review*, 38(2), 208-217.
- Brudan, A. (2005). Balanced Scorecard typology and organisational impact. *actKM Online Journal of Knowledge Management*. 2(1). 2-12.
- Cobbold, I., Lawrie, G. (2002). The development of the balanced scorecard as a strategic management tool. *Performance measurement association*, 35(1), 37-56.
- Excitant, (t.y.) The Fourth Generation Balanced Scorecard approach. (01.08.2022 tarihinde <https://www.excitant.co.uk/fourth-generation-balanced-scorecard-approach/> adresinden ulaşılmıştır).
- Gallo, P., Mihalčová, B., Timková, V., Tomčíková, L. (2018). Importance of financial and non-financial indicators in companies with the balanced scorecard concept. *Calitatea*, 19(165), 34-38.
- Gautreau, A., Kleiner, B. H. (2001). Recent trends in performance measurement systems—the balanced scorecard approach. *Management Research News*. 153-156.
- Horváthová, J., Mokrišová, M., Vrábliková, M. (2019). Integration of balanced scorecard and data envelopment analysis to measure and improve business performance. *Management Science Letters*, 9(9), 1321-1340.
- Ievdokymov, V., Zavalii, T. (2020). Conceptual framework of a balanced scorecard: a value-oriented approach. *Fundamental and applied researches in practice of leading scientific schools*, 37(1), 17-26.
- Kádárová, J., Durkáčová, M., Kalafusová, L. (2014). Balanced scorecard as an issue taught in the field of industrial engineering. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 143, 174-179.

- Kádárová, J., Durkáčová, M., Teplická, K., Kádár, G. (2015). The proposal of an innovative integrated BSC-DEA model. *Procedia Economics and Finance*, 23, 1503-1508.
- Kaplan, R. S., and D. P. Norton. (1996). Linking the Balanced Scorecard to Strategy. *California Management Review* 39 (1): 53-79.
- Kaplan, R. S., and D. P. Norton. (2001). *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., D. P. Norton. 1992. The Balanced Scorecard: Measures that drive performance. *Harvard Business Review* (January-February): 71-79.
- Lawrie, G., Cobbold, I. (2002). Development of the 3rd generation balanced scorecard. *Management Review*, 13(2). <https://www.researchgate.net/publication/237516329>.
- Lawrie, G., Cobbold, I. (2004). Third,generation balanced scorecard: evolution of an effective strategic control tool. *International journal of productivity and performance management*, 53(7), 611-623.
- Mata, S. V., Serrato, R. B. (2021). Design and Development of A First-and Second-Generation Balanced Scorecard in a Company in the South of Guanajuato. *European Journal of Business and Management Research*, 6(3), 77-83.
- Mbugua, L. M., Harris, P., Holt, G. D., vd. O. (1999, September). A framework for determining critical success factors influencing construction business performance. In *Proceedings of the Association of Researchers in Construction Management 15th Annual Conference* (Vol. 1, pp. 255-64).
- Mooraj, S., Oyon, D., Hostettler, D. (1999). The balanced scorecard: a necessary good or an unnecessary evil?. *European Management Journal*, 17(5), 481-491.
- Nair, M. (2004). Essentials of balanced scorecard.
- Narayanamma, P. L. Babu D. S. Jayasankaraprasad, Ch. (2016). Balanced Scorecard and Its Iterations. *IOSR Journal of Business and Management*. 18 (12). 78-82.
- Özer, G., Çam, İ. (2018). Dengeli puan kartı ve risk yönetimi: entegrasyon için alternatif yaklaşımların incelenmesi. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(4), 141-169.
- Perkins, M., Grey, A., Remmers, H. (2014). What do we really mean by “Balanced Scorecard”? *International Journal of Productivity and Performance Management*. 63(2). 148-169.
- Phillips, P. A. (2007). The balanced scorecard and strategic control: a hotel case study analysis. *The Service Industries Journal*, 27(6), 731-746.
- Rodrigues, A. (t.y.) 3G-4G balanced scorecards & performance scorecards. (01.08.2022 tarihinde <https://www.thebusinessbinnacle.co.nz/services/balanced-scorecards/> adresinden ulaşılmıştır).
- Rodrigues, A. (t.y.) The Business Compass. (01.08.2022 tarihinde <https://www.thebusinessbinnacle.co.nz/services/balanced-scorecards/the-business-compass/> adresinden ulaşılmıştır).
- Stefanovska, L., Soluncevski, M. (2016). Using the Fourth Generation Balanced Scorecard In The Process Of Strategic Planning In The Public Sector Organizations. *International May Conference on Strategic Management - IMKSM2016 May 28 – 30, 2016, Bor, Serbia*. 130-138.
- Štofova, L., Szaryszova, P., Vilamova, S. (2017). Development of the integrated quality management model for increasing the strategic performance of enterprises in the automotive industry. *Problems and perspectives in management*, 15(3), 4-15.
- Valmohammadi, C., Servati, A. (2011). Performance measurement system implementation using Balanced Scorecard and statistical methods. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 60(5), 493-511.

