

REKABETİN PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMİNİN KULLANIMINA ETKİSİ: AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

Yrd. Doç. Dr. Melek Eker

Uludağ Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

• • •

Özet

Rekabet, üretim teknolojileri ve örgütsel bağlam gibi değişenlerin performans ölçüm sistemi kullanım amaçlarına etkileri, pek az çalışmaya konu olmuştur. Bu çalışmada, 2006 yılında Türkiye’de ilk beşyüz büyük işletme içerisinde yer alan 122 imalat işletmesinden toplanan veriler kullanılarak, performans ölçüm sistemi kullanım amaçlarının rekabet faktörleriyle nasıl bir ilişki içerisinde olduğu incelenmektedir. Verilerin analizinde faktör analizi, tanımlayıcı istatistik (ortalama ve standart sapma), korelasyon analizi, çoklu regresyon analizi ve diskriminant analizi kullanılmıştır. Sonuçlar, PÖS’in izleme maksadıyla kullanımının pazar konumu ve piyasa rekabet yoğunluğu yüksek olan firmalar tarafından daha fazla tercih edildiğini, öte yandan piyasa rekabet yoğunluğu düşük düzeyde olan firmaların stratejik karar alma maksadıyla kullanıma daha fazla önem verdiklerini göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: İzleme, dikkati odaklama, stratejik karar alma, meşrulaştırma, rekabet.

The Effect of Competition on the Using of Performance Measurement System: An Empirical Study

Abstract

The effects of variables such as competition, manufacturing technologies and organizational context on using aims of performance measurement system have been a subject in very studies. In this paper, it is investigated that what is the relationship between using aims of PMS and the competition factors, by using data from 122 manufacturing firms, which are among the top. In the analysis of data, factor analysis, descriptive statistics (mean and standard deviation), correlation analysis, multiple regression analysis and discriminant analysis were used. The results show that firms with high market position and high market competition density prefer using PMS for monitoring more, on the other hand firms with low market competition density give more importance using PMS for strategic decision-making.

Keywords: Monitoring, focusing attention, strategic decision making, legitimization, and competition.

Rekabetin Performans Ölçüm Sisteminin Kullanımına Etkisi: Ampirik Bir Çalışma

Giriş

Günümüz iş çevresini artan rekabet, üretim teknolojisindeki gelişmeler ve müşteri isteklerindeki hızlı değişim olgularıyla tanımlayabiliriz. İşletmeler böyle bir ortamda sürdürülebilir gelişmelerini ancak yönetim destek sistemlerini yenileyerek sağlayabilirler.

Bugün yönetim destek sistemleri, yönetici kararları için geniş ve derin bilgi desteğiyle birlikte analitik karar alma imkanı sunan esnek araçlara dönüşmüştür (Vandenbosch/Huff, 1992; Vandenbosch/Higgins, 1995: 100; Houdeshel/Watson, 1987). Böylelikle stratejik karar alma ve yöneticilerin sorumluluk alanlarına ilişkin iç ve dış çevredeki gelişmeler, değişimler, yasal kısıtlamalar ve yasal düzenlemeleri içeren bilgilerin elde edilmesi (Nord/Nord, 1995: 24; Horn/Nord, 1996) ve bunların rekabete ilişkin ayrıntılı analizlerde kullanılarak, rekabet etme gücünün artırılması mümkün olabilmektedir (Bolloju vd., 2002).

Oysa ki geleneksel yönetim destek sistemlerinin ve bunlar içerisinde yer alan performans ölçüm sistemi (PÖS) kullanım amaçlarının etkisizliği ve yetersizliği sıkça tartışılan bir konudur. Tartışmanın temel nedeni, kısa dönem perspektifli ve sadece geribildirim ya da “hata temelli” kontrol gibi basit bir şekilde işleyen geleneksel PÖS kullanımının, uzun dönemli karlılığı etkileyen gelişmeleri doğru ve sağlıklı değerlendirme imkanı sunmamasıdır. Yine bu çerçevede, rekabetin her zamankinden daha yoğun yaşandığı içinde bulunulan bu zaman diliminde, alternatif PÖS kullanım amaçlarına yönelik ihtiyacın daha da artması konunun önemini ortaya koyma açısından oldukça dikkat çekicidir.

PÖS’leri kullanım amaçlarına göre artık farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. İşletmeler izleme, dikkati odaklama, stratejik karar alma

ve meşrulaştırma amacıyla PÖS’ni kullanabilmektedir (Henri, 2006c: 33). İzleme amacı içerisinde; organizasyonel çıktıları izlemeyi ve önceden belirlenmiş performans standartlarındaki sapmaları düzeltmeyi, dikkati odaklamada; stratejik meselelere yönelik firmanın tamamına sinyal göndermeyi, stratejik karar almada; karar alma sürecini destekleme ve kolaylaştırmayı, meşrulaştırmada; geçmiş, mevcut ve gelecek eylem ve kararları meşrulaştırma ve onaylama maksadıyla PÖS kullanımını vurgulamaktadır.

Buradan çıkan sonuç izleme ve meşrulaştırma amacına dayalı geleneksel PÖS kullanımının işletmelerin rekabet kapasitesinin gelişimi için artık yeterli olmadığını. İşlem ve stratejilerin sıkı kontrolü, yüksek derecede yapılandırılmış iletişim kanalları ve sınırlı bilgi akışı gibi iki önemli özelliğe sahip olan bu tür kullanımlar (Henri, 2006b: 535) uzun dönemli karlılığı etkileyen gelişmeleri doğru tespit etme ve tartışma imkanı sunamamakta, yenilik ve fırsatları araştırmayı kısıtlayabilmekte ve böylece işletmelerin gelecekteki pozisyonlarına ilişkin yeni stratejilerin ortaya çıkmasını ciddi şekilde etkileyebilmektedir. Oysa ki, PÖS nin dikkati odaklama ve stratejik karar alma maksadıyla kullanımı, organizasyonun tamamında sürekli gelişim için fırsat arama ve öğrenmeyi teşvik ederken, iletişim süreçlerinin ortaya çıkmasını desteklemek suretiyle işletmenin rekabete yönelik gelişimini pozitif yönde etkileyebilmektedir.

Özet itibarıyla; bugünkü yoğun rekabet ortamında PÖS’nin rolü, geleneksel anlamda formel kontrol ve geri besleme aracı olmaktan, kurumsal etkileşim ve stratejik yönetim aracı olmaya doğru kaymış durumdadır. Bu çerçevede PÖS kullanım amaçları; rekabet (Vandenbosch, 1999), stratejik risk ve belirsizlik (Widener, 2007), organizasyonel yapı (Chenhall, 2003; Ahrens/Chapman, 2004), kültür (Bhimani, 2003; Henri, 2006a: 77–103), öğrenme (Abernethy/Brownell, 1999; Henri, 2006b: 529-558; Kloot, 1997) ve mesleki arkaplan (Naranjo-Gil/ Hartmann, 2007: 29–41) gibi değişkenlerle ilgilidir.

Literatürde PÖS – rekabet ilişkisini analiz eden pek çok çalışma mevcuttur (James/Hoque, 2000; Hoque/Mia/Alam, 2001; Chenhall/Morris, 1986). Spesifik düzeyde, PÖS kullanım amaçları ve rekabet ilişkisini konu alan çalışma ise Vandenbosch ‘un (1999) yaptığı çalışmadır. Bu çalışmayla paralel biçimde kullanım amaçları ve rekabet ilişkisini Türkiye koşullarında değerlendiren ve bu çerçevede Türkiye’de ilk 500 büyük işletme içerisinde yer alan imalat işletmelerinde gerçekleştirilen ampirik araştırmaya dayanan bu çalışmada amacımız, PÖS’nin kullanım amaçlarını tespit etmek ve bunun rekabet yoğunluğuyla ilişkisini ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda, pazar rekabet yoğunluğu yüksek olan (dinamik bir pazarda faaliyet gösteren)

işletmelerin yöneticilerinin, organizasyonun dikkatini odaklamak ve stratejik karar alımını desteklemek amacıyla PÖS ni kullanmayı tercih ettikleri, buna karşın pazar rekabet yoğunluğu düşük olan işletmelerin yöneticilerinin büyük ölçüde eylemleri izlemek ve meşrulaştırmak için PÖS kullanımına eğilimli oldukları test etmek istediğimiz temel varsayımdır.

Konuyla ilgili literatürün gözden geçirilmesi, örnekleme birlikte ampirik testlerin tanımlanması ve nihayet ampirik çalışmaların sonuçları ile birlikte güvenilirlik analizinin sonuçlarının ortaya konulması çalışmamızın ana aşamalarını oluşturmaktadır.

1. Değişkenler ve Hipotezler

1.1. Performans Ölçüm Sisteminin Kullanımı

Performans ölçüm ve kontrol sistemlerin etkin ve sağlıklı bir şekilde kullanımı kritik önemdedir. Rekabetin yoğun olduğu bir ortamda, işletmenin hem hissedarlarına hem de müşterilerine değer yaratabilmesi etkin bir PÖS kullanımını gerektirmektedir. Bu nedenle işletmede gerçekleşen tüm faaliyetlerin ve süreçlerin izlenmesi, standartlarla elde edilen sonuçların sürekli karşılaştırılması, sapma nedenlerinin ortaya konulması, gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması ve işletme stratejisinin düzgün iletişim kanallarıyla alt kademelere kadar iletilmesi oldukça önemli hale gelmiştir.

Tüm bu zorunluluklar PÖS'inin kullanım amaçlarının yeniden tanımlanmasını adeta elzem kılmıştır. Örneğin Horngren ve arkadaşları (2000:5) performans ölçüm ve kontrol sisteminin; problem çözme, izleme ve dikkat yöneltme gibi üç kullanım amacına hizmet ettiği vurgulamışlardır. Burada problem çözme; alternatifler arasından hangisinin en iyi olduğu? sorusuna, izleme; bütün yönetim düzeylerine yönelik veri toplayarak ve güvenilir sonuçlar raporlayarak nasıl yapabiliriz? sorusuna, dikkati yöneltme; yöneticilerin dikkatini kritik faktörler üzerine odaklayarak hangi fırsatları ve problemleri incelemeliyiz? sorusuna verilen yanıtları işaret etmektedir.

Atkinson ve arkadaşları (1997) ise bir hissedar yaklaşımı oluşturmuş ve bu çerçevede koordinasyon, izleme ve tanısallık üzere üç rol temelinde PÖS'nin katkısını ortaya koymuştur. Buna göre koordinasyon rolü; organizasyonun temel ve ikincil amaçları üzerine karar alıcının dikkatini yöneltmesi ve odaklaması için PÖS kullanımı olurken, izleme rolü; hissedar gereksinimlerini karşılamada performansın ölçümü ve raporlanmasını, tanısallık rolü; süreç performansı, organizasyonel öğrenme ve organizasyonel performans arasında neden-sonuç ilişkilerinin değerlendirilmesini ifade eder.

Simons ise, kontrol sistemlerini tanısalsal (diagnostic) kontrol sistemleri ve etkileşimli (interactive) kontrol sistemleri olmak üzere iki farklı kullanım amacına hizmet edecek şekilde farklılaştırmıştır. Tanısalsal kontrol sistemi, önceden belirlenmiş performans standartlarıyla organizasyonel çıktıyı izlemeyi ve sapmaları düzeltmeyi esas alan geleneksel bir geri bildirim sistemidir (Atkinson Vd., 2004: 321; Simons, 1994: 170). Etkileşimli kontrol sistemi ise formel bir bilgi sistemi olarak yöneticiler tarafından bizzat ve düzenli kullanılan, onları alt kademe yöneticilerinin karar verme faaliyetlerine dahil edebilen bir özelliğe sahiptir (Simons, 2000: 216).

Simon'un bu klasik sınıflandırmasını baz alan Henri (2006c:33), performans ölçüm ve kontrol sisteminin kullanım amaçlarını; izleme, dikkati odaklama, stratejik karar alma ve meşrulaştırma olarak ortaya koyar. Bizim de referans aldığımız bu sınıflandırma PÖS kullanımında gerçekleşen farklılaşmanın net bir göstergesidir.

1.1.1. İzleme

İzleme, “nasıl yaparım?” sorusunun sibernetik mantığa¹ dayalı olarak yanıtlanması esasına dayanır. Organizasyonun kapalı bir sistem olarak kabul edildiği bu mantık çerçevesinde PÖS bir geri bildirim işlevine sahiptir (Yasin vd., 2005: 323).

Geleneksel planlama ve kontrol döngüsünün temeli olan sibernetik mantık, tek döngülü ve düşük düzeyli öğrenme süreci olarak da bilinmektedir (Argyris, 1977). Buna göre amaçlar oluşturulur, çıktılar ölçülür, amaçlar ve çıktılar karşılaştırılarak temel hedeflere ulaşmayı tehdit eden sapmalar tespit edilir, bu sapmalara göre geri bildirim gerçekleştirilir ve önceden belirlenmiş amaç ve standartlara uygun olarak düzeltici eylemler yürürlüğe konur. (Hofstede, 1978; Kloot, 1997: 52).

Geribildirim ya da “hata temelli” kontrol gibi basit bir şekilde işleyen PÖS'nin izleme maksadıyla kullanımı, bir muhasebe fonksiyonu gibi orta kademe yöneticiler veya çalışanlar tarafından gerçekleştirilir (Marginson, 2002: 1022). Bu açıdan bakıldığında sistem, önceden belirlenmiş amaçlara ulaşmayı işaret eden ve bu doğrultuda kısa dönemde gerçekleştirilmiş olan çalışmaların, beklenen sonuçlara yol açıp açmadığını ve amaçlara katkısının olup olmadığını

1 Bilindiği üzere sibernetik mantık, performans standartlarını kullanmayı, sistem performansını ölçmeyi, performansla standartları karşılaştırmayı, sistemdeki istenmeyen sapmalara ilişkin geri bildirim sunmayı, ve sistemin davranışını biraz değiştirmeyi temsil edilen geribesleme döngüsünde bir süreci ifade eder (Bkz.: Gren/Welsh, 1988: 289; Hofstede, 1978).

izleyen, gözden geçiren ve destekleyen formal bir bilgi sistemidir. Bu nedenle bu kullanımda, planlanandan farklı sonuçların elde edilmesi, planlanan amaçların hala ulaşılmak istenen amaçlar olup olmadığı yada uygulanan yöntemlerin hala uygun ve geçerli olup olmadığı sorgulanmaz (Kaplan/Norton, 1999: 306). Departman bazında oluşturulan sapma raporları üst yönetime iletilir ve üst yönetim, bu sapmaların telafi edilmesini sağlayacak önlemleri alarak işletmenin yeniden istenen yola dönmesini sağlar (Kaplan/ Norton, 1999: 350; Otley, 2003: 317).

İşletmenin kontrol altında olup olmadığını izleyen ölçütler acil bir dikkati gerektiren durum ortaya çıktığında yönetime sinyal verebilmektedir (Kaplan/Atkinson, 1998: 377). İzleme amacıyla kullanılan bu ölçüler devam eden operasyonlara yönelik gerekli olan, ancak stratejik meselelerle ilintili olmayan hususları içermektedir. Bilindiği üzere stratejik olmayan rutin meseleler tanısıl olarak izlenmekte ve bu amaçla izlenen ve toplanan bilgi, raporlama ve açıklama amaçlı kullanılmaktadır. Bu çerçevede bir tanısıl kontrol ve yanıt mekanizması olarak hareket eden PÖS, hissedarların isteklerini karşılamaya yönelik performansın raporlanması ve ölçümüyle doğrudan ilişkilidir (Simons, 1990).

PÖS'nin izleme amacıyla kullanımının, dinamik rekabet ortamlarında izlemenin rutin doğasından dolayı, organizasyonel performansı büyük ölçüde sınırladığını (Vandenbosch, 1999: 81) ve stratejik önem taşıyan uzun dönemli hedeflere ulaşmayı engellediğini ortaya koyan birçok çalışma söz konusudur (Kloot, 1997). Henri'ye göre bunun iki temel nedeni vardır. İzleme maksadıyla kullanım bir yandan hatalar ve negatif sapmalar üzerine odaklanmakta, diğer yandan amaç ve çıktıların karşılaştırılması yoluyla elde edilen bu sapma sonuçları, geri beslemede kullanılmaktadır (Henri, 2006b: 533).

Tüm bunlar dikkate alındığında, yöneticiler yeni stratejileri şekillendirmede proaktif rol oynayacak farklı PÖS kullanım amaçlarına gereksinim duyabilecekleri açıktır. Dent (1990) dikkati odaklamak ve stratejik karar alma maksadıyla PÖS kullanımının, yeni olasılıklar ileri sürerek organizasyonel değişimi yönetmede proaktif olabildiğini ileri sürmektedir.

1.1.2. Dikkati Odaklama

PÖS'nin organizasyonel dikkati odaklamak amacıyla kullanımı "inceleyeceğimiz problemler nelerdir?" sorusu etrafında üst yönetimin geliştirdiği yanıtlar ve bu yanıtların organizasyonun tümüne iletilmesi sürecini kapsar. Diğer bir ifadeyle bu süreç, performans ölçütleri vasıtasıyla üst yönetimin gönderdiği, organizasyonun rasyonelitesini şekillendirecek olan operasyonel amaçlı mesajlardan oluşur.

Üst yönetimin gönderdiği bu mesajlar; organizasyonun amaç ve hedeflerine ulaşmasına yönelik çalışanların araştırmaları, odaklanmaları ve kullanmaları gereken üst yönetim tercihlerini, temel başarı faktörlerini, fırsatları, öncelikleri ve organizasyon için önem taşıyan kritik stratejik belirsizlikleri iletirler. Çalışanlara neyin önemli olduğu?, dikkat ve enerjilerini nerelere odaklamaları gerektiğine? ilişkin ipuçlarını yine bu mesajlar sunar (Simons, 2000: 70).

İletilen mesajlar vasıtasıyla üst yönetim, çalışanlara işletmenin stratejisini, kritik başarı faktörlerini ve stratejik olarak önemli amaçlara ulaşmadaki rollerini anlatıp ileterek, işletme stratejisini kişisel hedeflerle bağlantılı hale getirirken aynı zamanda organizasyonda yer alan tüm birimler arasında ortak bir anlayış ve kararlılık yaratabilmektedir. Bunu da, işletmenin üst yönetimden başlayıp alt kademelere kadar aynı yöne odaklanmasının somutlaşmış hali olarak okumak mümkündür.

Dikkati odaklamannın ilave bir dizi imkanından da söz etmek mümkündür. Bunlar arasında; organizasyonel diyalog ve tartışmayı geliştirme; değişim çabalarını destekleme; bilgi dağıtım ve değişimini teşvik etme; veri, varsayım ve eylem planlarının doğruluğunu sürekli sorgulama; yeni stratejik eylemlerin ortaya çıkması ve buna yönelik organizasyonel öğrenmenin karşılıklı anlayış temelinde gelişmesine katkı sağlama önemli yer tutar (Haas/Kleingeld, 1999; Malina/ Selto, 2001; Bolloju vd., 2002: 164).

Bu avantajlar göz önüne alınarak değerlendirildiğinde, PÖS'nin dikkati odaklama amacıyla kullanımının çalışanların tüm organizasyon çapında öz-inisiyatif geliştirmelerini teşvik ettiği ve böylelikle, işletmenin kendi varoluşuna ilişkin gerekli dinamikleri yine kendi içinden üretmesine olanak verdiğini söylemek mümkündür. Nitekim, bu amaç doğrultusunda PÖS'nin organizasyonel diyalogun geliştirilmesine yönelik interaktif bir kontrol sağlayıcı ve belli pozisyonları öne çıkaran bir mekanizma olarak işlev görebilmesi durumun açık bir göstergesidir.

Sonuç itibarıyla yüksek rekabet ortamlarında işletmelerin hem iç hem de dış çevrelerinden gelen uyarıcıları iyi değerlendirip, onları olumlu çıktılara dönüştürmelerinin esas olduğu düşünüldüğünde, PÖS'nin dikkati odaklama amaçlı kullanımının etkin ve anlamlı olduğu ileri sürülebilecektir. PÖS'nin bu tür bir kullanımla birlikte, stratejik karar almaya yönelik mevcut bilgi miktarı artmış, buna bağlı olarak yöneticilerin rekabetin ortaya çıkardığı problemleri anlama ve tanımlamaları kolaylaşmış ve nihayetinde iletişimle ilgili problemler daha kolay çözülmeye başlanmıştır (Molloy/Schwenk, 1995: 285; Rangone, 1997: 207-208).

1.1.3. Stratejik Karar Alma

Stratejik karar alma, alternatifler arasından rasyonel olarak en iyisini seçmeyle ilgilidir. Organizasyonun uzun dönemli yönelimi, organizasyonun çevre ve kaynaklarıyla faaliyetlerinin karşılaştırılması, organizasyon içindeki önemli kaynakların dağıtımı ve hissedarların beklenti ve değerlerinin göz önünde tutulması önemli stratejik karar alanlarından bazılarıdır (Langfield-Smith, 1997: 209).

Üst yönetim karar alma sürecinde, stratejik meseleleri analiz etme ve yönetme konusunda ciddi bir bilgi desteğine gereksinim duyar. Bu açıdan PÖS, yönetim destek sisteminin bir parçası olarak; stratejik karar alma sürecini destekleyip kolaylaştırırken aynı zamanda organizasyonun çevresiyle olan uyum eksikliğini ortaya koymakta ve buna yönelik mevcut stratejileri gözden geçirmekte, yeni stratejiler üretmekte ve bu sürece çalışanların aktif işbirliğini sağlayabilmektedir (Kobera vd., 2007).

Stratejik karar alma sürecinde kullanılan PÖS, strateji ile ilgili verilerin toplanması, stratejinin denenmesi, son gelişmeler ışığında stratejinin geçerliliğini koruyup korumadığının kontrol edilmesi ve yeni stratejik fırsatlar ve yöntemlere ilişkin tüm çalışanlardan fikir sorulmasına dayalı çift döngülü öğrenme imkanı gibi olanaklar sağlamaktadır (Collins/Gundova, 1999; Kaplan/Norton, 1996: 307; Chenhall, 1997). Üstelik bu kullanım amacı, bilgi akış ve iletimini sınırlayan fonksiyonel ve hiyerarşik bariyerleri kaldırarak stratejik meselelerle ilgili bilgi değişimini, yayılımını, iletimini ve yüzyüze diyalog üzerinden tartışma ortamını olanaklı kılabilmektedir (Heidmann vd., 2008: 245).

PÖS'nin stratejik karar alma sürecinde kullanılmasını teşvik eden özelliklerini kısaca ifade etmek mümkündür (Simons, 1991:50). Sistem tarafından üretilen bilginin önemli olması ve üst yönetimin belirlediği faaliyetlerden oluşan gündemi tekrar etmesi; organizasyonun tüm birimlerinde çalışan operasyonel yöneticilerden sık ve düzenli bir dikkat talep etmesi; verilerin üst yöneticiler, orta yöneticiler ve çalışanların bir araya geldiği yüz yüze toplantılarda tartışılması ve yorumlanması; altı çizilen veriler, varsayımlar ve eylem planlarının sürekli tartışılması ve sorgulanmasına dayanması, PÖS'nin stratejik karar almada kullanımını cazip kılan unsurlardır.

PÖS'nin karar alma maksadıyla kullanımı, özellikle dinamik bir piyasada, firmaların gelecekteki pozisyonlarına yönelik arayışlarına yardımcı olmasıyla ilişkilidir (Widener, 2007: 760). Şüphesiz ki, bu tür bir işlevin sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi organizasyonun yapısal olarak strateji

odaklı ilkelere² sahip olmasına bağlıdır. Bu ilkelere sahip olan organizasyonlar, iç süreçler ve amaçlara ulaşma arasında neden-sonuç ilişkilerini ortaya çıkararak, PÖS’ni bir bilgi mekanizması ve dahası bir problem çözme mekanizması olarak stratejik karar almada kullanabilmektedirler.

1.1.4. Meşrulaştırma

Yöneticiler, geçmiş faaliyetleri ve belirsizlik durumlarında önceden alınan stratejik kararları meşrulaştırmak için PÖS’lerini kullanabilirler. PÖS’nin bu rolünü Burchell ve arkadaşları (1980), “rasyonalizasyon aracı” kavramıyla açıklar. Buna göre PÖS, bir taraftan mevcut ve gelecekteki eylemlerin geçerliliğine ve meşrulaştırmasına yönelik kullanılırken, diğer taraftan üst yöneticilerin gücünü pekiştirmesine yönelik de kullanılabilir (Ansari/Euske, 1987). Böylelikle sadece geçmişe yönelik değil aynı zamanda şu an ve gelecekte yapılması düşünülen faaliyetlere yönelik meşrulaştırma yapılabilmektedir.

PÖS’nin meşrulaştırma amacıyla kullanımının boyutları pek çok otorite tarafından olgusal olarak tespit edilmiştir. Fledman ve March (1981) insanların alınmakta olan kararlardan ziyade halihazırda alınmış kararları meşrulaştırmak için bilgiyi talep edip, topladıklarına dikkat çekmektedir. Benzer şekilde, Alter (1977) hali hazırda alınmış kararın meşrulaştırmasının bir karar destek sisteminin kullanımının temel nedeni olduğunu ileri sürmektedir. Markus ve Pfeffer (1983) ise, yönetim bilgi sistemlerinin kullanımının gücün elde edilmesi yada kullanılmasıyla doğrudan ilişkili olduğunu ortaya koymaktadır.

Dinamik pazarda faaliyet gösteren işletmelere göre durağan bir pazarda faaliyet gösteren işletmeler, PÖS’ni bir meşrulaştırma aracı olarak daha sık kullandıkları gözlenmiştir (Feldman/ March, 1981). Merkezileşmiş karar alımının, sınırlandırılmış bilgi akışının, sıkı kural ve prosedürlerin hakim olduğu bu tür işletmelerde, yalnızca otoriteyi tesis etmek için değil, inandırıcılığın sürdürülmesi için de PÖS’nin meşrulaştırma maksadıyla kullanımına ihtiyaç duyulmaktadır (Henri, 2006a).

PÖS’nin meşrulaştırma amacıyla kullanımı organizasyonel değişimden ziyade organizasyonel statükonun sürdürülmesiyle daha yakından ilişkili bir olgudur. Bu sayede yöneticiler almış oldukları karar ve gerçekleştirdikleri

2 Kaplan ve Norton (2001: 9-12), ilkeleri şöyle sıralar; stratejinin operasyonel terimlere dönüştürülmesi, organizasyonun stratejiye göre düzenlenmesi, stratejinin herkesin günlük görevi olması, stratejinin daimi bir süreç haline gelmesi, liderlik aracılığıyla değişimin seferber edilmesi.

eylemleri PÖS aracılığıyla meşrulaştırırken aynı zamanda var olan konumlarını da tahkim edebilmektedirler.

1.2. Rekabet

İşletmelerce PÖS kullanımında belirleyici olan etkenlerden biri de piyasadaki rekabettir. Rakiplerin sayısı, sektördeki teknolojik değişim hızı, yeni mamulün pazara girme süresi, fiyat indirme seviyesi, rakipler tarafından müşteriye sunulan hizmetlerin boyutu ve hükümet politikaları rekabeti etkileyen temel faktörlerdir.

Rekabet, işletmeler için yeni fırsatların yanı sıra tehdit ve belirsizlikler demektir. Karşılaşılan tehdit veya içinde bulunulan belirsizlik durumunda işletme stratejileri kısa sürede geçerliliğini kaybeder. Buna karşılık üst yöneticiler, değişime çabuk adapte olan ve alternatif stratejiler geliştiren bir işletme yapısı kurmak adına müşteri, pazar, teknoloji ve rakiplerde meydana gelebilecek değişiklikler hakkında daha ayrıntılı ve sağlıklı bir geri bildirim alma ihtiyacı hissederler. PÖS yüksek rekabet ortamında bu ihtiyacı karşılayan önemli araçlardan biridir.

Yüksek rekabet ortamlarında faaliyetler daha da çeşitlenmiş ve buna bağlı olarak performans seviyesinin artırılmasına yönelik daha geniş perspektifli, daha koordineli ve daha bütünsel PÖS kullanım ihtiyacı gündeme gelmiştir (Maksoud vd., 2005). Bu tip bir PÖS'ninden kasıt ise, kuşkusuz, yukarıda belirtilen kullanım amaçlarının tümünü içeren bir sistem olmasıdır. Ne var ki, birbirinin yerine kullanılmaması gereken ve bu bağlamda biri diğerinin alternatifi olarak görülmemesi gereken bu amaçların, uygulamada rekabet düzeyine göre bazılarına daha fazla ağırlık verilerek benimsendiği gözlenmektedir.

Örneğin, yoğun pazar rekabetiyle karşılaşan firma yöneticileri, farklı pazar faktörlerini izlemek ve bunlara yönelik yeni rekabet stratejileri geliştirebilmek ve organizasyonel diyalogu sağlamak için PÖS'nin dikkati odaklama ve stratejik karar alma amacıyla kullanımlarına büyük önem verirler. (Dunk/Lysons, 1997:5; Daft/Lengel, 1986; Nutt, 2000; Lederer/Mendelow, 1990; Abernethy/Guthrie, 1994: 55-56). PÖS'nin, organizasyonel değişikliği başlatmaya yönelik gereksinim duyulan bilgi akışını kolaylaştırması, organizasyonun çevresiyle uyum eksikliğini ortaya çıkarabilmesi ve çevresel değişikliklere nasıl adapte olunacağına ilişkin yeni stratejiler ve olasılıklar önerebilmesi bunda en büyük etkidir (Kloot, 1997).

Rekabetçi ve dinamik bir pazar yapısında, işletmelerin PÖS'ni kendilerine adaptasyon, değişim, yaratıcılık, takım çalışması, yüksek düzeyde

ve çift döngülü öğrenme konularında ciddi katkı sağlayacak tarzda yani “interaktif biçimde” kullanmaları büyük önem taşır. Son yirmibeş yılda konuyla ilgili yapılan çalışmalar; rekabet ve belirsizliğin, yönetim kontrol sistemini daha açık, dışsal odaklı, finansal olmayan ve gelecek yönelimli bilgi türüne bağımlı kıldığına işaret etmektedir (Chenhall/Morris, 1986: 16-35; Chenhall, 2003, 137-138; Gordon/Narayanan; 1984: 33-47). Bu durum artan rekabet ile PÖS kullanım biçimi arasındaki doğrusal ilişkinin açık bir göstergesidir.

Rekabet ve PÖS ilişkisini, başka bir açıdan, durağan rekabet ortamlarının özellikleri bağlamında değerlendirmek mümkündür. Bu ortamlarda mevcut amaç ve stratejiler etkin organizasyonel performans için yeterli olduğundan, stratejik karar alımı tek taraflı ve rutin olmakta ve bu doğrultuda işletme fonksiyonlarını gerçekleştirmek için geniş kapsamlı stratejik bilgiye gereksinim duyulmayabilmektedir. Durgun ve istikrarlı ortamlarda işletmeler, daha az stratejik karar alma ve daha az değişiklik yapma ihtiyacıyla karşı karşıya olmaktadır.

Durağan rekabet ortamında üst yöneticiler, analitik süreçleri desteklemede daha az PÖS’ inden gelen stratejik bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bununla paralel olarak işletmelerin PÖS kullanım amaçları, stratejiden türetilen eylem planlarını, detaylı finansal hedefleri, hedeflerle fiili sonuçların karşılaştırılmasını, sapmaların açıklanmasını ve hâlihazırda gerçekleştirilen eylemlerin meşrulaştırılmasını içerir.

Sıkı işlem kontrolü, dikey yapılandırılmış iletişim kanalları, sınırlandırılmış bilgi akışı ve merkezileşmiş karar alımı, durağan ortamların başlıca politik tercihleridir. Aynı şekilde bu politikalara bağlı olarak PÖS’ de işletmede hangi işin nasıl yapıldığını izlemek diğer bir ifadeyle durum tespiti yapmak için kullanılır. Yenilikçi davranışı teşvik eden çift döngülü (yüksek düzeyli) öğrenme yerine düşük düzeyli yada tek döngülü öğrenmeye dayanan bu yapı, rekabetin durağan seyrettiği ortamlarla uyumluluk gösterir (Haas/Kleingeld, 1999; Daft/Lengel, 1986: 562). Bu ise durağan rekabet ortamında PÖS’ nin izleme ve meşrulaştırma amaçları çerçevesinde bir tür geribesleme mekanizması haline gelmesi anlamını taşır.

Artan pazar rekabetinin PÖS kullanım amaçlarından olan izleme ve haklılaştırma alt boyutlarından ziyade dikkati odaklama ve stratejik karar alımı kullanımını teşvik ettiğini öne sürdüğümüz bu çalışma çerçevesinde, test edilmek istenen hipotezler şunlardır:

H1: Dikkati odaklama ve stratejik karar alımı amacıyla PÖS kullanımı daha yüksek pazar konumu elde etme hedefine bağlı olarak yoğun rekabetle ilişkilidir.

H2: İzleme ve meşrulaştırma amaçlarıyla PÖS kullanımı daha düşük pazar konumuyla bağlantılı olarak düşük yoğunluklu rekabetle ilişkilidir.

2. Metodoloji

2.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklem

Bu çalışma, Türkiye’de ilk beş yüz içerisinde yer alan 430 imalat işletmesine ait verilere dayanmaktadır. Çalışmaya ait veri formları 01 Ocak-30 Haziran tarihleri arasında evrene dahil olan üretim işletmelerinin üst düzey yöneticilerine (genel müdür ve genel müdür yrd.) mail ve posta yoluyla ulaştırılmıştır. Anket formlarının geri dönüş oranı %28.3 (122) olarak gerçekleşmiştir. Firmaların sektörel dağılımları ise tablo 1’deki gibidir.

Tablo 1: Sektör Dağılımı.

Sektörler				
1 Dokuma ve Giyim	25	20,5	20,7	20,7
2 Gıda	15	12,3	12,4	33,1
3 İçki ve tütün	1	,8	,8	33,9
4 İnşaat	10	8,2	8,3	42,1
5 Kimya-Petrol	12	9,8	9,1	51,2
6 Plastik	6	4,9	5,0	56,2
7 Madencilik	6	4,9	5,0	61,2
8 Metal Eşya ve Makine	13	10,7	10,7	71,9
9 Orman Ürünleri	7	5,7	5,8	77,7
10 Otomotiv ve Yedek Parça	20	16,4	16,5	94,2
11 Cam	1	,8	,8	95,0
12 Elektronik	6	4,9	5,0	100,0
TOPLAM	121	99,2	100,0	

Tablo’dan da görüleceği üzere sektörel dağılım, sırasıyla %20.7 dokuma ve giyim, %16.5 yedek parça ve otomotiv, % 12.4 gıda ve %10.7 oranında metal eşya ve makine sektörü şeklinde gerçekleşmiştir.

2.2. Veri Toplama Araçları

Araştırma verilerinin toplanabilmesi için geliştirilen anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde işletmenin pazar rekabet derecesini tanımlamaya yönelik 5 soruya yer verilmiştir. Bu çerçevede katılımcılardan her bir ifade için 1 ile 5 arasında yer alan “çok kötü”, “kötü”, “orta”, “iyi” ve “çok iyi” şıklarından kendilerine en uygununu işaretlendirmeleri istenmiştir.

Bu çalışmada, birbiriyle ilişkili çok sayıdaki değişkeni az sayıda, anlamlı ve birbirinden bağımsız faktörler haline getiren ve yaygın olarak kullanılan çok değişkenli istatistik tekniklerinden bir olan faktör analizinden yararlanılmıştır (Kalaycı, 2005: 321). Bu analizde, KMO örneklem yeterliliği ölçütü 0,561 bulunmuştur. Faktör türetme tekniği olarak temel bileşenler ve döndürme tekniği olarak “none” kullanılmıştır. Analiz sonucunda özdeğeri 1'in üzerinde olan 2 faktör olduğu saptanmıştır. 1. faktör bu ölçekle ölçülmeye çalışılan özelliğin %38.186'sını açıklarken 2. faktör %27.786'sını açıklamaktadır. Toplamda bu ölçek, ölçülmeye çalışılan özelliğin %65.972'sini açıklayabilmektedir. Aşağıdaki döndürülmüş faktör matrisinde birinci faktör, işletmenin pazar konumu ikinci faktör ise rekabet derecesi olarak adlandırılmıştır. Rekabet faktörlerinin Cronbach alpha katsayısı %57.2 olarak bulunmuş olup, anket verilerin iç tutarlılığının iyi olduğu görülmektedir.

Tablo 2: Pazar Rekabet Derecesi Skalasının Faktör Analizi.

Değişkenler		
Pazarlama Rekabeti	,867	
Pazar payı	,824	
Yeni mamul geliştirme	,683	
Rakiplerin gücü		,820
Pazardaki rekabet yoğunluğu		,810

İkinci bölümde ise, PÖS' nin kullanım amaçlarının belirlenmesi hedeflenmiş ve bu doğrultuda Henri (2006a) tarafından geliştirilmiş olan ölçek kullanılmıştır. Söz konusu ölçek, “izleme”, “dikkati odaklama”, “stratejik karar alma” ve “meşrulaştırma” olmak üzere dört alt boyuttan meydana gelmektedir. Katılımcılardan her bir öge çerçevesinde firmalarının söz konusu kullanım amaçlarının önem derecesini belirtmeleri istenmiştir. Bunun için; 1 ile 5 arasında önem derecelerini gösteren “önemsiz”, “az önemli”, “önemli”, “oldukça önemli” ve “çok önemli” seçeneklerini temsil eden 5'li likert ölçeğinden yararlanılmıştır.

PÖS'nin izleme amacıyla kullanımı dört öğeden oluşmaktadır. Faktör analizinde KMO örneklem yeterliliği ölçütü 0,731 bulunmuştur. Faktör türetme tekniği olarak temel bileşenler ve döndürme tekniği olarak “none” kullanılmıştır. Analiz sonucunda özdeğeri 1'in üzerinde olan bir faktör olduğu saptanmıştır. Bu faktör toplam varyansın %60.178'ini açıklamaktadır. Faktör analizi sonuçları tablo 3'de gösterilmektedir. İzleme amacıyla PÖS' inin kullanımın Cronbach alpha katsayısı %76.9 olarak bulunmuş olup, anket verilerin iç tutarlılığının iyi olduğu görülmektedir.

Tablo 3: İzleme amacıyla PÖS kullanımının faktör analizi.

	Faktör 1
1.	,783
2.	,730
3.	,843
4.	,742

PÖS'nin dikkati odaklama açısından kullanımı yedi öğeden oluşmaktadır. Faktör analizinde KMO örneklem yeterliliği ölçütü 0,765 olarak bulunmuştur. Faktör türetme tekniği olarak temel bileşenler ve döndürme tekniği olarak “none” kullanılmıştır. Analiz sonucunda özdeğeri 1'in üzerinde olan bir faktör olduğu saptanmıştır. Bu faktör toplam varyansın %52.282'ini açıklamaktadır. Faktör analizi sonuçları tablo 4'de gösterilmektedir. Dikkati odaklama amacıyla PÖS'nin kullanımın Cronbach alpha katsayısı %84.3 olarak bulunmuş olup, anket verilerin iç tutarlılığının iyi olduğu görülmektedir.

Tablo 4: Dikkati odaklama amacıyla PÖS kullanımının faktör analizi.

	Faktör 1
1.	,674
2.	,769
3.	,700
4.	,712
5.	,838
6.	,629
7.	,722

PÖS'nin stratejik karar alma açısından kullanımı yedi öğeden oluşmaktadır. Faktör türetme tekniği olarak temel bileşenler ve döndürme tekniği olarak “none” kullanılmıştır. Elde edilen faktör analizi sonuçları incelendiğinde, soru 17 değişkeni tek bir faktör oluşturmasından dolayı, bu değişken dışlanarak analiz tekrar yapılmıştır. Faktör analizde KMO örneklem yeterliliği ölçütü 0,814 olarak bulunmuştur. Analiz sonucunda özdeğeri 1'in üzerinde olan bir faktör olduğu saptanmıştır. Bu faktör toplam varyansın %55.162'sini açıklamaktadır. Faktör analizi sonuçları tablo 5'de gösterilmektedir. Stratejik karar alma Cronbach alpha katsayısı %83.3 olarak bulunmuş olup, anket verilerin iç tutarlılığının iyi olduğu görülmektedir.

Tablo 5: Stratejik Karar Alma Amacıyla PÖS kullanımının faktör analizi.

	Faktör 1
1.	,681
2.	,609
3.	,835
4.	,782
5.	,813
6.	,711

PÖS'nin meşrulaştırma açısından kullanımı dokuz öğeden oluşmaktadır. Faktör türetme tekniği olarak temel bileşenler ve döndürme tekniği olarak “none” kullanılmıştır. Elde edilen faktör analizi sonuçları incelendiğinde, soru 24 değişkenine ait faktör yükü birinci ve ikinci faktörlerde hemen hemen eşit yüklere sahip olmasından dolayı, bu değişken dışlanarak analiz tekrar yapılmıştır. Faktör analizde KMO örneklem yeterliliği ölçütü 0,865 olarak bulunmuştur. Analiz sonucunda özdeğeri 1'in üzerinde olan bir faktör olduğu saptanmıştır. Bu faktör toplam varyansın %58.079'unu açıklamaktadır. Faktör analizi sonuçları tablo 6'da gösterilmektedir. Meşrulaştırma açısından PÖS'nin kullanımının Cronbach alpha katsayısı %89.6 olarak bulunmuş olup, anket verilerin iç tutarlılığının iyi olduğu görülmektedir.

Tablo 6: Meşrulaştırma Amacıyla PÖS kullanımının faktör analizi.

	Faktör 1
1.	,788
2.	,711
3.	,811
4.	,794
5.	,725
6.	,666
7.	,789
8.	,799

2.3. Verilerin Analizleri

Çalışmada, elde edilen veriler SPSS Windows 13 istatistik paket programına girilmiş olup, verilerin analizinde, çoklu korelasyon analizi, çoklu regresyon analizi ve diskriminant analizi kullanılmıştır.

2.3.1. Tüm Değişkenlere Yönelik Betimleyici İstatistikler ve Korelasyon Analizi

Tablo 7’de araştırmaya katılan işletmelerin PÖS kullanım alt boyutlarına ilişkin betimsel istatistik verileri yer almaktadır.

Tablo 7: PÖS kullanım amaçlarına ilişkin betimsel istatistikler.

PÖS Kullanım Amaçları					
İzleme	120	2,75	5,00	4,4410	,52798
Dikkati Odaklama	119	2,57	5,00	4,1895	,55847
Stratejik Karar Alma	120	1,00	5,00	4,0183	,64928
Meşrulaştırma	120	2,50	5,00	4,0375	,61621

Bu verilere göre, işletmelerin izleme, dikkati odaklama, stratejik karar alma ve meşrulaştırma açısından PÖS kullanım amaçlarının önem dereceleri 1 ile 5 arasında değişmekte olup, ortalamaları sırasıyla 4.4410, 4.1895, 4.0183 ve 4.0375’dir. Elde edilen veriler bize, işletmelerin izleme, dikkati odaklama, meşrulaştırma ve stratejik karar alma açısından PÖS kullanımına ortalamanın üzerinde önem verildiklerini göstermektedir.

Tablo 8. Tüm değişkenlere yönelik korelasyon matrisi.

Değişkenler	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Pazar konumu (1)	1	,145	,400(**)	,274(**)	,299(**)	,267(**)
Rekabet Derecesi (2)	,145	1	,270(**)	,135	-,094	,213(*)
İzleme (3)	,400(**)	,270(**)	1	,629(**)	,381(**)	,578(**)
Dikkati Odaklama (4)	,274(**)	,135	,629(**)	1	,467(**)	,703(**)
Stratejik karar alma(5)	,299(**)	-,094	,381(**)	,467(**)	1	,454(**)
Meşrulaştırma (6)	,267(**)	,213(*)	,578(**)	,703(**)	,454(**)	1

** $p = 0.01$

* $p = 0.05$

Tablo 8’de işletmenin pazar konumu ve rekabet derecesiyle, PÖS kullanım alt boyutları arasındaki korelasyonlar sunulmaktadır. Tabloda asteriks ile işaretlenen rakamlar, % 1 ve % 5 anlamlılık düzeylerine göre, değişkenler arasında anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. Buna göre işletmenin pazar konumu ile PÖS kullanım alt boyutları arasındaki ilişki anlamlı olup, ilişkinin derecesi sırasıyla 0.400 ($p < 0.01$), 0.274 ($p < 0.01$), 0.299 ($p < 0.01$) ve 0.267 ($p < 0.01$) şeklinde gerçekleşmiştir. Ayrıca yine tabloya göre rekabet yoğunluğu ile PÖS’nin izleme ve meşrulaştırma maksadıyla kullanımı arasındaki korelasyon pozitif yönlü olup, ilişkinin derecesi sırasıyla 0.270($p < 0.01$) ve 0.213 ($p < 0.05$) şeklindedir.

2.3.2. Çoklu Regresyon Analizi

İşletmenin pazar konumu ve rekabet yoğunluk derecesinin PÖS kullanım amaçlarına etkisini test etmek üzere aşağıdaki çoklu regresyon modeli oluşturulmuştur.

$$y = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3 + \beta_4 x_4 + \varepsilon^3$$

3 β_0 =Kesme terimi, Y=İşletmenin Pazar Konumu, x_1 =İzleme, x_2 = Dikkati Odaklanma, x_3 = Stratejik Karar Alma, x_4 = Meşrulaştırma değişkenini ifade etmektedir.

Tablo 9. İşletmenin Pazar Konumu (Bağımlı Değişken).

Değişkenler							
						Tolerans	VIF
Kesme Terimi	4,194	,051		82,247	,000		
İzleme	,229	,072	,386	3,185	,002	,513	1,950
Dikkati Odaklama	-,026	,078	-,044	-,328	,744	,418	2,392
Stratejik Karar Alma	,093	,059	,158	1,570	,119	,747	1,339
Meşrulaştırma	-,003	,077	-,006	-,043	,966	,450	2,224
R=,438 R ₂ =,192 F=6,364 P=,000 Durbin-Watson=1,580							

Tablo 9'daki regresyon modeline bakıldığında, işletmenin pazar konumundaki değişimlerin, yaklaşık %19.2'si modele dahil ettiğimiz PÖS kullanım amaçlarından kaynaklandığı sonucu çıkmaktadır. F istatistik değerine bakıldığında ise, pazar konumu ile bağımsız değişkenler arasında doğrusal ve anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Modeldeki her bir bağımsız değişkenin etkisi incelendiğinde, işletmenin pazar konumunu açıklamada PÖS'nin izleme açısından kullanımı dışında, diğer parametrelerin kendi başlarına bir anlamlılığa sahip olmadıkları görülmektedir ($p < 0,05$). Tabloda standardize edilmiş beta katsayılarına bakıldığında, izleme değişkeninin işletmenin pazar konumunu $p < 0,05$ anlamlılık seviyesinde 0.386 gibi güçlü bir beta katsayısıyla pozitif yönde etkilediği tespit edilmiştir.

Tablo 10: Piyasa Rekabet Yoğunluğu (Bağımlı Değişken)

Değişkenler							
						Tolerans	VIF
Kesme Terimi	4,089	,051		79,847	,000		
İzleme	,101	,072	,176	1,402	,164	,514	1,944
Dikkati Odaklama	-,030	,078	-,053	-,382	,704	,420	2,383
Stratejik Karar Alma	-,163	,059	-,288	-2,764	,007	,744	1,345
Meşrulaştırma	,184	,077	,321	2,396	,018	,451	2,219
R=,376, R ₂ =,142 F=4,376 p=,003 Durbin-Watson=1,541							

Tablo 10, piyasa rekabet yoğunluk düzeyinde gerçekleşen olası değişimlerin yaklaşık %14,2'sini modele katılan bağımsız değişkenler ile açıklandığını göstermektedir. F istatistik değerine bakıldığında ise, piyasa rekabet yoğunluğu ile bağımsız değişkenler arasında doğrusal ve anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Söz konusu bağımlı değişken üzerinde, her bir bağımsız değişkenin etkisini değerlendirmek için t değerlerine bakıldığında, bağımlı değişkeni açıklamada stratejik karar alma ve meşrulaştırma değişkenleri dışında diğer parametrelerin bireysel anlamlılığa sahip olmadığı görülmektedir ($p < 0,05$). Tablo 10'daki beta değeri, PÖS'nin stratejik karar alma maksadıyla kullanımının piyasa rekabet yoğunluğu $p < 0,05$ anlamlılık seviyesinde -0.288 gibi bir beta katsayısıyla negatif yönde etkilediğini görülürken, PÖS'nin meşrulaştırma maksadıyla kullanımının piyasa rekabet yoğunluğunu 0.321 gibi güçlü bir beta katsayısıyla, $p < 0,05$ anlamlılık seviyesinde pozitif yönde etkilediğini ifade etmektedir.

2.3.3. Diskriminant Analizi

Bu bölümde PÖS'nin kullanım alt boyutlarının firmaların pazar konumları ve piyasa rekabet yoğunluk dereceleri arasında nasıl değişim gösterdiği açıklanmaya çalışılacaktır. Bu amaçla bağımlı değişken ile metrik bağımsız değişkenler arasındaki ilişkileri tahmin etmeyi amaçlayan çok değişkenli istatistik tekniklerinden biri olan diskriminant analizi kullanılmıştır. Bilindiği üzere diskriminant analizinin uygulanması ve güvenilir sonuçların alınması birtakım varsayımların gerçekleşmesini zorunlu kılmaktadır. Bu çerçevede öncelikle ele alınan PÖS kullanım alt boyutlarına ilişkin korelasyon matrisi incelenmiştir. Korelasyon katsayılarının 0,70'ten düşük olduğu görülmektedir, buna dayanarak bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantının olmadığı varsayımına ulaşmak mümkündür. Elde edilen bu varsayımın ardından, grup kovaryanslarının eşit olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Grup kovaryanslarının eşit olması durumunda doğrusal diskriminat, grup varyanslarının eşit olmaması durumunda ise karesel diskriminat uygulanarak eşitlik sağlanmıştır.

A. İşletmenin pazar konumunun etkisi;

İlk önce pazar konumu, düşük (G1) ve yüksek (G2) düzeyde firmalar olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Yapılan analizde grupların kovaryans matrislerinin eşit olduğu görülmektedir (Box's M= 2.957 F= 2.806 $p=0.094$). Tablo 11'de yer alan F değerleri 0.05 anlamlılık düzeyinde işletmenin pazar konumuna göre oluşturulan gruplar arasında anlamlı farklılıklar olup olmadığını göstermektedir. Tabloya bakıldığında faktör 1, faktör 2, faktör 4 ve faktör 3 (izleme, dikkati odaklama, meşrulaştırma ve

stratejik karar alma) için firma grupları arasında anlamlı farklılıklar olduğu görülmektedir.

Yapı matrisinde, işletmenin pazar konumuna göre oluşturulan diskriminat fonksiyonu ile faktör 1 arasındaki korelasyon katsayısının (1,000) en yüksek değeri aldığı görülmektedir. Faktör 2, faktör 4, faktör 3'ün katsayıları da yapı matrisinde yer alan diğer anlamlı katsayılardır. Tabloya göre firmaların pazar konumlarına göre gruplandırılmasında 1, 2, 4 ve 3 belirleyici olan faktörlerdir.

Tablo 11'de görülen standartlaştırılmış kanonik diskriminant fonksiyonu katsayıları, çoklu regresyon analizinde yer alan katsayılar ile aynı amaca hizmet etmektedir. Bu katsayılar, bağımsız değişkenlerin grupların ayrılmasına ne derece katkıda bulduklarını (ne düzeyde iyi tahmin edici olduklarını) göstermektedir. Firmaların pazar durumunun önem derecesine göre (düşük ve yüksek) yapılan ayırmada PÖS'nin izleme maksadıyla kullanımı etkili değişken olduğu görülmektedir.

Tablo 11'de yer alan Grup1 ve Grup2 sütunları Fisher diskriminat fonksiyonu katsayılarını göstermektedir. Fisher lineer diskriminat fonksiyonu, skora dayalı olarak PÖS kullanım amaçlarının derecelendirilmesini amaçlamaktadır. Buradaki katsayılar, PÖS kullanım amaçları alt boyutlarının grupların ayrılmasına ne kadar katkıda bulunduğunu göstermektedir. Sütunlarda yer alan büyük katsayılar, büyük katkıyı tanımlarken, küçük katsayılar ise küçük katkıyı ifade etmektedir. Dolayısıyla tabloya göre PÖS'nin izleme amacıyla kullanımının pazar konumu yüksek olan firmalar açısından daha belirleyici olduğu görülmektedir. Bununla birlikte pazar konumu düşük düzeyde (Grup1) olan firmalar açısından herhangi bir belirleyici faktör tespit edilememiştir.

Tablo 11; Yapı Matrisi, Standartlaştırılmış Kanonik Diskriminant Fonksiyonu ve Fisher Lineer Diskriminat Fonksiyonları

Değişkenler					
İzleme Fak.	1,000	İzleme Fak.	1.000	-1,426	,103
Dikkati Odaklama Fak. (a)	,638				
Meşrulaştırma Fak.(a)	,602				
Stratejik karar Alma Fak.(a)	,349				
Sabit				-3,674	-,069

Aşağıdaki Tablo, işletmenin pazar konumunun önem derecesine göre oluşturulan diskriminat fonksiyonunun anlamlılık düzeyini göstermektedir. Tabloya göre, oluşturulan fonksiyon istatistiksel olarak anlamlıdır. Tabloda özdeğer, bağımlı değişkendeki varyansın fonksiyon tarafından % 12'lik bir bölümünün açıklanabileceğini ifade etmektedir. Tablodaki kanonik korelasyon katsayısı incelendiğinde de fonksiyonun gruplar arası farklılığın ancak %11'ini açıklayabildiğini söylemek mümkündür. Ayrıca Wilks Lambda (0,890) ile yapılan analizde ki-kare değerinin 1 serbestlik derecesinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir (ki-kare=12,762 p<0.01). Tablo 13'de ise işletmenin pazar konumunun önem derecesine göre yapılan sınıflandırma sonuçları sunulmuştur.

Tablo 12: Özdeğerler ve Wilks' Lambda.

Fonksiyon	Özdeğer	Kanonik Korelasyon	Wilks' Lambda	Ki-kare	S.D.	P.
1	,124(a)	,332	,890	12,762	1	,000

İşletmenin Pazar konumunun önem derecesine göre yapılan sınıflandırmada; pazar konumu düşük düzeyde olan 7 firmanın %28.6'sı ve pazar konumu yüksek düzeyde olan 110 firmanın 98.2 si doğru olarak atanmıştır. Yapılan analizle doğru sınıflandırma oranı % 94 bulunmuştur. Elde edilen bu sonuçlar diskriminat fonksiyonunun ayırıcı özelliğinin yüksek düzeyde olduğunu göstermektedir.

Tablo 13: Sınıflandırma Tablosu.

Öngörülen Grup Üyeliği					
Orijinal	Sayı	Grup	1	2	Toplam
		1	2	5	7
		2	2	108	110
		Gruplaşmamış Olaylar	0	1	1
	%	1	28,6	71,4	100,0
		2	1,8	98,2	100,0
		Gruplaşmamış Olaylar	,0	100,0	100,0

B. Piyasa rekabet yoğunluğunun etkisi;

Yapılan analizde grupların kovaryans matrislerinin eşit olmadığı görüldüğünden (Box's M= 8,493 F= 2,753 p=0.041), karesel diskriminant uygulanarak bu eşitlik sağlanmıştır (Box's M= 1,046 F= 1,033 p=0.310). Tablo 14, stratejik karar alma faktörü ve izleme faktörü açısından değerlendirildiğinde; piyasa rekabet yoğunluğunun düşük yada yüksek düzeyde olmasının, bu faktörler arasında anlamlı bir farklılığa neden olduğu görülmektedir (p<0.05). Ancak piyasa rekabet yoğunluğu, dikkati odaklama ve meşrulaştırma faktörleri için firmaların sınıflandırılmasında anlamlı bir farklılık yaratmamaktadır. (p>0.05).

Yapı matrisinde, işletmenin piyasa rekabet yoğunluğuna göre oluşturulan diskriminat fonksiyonu ile izleme faktörü arasındaki korelasyon katsayısının (0,766) en yüksek değeri aldığı görülmektedir. Dikkati odaklama faktörü, meşrulaştırma faktörü, stratejik karar alma faktörü katsayıları da yapı matrisinde yer alan diğer anlamlı katsayılarıdır. Tabloya göre firmaların piyasa rekabet yoğunluğuna göre gruplandırılmasında tüm faktörler belirleyicidir.

Ayrıca standartlaşmış kanonik diskriminat fonksiyonu ve fisher diskriminat fonksiyonu incelendiğinde; “izleme faktörü”nün, piyasa rekabet yoğunluğu yüksek olan firmalar açısından daha belirleyici oldukları görülürken, piyasa rekabet yoğunluğu düşük düzeyde olan firmalar açısından da “stratejik karar alma faktörü”ünün belirleyici bir faktör olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 14: Yapı Matrisi, Standartlaştırılmış Kanonik Diskriminant Fonksiyonu ve Fisher Lineer Diskriminat Fonksiyonları.

Değişkenler				
Stratejik karar alma Fak.	-,253	-,712	,369	-,119
İzleme Fak.	,766	1,071	-,568	,199
Dikkati Odaklama Fak. (a)	,355			
Meşrulaştırma Fak.(a)	,289			
Sabit			-1,442	-,331

Tablo 15'e göre, diskriminat fonksiyonu, toplam varyansın % 100'ünü ve gruplar arası varyansın % 8.8'ini açıklayabilmektedir. Ayrıca Wilks Lambda (0,912) ile yapılan analizde, ki-kare değerinin 2 serbestlik derecesinde istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir (ki-kare=9,991 p<0.01). Tablo 16'da işletmenin piyasa rekabet yoğunluğu düzeyine göre yapılan sınıflandırma sonuçları sunulmuştur.

Tablo 15: Özdeğerler ve Wilks' Lambda.

Fonksiyon	Özdeğer	Kanonik Korelasyon	Wilks' Lambda	Ki-kare	S.D.	P.
1	,097(a)	,297	,912	9,991	2	,007

Tablo 16'da İşletmenin rekabet yoğunluğuna göre oluşturulan diskriminat fonksiyonunun doğru sınıflandırma oranı % 76,5 olarak bulunmuştur. Dolayısıyla yapılan sınıflandırmada; piyasa rekabet yoğunluğu düşük olan 31 firmanın % 29'u ve piyasa rekabet yoğunluğu yüksek olan 84 firmanın 94'ü doğru olarak atanmıştır. Bu sonuçlar diskriminat fonksiyonunun ayırt edici gücünün iyi olduğunu göstermektedir.

Tablo 16: Sınıflandırma Tablosu.

Öngörülen Grup Üyeliği					
Orijinal	Sayı	Grup	1	2	Toplam
		1	9	22	31
		2	5	79	84
		Gruplaşmamış Olaylar	0	2	2
	%	1	29,0	71,0	100,0
		2	6,0	94,0	100,0
		Gruplaşmamış Olaylar	,0	100,0	100,0

Sonuç

Bu çalışmada, işletmenin pazar konumu ve rekabet yoğunluk derecesiyle PÖS'nin kullanım amaçları arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışma, Türkiye'de ilk beş yüz içerisinde yer alan 430 imalat işletmesine ait verilere dayanmaktadır. Çalışmaya ait veri formları 01 Ocak - 30 Haziran tarihleri arasında evrene dahil olan üretim işletmelerinin üst düzey yöneticilerine (genel müdür ve genel müdür yrd.) mail ve posta yoluyla ulaştırılmıştır. Anket formlarının geri dönüşüm oranı %28,3'tür. Verilerin analizinde faktör analizi, betimsel istatistik, korelasyon analizi, çoklu regresyon analizi ve diskriminant analizi kullanılmıştır.

İlk olarak, işletmenin pazar konumu ve rekabet derecesiyle, PÖS kullanım alt boyutları arasındaki korelasyonlar incelenmiştir. Buna göre

işletmenin pazar konumu ile PÖS kullanım alt boyutları arasındaki ilişki anlamlı olup, ilişkinin derecesi sırasıyla 0.400 ($p<0.01$), 0.274 ($p<0.01$), 0.299 ($p<0.01$) ve 0.267 ($p<0.01$) şeklinde gerçekleşmiştir. Ayrıca yine tabloya göre rekabet yoğunluğu ile PÖS'nin izleme ve meşrulaştırma maksadıyla kullanımı arasındaki korelasyon pozitif yönlü olup, ilişkinin derecesi sırasıyla 0.270($p<0.01$) ve 0.213 ($p<0.05$) şeklindedir.

İkinci olarak, işletmenin pazar konumu ve rekabet yoğunluk derecesinin PÖS kullanım amaçlarına etkisini test etmek amacıyla çoklu regresyon analizi kullanılmıştır. Bu analiz neticesinde, çalışma öngörülenin aksine, izleme değişkeninin işletmenin pazar konumunu $p<0.05$ anlamlılık seviyesinde 0.386 gibi güçlü bir beta katsayısıyla pozitif yönde bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, PÖS'nin stratejik karar alma maksadıyla kullanımının piyasa rekabet yoğunluğu $p<0.05$ anlamlılık seviyesinde -0.288 gibi bir beta katsayısıyla negatif yönde bir ilişki olduğu görülürken, PÖS'nin meşrulaştırma maksadıyla kullanımının piyasa rekabet yoğunluğunu 0.321 gibi güçlü bir beta katsayısıyla, $p<0.05$ anlamlılık seviyesinde pozitif yönde bir ilişki olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda, çalışma yüksek pazar konumuna sahip firmaların izleme maksadıyla PÖS kullanımına vurgu yaparken, yüksek piyasa rekabet yoğunluğuna sahip firmaların izleme ve meşrulaştırma maksadıyla PÖS kullanımına daha fazla vurgu yaptıklarını ortaya koymaktadır.

Üçüncü olarak, İlişkiyi daha net ortaya koymak için PÖS'nin kullanım alt boyutlarının firmaların düşük ve yüksek pazar konumları ve piyasa rekabet yoğunluk dereceleri arasında nasıl değişim gösterdiği diskriminant analizi vasıtasıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Pazar konumuna göre diskriminant analizi incelendiğinde; PÖS'nin izleme amacıyla kullanımının pazar konumu yüksek olan firmalar açısından daha belirleyici olduğu görülmektedir. Bununla birlikte pazar konumu düşük düzeyde (Grup1) olan firmalar açısından herhangi bir belirleyici faktör tespit edilememiştir. Yapılan analizde doğru sınıflandırma oranı % 94 bulunmuştur.

Piyasa rekabet yoğunluğuna göre diskriminant analizi incelendiğinde ise; “izleme faktörü”nün, piyasa rekabet yoğunluğu yüksek olan firmalar açısından daha belirleyici oldukları görülürken, piyasa rekabet yoğunluğu düşük düzeyde olan firmalar açısından da “stratejik karar alma faktör”ünün belirleyici bir faktör olduğu tespit edilmiştir. İşletmenin rekabet yoğunluğuna göre oluşturulan diskriminant fonksiyonunun doğru sınıflandırma oranı % 76,5 olarak bulunmuştur. Elde edilen sonuçlar diskriminant fonksiyonlarının ayrırici özelliğinin yüksek düzeyde olduğunu göstermektedir.

Bu sonuçlara göre çalışmada ileri sürülen H1 ve H2 hipotezlerinin reddedildiği anlaşılabacaktır. Diğer bir ifadeyle rekabet yoğunluğu ve pazar

konumu yüksek olan firmalar PÖS’ni izleme maksadıyla kullanırken, rekabet yoğunluğu düşük düzeyde olan firmaların stratejik karar alma maksadıyla kullanıma daha fazla önem verdikleri gözlenmiştir. Vandenbosch’un (1999) rekabet ile sırasıyla dikkati odaklama, haklılaştırma ve anlayış geliştirme arasında bulduğu doğrusal ilişki dikkate alındığında elde edilen sonuçların farklı olduğu gözden kaçmayacaktır.

Bir değerlendirme yapmak gerekirse; Türkiye’de yüksek pazar ve rekabet düzeyine sahip firmaların, Vandenbosch’un tespitinin aksine, PÖS lerini ağırlıklı olarak izleme amaçlı kullanmalarını, yeni üretim çevrelerinin gereklerine zıt bir biçimde, muhafazakar davranmalarıyla yani buldukları konumu koruma eğilimlerinin yüksek olmasıyla açıklamak mümkündür. Ancak bunda rekabetin derecesi, firmaların kültürel yapısı, işletme stratejisi ve global ölçekte işletmelerin büyüklüğü gibi değişkenlerin de rolü olduğu ileri sürülebilecektir. Söz konusu bu ve benzeri değişkenler konuyla ilgili farklı ve spesifik çalışmaların konuları olabilir.

Bu çalışmada birkaç tane sınırlılıktan söz edilebilir. İlk olarak, örnekleme Türkiye’deki ilk beş yüz imalat işletmesinin üst düzey yöneticileri oluşturmaktadır. Bu nedenle gelecekteki çalışmalar için daha kapsamlı ve farklı örneklem yarar olabilir. Üstelik bu çalışma PÖS kullanım amaçları üzerine sadece rekabet faktörlerini ele alırken konunun bilgisayar destekli üretim, tam zamanında üretim, toplam kalite yönetimi, kültür, işletme büyüklüğü ve organizasyonel performans gibi değişkenler açısından da irdelenebilir.

Kaynakça

- ABERNETHY, M. A./BROWNELL, P. (1999), “The Role Of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study,” *Accounting, Organizations and Society*, 24: 189-204.
- AHRENS, T./CHAPMAN, C.S. (2004), “Accounting for Flexibility and Efficiency: A Field Study of Management Control Systems in a Restaurant Chain,” *Contemporary Accounting Research*, 21/2, 271-301.
- ABERNETHY, M.A./GUTHRIE, C.H. (1994), “An Empirical Assessment Of The “Fit” Between Strategy and Management Information System Design,” *Accounting and Finance*: 49-66.
- ALTER, S. (1977), “Why Is Man-Computer Interaction Important For Decision Support Systems?,” *Interfaces*, 7/2, 109-115.
- ANSARI, S./EUSKE, K.J.(1987), “Rational, Rationalizing, and Reifying Uses Of Accounting Data in Organizations,” *Accounting, Organizations and Society*, 12/6: 549-570.
- ARGYRIS, C. (1977), “Organizational Learning and Management Information Systems,” *Accounting, Organizations and Society*, 2: 113-123.
- ATKINSON, A.A./KAPLAN, R.S./YOUNG, S.M. (2004), *Management Accounting* (New Jersey: Fourth Edition, Pearson Prentice Hall).

- ATKINSON, A.A./WATERHOUSE, J.H./WELLS, R.B.(1997), "A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement," *Sloan Management Review*, 38/3: 25-37.
- BHIMANI, A. (2003), "A Study of the Emergence of Management Accounting System Ethos and its Influence On Perceived System Success," *Accounting, Organizations and Society*, 28/6: 523-638.
- BOLLOJU, N./KHALIFA, M./TURBAN, E. (2002) "Integrating Knowledge Management into Enterprise Environments For The Next Generation Decision Support," *Decision Support Systems*, 33: 163- 176.
- BURCHELL, S./CLUBB, C./HOPWOOD, A.G./HUGHES, J./NAHAPIET, J. (1980), "The Role Accounting in Organizations and Society," *Accounting, Organizations and Society*, 5: 5-27.
- CHENHALL, R. H. (1997), "Reliance on Manufacturing Performance Measures, Total Quality Management and Organizational Performance," *Management Accounting Research*, 8: 187-206.
- 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: 127-168.
- CHENHALL, R.H./MORRIS, D. (1986), "The Impact Of Structure, Environment And Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems," *The Accounting Review*, LXI/1: 16-35.
- COLLINS, C.R./GUNDOVA, M.(1999), "Elements of a Performance Management Systems," PLAYER, S./KEYS, D.E.(eds.), *Activity Based Management Arthur Andersen's Lessons From The ABM Battlefield* (New York: John Wiley&Sons Inc.).
- DAFT, R.L./LENGEL, R.H. (1986); "Organizational Information Requirements, Media Richness and Structural Design", *Management Science*, 32(5), May, 554-571.
- DENT, J. (1990), "Strategy, Organization and Control: Some Possibilities For Accounting Research," *Accounting, Organizations and Society*, 15: 3-25.
- DUNK, A.S./LYSONS, A.F. (1997), "An Analysis of Departmental Effectiveness, Participative Budgetary Control Processes and Environmental Dimensionality within the Competing Values Framework: A Public Sector Study," *Financial Accountability & Management*, 13/1: 1-15.
- FELDMAN, M.S./MARCH, J.G. (1981), "Information in Organizations as Signal and Symbol," *Administrative Science Quarterly*, 26: 171-186.
- GORDON, L.A./NARAYANAN, V.K. (1984), "Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation," *Accounting, Organizations and Society*, 1: 33-47.
- GREEN, S.G./WELSH, M.A. (1988), "Cybernetics and Dependence: Reframing The Control Concept," *Academy of Management Review*, 13/2: 287-301.
- HAAS, M./KLEINGELD, A. (1999), "Multilevel Design of Performance Measurement Systems: Enhancing Strategic Dialogue Throughout The Organization," *Management Accounting Research*, 10: 233-261.
- HEIDMANN, M./SCHÄFFER, U./STRAHRINGER, S. (2008), "Exploring the Role of Management Accounting Systems in Strategic Sensemaking," *Information Systems Management*, 25/3: 244-257.
- HENRI, J.F. (2006a), "Organizational Culture and Performance Measurement Systems," *Accounting, Organizations and Society*, 31/1: 77-103
- HENRI, J.F. (2006b), "Management Control Systems and Strategy: A Resource-Based Perspective," *Accounting, Organizations and Society*, 31: 529-558.
- HENRI, J.F. (2006c), "Are Your Performance Measurement Systems Truly Performing?," *CMA Management*, 31: 32-35.

- HOFSTEDE, G. (1978), "The Poverty of Management Control Philosophy," *Academy of Management Review*, 3: 450-461.
- HORN, J./NORD, G. D. (1996), "Why Managers Use Executive Support Systems," *Information Strategy: The Executive's Journal*, 12/2.
- HORNGREN, C.T./FOSTER, G./DATAR, S.M. (2000), *Cost Management: A Managerial Emphasis* (New Jersey: Prentice Hall).
- HOUESHEL, G./WATSON, H.J. (1987), "The Management Information and Decision Support (MIDS) System At Lockheed-Georgia," *MIS Quarterly*, 11: 127-140.
- HOQUE, Z. / JAMES, W. (2000), "Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance," *JMAR*, 12: 1-17.
- HOQUE, Z. & MIA, L. & ALAM, M. (2001), "Market Competition, Computer-Aided Manufacturing and Use of Multiple Performance Measures: An Empirical Study," *British Accounting Review*, 33: 23-45.
- KALAYCI, Ş. (2005), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şt.).
- KAPLAN, R.S./ATKINSON, A.A. (1998), *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall (New Jersey Upper Saddle River).
- KAPLAN, R.S./NORTON, D.P. (1996), *The Balanced Scorecard-Translating Strategy into Action* (Boston Harvard Business School Press).
- KAPLAN, R.S./NORTON, D.P. (1999), *Balanced Scorecard-Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek* (İstanbul: Sistem Yayıncılık) (Çev.: S. Ege).
- KAPLAN, R.S./NORTON, D.P. (2001), *The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in The New Business Environment* (Boston: Harvard Business School Press).
- KAPLAN, R.S./NORTON, D.P. (2001), *The Strategy-Focused Organization* (Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press).
- KLOOT, L. (1997), "Organizational Learning and Management Control Systems: Responding to Environmental Change," *Management Accounting Research*, 8: 47 - 73.
- KOBER, R./NGB, J./PAUL, B.J. (2007), "The Interrelationship Between Management Control Mechanisms and Strategy," *Management Accounting Research*, xxx (2007) xxx-xxx.
- LANGFIELD-SMITH, K. (1997), "Management Control Systems And Strategy: A Critical Review," *Accounting, Organizations and Society*, 22/2: 207-232.
- LEDERER, A.L./MENDELOW, A.L. (1990), "The Impact of the Environment on the Management of Information Systems," *Information Systems Research*, 1/2: 205-222.
- MAKSOU, A.A./DUGDALE, D./LUTHER, R. (2005), "Non-Financial Performance Measurement in Manufacturing Companies," *The British Accounting Review*, 37/3: 261-297.
- MALINA, M. A./SELTO, F. H. (2001), "Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of The Effectiveness of the Balanced Scorecard," *Journal of Management Accounting Research*, 13: 47-90.
- MARGINSON, D.E.W. (2002), "Management Control Systems and Their Effects On Strategy Formation At Middle-Management Levels: Evidence From A U.K. Organization," *Strategic Management Journal*, 23: 1019-1031.
- MARKUS, M.L./PFEFFER, J. (1983), "Power and The Design and Implementation of Accounting and Control Systems," *Accounting, Organizations and Society*, 8/2-3: 205-218.
- NARANJO-GIL, D./HARTMANN, F. (2007), "How CEOs Use Management Information Systems For Strategy Implementation in Hospitals," *Health Policy*, 81: 29-41.
- NORD, J.H./NORD, G. D. (1995), "Why Managers Use Executive Support Systems: Selecting and Using Information Technology For Strategic Advantage," *Industrial Management & Data Systems*, 95/9: 24-28.

- NUTT, P.C. (2000), "Context, Tactics, and The Examination of Alternatives During Strategic Decision Making," *European Journal of Operational Research*, 124: 159-186.
- OTLEY, D. (2003), "Management Control and Performance Management: Whence and Whither?," *The British Accounting Review*, 35: 309-326.
- SIMONS, R. (1990), "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives," *Accounting, Organizations and Society*, 15/1-2: 127-143.
- SIMONS, R. (1991), "Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems," *Strategic Management Journal*, 12: 49-62.
- SIMONS, R. (1994), "How New Top Managers Use Control Systems As Levers of Strategic Renewal," *Strategic Management Journal*, 15: 169-189.
- SIMONS, R. (2000), *Performance Measurement & Control Systems For Implementing Strategy* (New Jersey Prentice Hall, Upper Saddle River).
- VANDENBOSCH, B./HUFF, S.L. (1992), "Executive Support Systems and Managerial Learning," *Business Quarterly*, 57/2.
- VANDENBOSCH, B. & HIGGINS, C.A. (1995) "Executive Support Systems and Learning: A Model and Empirical Test," *Journal of Management Information Systems*, 12/2: 99-130.
- VANDENBOSCH, B. (1999), "An Empirical Analysis of The Association Between The Use of Executive Support Systems and Perceived Organizational Competitiveness," *Accounting, Organizations and Society*, 24: 77-92.
- WIDENER, S.K. (2007), "An Empirical Analysis of The Levers of Control Framework," *Accounting, Organizations and Society*, 32: 757-788.
- YASIN, M.M./BAYES, P.E./CZUCHRY, A.J. (2005), "The Changing Role of Accounting in Supporting the Quality and Customer Goals of Organizations: An Open System Perspective," *International Journal of Management*, 22/3: 323.