

KOBİ'lerde Planlama Ve Kontrol Uygulamaları: Durumsallık Teorisi Temelinde İşletme Performansına Katkısı

Ümmügülsüm ZOR *

ÖZET

Planlama ve kontrol uygulamaları yönetim muhasebesi ve kontrol sistemlerinin başlıca fonksiyonlarından biridir. Literatürde, durumsallık teorisini benimseyen çalışmaların büyük bir bölümünde; yönetim muhasebesinin fonksiyonları veya uygulamalarına etki eden faktörler incelenirken; genellikle batılı ülkelerde faaliyet gösteren büyük işletmeler esas alınmıştır. Bu çalışmanın amacı durumsallık teorisi temelindeki mevcut literatürün önerdiği faktörler ile Türkiye'de faaliyet gösteren KOBİ'lerin planlama ve kontrol uygulamaları arasındaki ilişkinin analiz edilmesidir. 136 KOBİ ile yapılan telefon anketi neticesinde, durumsallık teorisi değişkenleri, planlama ve kontrol uygulamaları ve işletme performansı arasındaki ilişki ampirik bulgularla açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Planlama ve kontrol, KOBİ, durumsallık teorisi

JEL Sınıflandırması: M10, M40, M49

Planning And Control Activities In SMEs: Contribution To The Organizational Performance Based On Contingency Theory

ABSTRACT

Planning and control activities are the major functions of management accounting and control systems. Most of the studies that adopt contingency theory to explain the factors that might affect management accounting functions or practices focus on large organizations from western countries. Aim of the current study is to examine the relationship between contingent factors suggested by the current literature and planning and control activities in SMEs that operate in Turkey. Based on a sample of 136 responses from a phone survey, empirical evidence is presented that linking contingent factors, planning and control activities and organizational performance.

Keywords: Planning and control, SME, contingency theory

Jel Classification: M10, M40, M49

* Yrd. Doç. Dr. Ümmügülsüm Zor, Altınbaş Üniversitesi, İşletme Fakültesi, ummugulsum.zor@altinbas.edu.tr

1. GİRİŞ

Planlama ve kontrol uygulamaları, yönetim kararları alınırken temel dayanak oluşturan bilgiler sunmaktadır. Yönetim muhasebesi ve genel olarak yönetim alanında yazılan pek çok eserde, yöneticilerin işletme içindeki rollerinin başında planlama ve kontrol gelmektedir. (öreğin; Bhimani, Horngren, Datar ve Rajan, 2015, s.8; Drury, 2011, s.326; Arnold ve Turley, 1996, s.316; Mintzberg, 1973, s.2). Yönetim muhasebesinin işletmelerdeki temel rolü, yöneticilere işletme faaliyetlerinin planlanması ve kontrolü konusunda bilgi sağlamaktır (Chenhall ve Langfield-Smith, 2007, s.266). Planlama ve kontrol uygulamalarının önemi bakımından; bu çalışmada planlama ve kontrol uygulamalarının küçük ve orta ölçekli işletmelerde (KOBİ) kullanım düzeyine etki eden faktörler ele alınmış ve planlama ve kontrol uygulamalarının işletme performansı üzerindeki etkisi incelenmiştir.

Mevcut literatürde yer alan çalışmaların büyük bir bölümü batılı ülkelerde ve büyük ölçekli işletme düzeninde gerçekleştirilmiştir (Lavia-Lopez ve Hielb, 2014, s.82). Bu alanda daha fazla ampirik bulguya ihtiyaç duyulduğu proje çağrı ve önerileriyle dönem dönem belirtilmiş olmasına karşın (örneğin, Lavia-Lopez ve Hielb, 2015; Mitchell ve Reid, 2000), bu alanda çalışmanın getirdiği zorluk, KOBİ'lere ilişkin finansal bilgilerin halka açık veri tabanlarında yayınlanmaması, bu işletmelere ilişkin bilgiye ancak anket yöntemiyle ulaşılabiliyor olması; bu alandaki çalışmaların sınırlı olmasında etkili olduğu düşünülmektedir. Bir diğer sebep ise KOBİ'lerin sınırlı kaynakları sebebiyle profesyonel uygulamalardan yararlanmasının beklenmemesi olarak gösterilebilir. KOBİ'lerin, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerdeki önemi düşünüldüğünde; mevcut literatür oldukça sınırlı bir ampirik bilgi yelpazesi sunmaktadır. Türkiye'de yönetim muhasebesi alanında yapılan ampirik çalışmalarda, genellikle frekans düzeyinde analizlere yer verilmektedir. Bu çalışmada, Türkiye'de faaliyet gösteren 136 KOBİ ile yapılan anket çalışmasından elde edilen bilgiler ışığında bir dizi analiz yapılmış ve KOBİ'lerde planlama ve kontrol uygulamaları üzerinde etki eden faktörler ile bu uygulamaların işletme performansı üzerindeki potansiyel etkisi incelenmiştir.

2. LİTERATÜR VE HİPOTEZLERİN KURULMASI

Durumsallık teorisi, özellikle yönetim muhasebe alanında kullanım alanı bulan teorilerin başında gelmektedir (Chenhall, 2003, s.128) ve kullanılan bir uygulamanın bir işletmede gösterdiği etkinin genel olarak her işletme için aynı olmayacağı varsayımına dayanmaktadır. Teori, yönetim muhasebesi literatüründe kendisine yoğunlukla incelenen bir uygulamaya etki eden faktörlerin etkisinin boyutunun incelenmesi konusunda kullanım alanı bulmaktadır (Kalkhouran ve ark., s.46). Değişkenler arasındaki uyumu ifade eden İngilizce "*fitness*" kelimesi bu çalışmalarda sıklıkla karşımıza çıkmakta ve farklı etkenler altında bir işletmede incelenen; örneğin bütçe uygulamaları; değişkenler ile işletme performansı arasındaki uyumu veya incelenen değişkenler ile bu değişkenler üzerinde etkili olan faktörler arasındaki uyumu ifade etmektedir (Chenhall, 2007, s.170). Bir işletmede kullanılan bir uygulamanın işletme performansı üzerindeki etkisini anlamak için öncelikle bu uygulamaya etki eden faktörlerin incelenmesi gerekmektedir (Kalkhouran ve ark., 2015, s.46).

2.1. Rekabet ile Planlama ve Kontrol Uygulamaları Arasındaki İlişki

İşletmeleri etkileyen ve işletmelerin direkt bir kontrol imkânına sahip olmadıkları çevresel faktörler, uygulanan yönetim muhasebesi ve kontrol tekniklerinin benimsenmesi ve bu uygulamaların kapsamı üzerinde etkili olan işletme dışı bir faktördür (Chenhall, 2007, s.172). Türk İstatistik Kurumu'nun (TÜİK) verilerine göre Türkiye'deki toplam girişimlerin %99,8'i KOBİ statüsündedir (TÜİK, 2015). Bu oranlar göz önüne alındığında KOBİ'lerin kolektif bir çaba olmaksızın rekabet ortamını etkilemesinin mümkün olmayacağı aşikârdır. Bununla birlikte, rekabet ortamındaki her türlü değişim KOBİ'leri uyum sağlamaya zorlayacaktır. Literatürde rekabetin boyutu ile yönetim muhasebesi uygulamalarının kapsamı arasındaki ilişkinin incelendiği çalışmalarda rekabet arttıkça işletmelerin özellikle planlama ve kontrol faaliyetlerinde daha kapsamlı uygulamalara yöneleceği görüşü yaygındır (Ahmad ve Mohamed Zabri, 2015, s.774; Albu ve Albu, 2012, s.272; Al-Omiri ve Drury, 2007, s.399). Al-Omiri ve Drury (2007, s.399) Birleşik Krallık 'ta üretim ve hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren büyük ölçekli işletmelerle yaptıkları çalışmada, işletmelerin rekabetin düzeyi arttıkça daha detaylı maliyet hesaplamaları kullandıklarını belirlemişlerdir. Benzer şekilde, Mia ve Clarke (1999, s.153) Avustralya'da, üretim sektöründe faaliyet gösteren büyük ölçekli işletmelerle yaptıkları çalışmada, artan rekabet ile yöneticilerin yönetim muhasebesi sistemlerini kullanma düzeyleri arasında pozitif bir ilişki bulunduğu sonucuna varmışlardır. KOBİ düzeyinde yapılan çalışmalarda da rekabetin büyük işletmelerdekine benzer etkileri olduğu söylenebilir. Örneğin, Ahmad ve Mohamed Zabri (2015, s.762), Malezya'da yaptıkları bir çalışmada rekabetin boyutu ile yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım yoğunluğu arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna varmışlardır. Uyar (2010, s.121), Türkiye'de üretim sektöründe faaliyet gösteren çeşitli büyüklükteki üretim işletmeleri ile yaptığı anket çalışmasında, işletmelerin rekabetin boyutuna bağlı olarak maliyet muhasebesi kullanım yoğunluklarının etkilendiği belirlemiştir. Görüldüğü gibi; rekabet farklı ülkelerde, her boyuttan işletmeler üzerinde; yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanımını bakımından benzer etkilere sahiptir. Bunun nedeni, artan rekabetin işletmelerin daha sistematik bir şekilde maliyetlerini ve işletme çıktılarını planlamaları ve daha sıkı kontroller ile etkinlik sağlama arayışında olmalarıdır (Albu ve Albu, 2012,s.255). Rekabet, işletmelerin stratejik yapılarına göre maliyetleri düşürmek ya da daha yenilikçi ürünler sunmak konusunda itici bir güç teşkil etmektedir. Her iki durumda da etkin bir planlama ve kontrol süreci olmaksızın faaliyetlerinin sonuçlarını yönetmek olanaksızdır. Bu doğrultuda çalışma kapsamında rekabetin etkisine yönelik kurulan hipotez şu şekildedir:

Hipotez1: Rekabetin boyutu ile işletmede kullanılan planlama ve kontrol uygulamalarının kapsamı arasında pozitif bir ilişki vardır.

2.2.İşletme Büyüklüğü ile Planlama ve Kontrol Uygulamaları Arasındaki İlişki

İşletme boyutunun, benimsenen yönetim muhasebesi ve kontrol uygulamaları üzerinde iki türlü etkisi mevcuttur. Birincisi, büyük işletmeler küçük işletmelere kıyasla daha fazla mali ve entelektüel kaynağa sahip oldukları için; profesyonel uygulamalardan daha geniş ölçüde faydalanabilirler. İkincisi ise, işletme boyutu ne kadar büyük ise; bu işletmenin idaresinin yazılı olmayan enformel süreçlerle sağlanması o denli güç olacağından, büyük işletmelerin planlama ve kontrol gibi profesyonel yönetim muhasebesi uygulamalarından daha geniş ölçüde faydalanmaları beklenmektedir (King, 2010, s.44; Chenhall, 2007, s.182). Literatüre bakıldığında da bu tezin pek çok çalışmada ampirik olarak desteklendiği

görülmektedir. Araştırma evreni olarak büyük işletmelerin ele alındığı ampirik çalışmalarda, işletme boyutu; genellikle kontrol değişkeni olarak ele alınmaktadır. Bunun nedeni, yukarıda belirtildiği gibi büyük işletmelerin idaresinin, merkezi bir şekilde yürütülmesinin güçlüğü nedeniyle, profesyonel yönetim muhasebesi ve kontrol uygulamalarına her halükarda yer vermek durumunda kalmalarıdır. KOBİ'lerin ele alındığı çalışmalarda ise, işletme boyutu; bu uygulamaların ne denli kapsamlı kullanıldığını belirleyen işletme düzeyi faktörlerin başında gelmektedir (örneğin, Albu ve Albu, 2012; King, 2010; Davila ve Foster, 2005; Otley, 1995). Örneğin, Armitage ve arkadaşları (2016, s.35) Kanada ve Avustralya'da faaliyet gösteren KOBİ'ler ile yaptıkları çalışmada, plan ve bütçe uygulamalarının kullanım yoğunluğunun, işletmenin boyutu ile pozitif bir ilişkisi olduğu sonucuna varmışlardır. ABD'de faaliyet gösteren KOBİ'lerin, yaşam evrelerine göre yönetim muhasebesi uygulamalarından yararlanma düzeylerinin incelendiği bir başka çalışmada da benzer şekilde, işletme ölçeği büyük KOBİ'lerin; daha küçük ölçekli KOBİ'lere kıyasla daha erken dönemlerde faaliyet planlaması yapmaya başladıkları belirlenmiştir (Davila ve Foster, 2005, s.1040). Benzer biçimde, Albu ve Albu (2012, s.245) Romanya'da faaliyet gösteren çeşitli boyutlardaki işletmeleri inceledikleri çalışmalarında, işletme boyutunun; kullanılan yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım düzeyi üzerinde etkili olan faktörlerin başında geldiğini belirtmişlerdir. Kanada'da faaliyet gösteren KOBİ statüsündeki sağlık kuruluşlarının incelendiği bir başka çalışmada da, işletme boyutu ile planlama ve kontrol faaliyetleri arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Chenhall (2003, s.149), yaptığı literatür çalışmasında, incelediği ampirik çalışmaların sonuçlarını değerlendirirken, işletme boyutunun; yönetim muhasebesi uygulamalarının gerek kapsamı gerekse kullanım düzeyi üzerinde etkili olan faktörlerin başında geldiğini belirtmiştir. Buna göre, işletme boyutunun; kullanılan planlama ve kontrol uygulamalarının kapsamı üzerindeki etkisini test etmek üzere aşağıdaki hipotez kurulmuştur:

Hipotez 2: İşletme büyüklüğü ile işletmede kullanılan planlama ve kontrol uygulamalarının kapsamı arasında pozitif bir ilişki vardır.

2.3. İşletmenin Profesyonel Bir Yönetici Tarafından Yönetilmesi ile Planlama ve Kontrol Uygulamaları Arasındaki İlişki

KOBİ'ler, genelde merkezi bir yönetim şekline sahiptir. İşletme yönetiminin, işletme sahibi tarafından sürdürülmesi; KOBİ'lerin en belirgin özelliklerinden birisi olarak gösterilebilir. İşletme sahipleri, genel olarak profesyonel uygulamalara gereksinim duymadan, sahiplikten elde ettikleri güç ile işletme faaliyetlerine yön verme eğilimindedir (Bhimani ve ark., 2015, s.426; İTO, 2006, s.52; OECD, 2004, s.55). Türkçe literatüre bakıldığında, Emecan (2015) ve Yüksel (2014) tarafından hazırlanan tez çalışmaları kapsamında, farklı illerdeki KOBİ'ler incelenmiş ve her iki çalışma da işletme sahiplerinin profesyonel uygulamalardan ziyade; geçmiş deneyimleri ile işletme kararlarına yön verdikleri savı doğrulanmıştır. Yurtdışında yapılan çalışmalarda da benzer sonuçlar elde edilmiştir (örneğin, King ve ark., 2010; Garcia Perez De Lema ve Durandez, 2007; Garengo ve Bititci, 2007). İşletme sahipleri, her hangi bir üst makama kararlarını doğrulamak durumunda değildir. Profesyonel yönetici ise, istihdam edilmelerinin bir gereği olarak ve yetki devri dâhilinde aldıkları kararların nedenlerini ve sonuçlarını işletme sahiplerine açıklamakla sorumludur. Bunun için en sağlam dayanak ise işletme içi yönetsel bilgilerdir. Bu anlamda, planlama ve kontrol uygulamaları ile elde edilecek her türlü bilgi ve belgenin; profesyonel yöneticinin aldığı yönetim kararlarına dayanak oluşturması beklenmektedir. Buna göre, işletmenin profesyonel

yönetici tarafından yönetiliyor olması ile planlama ve kontrol uygulamalarının kapsamı arasındaki ilişkinin test edilmesi amacıyla kurulan hipotez şu şekildedir:

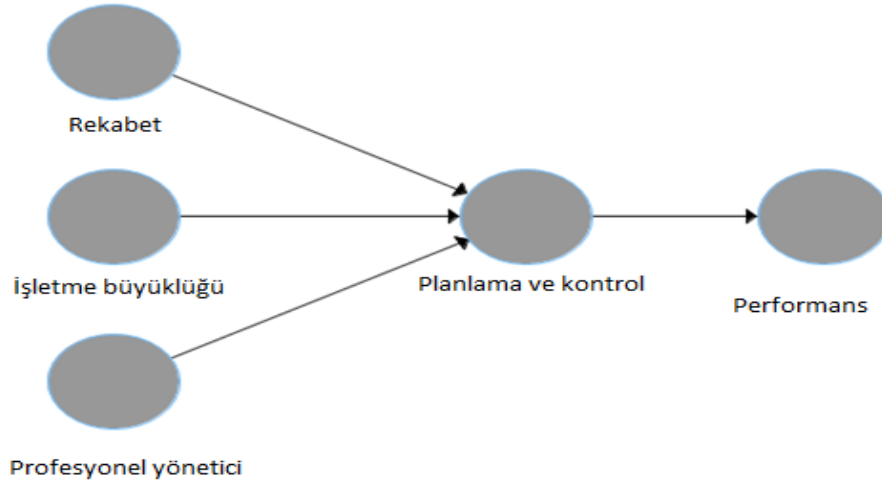
Hipotez 3: İşletmenin profesyonel yönetici tarafından yönetiliyor olması ile işletmede kullanılan planlama ve kontrol uygulamalarının kapsamı arasında pozitif bir ilişki vardır.

2.4.Planlama ve Kontrol Uygulamaları ile İşletme Performansı Arasındaki İlişki

İşletme performansı, durumsallık teorisi üzerine kurulu ampirik çalışmaların pek çoğunda araştırma modelinde bağımlı değişken olarak kullanılmaktadır (Otley, 2016, s.48). Durumsallık teorisinin, yönetim muhasebesi ve kontrol alanında kullanılmasının en temel nedeni; incelenen uygulama ya da faaliyetler ile işletme performansı arasındaki ilişkinin; her bir işletmeye özgü, farklı faktörlerden ne ölçüde etkileneceğinin açıklanmasıdır. Mevcut literatür incelendiğinde, genel olarak planlama ve kontrol, bütçe ve maliyet sistemleri gibi yönetim muhasebesi uygulamaları ve araçlarının; işletme performansı üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu görülmektedir. King ve arkadaşları (2010, s.51), KOBİ statüsündeki sağlık kuruluşlarında bütçe uygulamalarının kullanım düzeyi ile işletmenin finansal performansı arasında pozitif bir ilişki tespit etmişlerdir. Hansen ve Van der Stede (2004, s.431), bütçenin ne amaçla kullanıldığı ve bu amaçlardan her birinin, işletme performansı üzerinde ne ölçüde etkili olduğunu inceledikleri çalışmada, faaliyet planlaması ve performans değerlendirmesi amaçlarının; işletme performansı üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğunu belirtmişlerdir. Davila ve Foster (2005, s.1039), işletmelerin büyüme hızı bakımından; faaliyet planlaması yapan KOBİ'lerin daha hızlı büyüdüğünü tespit etmişlerdir. Rue ve Ibrahim (1998, s.29), ABD'de faaliyet gösteren KOBİ'lerle yaptıkları çalışmada, planlama ve kontrol uygulamalarının kapsamı ile işletme performansı arasında pozitif bir ilişki olduğu sonucuna varmışlardır. Abernethy (1991, s.112), Avustralya'da büyük işletmelerle yaptığı anket çalışması sonucunda, planlama ve kontrol faaliyetlerinin kullanımı ile işletme performansı arasında pozitif bir ilişki tespit etmiştir. Durumsallık teorisi ve mevcut literatür ışığında, işletmelerde planlama ve bütçe uygulamalarının kapsamının işletme performansı üzerindeki etkisini ölçmeye yönelik olarak kurulan hipotez aşağıda yer almaktadır:

Hipotez 4: İşletmede kullanılan planlama ve kontrol uygulamalarının kapsamı ile işletme performansı arasında pozitif bir ilişki vardır.

Kurulan hipotezler çerçevesinde araştırma modelinin genel görüntüsü aşağıda sunulmuştur.



Şekil 1. Araştırma Modeli

3. METODOLOJİ

3.1. Araştırma Evreni

Bu çalışmada, araştırma evreninin tamamı KOBİ'lerden oluşmaktadır. 4 Kasım 2012 tarihli ve 28457 sayılı Resmi Gazete'de çalışan sayısı 250'nin altında olan işletmeler KOBİ statüsündedir. Bu tanıma göre KOBİ'ler mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme şeklinde üç gruba ayrılmıştır. Mikro işletmeler, çalışan sayısı on kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri bir milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler olarak sınıflandırılmıştır. Küçük işletmeler, çalışan sayısı elli kişiden az ve yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri sekiz milyon Türk Lirasını aşmayan işletmelerdir. Orta büyüklükteki işletmeler ise çalışan sayısı İkiyüzelli kişiden az ve yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan işletmeler şeklinde sınıflandırılmıştır. Çalışan sayısı pek çok çalışmada işletme büyüklüğünü belirlemede kullanılmıştır ve mikro ölçekli işletmeler her hangi bir profesyonel yönetim uygulaması kullanmaları beklenmediğinden ampirik çalışmalarda örneklem dışında bırakılmıştır (bkz. Chenhall, 2003). Çalışan sayısındaki sınıflandırmanın genişliği sebebiyle bu işletmelerin kendi içlerinde büyüklüklerine göre planlama ve kontrol uygulamalarından farklı ölçülerde yararlanmaları beklenmektedir.

3.2. Veri Toplama Yöntemi

Bu çalışma kapsamında, kesitsel (cross-sectional) araştırma modeli kullanılmıştır ve yapılan analizlerde kullanılan veri, 200 KOBİ ile yapılan telefon anketi uygulaması ile elde edilmiştir. Örneklem büyüklüğünün seçiminde genel olarak iki prensip mevcuttur. Betimsel bir analizde araştırma evrenine yönelik her hangi bir varsayımda bulunmak için gereken asgari örneklem oranı tüm evrenin %10'u olmalıdır. Her hangi bir ilişkinin test edildiği ampirik çalışmalarda ise asgari 30 gözlem yapılması, değişkenler arası ilişkilere yönelik sonuçların hedef evrenin tamamı için doğru kabul edilebilmesi için yeterlidir (Gay, 1987, s.119). Türkiye'de mevcut 3,5 milyondan fazla KOBİ'nin büyük bir bölümü Marmara

Bölgesinde bulunmaktadır (KOSGEB, 2015, s.27; TEPAV, 2016, s.7). Bu nedenle, Marmara Bölgesinde faaliyet gösteren KOBİ'lere yönelik örneklem yöntemine başvurulmuştur. Araştırma örnekleminin seçiminde, literatür ile uyumlu olarak, çalışan sayısı 10 ve altında olan mikro işletmelere yer verilmemiştir (örneğin; King ve ark., 2010). KOBİ'lerin, çalışan sayısı esas alınarak belirlenmesinin nedeni, finansal değerlere dayalı KOBİ sınıflandırmasının pek çok ülkede birbirinden farklı olmasıdır. Farklı para birimleri sebebiyle, farklı ülkelerde yürütülen akademik çalışmaların karşılaştırılabilmesi için; en genel işletme büyüklüğü terimi çalışan sayısıdır. İletişime geçilen 591 işletmeden 200'ü çalışmaya katılmayı kabul etmiştir. 200 işletme içinde, yalnızca 136 tanesi işletmelerinde planlama ve kontrol faaliyetlerinde bulunduğunu belirtmiştir. Ankete katılım oranı (200 işletme için) %34 olarak hesaplanmıştır. Analizlerde kullanılan 136 gözlem sayısına göre hesaplandığında ise bu oran %27'ye düşmektedir. KOBİ'lerle yapılan anket çalışmalarında, ankete katılım oranlarının genel olarak düşük olduğu göz önünde bulundurulduğunda katılım oranının memnuniyet verici olduğu söylenebilir (Gadenne ve ark., 2009, s.47). Analizlerde, 136 işletmeden elde edilen bilgiler kullanılmıştır. Elde edilen örneklemin cevap vermeme yanılığı (non-response bias) içerip içermediğini belirlemek için yönetim muhasebesi alanında sıklıkla kullanılan (örneğin; Cadez ve Guilding, 2008; Joshi ve ark., 2003) Kolmogorov-Smirnov parametrik olmayan ikili örneklem testi uygulanmıştır (Clapham ve Nicholson, 2009, s.317). Test sonucunda örneklemin cevap vermeme yanılığı içermediği belirlenmiştir.

3.3. Analiz yöntemi

Anket çalışması ile elde edilen verinin analiz edilmesinde, son yıllarda sosyal bilimlerde, gömülü değişkenler arasındaki ilişkiyi açıklamakta ve hipotezlerle öne sürülen ilişkilerin test edilmesinde sağladığı üstünlük sebebiyle (Hair ve ark.,2017, s.31) yapısal eşitlik modeli (structural equation modeling [SEM]) kapsamında kısmi en küçük kareler (partial least squares [PLS]) regresyon analizi kullanılmıştır.

3.4. Değişkenlerin Ölçümü

Anket çalışması ile elde edilen ve analizlerde kullanılan veri, araştırma modelinde yer alan her bir değişken için farklılık göstermektedir. Planlama ve kontrol uygulamalarına etki eden üç adet değişken incelenmiştir. Bunlar; sırası ile rekabetin boyutu, işletmenin büyüklüğü ve işletmenin profesyonel bir yönetici tarafından yönetilip yönetilmediğidir. Ölçek yordamı ile değerlendirilen değişkenler için; mevcut yönetim muhasebesi ve diğer ilgili alanlarda daha önce test edilmiş ölçeklere yer verilmiştir. Böylece, elde edilen ampirik bulguların ilerleyen dönemde yapılacak yeni çalışmalar için karşılaştırma imkânı sağlaması hedeflenmiştir. Ölçeklerde kullanılan ifadeler, orijinaleri İngilizce olması sebebiyle Türkçeye çevrilmiştir. Çevirinin güvenilirliğinden emin olmak için yazar dışında farklı bir tercüman tarafından tekrar İngilizceye çevrilmiştir. Çeviriler arasında önemli bir farklılığa rastlanmamıştır. 20 işletme ile pilot uygulama yapılmış, elde edilen bilgiler ışığında anket tasarımına ilişkin aksaklıklar giderilmeye çalışılmıştır.

Anket çalışmasında işletmelerin muhasebe müdürü ya da muhasebeden sorumlu personel ile görüşülmüştür. Böylece, işletmelerin muhasebe uygulamalarının bir parçası olan planlama ve kontrol faaliyetlerine yönelik en doğru yanıtların alınması hedeflenmiştir.

Rekabetin boyutu, mevcut literatürde sıklıkla çevresel belirsizlik algısının (perceived environmental uncertainty) bir boyutu olarak incelenmiştir (Ahmad ve Mohamed Zabri, 2015, s.768; Hansen Van der Stede, 2004, s.424; Gordon ve Narayanan, 1984, s.38). Literatürle uyumlu olarak Gordon ve Narayanan'ın (1984) geliştirdiği ölçekten rekabetle ilgili olan iki ifade kullanılarak rekabetin boyutu değerlendirilmiştir. Katılımcılara “7=kesinlikle katılıyorum” ve “1=kesinlikle katılmıyorum” olacak şekilde verilen ifadelere ne ölçüde katıldıkları sorulmuştur. Kullanılan iki ifadenin Türkçe'ye uyarlanmış hali aşağıdaki şekildedir:

- 1- Sektörümüzdeki fiyat rekabetinin boyutu giderek artmaktadır
- 2- Son 5 yılda sektörümüzde (şirketimizin ürettiği ürünleri etkiyecek) yapılan yenilikler giderek artmaktadır.

İşletme büyüklüğü, çalışan sayısı esas alınarak ölçülmüştür. İşletme büyüklüğü; KOBİ'ler için hasılat, bilanço büyüklüğü gibi finansal değerlerle de ölçülebilmektedir. Bununla birlikte, gerek KOBİ'lerin finansal bilgilerini beyan etmede gösterdikleri genel direnç, gerekse bulguların farklı ülkelerde yapılmış benzer çalışmalarla karşılaştırmasının sağlanmasında literatürde en yaygın kullanılan büyüklük terimi çalışan sayısıdır (Ayyagari ve ark., 2007, s.416; OECD, 2004, s.10). Çalışan sayısında her hangi bir sınıflandırma yapılmamış, direkt olarak elde edilen sayılar analizlerde kullanılmıştır.

İşletmenin profesyonel bir yönetici tarafından yönetilmesi, işletme yönetiminde kimin görev aldığı ile ilgilidir. Bu kapsamda, katılımcılara işletmenin kim tarafından yönetildiği sorulmuştur ve iki seçenek sunulmuştur: işletme sahibi/sahipleri veya profesyonel bir yönetici. Elde edilen bilgi, işletme sahibi/sahipleri için 0 (sıfır); profesyonel yönetici için ise 1(bir) şeklinde kodlanmış ve analizlerde kullanılmıştır.

Planlama ve kontrol uygulamaları, çalışma kapsamında bir bütün olarak ele alınmıştır. Literatürde ampirik çalışmaların yönetim muhasebesi uygulamalarını bir bütün olarak ele alması ya da her birinin bağımsız bir biçimde incelenmesine dair devam eden bir tartışma ortamı mevcuttur (Otley, 2016, s.53). Bununla birlikte, planlamanın amaçları düşünüldüğünde, iki türlü bir kullanım alanı akla gelmektedir. Birincisi, gelecek dönem faaliyetlerinin koordine edilmesi; ikincisi ise, gerçekleşen faaliyet sonuçlarının; planlanan faaliyet sonuçları ile karşılaştırılması suretiyle; bir kontrol sağlanmasıdır. Bu bakımdan, planlama ve kontrol uygulamalarının bir birinden bağımsız iki değişken olarak incelenmesi yerine; bir bütün olarak ele alınmaları uygun görülmüştür. Planlama ve kontrol uygulamalarında kullanılan en temel araç bütçelerdir. Bu kapsamda, katılımcılara gerek planlama, gerekse kontrol fonksiyonlarına vurgu yapan bir bütçe tanımı yapılmış ve bu uygulamalara yer verip vermedikleri sorulmuştur. Planlama ve kontrol uygulamalarının kapsamını ölçmek amacı ile Robert Simon'ın Kontrol Kolları (Levers of Control) yaklaşımı altında sunduğu tanısal (diagnostic) kontrol sistemlerinin (Simon, 1995, s.179) özelliklerini ölçmeye yönelik olarak, Henri (2006) tarafından geliştirilen 6 ifadeden oluşan 7'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Yukarıda belirtildiği gibi, katılımcılara öncelikle planlama ve kontrol uygulamalarına; işletme yönetimlerinde yer verip vermedikleri sorulmuştur. 'Evet' yanıtı veren katılımcılara, bu uygulamaların kapsamına yönelik olarak sunulan ifadelerle 1(hiç katılmıyorum) ve 7 (kesinlikle katılıyorum) şeklinde ne ölçüde katıldıklarını belirtmeleri istenmiştir.

İşletme Performansı, bir işletmenin finansal veya finansal olmayan hedeflerine ne ölçüde ulaştığını yansıtmaktadır (Knight, 2000, s.17). Bununla birlikte bir işletmenin hedefi %10'luk bir karlılık artışı iken; bir diğer işletmenin hedefi satışlarını %15 arttırmak olabilir. İşletme performansının ölçümünde karlılık oranı, getiri oranı gibi finansal terimlerle ölçülebileceği gibi, anket katılımcılarının sübjektif değerlendirmesi ile de ölçülebilmektedir. Halka açık işletmelere ilişkin finansal verilerin herkes tarafından ulaşılabilir olması, bu işletmelere yönelik yürütülen ampirik çalışmalarda kolaylıklar sağlamaktadır. Söz konusu KOBİ'ler olduğunda ise, finansal bilgiye ulaşmak maalesef oldukça güç olmaktadır. Gerek KOBİ'lerin finansal bilgilerini paylaşmakta gösterdikleri direnç, gerekse performansa yönelik finansal bilginin işletmelere göre farklılık gösterme ihtimali göz önünde bulundurulduğunda; araştırmada, katılımcıların işletme performansına yönelik değerlendirmelerine yer verilmesi uygun görülmüştür. Buna göre, katılımcılardan, işletmelerinin performansını; faaliyet gösterdikleri sektör ortalamasına kıyasla son üç yıl içinde *karlılık, nakit akışı ve satışlarındaki artış* bakımından 7'li Likert ölçeğinde değerlendirmeleri istenmiştir.

Araştırma örneklemine dahil edilen işletmelerin demografik özellikleri aşağıda Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1. Ankete Katılan İşletmelerin Planlama ve Kontrol Faaliyetlerine Yer Verme Durumlarına Göre Dağılımları

İşletme Büyüklüğü	Planlama ve Kontrol Uygulamalarının Varlığı				Toplam
	Hayır		Evet		
Çalışan Sayısı	İşletme Sayısı	%	İşletme Sayısı	%	İşletme Sayısı
10-19 çalışan	5	38%	8	62%	13
20-49 çalışan	2	29%	5	71%	7
50-99 çalışan	7	23%	23	77%	30
100-149 çalışan	4	33%	8	67%	12
150-199 çalışan	27	39%	42	61%	69
200-249 çalışan	19	28%	50	72%	69
Toplam	64	32%	136	68%	200

4. ANALİZ SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırma modeli çerçevesinde kurulan hipotezlerin test edilmesinde, yapısal eşitlik modeli için geliştirilmiş olan Smart-PLS adlı profesyonel yazılım kullanılmıştır. Yapısal eşitlik modeli, birden fazla bağımsız değişken ile çoklu ifadelerle tanımlanmış bir veya daha fazla bağımlı değişken arasındaki doğrudan veya dolaylı ilişkilerin test edilmesine olanak sağlamaktadır (Hair ve ark. 2017, s.86). Analizlerde ilk olarak, Lee ve arkadaşlarının (2011, s.317) önerdiği doğrultuda formatif ölçeklerin geçerliliği ve güvenilirliğini test etmek üzere varyans şişme katsayısı (Variance inflation factor [VIF]) kullanılmıştır. Formatif bir ölçeğin geçerli ve güvenilir olması için VIF değerinin 3,3'ten küçük olması önerilmektedir (Lee ve ark., 2011, s.317). VIF değeri formatif ölçekler için geçerli bir güvenilirlik sağlamakla birlikte reflektif ölçekler için Cronbach alpha değeri kullanılmaktadır (Lee ve ark., 2011, s.317). Araştırma modelinde, nihai bağımlı değişken olarak kullanılan işletme performansının

ölçümünde reflektif bir ölçek kullanılması sebebiyle, bu ölçeğin güvenilirliğini test amacıyla Cronbach alpha değeri kullanılmıştır. Bir ölçeğin güvenilir kabul edilebilmesi için alpha değerinin 0,70 ve üzerinde bir değere sahip olması beklenmektedir (Lee ve ark., 2011, s.317). Aşağıda Tablo 2’de araştırma modelinde kullanılan ölçeklere ait geçerlilik ve güvenilirlik testlerinin sonuçları sunulmuştur.

Tablo 2. Araştırma Modelinde Kullanılan Ölçeklerin Geçerlilik ve Güvenirliliği

Değişkenler	VIF	Alpha
İşletme Performansı		0,787
Planlama ve Kontrol	1,000	
Rekabet	1,050	
Profesyonel Yönetici	1,005	
İşletme Büyüklüğü	1,053	

Tablo 2’de görüldüğü gibi tüm VIF değerleri < 3 , koşulunu ve işletme performansına ait Alpha değeri 0,787 ile $\geq 0,70$ koşulunu sağlamaktadır. Bu da, araştırma modelinde kullanılan değişkenlerin ölçümünde kullanılan ifadelerin geçerli ve güvenilir olduğunu göstermektedir.

Araştırma modelinin uyumunu ölçmek için bir dizi uyum ölçütü bulunmaktadır. Standardize edilmiş hata ortalamalarının karekökü (standardized root mean square residual [SRMR]) bunların başında gelmektedir. 0,050’den küçük olan SRMR değeri modelin uyumlu olduğuna işaret etmektedir. (Hair ve ark., 2017, s.173). Bu araştırma modeline ait SRMR değeri 0,045 olarak bulunmuştur. Model uyumunu belirlemek için kullanılan bir diğer ölçüt ise normleştirilmiş uyum indeksidir (normed fit index [NFI]). Araştırma modelinin NFI değeri 0 ile 1 arasında değişmektedir. NFI değeri 1’e ne kadar yakınsa model o denli uyumlu kabul edilmektedir (Afthanorhan, 2013. s.199). Bu çalışma kapsamında kurulan modelin NFI değeri 0,97 olarak bulunmuştur. Görüldüğü gibi her iki uyum ölçütü kullanıldığında da araştırma modelinde uyum elde edilmiştir.

Yapısal eşitlik modelinde, değişkenler arasındaki ilişkilerin ölçümünde ilişki (path) katsayıları kullanılmaktadır ve genel olarak 0,20 değerinin üzerindeki katsayıların anlamlı olduğu kabul edilmektedir. Aşağıda Tablo 3’de araştırma modeline ait ilişki katsayıları sunulmuştur.

Tablo 3. Araştırma Modeline Ait İlişki Katsayıları

Değişkenler	İşletme Performansı	Planlama ve Kontrol
İşletme Performansı		
Planlama ve kontrol	0,436	
Rekabet		0,203
İşletme büyüklüğü		0,164
Profesyonel Yönetici		0,238
r²	0,262	0,204

Tablo 3’de görüldüğü gibi, planlama ve kontrol uygulamalarının kapsamı üzerinde en etkili görünen değişken 0,238 katsayı değeri ile profesyonel yöneticinin varlığıdır. Bunu sırası ile 0,203 ile rekabet ve 0,164 ile işletme büyüklüğü izlemektedir. R^2 değerine bakıldığında; bu değişkenlerin, birlikte ele alındığında, planlama ve kontrol değişkenine ait varyansın %20’ sını açıkladığı görülmektedir. Planlama ve kontrol uygulamalarının işletme performansı ile ilişkisine bakıldığında da ilişki katsayısının 0,436 olduğu görülmektedir. R^2 değeri ise; planlama ve kontrol uygulamalarının işletme performansı değişkenine ait varyansın %26’sını açıkladığı göstermektedir. Elde edilen sonuçlar, rekabet yoğunluğunun, işletme büyüklüğünün ve işletmenin profesyonel yönetici tarafından yönetilmesi ile planlama ve kontrol uygulamaları arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunun savunulduğu Hipotez 1, Hipotez 2 ve Hipotez 3’ün kabul edildiğini göstermektedir. Aynı şekilde, planlama ve kontrol faaliyetlerinin kapsamı araştırma modelinde nihai bağımlı değişken olan işletme performansındaki varyansın %26’sını açıkladığından Hipotez 4 kabul edilmiştir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, yönetim muhasebesinin başlıca fonksiyonlarından sayılan, planlama ve kontrol uygulamalarına etki eden faktörler ile bu uygulamaların işletme performansı üzerindeki ilişkisi durumsallık teorisi kullanılarak açıklanmaya çalışılmıştır. 136 KOBİ yöneticisi ile yapılan telefon anketi neticesinde, yönetim muhasebesi alanında durumsallık teorisini esas alan çalışmalarda en temel değişkenler olan rekabet, işletme büyüklüğü ve işletmenin profesyonel bir yönetici tarafından yönetiliyor olmasının planlama ve kontrol uygulamaları üzerinde etkili faktörler olduğu ve bu uygulamaların işletme performansına pozitif etki ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Mevcut literatürün genellikle batılı ülkelerdeki büyük işletmeleri temel alan ampirik bulgular sunduğu göz önünde bulundurulduğunda, mevcut çalışmanın Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülkenin ekonomisinde başlıca rolü olan KOBİ’lerin incelenmesi bakımından literatüre katkı sağlayacağına inanılmaktadır. Türkiye’de yönetim muhasebesi alanında yapılan çalışmalara bakıldığında her ne kadar işletmelerde mevcut uygulamalara yönelik ölçümler kullanılmış olsa da bu çalışmaların büyük bir bölümünde incelenen uygulamaların işletme performansı üzerinde mutlaka pozitif bir etkisi olacağı varsayımı mevcuttur. Bu bakımdan mevcut çalışmanın sınırlı sayıdaki ampirik bulguyu güçlendireceği düşünülmektedir.

Bununla birlikte mevcut çalışmada, gerek veri toplamadaki maliyet faktörü gerekse bu işletmelerde planlama ve kontrol gibi profesyonel yönetim uygulamalarına yer verilmeyeceğinin düşünülmesi sebebiyle mikro işletmeler örneklem dışında tutulmuştur. Ayrıca örnekleme mevcut az sayıda işletmenin Türkiye ekonomisinde faaliyet göstermekte olan ve sayıları milyonlar ile ifade edilen KOBİ’leri temsil gücü bulunmamaktadır. Bu nedenle mevcut çalışmanın sonuçları incelenirken bu kısıtların göz önünde bulundurulması ve mevcut bulguların ancak gelecek dönemlerde yapılacak yeni ve daha kapsamlı çalışmalar için bir başlangıç noktası olarak kabul edilmesi yerinde olacaktır.

Bu çalışmada, yalnızca planlama ve kontrol uygulamaları incelenmiştir. Elde edilen analiz sonuçlarının anlamlı bulgulara işaret ettiği düşünüldüğünde, gelecekte yapılacak çalışmalarda yönetim muhasebesinin iletişim, koordinasyon gibi farklı fonksiyonları veya performans değerlendirmesi, maliyet yönetimi gibi farklı boyutlarının incelenmesi gerek

literatür gerekse KOBİ'lerin yönetim becerilerinin artırılmasına yönelik izlenecek politikalar bakımından faydalı ampirik bilgiler sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Abernethy, M. A., - Stoelwinder, J. U. (1991), "Budget Use, Task Uncertainty, System Goal Orientation and Subunit Performance: A Test of The 'Fit' Hypothesis in Not-For-Profit Hospitals", *Accounting, Organizations and Society*, 16(2), pp.105-120.
- Afthanorhan, W. M. A. B. W. (2013), "A Comparison of Partial Least Square Structural Equation Modeling (PLS-SEM) and Covariance Based Structural Equation Modeling (CB-SEM) for Confirmatory Factor Analysis", *International Journal of Engineering Science and Innovative Technology*, 2(5), pp 198-205.
- Ahmad, K., - Mohamed Zabri, S. (2015), "Factors Explaining the Use of Management Accounting Practices in Malaysian Medium-Sized Firms", *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 22 (4), pp. 762-781.
- Albu, N., - Albu, C. N. (2012), "Factors Associated with The Adoption and Use of Management Accounting Techniques in Developing Countries: The Case of Romania", *Journal of International Financial Management - Accounting*, 23 (3), pp. 245-276.
- Al-Omiri, M., - Drury, C. (2007), "A Survey of Factors Influencing the Choice of Product Costing Systems in UK Organizations", *Management Accounting Research*, 18 (4), pp. 399-424.
- Armitage, H. M.- Webb, A., - Glynn, J. (2016), "The Use of Management Accounting Techniques by Small and Medium-Sized Enterprises: A Field Study of Canadian and Australian Practice", *Accounting Perspectives*, 15(1), pp. 31-69.
- Arnold, J.- Turley, S. (1996), *Accounting For Management Decisions*. (3. Basım). Harlow. Pearson Education.
- Ayyagari, M.- Beck, T.- Demirgüç-Kunt, A. (2007), "Small and Medium Enterprises Across the Globe", *Small Business Economics* 29 (4), pp. 415-434.
- Bhimani, A. (2003), *Management Accounting in the Digital Economy*. New York. Oxford University.
- Bhimani, A.- Horngren C. T.- Datar S.M.- Rajan, M. (2015), *Management and Cost Accounting*. (6. Basım). Harlow.Pearson Education.
- 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), pp. 127-168.

- Chenhall, R. H. (2007), Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research. In: Chapman, C. S., Hopwood, A. G., Shields, M. D. (Eds.). Handbooks of Management Accounting Research (Vol. 1). Oxford: Elsevier, Ltd., pp. 163-205.
- Chenhall, R. H., - Langfield-Smith, K. (2007), "Multiple Perspectives of Performance Measures", *European management journal*, 25(4), pp. 266-282.
- Clapham, C., - Nicholson, J. (2009), *The Concise Oxford Dictionary of Mathematics*. Oxford: Oxford University Press.
- Davila, A., - Foster, G. (2005), "Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications From Early-Stage/Startup Companies", *The Accounting Review*, 80(4), pp. 1039-1068.
- Drury, C. (2011), *Cost and Management Accounting: An Introduction*.(7. Basım).Cengage Learning EMEA.
- Emecan, E. (2015), *KOBİ'lerin Yönetim ve Organizasyon Sorunları: Burdur İli İmalat Sektöründeki İşletmeler Üzerinde Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi.
- Gadenne, D. L.- Kennedy, J., - McKeiver, C. (2009), "An Empirical Study of Environmental Awareness and Practices in SMEs", *Journal of Business Ethics*, 84(1), pp. 45-63.
- García Pérez de Lema, D. - Duréndez, A. (2007), "Managerial Behavior of Small and Medium-Sized Family Businesses: An Empirical Study", *International Journal of Entrepreneurial Behavior - Research*, 13(3), pp. 151-172.
- Garengo, P., - Bititci, U. (2007), "Towards A Contingency Approach to Performance Measurement: An Empirical Study in Scottish SMEs", *International Journal of Operations - Production Management*, 27(8), pp. 802-825.
- Gay, L.P. (1987). *Educational Research Competendes for Analysis and Applieation*. Columbus. Merrill Publishing Comp.
- Gordon, L. A., - Narayanan, V. K. (1984), *Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation*. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), pp. 33-47.
- Hair Jr, J. F.- Hult, G. T. M.- Ringle, C., - Sarstedt, M. (2016), *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Sage Publications.
- Hansen, S. C., - Van der Stede, W. A. (2004), "Multiple Facets of Budgeting: An Exploratory Analysis", *Management Accounting Research*, 15 (4), pp. 415-439.
- Henri, J. F. (2006), "Management Control Systems and Strategy: A Resource-Based Perspective", *Accounting, organizations and society*, 31(6), pp. 529-558.

- ITO. (2006), İşsizlik Sorununun Çözümünde KOBİ'lerin Desteklenmesi. Yayın no:2006.45. İstanbul.
- Kalkhouran, A. A. N.- Rasid, S. Z. A.- Sofian, S. - Nedaei, B. H. N. (2015), "A Conceptual Framework for Assessing the Use of Strategic Management Accounting in Small and Medium Enterprises", *Global Business and Organizational Excellence*, 35(1), pp. 45-54.
- King, R.- Clarkson, P. M. - Wallace, S. (2010), "Budgeting Practices and Performance in Small Health Care Businesses", *Management Accounting Research*, 21(1), pp. 40-55.
- Knight, G. (2000), "Entrepreneurship and Marketing Strategy: The SME Under Globalization", *Journal of international marketing*, 8(2), pp. 12-32.
- KOSGEB (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geeliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı) (2015), KOBİ Stratejisi ve Eylem Planı 2015-2018, Ankara. [http://www.kosgeb.gov.tr/Content/Upload/Dosya/Mali%20Tablolar/KSEP/Kobi_Stratejisi_ve_Eylem_Planı_\(2015-2018\).pdf](http://www.kosgeb.gov.tr/Content/Upload/Dosya/Mali%20Tablolar/KSEP/Kobi_Stratejisi_ve_Eylem_Planı_(2015-2018).pdf)
- Lavia López, O. - Hiebl, M. R. (2014), "Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research", *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), pp. 81-119.
- Lee, L.- Petter, S., Fayard, D. - Robinson, S. (2011), "On The Use of Partial Least Squares Path Modeling in Accounting Research", *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(4), pp. 305-328.
- Mia, L. - Clarke, B. (1999), "Market Competition, Management Accounting Systems and Business Unit Performance", *Management Accounting Research*, 10(2), pp. 137-158.
- Mintzberg, H. (1973), *The Nature of Managerial Work*. New York: Harper - Row.
- Mitchell, F., - Reid, G. C. (2000), "Editorial. Problems, Challenges and Opportunities: The Small Business as a Setting for Management Accounting Research", *Management Accounting Research*, 11(4), pp. 385-390.
- OECD (2004), *Small and Medium-Sized Enterprises in Turkey: Issues and Policies*. Paris. OECD.
- Otley, D. (1995), *Management Control, Organizational Design and Accounting Information Systems*, in Ashton, D., Hopper, T. and Scapens, R. (Eds), *Issues in Management Accounting*, Prentice-Hall, London. pp. 45-63.
- Otley, D. (2016), "The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980–2014", *Management accounting research*, 31 (1), pp. 45-62.
- Rue, L. W. - Ibrahim, N. A. (1998), "The Relationship Between Planning Sophistication and Performance in Small Businesses", *Journal of Small Business Management*, 36(4), pp. 24-32.

- Simons, R. (1995), *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems To Drive Strategic Renewal*. Boston. Harvard Business Press.
- T.C. Resmi Gazete (2005), 18 Kasım. Sayı.25997. 2005/9617 Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik.
- TEPAV (Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı), (2016). İstihdam İzleme Bülteni. 57. 1-19.
- http://www.tepav.org.tr/upload/files/1484200601-0.Istihdam_Izleme_Bulteni_Eylul_2016.pdf (02.02.2018)
- TUIK (Türkiye İstatistik Kurumu). (2016) "Small and Medium Sized Enterprises Statistics" 2016. No: 21540. <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=21540> (30.01.2017)
- TUIK (Türkiye İstatistik Kurumu). (2015) "Small and Medium Sized Enterprises Statistics" 2015. No: 21864. <http://www.turkstat.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=21864> (30.01.2017)
- Uyar, A. (2010), "Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies", *Eurasian Journal of Business and Economics*, 3 (6), pp. 113-125.
- Yüksel, S. (2014), *KOBİ'lerin Yönetim ve Organizasyon Sorunları : TRB-1 Bölgesindeki İşletmelerde Bir Araştırma*.Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bingöl Üniversitesi.

