

MUHASEBE ARAŞTIRMALARINDA DURUMSALLIK TEORİSİNİN YERİ

Dr. Öğr. Üyesi Ümmügülsüm ZOR*

Makale Gönderim Tarihi : 11/01/2019/ Kabul Tarihi : 04/04/2019

ÖZ

Durumsallık teorisi uluslararası muhasebe literatüründe 1980'lerden itibaren muhasebe araştırmalarında esas alınmaya başlanmıştır. Durumsallık teorisi işletmelerin mevcut dinamiklerine uygun uygulama, yöntem ve süreçler adapte etmeleri ve böylece işletme performansının maksimize edileceğini savunmaktadır. Uluslararası literatür ilgili teori bakımından oldukça zengin olmakla birlikte Türkçe literatürde çok az sayıda çalışmaya rastlanmaktadır. Bu çalışmada genel hatlarıyla ve muhasebe özelinde durumsallık teorisi kavramsal olarak açıklanmış, mevcut literatüre yer verilmiştir. Türkçe literatür sistematik bir şekilde taranmış ve ilgili teori bakımından değerlendirilmiştir. Mevcut değerlendirme sonucunda Türkçe yayınların ampirik bulgularının gerek kuramsal bir dayanaktan yoksun oldukları gerekse 1980'lerden itibaren muhasebe çalışmalarında sıklıkla teori kapsamında ele alınan değişkenlerin incelenmediği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Örgüt Teorileri, Durumsallık teorisi, Ampirik Bulgu, Muhasebe Araştırmaları

CONTINGENCY THEORY IN ACCOUNTING RESEARCH

ABSTRACT

Contingency theory of accounting has been well developed since 1980s. The theory suggest that organizations can maximize their performance by adapting procedures, methods and process that fit their current dynamics. While the international literature is well rich about application of the theory, there is only a few studies adopting the theory in the Turkish literature. This study aims to explain contingency theory in general and the field of Accounting conceptually and review existing literature. A systematic literature review conducted in Turkish literature and the studies resulted evaluated. As a result of the review, it is concluded that most majority of the studies in Turkish literature is shorn of a theoretical basis and the variables which have been most widely used since 1980s.

Keywords: Organizational Theories, Contingency Theory, Empirical Findings, Accounting Research

* Altınbaş Üniversitesi İşletme Fakültesi ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5590-8292>
ummugulsum.zor@altinbas.edu.tr

1. GİRİŞ

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri çevrelerin hiç değişmediği, piyasaların ve teknoloji düzeyinin sabit kaldığı bir dünyada işletmeler için evrensel boyutta doğru kabul edilebilen yönetim süreç ve sistemleri önermek ve işletme performansının bu şekilde artacağı öngörüsünde bulunmak doğru olabilirdi. Bununla birlikte değişen dünyada, dinamik çevrelerde, hızla gelişen teknolojiye uyum sağlamaya çalışan işletmeler statik yapılar değil aksine tüm bu değişime uyum sağlamaya çalışan dinamik kurumlardır (Hellriegel ve Slocum, 1973: 59). Durumsallık teorisi bu değişim gerçeği ışığında evrensel doğrular, sistemler, süreçler olamayacağını; doğru sistem ya da sürecin işletmenin kendine özgü koşullarına göre şekilleneceğini savunan ve bu sav ile organizasyonların işleyişine ışık tutan temel teoriler arasında yer almaktadır. Durumsallık teorisinin temelinde işletme performansını arttırmak için kullanılacak işletme yöntem ve süreçlerinin işletmeyi etkileyen koşullara bağlı olması yatmaktadır. Bu nedenledir ki çok sayıda ampirik çalışmanın da başlıca dayanak noktası olmuştur (Donaldson, 1995:1). Muhasebe alanında ise özellikle yönetim muhasebesi çalışmalarında ampirik bulguların teorik dayanağı olarak kullanılmaktadır. Bununla birlikte Türkçe literatürde teorik bir dayanak bulunmaksızın hipotezlere dayalı pek çok çalışma yer almaktadır. Bu çalışmaların pek azında durumsallık teori çerçevesinde ele alınan başlıca değişkenlere yer verilmektedir. İşletmelerin en temel performans etkeni olan iç süreçlerin hangi koşullar altında, hangi faktörlerden etkilendiğinin açıklanması, akademik çalışmaların pratikte uygulama önerileri sunması bakımından kuşkusuz ki çok önemlidir. Bu çalışmanın amacı İngilizce literatüre dayanarak durumsallık teorisinin açıklanmasını yapmak, uluslararası akademik çalışmalarda teorisinin ne şekilde yer aldığı tespit ve değerlendirmesini yapmak ve konuya ilişkin Türkçe literatürün kritiğini yapmaktır.

2. DURUMSALLIK TEORİSİNE GENEL BAKIŞ

Durumsallık teorisinde geçen “durumsallık” ifadesi dilimize İngilizce literatürde yer alan “contingency” kelimesinden çevrilmiştir. Kelime itibari ile İngilizce sözlüklerde “gerçekleşmesi tam bir kesinlikle tahmin edilemeyen gelecek durum ve olaylar” şeklinde yer alan “contingency” ifadesi kökleri XVI. Yüzyıla dayanan ve Latince’den gelen “contingent” kelimesinden türemiştir. “contingent” ise kelime itibari ile “koşullara bağlı” anlamına gelmektedir (Oxford Dictionary). Durumsallık teorisi, Türkçe literatürde sıklıkla “durumsallık veya koşulsallık” yaklaşımı şeklinde ifade edilse de teori olarak ele alınan tüm çalışmalarda “durumsallık teorisi” şeklinde anılmaktadır.

Durumsallık teorisi, klasik örgüt teorilerinin açıklayamadığı koşulları açıklamak üzere geliştirilmiştir. Erken dönem örgüt teorileri genel olarak işletme performansını maksimize etmenin yolunun tüm işletmeler için benzer olduğunu savunmaktadır. Kurumsallaşma ya da yönetime katılım gibi genel kabul görmüş evrensel faktörlerin maksimizasyonunun işletme performansını da maksimize edeceğinin kabulüne dayalı klasik işletme teorilerinin aksine durumsallık teorisi maksimum performansın genel kabul görmüş “maksimizasyon” yerine işletmenin mevcut koşullarına en uygun düzeyde adapte edilmesi ile sağlanacağını savunmuştur (Donaldson, 1995:4-5). Bir başka ifade ile durumsallık teorisi, işletme performansının maksimize edilmesinde evrensel doğruların varlığını reddetmekte ve bu doğruların ancak işletmeye özgü koşullar altında ve bu koşullara uygun seviyelerde mevcut olmasıyla etkili olacağını savunmaktadır (Zeithaml, Varadarajan ve Zeithaml,1988:37-38). Buna göre, işletmelerde etkili bir yönetim için kabul görmüş tek bir yol yoktur; bunun yerine işletmenin kendine özgü koşullarına göre etkinliğe giden yollar farklılık gösterecektir.

Durumsallık teorisine dayalı çalışmalarda ele alınan en temel faktörler işletme çevresi, işletme boyutu ve stratejidir (Donaldson, 1988: 2). İngilizce literatürde sıklıkla “fit- uyum” ifadesine yer verilmiş ve işletmelerin çevreleri, boyutları ve stratejileri gibi koşullarla uyumunu ne kadar etkili ise işletme performansının o ölçüde artacağı savunulmuştur. İşletme çevresi ile kastedilen sıklıkla çevresel belirsizlik olmaktadır (Chenhall, 2003:128). Çevresel belirsizlik ile kastedilen her çalışmada farklılık göstermekle birlikte özellikle son dönemde yapılan ampirik çalışmalarda bu değişken çevresel belirsizlik algısı şeklinde ele alınmaktadır (Otley, 2016:18). İşletme boyutunun bir değişken olarak ampirik çalışmalarda yer alması ise özellikle sofistike yönetim araçlarının her işletme boyutu için mutlaka etkin bir yönetim süreci sağlayacağı öngörüsüdür.

Durumsallık teorisinde işletme boyutuna uygun yönetim araç ve süreçlerinin adapte edilmesi ile işletme performansının artacağı savunulmaktadır. En önemli değişkenlerden bir diğeri ise stratejidir. Teoriye göre işletme stratejisine uygun yönetim araçları ve süreçleri kullandığı ölçüde performansını arttırılabilecektir. Gerek klasik örgüt teorileri gerekse Durumsallık teorisi işletme performansını bir çıktı olarak ele almaktadır. Bir diğer ifade ile istatistiksel bir analizde işletme performansı çevresel faktörler, işletme boyutu ve strateji gibi bağımsız değişkenlerin etkilediği bir bağımlı değişkendir. Bu temel varsayım doğru olmakla birlikte işletme performansına bağlı olarak işletme yöneticileri başarısız performanslarını düzeltmek için farklı uygulamalara gidebilir ya da başarılı performanslarını korumak için daha sistematik kontrol süreçleri adapte edebilirler. Bu durumda işletme performansı yalnızca bir bağımlı değişken ya da nihai ürün olmaktan çıkmakta aynı zamanda bir zaman serisinde sonraki dönemlerin bağımsız değişkenlerini (çevresel belirsizlik, strateji vb.) etkileyen bağımsız bir değişken haline gelebilir (Child, 1974: 175-176). Bu argüman halen güncelliğini korumakla birlikte özellikle kesitsel veri setlerinin kullanıldığı ampirik çalışmalarda halen durumsallık teorisi işletme performansının nihai çıktı olduğu araştırma modellerinde teorik dayanak olmaya devam etmektedir.

3. MUHASEBE ARAŞTIRMALARINDA DURUMSALLIK TEORİSİNİN YERİ

Durumsallık teorisi 1960’lar itibari ile örgüt teorilerinde bir yaklaşım olarak kullanılmaya başlamakla birlikte, muhasebe alanında bu yaklaşımı kullanan ilk çalışmalara 1970’lerin ortalarından itibaren rastlanmaya başlamıştır (Otley, 1980:413). Genel olarak yönetim muhasebesi ve muhasebe bilgi sistemlerinin konu edildiği çalışmalarda ilgili teori öne çıkmaktadır (Örneğin; Otley, 1980; Hyes, 1977; Waterhouse ve Tiessen, 1978;Cadez ve Guilding, 2008; Gordon ve Miller, 1976). İşletmelerin muhasebe sistem ve politikalarının işletme performansına etkisinin incelendiği çalışmalarda durumsallık teorisi araştırma modellerinde dayanak olarak kullanılmıştır. Klasik örgüt teorilerine dayalı çalışmalarda olduğu gibi muhasebe alanında bu yaklaşımı kullanan çalışmaların da temel dayanağı bir işletme için uygun muhasebe sistem, süreç ya da politikalarının evrensel bir şekilde belirlenemeyeceği, tüm bu faktörlerin işletmenin spesifik koşullarına bağlı olarak değişiklik göstereceği şeklindedir (Cadez ve Guilding, 2008: 837-840). Bu alandaki ilk çalışma örnekleri etkin bir muhasebe bilgi sistemi üzerinde etkili olabilecek faktörlerin belirlenmesine yöneliktir ve yapılan erken dönem muhasebe çalışmalarında o dönem mevcut örgüt teorisi odaklı çalışmalar takip edilerek işletme çevresi, teknoloji düzeyi ve strateji incelenen başlıca değişkenlerdir (Gerdin ve Greve, 2008: 996; Chenhall, 2003: 128). Muhasebe alanında durumsallık teorisinin yerini açıklayan ilk yazarlardan Otley (1980: 413) bu değişkenlere ilaveten bir muhasebe sisteminin spesifik boyutlarının tespit edilmesi ve boyutların işletmenin mevcut koşulları ile uyumunun

maksimize edilmesi gerektiğini savunmuştur. Buna göre, işletme performansı ancak bu uyumunu sağlanması ile arttırılabilecektir. Daha geniş bir ifade ile belli başlı muhasebe sistem, yöntem ve/veya uygulamalarının yalnızca varlığı değil; tüm bunların ne ölçüde ve ne şekilde kullanıldığı da önem kazanmaktadır. Örneğin; bütçe uygulamalarının bir işletmenin planlama ve kontrolünde en etkin yöntemlerden biri olduğu hemen hemen tüm muhasebe kitaplarında vurgulanmıştır. Bununla birlikte bütçe uygulayan işletmelerin tamamının başarılı bir performans sergilediğini söylemek doğru olmaz. O halde bütçenin nasıl uygulandığı (yıllık, aylık vb.), işletmedeki rolü (gelecek projeksiyonu, sapma analizi vb.), ve ne şekilde hazırlandığı (hiyerarşisi) bütçenin işletmenin nihai performansında etkili olabilir. Bir başka husus ise işletmelerin faaliyet alanlarıdır. Örneğin otomotiv sektöründeki bir işletme ile gıda sektöründeki bir işletme aynı işletme yapısına sahip olamayacağına göre bu işletmelerin muhasebe sistem, yöntem ve/veya uygulamalarını aynı şekilde kullanması da beklenemez. Tüm bu hususlar durumsallık teorisi altında tek bir doğru yol/yöntem/sistemin varlığını reddederek işletmeleri kendi dinamikleri içinde ele almayı zorunlu hale getirmektedir. Fisher (1995) birçok bağımsız değişkenin aynı araştırma modeli dahilinde bu teoriye konu edilebileceğini savunmuştur. Böylece, her hangi bir yönetim sisteminin incelendiği araştırmalarda bağımlı değişkenin açıklanmasında etkisi olabilecek birçok faktörün kümülatif etkisini tespit etmek mümkün hale gelebilir.

Durumsallık teorisine dayalı yapılan muhasebe araştırmaları hipotezlere dayalı, istatistiksel analiz yöntemlerinin kullanıldığı ve genellikle işletme performansının bağımlı değişken olarak incelendiği çalışmalardan oluşmaktadır (Cadez ve Guilding, 2008:840). muhasebe alanında bu yaklaşımı benimseyen ilk çalışmalarda her ne kadar işletme çevresi, teknoloji, işletme boyutu ve strateji gibi belli başlı değişkenler ele alınmış olsa da sonraları Fisher'ın da (1995) savunduğu şekilde gerek işletme çevresine ilişkin değişkenler (çevresel belirsizlik, endüstri, ekonomik göstergeler vb.) gerekse işletme düzeyindeki değişkenler (strateji, teknoloji düzeyi, örgüt yapısı vb.) ele alınmaya başlamıştır (Chenhall, 2003: 128). Muhasebe alanında işletmelerde kullanılan muhasebe sistemlerinin tasarımı, kapsamı ve kullanım şeklinin işletmeye etki eden faktörlerden ne şekilde etkilendikleri durumsallık teorisi çerçevesinde incelenmektedir (Örneğin; King, Clarkson ve Wallace, 2007;Chenhall, 2003; Ittner ve Lacker, 2001; Reid ve Smith 2000; Otley, 1980). İşletmelerdeki muhasebe bilgi sistemlerinin özelliklerine ilaveten muhasebe bilgisinin işletme yönetimleri tarafından ne şekilde kullanıldığı, yöneticilerin bireysel özellikleri ve kültür gibi değişkenlerin de araştırma modellerine dahil edilmeye başlaması ile muhasebe alanında durumsallık teorisinin kapsamını büyük ölçüde genişletmiştir (Otley, 2016: 2; Otley 1980: 413).

Otley 2016 yılında yapmış olduğu literatür çalışmasında yaptığı tespite göre bu alanda yapılan çalışmaların hiç biri yüzde yüz aynı modele dayalı değildir. Bu sebeple de çalışmalardan genel geçer bir sonuç elde etmek mümkün değildir. Öte yandan yıllar içinde çalışmaların kapsamı giderek genişlemektedir. İlk örneklerde bağımsız değişken olarak kullanılan pek çok değişken günümüzde artık kontrol değişkeni olarak ele alınmaktadır (Otley, 2016:3). İlaveten yapılan çalışmaların pek çoğu ankete dayalı veri setlerinden sağlanan veri ile modellenmiş ve çok az sayıda kalitatif çalışma yapılmıştır.

Muhasebe alanında durumsallık teorisine dayalı yapılan ampirik çalışmalar üç gruba ayrılmaktadır. Birinci grupta bir bağımsız değişken ve bir bağımlı değişken incelenmiştir. İkinci grupta birkaç bağımsız değişkene yer verilmiş; bu değişkenlerden bazıları düzenleyici (moderator) ya da aracı (mediator) değişken olarak da kullanılmıştır. Üçüncü grup ise en sofistike olan çalışma grubudur ve son dönemde öne

çıkmaaya başlamıştır. Bu çalışmalarda çok sayıda bağımsız değişken, düzenleyici ve aracı değişkenler ile birden fazla bağımlı değişken incelenmektedir (Otle, 2016:3-4). Böylece işletmelerde kullanılan her türlü muhasebe sistemi/yöntemi/ uygulaması pek çok boyutu ile ele alınarak bu uygulamalarda etkili olabilecek faktörler ve bu uygulamalar neticesinde işletmenin elde edeceği nihai sonuçlar arasındaki ilişkileri tümüyle incelemek mümkün olabilmektedir.

4. METODOLOJİ

Bu çalışmada ikinci ve üçüncü bölümlerde literatür incelemesi yolu ile durumsallık teorisi genel olarak ve muhasebe araştırmaları özelinde açıklanmaya çalışılmıştır. İlgili bölümlerde yapılan literatürde EBSCO ve Google Scholar veri tabanları kullanılmıştır. Arama kriterlerinde hiçbir tarih kısıtlaması kullanılmaksızın “contingency” (durumsal ya da koşulsal) ve “accounting” kelimelerinin her ikisini de başlık, özet, anahtar kelimeler veya metin içinde barındıran çalışmalar değerlendirmeye alınmış ve çalışmanın konusuyla ilgili olan yayınlara yer verilmiştir. Beşinci bölümde ise DergiPark veri tabanında yapılan sistematik literatür taramasının sonuçlarında yer verilmiştir. DergiPark veri tabanında yapılan aramada İşletme alanında yayın yapan 138 dergi özelinde hiçbir tarih kısıtlaması kullanılmaksızın yalnızca “durumsallık” kelimesi taranmıştır. İlk tarama sonucunda toplam 34 makale tespit edilmiştir. 34 makaleden yalnızca dört tanesi muhasebenin konusu içinde değerlendirilmiştir. Dört çalışmanın genel bir değerlendirme yapmaya imkan vermemesi sebebiyle ikinci bir sistematik tarama gerçekleştirilmiştir. Muhasebe alanında başlıca iki dergi olan Muhasebe Bilim Dünyası ile Muhasebe ve Finansman Dergisinde 2013-2018 yılları arasında yayınlanan eserler taranmıştır. İngilizce literatürde durumsallık teorisinin genel olarak ampirik yönetim muhasebesi araştırmalarında kullanılması sebebiyle yalnızca ilgili alandaki çalışmalar değerlendirmeye alınmıştır. Yapılan bu taramada yalnızca yayın tarihi (2013-2018) kısıtlaması kullanılmış, her hangi bir anahtar kelime kısıtlamasına gidilmemiştir. İlgili yıllar içinde, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisinde yer alan 184 eserden yalnızca 26 tanesi; Muhasebe ve Finansman Dergisinde yer alan 284 çalışmadan ise yalnızca 18 tanesinin bu alanda yayınlanmış ampirik eserler olduğu tespit edilmiştir. Elde Bundan sonraki bölümde Türkçe literatürde durumsallık teorisinin durumu yapılan literatür taramasından elde edilen sonuçlar ışığında ele alınmıştır.

5. TÜRKÇE LİTERATÜRDE MEVCUT DURUM

Bu çalışma kapsamında incelenen Türkçe eserler gerek incelenen konuların kapsamı gerekse teori uygulaması bakımından İngilizce literatürün oldukça geride kaldığı tespit edilmiştir. Yapılan birinci Türkçe tarama neticesinde değerlendirilen dört eserden bir tanesi Kurumsal Yönetim alanındaki mevcut literatürü durumsallık teorisi de dahil olmak üzere çeşitli örgüt teorileri özelinde incelemiştir (Dinçer, 2013: 15-26). Bir diğer çalışmada ise kurumsal öğrenmede iç denetimin rolünü literatüre dayalı bir yöntem ile teorik olarak açıklamış ve durumsallık yaklaşımı çerçevesinde öğrenme şekilleri üzerinde çeşitli koşulların etkisi açıklanmıştır (Gökdeniz, Kartal ve Yetiş, 2017: 64-80). Diğer iki çalışma ampirik bulgulara dayalıdır ve her ikisinde de durumsallık teorisine dayalı varsayımlar test edilmiştir (Astarlıoğlu, 2017: 1-18; Zor, 2018: 183-198).

Yapılan ikinci literatür taraması sonucunda incelenen konuların faaliyet tabanlı maliyet yönteminin farklı işletme yapılarında kullanımının öne çıktığı görülmektedir (örneğin; Ege ve Kurtlar, 2018; Keskin ve Billerlioğlu, 2017; Atalay ve Kurulu, 2016; Tutkavul ve Elmacı, 2016; Karataş, Bekçi ve Ömürbek,

2014). Bu çalışmaların hemen hepsi incelenen işletme yapısına yönelik çok detaylı teknik bilgi sunan uygulama çalışmalarıdır. Öte yandan bu çalışmaların hiç birisinde teorik bir yaklaşıma atıfta bulunulmamış, incelenen konunun önemi teori dayanağı ile açıklanmamıştır. Kurumsal yönetim, Türkçe literatürdeki bir diğer çalışma konusudur (örneğin; (Arıcı ve Altın, 2018; Kılıç, 2018; Saban, Vargün ve Gürkan, 2017; Solak, Gönen ve Rasgen, 2017). Bu çalışmalardan bir bölümünde açık veri kaynakları kullanılarak bazı kantitatif analiz yöntemleri kullanılmış; bir bölümünde ise farklı işletme yapıları özelinde uygulama örnekleri sunulmuştur. Taranan ve değerlendirmeye alınan çalışmalarından bir kısmında maliyet muhasebesi uygulamaları çeşitli işletme yapıları özelinde uygulama yöntemiyle incelenmiş (Torun ve Ayanoglu, 2016; Özbirecikli ve Güven, 2016; Tutkavul ve Elmacı, 2016; Okutmuş ve Kahveci, 2015; Elmacı ve Tutkavul, 2015; Okutmuş ve Ergül, 2015; Cengiz ve Ersoy, 2014); bir bölümünde ise her hangi ampirik bulguya yer vermeksizin yalnızca mevcut literatür özetlenmiştir (Cengiz ve Ersoy, 2018; Sevim ve Bülbül, 2016; Öncel ve Yanık, 2013). Çok az sayıda çalışmada istatistiksel yöntemlere başvurulmuştur. Çok az sayıda çalışmada metodolojik ve teorik bir yaklaşımın açıklanması suretiyle kantitatif (örneğin, Zor, 2018) veya kalitatif (Yaman, 2014; Ege ve Şener, 2013) çıkarımlarda bulunulmuştur. İncelenen çalışmaların bir bölümünde ise muhasebe bilgi sistemleri (Alagöz ve Ortakarpuz, 2018), kurumsal kaynak planlaması (Eker, 2016) gibi muhasebe alt uzmanlıkları kavramsal olarak açıklanmıştır.

6. SONUÇ, ÖNERİLER VE ÇALIŞMANIN KISITLARI

Durumsallık teorisi örgüt teorileri içinde 1970'lerden itibaren yerini almaya başlamıştır. 1980'lerin ortalarından itibaren ise muhasebe alanında işletmelerde kullanılan muhasebe yöntem, uygulama ve/veya politikalarının işletmenin mevcut koşullarıyla uyumu ve bu uyumun bir sonucu olarak ortaya çıkan işletme performansının açıklanmasında kullanılmaya başlanmıştır. Durumsallık teorisine göre muhasebede belli başlı uygulamaların her koşulda başarı getireceği savı doğru değildir. Esasen ilgili teorinin muhasebe alanında yapılan çalışmalarda kullanılması ile benzer ya da aynı uygulamalara sahip işletmelerde performans çıktılarının farklılığını ya da bu uygulamalar ile işletme performansı arasındaki ilişkinin incelendiği çalışmalarda varyansların daha gerçekçi bir şekilde açıklanması mümkün hale gelmiştir.

İngilizce literatürde teoriye kavramsal olarak yaklaşan, teorinin muhasebe alanındaki gelişimini açıklayan ve teoriyi çok sayıda kantitatif çalışmada ve az sayıda kalitatif çalışmada varsayımların test edilmesinde kuramsal bir yaklaşım olarak benimseyen çok sayıda çalışmaya rastlamak mümkündür. Pratik hayatta yapılan bu ampirik çalışmaların işletmeler için zengin bir bilgi kaynağı olması beklenebilir. Böylece işletmeler yapılmış çok sayıda analizin sonuçlarını da değerlendirerek örneğin bir muhasebe sistemini adapte etmek ya da etmemek arasında bir kararı verebilirler.

Türkçe literatüre bakıldığında sistematik yapıya sahip çalışmaların oldukça az sayıda olduğu görülmektedir. Hipotezlere dayalı çalışmaların pek çoğunda her hangi bir kuramsal dayanağa yer verilmediği görülmektedir. Mevcut teorilerin çalışma modellerinde dikkate alınmaması; işletmelerin varsayımsal bir izolasyon kapsamında incelenmesine ve aslında var olan çok sayıda değişkenin göz ardı edilmesine neden olmaktadır. Türkiye özelinde bu tip çalışmaların eksikliği uygulamada da referans alınacak çalışmaların yoksunluğu ile sonuçlanmaktadır. Bu nedenle Türkçe literatürdeki bu eksikliğin giderilmesi için çok sayıda çalışmaya ihtiyaç vardır. Öte yandan Türkçe literatür taraması bölümünde yalnızca iki dergi ve son beş yıl ele alınmıştır. Bu durum çalışmanın kısıtı olarak değerlendirilmeli ve genelleme yaparken göz önünde bulundurulmalıdır.

KAYNAKÇA

- Aktaş, R. (2013). Yeni Bir Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Kaynak Tüketim Muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (58), 55-76.
- Alagöz, A., & Ortakarpuz, M. (2018). Muhasebe Bilgi Sisteminde Kurumsal Bilgelik Anlayışı. *Journal of Accounting & Finance*, (77), 1-25.
- Anıl Keskin, D., & Billerlioğlu, H. (2017). Sağlık İşletmelerinde Sezaryen Ameliyatı Faaliyetinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1).
- Arıcı, N.D., & Altun, N. (2018). Finansal Hizmetler Sektöründe Finansal Olmayan Bilgilerin Raporlanması: Sürdürülebilirlik Raporları Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3).
- Aslan, Ü., & Özerhan, Y. (2017). Big Data, Muhasebe Ve Muhasebe Mesleği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(4), 862-883.
- Astarlıoğlu, M. (2017). Yerel Piyasa Koşullarının İhracat Performansı Üzerine Etkileri: Hollanda ve Türkiye'deki KOBİ'ler Üzerine Kantitatif Bir Çalışma. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 35(3), 1-18.
- Atalay, B., & Kurulu, R. (2016). Banka Şubelerinin Maliyet Ve İşgücü Yönetiminde Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(2). 453-475.
- Bayramoğlu, G. (2016). Karmasiklik Paradigması Işığında Örgüt Teorilerinin Yeniden Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (35), 49-63.
- Bekçioğlu, S., Gürel, E., & Kızılyalçın, D. A. (2014). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Zeytin Sektörü Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 19-36.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 836-863.
- Cengiz, E., & Ersoy, A. (2017). Maliyet Azaltım Kararı: Bütünsel Bir Yaklaşım. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (75), 183-206.
- Chenhall, R. H. (2003). Management Control Systems Design Within Its Organizational Context: Findings From Contingency-Based Research and Directions for The Future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 127-168.
- Child, J. (1974). Managerial and Organizational Factors Associated with Company Performance Part I. *Journal of Management Studies*, 11(3), 175-189.
- Ciftci, M., & Salama, F. M. (2017). Stickiness in Costs ve Voluntary Disclosures: Evidence from Management Earnings Forecasts. *Journal of Management Accounting Research*, 30(3), 211-234.
- Ciftci, M., Mashruwala, R., & Weiss, D. (2015). Implications of Cost Behavior for Analysts' Earnings Forecasts. *Journal of Management Accounting Research*, 28(1), 57-80.
- Çelik, M. (2016). Bulanık Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (70), 91-110.
- Demir, Ö. & Gül, M. 2015. "Üretim Yapan KOBİ'lerde Karar Sürecine Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkileri : TRB1 Bölgesinde Yapılan Bir Araştırma", *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 25(2).171-191.
- Donaldson, L. (1995). Contingency theory. *Handbook of Organization Studies*, 57.
- Diñer, B. (2015). Kurumsal Yönetimin Farklı Teoriler Yoluyla Değerlendirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 36(36). 17-26.

- Donaldson, L. (2006). The Contingency Theory of Organizational Design: Challenges ve Opportunities. In Organization Design (pp. 19-40). Springer US.
- Ege, I., & Sener, Z. (2013). Performans Ölçümünde Kullanılan Yöntemler: Performans Karnesi ve Kumanda Paneli Karşılıştırması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (57), 107-119.
- Eker, M., & Eker, S. (2016). The Effects of Interactions between Management Control Systems Strategy on Firm Performance: An Empirical Study. Business & Economics Research Journal, 7(4),123-141.
- Elmacı, O., & Tutkavul, K. (2015). Mamul Maliyetlerinin Hesaplanmasında Geleneksel Ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Betimsel Bir Çalışma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 17(2). 261-304.
- Fisher, J. (1995). Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity. Journal of Accounting Literature, (14), 24-53.
- Gerdin, J., & Greve, J. (2008). The Appropriateness of Statistical Methods for Testing Contingency Hypotheses in Management Accounting Research. Accounting, Organizations and Society, 33(7-8), 995-1009.
- Gordon, L. A., & Miller, D. (1976). A Contingency Framework for The Design of Accounting Information Systems. Accounting, Organizations and Society, 1(1), 59-69.
- Gökdeniz, İ., Kartal, C., & Yetiş, Ö. (2017). Kurumsal Yönetim Amaçlarına Ulaşmak için Yönetim Modeli: Kurumsal Öğrenmeyi Destekleyen İç Denetim. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (4), 70-76.
- Gökten, P. O. Karanlıkta Üretim: Yeni Çağda Maliyetin Kapsamı. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(4), 880-897.
- Hellriegel, D., & Slocum Jr, J. W. (1973). Organizational Design: A Contingency Approach: A Model for Organic Management Design. Business Horizons, 16(2), 59-68.
- Hayes, D. C. (1977). The Contingency Theory of Managerial Accounting. The Accounting Review, 52(1), 22.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-based Management Perspective. Journal of Accounting and Economics, 32(1), 349-410
- İşgüden Kılıç, B. (2018). Entegre Raporlama Ve Türkiye'deki Gelişmeler: Entegre Rapor Hazırlayan İşletmeler Ve Bıst Kurumsal Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan İşletmeler Açısından Bir İnceleme. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(1).
- İlhan, E. G. E., & Kurtlar, M. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Hastane İşletmesinde Uygulama. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(3), 673-699.
- Kaderli, Y., & Köroğlu, Ç. (2014). İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemi İle Kurumsal Yönetim Anlayışı Arasındaki İlişki. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (63), 21-38.
- Karğın, S. (2013). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Yükselişi ve Düşüşü. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (58), 21-40.
- Köroğlu, Ç. (2013). Otel İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Elde Etmek İçin Bir İleri Yönetim Muhasebesi Yöntemi Olarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (57), 39-56.
- King, R., Clarkson, P. M., & Wallace, S. (2010). Budgeting Practices and Performance in Small Healthcare Businesses. Management Accounting Research, 21(1), 40-55.
- Nilüfer Karataş, Ö., Bekçi, İ., & Ömürbek, V. (2014). Bulanık Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Uygulama. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 16(1).

- Okutmuş, E., & Ergül, A. (2015). Konaklama İşletmelerinde Hedef Maliyetleme, Değer Analizi ve Kaizen Maliyetleme Yöntemlerinin Birlikte Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (65), 97-116.
- Okutmuş, E., & Kahveci, A. (2015). Maliyet Liderliği Stratejisi Boyutunda Demontaj Analizi Yöntemi İle Maliyet Minimizasyonunun Sağlanması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(3).
- Otley, D. (2016). The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, (31), 45-62.
- Otley, D. T. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Ömürbek, V., & Kozak, H. (2013). Birleşik Mamullerde Maliyet Dağıtım Yönteminin Belirlenmesinde Analitik Hiyerarşi Sürecinin Kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(2).59-77.
- Öncel, M., & Yanık, S. S. (2013). Maliyet Muhasebesinde Gider Dağıtım Ve Matris Cebiri Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(4).45-62.
- Önder, Ş., & Kaya, E. (2018). İşletmelerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamalarında Kurumsal Yönetim Yapılarının Etkisi: BİST 100 Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (78), 155-170.
- Öz, Y., & Yavuz, H. 2015. "İşletme Yönetiminin Aldığı Kararlarda Muhasebe Bilgi Sisteminin Etkisi ve Önemi", *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 16 (4).227-246.
- Özbirecikli, M., & Güven, G. (2016). Lokantalarda Kullanılan Maliyet Hesaplama Yöntemleri Üzerine Bir Araştırma: Antakya Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(4). 797-823.
- Özkan, A., Tañç, Ş. G., & Taşdemir, B. (2018). Sürdürülebilirlik Açıklamaları Kapsamında Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Kârlılık Üzerine Etkisi: Bist Sürdürülebilirlik Endeksinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 560-577.
- Reid, G. C., & Smith, J. A. (2000). The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*, 11(4), 427-450.
- Saban, M., Vargün, H., & Gürkan, S. (2017). Yatırımcılara Bilgi Sağlama Aracı Olarak Entegre Raporlama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(4), 915-936.
- Sevim, A., & Bülbül, S. (2015). Hedef Maliyetleme Açısından Muhasebe Bilgi Sistemine İlişkin Bir Model Önerisi Ve Bir İşletme Uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(4). 785-804.
- Sevim, A., & Bülbül, S. (2016). Tam Zamanında Üretim Sisteminin Muhasebe Bilgi Sistemi İle Bütünleştirilmesi Ve Bir Model Önerisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(4). 855-879.
- Solak, B., Gönen, S., & Rasgen, M. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Entegre Raporlamaya İlişkin Farklılık Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1). 166-188.
- Torun, N., & Ayanoğlu, Y. (2016). Ankara İlinde Evde Fototerapi Uygulamasının Maliyet Etkililik Analizi: Maliyet Etkililik Oranları Açısından Değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(4). 767-796.
- Tuğay, O., Akın, O. 2013. "Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulama Düzeyi: Burdur'da Bir Araştırma", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*. 15 (2), 469-490
- Tutkavul, K., & Elmacı, O. (2016). Fiyatlandırma Kararlarında Geleneksel Ve Çağdaş Maliyetleme Sistemlerinin Yeterliliklerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(3). 659-689.

Tutkavul, K., & Elmacı, O. (2016). Statejik Karar Alma Perspektifinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modeli Ve Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modelinin Karşılaştırılmasına Yönelik Ampirik Bir Çalışma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18(4). 825-853.

Uşul, H., & Çağlan, E. (2018). NöroMuhasebe. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(2). 450-465.

Uyar S., 2008. "Denizlide Faaliyet Gösteren Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları". Muhasebe ve Finansman Dergisi, :38, 132-146

Uygurtürk, H., & Vargün, H. (2018). Nakit Akışı İle Karlılık Arasındaki İlişki: Taşıt Araçları Sektörü Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(3), 705-727.

Waweru, N. M. (2010). The Origin and Evolution of Management Accounting: A Review of the Theoretical Framework. Problems ve Perspectives in Management, 8(3), 165-182.

Waterhouse, J. H., & Tiessen, P. (1978). A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research. Accounting, Organizations and Society, 3(1), 65-76.

Yaman, K. (2014). Application of Controlling Tools in German Hospitals. Journal of Accounting & Finance, (64). 187-206.

Yaşar, R. Ş. (2016). Dengeli Puan Kartıyla Performans Ölçümü: Bir Denetim Şirketi Uygulaması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (70), 193-212.

Yaşar, R. Ş. (2017). Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Konteyner Terminallerinde Maliyet Analizi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (73), 203-228.

Yıldız, B., & Ağdeniz, Ş. (2018). Muhasebede Analiz Yöntemi Olarak Metin Madenciliği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(2).286-315.

Yürekli, E. (2017). KOBİ'lerde Yönetim Ve Maliyet Muhasebesinin Stratejik Karar Alma Üzerine Etkisi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (73), 137-168.

Zeithaml, V. A., "Rajan" Varadarajan, P., & Zeithaml, C. P. (1988). The Contingency Approach: Its Foundations and Relevance to Theory Building and Research in Marketing. European Journal of Marketing, 22(7), 37-64.

Zor, Ü. (2018). KOBİ'lerde Planlama Ve Kontrol Uygulamaları: Durumsallık teorisi Temelinde İşletme Performansına Katkısı. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (78), 183-198.

<https://en.oxforddictionaries.com/definition/contingency> Erişim Tarihi 09.01.2019