



R&S
Research Studies

Anatolia Journal

2018 - Nisan

Volume: 1, Issue:1

e-ISSN: 2630-6441

R&S
Research Studies
Anatolia Journal

January, April, July, October

ULUSAL, İNDEKSLİ, SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER DERGİSİ

<http://dergipark.gov.tr/rs>

rsanatolia@gmail.com

EDİTÖRDEN

Bilim dünyasının değerli insanları,

R&S - Research Studies Anatolia Journal, 2018 yılında yayın hayatına başlamış olup; ulusal, indeksli, hakemli, e-dergi olarak yayımlanan Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisidir.


R&S - Research Studies Anatolia Journal, Sosyal ve Beşeri Bilimler alanlarındaki özgün, araştırma ve güncel gelişmeleri paylaşma amacıyla 3 ayda bir yayımlanacak olan süreli yayın niteliğinde akademik bir dergidir. Bu kapsamda; bilimsel araştırma bulgularının yanı sıra; analiz, değerlendirme, tartışma vb. içerikli yazılara da yer veren, bilimsel nitelikteki dergilerin uyduğu standartlaşmaları kendi bünyesinde koruyan ve elektronik ortamda yayım yapan "*bilimsel*" ve aynı zamanda "*akademik*" bir dergidir.

Akademik yayın hayatına başladığı ilk sayıda, birbirinden değerli 5 çalışmayı sizlerle buluşturan yazarlarımıza, dergi yönetim kurulumuzun çok değerli üyelerine; danışma, yayın ve hakem kurullarında görev yaparak birikimlerini bizlerle paylaşan kıymetli hocalarımıza teşekkürü bir borç bilirim.

Akademik hayata bir nebze katkı sunmak amacıyla çıkmış olduğumuz bu yolculukta, bilim dünyasının siz değerli insanlarını yayın kurulu, danışma kurulu, hakem kurulu ve yazar olmak üzere **R&S - Research Studies Anatolia Journal** ailesinin bir üyesi olarak görmekten büyük gurur duyacağımızı belirtmek isterim.

Bu vesile ile **R&S - Research Studies Anatolia Journal** olarak vereceğiniz her türlü destekten dolayı teşekkür eder, saygılar sunarım.

Dr. Arif YILDIZ
(Editör)

 <p>R&S Research Studies Anatolia Journal</p>	<p>R&S RESEARCH STUDIES ANATOLIA JOURNAL</p>	<p>Vol/Cilt : 1 Issue/Sayı : 1 Yayın Tarihi : 25.04.2018 e-ISSN : 2630-6441 Toplam Makale Sayısı: 5</p>
--	---	---

JENERİK SAYFASI / G E N E R I C P A G E	
http://dergipark.gov.tr/rs	rsanatolia@gmail.com
<i>Disiplinler / Disciplines</i> <i>Social and Human Scientific</i>	
<i>Yayın Sıklığı / Frequency</i> <i>OCAK, NİSAN, TEMMUZ, EKİM</i>	
Ulusal & İndeksli	

Editör / Editor
Dr. Arif YILDIZ

Editör Yardımcısı / Co-Editor
Uzm. Esra SİPAHİ

R&S-Research Studies Anatolia Journal, ulusal, hakemli, indeksli, açık erişimli, Sosyal ve Beşeri Bilimler alanında yayım yapan bir e-dergidir. Yeni üye kaydı ile yayınlarınızı dergi web sayfası (<http://dergipark.gov.tr/rs>) üzerinden gönderebilir, yayın ve / veya hakem kurullarında yer alabilirsiniz. Değerli akademisyenlerimizle birlikte çalışmaktan onur duyacağımızı ifade etmek isteriz.

R&S-Research Studies Anatolia Journal, özgün bilimsel makaleler, sempozyum, kongre, çeviri, panel vb. bilimsel çalışmaları yayımlamaktadır. Bununla birlikte, yayımlanan materyallerin hukuki, ekonomik ve etik sorumluluğu, yazarların sorumluluğu altında olup, **R&S-Research Studies Anatolia Journal**, herhangi bir sorumluluk kabul etmemektedir. **R&S-Research Studies Anatolia Journal**, yayımlanmış materyallerin fikri mülkiyet haklarına sahiptir. Dergide yayımlanan her şey derginin iznine sahip olanlar dışında hiçbir yerde yayımlanamaz veya yayımlanamaz.

DANIŞMA KURULU

Unvan, Adı, Soyadı	Üniversite-Kurum / Şehir
<i>Prof. Dr. Bünyamin AKDEMİR</i>	<i>İnönü Üniversitesi / Malatya</i>
<i>Prof. Dr. Kasım KARAKÜTÜK</i>	<i>Ankara Üniversitesi / Ankara</i>
<i>Prof. Dr. Mustafa TAŞLIYAN</i>	<i>Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi / Kahramanmaraş</i>
<i>Prof. Dr. Ramazan YELKEN</i>	<i>Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi / Ankara</i>
<i>Doç. Dr. H. Seçil FETTAHLIOĞLU</i>	<i>Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi / Kahramanmaraş</i>
<i>Doç. Dr. Mahir KALFA</i>	<i>Hacettepe Üniversitesi / Ankara</i>
<i>Doç. Dr. Mücahit ÇELİK</i>	<i>Adıyaman Üniversitesi / Adıyaman</i>
<i>Doç. Dr. Ömer Okan FETTAHLIOĞLU</i>	<i>Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi / Kahramanmaraş</i>
<i>Doç. Dr. Yavuz AKÇI</i>	<i>Adıyaman Üniversitesi / Adıyaman</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi Deniz ŐIŐMAN</i>	<i>İstanbul Gelişim Üniversitesi / İstanbul</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi Erdem BAĞCI</i>	<i>İstanbul Gelişim Üniversitesi / İstanbul</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi Eylül KABAKÇI GÜNAY</i>	<i>Bilecik Şeyh Edebalı Üniversitesi / Bilecik</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi K. Kaan BÜYÜKİKİZ</i>	<i>Gaziantep Üniversitesi / Gaziantep</i>


YAYIN KURULU

Unvan, Adı, Soyadı	Üniversite-Kurum / Şehir
<i>Prof. Dr. Bünyamin AKDEMİR</i>	<i>İnönü Üniversitesi / Malatya</i>
<i>Prof. Dr. İsmail BAKAN</i>	<i>Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi / Kahramanmaraş</i>
<i>Prof. Dr. Kasım KARAKÜTÜK</i>	<i>Ankara Üniversitesi / Ankara</i>
<i>Prof. Dr. Mustafa TAŞLIYAN</i>	<i>Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi / Kahramanmaraş</i>
<i>Prof. Dr. Ramazan YELKEN</i>	<i>Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi / Ankara</i>
<i>Doç. Dr. H. Seçil FETTAHLIOĞLU</i>	<i>Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi / Kahramanmaraş</i>
<i>Doç. Dr. Mahir KALFA</i>	<i>Hacettepe Üniversitesi / Ankara</i>
<i>Doç. Dr. Mücahit ÇELİK</i>	<i>Adıyaman Üniversitesi / Adıyaman</i>
<i>Doç. Dr. Ömer Okan FETTAHLIOĞLU</i>	<i>Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi / Kahramanmaraş</i>
<i>Doç. Dr. Yavuz AKÇI</i>	<i>Adıyaman Üniversitesi / Adıyaman</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi Barış AYTEKİN</i>	<i>Kırklareli Üniversitesi / Kırklareli</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi Bengü HIRLAK</i>	<i>Kilis 7 Aralık Üniversitesi / Kilis</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi Burak TELLİ</i>	<i>Adıyaman Üniversitesi / Adıyaman</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi Deniz ŞİŞMAN</i>	<i>İstanbul Gelişim Üniversitesi / İstanbul</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi Erdem BAĞCI</i>	<i>İstanbul Gelişim Üniversitesi / İstanbul</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi Eylül KABAĞCI GÜNAY</i>	<i>Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi / Bilecik</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi Gamze Ebru ÇİFTÇİ</i>	<i>Hitit Üniversitesi / Çorum</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi K. Kaan BÜYÜKİKİZ</i>	<i>Gaziantep Üniversitesi / Gaziantep</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi Kazım KILINÇ</i>	<i>Batman Üniversitesi / Batman</i>

BU SAYIDA HAKEMLİK YAPANLAR

Unvan, Adı, Soyadı	Üniversite-Kurum / Şehir
<i>Doç. Dr. Yavuz AKÇI</i>	<i>Adıyaman Üniversitesi / Adıyaman</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi Kazım KILINÇ</i>	<i>Batman Üniversitesi / Batman</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi Burak TELLİ</i>	<i>Adıyaman Üniversitesi / Adıyaman</i>
<i>Dr. Öğr. Üyesi Bengü HIRLAK</i>	<i>Kilis 7 Aralık Üniversitesi / Kilis</i>
<i>Dr. Ahmet YILDIRIM</i>	<i>Milli Eğitim Bakanlığı / Ankara</i>
<i>Dr. Mert ÖZGÜNER</i>	<i>Adıyaman Üniversitesi / Adıyaman</i>

TARANAN İNDEKSLER

Google Scholar	
OpenAIRE	

İÇİNDEKİLER

Burkay ERGÖREN & Ayhan URAL Kendiliğinden Örgütlü Ortamlarda Kendi Kendine Öğrenme Süreci <i>Self Learning Process In Self-Organized Environment</i>	1-10
Süheyla Gülgün KOYUNCUOĞLU Ulusal Kültür ve Kurumsal Çevrenin İç Kontrol İfşaatına Etkisi <i>The Impact of National Culture and Institutional Environment On Internal Control Disclosures</i>	11-34
Esra SİPAHİ, Erkin ARTANTAŞ & Deniz ŞİŞMAN Kurumsal Yönetişimin Şirket Performansı Üzerindeki Etkisi: Vietnam'da Gerçekleştirilen Deneysel Çalışma <i>The Impact of Corporate Governance on Firm Performance: Empirical Study in Vietnam</i>	35-49
Yılmaz DEMİRALP Muhasebe Sektöründe Strateji ve İş Etiğinin Rolü: Adıyaman İlinde Bulunan Muhasebe Bürolarında Uygulanması (Adıyaman Örneği) <i>Role of Business Ethics and Strategy in Accounting Sector Application of It in Accounting Offices in Adıyaman (The Case of Adıyaman)</i>	50-61
Mustafa ERİNMEZ, Durmuş KOÇAK & Erkin ARTANTAŞ Algılanan Hizmet Kalitesinin Müşteri Bağlılığına Etkisi ve Kamu Kurumları Sosyal Tesisleri Örneği <i>Impact of Perceived Service Quality on Customer Loyalty and Public Institutions Social Facilities an Example</i>	62-83

SOCIAL AND HUMAN SCIENTIFIC

Ergören, B. ve Ural, A. (2018). "Kendiliğinden Örgütlü Ortamlarda Kendi Kendine Öğrenme Süreci", Vol:1, Issue:1; pp:1-10

Anahtar Kelimeler: Öğrenme, Kendi Kendine Öğrenme, Kendiliğinden Örgütlü Ortam, Geleneksel Yöntem, Deneysel Metot. **Keywords:** Learning, Self-Directed Learning, Self-Organized Environment, Traditional Method, Applied Method.

Makale Türü: Araştırma Makalesi

KENDİLİĞİNDEN ÖRGÜTLÜ ORTAMLARDA KENDİ KENDİNE ÖĞRENME SÜRECİ*

Self Learning Process In Self-Organized Environment

Burkay ERGÖREN

Milli Eğitim Bakanlığı, Hayat Boyu Öğrenme Genel Müdürlüğü, Beşevler/Ankara, burkayergoren@gmail.com

Dr. Öğr. Üyesi Ayhan URAL

Gazi Üniversitesi, Gazi Eğitim Fakültesi, Beşevler/Ankara, urala@gazi.edu.tr

Makale Geliş Tarihi
07.04.2018

Revize Tarihi
17.04.2018

Yayınlanma Tarihi
25.04.2018

ÖZ

Bu araştırmanın amacı; ilköğretim okulları 8. sınıf Teknoloji ve Tasarım dersi kurgu kuşağında yer alan "Çözüm önerilerinin yasal koruma altına alınma yollarını ve sürecini ifade eder" kazanımının kendiliğinden örgütlü ortamlarda kendi kendine öğrenilmesinin etkililiğini belirlemektir. Araştırma için gerekli olan veriler kontrol gruplu deneysel model kullanılarak ön-test ve son-test uygulanarak elde edilmiştir. Araştırma 2011-2012 eğitim-öğretim yılında Ankara ilinde MEB' e bağlı bir ilköğretim okulunun 8.sınıfında 32 öğrenciyle gerçekleştirilmiştir. Araştırmada öğretim kontrol grubunda (n= 15) öğretmen merkezli yöntemle (geleneksel yöntem), deney grubunda (n= 17) kendi kendine öğrenme yöntemi ile kendiliğinden örgütlü ortam kullanılarak bilgisayar destekli olarak gerçekleştirilmiştir. Araştırmada kullanılan testler, konunun işlenmesine başlamadan önce ön-test, konu işlendikten sonra ise son-test uygulanmıştır. Araştırmada kontrol ve deney grupları arasındaki farklılıkları belirlemek üzere veri analizinde ilişkisiz örneklem t-testi, grupların kendi içindeki farkı belirlemek için t-testi kullanılmıştır. Denencelerin test edilmesinde anlamlılık düzeyi 0,5 olarak alınmıştır. Aynı zamanda öğrenci kişisel bilgilerin analizinde yüzdellik ve frekanstan yararlanılmıştır. Araştırma elde edilen bulgular sonucunda "kendiliğinden örgütlü ortamlarda kendi kendine öğrenme süreci" uygulandığı deney grubunun, geleneksel öğretim yönteminin uygulandığı kontrol grubundan daha etkili olduğu görülmüştür.

ABSTRACT

The Fiction Section of the 8th Grade technology and design course has a well-known learning output that students should learn the legal protection methods and process. This study aims to determine the effectiveness of the self-directed learning process in achieving this result in self-organized environments. Toward acquiring the data necessary for the study, was made use of the control-group were applied model and pre and end-tests. The research has been conducted in the city of Ankara with 32 8th graders of a primary public school directed by the Turkish Ministry of National Education (MoNE) in 2011-2012 academic year. This computer-supported research had 15 students in the control group where the method of teaching was teacher-centered (that is the traditional) method, whereas 17 students in the test group where the method of teaching was self-directed learning that created a self-organized learning environment were applied the tests twice in both groups; before starting to teach the course unit as a preliminary test and after having taught the course unit as a end test. In the process of data analysis, to determine the differences between the control group and test group the research employed the independent samples t-test, and the differences within each group the paired samples t-test. In testing the hypotheses, the level of significance has been accepted as 0,5. In addition, in the analysis of students' personal information were employed the percentile and frequency methods. Based on the results of these tests, the study concludes that the test group where the self-directed learning method in a self-organized environment has been applied is more effective than the control group where the method of teaching is traditional.

* Bu çalışma Gazi Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Endüstriyel Teknoloji Eğitimi Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezinden üretilmiştir.

1. GİRİŞ

Günümüzdeki büyük değişikliklerde; demografik, bilimsel, ekonomik, sosyal ve siyasal çeşitli faktörler rol oynamakta, bunlar da eğitimi değişik yönlerden çeşitli şekillerde etkilemektedir. Günümüz eğitim sorunlarını teşhis etmek ve gerekli önlemleri alabilmek için eğitimin bu faktörlerce nasıl etkilenmekte olduğunun bilinmesi sorunlara çözüm bulmada yarar sağlayacaktır.

Eğitim de sosyal talebe bakıldığında; gelişim içinde bulunan toplumlarda eğitimi etkileyen faktörlerin başında her geçen gün artan ve biraz daha yaygınlaşan öğrenim yapma arzudur (Alkan, 1998). Toplumsal bir varlık olan insanı diğer canlılardan ayıran en büyük özelliği düşünmesi ve öğrenmesidir. Bununla birlikte her insanın çevresini farklı şekillerde algıladığı ve öğrendiği bilinmektedir.

Teknolojik gelişmelere bağlı olarak öğretme-öğrenme süreçlerinde kullanılan ortamların tür ve sayısında ciddi bir artış yaşanmaktadır. Teknolojiyi eğitimle birlikte kullanırken, öğrenme kaynaklarının ve bunların içinde yer aldığı eğitsel çevrenin öğrencilere fiziksel ya da ruhsal açıdan zarar vermeyecek ve öğrenmeyi kolaylaştıracak şekilde olmasıdır (Şimşek, 2009).

Teknoloji kullanımı, öğrenme süreçlerini de etkilemiştir. Birçok kuruluş tarafından, elektronik kütüphaneler oluşturulmuştur. Bu çalışmalar zaman, mekan ve öğretim elemanı açısından yararlar sağlamaktadır (Gül, 2007).

İnsanların yaşam için ihtiyaç duyduğu bilgi ve becerilerin tümünü verecek bir okul sistemi dünyada mevcut değildir. İnsanlar, evde, işte, yolculukta, boş zamanlarında hatta günlük işlerini yerine getirirken bile öğrenmek durumundadırlar. Ancak öncelikle nasıl öğreneceklerini öğrenmek zorundadırlar. Bilgiye nasıl ulaşacakları konusunda insanlar doğru yönlendirilmelidir. Bu durumda nasıl öğreneceklerini öğrenme konusunda, öğrenmeyi öğrenme kavramı ortaya çıkmaktadır. Öğrenmeyi öğrenme; bilgiyi toplama, yorumlama, problem çözme, değerlendirme, karar verme vb. becerilerini kapsamaktadır (Demirci, 2011).

Mitra ve Dangwal (2010), Duvardaki Delik Deneyinde insanların kendi kendilerine öğrenebilmedeki sınırlarını araştırmışlardır. Deney sonucunda ise internet bağlantılı bilgisayarlarla ve kendi kendine öğrenme şekillerinin teşvik edilmesiyle öğrenmenin daha kolay olacağını köy okulu ve merkezlerdeki okullar arasındaki farkın azalacağı sonucuna ulaşmışlardır. Köy okulları imkânsızlıklarına rağmen öğrenme ortamında gerekli imkânlar sağlandığında bir rehber eşliğinde kendi kendilerine öğrenebilmektedirler, görüşünü savunmuşlardır.

Polat ve Odabaş (2008), bilgilerin üç-beş sene gibi kısa bir sürede güncelliğini ve geçerliğini yitirdiği bilgi toplumunda, belli bir sürede kazanılan bilgi ve becerilerle yaşam boyu başarılı olabilmek olanaksızdır. Böyle bir ortamda kalifiye insan gücü ile kastedilen, bilgi ve becerilerini sürekli yenileyerek kendini geliştiren kişidir. Böylece bilgi toplumunda yaşayan bireyler öğrendiklerini yaşama uygulama yanında, öğrenmeyi öğrenme becerisi ile yaşam boyu devam eden bir öğrenme süreci içindedirler. Bilgi toplumunu nitelemek için kullanılan "öğrenen toplum" (learning society) kavramı da bu gerçeğin bir yansımasıdır. Daha açık bir deyişle bilgi toplumu "kendini geliştiren" ve "yaşam boyu öğrenme" becerilerine sahip bireylere gereksinim duymaktadır.

Bu çalışmanın amacı, 2011/2012 eğitim-öğretim yılında 8. sınıfta okuyan ilköğretim öğrencilerinin Teknoloji ve Tasarım dersinde, Kurgu Kuşağı'nda Düşüncelerimizi Koruyalım Odak Noktası; "Çözüm önerilerinin yasal koruma altına alınma yollarını ve sürecini ifade eder" kazanımı konusunun öğretiminde geleneksel öğretim yöntemi ve kendiliğinde örgütlü ortamlarda, kendi kendine öğrenme yönteminin etkililiği karşılaştırılmıştır.

2. YÖNTEM

2.1. Araştırmanın Modeli

Araştırma için gerekli olan veriler kontrol gruplu deneysel model kullanılarak ön-test ve son-test uygulanarak elde edilmiştir.

2.2. Çalışma Grubu

Araştırma, örneklem tekniklerine uygun olarak tespit edilen Ankara ili, Çubuk ilçesinde bir ilköğretim okulunda yapılmıştır. Bu okulun seçilme sebebi, Ankara ilinde düzenlenen MEB ve diğer kurum ve kuruluşların düzenlediği yarışma ve sergilere 2010-2011 yıllarında başvurularında okul başına proje çalışmasında en yüksek orana sahip olmasıdır. Proje çalışmaları da araştırmalara dayanmaktadır. Bu bağlamda katılımcıların araştırmayı bildikleri varsayılmaktadır.

Çalışmaya 14-15 yaşlarındaki 14'ü kız ve 18'i erkek olmak üzere 32 ilköğretim 8. sınıf öğrencisi katılmıştır.

2.3. Verilerin Toplanması

Uygulama için konu olarak Teknoloji ve Tasarım dersi 8.sınıf kurgu kuşağı, düşüncelerimizi koruyalım odak noktası'nda, "Çözüm önerilerinin yasal koruma altına alınma yollarını ve sürecini ifade eder" kazanımı, düşüncelerimizi nasıl koruyalım etkinliği seçilmiştir. Bu konunun seçilmesinin nedeni patent alma süreçlerini içermesi ve patent konusunun araştırmaya dayalı olarak işlenmesidir.

Uygulama başlamadan önce öğrenciler kız ve erkek sayıları orantılı olacak şekilde kontrol ve deney gruplarına dağıtılmıştır. Ayrıca teknoloji ve tasarım dersindeki bir önceki notları dikkate alınarak homojen bir dağılım yapılmıştır.

2.4. İşlem

Kontrol ve deney gruplarına aynı ortamda ön-test uygulandı. Kontrol grubuna geleneksel yöntemle göre hazırlanan etkinlik planına uygun olarak ders anlatıldı. Ders programı öğretmen merkezli olarak bir eğitimci tarafından uygulandı. Ders sınıf içinde klasik olarak işlendi.

Deney grubu önceden hazırlanan bilgi teknolojileri sınıfına alındı. Bir öğretmenin rehberliğinde öğrencilere nelerden yararlanabilecekleri konusunda bilgi verildi. Öğrencilere araştırmalarda yararlanabilecekleri MEB bağlantılı bilgisayarlar hazırlandı. Uygulama esnasında dikkat etmeleri gereken hususlar anlatıldı.

Bu hususlar:

- Öğrenciler istedikleri grubu seçebilir.
- Grup sayıları 4 veya 5 olacak kişi olmalı ve 5'ten fazla olmamalıdır.
- Her öğrenci yalnızca kendi bulunduğu grubun bilgisayarını kullanabilir.
- Gruplar internetten yararlanabilir.
- Gruplar diğer gruplardan faydalanabilir (Diğer grupları rahatsız etmemek ve grupların izin vermesi şartıyla).

Deney grubu öğrencilerine kendiliğinden örgütlü ortamlarda kendi kendine öğrenme yöntemi kullanılarak aynı test uygulanmıştır.

2.5. Verilerin Analizi

Araştırmada nicel araştırma teknikleri kullanılmıştır. Nicel verilerin çözümlenmesinde SPSS paket programı kullanılmıştır. Araştırmada bağımsız örnekler t-testi (independent samples t test) ve eşleştirilmiş örneklem t-testi (paired samples t test) kullanılmıştır.

3. BULGULAR VE YORUM

Tablo1: Deney ve Kontrol Grubunun Ön-test ve Son-test Yanıtlarına İlişkin Betimsel İstatistikler

Test	Deney grubu						Kontrol grubu					
	Yanlış		Doğru		Boş		Yanlış		Doğru		Boş	
	f	%	F	%	f	%	f	%	f	%	f	%
Ön-test soru1	2	11,8	15	88,2	0	0,0	1	6,7	14	93,3	0	0,0
Son-test soru1	0	0,0	17	100,0	0	0,0	1	6,7	14	93,3	0	0,0
Ön-test soru2	14	82,4	3	17,6	0	0,0	8	53,3	6	40,0	1	6,7
Son-test soru2	17	100,0	0	0,0	0	0,0	6	40,0	9	60,0	0	0,0
Ön-test soru3	4	23,5	13	76,5	0	0,0	0	,0	15	100,0	0	0,0
Son-test soru3	5	29,4	12	70,6	0	0,0	3	20,0	12	80,0	0	0,0
Ön-test soru4	9	52,9	7	41,2	1	5,9	8	53,3	7	46,7	0	0,0
Son-test soru4	0	0,0	17	100,0	0	0,0	4	26,7	11	73,3	0	0,0
Ön-test soru5	10	58,8	6	35,3	1	5,9	13	86,7	2	13,3	0	0,0
Son-test soru5	9	52,9	8	47,1	0	0,0	15	100,0	0	0,0	0	0,0
Ön-test soru6	10	58,8	7	41,2	0	0,0	9	60,0	6	40,0	0	0,0
Son-test soru6	5	29,4	12	70,6	0	0,0	10	71,4	3	21,4	1	7,1
Ön-test soru7	8	47,1	9	52,9	0	0,0	6	40,0	9	60,0	0	0,0
Son-test soru7	12	70,6	5	29,4	0	0,0	6	40,0	9	60,0	0	0,0
Ön-test soru8	7	41,2	10	58,8	0	0,0	9	60,0	6	40,0	0	0,0
Son-test soru8	4	23,5	13	76,5	0	0,0	6	40,0	9	60,0	0	0,0
Ön-test soru9	3	17,6	13	76,5	1	5,9	4	26,7	11	73,3	0	0,0
Son-test soru9	0	0,0	17	100,0	0	0,0	5	33,3	10	66,7	0	0,0
Ön-test soru10	14	82,4	3	17,6	0	0,0	10	66,7	5	33,3	0	0,0
Son-test soru10	0	0,0	17	100,0	0	0,0	8	53,3	7	46,7	0	0,0

Tablo 1'deki verilerin yorumlanmasını yapacak olursak;

1. Soruda öğrencilere “ Yeni bir buluş yapıp bir ürün geliştirdiniz ve ürettiniz. Buna göre ürününüzü yasal koruma altına almak için aşağıdakilerden hangi belgeyi almanız gerekmektedir?” yöneltilmiştir. Bu soruda deney grubunda ön-testte f=2 iken, son-testte f=0 olmuştur. Kontrol grubunda ön-testte f=1, son-testte f=1'dir. Buna göre Kontrol grubunda ön-test ve son-test sonuçlarında bir değişim olmamıştır. Deney grubundaki ön-test ve son-test sonuçlarına bakıldığında ise öğrenciler soruların tamamını doğru cevaplamışlardır. Burada yöntem etkili olmuştur. Öğrencilerin internetten kaynaklara ulaşmaları kolay olduğundan dolayı soruların tamamını doğru yanıtlamışlardır.

2. Soruda öğrencilere “ 20 yıllık süre sonun da patentimizin yasal koruma süresi dolmuştur. Bu durumda aşağıdaki verilen bilgilerden hangisi doğrudur? “ yöneltilmiştir. Bu soruda deney grubunda ön-testte f=14 iken, son-testte f=17 olmuştur. Kontrol grubunda ön-testte f=8 iken, son-testte f=6 olmuştur. Buna göre Kontrol grubunda ön-test ve son-test sonuçlarında doğru cevaplama oranı artarken, Deney grubunda ön-test ve son-test sonuçları arasındaki yanlış cevaplar artmıştır. Bunun sebebi ise patent süreleri konusunda belirleyici ve zor bir soru olmasıdır. Öğrencilerin birçoğu B seçeneğini işaretlemişlerdir. Patent süreleri 20 yıla kadar 5 yıllık sürelerle uzatılabilir. Fakat patent koruma süresi 20 yıldır, bu süreden sonra koruma hakkı düşer. Ayrıca internetten bu sorunun direk cevabını bulmak zordur. Konuya hakim olmayan biri cevabı bulmakta zorlanır.

3. Soruda öğrencilere “ Ahmet, yaptığı çalışmanın yasal korumasını almış olan Filiz' e yasal koruma belgesini veren kurumun hangi bakanlığa bağlı olduğunu merak ettiğini söylemiştir. Filiz bu sorunun

doğru cevabını bilmektedir. Acaba Filiz Ahmet'e nasıl bir cevap vermiştir?" yöneltmiştir. Bu soruda deney grubunda ön-testte $f=4$ iken, son-testte $f=5$ olmuştur. Kontrol grubunda ön-testte $f=0$ iken, son-testte $f=3$ olmuştur. Bu soruda deney grubunda kayda değer herhangi bir değişme olmamıştır. Kontrol grubunda ise sorunun problem odaklı olması, düşünme ve kavrama becerilerini daha fazla işe koşması nedeniyle yanlış sayısı artmıştır.

4. Soruda öğrencilere "Aşağıdakilerden hangisi patent hakkının sona ermesinin sebeplerinden değildir?" yöneltmiştir. Bu soruda deney grubunda ön-testte $f=9$ iken, son-testte $f=0$ olmuştur. Kontrol grubunda ön-testte $f=8$ iken, son-testte $f=4$ olmuştur. Kontrol grubunda ön-test ve son-test sonucundaki yanlış cevap sayısı yarıya inerken, Deney grubunda hiç yanlış yapılmamıştır. Deney grubundaki öğrenciler patent konusunda temel bilgiyi edindiklerinden ve internetten yararlandıklarından dolayı bu soruda kullandığımız yöntem etkili olmuştur.

5. Soruda öğrencilere kavrama düzeyinde bir soru yöneltmiştir. Bu soruda deney grubunda ön-testte $f=10$ iken, son-testte $f=9$ olmuştur. Kontrol grubunda ön-testte $f=13$ iken, son-testte $f=15$ olmuştur. Kontrol grubunda ön-test ve son-test sonucundaki yanlış cevap sayısı artarken, deney grubunda ise ön-test ve son-test sonucundaki yanlış sayısı azalmıştır. Bu verilere göre kontrol grubu öğrencileri bilgi düzeyinde öğrendiklerini tam olarak hatırlayamamışlardır. Deney grubundaki öğrenciler ise patent konusunda temel bilgiyi edindiklerinden ve kavramaya başladıklarından bu soruda kullandığımız yöntem etkili olmuştur.

6. Soruda öğrencilere "Aşağıdakilerden hangisi patenle korunacak buluşlarda aranan kriterler arasında yoktur?" sorusu yöneltmiştir. Bu soruda deney grubunda ön-testte $f=10$ iken, son-testte $f=5$ olmuştur. Kontrol grubunda ön-testte $f=9$ iken, son-testte $f=10$ olmuştur. Kontrol grubunda ön-test ve son-test sonucundaki yanlış cevap sayısı artarken, Deney grubunda ise yanlış cevap sayısı yarı yarıya azalmıştır. Bilgi düzeyindeki bu soru da kontrol grubunda yanlış sayısının artmasının bilgiyi hatırlayamamadan kaynaklandığı, deney grubunda ise doğru bilgiye ulaşmanın daha kolay olması nedeniyle doğru cevap sayısının arttığı görülmektedir.

7. Soruda öğrencilere "Patentli bir ürün hakkında yukarıda verilen bilgilerden hangisi veya hangileri başvuru sahibinin izni olmadan kullanılamaz?" sorusu yöneltmiştir. Bu soruda deney grubunda ön-testte $f=8$ iken, son-testte $f=12$ olmuştur. Kontrol grubunda ön-testte $f=6$ iken, son-testte $f=6$ olmuştur. Kontrol grubunda ön-test ve son-test sonucundaki yanlış cevap sayısı değişmezken, deney grubunda ise yanlış cevap sayısı yarı yarıya artmıştır.

8. Soruda öğrencilere görsel olarak verilen bilgilerden hangisine patent alınacağı sorulmaktadır. Bu soruda deney grubunda ön-testte $f=7$ iken, son-testte $f=4$ olmuştur. Kontrol grubunda ön-testte $f=9$ iken, son-testte $f=6$ olmuştur. Kontrol grubu ve deney gruplarında ön-test ve son-test sonuçlarında yanlış cevap sayıları azalmıştır. Bilgi düzeyinde ki bu soruda görsel öğelere yer verilmesi iki grupta da doğru cevap sayısını artırmıştır.

9. Soru kavrama düzeyinde ve güncel yaşamımızdan sorulan bir soruydu. Bu soru da yöntemin etkililiğinde belirleyiciliği olan bir sorudur. Bu soruda deney grubunda ön-testte $f=3$ iken, son-testte $f=0$ olmuştur. Kontrol grubunda ön-testte $f=4$ iken, son-testte $f=5$ olmuştur. Burada kontrol grubunda yanlış sayısı artmıştır. Deney grubunda ise tüm sorular doğru cevaplanmıştır.

10. Soru bilgi düzeyinde ve sonuçları anında alınabilecek bir sorudur. Bu soru da yöntemin etkililiğinde belirleyiciliği olan bir sorudur. Bu soruda deney grubunda ön-testte $f=14$ iken, son-testte $f=0$ olmuştur. Kontrol grubunda ön-testte $f=10$ iken, son-testte $f=8$ olmuştur. Kontrol grubunda öğrencilerin yanlış cevaplarında azalma olmuştur. Deney grubunda ise öğrenciler ön-testte kontrol grubuna göre çok fazla yanlış yapmışken, son-testte tüm soruları doğru cevaplamışlardır.

Tablo 2: Deney Grubunun Ön-test ve Son-test Puanlarının Karşılaştırılması -Eşleştirilmiş İki Ölçüm T Test Sonuçları-

Test	n	Ort.(\bar{X})	Std. Sapma	Std. Hata	t	Serb. Der.	p
Ön-test	17	5,4118	1,87279	0,45422	-2,816	16	0,012*
Son-test	17	6,9412	0,74755	0,18131			

*p<0,05

Tablo 2'deki sonuçlar, deney grubunun ön-test ve son-test puanları arasında anlamlı (önemli) bir farklılık olduğunu ortaya koymaktadır (p<0,05). Aritmetik ortalama değerleri incelendiğinde, deney grubunda yer alan öğrencilerin son-test puanlarının (=6,9412), ön-test puanlarına (=5,4118) göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile yapılan uygulama veya "kendiliğinden örgütlü ortamlarda kendi kendine öğrenme süreci" öğrencilerin başarı durumları üzerinde etkili olmuştur.

Tablo 3: Kontrol Grubunun Ön-test ve Son-test Puanlarının Karşılaştırılması - Eşleştirilmiş İki Ölçüm T Test Sonuçları -

Test	n	Ort.(\bar{X})	Std. Sapma	Std. Hata	t	Serb. Der.	P
Ön-test	15	5,5333	1,55226	0,40079	-0,509	14	0,619
Son-test	15	5,7333	1,38701	0,35813			

Tablo 3'e göre, kontrol grubunun ön-test ve son-test puanları arasında anlamlı (önemli) bir farklılık bulunmamıştır (p>0,05). Kontrol grubuna ait ön-test (\bar{X} =5,5333) ve son-test (\bar{X} =5,7333) aritmetik ortalama değerlerinin birbirine yakın olduğu görülmekle birlikte, görel olarak son-test puanlarının daha yüksek olduğu belirlense de söz konusu bu fark istatistiksel olarak önemli bulunmamıştır. Bu sonuçlar, kontrol grubu üzerinde uygulanan "geleneksel yöntemin" öğrencilerin başarı durumları üzerinde etkili olmadığını ortaya koymaktadır.

Tablo 4: Deney ve Kontrol Grubunun Ön-Test ve Son-Test Puanları Açısından Karşılaştırılması - Bağımsız Örneklem İçin T Test Sonuçları-

Test	Grup	n	Ort.(\bar{X})	Std. Sapma	Std. Hata	t	Serb. Der.	P
Ön-test	Deney	17	5,4118	1,87279	0,45422	-0,198	30	0,844
	Kontrol	15	5,5333	1,55226	0,40079			
Son-test	Deney	17	6,9412	0,74755	0,18131	3,118	30	0,004*
	Kontrol	15	5,7333	1,38701	0,35813			

*p<0,05

Tablo 4'teki sonuçlara göre, ön-test açısından deney ve kontrol grupları arasında anlamlı bir farklılık bulunmazken (p>0,05), son-test açısından ise deney ve kontrol grupları arasındaki farklılık anlamlı (önemli) bulunmuştur (p<0,05). Deney ve kontrol gruplarının son-testlerine ilişkin aritmetik ortalama değerleri incelendiğinde, deney grubunun son-test puanlarının (=6,9412) kontrol grubuna (=5,7333) göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu bulgu, deney grubu üzerinde uygulanan "kendiliğinden örgütlü ortamlarda kendi kendine öğrenme sürecinin", kontrol grubu üzerinde uygulanan "geleneksel yöntem" göre öğrencilerin başarı durumları üzerinde daha etkili olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Deney bitiminde elde edilen sonuç ve öneriler aşağıda yer almaktadır.

- Tablo 1’de görüldüğü üzere öğrencilerin ön-test sonuçlarına göre, son-test sonuçlarına bakıldığında 1,4,5,6,8,9 ve 10. sorularda doğru cevap sayıları artmıştır. 1,4,9 ve 10. Sorularda ise soruların tamamını cevaplamışlardır. Bu soruları doğru cevaplamalarının sebebi, sorulan sorunun cevabına anında internet ortamından ulaşabilmeleri ve teyit edebilmeleridir. Yine Tablo 1’ de 2, 3 ve 7. Sorularda deney grubunun yanlış cevap sayılarının fazla olmasının nedenlerinden biri cevap şıklarındaki cümlelerin birbirine yakın ifade gibi görünmesidir. Bu sorular derinlemesine bir bilgi birikimi gerektirdiğinden dolayı sonuç olarak deney grubunun doğru cevap sayısı azdır.

- Deney grubunun ön-test ve son-test puanları arasında anlamlı (önemli) bir farklılık olduğunu ortaya koymaktadır ($p<0,05$). Aritmetik ortalama değerleri incelendiğinde, deney grubunda yer alan öğrencilerin son-test puanlarının, ön-test puanlarına, göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile yapılan uygulama veya “kendiliğinden örgütlü ortamlarda kendi kendine öğrenme süreci” öğrencilerin başarı durumları üzerinde etkili olmuştur.

- Kontrol grubunun ön-test ve son-test puanları arasında anlamlı (önemli) bir farklılık bulunmamıştır ($p>0,05$). Kontrol grubuna ait ön-test ve son-test aritmetik ortalama değerlerinin birbirine yakın olduğu görülmekle birlikte, göreceli olarak son-test puanlarının daha yüksek olduğu belirlense de söz konusu bu fark istatistiksel olarak önemli bulunmamıştır. Bu sonuçlar, kontrol grubu üzerinde uygulanan “geleneksel yöntemin” öğrencilerin başarı durumları üzerinde etkili olmadığını ortaya koymaktadır.

- Ön-test açısından deney ve kontrol grupları arasında anlamlı bir farklılık bulunmazken ($p>0,05$), son-test açısından ise deney ve kontrol grupları arasındaki farklılık anlamlı (önemli) bulunmuştur ($p<0,05$). Deney ve kontrol gruplarının son-testlerine ilişkin aritmetik ortalama değerleri incelendiğinde, deney grubunun son-test puanlarının kontrol grubuna göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu bulgu, deney grubu üzerinde uygulanan “kendiliğinden örgütlü ortamlarda kendi kendine öğrenme sürecinin”, kontrol grubu üzerinde uygulanan “geleneksel yöntem” göre öğrencilerin başarı durumları üzerinde daha etkili olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

Toru (2010), Mitra ve Dangwal (2010), Malik ve Shabbir (2008), Chakravarthi (2010), Mok ve Lung (2005) gibi bilim adamlarının yapmış olduğu çalışmalarda göstermektedir ki kendi kendine öğrenmenin kişilerin eğitimde daha etkili olduğu görülmüştür. Çalışmalarda kişilerin kendi kendine öğrenmede daha fazla sorumluluk almalarını sağlamış gelen dönütlerde kendi kendine öğrenmenin öğrencilere daha fazla özgürlük alanı vermesi sebebiyle daha başarılı olduğunu göstermiştir.

Bu çalışmalarla yapmış olduğumuz bu çalışma tutarlılık göstermektedir. Sonuçlara baktığımızda sorumluluk yüklenen deney grubu öğrencilerinin sonuç göstergeleri kontrol grubuna göre daha yüksek çıkmıştır. Bu da “kendiliğinden örgütlü ortamlarda, kendi kendine öğrenme” yöntemin etkililiğini göstermektedir.

Kendi kendine öğrenmenin bir olgunlaşma süreci olduğu, ayrıca eğitim kurumunun desteği ve öğrencilerin ne istediğini bilmeleri öğrencilerin kendi kendine öğrenme algılarını etkilemektedir. Kendi kendine öğrenme becerilerini geliştirmeyi öğrenciler için açık bir hedef haline getirmek önemlidir.

Okullar şuan ki hallerinden daha farklı ilgi çekici ve daha özgür kurumlar haline getirilmeli, programlar sadece derse yönelik değil hayata hazırlayacak şekilde olmalıdır.

Bilgi çağında artık öğrenciye bilgi aktarımı geri planda kalmıştır. Artık öğrenilen yeni bir bilgi ilerde artık yanlış veya önemsiz bir hal alabilecektir. Bilimdeki akıl almaz değişim ve yeni buluşlar bir önceki kanun ve teorileri etkisiz kılmaktadır. Bu bağlamda önemli olan öğrencilerimize doğru bilgi ve bilgi kaynaklarına nasıl ulaşacağı konusunda yardımcı olmaktır. Öğrenciler bilgiyi almak yerine işlerine yarayacak bilgileri nasıl ve ne şekilde elde edecekleri konusunda yönlendirilmelidirler.

Eğitim dünyamızda bilgiye ulaşmanın önemi kadar bilgiye nasıl ulaşılacağı konusundaki yöntemlerde eğitimde önemli bir tutmaktadır. Öğrenmeyi öğrenme, hayat boyu öğrenme kavramları günümüz dünyasında sıkça konuşulan konular arasındadır. Burada öğrenme yaklaşımları ön plana çıkmaktadır. Öğrenmeyi öğrenmek için kişinin aktif olması çok önemlidir. Bu anlamda hayat boyu devam edecek olan kendi kendine öğrenme yöntemi dikkat çekmektedir. Ülkemizde her ne kadar yeni bir kavram

olsa da bu alanda Mitra (2010), Chakravarthi (2010), Toru (2010) gibi yabancı birçok bilim adamı çalışmıştır. Bu alanda ülkemizde de Kocaman (2004), tıp alanında kendi kendine öğrenme ile ilgili çalışmalarını dikkat çekmektedir. Son zamanların popüler ve en önemli öğrenci merkezli öğrenme yöntemlerinden olan kendi kendine öğrenme öğrencinin sorumluluk sahibi olmasını öğrenirken de sorumluluk almasını gerektirmektedir. Bu yöntem ile birçok farklı alandaki kişiler ihtiyaçları doğrultusunda ihtiyaç duydukları bilgiye ulaşma yollarını belirleyebilmektedirler.

Öğrencilerin ilgi ve ihtiyaçlarına göre kendilerinin öğrenme ortamlarını belirlemede katkı veya söz sahibi olmaları öğrenmelerini olumlu yönde etkilemektedir. Her öğrenci için ayrı ayrı ortamlar geliştirmek maliyeti artırabilir. Fakat ortak alınacak kararlarda onların öğrenmelerine olumlu yönde etki ederek aktif olarak katılımlarına destek sağlayacaktır.

Öğrenciler eğitimlerinde sorumluluk sahibi oldukça öğrenimlerinde de farklılıklar ve iyi yönde gelişmeler olacaktır. Bu da onların sorumluluk bilincini yaşayarak kazanmalarını sağlayacaktır. Çalışmamızda da deney grubundaki öğrenciler aslında kendi öğrenmeleri için sorumluluk verilmiş ve soruları araştırıp cevaplamaları istenmiştir. Sorumluluk sahibi öğrencilerin son-test sonuçları da orantılı olarak artış göstermektedir.

KAYNAKÇA

ALKAN, C. (1998). Eğitim Teknolojisi. Anı Yayıncılık, Ankara.

CHAKRAVARTHI, S. (2010). Analysis of the psychological impact of problem based learning (PBL) towards self directed learning among students in undergraduate medical education. International Journal of Psychological Studies. Kuala Lumpur, 2(1): 38-41.Kuala Lumpur.

DEMİRCİ, S. F. (2011). "Eğitim ve Verimlilik", Bilim ve Aklın Aydınlığında Eğitim Dergisi, 15-16.

GÜL, İ. (2007). Eğitimin Toplumsal Temelleri. Cafağlı Z. Eğitim Bilimine Giriş (ss.162) Grafiker Yayıncılık. Ankara.

KOCAMAN, G. (2004). Dokuz Eylül Üniversitesi 1.Eğitim Kurultayı, DEÜ Hemşirelik Yüksekokulu, [<http://web.deu.edu.tr/aek2004/12/Kocaman.pdf>]. E.T. :09.02.2012

MALİK, S. & SHABBIR, M. S. (2008). "Perception of University Students on Self-Directed Learning through Learning Technology". European Journal of Scientific Research.24 (4): 567-573. Islamabad

MİTRA, S. & DANGWAL, R.(2010). "Limits to self-organising systems of learning—the Kalikuppam experiment". British Journal of Educational Technology. 41(5).681-686. Newcastle.

MOK, M. M. C. & LUNG, C. L. (2005). "Developing self-directed learning in student teachers". International Journal of Self-Directed Learning. 2(1), 18-28. Florida

POLAT, C. & ODABAŞ, H. (2008). Bilgi Toplumunda Yaşam Boyu Öğrenmenin Anahtarı: Bilgi Okuryazarlığı. Küreselleşme, Demokratikleşme ve Türkiye Uluslararası Sempozyumu Bildiri Kitabı. Antalya

ŞİMŞEK, A. (2009). Öğretim Tasarımı. Nobel Yayın Dağıtım. Ankara

TORU, F. (2010). "Story-based pedagogical agents: a scaffolding design approach for the process of historical inquiry in a web-based self-learning environment". Unpublished Doctoral Thesis, Pennsylvania State University 60.

SUMMARY

When we have a look social demand in education; we can say that one of the most important factors which effects education in developing communities are wishing of training that is increasing gradually and spreading out more and more. Furthermore knowing which factors and how can effect education to identificate of educational problems and take precautions will be helpful in finding answers for problems. Meanwhile setting up available learning environment those students will make a sensation

and can feel themselves free have significant influence on learning and it is also important on increasing educational quality.

When students have more chance describing themselves freely and increasing effects of their comments in learning environment, they feel more belong to the ambient. This also effects learning in positive way naturally. This should be known that learning does not carry out only in classroom, it can be done every area and everywhere in the life. Learning environment can be realized anymore. Furthermore this has brought new possibilities such as lifelong learning and sustainability by means of these learning environments.

From this viewpoint, in this study the effectiveness of self-learning in self-managed environments related the competence “describes legal under guard ways and process of answer proposals” as examined in design and technology lesson educated in secondary schools in Turkey has been investigated. In this study statistical analysis such as t-test has been applied in order to compare correlation between sample groups and determination differences between control and experiment groups. Significance level has been accepted as 0,5 to test experiment samples and percentage and frequency has been used for individual correlation analysis.

This study has different two viewpoints. In this study student is active and teacher is a guide status on the contrary of conventional education style. Teacher who doesn't transfer all data to the students, is a person who guide students on the issue how can they find true information.

Before the application, girl and boy students have been divided proportional as control and experiment groups. Additionally previous scores in the design and technology lessons have been taken into consideration and homogeneous variance has been carried out. Pre-test has been applied in same environment to the control and experiment groups.

The lecture which has been prepared in accordance with conventional style and adaptable to the activity plan has been given. Curriculum has been applied by an educator who is teacher centered. The lesson has been given as classical way. Experiment group has been separated to the ICT classroom that has been prepared before. Active guidance what can they utilize has been supplied via an guidance teacher. Computers which are connected to the MNE have been prepared and delivered to use during research study to all students. The matter that should be followed by students during practice have been explained.

Students had chance to choose the group they wanted. Each groups has been comprised 4 or maximum 5 persons. Each student can not use another group's computer and can not disturb another group. All groups have possibility to access to the internet during process. Groups have permission to benefit from other groups.

Consequently, there is a significant difference between scores of pre and end tests of the experiment group. ($p < 0,05$). When arithmetic mean investigated, determined that end-test scores of students who are in experiment group are more high according to the pre -test results. In other words applied study or “the process of self-learning in self organized environment” has significant effect on success of students. On the other hand significant difference between the scores of pre-test and end-test of control group has not been found ($p > 0,05$).

Pre-test and end-test average values of control group are close to each other, however, even if end test scores are more high comparatively, this difference is not significant statistically. These results shows that conventional education style which has been applied to the control group, has not any effect on success status of students

Even as there is not any significant difference for pre-test between experiment and control groups ($p > 0,05$), there is significant difference for end-test between experiment and control groups ($p < 0,05$). When investigated average values of end-test of experiment and control groups, it can be seen that end-test scores of experiment group are more high according to the control group. This indication can prove that “the process of self learning in self organized environment” which applied on experiment group has more effect on success of students according to “conventional education style” that has been applied on control group.

Data transfer to the students was ignored in information age. New information can be insignificant in a short time from now on. Incredible developments and new inventions in science defuses previous laws and theories. Therefore, the most important thing is to guide our students how can they reach available and effective information resources. Students should be directed on how can they gain usefull information in place of giving information.

If each students have chance to determine their own learning environment according to their expectations and interests, learning has been affected positively. Development learning environment according to each student separately can be increased cost of education. But making decisions commonly will increase learning level and support active participation to the learning. Learning will be affected positively in case of increasing responsibilities of students. By this way, they will gain consciousness for responsibilities step by step via in practice. In this study, several responsibilities have been given and wanted answers to the questions by means of researches to the students who are in experiment group. End-test results of responsible students also show increasing proportionally.

SOCIAL AND HUMAN SCIENTIFIC

Koyuncuoğlu, S. G. (2018). "Ulusal Kültür ve Kurumsal Çevrenin İç Kontrol İfşaatına Etkisi", Vol:1, Issue:1; pp:11-34

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetim Kodları (Kanunları), Kültür, İki veya Daha Fazla Millet İle İlgili Kurumsal Çevre, İç Kontrol İfşaatı, Gönüllü İtiraf. **Keywords:** Corporate Governance Codes, Culture, Cross-National, Institutional Environment, Internal Control Disclosure, Voluntary Disclosure.

Makale Türü: Çeviri

ULUSAL KÜLTÜR VE KURUMSAL ÇEVRENİN İÇ KONTROL İFŞAATINA ETKİSİ

The Impact of National Culture and Institutional Environment On Internal Control Disclosures

Süheyla Gülgün KOYUNCUOĞLU

Hazine Müsteşarlığı, gulgun.koyuncuoglu@gmail.com

Makale Geliş Tarihi
08.04.2018

Revize Tarihi
17.04.2018

Yayınlanma Tarihi
25.04.2018

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, listelenen firmaların yıllık raporlarında ifşa edilen iç kontrol üzerindeki bilgi miktarının, kültür ve kurumsal çevreyle arasındaki ortaklığı deneysel olarak incelemektir. Bu amaçla 2005-2007 yılları arasında, 25 farklı ülkeden 815 belirgin firma için 2172 firmadan toplanan bir örnek kullanmıştır. İç kontrol ifşaat miktarı, kendiliğinden imal edilmiş, raporlanabilir yedi ayrı maddeyi kapsayan bir ifşaat dizinine bağlıdır. Araştırmadan elde edilen sonuçlar göstermektedir ki, hem kültür hem de kurumsal çevre, iki veya daha fazla millet ile ilgili çeşitliliği, şirketlerin yıllık raporlarında, firma karakteri denetiminden sonra ifşa ettikleri iç kontrol üzerindeki bilgi miktarı içinde açıklamaktadır. İç kontrol ifşaatı üzerine olan önceki çalışma, tek bir ülke ve sıklıkla Amerika Birleşik Devletleri üzerine odaklanmıştır. Bu çalışma ise, iki veya daha fazla millet ile ilgili iç kontrol ifşaatlarının belirleyici faktörlerini inceleyen ilk bildirimdir.

ABSTRACT

The purpose of the present study is to empirically examine the association between, on the one hand, culture and the institutional environment and, on the other, the amount of information on internal control listed firms disclose in their annual reports. This study uses unique hand-collected data from a sample of 2,172 firm-year observations for 815 distinct firms from 25 countries for the period 2005 to 2007. The amount of internal control disclosure is based on a self-constructed disclosure index comprising seven separate reportable items. The results indicate that both culture and institutional environment explain cross-national variations in the amount of information on internal control firms disclose in their annual reports after controlling for firm characteristics. Prior work on internal control disclosure focused on single countries and typically the US. The paper is the first to examine determinants of internal control disclosure cross-nationally.

1. GİRİŞ

21. yüzyılın başlarında, sansasyonel muhasebe skandalları serisi ve kurumsal hatalar-bir zamanların bilinen firmalarını, örneğin: Enron, Parmalat, Royal Ahold and Worldcom kapsayan-dünya çapında geliştirilmiş kurumsal yönetim çağrılarına yol açtı. Gelişmiş kurumsal yönetim için bu çağrılara ABD'nin tepkisi 2002 Sarbanes-Oxley kanunu (bundan sonra adı: SOX) idi. Bu kanun, 1933 ve 1934 menkul kıymetler kanunlarından (Zhang, 2007) bu yana kabul edilmiş en geniş kapsamlı menkul kıymetler kanunudur. Bu tepki, ABD dışında büyük ölçüde borsalar ile yönetici ve yatırımcı dernekler tarafından özdenetimine dayandı (Aguilera & Cuervo-Cazurra, 2004). Birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke, mevcut kurumsal yönetim kodlarını güncelledi veya yeni birini geliştirdi. Özet olarak, bu kanunlar hangi firmaların yönetilmesi ve kontrol edilmesi gerektiğini ve sözüm ona "uy veya açıkla" prensibine uydukları hakkında sisteme detaylı bilgi verdi (Haxhi & Van Ees, 2010). Bu "uy veya açıkla" prensibi esnekliği tanıttı ve SOX'un aksine isteyerek yapılan kanunun uygunluğunu dolaylı olarak gösterdi (Seidl, 2007).

Onların farklılıklarına karşı, hem SOX hem de çeşitli kanunlar, sağlam kurumsal yönetim başarmak için etkili iç kontrolün önemini vurgulamıştır (IFAC, 2006). Ayrıca, akademik literatür, iç kontrolü önemli bir akademik mekanizma olarak görmüştür (örneğin: Bushman & Smith, 2001; Gillan, 2006). Örnek olarak, son araştırmalar gösteriyor ki; iç kontrol içindeki zayıflık, düşük finansal raporlama kalitesi ile ilişkilidir (örneğin: Ashbaugh-Skaife et al., 2008; Feng et al., 2009).

İç kontrol firma bünyesinde bir süreç içermelidir ve firma iç kontrol üzerindeki bilgileri açıklamadıkça, yatırımcı firmanın iç kontrol yapısı, hacmi ve niteliği ilgili habersiz kalmaya devam edecektir (Deumes & Knechel, 2008). Araştırmalar; yatırımcının iç kontrol ifşaatlarını değerli olarak algılıyor oluşunu göstermesine rağmen (örneğin: Hermanson, 2000), bu ifşaatlar sadece ABD’de zorunlu hale getirilmiştir. ABD dışında, kanun iç kontrol üzerindeki raporlamayı emretmiyor ve kanunun yapısı gereği raporlamayı büyük ölçüde gönüllü yapıyor (FEE, 2005; IFAC, 2006). Aksi söylenmediği takdirde, ABD dışındaki firmaların yönetimleri, yıllık raporlarında onların istediği kadar iç kontrol üzerine bilgi miktarı yayınlanmasında büyük yetki sahibidirler. Sonuç olarak, orada hem ülke içindeki firmalar arasında hem de iki veya daha fazla millet ile ilgili önemli bir değişme olabilir.

Şu anki çalışmanın amacı ilk olarak, firmaların, yıllık raporlarında iç kontrol üzerine bilgi miktarı içindeki ülkeyi baştanbaşa kat eden farklılıkları ifşa edip etmediklerini analiz etmek; ikinci olarak, bu farklılıkların ne ölçüde kültürel ve kurumsal olduğunu belirlemek. Bu konuda, bizim akademik bildirimiz literatüre aşağıdaki katkıları sunuyor. Birincisi, ABD dışındaki ülkelerle ilgili iç kontrol üzerine olan raporlama araştırmaları hala kısıtlı; oysaki Temmuz 2002’deki SOX’un metni, genel olarak SOX’un ve iç kontrol raporlamalarının sonuçlarını incelemek üzere büyük ölçekli araştırmalara sebep oldu (örneğin: Ashbaugh-Skaife et al., 2007, 2008; Doyle et al., 2007a,b; Hoitash et al., 2009). İki veya daha fazla millet ile ilgili, sadece bir akademik bildiri Frankfurt, London, Milan, Paris’te listelenen 160 Avrupa firmasının iç kontrol ifşaatlarını inceledi (Michelon et al., 2009). Buna rağmen onlar, kültürün bu tip ifşaatlar da oynadığı rolü incelememi ve onlar, dört ülkenin göreceli olarak küçük bir örneğine güvendiler. İkincisi, önceki araştırma bir yandan kültür ve yatırımcı koruması, bir diğer yandan kazanç yönetimi (Han et al., 2010), kanunların yayılması (Haxhi & Van Ees, 2010) ve finansal ifşaatlar (Jaggi & Low, 2000; Hope, 2003) arasındaki ilişkiyi gösterdi. Bu çalışmada, biz bu literatürü, kültür ve yatırımcı korumasının, göreceli olarak yeni ve artan önemiyle gönüllü ifşaatın (iç kontrol ifşaatı) üzerindeki etkisini inceleyerek genişlettik. Son olarak biz literatüre, isteyerek yapılan kanunların, firmaların ne ölçüde iç kontrol üzerine bilgi verdiklerine etkisini inceleyerek katkıda bulduk. Geçtiğimiz yirmi yıllık dönemde oluşturulmuş kanunlar, faaliyet gösteren listelenmiş firmalarda kurumsal çevrelerin önemli bir unsuru olmasına rağmen, Nowland (2008) istisnasıyla, kanunların, isteyerek yapılan ifşaatların üzerinde ki etkisi hakkında yapılan inceleme çalışmasının farkında değiliz. Biz, literatürdeki bu boşluğu doldurma niyetindeyiz.

Bu çalışmada, 2005-2007 yılları arasında, 25 farklı ülkeden 815 belirgin firma için 2172 firmadan toplanan bir örnek kullanılmıştır. Sonuçlar gösteriyor ki; hem kültür hem de kurumsal çevre, iki veya daha fazla millet ile ilgili çeşitliliği, şirketlerin yıllık raporlarında, firma karakteri denetiminden sonra ifşa ettikleri iç kontrol üzerindeki bilgi miktarı içinde açıklıyor. Birlikte ele alındığında, çalışmanın sonuçları, kurumsal yönetim kanunları güncellemeleri yapan karar alıcılar için potansiyel öneriler içeriyor. Özellikle, bu büyük ölçekli araştırma, samsasyonel muhasebe skandalları ve kurumsal hataların ele alınmasında tekdüze bir yaklaşımın çözümlenmeyeceği, fakat karar alıcıların kültür ve kurumsal çevre etmelerini hesaba katmaları gerektiğini tavsiye ediyor.

Makalenin geri kalanı şu şekilde yapılandırılmıştır: Sonraki bölüm literatür taraması ve çalışma hipotezi geliştirilmesi. Bu bölümü çalışmanın araştırma tasarımının tarifi takip ediyor. Akabinde, deneysel sonuçlar tartışmasını, neticeler, kısıtlamalar ve gelecekteki çalışmalar için tavsiyeler takip edecektir.

2. LİTERATÜR TARAMSI VE HİPOTEZ GELİŞİMİ

2.1. İç Kontrol İfşaatları

Hem uygulayıcılar hem de öğretim görevlilerince, sağlam bir kurumsal yönetişimin olmazsa olmaz şartı etkili bir iç kontrol sistemidir (örneğin: Bushman & Smith, 2001; Gillan, 2006; IFAC, 2006).

Genel anlamda, iç kontrol “operasyonların etkililiği ve verimliliğinin başarısına, güvenilir finansal raporlama ve kanun ve kurallara uygunluğuna ilişkin makul bir teminat sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir.” (COSO, 1992: 9). COSO’nun iç kontrol tanımı hem stratejik, işlemsel ve uygunluk riski yönetme hem de finansal raporlama riskini kapsamaktadır. Çoğu kanun COSO’nun risk odaklı tanımını (IFAC, 2006) sahiplenirken, ABD olaya daha dar bir pencereden bakıyor. SOX’un bölüm 302 ve 404’de belirtildiği gibi, iç kontrol, finansal raporlama üzerindeki iç kontrol ile sınırlıdır (örneğin: Doyle et al., 2007a).

Onun önemine karşı (Hermanson, 2000), yatırımcılar iç kontrolü direkt gözlemleyemezler. İç kontrol firma içerisinde yer alan bir süreçtir ve yatırımcı, firmanın iç kontrol tasarımı ve işleyişiyle ilgili bilgileri elde edemez. Bu yüzden, firma gönüllü olarak iç kontrol bilgilerini ifşa etmedikçe, yatırımcı, firmanın iç kontrol yapısı, hacmi ve niteliği ilgili habersiz kalmaya devam edecektir (Deumes & Knechel, 2008). Gönüllü ifşaat literatürü, yönetimin ifşa seçeneklerini belirleyen ve firmaların yıllık raporlarında iç kontrol ile ilgili bilgilerin açıklanmasında neden muhtemel gönüllü olduklarını açıklamada yardımcı olan faktörleri tartışır (örneğin: Healy & Palepu (2001), Leuz & Wysocki (2008) and Beyer et al. (2009)). Genellikle, gönüllü ifşaat literatürünün başlangıç noktası, yöneticilerin yatırımcılara, firmanın işlemleri ve gelecekteki beklentileriyle ilgili üstün nitelikli bilgi vermesi yönündeki varsayımdır (Healy & Palepu, 2001). Gönüllü ifşaat literatürüne göre, gönüllü açıklama bilgisi kararı, açıklamaya ilişkin beklenen fayda ve maliyetlerin dengesini içerir (örneğin: Ashbaugh-Skaife et al., 2007; Leuz & Wysocki, 2008). Gönüllü olarak açıklanan bilginin yatırımcıya beklenen faydalarında biri, firmanın sermaye maliyetini sonrasında artan açıklamalarla düşürmesidir (örneğin: Botosan, 1997; Healy & Palepu, 2001; Francis et al., 2005). Daha fazla açıklama daha az belirsizlik demektir; akabinde, yatırımcıların talep ettikleri verimlilik oranını düşürür. Deumes ve Knechel'ne (2008:40-41) göre, bu özellikle iç kontrol açıklamalarına başvurur çünkü bu tip açıklamalar risk tahminini düşürebilir çünkü iç kontroller yatırımcıya sağlanan güvenilir olmayan bilgilerin tehdidini hafifletir. Son araştırmalar, iç kontrol açıklamalarının firmaların sermaye maliyetini etkilediğine dair bazı kanıtlar sağlamaktadır (Ogneva et al., 2007). İhtimal dâhilinde olan ikinci faysa ise, isteyerek açıklanan bilginin, firma ve yatırımcısı arasındaki bilgi eşitsizliğini azalttığı ve firmanın stok likiditesini artırmasıdır (Leuz & Wysocki, 2008; Beyer et al., 2009).

Buna rağmen, isteyerek yapılan bilgi ifşaatı maliyetle de alakalıdır. Birincisi, firmanın iç kontrolüne dair bilgi, mal sahibine ait maliyet içerebilir (Healy & Palepu, 2001; Beyer et al., 2009). İç kontrol hakkında bilgi açıklayarak, firma, ana risklerini nasıl yönettiği hakkında rekabet edenlere bilgi verebilir (Deumes & Knechel, 2008). İkincisi, firmalar iç kontrol hakkında verdiği bilgi sonradan yanlış çıktığı zaman, araştırmacılar durumun yasal sonuçlarına dikkat çekmektedir (örneğin: Healy & Palepu, 2001; Bronson et al., 2006). Son olarak, iç kontrol hakkında bilgi ifşaatı maliyet içerir çünkü bu bilgiler paylaşılmadan önce toplanılması ve değer biçilmesi gerekmektedir (Deumes & Knechel, 2008; Leuz & Wysocki, 2008).

SOX tarafından zorunlu hale getirilmiş iç kontrol ifşaatları hakkında yapılan çalışmaların sayısı giderek artarken, firmaların bugüne kadar neden iç kontrol hakkındaki bilgileri isteyerek paylaştıkları hala az bilinen bir konudur. Bronson ve arkadaşları (2006) SOX öncesi gönüllü iç kontrol açıklamaları hacmini incelemişlerdir. Onlar orta ölçekli 400 ABD şirketi hakkında çalışmışlar ve firma büyüklüğü, denetim komitesi toplanma sıklığı, kurumsal blok sahipliği, daha hızlı gelir artışı firmanın iç kontrol bilgilerini gönüllü bir şekilde açıklamasıyla olumlu bir şekilde ilgilidir. İki çalışma, ABD dışındaki iç kontrol açıklamalarını incelemiştir. İlk olarak, Deumes ve Knechel (2008) 1997-1999 süresince listelenen Hollanda firmaları arasından bir örnekle, gönüllü iç kontrol açıklaması üzerine çalışmıştır. İşletme imal edilmiş bir açıklama skoru kullanarak, iç kontrol açıklamasının hacmi, blok sahipliği ile olumsuz bir şekilde ilişkili olduğunu bulmuşlardır. İkinci olarak, Michelon ve arkadaşları (2009) birtakım firma karakterleri arasındaki ilişkiyi ve üç yılı aşkın sürede (2003-2005) Frankfurt, Londra, Milan ve Paris'te listelenen toplam 160 Avrupa firması için iç kontrol ifşaatının hacmini incelemiştir. Yine işletme imal edilmiş açıklama skoruna güvenilerek, iç kontrol ifşaatlarının hacmi ve kurumsal blok sahipliği (yönetim kurulu üzerindeki bağımsız üyelerin oranı) arasında olumsuz bir ilişki bulunmuştur. Onlar bulgularını başka yönetim mekanizmaları, örneğin sahiplik konsantrasyonu ve kurul bağımsızlığı tarafından oynanan rolün izlemi için öne çıkan iç kontrol açıklamaları yedek biçimi olarak yorumlamışlardır.

2.2. Kültür ve İç Kontrol İfşaatları

Kültür, bir grubun üyelerini diğerinden ayıran aklın kolektif programlanması olarak tanımlanmıştır (Hofstede, 2001). Bu tanım, kültürün bir insanın bir kültüre ait bir şeyi algılayıp algılanmadığının belirlenmesi gibi, örneğin meşru veya gayri meşru ve mantıklı veya mantıksız olarak, paylaşılan değerler içermesine vurgu yapar. Onun bu etkili sınıflandırmasında Hofstede (1980 2001), ulusal kültürün dört farklı boyut içerisinde (bireysellik, belirsizliğin önlenmesi, güç mesafesi ve erkeklik) ayrışması için olan, işle alakalı değerlere güvenmiştir.

Yıllar boyunca Hofstede'nin aldığı eleştirilere karşı (örneğin, Shivakumar & Nakata, 2001; Baskerville, 2003), akademik araştırmalar, ulusal kültürün idari davranışlar üstündeki büyük etkisini göstermek için onun kültürel boyutlarına dayanmıştır (örneğin, Kirkman et al., 2006). Hatta araştırmalar, Hofstede'nin ulusal kültürün ölçüsünün kanunların yayılmasındaki çeşitliliğin açıklanmasında yardımcı olduğunu (Haxhi & Van Ees, 2010), bir de ülkelerin neden farklı finansal sistemlere sahip olduğunu (Kwok & Tadesse, 2006) göstermiştir.

Çeşitli çalışmalar, muhasebe uygulamalarının dahi ulusal kültürden etkilendiğini göstermiştir (örneğin, Douppnik & Tsakumis, 2004; Han et al., 2010). Araştırmaların çoğu gösteriyor ki; muhasebe, Gray'sin kültürel uyumluluk teorisinin (1988) kullanımına bağlı olarak belirlenmiştir. Bu teoride Gray (1988), toplumsal değerler (örneğin: Kültür) ve muhasebe uygulamaları arasında bir bağlantı kurma için Hofstede'den (1980) yararlanmıştır. Hem Gray (1988) hem de Hope (2003), yöneticilerin muhasebe tercih davranışlarını çalışırken, bireysellik ve belirsizliğin önlenmesinin konu ile ilgili en alakalı boyutların olduğunu belirtmişlerdir. Esas itibarıyla Gray (1988), toplumsal değerlerin muhasebe uygulamalarını iki farklı yolla etkileyebileceğini ileri sürmüştür. Bunlardan birincisi, toplumsal değerler dolaylı olarak kurumsal sonuçları etkileyebilirler (örneğin: yasal sistem, şirket sahipliği ve sermaye piyasalarının gelişimi), ikincisi ise, yine aynı değerler direkt olarak muhasebe değerlerini etkileyebilirler. Gray (1988), bir muhasebe alt kültürü, sahip olduğu muhasebe değerlerine göre ayrılabilirliğini ileri sürmüştür. Bu değerler, toplumsal değerlere bağlı olup, onlardan türetilmiştir. Gray (1988) dört farklı muhasebe değeri tanımlamıştır; bunlar: profesyonelliğe karşı yasal kontrol, istikrara karşı esneklik, muhafazakârlığa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflıktır.

Mevcut çalışmanın içeriği, gizliliğe karşı şeffaflık hususundaki fikirler, yıllık raporlardaki açıklamalara değindikçe, özellikle konu ile ilgili oluyorlar. Gray (1988:8) gizliliğe karşı şeffaflığı, gizlilik için bir tercih ve daha şeffaf, açık ve kamuya açık hesap sorulabilir yaklaşıma karşı olarak, sadece yakından yönetim ve finansmanla ilgili olan işlerin bilgisinin açıklanmasındaki kısıtlama olarak tanımlamıştır.

Gizlilik hususunda Gray (1988:11), onun belirsizliğin önlenmesi konusunda kesin olarak ilgili olduğunu varsaymıştır çünkü güvenliği muhafaza etme, çekişme ve rekabetten kaçınma amacıyla bilgi açıklamasına kısıtlama gerekmektedir. Hatta, bireyselliğin ve gizliliğin zıt ilişkiler içerisinde olduğunu ileri sürmüştür. Belirgin bir biçimde Gray (1988:11), gizliliğin bireyselliğin aksine, firma dışı taraflardan ziyade yakından ilgilenenler adına toplumsallık duygusu için tutarlı bir tercih olduğunu varsaymıştır. Çeşitli araştırmacılar Gray'in "gizliliğe karşı şeffaflık boyutu" hususunda yaptığı önermeyi deneysel olarak test etmişlerdir (örneğin: Salter & Niswander, 1995; Zarzeski, 1996; Jaggi & Low, 2000; Hope, 2003; Tsakumis, 2007; Hope et al., 2008). İncelemelerine dayanarak Douppnik and Tsakumis (2004: 34), "çoğu çalışma, Gray'in bir yandan gizlilik diğer yandan bireysellik ve belirsizliğin önlenmesi arasındaki ilişki adına kurduğu hipotez için destek sağlamaktadır." şeklinde sonuçlandırmıştır. Bu bulgular, ulusal ifşaat seviyelerinin farklı önlemlerinin çeşitliliği ve ülkelerin geniş yelpazesi karşısında dirençlidir.

Dolayısıyla biz, bireysellik ve belirsizliğin önlenmesinin iç kontrol ifşaatlarına etkisi hususunda birbirini izleyen iki tahmin yaptık:

Hipotez-1: Bireysellik, firmaların yıllık raporlarında iç kontrol hakkında açıkladıkları bilgi miktarı ile olumlu bir şekilde alakalıdır.

Hipotez-2: Belirsizliğin önlenmesi, firmaların yıllık raporlarında iç kontrol hakkında açıkladıkları bilgi miktarı ile olumsuz bir şekilde alakalıdır.

2.3. Kurumsal Çevre ve İç Kontrol İfşaatları

La Porta ve ortaklarının (1997, 1998, 2008) yayınladıkları makale serisi, kanun ve finans birbirine bağlandığını gösteriyor. Belirgin bir biçimde onlar, yasal köken içindeki farklılıkların, yatırımcı korumadaki çeşitliliği açıkladığını göstermişlerdir. Onların ülke düzeyindeki analizleri, örf ve âdete dayanan hukuk düzeninin olduğu ülkelerin güçlü yatırımcı koruma yasalarına sahip oldukları ve yasal yürürlüklerin yüksek kalitede olduğunu ortaya çıkarmıştır. Onlar bir de, firmanın politika tercihlerinde, yatırımcı korumasının kilit bir faktör olduğunu göstermişlerdir. Diğerleri arasında onlar, güçsüz yatırımcı korumalarına sahip ülkelerin, yüksek sahiplik konsantrasyonu ve düşük seviyede iyi

gelişmiş sermaye piyasaları tarafından karakterize edildiği tartışmış ve bunla ilgili kanıtlar sunmuşlardır (La Porta et al., 2008).

Diğer araştırmacılar La Porta ve arkadaşlarının yaptıkları çalışmayı, yatırımcı korumasının muhasebe kazançlarını yönetmek(örneğin: Leuz et al., 2003; Han et al., 2010), gönüllü olarak bilgileri ifşa etmek(örneğin: Jaggi & Low, 2000; Hope, 2003; Bushman et al., 2004; Vander Bauwhede & Willekens, 2008) ve tanınmış(başka bir deyişle Big 4/5/6/8) bir denetim firması tutmak(Francis et al., 2003) için yapılan tercihleri içeren muhasebe politika tercihlerini etkilediğini göstermek için genişletti.

Tartışma, tüm ülkelerde acente problemleri meydana gelmesine rağmen doğası gereği bu acentelerin problemleri, yatırımcı koruma seviyesine bağlı olarak farklılık gösteriyor düşüncesine bağlı olarak, yatırımcı korumasının muhasebe politika tercihlerine olan etkisini açıklamak içindir (örneğin: Hope, 2003; Vander Bauwhede & Willekens, 2008). Özellikle güçlü bir yatırımcı korumasına sahip olan ülkelerdeki firmalar, yöneticiler ve hissedarlar arasındaki acente problemleriyle yüzleşirken, yatırımcı koruması zayıf olan ülkelerdeki firmalar, azınlık ve çoğunluk hissedarları arasındaki acente problemleriyle yüzleşiyorlar. Leuz ve arkadaşları (2003), yatırımcı korumasının güçlü olmasının, idarecilerin kişisel kontrol çıkar kazançlarını sınırladığını ve sonuç olarak, idarecilerin teşvik primlerini azalttığını savunuyor. Çünkü idareciler, yatırımcılardan aldıkları teşvikin küçük bir kısmını gizli tutabiliyorlar. Benze şekilde, Jaggi ve Low (2000:51), yatırımcı korumasının zayıf olduğu ülkelerde, acente ve ilkeler arasında yakın ilişkiler olduğunu savunmakta ve Vander Bauwhede ve Willekens (2008: 104), hissedarların idarecilerin üzerine yükledikleri baskının, azınlık hissedarlarının çoğunluk hissedarlarına yükledikleri baskıdan daha büyük olduğunu açıklamaktadır. Sonuç olarak, yatırımcı korumasının zayıf olduğu ülkelerde, firmanın isteyerek yapılan bilgi ifşaatları için teşviki düşüktür. Genellikle çalışmalar, bu tahminlerin tutarlılıklarıyla ilgili kanıtlar bulmuş ve güçlü yatırımcı koruması kayıpların tam zamanında teşhis edilmesi (Bushman & Waddock, 2006), düşük kazanç yönetimi (Han et al., 2010), finansal açıklamaların seviyesinin yüksekliği (örneğin: Hope, 2003), yüksek denetim kalitesiyle (Francis et al., 2003) ilişkili olduğunu göstermiştir. Dolayısıyla, bizim üçüncü hipotezimiz (alternatif bir şekilde) aşağıda belirtildiği gibidir:

Hipotez-3: Güçlü yatırımcı korumaları, firmaların yıllık raporlarında iç kontrol hakkında açıkladıkları bilgi miktarı ile olumlu bir şekilde alakalıdır.

Yatırımcı korumasının (yasal kuralların şekli içinde) iç kontrol çalışmalarının üzerindeki etkisi dışında, ulusal kanunlar da, işletilen listelenmiş firmalardaki kurumsal çevrenin önemli bir kısmını oluşturur ve haddi zatında firmanın yıllık raporlarında açıkladıkları iç kontrol bilgi miktarı hakkındaki tercihi hususunda etkileyebilir. Birçok makale, kanunların acente sorunlarının üzerine eğilmek adına yasal kurallar için alternatif oluşturduğu öne sürülür (örneğin: Aguilera & Cuervo-Cazurra, 2004; Zattoni & Cuomo, 2008) ve böylelikle yasal sistem tamamlanır. Buna rağmen, yasal kuralların aksine, kanunların yasal bir zemini ve yasal açıdan bağlayıcılığı yoktur (Wymeersch, 2005). Genellikle kanunlar, listelenen firmaları, zorlamadan, ulusal kanunlara uyma konusunda cesaretlendirir (Nowland, 2008).

Yasanın doğasına karşı, Nowland (2008), bu kanunların sekiz Doğu Asya ülkesindeki başlangıcından sonra firmaların finansal açıklama uygulamalarının oldukça geliştiğini göstermiştir. Nowland (2008) göre, gerçek şu ki; kanunlar açıklamalar vurgu yapar ve şeffaflık bu gelişmişlik için bir açıklama olabilir. Biz, kanunların başlangıcının firmaların açıklama davranışlarına olan etkisine bakmazken, Nowland (2008) ile aynı doğrultuda, iç kontrol üzerindeki yasalara ne kadar vurgu yapılırsa, o kadar çok firmanın yıllık raporlarında iç kontrol bilgilerini raporlayacaklarını beklemekteyiz. Mevcut çalışmada biz, iç kontrole bağlanan önemli ulusal kanunları belirlemek için, Zattoni and Cuomo (2008)'nun, kanun tavsiyelerinin sözümlerine katılımının ölçüsü benimsedik. Zattoni and Cuomo (2008:7), bir yandan tarafsız ve sert diğer yandan belirsiz ve gevşek oluşuyla diğerlerinden ayrılan ulusal kanunlarda sunulan tavsiyeleri bulmuştur. Belirgin bir biçimde biz, kanunların katılımının iç kontrol ifşaatları üstündeki etkisi hakkında aşağıdaki tahmini yaptık:

Hipotez-4: Ulusal kanunların tavsiyelerinin iç kontrol hususundaki katılımı, firmaların yıllık raporlarında iç kontrol hakkında açıkladıkları bilgi miktarı ile olumlu bir şekilde alakalıdır.

Ulusal kanunların tavsiyelerinin katılığı dışında, ihraç edilmiş bir kanun firmaların ifşaat davranış çeşitliliğine açıklama getirebilir. Öncelikli çalışmalar (Aguilera & Cuervo-Cazurra, 2004; Haxhi & Van Ees, 2009), iki veya daha fazla millet ile ilgili içeriğin içinden zamanla ihraç edilmiş kanunlar anlayışının önemini belgelendirir çünkü o, kanunların zorla kabul ettirilmesini etkileyebilir (Aguilera & Cuervo-Cazurra, 2004: 421). Kurumsal teoriyi uygulayarak, Haxhi and Van Ees (2009) kanun ihraç edenleri üç türe ayırmıştır: zorlayıcı (borsa ve yatırımcı kuruluşları), kuralcı (devlet yönetimi ve yönetici (director) ve mesleki kuruluşlar), taklitçi (yönetici (manager) kuruluşları). Aguilera and Cuervo-Cazurra (2004) uyumlu olarak biz, kanun ihraç edenlerin türlerinin, uygulamaları sahiplenmek için ortaya çıkan kurumsal baskıları belirttiğini varsayabiliriz. Bir yandan zorlayıcıları diğer yandan kuralcı ve taklitçileri yan yana koymanın mümkün olduğunu varsayabiliriz. Çünkü kuralcı ve taklitçi ihraççılar tarafından çıkarılan kanunların uygunluğu sırasıyla, meşru değer ve kaidelerin tutarlılığına bağlıdır ve çünkü başka başarılı denk oyuncular, borsa ve yatırımcı kuruluşlar tarafından çıkarılan kanunlardan daha gönüllü olan doğadaki kanunları benimsemiştir. Sonuç olarak, zorlayıcı bir grup bir kanun çıkarttığı zaman, firmaların kanun tavsiyelerine, kendi açıklama miktarlarını artırarak cevap vermesi daha muhtemel olacaktır. Dolayısıyla, bizim tahminimiz (alternatif bir şekilde) aşağıda belirtildiği gibidir:

Hipotez-5: Zorlayıcı gruplar (bir başka deyişle borsa ve yatırımcı kuruluşlar) tarafından çıkarılan kanunlar, firmaların yıllık raporlarında iç kontrol hakkında açıkladıkları bilgi miktarı ile olumlu bir şekilde alakalıdır.

3. VERİ VE YÖNTEMLER

3.1. Örnek ve Veri Toplanması

Bu çalışma, 2005-2007 yılları arasında, 25 farklı ülkeden listelenen firmaların iç kontrol hususunda yaptıkları ifşaat uygulamalarını incelemiştir. Seçilen ülkelerde hem dört yasal sistemin (örf ve âdete bağlı kanun, Fransız, Alman ve İskandinav medeni kanunu) hem de çeşitli kıtaları temsil ettiğinden emin olunmuştur. ABD dışarıda tutulmuştur çünkü SOX, firmaların iç kontrolleri hakkında rapor vermelerini zorunlu hale getirmiştir. La Porta ve arkadaşlarının(1998) sınıflandırmasına bağlı olarak, örnek kanunları örf ve adetlere bağlı olan altı ülke⁵, İskandinav medeni kurallarına bağlı üç ülke⁶, Alman medeni kanunlarına bağlı yedi ülke⁷ ve Fransız medeni kanunlarına bağlı dokuz ülke⁸ içermektedir.

Bu 25 ülkenin her biri içinden alınan firma örnekleri şöyledir: Birincisi finansal olmayan şirketleri içermektedir. İşlettikleri özel düzenleyici yapıdan (örneğin: Basel Komitesi tarafından öngörülen gereksinimler) dolayı finansal şirketler dışarda tutulmuştur. İkincisi eğer mümkünse her bir ülkeden 30 firma içermiştir. Bu firmalar rast gele seçilmesine rağmen, diğer firmaların örnek içerisinde olduklarına emin olduk çünkü önceki araştırmalar, firmanın büyüklüğünün isteyerek yapılan ifşaatları etkilediği görülmüştür (örneğin: Ahmed & Curtis, 1999). Özellikle her bir ülke için, borsa ana dizininin parçası olan 15 firmayı rast gele seçmeye başladık. Diğer 15 firmayı ülkenin ana dizinine ait olamayan yerden tamamladık. Her bir firma için, 2005, 2006 ve 2007 mali yılına ait yıllık raporlar oluşturduk. Eğer firma inceleme sürecinde listeden çıktıysa, yeri aynı kategoriden bir başka firmayla değiştirilmiştir. Bu prosedür 815 belirgin firma için 2172 firmadan toplanan bir örnekten ürün vermiştir.

Finansal veri Compustat Global'dandır. Tüm varlıkları Euro birimine çevirirken, Compustat Global Currency döviz kuru verisini kullandık. Diğer tüm veri ve eksik finansal verileri firmaların yıllık raporlarından kullandık.

3.2. Bağımlı Değişkenler: İç kontrol İfşaatı

Önceki gönüllü ifşaat çalışmaları, yatırım ve yönetim kuruluşundan (AIMR) gelen derecelendirmeyi (bkz. Healy & Palepu (2001)), uluslararası finansal analiz ve araştırma merkezinden (CIFAR) gelen skorları (örneğin: Jaggi & Low, 2000; Hope, 2003; Francis et al., 2005), Deminor'dan gelen dereceyi (Vander Bauwhede & Willekens, 2008), kendiliğinden imal edilmiş ifşaat indekslerini (bkz. Marston & Shrivies (1991)) içeren firma ifşaatları için çok çeşitli ölçüler kullanıldı. Genellikle, bu derece ve skorlar mali muhasebeyi ve ifşaatla ilgili yönetimi ölçer. Fakat iç kontrol ifşaatlarını içermediklerinden, bizim çalışmamız için uygun değillerdir.

Sınırlı veri bulunmasından dolayı, Deumes ve Knechel (2008) ile Michelon ve arkadaşlarının (2009) çalışmalarına benzer şekilde, biz de kendi iç kontrol ifşaat dizinimizi (ICDisc) kurduk. ICDisc, diğer ifşaat çalışmalarının (örneğin: Botosan 1997) sürecindeki gibi üç aşamada elde edildi. Birinci adım, dizinimiz içersin diye ifşaat öğelerini tanımlamaktı. Önceki iç kontrol ifşaatlarının kapsamlı incelemelerine (örneğin: Bronson et al., 2006; Ashbaugh-Skaife et al., 2007; Doyle et al., 2007a; Deumes & Knechel, 2008; Michelon et al., 2009) ve iç kontrol ve kurumsal yönetim hakkındaki kamu düzeni raporlarına bağlı olarak, yedi farklı raporlanabilir öge tanımladık. Ek bölüm, özel ifşaat öğelerinin kısa bir tartışmasını içermektedir. İkinci adım, her bir ifşaat ögesinin varlığı veya yokluğunu tanımlamak için yıllık raporları incelemektir. Biz kendimizi yıllık raporlarda sunulan bilgilerle sınırlandırdık çünkü birincisi, önceki çoğu çalışmada böyle yapılmıştı; ikincisi, yıllık raporlar yatırımcılara anahtar kaynaklardır (örneğin: Hope, 2003). Hatta, kendimizi yıllık raporun hikye tarzındaki kısmıyla sınırladık ve mali bilanço ve notları böylelikle dışarıda tuttuk. Çünkü yıllık raporun bu kısımları düzenlemelere (özellikle uluslararası finansal derecelendirme standartlarına) bağlıdır ve kesin risk bilgisinin hükmü zorunlu hale getirilebilir. Üçüncü adım ise, örnek (ICDisc) içerisindeki her bir firma için skor hesaplamaktır. Biz bunu yedi ifşaat ögesini toplayarak, her bir ögeye eşit derecede ağırlık vererek yaptık. Sonuçta oluşan dizin, sıfırdan (hiçbir ifşaat ögesi yok) yediye (tüm ifşaat öğeleri var) kadar, yönetimin iç kontrol hakkında ne ölçüde raporlama yaptığını ölçtü.

3.3. Bağımsız Değişkenler

Bağımsız değişkenler, açıklayıcı ve kontrol değişkenlerini ayırır. Biz ilk olarak açıklayıcı değişkenleri nasıl ölçtüğümüzü tartışacağız. Bunu kontrol değişkenlerinin tartışması takip edecek.

3.3.1. Açıklayıcı Değişkenler

Kültür: Önceki çalışmalarla (örneğin: Jaggi & Low, 2000; Douppnik & Tsakumis, 2004; Haxhi & Van Ees, 2009; Han et al., 2010) benzer şekilde, her bir ülkenin kültürel değerlerini temsil etmesi adına Hofstede'nin dört kültürel ölçüsü üzerine olan skorlarını kullandık. Haxhi & Van Ees (2009: 3) gösterdiği gibi, Hofstede'nin, kültürü nitelendirme adına, deneysel olarak terminolojiye bağlı, iyi tanımlanmış, en yaygın şekilde kabul edilebilir olmasına yardımcı olan değerleri, ulusal kültür ölçülerinde en çok kullanılan değerlerdir. İkincisi, Hofstede'nin verilerinin kullanımı, araştırmamıza dâhil edilen en büyük ülke örneğine imkân verdi. Üçüncü olarak, Hofstede'nin değerlerinin işe bağlı doğası, yaptığımız çalışmaya (firmaların ifşaat uygulamaları) tam anlamıyla uyan iş örgütlerini harekete geçirdi. Analizde, sadece bireysellik ve belirsizliğin önlenmesi boyutlarının kullanılması yerine, dört kültürel boyutun hepsini dâhil ettik çünkü dört boyutun skorlarının birleşimi, ülkelerin kültürlerini temsil etmektedir. Yani analize, eş zamanlı olarak bireysellik (IND), belirsizliğin önlenmesi (UAI), güç mesafesi (PDI) ve erkekliği (MAS) dâhil ettik.

Yatırımcı koruması: Leuz ve arkadaşları (2003) ile Han ve arkadaşlarıyla (2010) aynı doğrultuda, yönetici karşıtı haklar dizinin (ADRI) ürününü ve ülkelerin yatırımcı koruması hususunda var olan yasal sisteminin kanun hükmünü vekil sıfatıyla kullandık. Bu ölçü yasal ve fiili yatırımcı korumasını yansıtmaktadır. Biz La Porta'nın (1998) yönetici karşıtı haklar dizinini (ADRI) kullandık. Bu hayli yaygın kullanılan dizin, ülkelerdeki yönetici karşıtı hakları ('0' en zayıf, '6' en güçlü hakkı) simgelemektedir. Skorlar bir(1) ekleyerek ; '1', ülkeler hissedarlara vekil oylarını postalama izni verdiği; '2', hissedarlar, hissedarlar toplantısından önce kendi paylarını depozit olarak vermek zorunda olmadıkları; '3', yönetim kurulunda, birikimli oylama veya azınlıkların nispi(orantılı) temsiline izin verildiği; '4', ezilmiş azınlık mekanizması mevcut olduğu; '5', hissedara olağan üstü genel kurul çağrısı için yetki veren hisseler bölünmüş sermayenin minimum yüzdesi %10'dan düşük veya eşit olduğu veya '6', hissedarların öncelik hakları, sadece hissedarların oylarıyla ellerinden alınabildiği zaman oluşturulur. Doidge ve arkadaşlarına (2007) benzer şekilde, Kaufman (2009)'dan sağlanan Dünya Yönetişim İndeksinin (WGI) parçası hukuk kuralı tarafından alınan kanun hükmünü ölçtük. Hukuk kuralı, sözleşme hükmünün ve polis ve yargı sistemi niteliğinin özel bir yıllık ölçüsüdür.

Kanun Tavsiyelerinin Katılığı: İç kontrol hususunda ulusal kanun tavsiyelerinin katılığını ölçmek için, Zattoni and Cuomo'nun (2008), iç kontrol hakkındaki dört genel tavsiye türü yöntemini uyguladık. Bu genel tavsiyeler şunlarla ilişkilidir: (1) iç kontrol üzerindeki yönetici sorumluluğu, (2) firmaların iç kontrol sistemlerinin tanımlanması, (3) firmaların iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi, (4) iç kontrol içerisindeki denetim komitesinin varlığı. Zattoni and Cuomo'ya (2008:

7) benzer şekilde, her bir tavsiyeyi aşağıdaki gibi sınıflandırdık. (i) "Güçlü", onlar tarafsız olarak, güçlü ve nicelik bakımından katı kurallar içerdiği zaman, (ii) "kısmen güçlü", onlar tarafsız olarak, kısmen güçlü ve nicelik bakımından katı kurallar içermediği zaman, (iii) "zayıf", onlar tarafsız olarak, güçlü ve nicelik bakımından katı kurallar içermediği zaman, aynı zaman şüpheli ve genel olanlardan, (iiii) "kapsama girmeyen", konu, kanun tarafından kapsam dışıysa bu sıfatları alırlar. Hatta, her bir tavsiyeye bir puan tahsis ettik. Bunlar: 3-güçlü tavsiyeler, 2-kısmen güçlü, 1-zayıf, 0-kapsama girmeyen. Sonunda, dört tavsiyeden her birine tahsis edilen puanalar eklenerek, kanunların iç kontrol üstündeki tavsiye katılımının tümünü hesapladık. Bu yüzden, bu ölçümün değeri 0 ile 12 arasındaki herhangi bir değer olabilir.

Kanun ihraççıların kimliği: Kanun ihraççıların kimliğini ölçmek için, Aguilera and Cuervo-Cazurra (2004) ve Haxhi ve Van Ees (2009) tarafından takip edilen yolu izledik. Onların sınıflandırmasına göre, kanun çıkartan örgütleri üç grupta kategorize etmek mümkündür. Bunlar: Zorlayıcı, kuralcı ve taklitçi. Literatür taramasında tanımlanan sebeplerden dolayı biz iki gruba ayırıyoruz; ya zorlayıcılar (borsa veya yatırımcı kuruluşlar tarafından çıkarılan kanunlar) ya da kuralcı veya taklitçilerdir (devlet yönetimi, yöneticiler veya profesyonel kuruluşlar tarafından çıkarılan kanunlar). Analizde etkisiz değişken eklenmiş ve eğer kanun çıkartan zorlayıcı gruptansa bir (1) değerini değilse sıfır (0) değerini aldığı varsayıldı.

3.3.2. Kontrol Değişkenleri

Kültürel ve kurumsal değişkenlere ek olarak, gönüllü ifşaat, özellikle iç kontrol üzerine, ile alakalı birtakım kontrol değişkenleri dâhil ettik.

Firma Büyüklüğü: Önceki çalışmalar gösterdi ki; gönüllü ifşaatlar incelendiği zaman firma büyüklüğünün önem taşıdığını gördük. Belirli bir biçimde çalışmalar, büyük firmaların acente problemleri büyürken, onlardan daha nitelikli bilgiler ifşa etmeleri umulduğunu gösteriyor (Ahmed & Courtis, 1999; Deumes & Knechel, 2008). Ek olarak, büyük firmalar daha gözle görünür ve yatırımcının taleplerini yüksek ihtimalle karşılar vaziyettedir (Li et al., 2008). Bu çalışmada, firmaların büyüklüğünü aktifler toplamını temel olarak ölçtük.

Satış Büyümesi: Hızlı büyüyen firma iç sistemine sığamayabilir ve iç kontrol üzerine yeni yatırım yapmak için zamana gereksinim duyabilir. Bu, iç kontrol üzerine rapor yazmak adına yöneticilere sunulan teşviki artırabilecek doğal riske sebep olur (örneğin: Ashbaugh-Skaife et al., 2007; Doyle et al., 2007a). Bunun farklı olarak, yöneticiler, hızlı büyümeden kaynaklı güçsüzleştirilmiş iç kontrol üzerine rapor yazma konusunda kararsız olabilir. Satış büyümesini, firmaların yıldan yıla olan satış büyümelerini temel olarak ölçtük.

ABD Listelemesi. Yabancı borsalar, iç kontrol raporlamasıyla ilgili farklı gereksinimlere sahiptirler. ABD'de listelenen kurallar SOX'un varlığından dolayı iç kontrol raporlamalarıyla ilgili daha az yönetim hoşgörüsüne sahiptir. Teori odur ki; firmalar, firma ifşaatları için olan büyük talepleri içeren katı ABD gereksinimlerine, çapraz listelemeye kendilerini birleştirmişlerdir (Ferris et al., 2009). Ölçümde etkisiz değişken eklenmiş ve eğer firma payları çapraz listelenmişse bir (1) değerini değilse sıfır (0) değerini aldığı varsayıldı.

Sanayi Sınıflandırması: Biz, sanayinin iç kontrol ifşaatlarına etkisi hakkında özel herhangi bir beklentiye sahip olmamıza rağmen, sanayiye kontrol ettik çünkü önceki gönüllü ifşaat çalışmaları gösteriyor ki; sanayi ifşaatları etkiliyor (örneğin: Botosan, 1997; Ahmed & Courtis, 1999). Deumes ve Knechel (2008), sanayi üyeliği, mal sahibine ait maliyeti de içeren gönüllü ifşaatla ilgili değişkenler için vekâlet olduğunu ileri sürmüşlerdir. Bu kez etkisiz iki değişken kullandık. Eğer firma üretim veya ticari sektörde işletiliyorsa bir (1) değerini değilse sıfır (0) değerini alır. Dahil edilmemiş sanayi ise "diğer" değişkeniyle tanımlanır.

3.4-Deneysel Model

Hipotezi test etmek için aşağıdaki genel yönteme başvuruyoruz:

ICDisc (İç Kontrol İfşaat Dizini) = f (Kültür; Yatırımcı Koruması; Katılık; Kanun İhraççıları; Firma Kontrolü)

Çok değişkenli regresyon analizlerinde, sadece model olarak firma seviye kontrolüyle başladık ve sonrasında, hipotezimizi test etmek için açıklayıcı kültürel ve kurumsal değişkenler ekledik.

4. SONUÇLAR

4.1- Betimsel Analiz

Tablo-1, bağımlı ve bağımsız değişkenlerin betimleyici istatistikleri takdim eder. Tablo 1’de A grubu tüm örnekler için betimleyici sonuçlar gösterir, B’den E grubuna kadar olan kısım, yasal kökenine göre ayrılmış dört portföy için betimleyici sonuçlar gösterir.

Tablo 1’de A grubu tüm örnekler için ICDisc’nin ortalama değerini 3.65 olarak gösteriyor. B’den E’ye kadar olan Tablo 1’deki grup, örf ve âdete dayanan hukuk sistemi olan ülkelerin takdim edilen iç kontrol bilgi ortalaması (ortalama değer= 4.37) medeni kanunun olduğu ülkelere (ortalama değer=3.71, 3.43 ve 3.31, sırasıyla İskandinav, Alman ve Fransız medeni kanun ülkeleri) fazladır.

Tüm örneklerin firma seviye değişkenlerinin ortalama değeri, ortalama firmaların tüm varlıkları yaklaşık 9,8 milyar avro ve 2005-2007 yılları arasında yıldan yıla artan %18’lik satış büyümesi olduğunu göstermiştir. Hatta Tablo-1’deki A grubu, örnek firmaların %85’nin Big 4(tablodan)’den biri tarafından denetlendiğini gösteriyor. Tüm örnekler için, firmaların %14’nün ABD’deki çapraz listeden pay sahibi olduğunu görüyoruz. Tablo 1’deki B’den E’ye kadar olan grup, her dört yasal köken bölgesinden biri içinde olan ortalama firmaların, firma karakterleri hakkında daha detaylı bilgiler vermektedir.

Tablo-1’de sıradaki imge, ülke düzeyindeki açıklayıcı değişkenleri ortaya çıkarıyor. İlk olarak, çalışmada yer alan örf ve âdete dayanan hukuk sistemi ülkelerinde, yatırımcı koruma (ortalama değer=3.39) ve bireysellik (56.35) seviyesi orta dereceli, belirsizliğin önlenme (45.83) seviyesi ise düşüktür. İlginç bir şekilde, örf ve âdete bağlı hukuk sistemi ülkelerinde, iç kontrole göre kanun tavsiyeleri katıdır (ort. değer= 7.90). Hatta bu ülkelerdeki kanunların çoğunluğunu, borsa veya yatırımcı kuruluşlar çıkartır (ort. değer=0.83).⁹ İkinci olarak, bu çalışmada yer İskandinav medeni kanununu ülkeleri (bkz. Tablo 1, Grup C), yüksek yatırımcı korumasına (5.16), en yüksek bireyselliğe (69.28) ve en düşük belirsizlik önlenmesine (37.16) sahiptir. Hatta bu ülkelerde kanunların büyük bir çoğunluğu, devlet yönetimi ile direktör ve mesleki kuruluşlar tarafından çıkarılır (ort. değer=0.22). Aynı ülkelerde, iç kontrole göre kanun tavsiyeleri orta dereceli katılığa sahiptir (ort. değer=5.93). Son olarak, çalışmada yer alan Alman ve Fransız medeni kanununu ülkeleri, orta dereceli bireysellik (Alman=51.89, Fransız= 43.62) ve yüksek derece belirsizlik önlenmesine (Alman=77.97, Fransız=80.71) sahiptir. Bu ülkelerde çıkartılan yasaların yaklaşık yarısı borsalar (veya yatırımcı kuruluşlar) tarafından çıkartılmıştır (Alman=0.47, Fransız= 0.44). Buna rağmen, Fransız medeni kanunu ülkelerinde, katı kanun tavsiyeleriyle (7.28) birleşmiş göreceli olarak zayıf bir yatırımcı koruması (0.80) ile nitelenirken, Alman ülkelerinde, en zayıf kanun tavsiyeleriyle birleştirilmiş (4.69) orta dereceli bir yatırımcı koruması (3.70) mevcuttur.

Tablo-2, bağımlı ve bağımsız değişkenlerin, karşılıklı ilişkisini göstermektedir. Birçok vakada, bağımsız değişkenler arasındaki muhtemel çoklu ortak doğrusallık konuları ilişim katsayısı 0,4’ten büyüktür. Bilhassa, bireysellik ve yatırımcı koruması ($r = 0.715$); güç mesafesi ve yatırımcı koruması; ($r = -0.600$) ile bireysellik ve güç mesafesi ($r = -0.728$) arasındaki ilişimler yüksek fakat evvelki çalışmalarla uygunluk içermektedir (Hofstede, 2001; Licht et al., 2005). Buna rağmen, varyans büyüme faktörünün (VIFs)(bkz. Tablo-4) incelemesi; varyans büyüme faktörü, genellikle kullanılan ‘10’ sınırının (Field, 2009) altında kalırken, çoklu ortak doğrusallığın problem olmayacağını göstermiştir.

4.2 Hipotez Denemesi

Hipotezimizi test etmek için, tek değişkenli regresyon analizinin sonuçlarını sunduk. Bu, birtakım çok değişkenli regresyon analizi temel alınarak ortaya çıktı.¹⁰ Tablo-3 tek değişkenli regresyon analizinin sonuçlarını gösteriyor.

Tek değişkenli regresyon analizinin sonuçları; Hiptez 1 ve 2’de tahmin edilen, firmaların yıllık raporlarında açıkladıkları, iç kontrol hakkındaki bilgi miktarıyla sırasıyla olumlu ve olumsuz ilişkisi olan bireysellik ve belirsizliğin belirlenmesi alternatifine kanıt sağladı. Hatta ifşa edilen bilgi miktarıyla olumlu ilişkisi olan yatırımcı koruması (hipotez-3’te tahmin edilen) ve kanun tavsiyelerinin

katılığına(hipotez-4) da kanıt sağlamıştır. Tablo-3'te gösterilen sonuçlardan yola çıkarak, kanun çıkaran kimliği ile iç kontrol bilgi miktarı ilişkilendirilemediğinden, yani hükümsüzlükten yana, Hipotez-5'i ret etmek zorundayız.

Tablo-4 çeşitli belirtmeler kullanarak çok değişkenli regresyon analizi sunar. Birincisi, Tablo-4'deki model-1, sadece model için olan firma düzeyindeki kontrollerin sonuçlarını sunar. Önceki çalışmalarla(örneğin:Ahmed & Courtis, 1999; Francis, 2004; Ashbaugh-Skaife et al., 2007; Doyle et al., 2007a; Deumes & Knechel, 2008) uyumlu olarak, iç kontrol ifşaatlarının miktarının, firmanın büyüklüğü, yıldan yıla olan satış büyümesi, Big 4 denetim firması ve ABD'deki çapraz listedeki pay sahipliğiyle arasında önemli derecede pozitif bir ilişki vardır(p-değerleri < 0.01 tüm değişkenler için). Üstelik model-1'de sunulan sonuçlar, 2005(p-değeri < 0.01) ve 2006(p-değeri < 0.10)'daki iç kontrol ifşaat miktarının 2007'dekinden önemli derece fazla olduğunu göstermektedir.

Hipotezlerimizi test etmek için, firma düzeyindeki kontrollere ayrı ayrı kültürel ve kurumsal değişkenler ekledik. Sonuçlar Tablo-4'deki model-2'de gösterilmiştir. Kültürel ve/veya kurumsal faktörleri dahil ettiğimiz zaman, satış büyümesi haricinde, firmaların yıllık raporlarında yer alan iç kontrol ifşaat bilgisi miktarının, firma karakterinin etkisiyle değişmediğini gözlemledik.

Model-2 kültürün, iç kontrol ifşaatları üzerindeki etkisinin sonuçlarını göstermektedir. Model-2'de rapor edilen sonuçlar özellikle tek değişkenli regresyon analizinin bulgularını doğrulamaktadır. Bir başka deyişle, sonuçlar hipotez-1 ve hipotez-2'deki, iç kontrol ifşaat miktarının bireysellik (hipotez-1) pozitif bir şekilde, belirsizliğin önlenmesiyle (hipotez-2) negatif bir şekilde ilişkisi olduğu alternatifi lehindeki hükümsüzlüğü ret etmek için imkân vermektedir. Bu sonuçlar, önceki çalışmalarda (örneğin: Salter & Niswander, 1995; Douppnik & Tsakumis, 2004) yer alan, kültürün ifşaat miktarı üstündeki etkisi sonuçlarıyla uyumluluk arz etmektedir. Özellikle, IND ve ICDisc arasında, bireyci devletlerdeki firmalar, kendi iç kontrol sistemleriyle alakalı çok daha fazla şeffaflıktan yanadırlar fikriyle uyumlu olarak, önemli derecede pozitif bir ilişki vardır. Hatta serbest piyasa ortamında rekabet edebilmeleri için kamu yatırımcısına yönlendirilmiş bilgilerin yüksek seviyede olması kuvvetle muhtemel olan (Zarzeski, 1996: 27), belirsizliğin önlenmesinde zayıf kalan ülkelerdeki firmalarda, IND ve ICDisc arasında olumsuz bir ilişki vardır. Hofstede'nin ayırdığı diğer iki kültürel değişkene (güç mesafesi (PDI) ve erkeklik (MAS)) ilişkin, PDI'nin iç okntol ifşaat miktarıyla pozitif bir ilişki içerisinde olduğu (p-value < 0.01), MAS'ın ise bir ilişkisinin bulunmadığını bulduk. PDI hususundaki bulgular Gray'in (1988) tahminleriyle çatışmakta, fakat deneysel kanıtlarla (örneğin: Jaggi & Low, 2000; Hope, 2003) uyumluluk göstermektedir. Erkekliği, ifşaat uygulamalarının önemli derecede belirleyici faktör olarak görmeyen Gray'le (1988) aynı doğrultuda, ICDisc ve MAS arasında önemli bir ilişki bulunmamaktadır.

Model 3a'dan 3d'ye kadar, kurumsal çevrenin iç kontrol ifşaatlarına olan etkisi hakkındaki sonuçlar sunulmuştur. Model 3a, 3b ve 3c'de firma düzeyindeki kontrollere, sırasıyla yatırımcı koruması, kanun tavsiyelerinin katılığı ve kanun ihraççıların kimliği eklenmiştir. Model 3d, bir belirtmenin içinde kurumsal faktörlerin tamamının sonuçlarını sunmuştur. Tablo-4'te gösterilen sonuçlar, hipotez-3'deki, iç kontrol ifşaat miktarının yatırımcı korumasıyla pozitif bir şekilde ilişkisi olduğu alternatifi lehindeki hükümsüzlüğü ret etmek için imkân vermektedir (p-değeri < 0.01 model (3a) ve (3d)'deki). Bu bulgular giderken artan araştırmalarla uyumlu olarak, hukuk ve finans raporlarının bağlandığı ve yatırımcı korumasının güçlü olduğu ülkelerde, finansal raporlama kalitesinin önemli derecede yüksek olduğunu ileri sürmüştür (örneğin: Hope, 2003; Leuz et al., 2003; Bushman & Wysocki, 2006; Han et al., 2010).

Ayrıca, iç kontrol hususundaki ulusal kanun tavsiyelerinin katılığı, iç kontrol bilgisi miktarıyla pozitif bir ilişki içerisinde olduğu hipotezine kanıt sağlamıştır (Hipotez-4) (p-değeri < 0.01 model (3b) ve (3d)'deki). Bu sonuç, Nowland'ın (2008) yaptığı çalışma ile aynı doğrultuda, dış görünüşe göre, katı kanunlar hukuki sistemi tamamlar ve gönüllü olunmasına rağmen, yıllık raporlarda ifşa edilen iç kontrol bilgisi miktarının yüksek olmasına sebep olur.

Son olarak, model-3c ve 3d'de, hipotez-5'deki, iç kontrol ifşaat miktarının, borsa veya yatırımcı kuruluşlar tarafında çıkartılan kanunlarla pozitif bir şekilde ilişkisi olduğu alternatifi lehindeki hükümsüzlüğü ret etmek için imkân vermesi adına anlaşılır (tartışmasız) bir kanıt bulunamamıştır. İki modelde de belirtiler öngörülmesine rağmen, sadece model-3d'deki belirti istatistiksel olarak önemliydi (p-değeri < 0.05). Bu sonuçlar ve tek değişkenli regresyon analizi, yıllık raporlarda ifşa

edilen iç kontrol bilgisi miktarıyla, kanun çıkarıcıların kimliği arasında zayıf bir bağ olduğunu gösterebilir. Yani hipotez-5'deki hükümsüzlüğü ret edemeyiz.

Tablo-4'teki model 4, firma düzeyindeki kontrolleri, kültürel ve kurumsal değişkenleri içeren tüm örneklerin sonuçlarını göstermektedir. Genel olarak sonuçlar, kültürün iç kontrol ifşaatları üstündeki etkisi (bir başka deyişle bireysellik ve belirsizliğin önlenmesi) hakkındaki hipotez-1 ve hipotez-2'nin sonuçlarını doğrulamaktadır. Yatırımcı koruması (hipotez-3'deki alternatif kabul edildi) ve kanun çıkarıcıların kimliğinin (hükümsüz hipotez-5'deki alternatif kabul edilme zorunda kalındı) iç kontrol ifşaatları üzerindeki etkisinin sonuçlarıyla, tüm örneklerin sonuçları aynı doğrultudadır. Sonuçlardaki kanun tavsiyelerinin katılımının, yıllık raporlarda ifşa edilen iç kontrol bilgi miktarı üstündeki etkisi kafa karıştırıcı. Diğer tüm regresyon belirtmelerinde önemli ve pozitif bir ortaklık bulunurken, tüm modellerde (örneğin: model-4) bu önemli ama negatif bir ortaklık şeklindedir. Muhtemel açıklaması u şekilde olabilir: Kültür ve bilhassa belirsizliğin önlenmesi, kanunların katılımının iç kontrol ifşaatları üstündeki etkisini değiştirmiştir (iyi yönde). İlginç bir şekilde, model-4'e UAI ve katılımın çarpımının, bir etkileşim teriminin dahil edilmesi, model-2 ve 3'de önemli derecede negatif olan bir etkileşim teriminin birleşimiyle (p-değeri<0.01, tablolanmamış) benzer sonuçlar getirir (bir başka deyişle, katılım önemli derecede pozitifken, UAI önemli derecede negatiftir).

Bu, belirsizliğin önleniminin düşük olduğu ülkelerde kanun tavsiyelerinin katılımının iç kontrol ifşaatlarına olan etkisini, belirsizlik önleniminin yüksek olduğu ülkelere kıyasla düşürür.

Birlikte ele alındığında, tablo-3 ve 4'teki analizler, firma karakterinin etkisini kontrol ettikten sonra, bireyselliğin, belirsizlik önleniminin, yatırımcı korumasının ve kanun tavsiyelerinin katılımının, yıllık raporlarda ifşa edilen iç kontrol bilgi miktarı üstünde önemli derecede istatistiksel etkisinin olduğu görülmüştür. Buna rağmen, bizim öngörümüze zıt bir şekilde, kanun çıkarıcıların kimliğinin de bu bilgi miktarı üzerinde önemli bir etkisi olduğu kanıtlanamamıştır.

4.3-Hassaslık Testi

Kültür ve kurumların, yıllık raporlarda ifşa edilen iç kontrol bilgi miktarıyla olan ortaklığının (ilişkisinin), yaptığımız araştırma tasarımı tercihlerinden etkilenip etkilenmediğini test etmek için birtakım hassasiyet analizleri yaptık.

Birincisi, kültürel değişkenlerin seçiminde, modellerin sağlamlığını test etmek için, Hofstede tarafından ayrılmış kültürel ölçülere alternatif olarak evrensel (GLOBE) (House et al., 2004) kültürel ölçüler kullanılmıştır. Kültür için olan bu alternatif ölçümlerin sonuçlarına (tablolanmamış) dayanarak, kültürün iç kontrol ifşaatlarına etkisi hususunda hipotezimizle ilişkili benzer bir model ortaya çıktı.

İkincisi, son zamanlarda Spamann (2009), La Porta ve arkadaşlarının (1998), kendi ADRI'larını geliştirmek için kullandıkları yöntem bilimini eleştirdi. O, La porta ve arkadaşlarının, her bir ülkedeki alakalı kuralların aslını öğrenmek için yerel avukatları kullanmadıkları ve sonuç olarak, bazı yasal bilgilerin iddia ettikleri değerlerin belirli ülkeler için bu ülkelerin kanunlarının bilgin bilgisine dayanarak doğru olmadığına kanaat getirmiştir (Spamann, 2009: 3). Yerel avukatların dahil edildiği daha titiz bir yaklaşımla Spamann (2009), La Porta ve arkadaşlarının (1998) ortaya çıkardığı ADRI'dan önemli derecede ayrılan revize edilmiş bir ADRI'ya ulaşmıştır. Asıl ADRI yerine revize edilmiş olanı kullanarak sonuçlarımızı yeniden değerlendirdik. Genel olarak sonuçlar (tablolanmamış), Tablo-4'te sunulan sonuçlarla benzerlik göstermektedir.

Üçüncüsü, Han ve arkadaşlarına (2010) benzer şekilde, yatırımcı koruması seviyesi için etkisiz bir değişken (güçlü yatırımcı korumasını gösteren bir değer, bir başka deyişle tüm örnekler için yatırımcı koruma puanının ortalama değerinden (mean) büyük bir puan) kullandık. Tablo-4'te rapor edilen sonuçlarla uyumlu olarak, genellikle, güçlü yatırımcı korumasının, firmaların yıllık raporlarında ifşa edilen iç kontrol bilgi miktarının büyüklüğüyle ilişkili olduğunu bulduk.

Dördüncü ve son olarak, kanun tavsiyelerinin katılımı için alternatif bir ölçü kullandık. Tahsis edilen dört tavsiyeye puan ekleyerek, kanun tavsiyelerinin iç kontrol üstündeki toplam katılımını hesaplamak yerine, her bir kanuna dahil edilen, iç kontrol üzerine olan güçlü tavsiyelerin sayısı hesaplanmış bir değişken kullanarak, iç kontrol hususunda kanun tavsiyelerinin katılımını ölçtük. Bu sonuçlar nitelikli sıfatıyla mode-4'te rapor edilen sonuçlarla benzerlik göstermektedir.

Bu hassasiyet kontrollerini sonuçlandırırken, önceki alt kısımda rapor edilmiş bağımsız değişkenler üzerine olan bulgular, bizim araştırma tasarım tercihlerimiz için hayli sağlam sonuçlar çıkardı. Kültür ve kurumların, firmaların yıllık raporlarında ifşa ettikleri iç kontrol bilgi miktarı üzerindeki etkisi hakkında benzer nitelikte sonuçlar vermiştir.

5-SONUÇLAR, KISITLAMALAR ve GELECEKTEKİ ARAŞTIRMALAR

Bu çalışmanın merkez odağı, firmaların yıllık raporlarında ifşa ettikleri iç kontrol bilgi miktarlarının, işletilen firmaların kültür ve kurumsal çevreleriyle olan ilişkisini deneysel olarak incelemektir.

2005-2007 yılları arasında, 25 farklı ülkeden 815 belirgin firma için 2172 firmadan toplanan veri kullanılarak, ilk olarak, yıllık raporlarda sunulan iç kontrol bilgi miktarının milletler arası farklarını, ikinci olarak, hem kültürel hem kurumsal değişkenlerin, firma karakteri kontrolünden sonra bu farklılıkları açıkladığını görebiliyoruz.

Birincisi, kültürün bu tip ifşaatlar üzerindeki etkisi hususunda-Gray'in (1988) kültürel uyumluluk teorisiyle bağdaşan-firmaların yıllık raporlarında ifşa ettikleri bilgi miktarının, bireysellik pozitif, belirsizlik önlemiyle negatif bir ilişkisi vardır. Sunulan çalışmanın sonuçları, kültürün hem kazanç yönetimi (Han et al., 2010) ve kurumsal finans ifşaat uygulamalarını (örneğin: Hope, 2003) hem de daha az düzenlemeye bağlı olan, giderek artan önemiyle ifşaat tiplerini etkilediğini göstermiştir.

İkincisi, kurumların iç kontrol ifşaatları üstündeki etkisi hususunda, güçlü yatırımcı korumasının finansal raporlama kalitesiyle pozitif bir şekilde bağ kurması iddialarını destekleyecek kanıtlar bulduk. Önceki çalışmalarda, yatırımcı koruma seviyesinin, vaktinde yapılan kayıp teşhisiyle (Bushman & Waddock, 2006), düşük kazanç yönetimiyle (örneğin: Han et al., 2010), yüksek finansal ifşaat seviyesiyle (örneğin: Hope, 2003) ve yüksek denetim kalitesiyle (Francis et al., 2003) pozitif ilişkisi gösterilirken, iç kontrol ifşaat miktarının yatırımcı korumasıyla arttığını da belgeleyebiliriz. Yasal kurallar ve finansal raporlama arasındaki ilişki hususunda, önceki bulguları doğrulamak dışında, bu literatürü de genişlettik. Önceki çalışmalar sadece, yasal kuralların finansal raporlama uygulamaları üstüne olan etkisini dikkate alırken, bu çalışmada ek olarak, kurumsal yönetim kanunlarının finansal raporlama uygulamaları üstündeki etkisini de araştırdık. Bunun önceki çalışmalar için değerli bir genişletme olduğuna inanıyoruz çünkü kanunlar (kodlar) yasal sistemi tamamlayan ve yasal kurallar için acente problemlerine adres gösteren bir alternatif oldular (örneğin: Aguilera & Cuervo-Cazurra, 2004). İç kontrol konusunda kanun tavsiyeleri katı olduğu zaman, firmalar yıllık raporlarında iç kontrolleri hakkında daha fazla bilgi verme eğiliminde oluyorlar. İlk bakışta, hem ABD'deki kural tabanlı çözüm seçimi (bir başka deyişle SOX), hem de ABD'de dışındaki ülkelerde daha çok ilke tabanlı çözüm seçimi (bir başka deyişle gönüllü kanunlar (kodlar)), iç kontrolleri hakkında daha fazla bilgi ifşa etmeleri için etkili bir itici güç olmuştur; bilgi yatırımcısı ziyadesiyle ilişkili olarak algılanmıştır (örneğin: Hermanson, 2000). Buna rağmen sonuçlar, ilke temelli yaklaşımların etkililiği, ülkenin kültürüne bağlı olduğunu iddia etmektedir. Özellikle, belirsizlik önlem düzeyini yüksekliği tarafında karakterize edilen ülkelerde, yıllık raporlarda ifşa edilen iç kontrol bilgi miktarının düşüklüğü daha katı kanunlarla alakalıdır.

Bu çalışma bazı uyarılara bağımlıdır. Birinci uyarı, sadece listelenen firmalara bakılmasıdır. Şu anda, bu çalışmanın sonuçlarının listelenmemiş firmalar için genelleştirilebilir olup olmadığı açık değildir. Bu yüzden, çalışmamızı bu firmaları da dahil edecek şekilde genişletmemiz ilginç olabilir ve aydınlatmak için birinci olarak, orada milletler arası farklılıklar olup olmadığını, ikinci olarak kültür ve kurumsal çevrenin hala önemli belirleyici faktörlerden olup olmadıklarını ortaya çıkarmak gerekir.

İkinci uyarı ise, milletler arası yıllık raporlarda ifşa edilen iç kontrol bilgi miktarının belirleyici faktörlerine bakmamıza rağmen, onların sonuçlarını incelemedik. Gelecek araştırmalar için, firmaların sermaye maliyeti ve iç kontrol ifşaat uygulamaları arasında bulunan ortaklıkta (ilişki) milletler arası farklılıklar olup olmadığını incelemek adına, bu eksiklik verimli bir alan sunmaktadır. Bu, Francis (2005) ve Ogneva (2007) tarafından yapılan çalışmaların doğal bir genişletmesi olacaktır ve sermaye piyasalarında, gönüllü iç kontrol ifşaatlarının evrensel önemine kanıt sağlayacaktır.

Bu uyarılara karşı bu çalışma, iç kontrol ifşaat uygulamalarının büyüyen literatürüne eşsiz bir katkıda bulunacaktır. İlk olarak, bu çalışma bir ilke imza atarak, hem iç kontrol uygulamalarının milletler arası farklılıklarına bakmıştır hem de bu farklılıkların kültürel ve kurumsal çevre farklılıklarıyla

açıklanabilip açıklanamadığına bakmıştır. Şimdiye kadar, Michelin'un çalışması dışında (2009), önceki çalışmalar tek bir ülkeye, özellikle de ABD'deki iç kontrol ifşaat uygulamalarına odaklanmıştır. Bu çalışma, yıllık raporlarında ifşa ettikleri iç kontrol bilgi miktarı hususunda, kültürün ve kurumsal çevrenin firmaların yaptıkları tercihlere nasıl şekil verdiğine dair değerli bir kavrayış sağlayacaktır. İkinci olarak bu çalışma, ulusal kurumsal yönetim kanunlarının karakterleri ve iç kontrol ifşaat uygulamaları arasındaki ortaklık hakkında kanıt sunan ilk çalışmadır. Çalışma, kanun tavsiyelerini katılımının, firmaların yıllık raporlarında ifşa edilen iç kontrol bilgi miktarıyla pozitif bir ilişkisi olduğunu belgelemiştir. Buna rağmen sonuçlar, bu ilişkinin ülkenin kültürüne bağlı olduğunu söylemektedir. Sonuçlar, belirsizlik önlem düzeyinin yüksekliği tarafından karakterize edilen ülkelerde, daha katı kanunların yıllık raporlarda açıklanan iç kontrol bilgi miktarının daha fazla olmasına sebep olmadığı ileri sürmüştür.

Birlikte ele alındığında bu çalışmadaki bulgular, kurumsal yönetim kanunlarını güncellemekle sorumlu olan karar vericiler için potansiyel tavsiyelere sahiptir. Özellikle bu büyük ölçekli çalışmanın sonucu, muhasebe skandallarının ve kurumsal hataların üstesinden gelebilmek için tekdüze bir yaklaşımın olmadığını, fakat kültürün ve kurumsal çevrenin karar vericiler tarafından hesaba katılmaları gerektiğini göstermiştir.

Açıklayıcı istatistikler

Tablo 1. Panel A: Tüm Örnekler

	<i>N</i>	<i>Minimum</i>	<i>Maximum</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>
İç kontrol ifşaat dizini	2,170	0.00	7.00	3.65	1.65
Firma Büyüklüğü	2,172	292	235,466,000	9,826,494	25,021,283
Satış Büyümesi	2,159	-0.99	1.37	0.18	0.29
4 Büyük Denetim Firması	2,163	0.00	1.00	0.85	0.36
US Listesi	2,168	0.00	1.00	0.14	0.34
Üretim Endüstrisi	2,172	0.00	1.00	0.63	0.48
Ticari Endüstri	2,172	0.00	1.00	0.09	0.29
Bireysellik	2,076	14.00	90.00	52.32	22.14
Belirsizlik Önlemi	2,076	23.00	112.00	65.24	23.02
Güç Mesafesi	2,076	18.00	104.00	55.74	19.86
Erkeklik	2,076	5.00	95.00	52.33	19.96
Yatırımcı Koruması	1,834	-1.48	8.50	2.64	2.82
Kanun Katılığı	2,172	0.00	11.00	6.66	2.84
Kanun Çıkarıcılar	2,172	0.00	1.00	0.52	0.50

Tablo 2. Panel B: Örf ve Adetlere Bağlı Ülkeler

	<i>N</i>	<i>Minimum</i>	<i>Maximum</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>
İç kontrol ifşaat dizini	547	0.00	7.00	4.37	1.44
Firma Büyüklüğü	547	1,423,902	5,662,021	20,598,556	
Satış Büyümesi	547	-0.92	1.37	0.21	0.29
4 Büyük Denetim Firması	546	0.00	1.00	0.76	0.43
US Listesi	547	0.00	1.00	0.09	0.28
Üretim Endüstrisi	547	0.00	1.00	0.55	0.50
Ticari Endüstri	547	0.00	1.00	0.13	0.33
Bireysellik	547	20.00	90.00	56.35	27.60
Belirsizlik Önlemi	547	35.00	64.00	45.83	10.09
Güç Mesafesi	547	35.00	104.00	60.86	24.40
Erkeklik	547	34.00	66.00	55.05	10.68
Yatırımcı Koruması	547	0.26	8.50	3.39	3.20
Kanun Katılığı	547	2.00	9.00	7.90	2.10
Kanun Çıkarıcılar	547	0.00	1.00	0.83	0.38

Tablo 3. Panel C: İskandinav Kanunlarının Kullanıldığı Ülkeler

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
İç kontrol ifşaat dizini	266	0.00	7.00	3.71	1.46
Firma Büyüklüğü	267	13.061	43,917,541	2,986,643	6,679,963
Satış Büyümesi	264	-0.99	1.37	0.17	0.34
4 Büyük Denetim Firması	265	0.00	1.00	0.96	0.19
US Listesi	265	0.00	1.00	0.13	0.34
Üretim Endüstrisi	267	0.00	1.00	0.63	0.48
Ticari Endüstri	267	0.00	1.00	0.05	0.22
Bireysellik	267	63.00	74.00	69.28	4.65
Belirsizlik Önlemi	267	23.00	59.00	37.16	15.80
Güç Mesafesi	267	18.00	33.00	27.44	6.63
Erkeklik	267	5.00	26.00	15.66	8.64
Yatırımcı Koruması	267	3.90	5.88	5.16	0.88
Kanun Katılığı	267	0.00	8.00	5.93	2.55
Kanun Çıkarıcılar	267	0.00	1.00	0.22	0.41

Tablo 4. Panel D: Alman Kanunlarının Kullanıldığı Ülkeler

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
İç kontrol ifşaat dizini	514	0.00	7.00	3.43	1.72
Firma Büyüklüğü	515	7,105	235,466,000	16,300,367	34,220,260
Satış Büyümesi	515	-0.95	1.37	0.13	0.24
4 Büyük Denetim Firması	513	0.00	1.00	0.90	0.30
US Listesi	513	0.00	1.00	0.11	0.31
Üretim Endüstrisi	515	0.00	1.00	0.73	0.45
Ticari Endüstri	515	0.00	1.00	0.09	0.29
Bireysellik	515	18.00	68.00	51.89	17.72
Belirsizlik Önlemi	515	58.00	93.00	77.97	13.25
Güç Mesafesi	515	34.00	68.00	49.55	12.33
Erkeklik	515	39.00	95.00	67.97	18.21
Yatırımcı Koruması	273	1.73	5.53	3.70	1.56
Kanun Katılığı	515	0.00	9.00	4.69	3.49
Kanun Çıkarıcılar	515	0.00	1.00	0.47	0.50

Tablo 5. Panel E: Fransız Kanunlarının Kullanıldığı Ülkeler

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
İç kontrol ifşaat dizini	843	0.00	7.00	3.31	1.65
Firma Büyüklüğü	843	292	197,086,000	10,740,090	23,612,966
Satış Büyümesi	833	-0.99	1.37	0.19	0.30
4 Büyük Denetim Firması	839	0.00	1.00	0.84	0.37
US Listesi	843	0.00	1.00	0.19	0.39
Üretim Endüstrisi	843	0.00	1.00	0.62	0.49
Ticari Endüstri	843	0.00	1.00	0.08	0.27
Bireysellik	747	14.00	76.00	43.62	19.76
Belirsizlik Önlemi	747	48.00	112.00	80.71	16.71
Güç Mesafesi	747	50.00	81.00	66.36	9.78
Erkeklik	747	42.00	70.00	52.65	10.67
Yatırımcı Koruması	747	-1.48	4.16	0.80	2.09
Kanun Katılığı	843	3.00	11.00	7.28	2.11
Kanun Çıkarıcılar	843	0.00	1.00	0.44	0.50

Bu tablo, tüm örnekler ve dört yasal köken bölgesi için olan sürekli ve iki değerli değişkenler için betimleyici bir istatistik sunar (La Porta et al., 1998 temel alınmış). ICDisc=yedi ifşaat ögesini kapsayan kendiliğinden imal edilmiş dizine bağlı olan iç kontrol ifşaat puanı. Firm Size: Firma Büyüklüğü= yılsonu itibariyle var olan avro cinsinden tüm varlıklar (kapanış kuru kullanılarak avroya çevriliyor). Big 4 auditor: Eğer firmanın finansal durumu Deloitte, Ernst & Young, KPMG, or PricewaterhouseCoopers firmalarından herhangi biri tarafından denetlenmişse 1 puan alınır aksi takdirde bu klasmandan puan alınmaz. US list= firma payları ABD'deki çapraz listedeyse 1 puan alınır. Manufacturing Industry: Üretim Endüstrisi: Eğer firma üretim ve/veya ticari sektörde aktif ise 1 puan alır aksi takdirde puan verilmez. IDV, UAI, PDI ve MAS, Hofstede'nin (2001) puanlarını temsil etmektedir. Investor protection: Yatırımcı koruması, yönetici karşıtı hakların dizinin (La Porta et al., 1998) ve Dünya Yönetişim Dizinine göre hukuk kurallarının dizinin(Kaufmann et al., 2008) bir ürünüdür. Strictness of code: kanunların katılığı kendiliğinden yapılmış bir ölçüm olup, Zattoni and Cuomo (2008) tarafından hazırlanmış, iç kontrol hususundaki kanun tavsiyeleri usulüne bağlıdır. Code issuer: Kanun ihraççısı= eğer kanun ülkedeki borsa veya yatırımcı kuruluşlar tarafından çıkartılıyorsa 1 puan alınır aksi takdirde puan alınmaz.

Tablo-6: İlinti matrisi

- 1 İç kontrol ifşaat
- 2 Firma büyüklüğü
- 3 Satış büyümesi
- 4 Büyük denetim firması
- 5 US listesi
- 6 Üretim Endüstrisi
- 7 Ticari Endüstri
- 8 Bireysellik
- 9 Belirsizlik Önlemi
- 10 UAI
- 11 Güç Mesafesi
- 12 Erkeklik
- 13 Yatırımcı Koruması
- 14 Kanun Katılığı

Tablo-6. İlinti Matrisi

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	ICDise	1.000	0.161**	0.049*	0.140**	0.130**	-0.035	0.019	0.216**	0.166**	-0.285**	-0.092**	-0.070**	0.080**	0.009
2	Firm size	0.171**	1.000	-0.084**	0.189**	0.343**	0.043*	-0.034	0.176**	0.103**	0.275**	-0.010	0.194**	-0.014	-0.065**
3	Sales growth	0.034	-0.079**	1.000	-0.071**	-0.034	-0.035	-0.023	-0.062**	-0.030	-0.122**	0.088**	-0.036	0.111**	0.014
4	Big 4	0.139**	0.199**	-0.084**	1.000	0.106**	0.035	-0.019	0.209**	0.210**	-0.010	-0.224**	0.013	0.023	-0.028
5	US list	0.144**	0.349**	-0.039	0.106**	1.000	-0.009	-0.025	-0.009	0.105**	0.020	0.005	0.067**	0.039	-0.045*
6	Manufacturing	-0.028	0.041	-0.029	0.035	-0.009	1.000	-0.413**	-0.052*	-0.065**	0.044*	-0.001	-0.021	0.015	0.006
7	Trading	0.007	-0.036	-0.037	-0.019	-0.025	-0.413**	1.000	0.052*	-0.065**	0.044*	-0.001	-0.021	0.015	0.006
8	Investor protection	0.221**	0.161**	-0.035	0.211**	0.000	-0.054*	0.002	1.000	0.660**	-0.193**	-0.651**	-0.072**	-0.065**	-0.019
9	IDV	0.152**	0.098**	-0.016	0.194**	0.097**	-0.066**	0.014	0.715**	1.000	-0.300**	-0.714**	0.219**	0.078**	0.043*
10	UAI	-0.295**	0.249**	-0.076**	-0.027	0.021	0.042	0.023	-0.271**	-0.313**	1.000	0.305**	0.032	-0.269**	-0.071**
11	PDI	-0.069**	-0.013	0.081**	-0.209**	-0.030	0.002	-0.013	-0.600**	-0.728**	0.265**	1.000	0.032	0.197**	0.202**
12	MAS	-0.092**	0.223**	-0.044*	-0.030	0.042	-0.009	0.075**	-0.057*	0.071**	0.394**	0.159**	1.000	0.086**	0.351**
13	Strictness of code	0.114**	-0.026	0.087**	0.053*	0.079**	.0014	-0.038	-0.077**	0.092**	-0.280**	0.168**	-0.094**	1.000	0.176**
14	Code issuer	-0.005	-0.066**	0.019	-0.028	-0.045*	0.006	0.065**	0.053*	0.053*	-0.079**	0.208**	0.358**	0.044*	1.000

Tablo-2: Bu tablo, bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon katsayısını sunmaktadır. Pearson korelasyon katsayısı köşegenin altında, Spearman korelasyon katsayısı köşegeninin üstündedir. ICDisc=yedi ifşaat ögesini kapsayan kendiliğinden imal edilmiş dizine bağlı olan iç kontrol ifşaat puanı. Firm Size: Firma Büyüklüğü= yılsonu itibarıyla var olan avro cinsinden tüm varlıklar (kapanış kuru kullanılarak avroya çevriliyor). Big 4 auditor: Eğer firmanın finansal durumu Deloitte, Ernst & Young, KPMG, or PricewaterhouseCoopers firmalarından herhangi biri tarafından denetlenmişse 1 puan alınır aksi takdirde bu klasmandan puan alınmaz. US list= firma payları ABD'deki çapraz listedeyse 1 puan alınır. Manufacturing Industry: Üretim Endüstrisi: Eğer firma üretim ve/veya ticari sektörde aktif ise 1 puan alır aksi takdirde puan verilmez. IDV, UAI, PDI ve MAS, Hofstede'nin (2001) puanlarını temsil etmektedir. Investor protection: Yatırımcı koruması, yönetici karşıtı hakların dizinin (La Porta et al., 1998) ve Dünya Yönetişim Dizinine göre hukuk kurallarının dizinin (Kaufmann et al., 2008) bir ürünüdür. Strictness of code: kanunların katılığı kendiliğinden yapılmış bir ölçüm olup, Zattoni and Cuomo (2008) tarafından hazırlanmış, iç kontrol hususundaki kanun tavsiyeleri usulüne bağlıdır. Code issuer: Kanun ihraççısı= eğer kanun ülkedeki borsa veya yatırımcı kuruluşlar tarafından çıkartılıyorsa 1 puan alınır aksi takdirde puan alınmaz. ** p < 0.01 and * p < 0.05 (iki uçlu teste bağlıdır).

Bireysellik (H1)
Belirsizliğin Önlemi (H2)
Yatırımcı Koruması (H3)
Kanun Katılığı (H4)
Kanun Çıkarıcılar (H5)

Tablo 7. Tek Değişkenli Regresyon Sonuçları

	Constant	Beta	Adjusted R-squared	N
IDV (H1)	3.087***	0.011***	0,023	2,074
UAI (H2)	5.063***	-0.021***	0,086	2,074
Investor protection (H3)	3.415***	0.128***	0,048	1,833
Strictness of code (H4)	3.211***	0.067***	0,013	2,170
Issuer of code (H5)	3.663***	-0.017	0,000	2,170

Tablo 7: Bu tablo, en küçük kareler yöntemine dayanarak ortaya çıkan tek değişkenli regresyon sonuçlarını sunmaktadır. Tüm regresyonlardaki bağımlı değişken ICDisc'dir. ICDisc=yedi ifşaat ögesini kapsayan kendiliğinden imal edilmiş dizine bağlı olan iç kontrol ifşaat puanı. IDV ve UAI Hofstede'nin (2001) puanlarını temsil etmektedir. Investor protection: Yatırımcı koruması, yönetici karşıtı hakların dizinin (La Porta et al., 1998) ve Dünya Yönetişim Dizinine göre hukuk kurallarının dizinin (Kaufmann et al., 2008) bir ürünüdür. Strictness of code: kanunların katılığı kendiliğinden yapılmış bir ölçüm olup, Zattoni and Cuomo (2008) tarafından hazırlanmış, iç kontrol hususundaki kanun tavsiyeleri usulüne bağlıdır. Code issuer: Kanun ihraççısı= eğer kanun ülkedeki borsa veya yatırımcı kuruluşlar tarafından çıkartılıyorsa 1 puan alınır aksi takdirde puan alınmaz.

Tablo-8: Çok Değişkenli Regresyon Sonuçları

Sabit
Firma Büyüklüğü
Satış Büyümesi
Büyük Denetim Firması
US Listesi
Üretim
Ticari
2005 Yılı

2006 Yılı
Bireysellik (H1)
Belirsizlik Önlemi (H2)
Güç Mesafesi
Erkeklik
Yatırımcı Koruması (H3)
Kanun Katılığı (H4)
Kanun Çıkarıcılar (H5)

Tablo-8: Çok Değişkenli Regresyon Sonuçları

	Constant	Beta	Adjusted R-squared	N
IDV (H1)	3.087***	0.011***	0,023	2,074
UAI (H2)	5.063***	-0.021***	0,086	2,074
Investor protection (H3)	3.415***	0.128***	0,048	1,833
Strictness of code (H4)	3.211***	0.067***	0,013	2,170
Issuer of code (H5)	3.663***	-0.017	0,000	2,170

F değeri
Düzeltilmiş R
Marjinal R
Maksimum Varyans Büyüme Faktörü
N

	1	2	3a	3b	3c	3d	4
Constant	1.243***	0.309	1.772***	0.754*	1.221***	1.004**	0.365
Firm size	0.098***	0.194***	0.071***	0.104***	0.098***	0.083***	0.147***
Sales growth	0.317***	0.186	0.294**	0.269**	0.316***	0.219*	0.149
Big 4 auditor	0.505***	0.408***	0.302***	0.479***	0.505***	0.291***	0.322***
US list	0.469***	0.278***	0.473***	0.419***	0.470***	0.410***	0.383***
Manufacturing	-0.112	-0.015	-0.053	-0.111	-0.113	-0.046	-0.016
Trading	0.013	0.115	-0.068	0.032	0.009	-0.085	0.053
Year (2005)	-0.236***	-0.258***	-0.234***	-0.195**	-0.234***	-0.168*	-0.275***
Year (2006)	-0.161*	-0.138*	-0.212**	-0.132	-0.160*	-0.175	-0.227***
IDV (H1)	-	0.006**	-	-	-	-	0.015***
UAI (H2)	-	-0.025***	-	-	-	-	-0.025***
PDI	-	0.008***	-	-	-	-	0.024***
MAS	-	-0.003	-	-	-	-	-0.003
Investor protection (H3)	-	-	0.112***	-	-	0.113***	0.059***
Strictness of code (H4)	-	-	-	0.056***	-	0.065***	-0.067***
Issuer of code (H5)	-	-	-	-	0.027	0.144**	-0.060
F-value	15.903***	38.003***	19.208***	16.525***	14.148***	18.456***	28.953***
Adjusted R squared	0.053	0.177	0.083	0.061	0.052	0.095	0.187
Incremental R squared	-	0.120***	0.035***	0.009***	0.000	0.048***	0.141***
Maximum VIF	1.340	2.670	1.335	1.355	1.355	1.367	9.035
N	2.148	2.061	1.823	2.148	2.148	1.823	1.823

Tablo-8: Bu tablo, en küçük kareler yöntemine dayanarak ortaya çıkan çok değişkenli regresyon sonuçlarını sunmaktadır. Tüm regresyonlardaki bağımlı değişken ICDisc'dir. Tanımlanan değişkenler aşağıdaki gibidir: ICDisc=yedi ifşaat ögesini kapsayan kendiliğinden imal edilmiş dizine bağlı olan iç kontrol ifşaat puanı. Firm Size: Firma Büyüklüğü= yılsonu itibariyle var olan avro cinsinden tüm varlıklar (kapanış kuru kullanılarak avroya çevriliyor). Big 4 auditor: Eğer firmanın finansal durumu

Deloitte, Ernst & Young, KPMG, or PricewaterhouseCoopers firmalarından herhangi biri tarafından denetlenmişse 1 puan alınır aksi takdirde bu klasmandan puan alınmaz. US list= firma payları ABD'deki çapraz listedeyse 1 puan alınır. Manufacturing Industry: Üretim Endüstrisi: Eğer firma üretim ve/veya ticari sektörde aktif ise 1 puan alır aksi takdirde puan verilmez. IDV, UAI, PDI ve MAS, Hofstede'nin (2001) puanlarını temsil etmektedir. Investor protection: Yatırımcı koruması, yönetici karşıtı hakların dizinin (La Porta et al., 1998) ve Dünya Yönetişim Dizinine göre hukuk kurallarının dizinin(Kaufmann et al., 2008) bir ürünüdür. Strictness of code: kanunların katılığı kendiliğinden yapılmış bir ölçüm olup, Zattoni and Cuomo (2008) tarafından hazırlanmış, iç kontrol hususundaki kanun tavsiyeleri usulüne bağlıdır. Code issuer: Kanun ihraççısı= eğer kanun ülkedeki borsa veya yatırımcı kuruluşlar tarafından çıkartılıyorsa 1 puan alınır aksi takdirde puan alınmaz.

Artan karesi alınmış 'R', sadece model için olan kontrollere nazaran 'R squared' içindeki artışı simgelemektedir. 'p' değeri, yönelimli hipotezler için tek uçlu, diğerleri için iki uçludur. ***,**, sırasıyla %1, %5 ve %10 seviyelerindeki önemi göstermektedir.

EK BÖLÜM: İÇ KONTROL İFŞAAT DİZİNİ

Bu ek bölüm, firmaların yıllık raporlarında ifşa ettikleri iç kontrol bilgi miktarını ölçen, iç kontrol ifşaat dizinini içeren yedi farklı raporlanabilir ögeyi göstermektedir.

Ögeler	Tanım
Stratejik ve İşletme Riski	Bu öge, eğer yıllık raporda stratejik ve işletme riski hususunda bir bilgi ifşa edilmişse '1' değerini alır. Bu risklere örnek: Çevre, rekabet, ürün geliştirme, sağlık ve güvenlik, marka adı aşınımı
Finansal Riskler	Bu öge, eğer yıllık raporda finansal riskler hususunda bir bilgi ifşa edilmişse '1' değerini alır. Bu risklere örnek: Faiz oranı, döviz kuru oranı, likidite ve kredi riski
Finansal Raporlama Riski	Bu öge, eğer yıllık raporda finansal raporlama riskleri hususunda bir bilgi ifşa edilmişse '1' değerini alır. Bu risklere örnek: Değer düşüklüğü, emekli maaşı muhasebesi, sermaye piyasası türev araçlarına değer biçme
Sorumluluk	Bu öge, eğer yönetim yıllık raporlardaki iç kontrol için olan sorumluluğunu açık bir şekilde kabullenirse '1' değerini alır.
İç Kontrol Ölçümü	Bu öge, eğer yıllık rapor firma aktiviteleri hususundaki bilgileri riskleri kontrol etmek amacıyla ifşa ediyorsa '1' değerini alır.
Yapı	Bu öge, eğer firma kendi iç kontrolünü tasarlamak amacıyla kullandığı yapıyı (örneğin: COSO, CoCo), yıllık raporlarında ifşa ediyorsa '1' değerini alır.
Etkililik	Bu öge, eğer yıllık rapor iç kontrollerin etkililiği hakkında fikir sunuyorsa '1' değerini alır.

SON NOTLAR

[1] Hemen hemen tüm kanıtlar, güçlü bir yatırımcı korumasıyla birlikte iyi gelişmiş bir sermaye piyasasının olduğu ABD'de oluşturulmuş firmaların sermaye maliyetinin, ifşaat seviyesiyle negatif bir ilişkisinin olduğunu göstermektedir (La Porta et al., 1998). Francis ve arkadaşları (2005), ABD dışındaki 34 ülkeden seçilmiş 700 firma için benzer sonuçları göstermişlerdir. Onların bulguları, gönüllü ifşaatın evrensel öneminin sermaye maliyetini düşürmek için bir erişim kazandığına kanıt sağlamaktadır.

[2] ABD araştırmaları, iç kontrol zayıflığının raporlanması, SOX'un 302. Ve 404. Bölümü gereği, firma ve yönetim karakteriyle ilişkilidir. Örneğin, Ashbaugh-Skaife et al. (2007) ve Doyle et al. (2007), daha karmaşık işlemleri olan firmalar yeniden yapılandırmaya maruz kalmalarını, iç kontroldeki zayıflığı ifşa etmek için daha küçük, daha tecrübesiz ve finansal olarak daha kırılabilir olmalarını bulmuşlardır. Hoitash et al. (2009) kurulun daha dayanıklı olması yanı sıra denetim komite üyelerinin muhasebe ve yönetsel tecrübelerinin fazla olmasının, ifşa edilen iç kontrol zayıflığıyla bir ilişkisi olmasının düşük ihtimalli olduğunu belgelemiştir. Diğer çalışmalar, finansal raporlama kalitesiyle iç kontrol zayıflığı arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Bu çalışmalar, iç kontrol zayıflığına sahip olan firmaların kazanç yönetimi konusunda daha güçlü (örneğin: Ashbaugh-Skaife et al., 2008) ve hesapların doğruluk tahmini yönetiminin düşük (Feng et al., 2009) olduğunu belgelemiştir.

[3] Hofstede (2001) aşağıdaki gibi dört boyut tanımlamıştır. Birinci dereceden akrabaları ve kendileriyle ilgilenmekle yükümlü olanların içinde bireysellik, toplum içinde gevşek bir örnek misali sosyal yapı için yapılan tercihleri simgelemektedir. Bunun tersine, kesintisiz sadakate karşılık olarak kendi akrabalarına, soylarına veya başka gruplara göz kulak olmak beklentisi içinde toplumsallık duygusu, toplum içinde sıkı bir örnek misali sosyal yapı için yapılan tercihleri simgelemektedir. Güç mesafesi, kurumlar ve örgütler içerisinde adaletli dağıtılmamış olan gücün, toplum üyeleri tarafından ne ölçüde kabul edildiğidir. Belirsizliğin önlenmesi, toplum üyelerinin anlam karmaşası ve belirsizlik karşısında kendilerini ne derece rahatsız hissettikleridir. Erkeklik, kazanım, kararlılık, kahramanlık ve fiziksel başarı için toplum içindeki bir tercihi simgelemektedir. Tam tersine kadınlık, ilişkiler, alçak gönüllülük, zayıf olan için şefkat ve hayat kalitesi için toplum içindeki bir tercihi temsil etmektedir.

[4] Gray'in (1988:8) tanımladığı muhasebe değerleri aşağıdaki gibidir. Profesyonellik, profesyonel öz-düzenlemenin sürdürülebilirliği ve bireysel profesyonel hüküm egzersizleri için yapılan bir tercihi temsil etmektedir. İstikrar, şirketler arası tekdüze muhasebe pratiklerinin uygulanması ve bireysel şirketlerin algılanan şartları içindeki esnekliğin aksine bu pratiklerin zamanla istikrar göstermesi için yapılan bir tercihi simgelemektedir. Tutuculuk, daha iyimser, bırakınız yapsınlar ideolojisi, ve risk alma eğiliminin aksine gelecekteki vakaların belirsizliğiyle başa çıkmak adına ölçümlere ihtiyatlı bir yaklaşım için yapılan bir tercihi temsil etmektedir.

[5] Çalışmaya dahil edilen hukuk sistemi örf ve adetlere dayanan ülkeler: Avustralya, Hindistan, Malezya, Güney Afrika, Tayland ve Birleşik Krallık

[6] Çalışmaya dahil edilen İskandinav medeni kanunu ülkeleri: Danimarka, Finlandiya ve İsveç

[7] Çalışmaya dahil edilen Alman medeni kanunu ülkeleri: Çek Cumhuriyeti, Almanya, Macaristan, Japonya, Kore, Polonya ve İsviçre

[8] Çalışmaya dahil edilen Fransız medeni kanunu ülkeleri: Brezilya, Fransa, Yunanistan, Endonezya, İtalya, Meksika, Rusya, İspanya ve Türkiye

[9]Yöntem bölümünde gösterildiği üzere, kanun çıkarıcıların kimliğini etkisiz bir değişken olarak kullandık. Bu etkisiz, eğer kanun borsa ve yatırımcı kuruluş tarafından çıkartılmışsa 1 puan alır aksi takdirde bu klasmandan puan alınmaz.

[10] Regresyon analizinde, firmamızın büyüklüğünü eş değişkenlik konusunun yayılması için ölçerken, toplam varlıkların tabii logaritmasını dahil ettik. Ek olarak, sürekli değişkenlerin hepsini, ayrıık değerlerin etkisini düşürmek için üç kez standart sapmayla düzelttik.

KAYNAKÇA

- AGUILERA, R.V. and CUERVO-CAZURRA, A. (2004), "Codes of good governance worldwide: What is the trigger?", *Organization Studies*, Vol. 25, No.3, pp. 415-443.
- AHMED, K. and COURTIS, J.K. (1999). "Associations between corporate characteristics and disclosure levels in annual reports: A meta-analysis", *British Accounting Review*, Vol. 31, No. 1, pp. 35-61.
- ASHBAUGH-SKAIFE, H., COLLINS, D.W., and KINNEY Jr., W.R. (2007), "The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 44, No. 1-2, pp. 166-192.
- ASHBAUGH-SKAIFE, H., COLLINS, D.W., KINNEY Jr., W.R., and Lafond, R. (2008), "The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality", *Accounting Review*, Vol. 83, No. 1, pp. 217-250.
- BASKERVILLE, R.F. (2003), "Hofstede never studied culture", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, No. 1, pp. 1-14.
- BEYER, A., COHEN, D.A., LYS, T.Z., and WALTHER, B.R. (2009). "The financial reporting environment: Review of the recent literature", working paper, available at: <http://ssrn.com/abstract=1483227>.
- BOTOSAN, C.A. (1997). "Disclosure level and the cost of capital", *Accounting Review*, Vol. 72, No. 3, pp. 323-349.
- BRONSON, S.N., CARCELLO, J.V., and RAGHUNANDAN, K. (2006), "Firm characteristics and voluntary management reports on internal control", *Auditing: A Journal of Theory and Practice*, Vol. 25, No. 2, pp. 25-39.
- BUSHMAN, R.M. and PIOTROSKI, J.D. (2006), "Financial reporting incentives for conservative accounting: The influence of legal and political institutions", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 42, No. 1, pp. 107-148.
- BUSHMAN, R.M., PIOTROSKI, J.D., and SMITH, A.J. (2004), "What determines corporate transparency?", *Journal of Accounting Research*, Vol. 42, No. 2, pp. 207-252. 19
- BUSHMAN, R.M. and SMITH, A.J. (2001), "Financial accounting information and corporate governance", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 32, No. 1-3, pp. 237-333.
- CHANCHANI, S. and MACGREGOR, A. (1999), "A synthesis of cultural studies on accounting", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 18, pp. 1-30.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992), *Internal control—Integrated framework*. New York: AICPA.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2004), *Enterprise risk management—Integrated framework*. New York: AICPA.
- DEUMES, R. and KNECHEL, W.R. (2008), "Economic incentives for voluntary reporting on internal risk management and control systems", *Auditing: A Journal of Theory and Practice*, Vol. 27, No. 1, pp. 35-66.
- DOIDGE, C., KAROLYI, G.A., and STULZ, R.M. (2007), "Why do countries matter so much for corporate governance?", *Journal of Financial Economics*, Vol. 86, No. 1, pp. 1-39.
- DOUPNIK, T.S. and TSAKUMIS, G.T. (2004), "A critical review of tests of Gray's theory of cultural relevance and suggestions for future research", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 23, pp. 1-48.

- DOYLE, J., GE, W., and MCVAY, S. (2007a), "Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 44, No. 1-2, pp. 192-223.
- DOYLE, J., GE, W., and MCVAY, S. (2007b), "Accruals quality and internal control over financial reporting", *Accounting Review*, Vol. 82, No. 5, pp. 1141-1170.
- Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) (2005), *Risk managemet and internal control in the EU, Discussion paper*, Brussels: FEE.
- FENG, M., LI, C., and MCVAY, S. (2009), "Internal control and management guidance", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 48, No. 2-3, pp. 190-209.
- FERRIS, S.P., KIM, K.A., and NORONHA, G. (2009), "The effect of crosslisting on corporate governance: A review of the international evidence", *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 17, No. 3, pp. 338-352.
- FIELD, A. (2009). *Discovering statistics using SPSS (3rd edition)*. London, Sage Publications. Francis, J.R. (2004). "What do we know about audit quality?", *British Accounting Review*, Vol. 36, No. 4, pp. 345-368.
- FRANCIS, J.R., KHURANA, I.K., and PEREIRA, R. (2003), "The role of accounting and auditing in corporate governance and the development of financial markets around the world", *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, Vol. 10, No. 1, pp. 1-30.
- FRANCIS, J.R., KHURANA, I.K., and PEREIRA, R. (2005), "Disclosure incentives and effects on cost of capital around the world", *Accounting Review*, Vol. 80, No. 4, pp. 1125-1162.
- GILLAN, S.L. (2006), "Recent development in corporate governance: An overview", *Journal of Corporate Finance*, Vol. 12, No. 3, pp. 381-402.
- GRAY, S.J. (1988), "Toward a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally", *Abacus*, Vol. 24, No. 1, pp. 1-15.
- HAMMERSLEY, J.S., MYERS, L.A., and SHAKESPEARE, C. (2008), "Market reactions to the disclosure of internal control weaknesses an to the characteristics of those weaknesses under section 302 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002", *Review of Accounting Studies*, Vol. 13, No. 1, pp. 141-165.
- HAN, S., KANG, T., SALTER, S., and YOO, Y.K. (2010), "A cross-country study on the effects of national culture on earnings management", *Journal of International Business Studies*, Vol. 41, No. 1, pp. 123-141.
- HAXHI, I. and Van EES, H. (2009), "Explaining diversity in the worldwide diffusion of codes of good governance", *Journal of International Business Studies*, forthcoming.
- HEALY, P.M. and PALEPU, K.G. (2001). "Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 31, No. 1-3, pp. 405-440.
- HERMANSON, H.M. (2000), "An analysis of the demand for reporting on internal control", *Accounting Horizons*, Vol. 14, No. 3, pp. 325-341. 20
- HOFSTEDE, G. (1980). *Culture's consequences: International differences in work-related values*. London: Sage Publications.
- HOFSTEDE, G. (2001). *Culture's consequences: Comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations (second edition)*, Thousand Oaks: Sage Publications.
- HOITASH, U., HOITASH, R., and BEDARD, J. (2009), "Corporate governance and internal control over financial reporting: A comparison of regulatory regimes", *Accounting Review*, Vol. 84, No. 3, pp. 839-867.
- HOPE, O.K. (2003), "Firm-level disclosures and the relative roles of culture and legal origin", *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol. 14, No. 3, pp. 218- 248.

- HOPE, O.K., KANG, T., THOMAS, W., and YOO, Y.K. (2008), "Culture and auditor choice: A test of the secrecy hypothesis", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 27, No. 5, pp. 357-373.
- House, R.J., Hanges, P.J., Javidan, M., Dorfman, P.W., and Gupta, V. (2004), *Culture, leadership, and organizations: The GLOBE study of 62 societies*, Thousand Oaks: Sage Publications.
- International Federations of Accountants (IFAC) (2006), *Internal controls—A review of current developments*, New York: IFAC.
- JAGGI, B. and LOW, P.Y. (2000), "Impact of culture, market forces, and legal system on financial disclosures", *International Journal of Accounting*, Vol. 35, No. 4, pp. 495-519.
- KAUFMANN, D., KRAAY, A., and MASTRUZI, M. (2009), "Governance matters VIII: Aggregate and individual governance indicators 1996-2008", *World Bank Policy Research Working Paper No. 4978*, New York: The World Bank.
- KIRKMAN, B.L., LOWE, K.B., and GIBSON, C.B. (2006), "A quarter of century of *Culture's Consequences*: A review of empirical research incorporating Hofstede's cultural values framework", *Journal of International Business Studies*, Vol. 37, No. 6, pp. 285-320.
- KWOK, C.C.Y. and TADESSE, S. (2006), "National culture and financial systems", *Journal of International Business Studies*, Vol. 37, No. 6, pp. 227-247.
- LA PORTA, R., LÓPEZ-De-SILANES, F., SHLEIFER, A., and VISHNY, R. (1997), "Legal determinants of external finance", *Journal of Finance*, Vol. 52, No. 3, pp. 1131-1150.
- LA PORTA, R., LÓPEZ-DE-SILANES, F., and SHLEIFER, A. (1998), "Law and finance", *Journal of Political Economy*, Vol. 106, No. 6, pp. 1113-1155.
- LA PORTA, R., LÓPEZ-DE-SILANES, F., and SHLEIFER, A. (2008), "The economic consequences of legal origins", *Journal of Economic Literature*, Vol. 46, No. 2, pp. 285-332.
- LEUZ, C., NANDA, D., and WYSOCKI, P.D. (2003), "Earnings management and investor protection: An international comparison", *Journal of Financial Economics*, Vol. 69, No. 3, pp. 505-527.
- LEUZ, C. and WYSOCKI, P.D. (2008), "Economic consequences of financial reporting and disclosure regulation: A review and suggestion for future research", working paper, available at: <https://ssrn.com/abstract=1105398>.
- LI, J., PIKE, R., and HANIFFA, R. (2008). "Intellectual capital disclosure and corporate governance structure in UK firms", *Accounting and Business Research*, Vol. 38, No. 2, pp. 137-159.
- LICHT, A.N., GOLDSCHMIDT, C., and SCHWARTZ, S.H. (2005), "Culture, law, and corporate governance", *International Review of Law and Economics*, Vol. 25, No. 2, pp. 229-255.
- MARSTON, C.L. and SHRIVES, P.J. (1991). "The use of disclosure indices in accounting research: A review article", *British Accounting Review*, Vol. 23, No. 3, pp. 195-210.
- MICHELON, G., BERETTA, S., and BOZZOLAN, S. (2009), "Disclosure on internal control systems as a substitute of alternative governance mechanism", working paper, available at: <http://ssrn.com/abstract=1316323>.
- NOWLAND, J. (2008), "The effect of national corporate governance codes on firm disclosure practices: Evidence from analyst earnings forecasts", *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 16, No. 6, pp. 475-491.
- OGNEVA, M., SUBRAMANYAM, K.R., and RAGHUNANDAN, K. (2007), "Internal control weakness and cost of equity: Evidence from SOX section 404 disclosures", *Accounting Review*, Vol. 82, No. 5, pp. 1255-1297.
- SALTER, S.B. and NISWANDER, F. (1995), "Cultural influence on the development of accounting systems internationally: A test of Gray's (1988) theory", *Journal of International Business Studies*, Vol. 26, No. 2, pp.379-397.

- SEIDL, D. (2007), "Standard setting and following in corporate governance: An observationaltheoretical study of the effectiveness of governance codes", *Organization*, Vol. 14, No. 5, pp. 705-727.
- SIVAKUMAR, K. and NAKATA, C. (2001), "The stampede toward Hofstede's framework: Avoiding the sample design pit in cross-cultural research", *Journal of International Business Studies*, Vol. 32, No. 3, pp. 555-574.
- SPAMANN, H. (2009), "The "antidirector rights index" revisited", *Review of Financial Studies*, forthcoming.
- TSAKUMIS, G.T. (2007), "The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules", *Abacus*, Vol. 43, No. 1, pp. 27-48.
- VANDER BAUWHEDE, H. and WILLEKENS, M. (2008), "Disclosure on corporate governance in the European Union", *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 16, No. 2, pp. 101-115.
- WYMEERSCH, E. (2005), "Implementation of corporate governance codes". In: K.J. Hopt, E. WYMEERSCH, H. KANDA, and H. BAUM (eds.), *Corporate governance in context: corporations, states and markets in Europe, Japan, and the US*, Osgord: Oxford University Press, pp. 403-419.
- ZARZESKI, M.T. (1996), "Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices", *Accounting Horizons*, Vol. 10, No. 1, pp. 18-37.
- ZATTONI, A. and CUOMO, F. (2008), "Why adopt codes of good governance? A comparison of institutional and efficiency perspectives", *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 16, No. 1, pp. 1-15.
- ZHANG, I.X. (2007), "Economic consequences of the Sarbanes-Oxley Act of 2002", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 44, No. 1-2, pp. 74-115.

Sipahi, E. Artantaş, E. ve Şişman, D. (2018). "Kurumsal Yönetişimin Şirket Performansı Üzerindeki Etkisi: Vietnam'da Gerçekleştirilen Deneysel Çalışma", Vol:1, Issue:1; pp:35-49

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetişim, Şirket Performansı, Borsaya Kayıtlı Şirketler, Vietnam

Keywords: Corporate Governance, Firm Performance, Listed Companies, Vietnam

Makale Türü: Çeviri

KURUMSAL YÖNETİŞİMİN ŞİRKET PERFORMANSI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: VIETNAM'DA GERÇEKLEŞTİRİLEN DENEYSEL ÇALIŞMA

The Impact of Corporate Governance on Firm Performance: Empirical Study in Vietnam

Esra SİPAHİ

İstanbul Gelişim Üniversitesi, İşletme Bölümü, Doktora Öğrencisi, sipahiesra@hotmail.com

Erkin ARTANTAŞ

İstanbul Gelişim Üniversitesi, İşletme Bölümü Doktora Öğrencisi, erkins71@hotmail.com

Dr. Öğr. Üyesi Deniz ŞİŞMAN

İstanbul Gelişim Üniversitesi, İktisadi İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, Ekonomi ve Finans Bölümü, dsisman@gelisim.edu.tr

Duc Hong Vo^{1,2} & Tri Minh Nguyen³

¹ Economic Regulation Authority, Perth, Australia

² Open University of Ho Chi Minh City, Vietnam

³ School of Development Economic, University of Economics Ho Chi Minh City, Ho Chi Minh City, Vietnam

Makale Geliş Tarihi
05.04.2018

Revize Tarihi
17.04.2018

Yayınlanma Tarihi
25.04.2018

ÖZ

Vietnam'da faaliyet gösteren borsaya kayıtlı şirketler üzerinde gerçekleştirilen bu deneysel çalışma, kurumsal yönetim ve şirket performansı arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlamaktadır. Bu çalışmada kurumsal yönetim; CEO'nun ikili rolü, yönetim kurulunun büyüklüğü, kurulun özerkliği ve sahiplik konsantrasyonları dâhil olmak üzere bir dizi değişken ile temsil edilmiştir. Buna ek olarak şirket performansı; (i) varlık getirisi (ROA), (ii) özsermaye karlılığı (ROE), (iii) Altman'ın (1968) z-skoru ve (iv) Tobin'in Q oranı olmak üzere dört farklı yöntemle ölçülmüştür. Vietnam'da faaliyet gösteren 177 şirketten oluşan veri kümesi üzerinde 2008 ile 2012 arasında 5 senelik bir süre için uygulanabilir geliştirilmiş En Küçük Kareler (FGLS) modeli kullanılarak elde edilen bulgular kurumsal yönetim firma performansı üzerindeki birçok etkisini ortaya koymuştur. İlk olarak CEO'nun ikili rolü şirket performansı ile pozitif korelasyona sahiptir. İkinci olarak yönetimsel inisiyatifleri ve şirket performansı arasındaki ilişkide yapısal bir değişim mevcuttur. Üçüncüsü ise yönetim kurulunun özerkliğinin şirket performansı üzerinde zıt etkilere sahip olmasıdır. Dördüncü olarak, bu çalışma yönetim kurulu büyüklüğü ile şirket performansı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu destekleyen deneysel bulgulara ulaşamamıştır.

ABSTRACT

This empirical research for listed firms in Vietnam is conducted to examine the relationship between corporate governance and firm performance. In this study, corporate governance is proxied by a set of variables, including a dual role of the CEO, board's size, board independence and ownership concentration. In addition, firm performance is measured by four different methods which are (i) return on asset (ROA), (ii) return on equity (ROE), (iii) Z-score by Altman (1968) and (iv) Tobin's Q. Using the Feasible Generalized Least Squares (FGLS) on the dataset of 177 listed companies in Vietnam for the period of 5 years, from 2008 to 2012, the findings of this study indicate multiple effects of corporate governance on firm performance. First, duality role of the CEO is positively correlated with firm performance. Second, there is a structural change in relation between managerial ownership and firm performance. Third, board independence has opposite impacts on firm performance. Fourth, this study however fails to provide an empirical evidence support the statistically significant relationship between board size and firm performance.

1. GİRİŞ

Kurumsal yönetim, işletme yönergeleri ve şirketlerin yönetimi için yapılar ve süreçlere odaklanmaktadır. Şirketin kontrol sistemleri arasındaki ilişkiyi, yönetim kurulu üyelerinin rollerini, hissedarları ve paydaşları içermektedir. Williamson (1988), kurumsal yönetimin işlem maliyetleri ile ilişkili olduğunu ve dolayısıyla da şirket performansını artırdığını düşünmüştür. Bununla birlikte, kurumsal yönetimin zayıf olması yatırımcının özgüvenini yıpratmakta ve dışa yatırım yapma cesaretini kırmaktadır. Benzer şekilde, Bhagat ve Bolton (2008) da kurumsal yönetim ve şirket performansı arasındaki içsel ilişki üzerine bir araştırma gerçekleştirmiş ve iyi şirket yönetiminin firmanın performansını pozitif yönde etkilediği sonucuna varmıştır.

Vietnam'da kurumsal yönetim çerçevesi gelişiminin ilk aşamalarında. Vietnam'da kurumsal yönetim, Nguyen (2008) tarafından hukuki hususlar, Le ve Walker (2008) tarafından kalitatif hususlar ve Vo ve Phan (2013a, b, c, d) tarafından da kantitatif yaklaşım olmak üzere birçok akademik açıdan ele alınmıştır. Vo ve Phan tarafından Vietnam'da kurumsal yönetim ile şirket performansı üzerine gerçekleştirilen çeşitli deneysel çalışmalar bu önemli konunun geçmişte Vietnam araştırma topluluğunun yeterince ilgisini çekmemiş olduğunu ortaya koymuştur. Bununla birlikte, Vo ve Phan'ın çalışmaları kurumsal yönetim ile ilişkili çeşitli konuları ele almış olmasına rağmen şirket performansı ile ilgili çıkarımları görece sınırlıdır. Bunun sonucu olarak; bu konunun önemi ve şirket performansının ölçülmesinde sınırlamaların azaltılması, bu konu üzerine gelecekte yapılacak çalışmalar için daha fazla deneysel bulgu sunmayı gerekçe haline gelmiştir.

Bu çalışma Ho Chi Minh Şehri Menkul Kıymetler Borsasında (HOSE) kayıtlı şirketleri içeren bir örneklem kullanmaktadır. 2012 senesine kadar HOSE 301'i hisse senedi, 3'ü kurumsal fon ve 38'i tahvil olmak üzere 342 kayıtlı şirket içermekteydi. Toplam hisse senedi hacmi ve kayıtlı değer sırası ile 26,7 milyar hisse ve 273 trilyon VND'dir. 2012 yılı sonunda toplam piyasa kapitilizasyonu 678 trilyon VND (32,6 milyar Dolar) olan HOSE'nin yüksek likiditeye sahip bir piyasa olarak görülmektedir. Bu rakam GSMH'nin %24'üne tekabül etmektedir. Bunun yanı sıra, 2012'de ortalama işlem hacmi 890 milyar VND ile bir önceki seneye göre %39 artış göstermiştir. Bu çalışmanın amacı uygulanabilir genelleştirilmiş En Küçük Kareler (FGLS) modelini kullanarak şu üç bileşen bakımından kurumsal yönetim ve şirket performansı arasındaki ilişkiyi incelemektir: ikilik, yönetim kurulunun yapısı ve sahiplik konsantrasyonu. Banka ve finans kuruluşları örneklemde hariç tutulmuştur.

Bu çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Bu bölümü takiben bölüm 2 de, kurumsal yönetimin şirket performansı üzerindeki etkisini inceleyen teorilere ve aralarındaki ilişkiyi ele alan bir literatür taramasına ayrılmıştır. Bir sonraki bölüm veri toplama açıklamaları, model değişkenleri ve regresyonlarının ölçümlerine odaklanır. Bölüm 4, 2008 ile 2012 yılları arasında Vietnam'da kurumsal yönetimin şirket performansı üzerindeki etkilerin deneysel sonuçlarını tartışmaktadır. Son bölüm başlıca bulguları özetleyerek Vietnam'daki firmalar için kurumsal yönetim ve şirket performansı çıkarımlarında bulunmaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

2.1. Teorik Hususlar

Kurumsal yönetimde yönetim kurulu, işletmenin tamamını ve şirket sahiplerinin çıkarlarını etkileyen en önemli faktör olarak kabul edilir. Benzer şekilde, "yönetim kurulunun özellikleri nelerdir ve bir şirketin performansını nasıl etkiler?" sorusu akademi ve uygulayıcılar tarafından geçtiğimiz 50 sene içerisinde geniş bir ilgi toplamıştır. Zahra ve Pearce (1989) araştırmalarında yönetim kurulunun finansal performans üzerindeki rolünü dört bakış açısını inceleyerek ve sentezleyerek ele almıştır: (i) yasal bakış açısı, (ii) kaynaklara bağımlılık, (iii) sınıf hegemonyası ve (iv) vekalet teorisi. Bununla birlikte, Davis, Schoorman ve Donaldson (1997) tarafından geliştirilen temsil teorisi yönetim kurulunun rolünü daha farklı bir şekilde açıklamıştır.

2.1.1. Yasal Bakış Açısı

Zahra ve Pearce (1989) kurumsal yönetimi; yönetim kurulu kompozisyonu, yapısı, özellikleri ve süreçlerinden oluşan dört faktörün katkısı olarak tanımlamıştır. Bu teori aynı zamanda yönetim kurulunun etkinliğinin hizmet ve denetim olarak bilinen başlıca iki faktör ile belirlendiğini öne sürmüştür: şirketin itibarının artırılması, kurum dışı unsurlarla işbirliği; sürdürülebilir kurumsal

büyüme hızının sağlanması ve hissedarların çıkarlarına hizmet edilmesi. Bu iki rol sahiplik konsantrasyonu ve firma büyüklüğüne bağlıdır. Sahiplik konsantrasyonu şirket sahiplerinin büyüklüğünü ifade etmektedir ve firmanın ayakta kalması ve zenginliğini etkilemektedir.

2.1.2. Kaynaklara Bağımlılık

Bu bakış açısı sosyolojik ve örgütsel teori baz alınarak geliştirilmiştir. Zahra ve Pearce (1989), yöneticilerin genel ve rekabetçi ortamı idare etmekte önemli rol oynadıklarına dikkati çekmiştir. Yönetim kurulu üyelerinin firmalara getirdikleri avantajlar arasında; şirketin toplumdaki tanınmışlığının artırılması için ve işlem maliyeti olduğu düşünüldüğünden işletmedeki belirsizliğin azaltılmasıdır. Hillman ve Dalziel (2003), kaynak bağımlılığı teorisinin aynı zamanda yönetim kurulunun şirketin performansı üzerindeki etkisini inceleyen önemli bir yöntem olduğunu ortaya koymuştur. Kaynaklara bağımlılık, kurum ile harici harcamalar arasındaki güçlü ilişkiyi artırarak, işlem maliyetini düşürerek ve belirsizlik durumunu reddederek şirket performansı üzerinde bir etki yaratır.

2.1.3. Sınıf Hegemonyası

Sınıf Hegemonyası yönetim kurulu sürecini, şirket performansını etkileyen önemli bir faktör olarak kabul eder. Yasal yaklaşıma benzer şekilde Zahra ve Pearce (1989) yönetim kurulu sürecini, yönetim kurulu ile şirket performansı arasındaki ilişkiyi incelemek için önemli bir değişken olarak tanıtmıştır. Bu teoriye göre; hizmet ve denetim, sahiplik konsantrasyonuna, CEO'nun gücüne ve tarzına bağlıdır. CEO, yönetim kuruluna hizmet eden en önemli kişi olarak ele alınır.

2.1.4. Vekâlet Teorisi

Bu teorisinin yönetim kurulunun şirket performansı üzerindeki rolünü açıklamakta önemli bir faktör olduğu düşünülmektedir. Zahra ve Pearce (1989) araştırma çalışmalarını değerlendirmiş ve bu ilişkiyi detaylandırabilmek amacıyla bunları bir ana kural şeklinde sentezlemiştir. Vekâlet teorisi çerçevesinde müvekkil ve vekil sırasıyla hissedarlar ve yönetim kurulu üyeleridir. Bu teori, yasal bakış açısından bahsedilen dört özelliğin niteliklerine bağlı olarak şirket sahipleri ile yöneticilerin elde ettiği fayda arasında tutarsızlıklar olduğunu ortaya koymuştur. Vekâlet teorisi üzerinde Zahra ve Pearce (1989) ile benzer görüşe sahip olan Davis, Schoorman ve Donaldson (1997), vekâlet teorisinin müvekkilin şirket sahibi olarak hedefleri ile yöneticilerin vekil olarak hedefleri arasındaki çatışmaya daha net bir şekilde değinmiştir. Hissedarlar kurumların varlıklarına yatırım yaparlar ve bu şirketleri yönetmeleri için yöneticileri yetkilendirirler. Müvekkil, hissedarın uzun vadedeki kazancını maksimize etme eğilimindedir. Bunun aksine vekil ise genellikle şirketi kendi çıkarları doğrultusunda yönetir. Pfeffer (1972) ticari ortamdaki değişimi karşılayan şirketlerin çoğunun değişen büyüklüğü ve yönetim kurulu kompozisyonunun, harici yönetim kurulu üyeleri ve mülkiyet sahipleri yüzdesiyle ölçüldüğüne değinmiştir. Harici yönetim kurulu üyelerinin yüzdesi şirketlerin dış sermaye çekmesine yardımcı olmaktadır ve bu da şirket performansını etkilemektedir. Dış sermaye ile firma dışarıdan sağlanan daha ucuz sermayeden faydalanabilir ve maliyetlerini azaltır. Buna ek olarak, örgütsel ortam da yönetim kurulu büyüklüğü ile yansıtılmaktadır. Daha büyük bir yönetim kuruluna sahip olmanın avantajları ilk olarak problemlerin daha çeşitli fikirlerle ele alınması ve ikinci olarak da yönetim kurulu üyeleri arasındaki ilişki nedeniyle şirketin toplum üzerindeki etkisinin artırılmasıdır. Dolayısıyla, yönetim kurulu üyesi sayısı yüksek olan şirketler diğerlerine göre daha fazla harici kaynak kullanacak ve performanslarını artıracaktır.

2.1.5. Temsil Teorisi

Vekâlet teorisinin aksine Davis, Schoorman ve Donaldson (1997), hissedarlar ve yöneticilerin çıkarları arasındaki ilişkiyi psikolojik ve sosyolojik konseptler üzerine kurulmuş olan yeni yaklaşımı incelemişlerdir. Bireysel ve örgütsel çıkarlar iç içe geçmiştir ve yöneticiler şirketlerin menfaatlerini maksimize etmek için yönetmektedirler. Temsil teorisi çerçevesinde yönetim kurulu üyelerinin düşünce ve faaliyetlerinin şirketlerin performansı ile tutarlı olduğunun varsayılması nedeniyle işbirlikçi tutum, bireysel tutum ile değiştirilmez. Dolayısıyla hizmet veren şirketin hedeflerine ulaşmayı ve gelişimini amaçlar. Temsil ve vekalet teorileri arasındaki fark, vekalet teorisinin piyasa değeri ile ölçülebilen dışsal tatmine odaklanırken temsil teorisinin motivasyon, başarı veya tanınmışlık formunu alabilen içsel tatmine odaklanmasıdır. Temsil bakış açısındaki yönetici, kurumun

yüksek performansı için çalışma yoluyla şahsi menfaatin sağlanabileceğini anlamaktadır. Bu teori üzerine yeni bilgiler denetim ve kontrol yerine yapının rolü üzerine odaklanmaktadır. Temsil kavramları yönetim kurulunun yapısının firmanın performansını büyük ölçüde etkilediğini düşünmektedir.

2.2. Deneysel Çalışmalar

2.2.1. CEO İkililiği ve Şirket Performansı

CEO-Yönetim Kurulu başkanının rolü Rechner ve Dalton (1991) tarafından boylamsal bir analiz kullanılarak açıklanmıştır. Araştırmacılar çalışmalarını yönetim kurulu başkanları değişmiş olan iki şirket grubu üzerinde gerçekleştirmiş ve bu durumun kurumsal performansı nasıl etkilediğini araştırmıştır. Bu çalışma, CEO ikililiği olan firmalar ve bağımsız yöneticileri olanlar arasında varlık getirisi (ROI), özsermaye karlılığı (ROE) ve kar marjında anlamlı farklılıklar olduğunu ortaya koymuştur. İkilik-performans ilişkisinin yönü ve büyüklüğü Boyd (1995) tarafından gerçekleştirilen çalışmada tekrar sunulmuştur. İki teoriyi test etmek için olası durumlar modelini kullanmıştır: *vekâlet teorisi* ve *temsil teorisi* ve yönetim kurulu başkanlarının şirket performansı üzerindeki etkisinin çeşitli koşullar altında birbirinden çok farklı olduğunu ortaya koymuştur. Bu gibi koşullar üç başlık altında ele alınmıştır: açıklık, dinamizm ve karmaşıklık. Endüstriyi destekleyen mevcut kaynakların düzeyinin bir ölçütü olan açıklık, şirketleri belirsiz durumlardan korur. Dinamizm ortamın değişen derecesini yansıtırken karmaşıklık rakipler arasındaki farklılıkların bir ölçütüdür. Boyd (1995) hem vekâlet teorisi hem de temsil teorisinde eksik ve yanlış yönlendiren noktalar olduğunu öne sürmüştür. Bununla birlikte, açıklığı düşük ve karmaşıklığı yüksek bir ortamda CEO ikililiğinin, belirsiz ortamın etkisi yoluyla performans ile pozitif ilişkiye sahip olduğu görülmüştür.

İkilik ve şirket performansı arasındaki ilişkiyi araştıran Baliga, Moyer ve Rao (1996) ise bunun aksi sonuçlar ortaya koymuştur. Öncelikle bu çalışmada ikilik statüsünde değişim olması halinde performansta anlamlı bir farklılık görülmemiştir. İkinci olarak, ikilik ve ikilik olmamasının performans üzerinde uzun vadede etkisi arasında anlamlı bir fark görülmemiştir. Bu çalışma aynı zamanda ikililiğin yönetsel süreç değişimini etkilemesine rağmen daha fazla varlık oluşturmadığını ve bu nedenle de şirket performansını etkilemediğini de ortaya koymuştur. Bu araştırmanın başlıca bulgusu, performansı etkileyen belirleyici faktörlerin karmaşıklığı nedeniyle yönetişimin iyileştirilmesinin şirket değerinin artırılması açısından son derece önemli olduğudur.

2.2.2. Yönetim Kurulunun Özerkliği ve Şirket Performansı

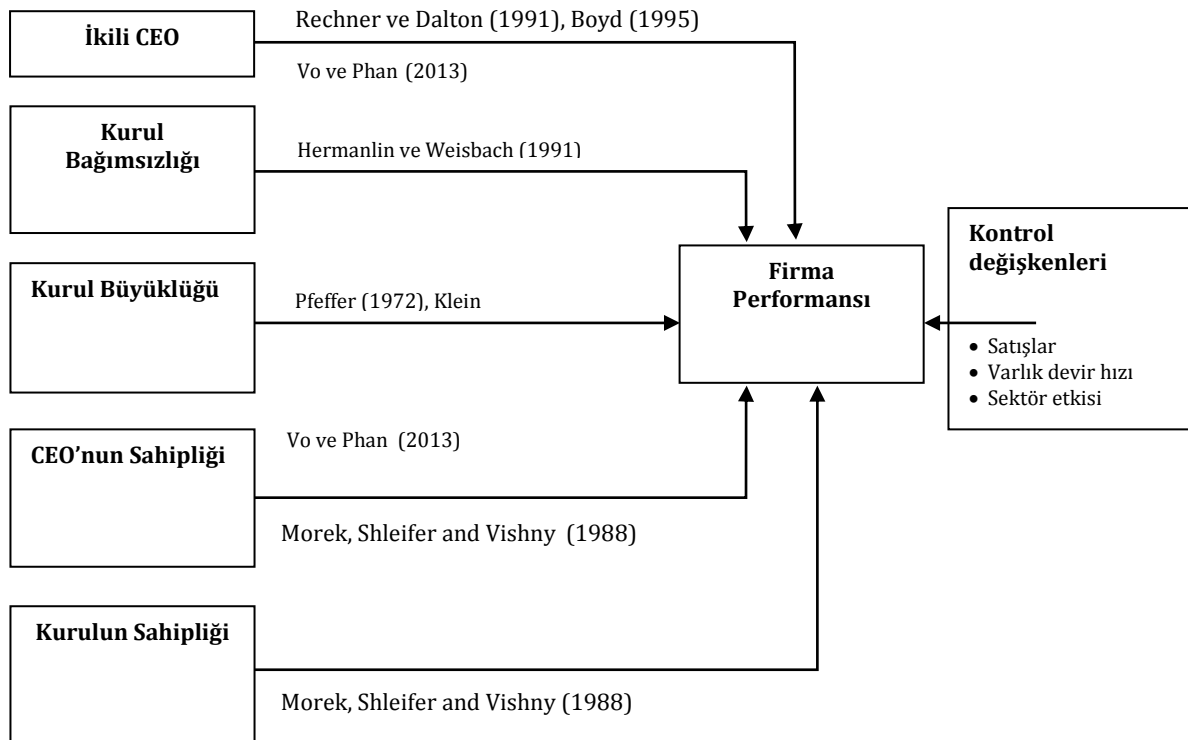
Baysinger ve Butler (1985) (Bhagat & Black, 2000 çalışmasında alıntı yapılmış) iç ve dış yönetim kurulu üyelerinin kendilerine özgü güçlü yönleri olduğunu öne sürmüştür. Dış üyeler yönetim kuruluna çok çeşitli beceri ve uzmanlıklar sunabilmektedir. İç üyeler ise planlama ve karar verme konusunda daha iyi olabilmektedir. Yönetim kurulunun karma olabilmesi ise yüksek performans ile sonuçlanabilir. Klein (1998), iç ve dış yöneticileri, yönetim kurulu kompozisyonunun şirket performansı üzerindeki etkisinin göstergeleri olarak incelemiştir. Bu çalışma hisse senedi gelirini artırması bakımından iç üyelerin rolünü vurgulamıştır. Hermanlin ve Weisbach (1991) ise yönetim kurulu kompozisyonunun ve üye teşviklerinin neden olduğu şirket performansı farklılığını incelemek amacıyla bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki yapay ilişkiyi ortadan kaldırmak için araç yöntemini kullanmıştır. Hermanlin ve Weisbach (1991) vekâlet teorisine dayalı araştırmalarında iç ve dış yönetim kurulu üyelerinin şirket performansı üzerindeki etkisini yönetim kurulunun sahipliği ile ilişkili çok sayıda değişken kullanarak test etmiştir. Sonuçlar kurul kompozisyonu ile şirket performansı arasında hiçbir ilişki olmadığını göstermiştir. Bu çalışma, iç ve dış yöneticilerin şirket performansını aynı düzeyde etkilediğini ortaya koymuştur. Bununla birlikte, her bir şirketin yönetim kurulu iç ve dış yöneticilerden oluşan optimal bir yapıya sahiptir ve bu nedenle de yönetim kurulu kompozisyonu ve şirket performansı arasında anlamlı bir korelasyon olmasını beklemek zordur. Bu sonucun başka bir yorumu ise vekâlet bakiyesi ve performans bakiyesi arasındaki sorundur. Bütün şirketler vekâlet maliyetlerini azaltmaya çalışmaktadır. Bu sonuç dış yöneticinin şirket değeri ile ilişkili olması beklentisi ile tutarlı değildir. Bu çalışma, sahiplik konsantrasyonu ve şirket performansı arasında bulgularla pozitif bir dayanak sağlamıştır. Bununla birlikte, bu etki üst düzey yönetim ve CEO'nun sahiplik derecesine göre değişir.

2.2.3. Sahiplik Konsantrasyonu ve Şirket Performansı

Morck, Shleifer ve Vishny (1988) yönetimin sahipliği ile şirketin piyasa değeri arasındaki ilişki üzerine dikkat çekici sonuçlar yayınlamıştır. Yönetim sahipliği bir şirkette üst düzey yönetimin hisselerini kapsamaktadır ve şirketin piyasa değeri Tobin'in Q oranı ile ölçülmektedir. Bu çalışmanın başlıca bulgusu farklı sahiplik düzeylerinde Tobin'in Q oranının değiştiğini ortaya koymuştur. Hisse senedi yüzdesi %0'dan %5'e yükseldiği zaman Tobin'in Q oranı da artar. Bununla birlikte bu rakam sahipliğin %25'e yükselmesi ile düşüş gösterir ve daha sonra az da olsa tekrar yükselir. Short ve Keasey (1998) yönetim sahipliğinin şirket performansı üzerindeki anlamlı etkisi üzerine benzer bir bakış açısıyla gerçekleştirdikleri çalışmada bu ilişkiyi iki ülke için karşılaştırmıştır: ABD ve BK. Birleşik Krallıkta hissedar ve yöneticilerin çıkarlarının düşük sahiplik düzeyinde birbirleriyle bağıntılı olduğu ancak yüksek sahiplik düzeyinde sabit hale geldiği ortaya koyulmuştur. Buna ek olarak, düşük hisse düzeyinde muhasebe ya da piyasa değerine göre sahiplik ile performans arasındaki doğrusal olmayan ilişkiyi kanıtlayan bazı bulgular ortaya koyulmuştur.

Cui ve Mark (2003) üst düzey ar-ge faaliyetlerine sahip şirketlerde sahiplik ve performans arasındaki ilişki üzerine bir araştırma gerçekleştirmiştir. Hausman testi ve 2SLS kullanarak W şeklindeki eğrinin, yönetim hisselerinin Tobin'in Q oranı üzerindeki etkisini temsil ettiğini bulmuşlardır. Buna ek olarak, bu çalışma muhasebe ölçütü (ROA) ile piyasa değeri ölçütü (Tobin'in Q oranı) arasında zıt sonuçlar ortaya koyan ilk çalışmadır. Aynı zamanda endüstrinin şirket performansı üzerindeki önemli potansiyel rolünü vurgulamış ve gelecekte yapılacak çalışmaların endüstri ve şirket büyüklüğünü kontrol etmesini önermiştir. Özetlemek gerekirse, yukarıda belirtilen analizler ışığında bu çalışma deneysel amaçlarla kullanılacak olan aşağıdaki analitik kuramsal çerçeveyi oluşturmuştur.

Şekil 1. Analitik Çerçeve



3. VERİ ve METODOLOJİ

3.1. Veri

Bu çalışma, Ho Chi Minh Şehri Menkul Kıymetler Borsasına (HOSE) kayıtlı şirketlerin 2008 ve 2012 yılları arasındaki denetlenmiş finansal raporları ve yıllık raporlardan elde edilen finansal oranlar, sahiplik, CEO ikiliği ve yönetim kurulu kompozisyonu bilgilerini kullanmaktadır. Bununla birlikte, şirketlerin yıllık raporlarında yönetim kurulu üyeleri hakkında eksik bilgiler olması nedeniyle borsaya

kayıtlı 177 firma seçilmiş ve örnekleme dâhil edilmiştir. Finans kuruluşları ve bankalar bu örnekleme dâhil edilmemiştir.

3.2. Değişkenler

3.2.1 Bağımlı Değişkenler

Birçok çalışmada finansal performans muhasebe ve piyasa değeri üzerine kurulu iki yöntem ile ölçülmektedir. Joh (2003) bu çalışmada performans ölçütü olarak muhasebe metodunun seçilmesinin ardındaki bazı nedenleri ele almıştır. İlk olarak, piyasa değeri sadece mevcut verilere bağlı olarak hisse senedi arz ve talebini yansıtmaktadır ama bu değer borsanın verimsiz olması halinde gerçek koşulları yansıtmamaktadır. İkinci olarak, muhasebe hesaplamaları karlılık ve firmanın ayakta kalması ile piyasa değerlendirmesine göre daha yakından ilişkilidir. Üçüncü olarak, performansın ölçülmesinde muhasebenin kullanılması hem borsaya kayıtlı hem de borsaya kayıtlı olmayan kuruluşlar için mümkündür. Bu çalışmada şirket performansının ölçülmesi için muhasebe, piyasa değeri ve bu ikisinin bir kombinasyonu da dâhil olmak üzere çeşitli ölçütler kullanılmıştır.

3.2.1.1. Muhasebe Hesaplaması

Şirket performansını belirlemek için çok sayıda muhasebe ölçütü kullanılmıştır. Varlık getirisi (ROA) ve özsermaye karlılığı (ROE), net gelir ve toplam varlıklar (ROA için) ve toplam hissedar sermayesi (ROE için) arasındaki oran ile hesaplanmıştır. Toplam varlık ve toplam hissedar sermayesi finansal yılın ilk ve son rakamlarının ortalaması alınarak hesaplanmıştır. Bu oranlar Brown ve Clayor (2004), Bhagat ve Bolton (2008), Bhagat ve Black (2000), Klapper ve Love (2004) tarafından gerçekleştirilen çalışmalarda kullanılmıştır. ROA ve ROE, şirketlerin toplam varlıklarının ve sermayesinin kullanımındaki verimliliği göstermektedir. Bu iki oran sırasıyla toplam varlık ve sermayenin bir birimin ürettiği net gelirin miktarını belirtmektedir. ROA ve ROE hesaplaması ile ilişkili bu finansal göstergelerin her biri denetlenmiş yıllık bilançolardan alınmıştır.

3.2.1.2. Piyasa Değeri Ölçümü

Şirket performansı ölçümünde Tobin'in Q oranı en yaygın kullanılan finansal oran olarak kabul edilir. Bu oran Brainard ve Tobin (1968) tarafından şu orijinal formül ile tanımlanmıştır:

$$Q = \frac{\text{hisse senedinin piyasa değeri} + \text{borcun piyasa değeri}}{\text{üretim kapasitesinin tamamının ikame değeri}}$$

Bu oran Bhagat ve Bolton (2008), Bhagat ve Black (2000), Klapper ve Love (2004) da dâhil olmak üzere kurumsal yönetim ve şirket performansı üzerine yapılan deneysel çalışmalarda sıkça kullanılmıştır. Geçtiğimiz yıllarda Tobin'in Q oranında şu şekilde bir düzeltme yapılmıştır (Bhagat & Bolton, 2008):

$$Q = \frac{\text{Toplam varlık} + \text{sermayenin piyasa değeri} - \text{sermayenin defter değeri} - \text{ertelenmiş vergiler}}{\text{Toplam varlıklar}}$$

Mali bilanço ve yıllık raporların mevcut olması nedeniyle bu çalışmada bu hesaplama yaklaşımı kullanılacaktır. Veri kümesinin tutarlılığını sağlamak amacıyla hisse senedinin diğer mali oranlar ile elde edilen piyasa değeri hesaplanmıştır. Bu mali oranlar *Fiyat kazanç oranı* (P/E) ve *Hisse başına kardır* (EPS). Piyasa fiyatının EPS'ye bölünmesiyle elde edilen P/E, bir hisseye tekabül eden kazancı ifade eder. Bu oran şu şekilde hesaplanır:

$$EPS = \frac{\text{netgelir} - \text{imtiyazlı hisse senedi kar payı}}{\text{hisse senedi sayısı}}$$

Bu iki finansal değer göz önünde bulundurularak hisse senedinin piyasa fiyatı şu şekilde hesaplanır:

$$\text{Piyasa fiyatı} = P/E \times EPS \times \text{Hisse senedi sayısı}$$

3.2.1.3. Muhasebe Değeri ve Piyasa Değerinin Karma Hesaplaması

Tobin'in Q oranının dezavantajları nedeniyle muhasebe oranlarına da başvurulmuştur. Muhasebe veya piyasa değeri yöntemlerinin yalnız başına bir şirketin performansını iyi bir şekilde temsil edemeyeceği düşünülmüştür. Bunun sonucunda performansı ölçmek için Z-skoru modeli de kullanılmıştır. Bu model Altman (1968) tarafından şirket iflasını açıklamak için geliştirilmiştir. Z-skoru, şirketlerin finansal sağlığının değerlendirilmesi için kullanılabilen bir dizi mali orana dayanmaktadır. Z-skorunun avantajı, bu modelin şirket performansını puanlamak için ağırlık kullanmasıdır. Nihai diskriminant modeli şu şekildedir:

$$Z\text{-skoru} = 0.012X_1 + 0.014X_2 + 0.033X_3 + 0.006X_4 + 0.999X_5$$

X_1 : Döner sermaye / toplam varlıklar;

X_2 : Birikmiş karlar / toplam varlıklar;

X_3 : Faiz ve vergilerden önceki kazançlar / toplam varlıklar;

X_4 : Piyasa değeri öz sermaye / toplam borcun defter değeri;

X_5 : Satışlar/toplam varlıklar;

Z-skoru: genel endeks;

- i. X_1 için işletme sermayesi, döner varlıklar ve kısa vadeli borç arasındaki farktır. Bu oran bir firmanın likidite düzeyini ölçmektedir. Bu oranın negatif olması o şirket uzun vadeli varlıklarını finanse etmek için kısa vadeli sermaye kullandığı anlamına gelmektedir. Bu, finansal yönetim açısından oldukça riskli bir uygulamadır.
- ii. İkinci oran olan X_2 firmanın yeniden yatırım düzeyini net gelirden yola çıkarak hesaplamaktadır. Yüksek bir orana sahip şirket düşük orana sahip bir şirkete göre kazanç gücünü daha iyi yansıtabilir.
- iii. X_3 oranı faaliyet verimliliğini ifade etmektedir.
- iv. X_4 için öz sermaye adi ve imtiyazlı hisse senetlerini ifade etmektedir ve borçlar hem kısa hem de uzun vadeli borçları kapsamaktadır. Adi hisse senetlerinin sayısı imtiyazlı hisse senetlerinin sayısından çok daha fazladır. Bu nedenle bu çalışmaya dâhil olan öz sermayeyi temsil etmesi için adi hisse senetlerinin piyasa değeri kullanılmıştır. Bu oran, mevcut menkul kıymetler borsası bilgisine dayanarak şirket değerini vermektedir.
- v. X_5 oranı aktif devir hızı olarak adlandırılmaktadır. Bir şirketin satış oluşturmak için varlıklarını kullanma kapasitesini temsil etmektedir.

Bu çalışmada iflas etmiş ve iflas etmemiş şirketlerden oluşan iki gruba içine alan birincil örneklem kullanılmıştır. Z-skorunun bir şirketin iflas etme olasılığı büyük bir hassasiyet ile tahmin etmekteki önemli rolü vurgulanmıştır. Doğruluk düzeyi örneklemin %94'ü ve bu iki gruptaki bütün şirketlerin %95'ine ulaşmaktadır. Şirketlerin finansal durumuna ulaşmakta sunduğu güvenilirlik nedeniyle daha önceki çalışmalarda kullanılan geleneksel hesaplama yöntemlerinin aksine bu çalışmada şirket performansı için Z-skoru kullanılmıştır.

3.2.2. Bağımsız Değişkenler

Kurumsal yönetim için bu çalışmada yönetim kurulu kompozisyonu, yapısı ve CEO özellikleri temsili değişken olarak kullanılmıştır. İlgili bilgiler borsaya kayıtlı şirketlerin yıllık raporlarından elde edilmiştir.

CEO özelliği için: CEO-yönetim kurulu başkanı ikiliği ve CEO'nun sahiplik yüzdesi temsili değişken olarak kullanılmıştır. İkilik, CEO'nun aynı zamanda yönetim kurulu başkanı olması halinde bir ve olmaması halinde ise sıfır değerini alan iki değerli bir değişkendir. Bu, Richer ve Dalton (1991), Baliga, Moyer ve Rao (1996) veya Boyd (1995) gibi birçok çalışmada sıklıkla kullanılmış olan bağımlı değişkendir. CEO'nun sahipliği, oy hakkı ve CEO ile şirket çıkarları arasındaki ilişkiyi temsil etmektedir. CEO özelliklerini kontrol edebilmek ve sahipliğin şirket performansına etkisini test

etmek için modele dâhil edilmiştir. CEO'nun sahipliği, CEO'nun elinde tuttuğu hisse yüzdesi ile hesaplanır.

Yönetim kurulu yapısı ve kompozisyonu için bu çalışmada kurul büyüklüğü, kurul özerkliği ve kurul sahipliği temsili değişkenler olarak kullanılmıştır. Teoride Zahra ve Pearce (1989) kurul büyüklüğünü kurul kompozisyonu dâhilinde ele almıştır. Pratikte ise Bhagat ve Bolton (2008) ve Rosenstein ve Wyatt (1990) kurul büyüklüğünün şirket performansı üzerindeki önemli rolünü ele almıştır. Buna ek olarak kurul özerkliği de şirket performansı ve kurumsal yönetim ile ilgili birçok deneysel çalışmada göz önünde bulundurulmuştur. Bu çalışmada yönetim kurulunun özerklik düzeyi kurulun kurumdaki bağımsız üye sayısı ile toplam üye sayısı arasındaki oran ile ölçülmüştür. Maliye Bakanlığının 121/2012/TT-BTC nolu genelgesine göre kurum dışı üyelerin aşağıdaki gereklilikleri sağlaması gerekmektedir:

- i. Bu kişiler icracı olmayan üyelere dir. İcracı olmayan üye bir müdür, müdür yardımcısı, muhasebe müdür gibi yönetim kurulu tarafından atanan herhangi bir idari pozisyonda olmayan kişidir.
- ii. Borsaya kayıtlı olan şirketin iştiraki ya da ortağı olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi, müdürü, müdür yardımcısı değildir.
- iii. Büyük hissedar ya da büyük hissedarların temsilci ya da akrabaları değildir.
- iv. Son iki sene içerisinde borsaya kayıtlı şirketin hukuki danışmanlık ya da denetleme şirketlerinde çalışmamıştır.
- v. Son iki sene içerisinde işlemlerin %30'undan fazlasından sorumlu olan tedarikçiler ya da müşteriler değildir.

Sahiplik konsantrasyonu da şirket performansı üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olan önemli bir faktör olarak görülmektedir. Short ve Keasey (1998) ve Cui ve Mark (2003) şirket performansı üzerine gerçekleştirdikleri çalışmada sahiplik etkisinin sahiplik düzeyine bağlı olarak firmadan firmaya farklılık gösterdiğini ortaya koymuştur. Dolayısıyla bu çalışmada sahiplik, kurumsal yönetimi temsil etmek için kullanılmıştır.

3.2.3. Kontrol Değişkenleri

Teoride Zahra ve Pearce (1989) şirket büyüklüğünün kurumsal yönetim ve şirket performansı arasındaki ilişkiyi açıklamadaki önemli görevine değinmiştir. Şirket büyüklüğüne uygun bir yönetim ve yönetim kurulu oluşturmak gerekmektedir. Bhagat ve Black (1999), Cui ve Mark (2003) gibi birçok deneysel çalışmada şirket büyüklüğü şirketin özelliklerini kontrol etmekte popüler bir hal almıştır. Joh (2003) şirket performansının finansal kaldıraç ve büyüklüğe bağlı olduğunu düşünmüştür. Bu çalışmada, satışlar ve toplam aktif devir hızı temsili değişken olarak kullanılmıştır.

3.3. METODOLOJİ

Bu çalışma, kurumsal yönetim ve şirket performansı arasındaki ilişkiyi indirgemek için OLS kullanmaktadır.

Model 1

$$ROA_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 DUAL_{i,t} + \alpha_2 OWNCEO_{i,t} + \alpha_3 SIZE_{i,t} + \alpha_4 OWNBOARD_{i,t} + \alpha_5 INDE_{i,t} + \alpha_6 SALE_{i,t} + \alpha_7 TURNOVER_{i,t} + \alpha_8 dumindui + \epsilon_{i,t}$$

Model 2

$$ROE_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 DUAL_{i,t} + \alpha_2 OWNCEO_{i,t} + \alpha_3 SIZE_{i,t} + \alpha_4 OWNBOARD_{i,t} + \alpha_5 INDE_{i,t} + \alpha_6 SALE_{i,t} + \alpha_7 TURNOVER_{i,t} + \alpha_8 dumindui + \epsilon_{i,t}$$

Model 3

$$Q_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 DUAL_{i,t} + \alpha_2 OWNCEO_{i,t} + \alpha_3 SIZE_{i,t} + \alpha_4 OWNBOARD_{i,t} + \alpha_5 INDE_{i,t} + \alpha_6 SALE_{i,t} + \alpha_7 TURNOVER_{i,t} + \alpha_8 dumindui + \epsilon_{i,t}$$

Model 4

$$ZSCORE_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 DUAL_{i,t} + \alpha_2 OWNCEO_{i,t} + \alpha_3 SIZE_{i,t} + \alpha_4 OWNBOARD_{i,t} + \alpha_5 INDE_{i,t} + \alpha_6 SALE_{i,t} + \alpha_7 TURNOVER_{i,t} + \alpha_8 dumindui + \epsilon_{i,t}$$

4. VERİ ANALIZI VE DENEYSEL SONUÇLAR

4.1. Veri İstatistikleri

Aşağıdaki tabloda bağımsız ve bağımlı değişkenlerin maksimum değer ve minimum değer, standart sapma, ortalama değerleri ve gözlem sayısı da dâhil olmak üzere bu çalışmada kullanılan veri kümesinin özelliklerini göstermektedir. Bu tabloda HOSE’de kayıtlı şirketlerin mali bilanço ve kurumsal yönetim bilgilerinin bir özeti verilmiştir.

Tablo 2. Değişkenlerin Tanımlayıcı İstatistikleri

Değişken	Gözlemlenen	Ort.	Standart Sap.	Min	Maks
ROA (%)	752	8.243	9.340	-31.723	95.212
ROE (%)	752	15.899	16.205	-96.965	116.291
Q	680	0.739	9.928	-256.152	21.394
ZSCORE	736	1.681	3.103	-2.681	33.017
DUAL	752	0.429	0.495	0	1
OWNCEO (%)	752	6.734	12.936	0	72.852
SIZE	752	5.658	1.180	3	12
OWNBOARD (%)	752	15.845	19.183	0	100
INDE	751	0.042	0.103	0	0.6
SALE (1000 milyar VND)	752	1.62	4.11	0.343	68.3
TURNOVER	752	1.191	1.272	0.002	10.368

ROA'nın standart sapması %9.340 ve ortalama değeri %8.243 iken bu rakamlar ROE için sırasıyla %16.205 ve %15.899'dur. Tobin'in Q oranı, ortalaması 0.739 olmak üzere minimum (-256.15) ve maksimum (21.394) değeri arasında geniş bir aralığa sahiptir. Q ile benzer şekilde ZSCORE da HOSE’de kayıtlı Vietnamlı şirketlerde düşük performans ortaya koymaktadır. Ortalaması 1.681 ve standart sapması 3.103 iken minimum değeri -2.681 ve maksimum değeri 33.017'dir. Genel olarak CEO'nun ve Yönetim Kurulunun sahiplik düzeyleri %6.734 ve %15.845 ile oldukça düşük iken maksimum değerleri son derece yüksektir. CEO'nun sahiplik düzeyi %72.852 iken Yönetim Kurulunun sahiplik düzeyi %100'dür.

Tablo 3'te bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon verilmiştir. Açıklayıcı değişkenler arasında anlamlı bir ilişki olmadığı net bir şekilde görülmektedir. Korelasyon matrisinin maksimum katsayısı yönetim kurulu sahipliği ve CEO sahipliği arasındaki ilişki ile 0.71'dir. Buna ek olarak VIF (Varyans Enflasyon Faktörü) faktörü de Tablo 3'te verilmiştir. Genel olarak, VIF faktörleri 10'dan daha azdır ve maksimum değeri 2.4'tür. Bu da bu modelin çoklu bağımlılık sorunu içermediği anlamına gelmektedir.

Tablo 3. Değişkenler Arası Korelasyon Matrisi

Değişkenler	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	VIF	VIF
(1) ROA	1												-
(2) ROE	0.86	1											-
(3) Q	0.06	0.06	1										-
(4) ZSCORE	0.14	0.1	-0.07	1									-
(5) DUAL	0.04	0.03	0.03	0.06	1								1.34
(6) OWNCEO	-0.11	-0.07	0.02	-0.11	0.44	1							2.4
(7) SIZE	0	0	0.03	-0.09	-0.01	-0.07	1						1.04
(8) OWNBOARD	-0.11	-0.04	-0.01	-0.1	0.19	0.71	0.03	1					1.92
(9) INDE	-0.06	0	-0.06	-0.01	-0.01	0.12	0.04	0.08	1				1.02
(10) SALE	0.15	0.15	0.03	0.12	-0.02	-0.03	0.1	-0.02	0	1			1.04
(11) TURNOVER	0.09	0.11	0.03	0.59	0.08	-0.1	-0.12	-0.12	0	0.18	1		1.07

4.2. Regresyon ve Tartışma

OLS regresyon modellerinde en sık rastlanan iki problemin test sonuçları Tablo 4'te verilmiştir. heteroskedastisite ve otokorelasyon. Ki-Karenin 0.000 olması nedeniyle Panel A bütün modellerin

heteroskedastisiteye sahip olduğunu gösterirken Panel B, denklem (1) ve (2)'de otokorelasyon olduğunu ortaya koymaktadır.

Table 4. Heteroskedastisite ve Otokorelasyon Testleri

Panel A Breusch-Pagan / Cook-Weisberg heteroskedastisite testi			
Denklem (1)	Denklem (2)	Denklem (3)	Denklem (4)
Ki-Kare 90.180	6.530	5607.060	261.190
Olasılık > Ki-Kare 0.000	0.010	0.000	0.000
Panel B Breusch-Godfrey LM otokorelasyon testi			
Denklem (1)	Denklem (2)	Denklem (3)	Denklem (4)
Ki-Kare 20.334	52.621	0.395	0.245
Olasılık > Ki-Kare 0.000	0.000	0.529	0.621

OLS modelinin bazı noktalarda yetersiz kalması nedeniyle bir bağımlı değişkenin bağımsız değişkenlere regresyonunda uygulanabilir geliştirilmiş En Küçük Kareler (FGLS) modeli geliştirilmiştir. Wooldridge (2002), FGLS'nin panel tarihi için daha uygun olduğunu ve sabit ya da rastgele etkili OLS fark etmeksizin (ekonomik araştırmalarda popüler olan iki model) OLS havuzundan daha avantajlı olduğunu öne sürmektedir. OLS'nin dezavantajı ise modelde heteroskedastisite ve/veya otokorelasyon olması halinde katsayıda sapma olmasıdır. Rastgele veya sabit etkili OLS için bu modelin varsayımı bağımsız değişkenler ve hata terimi arasındaki kovaryansın sıfır olmasıdır. Bununla birlikte, heteroskedastisite, otokorelasyon veya bağımsız değişkenler ve hata terimi arasında sıfırdan farklı kovaryans durumunda FGLS için yukarıdaki iki modelden daha iyi sonuçlar vermektedir.

Bölüm 2'deki deneysel taramaya bağlı olarak yönetsel sahiplik ile şirket performansı arasındaki ilişkide yapısal bir değişiklik olması beklenmektedir. Dolayısıyla bunu test etmek amacıyla CEO ve yönetim kurulunun sahiplik düzeyini kontrol için iki kukla değişken dâhil edilmiştir. Modelin sistemi şu şekildedir:

Model 5

$$ROA_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 DUAL_{i,t} + \alpha_2 OWNCEO_{i,t} + \alpha_3 SIZE_{i,t} + \alpha_4 OWNBOARD_{i,t} + \alpha_5 INDE_{i,t} + \alpha_6 SALE_{i,t} + \alpha_7 TURNOVER_{i,t} + \alpha_8 dumindui + \epsilon_{i,t}$$

Model 6

$$ROE_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 DUAL_{i,t} + \alpha_2 OWNCEO_{i,t} + \alpha_3 SIZE_{i,t} + \alpha_4 OWNBOARD_{i,t} + \alpha_5 INDE_{i,t} + \alpha_6 SALE_{i,t} + \alpha_7 TURNOVER_{i,t} + \alpha_8 dumindui + \epsilon_{i,t}$$

Model 7

$$Q_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 DUAL_{i,t} + \alpha_2 OWNCEO_{i,t} + \alpha_3 SIZE_{i,t} + \alpha_4 OWNBOARD_{i,t} + \alpha_5 INDE_{i,t} + \alpha_6 SALE_{i,t} + \alpha_7 TURNOVER_{i,t} + \alpha_8 dumindui + \epsilon_{i,t}$$

Model 8

$$ZSCORE_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 DUAL_{i,t} + \alpha_2 OWNCEO_{i,t} + \alpha_3 SIZE_{i,t} + \alpha_4 OWNBOARD_{i,t} + \alpha_5 INDE_{i,t} + \alpha_6 SALE_{i,t} + \alpha_7 TURNOVER_{i,t} + \alpha_8 dumindui + \epsilon_{i,t}$$

**Tablo 5. FGLS Kullanılarak Elde Edilen Sonuçlar
Bağımlı Değişkenler**

<i>Model</i>	ROA (1)	ROE (2)	Q (3)	ZSCORE (4)	ROA (5)	ROE (6)	Q (7)	ZSCORE (8)
DUAL	1.726 **	1.533	0.635	0.133	0.755	0.283	0.943	- 0.049
OWNCEO	- 0.135 *	- 0.196 *	0.039	- 0.037 *				
SIZE	0.232	0.409	0.426	- 0.076	0.331	0.536	0.387	- 0.057
OWNBOARD	0.058 **	0.107 **	- 0.017	0.028 *				
INDE	- 3.220	1.579	- 7.767 **	3.804 *	- 4.467	- 0.149	- 7.558 ***	3.502 *
SALE	0.000	0.005	0.000	0.000	0.000	0.005	0.000	0.000
DOWNCEO					- 3.019 ***	- 5.615 ***	- 1.123	- 1.291 **
DOWNBOARD					2.151 **	4.965 **	1.488	1.296 *
TURNOVER	0.864	1.846	0.123	0.851	0.979	2.006	0.141	0.872
Dumindu	Sektör kontrol	Sektör kontrol	Sektör kontrol	Sektör kontrol	Sektör kontrol	Sektör kontrol	Sektör kontrol	Sektör kontrol

Not. * %1'de anlamlı düzeye işaret etmektedir;

** %5'te anlamlı düzeye işaret etmektedir;

*** %10'da anlamlı düzeye işaret etmektedir.

4.2.1. CEO Özelliklerinin Şirket Performansı Üzerindeki Etkisi

Tablo 5'te CEO ikiliğinin ROA ile %95 güvenilirlik düzeyi ile ölçülen şirket performansı ile pozitif korelasyona sahip olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte ROE, Tobin Q ve Z-skoru modeli bakımından ikilik anlamlı bir sonuç vermemektedir, her durumda katsayının işareti pozitifdir. Bu sonuçlar, CEO'nun yönetim kurulu başkanı olarak üstlendiği rolün şirketi daha etkin şekilde kontrol ettiğini vurgulayan temsil teorisini desteklemektedir. Davis, Schoorman ve Donaldson (1997) ikiliğin şirket performansı üzerindeki etkisini incelemiştir. CEO'lar hisse senedinin piyasa değerinden etkilenmeyen, başarı ve motivasyonu da içeren içsel değer ile ilgilenmektedir. Bununla birlikte, yönetim kurulu başkanlığı ile birlikte CEO'luk görevi, CEO'nun işletmeyi bütünüyle daha iyi anlamasına ve daha doğru kararlar vermesine yardımcı olmaktadır. CEO ikiliği ve şirket performansının neden pozitif korelasyonlu olduğunun mantıklı açıklamasını sunmaktadır.

4.2.2. Yönetim Kurulu Özerkliğinin Şirket Performansı Üzerindeki Etkisi

Yönetim kurulu kompozisyonu bakımından bu çalışma, şirket performansının dört ölçütü için kurul büyüklüğü ve şirket performansı arasındaki ilişkiyi destekleyen bulgulara ulaşmakta başarısız olmuştur. Bu çalışmada elde edilen bulgular, kurul büyüklüğü ile şirket performansı arasında negatif korelasyon olduğunu ortaya koyan Eisenberg, Sundgren ve Wells (1997) ve yönetim kurulunun iç ve dış ticari şartları yansıtmadaki rolünü vurgulayan Muth ve Donaldson (1998) da dahil olmak üzere önceki çalışmalardan farklılık göstermektedir. Bu çalışmalar, iç ve dış yöneticiler açısından tamamlayıcı olması nedeniyle her bir şirketin içinde bulunduğu duruma bağlı olarak optimal bir yönetim kurulu büyüklüğünün var olduğunu varsaymıştır. Araştırmamızda elde ettiğimiz bu sonuç, Bhagat ve Black'ın (1999) yönetim kurulu büyüklüğünün şirket performansını artırdığına dair hiçbir ikna edici kanıt olmadığı doğrultusundaki sonucu ile benzerlik göstermektedir. Belki de Vietnam'da kurul büyüklüğü ve şirket performansı arasındaki ilişki kurul büyüklüğünün şirketleri yönetmekteki rolünü yansıtmamaktadır. Şirket performansı üzerinde herhangi bir etki yaratmamıştır.

Diğer açıklayıcı değişkenler için (dış üyelerin oranı) Tobin'in Q oranı ve Z-skoru arasında her iki yönde anlamlı bir korelasyon bulunmaktadır. Tobin'in Q oranı için negatif ve Z-skoru için pozitifdir. Anlamlı düzey sırasıyla %5 ve %1'dir. Bu sonuç, Klein'in (1998) iç üyelerin rolünün önemini vurgulayan çalışmasıyla benzerlik göstermektedir. Piyasa değeri, yatırımcıların kurumsal yönetim ve şirket performansı ile ilgili bilgilerdeki değişime verdikleri tepkiyi temsil etmektedir. Vietnam borsasında yatırımcılar, bu gibi değişikliklerin kötü sorunların bir sonucu olduğunu varsaymaları nedeniyle genellikle üst düzey yönetim değişikliklerine olumsuz tepki verirler. İlk olarak, yönetim kurulunda üst düzey yönetici ve üst düzey yönetici olmayanlar arasında tamamlayıcılık ve işbirliği bulunmamaktadır. İkinci olarak ise daha büyük kurul boyutu, büyük

hissedarlardan birçok sayıda bağımsız üye anlamına gelmektedir. Üst düzey yönetici olmamaları nedeniyle şirketin durumunu anlayamazlar. Bununla birlikte bu çalışmadan Z-skoru ile elde edilen deneysel sonuca göre hisse senedinin piyasa değeri, şirket performansının belirlenmesinde gerekli olan mali oranlar dizisinin sadece bir bileşenidir. Bu durumda dış yönetim kurulu üyeleri, Z-skoru ile temsil edildiği üzere şirket performansı ile pozitif ilişkiye sahiptir. Böylelikle, şirket performansının muhasebe ölçütleri kullanılarak temsil edilmesi halinde yönetim kurulunun özerkliği ile şirket performansının pozitif korelasyona sahip olduğu bulgusuna ulaşılmaktadır.

4.2.3. Sahiplik Konsantrasyonunun Şirket Performansı Üzerindeki Etkisi

Model 1, 2 ve 4, şirket performansı ROA, ROE ve Z-Skoru ile temsil edildiği zaman, yönetim kurulu sahipliğinin şirket performansı ile pozitif ilişkiye sahip olduğunu göstermektedir. Bu katsayı özellikle %5 ve %1'de son derece anlamlıdır. Şirket performansının bu üç ölçütü (ROA, ROE, Z-Skoru) için negatif CEO sahipliği katsayısı ile kanıtlanmıştır. Araştırmadaki bu yeni bulgu, yönetsel sahiplik ve şirket performansı arasındaki ilişkide yapısal değişim olmasıdır. Model 6, 7 ve 8, CEO'nun elinde tuttuğu hisse yüzdesi %0 ile %30 arasında iken CEO'nun sahipliğinin şirket performansı üzerindeki pozitif etkisini ortaya koymaktadır. Bunun ardından sahiplikteki artış firma performansını az da olsa düşmesine neden olur. Buna karşın, yönetim kurulunun hissesi %0'dan %35'e yükseldiği zaman şirket performansı düşmektedir. Bununla birlikte daha yüksek sahiplik düzeyinde performans artmaktadır.

Vietnam'da CEO'ların ellerinde tuttukları hisse yüzdesinin görece düşük olması nedeniyle CEO'nun sahipliği bakımından hisseler, CEO'nun yönetim ve performansı artırmada konusundaki rolünü desteklememektedir. Bununla birlikte, Vietnam'da 2008 ve 2012 tarihleri arasında borsanın durumu global mali kriz sonrası sıkıntılı bir dönemi yansıtmaktadır. Dolayısıyla hisse senetlerinden elde edilen kazanç önemli değildir. Buna ek olarak, düşük sahiplik düzeyi yıllık genel kurul toplantılarında CEO'nun oy hakkının zayıf olmasına neden olur. Bu durum CEO'nun yetkinliğini teşvik etmemektedir. Bununla birlikte bu çalışma, CEO'nun sahipliğinin %30'dan yüksek olması halinde şirket performansı üzerinde negatif etkiye sahip olması nedeniyle CEO'nun sahipliğinin %30'un altında tutulması gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu sonuç Short ve Keasey'in (1998) çalışmasından elde edilen bulgularla benzerlik göstererek düşük yüzdeyle hisse sahibi olması halinde çıkarılarda uyum ve yüksek düzeyde ise kendi çıkarını koruma eğilimini ortaya koymaktadır.

Yönetim kurulu açısından bu çalışmanın başlıca bulgusu yönetim kurulunun sahipliği ile şirket performansı arasında yapısal bir değişim olduğudur.

Detaylandırmak gerekirse, bu faktörün etkisi CEO'nun sahipliğinin aksi yönündedir. Bu da yönetim kurulunun hissesinin, sahipliğin %0'dan %35'e çıkması halinde şirket performansını negatif etkilediği ve bundan sonra ise sahiplikteki artışın devam etmesiyle şirket performansının arttığı anlamına gelmektedir. Bu ilişki düşük sahiplik düzeyinde üyelerin hatalı kararlar almış olduğu şeklinde yorumlanabilir. Diğer yandan ise daha yüksek sahiplik düzeyinde bu sonuçlar, yönetim kurulu üyelerinin sahiplik yoluyla şirket ile güçlü bağlara sahip olmaları halinde şirket çıkarları doğrultusunda hareket ettiğini ortaya koyan Davis, Schoorman ve Donaldson'ın (1997) temsil teorisini destekler niteliktedir. Bu durum işlem maliyetlerini düşürür ve faaliyet verimliliğini artırır.

5. SONUÇLAR VE ÇIKARIMLAR

Bu çalışmanın başlıca bulguları kurumsal yönetişimin şirket performansı üzerinde çeşitli etkilerini ortaya koymaktadır. İlk olarak, bu çalışma CEO'nun aynı zamanda yönetim kurulu başkanı olarak hizmet verdiği CEO ikiliğinin şirket performansını artırmadaki rolünü doğrulayan temsil teorisini desteklemektedir. İkincisi ise CEO'nun ve yönetim kurulunun sahipliğinin şirket performansı üzerindeki etkisinin sahiplik düzeyine göre değişiklik göstermesidir. Üçüncü olarak, bu deneysel çalışma yönetim kurulu büyüklüğü ile şirket performansı arasında anlamlı bir ilişki olduğunu doğrulamakta başarısız olmuştur. Son olarak, bu çalışmanın en ilgi çekici bulgusu yönetim kurulunun özerkliğinin şirket performansı üzerinde farklı ölçütlere göre farklı etkilere sahip olmasıdır.

Bu deneysel çalışma kurumsal yönetişimin iyileştirilmesi ile şirket performansını artırmak açısından borsaya kayıtlı şirketler için çözümler önermektedir. Deneysel sonuçlara bağlı olarak kurumsal yönetişimin çıkarabileceği dersler ortaya koyulmuştur. Borsaya kayıtlı şirketler, şirketin yönetimi ve denetlenmesinde CEO'nun rolü üzerine odaklanmalıdır. CEO'nun yönetim kurulu başkanı olması idealdir. Buna ek olarak, düşük düzeylerde sahipliğin CEO'yu şirket performansını artırmaya teşvik etmediği ve yönetim kurulunun CEO'ya nakit yerine hisse senedi ile ödeme yapması gerektiği ortaya koyulmuştur. Sahiplik oy hakkını temsil etmektedir. Daha fazla oy hakkına sahip bir CEO şirket performansı için iyi kararlar verecektir. Yönetim kurulu için sahiplik daha düşük tutulmalıdır, çünkü bu seviyede yönetim kurulu ve şirketlerin çıkarları uyumludur.

KAYNAKLAR

- ABIDIN, Z. Z., KAMAL, N. M., & JUSOFF, K. (2009). Board structure and corporate performance in Malaysia. *International Journal of Economics and Finance*, 1(1), 150.
- ALTMAN, E. I. (1968). Financial ratios, discriminant analysis and the prediction of corporate bankruptcy. *The Journal of Finance*, 23(4), 589-609. <http://dx.doi.org/10.2307/2978933>
- BALIGA, B., MOYER, R. C., & RAO, R. S. (1996). CEO duality and firm performance what's the fuss. *Strategic Management Journal*, 17(1), 41-53. [http://dx.doi.org/10.1002/\(SICI\)1097-0266\(199601\)17:1<41:AID-SMJ784>3.0.CO;2-#](http://dx.doi.org/10.1002/(SICI)1097-0266(199601)17:1<41:AID-SMJ784>3.0.CO;2-#)
- BHAGAT, S., & BLACK, B. (1999). The uncertain relationship between board composition and firm performance. *The Business Lawyer*, 921-963. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.11417>
- BHAGAT, S., & BLACK, B. (2000). *Board independence and long-term firm performance*. Unpublished paper, University of Colorado. Retrieved from <http://leeds-faculty.colorado.edu/bhagat/bb-022300.pdf>
- BHAGAT, S., & BOLTON, B. (2008). Corporate governance and firm performance. *Journal of Corporate Finance*, 14 (3), 257-273. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2008.03.006>
- BOYD, B. K. (1995). CEO duality and firm performance: A contingency model. *Strategic Management Journal*, 16 (4), 301-312. <http://dx.doi.org/10.1002/smj.4250160404>
- BRAINARD, W. C., & TOBIN, J. (1968). Pitfalls in financial model building. *The American Economic Review*, 58(2), 99-122.
- BROWN, L., & CAYLOR, M. (2004). Corporate governance and firm performance. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.586423>
- CUI, H., & MAK, Y. T. (2002). The relationship between managerial ownership and firm performance in high R&D firms. *Journal of Corporate Finance*, 8(4), 313-336. [http://dx.doi.org/10.1016/S0929-1199\(01\)00047-5](http://dx.doi.org/10.1016/S0929-1199(01)00047-5)
- DAVIS, J. H., SCHOORMAN, F. D., & DONALDSON, L. (1997). Toward a stewardship theory of management. *Academy of Management Review*, 22(1), 20-47. <http://dx.doi.org/10.5465/AMR.1997.9707180258>
- EISENBERG, T., SUNDGREN, S., & WELLS, M. T. (1998). Larger board size and decreasing firm value in small firms. *Journal of Financial Economics*, 48(1), 35-54. [http://dx.doi.org/10.1016/S0304-405X\(98\)00003-8](http://dx.doi.org/10.1016/S0304-405X(98)00003-8)
- FPT Securities' Website. (2014). Retrieved from [http://www.fpts.com.vn/Hermalin, B. E., & Weisbach, M. S. \(1991\). The effects of board composition and direct incentives on firm performance. *Financial Management*, 101-112. <http://dx.doi.org/10.2307/3665716>](http://www.fpts.com.vn/Hermalin, B. E., & Weisbach, M. S. (1991). The effects of board composition and direct incentives on firm performance. Financial Management, 101-112. http://dx.doi.org/10.2307/3665716)
- HILLMAN, A. J., & DALZIEL, T. (2003). Boards of directors and firm performance Integrating agency and resource dependence perspectives. *Academy of Management Review*, 28(3), 383-396. <http://dx.doi.org/10.5465/AMR.2003.10196729>
- HOSE's Website. (2014). Retrieved from <http://www.hsx.vn/hsx/Default.aspx>

- JOH, S. W. (2003). Corporate governance and firm profitability evidence from Korea before the economic crisis. *Journal of Financial Economics*, 68 (2), 287–322. [http://dx.doi.org/10.1016/S0304-405X\(03\)00068-0](http://dx.doi.org/10.1016/S0304-405X(03)00068-0)
- KLAPPER, L. F., & LOVE, I. (2004). Corporate governance, investor protection, and performance in emerging markets. *Journal of Corporate Finance*, 10 (5), 703–728. [http://dx.doi.org/10.1016/S0929-1199\(03\)00046-4](http://dx.doi.org/10.1016/S0929-1199(03)00046-4)
- KLEIN, A. (1998). Firm Performance and Board Committee Structure 1. *The Journal of Law and Economics*, 41 (1), 275–304. <http://dx.doi.org/10.1086/467391>
- LE MINH, T., & WALKER, G. (2008). Corporate governance of listed companies in Vietnam. *Bond Law Review*, 20(2), 6. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1696313>
- MINISTRY of FINANCE. (2012). TT-BTC regulations for corporate governance at listed companies. Retrieved from <http://thuvienphapluat.vn/archive/Thong-tu-121-2012-TT-BTC-quy-dinh-quan-tri-cong-ty-ap-dung-cho-con-g-ty-dai-chung-vb145477.aspx>
- MORCK, R., SHLEIFER, A., & VISHNY, R. W. (1988). Management ownership and market valuation An empirical analysis. *Journal of Financial Economics*, 20, 293–315. [http://dx.doi.org/10.1016/0304-405X\(88\)90048-7](http://dx.doi.org/10.1016/0304-405X(88)90048-7)
- MUTH, M., & DONALDSON, L. (1998). Stewardship theory and board structure a contingency approach. *Corporate Governance An International Review*, 6(1), 5–28. <http://dx.doi.org/10.1111/1467-8683.00076>
- NGUYEN, N. D. (2008). *Corporate governance in Vietnam: regulations, practices and problems*. Retrieved from <http://www.smegtz.org.vn/Portals/0/AnPham/CORPORATE%20GOVERNANCE%20IN%20VIETNAM.pdf>
- PFEFFER, J. (1972). Size and composition of corporate boards of directors. The organization and its environment. *Administrative Science Quarterly*, 218–228. <http://dx.doi.org/10.2307/2393956>
- Prime Minister of Socialist Republic of Vietnam. (2007). Converting Hochiminh Stock Center into Ho Chi Minh Stock Exchange. Retrieved from http://chinhphu.vn/portal/page/portal/chinhphu/hethongvanban?class_id=1&mode=detail&document_id=24536
- RECHNER, P. L., & DALTON, D. R. (1991). CEO duality and organizational performance. A longitudinal analysis. *Strategic Management Journal*, 12(2), 155–160. <http://dx.doi.org/10.1002/smj.4250120206>
- ROSENSTEIN, S., & WYATT, J. G. (1990). Outside directors, board independence, and shareholder wealth. *Journal of Financial Economics*, 26(2), 175–191. [http://dx.doi.org/10.1016/0304-405X\(90\)90002-H](http://dx.doi.org/10.1016/0304-405X(90)90002-H)
- SHORT, H., & KEASEY, K. (1999). Managerial Ownership and the Performance of Firms Evidence from the UK. *Journal of Corporate Finance*, 5(1), 79–101. [http://dx.doi.org/10.1016/S0929-1199\(98\)00016-9](http://dx.doi.org/10.1016/S0929-1199(98)00016-9)
- VO, H. D., & PHAN, B. G. T. (2013a). Corporate governance and firm performance: Empirical evidence from Listed companies on Ho Chi Minh City Stock Exchange. *UEH Journal of Economic Development*, 275, 1–15.
- VO, H. D., & PHAN, B. G. T. (2013b). Woman member in board of directors and firm performance: Empirical evidence from Vietnam. *Banking Journal*, 85, 21–30.
- VO, H. D., & PHAN, B. G. T. (2013c). The role of CEO duality, experience of board and growth opportunity on firm performance. *Open University Journal*, 3(31), 52–65.
- VO, H. D., & PHAN, B. G. T. (2013d). *The relationship between corporate governance and firm performance*. Unpublished paper, Ho Chi Minh City Open University.

- WILLIAMSON, O. E. (1988). Corporate finance and corporate governance. *The Journal of Finance*, 43(3), 567–591.<http://dx.doi.org/10.1111/j.1540-6261.1988.tb04592.x>
- WOOLDRIDGE, J. M. (2002). *Introductory Econometrics: A Modern Approach* (2nd ed.). South-Western College.
- ZAHRA, S. A., & PEARCE, J. A. (1989). Boards of directors and corporate financial performance. A review and integrative model. *Journal of Management*, 15(2), 291–334.<http://dx.doi.org/10.1177/014920638901500208>

SOCIAL AND HUMAN SCIENTIFIC

Demiralp, Y. (2018). "Muhasebe Sektöründe Strateji ve İş Etiğinin Rolü: Adıyaman İlinde Bulunan Muhasebe Bürolarında Uygulanması (Adıyaman Örneği)", Vol:1, Issue:1; pp:50-61

Anahtar Kelimeler: Strateji, Etik, İş Etiği, Meslek Etiği

Keywords: Strategy, Ethics, Business Ethics, Occupational Ethics

Makale Türü: Araştırma Makalesi

MUHASEBE SEKTÖRÜNDE STRATEJİ VE İŞ ETİĞİNİN ROLÜ: ADIYAMAN İLİNDE BULUNAN MUHASEBE BÜROLARINDA UYGULANMASI (ADIYAMAN ÖRNEĞİ)*

Role of Business Ethics and Strategy in Accounting Sector Application of It in Accounting Offices in Adıyaman (The Case of Adıyaman)

YILMAZ DEMİRALP

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Adıyaman, demiralpyilmaz@hotmail.com

Makale Geliş Tarihi
16.04.2018

Revize Tarihi
18.04.2018

Yayınlanma Tarihi
25.04.2018

ÖZ

Muhasebe bürolarındaki stratejik yönetim yaklaşımlarının, işletmelerin başarısını, verimliliğini ve etkinliğini arttırdığı görülmüştür. Etik kavramı ile ifade edilen en önemli şey, etiğin doğru ve yanlış konusundaki yol göstericiliğidir. Bu anlamda etik, ahlaki eylemlerin doğasını araştırmakta, bir eylemi iyi veya kötü olarak değerlendirilmesindeki temel ölçütler üzerinde durmaktadır. Bu çalışmada Adıyaman ili muhasebe büro çalışanlarının strateji ve etik konusundaki tutumlarının incelenmesine yönelik bir anket çalışması yer almaktadır. Araştırmada elde edilen veriler güvenilirlik, frekans, korelasyon gibi istatistiksel analizler için geliştirilen SPSS 16.0 programı yardımıyla bilgisayar ortamında değerlendirilmiştir. Çalışmada elde edilen bulguların varyans analizi sonucuna göre; istatistiksel olarak muhasebe sektöründe strateji ve iş etiği değişkenleri ile cinsiyet, eğitim durumu, personel ve mükellef sayısı değişkenleri arasında anlamlı fark görülmemiştir. Farklı unvan, mesleki kıdem ve yaş değişkenlerine göre de anlamlı ilişki olduğu görülmüştür. Korelasyon sonuçlarına göre işveren ile personel arasındaki ilişki çok düşük düzeyde de olsa büro ile mükellef, büro ile devlet, devlet ile vatandaş arasındaki ilişkiyi etkilediği görülmüştür.

ABSTRACT

It has been seen that the strategic management approaches in the accounting offices have increased the succes, efficiency and effectiveness of the business. Most important thing described with the concept of ethics is the guiding function of ethics on what is wrong or right. In this sense ethics deals with the nature of ethical ations and discusses key criteria in considering an action as good or bad. In this study there is a questionnaire study intended to examine the attitudes accounting office of workers in Adıyaman province a strategy and at ethic subject. Data obtained in study were assessed in computer environment by the use of SPSS 16.0 developed for the statistical analyses like reliability, frequency and correlation. Study findings according to the result of theanalysis of variance; statistically accountingin dusty strategy and business ethics scores, gender, education, personnel and the number of tax payers according variable significant differences observed. Differentitle, professional seniority and a gevariable was significant, according to the Association. According to the results of correlation relationship between the employer and the personnel bureau, albeit with a verylowlevel of taxpayers, the bureau and the state, has been influenced by there lationship between the State and citizens.

1. GİRİŞ

İşletmeler, varlıklarını sürdürülebilmek ve kârlarını maksimize edebilmek amacıyla strateji geliştirmek zorundadırlar. Çağ ile beraber yürümek için yenilikçi işletme vizyonuna uygun, etik ilkelerle çelişmeyen politikalar geliştirmek zorundadırlar. Büro faaliyetlerinin yürütüldüğü ortamlarda büro çalışanlarının uymakla yükümlü olduğu stratejiler, ilkeler ve standartlar vardır. Bu strateji, ilke ve standartlar sayesinde büro çalışanları çalıştıkları ortamda rahat ve güven içerisinde çalışmalarını

* Bu çalışma, Türk Hava Kurumu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı'nda tamamlanmış olan yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

sürdürürler. Büro yöneticilerinin amacı, işletmenin devamı için strateji geliştirmek, etiksel kararlar verebilecek ve bu kararları uygulayabilecek çalışanları bürolarda istihdam etmektir.

Strateji; işletmenin ne olduğu, ne yaptığı ve neyi neden yaptığına şekil veren ve yol gösteren temel kararları ve eylemleri üretmek için disipline edilmiş bir çabadır. Büroların içinde bulunduğu sorunlar dikkate alındığında bürolarda çalışanların yeni stratejiler geliştirerek faaliyetlerini planlı bir şekilde yerine getirmeleri gittikçe daha fazla önem kazanmaktadır. Bu nedenle bürolar yeni stratejiler geliştirerek planlı bir stratejik yönetime geçiş sürecini başlatmıştır. Fakat bürolarda bu geçiş hızlı olmamaktadır. Bu nedenle titiz bir şekilde strateji geliştirerek uygulama sürecinin de dikkatli bir şekilde yerine getirilmesi gerekmektedir.

Etik, kavram olarak insanlar arasındaki ilişkilerin ahlak açısından iyi ya da kötü, doğru veya yanlış kavramlarının temelini araştıran bir felsefi anlayıştır. Etiğin bilgi ve mantık felsefesiyle yakın ilgisi vardır. Etik nasıl davranılması gerektiğini gösteren sağduyuyla ilgili görev ve sorumluluk ifade eder. Doğruyu yanlıştan ayırma yeteneği ve doğruyu uygulama eğilimiyle ilgilenir.

Araştırma alanı olarak son kırk yılda iş etiği konusu üzerinde daha çok durulmaya başlanmıştır. Etiksel ilkelerin uygulandığı bürolarda yöneticiler, çalışanlar, mükellefler, ilgili kamu kurumları ve tedarikçiler arasında karşılıklı saygı, güven ve dürüst iletişim söz konusudur. Özellikle insan kaynaklarının gittikçe daha da önem kazandığı iş ortamında insani faktörlerin ve dolayısıyla insan kaynakları yönetiminin de önemi giderek artmaktadır. Bunun bir sonucu olarak, insan kaynakları yönetiminin işlevleri ve etik konusu ayrılmaz bir bütün olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmelerin insan kaynakları yönetimi işlevlerinde tarafsızlık, dürüstlük ve doğruluk, açıklık, adalet, eşitlik, sorumluluk, hoşgörü vb. gibi etiksel ilkelere uygun davranış sergilemeleri gerekmektedir.

Çalışma ile "Adıyaman" ilinde faaliyet gösteren muhasebe bürolarında çalışan yönetici ve personelin strateji ve iş etiği konusundaki tutumlarının tespiti amaçlanmıştır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde yapılan çalışma hakkında kısaca bilgi verilmiştir. İkinci bölümde strateji ve etik konusu ele alınmış, strateji, stratejik yönetim konularına değindikten sonra muhasebe bürolarının vazgeçilmez ögesi olan etik kavramı, iş ve meslek etiği açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, araştırma kapsamında elde edilen veriler değerlendirilmiştir. Bu bölümde hipotezler kurulmuştur. Bu hipotezlerin değişkenleri anket formunda soru haline getirilerek veriler hazırlanmıştır. Bu veriler Güvenirlik, Frekans, Anova gibi testler kullanılarak analizler için geliştirilen SPSS 16.0 (Statistical Package for Social Science) programı yardımıyla bilgisayar ortamında değerlendirilmiştir. Analizler, muhasebe bürosu çalışanlarının strateji ve etik konusundaki tutumlarının incelenmesine yönelik olarak yapılmıştır. Elde edilen verilerden hareketle çalışanlara iş ve meslek etiğine uygun davranış geliştirme ve sergileme konularında yol gösterici hususlara değinilmiştir. Dördüncü bölümde ise sonuç ve önerilere yer verilerek çalışma tamamlanmıştır.

2. LİTERATÜR

2.1. Strateji Kavramının Tanımı ve Önemi

Strateji kavramı olarak birçok anlama gelmektedir. Stratejinin, sözlük manasına bakıldığında sürüklenme, tevcih, ulaştırma, gibi anlamlara geldiği görülmektedir. Ayrıca, strateji kavramının Latince "Stratum" manasına gelen akarsu şeridi, hat veya yol anlamlarına gelen kavramları ifade etmek için de kullanıldığı bilinmektedir. Kavramın dayanağı konusunda uyuşmazlık olmasıyla beraber iki tanımın birbiriyle örtüştüğü görülmektedir. Stratejinin çok geniş bir yelpazesi olduğu için stratejiye birçok anlam yüklenmiştir (Dinçer, 2004: 16).

Strateji, örgütün birçok işlevi arasındaki çözümsüzlükleri çözüme kavuşturan, işletmenin koyduğu hedefleri bir düzene koyan, örgütün en iyi yere gelmesi için belirtilmiş bütün kararlardır. Belirtilen bu kararlar örgütün sürekliliğini daim kılacaktır. Strateji kavramı işletmenin devamını sağlar. Muhasebe büroları da işletmelerinin sürekliliğini temel alan işlemleri yerine getirmektedir (Eren, 2005: 5).

2.2. Stratejinin Önemi

Bir kurumun bir stratejiye sahip olması ve bu süreci gerçekleştirmesi, günümüzde hızlı bir şekilde farklılaşan koşullarda sürekliliğini sağlamanın şartıdır. Stratejilerini belirlemeyen bürolar yok olma tehlikesi ile karşı karşıyadır. Büro yöneticilerinin diğer bürolardan daha iyi konumda olduklarında

bunu devam ettirmek isterler. Öneminden dolayı genellikle stratejik yönetim teorisyenleri firmaların iyi konumda olmalarının sebeplerinin neler oldukları üzerinde çalışma yapmışlardır ve yapmaktadırlar. Muhasebe bürolarını diğerlerinden farklı kılan temel faktör, değişik strateji geliştirip bu stratejiyi işletme lehine uygulamaktır (Hurst, 2000: 50).

İş hayatında strateji önemli yer tutar. Yöneticilerin becerisi ve iyi bir şekilde uygulanan stratejiler işletmelerin devamının sağlanmasına ve kârlarını maksimum seviyeye çıkarmasına olanak sağlar. İş hayatında rekabetin artması, şartların zorlaşmasıyla birlikte strateji kelimesinin önemi gün yüzüne çıkmaktadır.

2.3. Stratejik Yönetim Kavramı

Stratejik yönetim; bir örgütün uzun vadeli hedeflerine ulaşmada işletme analizleri ile hazırladığı planlardan en iyi nasıl yararlanacağı düşüncesiyle her türlü çalışmanın en etkin biçimde hazırlama işidir (Ülgen ve Mirze, 2004: 37).

İşletmelerin sahip olduğu stratejik yönetim anlayışı, genel yönetim anlayışını tamamlayan bir parçadır ve birbirlerini tamamlayan bütündür, birbirlerinden ayrı düşünülemez. Başka bir ifadeyle işletmelerin hiyerarşik yapısı temel alındığında işletmenin tepe noktasındaki yöneticilerin önemli kapsama alanına giren bir yönetimdir. Yani işletmenin içinde bulunduğu çevresi ile ilgili sorunlara çözüm bularak işletmenin uzun dönemde ne olacağıyla ilgili soruların cevaplamasıdır. Bu da işletmenin plan, politika, yaparak işletmeye uygun araçların kontrol ve karşılaştırma aşamalarını kapsar (Koçer, 2007: 40).

2.4. Stratejik Yönetimin Amacı

Stratejik yönetim, çevredeki değişiklikler karşılığında organizasyonun zayıf ve güçlü yönlerine ve sahip olunan kaynaklara bakarak kararlar verilmesini gerektirmektedir. Alınan bu kararlar doğrultusunda, organizasyonun bilgiye ve gelişmelere açık anlayış içerisinde çalışanları harekete geçirecek geleceği hedefleyen değişimlerin sistemli bir şekilde öngörülmesini kolaylaştırmaktadır. Böylece organizasyonun başarısı ve büyümesi zamana ve dış faktörlere bırakılmadan planlanmış ve kontrol altına alınmış olmaktadır (Barutçugil, 2004: 53-54).

İşletmeler için stratejik yönetim kavramı öncelikli kavramların başında gelir. Bu süreçte yönetici tarafından işletmenin sahip olduğu mevcut kaynaklarla, gelen talepler karşılanmaya çalışılır. İşletmenin yönetici konumundaki kişiler bu kaynakları en iyi şekilde nasıl etkin kılacağı ve verimliliğini nasıl artıracığının planlarını yaparlar. Talepleri karşılamaması durumunda yeni kaynaklar edinilmeye çalışılır (Torlak ve Uzkuurt, 1999: 249).

2.5. Stratejik Yönetim ve Etik

Muhasebe bürolarında iyi bir iş etiği, bulunması gereken bir olgudur. İş etiği, herkes tarafından benimsenen ahlaki değerler bütünüdür. İş etiğinin her çeşit harekete ve etkinliğe yön vermesi gerekir. Örgüt, yalnızca kendi çıkarlarını önde tutma düşüncesi ile değil iş etiği kapsamında hareket ederek kültürel ve sosyal bir kimlik kazanmalıdır. Hem personele hem de örgütten faydalananlara yönelik bir örgüt politikası uygulanmalıdır. Günümüzde, sosyal çevrenin de göz önünde bulundurulduğu etik anlayışı geçerli olmaya başlamıştır. Bu açıdan stratejik olarak hedefe erişmede kendi menfaatlerini değil hem dış çevredeki vatandaşların da hakkını savunmalı hem de örgüt içi personele yönelik yönetimi de geliştirmelidir (Torlak, 2002: 98).

2.6. Etiğin Tanımı

Etik, bireysel ve sosyal yaşamın hızla akıp değiştiği günümüzde tanımlanması en zor terimlerden biridir. Geniş bir çerçeveden etiğin anlamına baktığımızda insanın manevi yaşantısını içine alan soyut değerleri tabir etmektedir. Soyut kelimesinden kasıt, ahlaki yaşam ile dini değerlerle ilişki kurulmasıdır. Bu şekilde etiği tanımladığımızda somut anlamdan çok soyut anlamda kullanıldığı görülmektedir (Aras, 2001: 24).

Etik kavramının Türkiye’de gereken önem ve yere sahip olabilmesinin önündeki en büyük engel, feodal yapı ilişkilerinin bir uzantısı niteliğindeki “adamin olursa olmayacak iş yoktur” anlayışının varlığıdır. Gerekli adaletin sağlanabilmesi için devlet, adalet sistemini tesis edecek düzenlemeleri beraberinde getirebilmelidir (Kırlıoğlu ve Akyel, 2003: 59).

2.7. İş Etiği

Muhasebe büroları diğer işletmeler gibi kâr elde etmek amacıyla faaliyet gösterirler. Bu amaç doğrultusunda muhasebe büro yöneticisinin yerine getireceği karar doğrultusunda büronun hedeflerini gerçekleştirmeye çalışır. İş etiği, elde edilen kârın, muhasebe bürosunun içinde bulunulan sosyal çevrenin de bir unsuru olduğu bilinciyle hukukla ve etik değerlerle çelişkili olmamayı gerekli kılmaktadır. Nitekim etik değerlere dayalı bir örgütsel yapı ve oluşturduğu standartlar, muhasebe bürosunun performansına etki etmektedir (Demir, 2007: 10).

İş yaşamındaki etik anlayışın temelinde, aklın ve sağduyunun yönlendirdiği görüşleri izlemek, toplumsal kurallara saygılı davranmak ve toplumsal faydayı ön planda tutmak adına kişisel isteklerden özveride bulunmak yatmaktadır. İş etiğinin toplumsal yaşamı şekillendiren diğer disiplinlerle ilişki kurmuş olması, iş etiği ve dayandığı temel değerlerin sadece ekonomik aktiviteden ibaret olmayıp, başka kültürel ve sosyal alanların da değerlendirmeye dahil edilmesi gerektiğine işaret etmektedir (Barutçugil, 2004: 26).

2.8. Meslek Etiği

Örgütler açısından ele alınan meslek etiği konusunda birçok tanım yapılmaktadır. Meslek etiğini tanımlamak gerekirse, bir örgütte yer alan herhangi bir meslek grubundaki kişilerin o meslekle ilgili nasıl davranması ve neleri yapması gerektiğini belirten bütün kurallardır (www.demud.org.tr, E. Tarihi: 12.01.2014).

Bir mesleğin onuru, o mesleğe özgü etik kurallarla sıkı sıkıya bağlıdır ve bunları dikkate almayan meslek mensubu hem sahip olduğu mesleği, hem de saygınlığını zedelemiş olur. Örneğin, etik davranmayan bir esnaf, temsil ettiği toplumun çıkarları yerine kendi çıkarlarını gözetken bir politikacı veya mükellefin işini takip etmeyen bir mali müşavir bu davranışın sonucu olarak toplumdaki saygınlığını yitirebileceği gibi o esnaftan alışveriş yapılmaması, o politikacının bir daha seçilmemesi ve o mali müşavirden defterinin alınması gibi yaptırımlarla karşılaşacaktır. Ayrıca bu davranışın sonucunda meslek onurunu da zedeleyecektir.

3. ARAŞTIRMANIN METODOLİJİSİ

Araştırmada Adıyaman ilinde mali müşavir bürolarının etkin ve verimli olabilmesi için strateji ve iş etiğine vurgu yapılmıştır. Mali müşavirlerin hedeflenen amaçlarına ulaşabilmeleri, personelin verimli bir şekilde yönetmelerine bağlıdır. Bu sebeple muhasebe büro yöneticilerinin ne tür strateji uyguladıkları ve personelin sergiledikleri etik davranışlara nasıl etki ettiği uygulanan anket ile tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu bölümde; sırası ile araştırmanın amacı ve önemi, evreni, örnekleme, sınırlılıkları, yöntemi, soruları, bulguları, güvenilirlik, KMO ve Barlett, frekans, anova ve korelasyon analizlerine yer verilmiştir.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı, Adıyaman il merkezinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir bürolarında çalışan yönetici ve personelin strateji ve etik konusundaki tutumlarını; ayrıca muhasebe meslek mensupları ve çalışanların birbiriyle, mükellefle, devletle ve mükellefin de devlete karşı olan tutumlarını incelemektir.

Konu ile ilgili olarak yapılan bilimsel araştırmalarda Türkiye’de "Strateji ve İş Etiği"ni beraber ele alan fazla bir çalışmaya rastlanmaması bu araştırmanın yapılmasının nedenlerinden biridir. Bu açıdan bakıldığında araştırmanın gelecek çalışmalar için bir veri olabileceği düşünülmektedir.

3.2. Araştırmanın Evreni, Örnekleme ve Sınırlılıkları

Araştırmanın evreni, Yeminli Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanı ile faaliyet gösteren meslek mensuplarından, Mali Müşavir Aday Meslek mensuplarından ve diğer muhasebe büro personellerinden oluşmaktadır. Örnek kütle olarak Adıyaman il merkezinde bulunan 2 adet Yeminli Müşavirden, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanı ile faaliyet gösteren ve kendi büroları olan 72 meslek mensubundan, yanında çalışan 25 aday meslek mensubundan ve muhasebe bürosunda çalışan 119 diğer personelden oluşup toplam 218 kişiden oluşmaktadır.

Araştırma Adıyaman il sınırları içinde gerçekleştirilmiştir. Adıyaman il sınırları içinde olup da il merkezinde bulunmayan mali müşavirlik bürolarında çalışanlar ile mali müşavir ya da muhasebe personeli olup da mali müşavirlik bürolarının dışında bir kurum, ya da kuruluşa bağlı ya da özel kuruluşlarda faaliyet gösteren kişiler örneklemin dışında tutulmuştur. Bu sınırlılığa rağmen edinilen sonuçların literatüre, mali müşavirlik ve muhasebe hizmeti veren yönetici ve çalışanlara önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada anket tekniği kullanılmıştır. Uygulanması kolay, geniş kitlelerden daha fazla bilgi toplamaya uygunluğu, gerekli verilerin tarafsız ve uygun olarak toplanabilmesi ve ucuz olduğu için bu teknik seçilmiştir. Ayrıca cevaplanma kolaylığı sağlaması, gizlilik ve güvenilirliğinin yüksek olması, değerlendirmesinin kolay oluşu vb. nedenlerden dolayı tercih edilmiştir. 5'li Likert Ölçeği şeklinde hazırlanan anket iki bölüm şeklinde hazırlanmıştır. Likert tekniğinin kullanılmasındaki amaç, katılımcıların eğilimlerini ölçmektir.

Anket çalışmasında elde edilen veriler istatistiksel analizler için geliştirilen SPSS 16.0 programı yardımıyla bilgisayar ortamında değerlendirilmiştir. Adıyaman il merkezindeki bütün mali müşavirlik bürolarına 218 anket formu gönderilmiş olup, güvenilirliğinden şüphe edilen anket formları ayıklanarak 159 anket formu değerlendirilmeye alınmıştır. Değerlendirilmeye alınan anket formlarından 1 kişi YMM, 68 kişi SMMM, 23 kişi Aday Meslek Mensubu ve 67 kişi de Diğer unvan adı altında çalışan büro personelidir.

3.4. Anketin Değerlendirilmesi

Anket çalışmasında elde edilen veriler istatistiksel analizler için geliştirilen SPSS 16,0 programı yardımıyla bilgisayar ortamında değerlendirilmiştir. Veriler; frekans, güvenilirlik, anova ve korelasyon gibi analizler kullanılarak incelenmiştir.

3.5. Araştırma Bulguları

Araştırmanın birinci bölümünde cevaplayıcıların demografik bilgilerine yer verilen sorular incelenmiştir. Diğer bölümde ise; mali müşavirlik bürolarında çalışan yönetici ve personelin strateji ve iş etiği ile ilgili meslek etiğine olan bağlılıkları değerlendirilmiştir.

3.6. Güvenirlilik Analizi

Bu çalışmada yer alan soruların, türdeş bir yapıyı açıklamak ya da sorgulamak üzere bir bütünlük sağlayıp sağlamadığını tespit etmek için geliştirilen, ölçeğin güvenirliliği ve geçerliğine yönelik güvenirlilik analizi yapılmıştır.

Tablo 1. Güvenirlilik Analizi.

Madde Sayısı (N)	Alfa Değeri (Cronbach's Alpha)
20	0,833

Hesaplanan alfa değeri yaklaşık olarak %83 olduğundan yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

3.7. KMO ve Barlett Uygunluk Analizi

KMO ve Barlett Uygunluk Analizi, örneklem büyüklüğünün yapılacak çalışma için yeterli olup olmadığını gösteren analiz türüdür. Aşağıdaki tabloda örneklem büyüklüğünün anket çalışması için uygun olup olmadığını gösteren KMO ve Barlett uygunluk analizi gösterilmiştir.

Tablo2. KMO ve Bartlett Uygunluk Analizi.

KMO Uygunluk ölçüsü	,512
Yaklaşık ki kare	262,017
Df	91
Sig.	,000

KMO testi örneklem büyüklüğünün 0,51 olarak hesaplanmış olması bu veriler için faktör analizinin orta düzeyde kullanılabileceğini göstermektedir. Bartlett testinde ise Sig=0,000 olduğundan değişkenler arasında anlamlı ilişkinin olduğu sonucuna varılmıştır.

3.8. Çalışanların Demografik Özelliklerine Ait Frekans ve Yüzdeler

Araştırmaya katılan büro çalışanlarının cinsiyetleri, eğitim durumu, meslek unvanı, yaşı, faaliyet süreleri, kaç mükellef ile çalıştıkları ve büroda kaç personel ile çalıştıklarına ilişkin demografik veriler, tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3: Demografik Özelliklere Ait Frekans Analizi.

DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER		FREKANS(N)	YÜZDE (%)
Cinsiyet	Erkek	113	71,1
	Kadın	46	28,9
Eğitim Durumu	Lise	30	18,9
	Ön Lisans	42	26,4
	Lisans	79	49,7
	Lisans Üstü	8	5,0
Meslek Unvanı	SMMM	68	42,8
	YMM	1	0,6
	Aday Meslek Mensubu	23	14,5
	Diğer	67	42,1
Yaş	26 Yaş altı	31	19,5
	27-37 Arası	100	62,9
	38-48 Arası	23	14,5
	49 Yaş ve Üzeri	5	3,1
Faaliyet Süresi	0-5	36	22,6
	6-10	69	43,4
	11-19	42	26,4
	20-29	12	7,5
Çalışan Personel Sayısı	1-5	86	54,1
	5-10	63	39,6
	10-15	8	5,0
	15 ve Üzeri	2	1,3
Mükellef Sayısı	20 ve daha az	11	6,9
	21-50 arası	37	23,3
	51-90 arası	60	37,7
	90 ve üzeri	51	32,1

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi ankete katılan büro çalışanlarının 113'ü erkek, 46'sı da bayandır. Yüzdeler olarak ifade ettiğimizde ankete katılanların %71'inin erkek, %29'unun bayan olduğu anlaşılmaktadır.

Büro çalışanlarını eğitim düzeylerini belirlemek amacıyla sorulan soruya cevap verenlerin 30'u Lise, 42'si Ön Lisans, 79'u Lisans ve 8 kişi de Yüksek Lisans mezunudur. Bu sonuçlara göre çalışanların büyük bölümünün Lisan mezunu olduğu anlaşılmaktadır. Tablodan da anlaşıldığı gibi ankete katılanların %19'u lise, %26'sı ön lisans, %50'si lisans ve %5 ile de yüksek lisans mezunudur.

Araştırmada edinilen yaş ile ilgili demografik bulgularda ise ankete katılan büro çalışanların büyük çoğunluğunun 27 ile 37 yaşları arasında olduğu anlaşılmaktadır.

Adıyaman il merkezinde ankete katılan büro çalışanlarının çalışma süreleri şu şekildedir: 0-5 yıl 36 kişi (% 23), 6-10 yıl 69 kişi (% 43), 11-19 yıl 42 kişi (% 26), 20-29 yıl 12 kişi (% 8)'dir.

Adıyaman il merkezinde bulunan mali müşavirlik bürolarında çalışan personel sayısını tespit etmek amacıyla yapılan çalışma sonuçlarına baktığımızda mali müşavirlik bürolarının yarısından fazlasının 5 kişiden az personel istihdam ettiği görülmektedir.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi mali müşavirlerin beraber çalıştıkları mükellef sayısının tespitine yönelik soruya cevap verenlerin % 7'si (11 kişi) 20 ve daha az, %23'ü (37 kişi) 21-50 arası, %38'i (60 kişi) 51-90 arası ve %32'si (51 kişi) 90 ve üzeri mükellef ile çalıştıkları görülmektedir.

3.9. Strateji ve İş Etiğine İlişkin Hipotezlerin Değerlendirilmesi

Soru 1: Adıyaman ili muhasebe bürolarında çalışanların, muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği puanları mesleki unvanına göre farklılaşmakta mıdır?

H₀: Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile mesleki unvan düzeyleri arasında farklılık yoktur.

H₁: Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile mesleki unvan düzeyleri arasında farklılık vardır.

Tablo 4. Mesleki Unvan Değişkenine Göre Strateji Ve İş Etiği Anova Sonucu.

	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.(P)
Gruplar arası	1782,952	3	594,317	6,664	0,000
Gruplar içi	13823,275	155	89,182		
Toplam	15606,226	158			

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi tek yönlü varyans analizi sonuçlarına göre anlamlılık değerinin p = 0,000 olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak ankete katılan kişilerin muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları, mesleki unvan değişkenine göre anlamlı bir fark göstermektedir (p<0,05). Bu bağlamda "muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile mesleki unvan düzeyleri arasında farklılık vardır" hipotezi kabul edilmiştir.

Soru 2: Adıyaman ili muhasebe bürolarında çalışanların, muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları mesleki kıdemine göre farklılaşmakta mıdır?

H₀: Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile mesleki kıdem düzeyi arasında farklılık yoktur.

H₁: Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile mesleki kıdem düzeyi arasında farklılık vardır.

Tablo 5: Mesleki Kıdem Değişkenine Göre Strateji Ve İş Etiği Anova Sonucu.

	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.(P)
Gruplar arası	1033,825	3	344,608	3,665	0,014
Gruplar içi	14572,401	155	94,015		
Toplam	15606,226	158			

Tek yönlü varyans analizi sonuçlarına göre anlamlılık değerinin p = 0,014 olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak ankete katılan kişilerin muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları, mesleki kıdem değişkenine göre anlamlı bir fark göstermektedir (p<0,05). Bu bağlamda "muhasebe sektöründe strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile mesleki kıdem düzeyi arasında farklılık vardır" hipotezi kabul edilmiştir.

Soru 3: Adıyaman ili muhasebe bürolarında çalışanların, muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları cinsiyete göre farklılaşmakta mıdır?

H₀: Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık yoktur.

H₁: Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.

Tablo 6: Cinsiyet Değişkenine Göre Strateji Ve İş Etiği Anova Sonucu.

	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.(P)
Gruplar arası	0,262	1	0,262	0,003	0,959
Gruplar içi	15605,965	157	99,401		
Toplam	15606,226	158			

Tek yönlü varyans analizi sonuçlarına göre anlamlılık değerinin $p = 0,959$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak ankete katılan kişilerin muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları, cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir fark göstermemektedir ($p < 0,05$). Bu bağlamda “muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık yoktur” hipotezi kabul edilmiştir.

Soru 4: Adıyaman ili muhasebe bürolarında çalışanların, muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları yaşa göre farklılaşmakta mıdır?

H_0 : Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile yaş düzeyleri arasında farklılık yoktur.

H_1 : Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile yaş düzeyleri arasında farklılık vardır.

Tablo 7: Yaş Düzeylerine Göre Strateji Ve İş Etiği Anova Sonucu.

	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.(P)
Gruplar arası	1034,912	3	344,971	3,670	0,014
Gruplar içi	14571,314	155	94,008		
Toplam	15606,226	158			

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi tek yönlü varyans analizi sonuçlarına göre anlamlılık değerinin $p = 0,014$ olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte istatistiksel olarak ankete katılan kişilerin muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları, yaş değişkenine göre anlamlı bir fark göstermektedir ($p < 0,05$). Bu bağlamda “muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile yaş düzeyleri arasında farklılık vardır” hipotezi kabul edilmiştir.

Soru 5: Adıyaman ili muhasebe bürolarında çalışanların, muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları öğrenim düzeyine göre farklılaşmakta mıdır?

H_0 : Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile eğitim düzeyleri arasında farklılık yoktur.

H_1 : Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile eğitim düzeyleri arasında farklılık vardır.

Tablo 8. Eğitim Durumlarına Göre Strateji Ve İş Etiği Anova Sonucu.

	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.(P)
Gruplar arası	61,445	3	20,482	0,204	0,893
Gruplar içi	15544,782	155	100,289		
Toplam	15606,226	158			

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi tek yönlü varyans analizi sonuçlarına göre anlamlılık değerinin $p = 0,893$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak ankete katılan kişilerin muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları, eğitim durumu değişkenine göre anlamlı bir fark göstermemektedir ($p < 0,05$). Bu bağlamda “muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile eğitim düzeyleri arasında farklılık yoktur” hipotezi kabul edilmiştir.

Soru 6: Adıyaman ili muhasebe bürolarında çalışanların, muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları çalışan personel sayısına göre farklılaşmakta mıdır?

H_0 : Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile personel sayısı arasında farklılık yoktur.

H_1 : Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile personel sayısı arasında farklılık vardır.

Tablo9: Personel Sayısına Göre Strateji Ve İş Etiği Anova Sonucu.

	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.(P)
Gruplar arası	6,466	3	2,155	0,021	0,996
Gruplar içi	15599,761	155	100,644		
Toplam	15606,226	158			

Yukarıdaki tabloya bakıldığında tek yönlü varyans analizi sonuçlarına göre anlamlılık değerinin $p = 0,996$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak ankete katılan kişilerin muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları, personel sayısına göre anlamlı bir fark göstermemektedir ($p < 0,05$). Bu bağlamda “muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile personel sayısı arasında farklılık yoktur” hipotezi kabul edilmiştir.

Soru 7: Adıyaman ili muhasebe bürolarında çalışanların, muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği puanları mükellef sayısına göre farklılaşmakta mıdır?

H_0 : Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile mükellef sayısı arasında farklılık yoktur.

H_1 : Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile mükellef sayısı arasında farklılık vardır.

Tablo 10: Mükellef Sayısına Göre Strateji Ve İş Etiği Anova Sonucu.

	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.(P)
Gruplar arası	289,953	3	96,651	0,978	0,405
Gruplar içi	15316,274	155	98,815		
Toplam	15606,226	158			

Yukarıdaki tabloya bakıldığında tek yönlü varyans analizi sonuçlarına göre anlamlılık değerinin $p = 0,405$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak ankete katılan büro çalışanlarının muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları, mükellef sayısına göre anlamlı bir fark göstermemektedir ($p < 0,05$). Bu bağlamda “muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile mükellef sayısı arasında farklılık yoktur” hipotezi kabul edilmiştir.

3.10. Korelasyon Analizi

Korelasyon analizi, iki değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi veya bir değişkenin iki ya da daha çok değişken ile olan ilişkisini test etmek, varsa bu ilişkinin derecesini ölçmek için kullanılan istatistiksel bir yöntemdir.

Tablo 11: Strateji Ve İş Etiğini Alt Boyutlarıyla Ölçen Korelasyon Analizi.

		İşveren- Personel İlişkisi	Büro- Mükellef İlişkisi	Büro - Devlet İlişkisi	Devlet - Vatandaş İlişkisi
İşveren-Personel İlişkisi	Pearson Korelasyon	1	0,490**	0,161*	0,302**
	Sig. (2-tailed)		0,000	0,042	0,000
	N	159	159	159	159
Büro-Mükellef İlişkisi	Pearson Korelasyon	0,490**	1	0,218	0,266**
	Sig. (2-tailed)	0,000		0,006	0,001
	N	159	159	159	159
Büro - Devlet İlişkisi	Pearson Korelasyon	0,161*	0,218	1	0,228**
	Sig. (2-tailed)	0,042	0,006		0,004
	N	159	159	159	159
Devlet - Vatandaş İlişkisi	Pearson Korelasyon	0,302**	0,266**	0,228**	1
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,001	0,004	
	N	159	159	159	159

İşveren - Personel ilişkisinin olumlu / olumsuz yönde etkilenmesi, Büro - Mükellef ilişkisinin de iyileşmesine / kötüleşmesine neden olur. Zayıf pozitif ilişkiden söz edilebilir (0,490).

İşveren - Personel ilişkisinin olumlu / olumsuz yönde etkilenmesi, Büro - Devlet ilişkisinin de iyileşmesine / kötüleşmesine neden olur. Çok zayıf pozitif ilişkiden söz edilebilir (0,161).

İşveren – Personel İlişkisinin olumlu / olumsuz yönde etkilenmesi, Devlet – Vatandaş ilişkisinin de iyileşmesine / kötüleşmesine neden olur. Zayıf pozitif ilişkiden söz edilebilir (0,302).

Büro – Mükellef İlişkisinin olumlu / olumsuz yönde etkilenmesi, Büro – Devlet ilişkisinin de iyileşmesine / kötüleşmesine neden olur. Çok zayıf pozitif ilişkiden söz edilebilir (0,218).

Büro – Mükellef İlişkisinin olumlu / olumsuz yönde etkilenmesi, Devlet – Vatandaş ilişkisinin de iyileşmesine / kötüleşmesine neden olur. Zayıf pozitif ilişkiden söz edilebilir (0,266).

Büro – Devlet İlişkisinin olumlu / olumsuz yönde etkilenmesi, Devlet – Vatandaş ilişkisinin de iyileşmesine / kötüleşmesine neden olur. Çok zayıf pozitif ilişkiden söz edilebilir (0,228).

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

4.1. Sonuç

Yapılan çalışmaya Adıyaman ilinde faaliyet gösteren mali müşavir bürolarındaki yönetici ve personel olmak üzere toplam 159 büro çalışanı katılmıştır. Büro çalışanlarının demografik özellikleri tablo 3'te Demografik Özelliklere Ait Frekans Analizi tablosunda belirtilmiştir. Buna göre;

- ✓ Adıyaman ilinde muhasebe büro çalışanlarının çoğunluğunu erkeklerin oluşturduğu, buna karşın muhasebe bürolarında azımsanmayacak kadar bayan çalıştığını söylemek mümkündür.
- ✓ Ankete katılan büro çalışanlarının büyük çoğunluğu üniversite mezunlarından oluşmaktadır. Buradan meslek mensuplarının aldıkları teorik eğitimin büyük çoğunlukla yeterli olduğu sonucuna varmak mümkündür.
- ✓ Araştırmada edinilen yaş ile ilgili demografik bulgularda ise ankete katılan büro çalışanların büyük çoğunluğunun 27-37 yaşları arasında olduğu anlaşılmaktadır. Demografik verilere bakıldığında 49 yaş üstü çalışanlarının sadece 5 kişiden oluşması, bürolarda çalışanların kendilerini o büronun varisi olarak görmemeleri açısından iyi bir durum olarak anlaşılmaktadır.
- ✓ Adıyaman'daki muhasebe bürolarında ankete katılan büro çalışanlarının çalışma süreleri göz önüne alındığında yoğunluğun 6-10 ve 11-19 yılları arasında olduğu görülmektedir. 20-29 yıl aralığının 12 kişi gibi düşük değerde gösterilmesi, bu mesleği icra edenlerin erken yıprandığı sonucuna ulaşılabilir.
- ✓ Mali müşavirlik bürolarında çalışan personel sayısını baktığımızda mali müşavirlik bürolarının yarısından fazlasının 5 kişiden az personel istihdam ettiği görülmektedir. Bu durum Adıyaman il merkezindeki büroların küçük ve orta ölçekli olduğu, 5-10 kişi personel temin eden büroların % 39 gibi azımsanmayacak büyüklükte olması, büroların giderek büyüme yönünde oldukları sonucuna ulaşılabilir. Adıyaman ilindeki mali müşavir bürolarının personel çalıştırması, ekonomik ve sosyal sorumluluk bakımından bölge halkına büyük bir katkı sağlamaktadır.
- ✓ Mali müşavirlerin beraber çalıştıkları mükellef sayısının tespitine yönelik yapılan çalışmada tablo 3'te görüldüğü gibi mükellef dağılımında bir dengesizlik olduğu görülmektedir.

Araştırmada belirlenen hipotezler aşağıdaki gibi sonuçlanmış ve yorumlanmıştır.

- ✓ Muhasebe sektöründe, strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile mesleki unvan düzeyleri arasında farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Başka bir ifade ile araştırmaya katılan farklı unvana sahip muhasebe büro çalışanlarının muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiğine ilişkin görüşleri farklıdır.
- ✓ Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile mesleki kıdem düzeyi arasında farklılık vardır. Mesleki kıdemi yeni olan katılımcılardan mesleki kıdemi en üst gruptaki katılımcılara geçildikçe anketteki sorulara katılım düzeyinin arttığı görülmektedir.
- ✓ Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile cinsiyet değişkeni arasında belirgin bir farklılık yoktur.
- ✓ Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile yaş düzeyleri arasında farklılık olduğu görülmektedir.
- ✓ Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile eğitim düzeyleri arasında farklılık yoktur. Başka bir ifade ile araştırmaya katılan farklı eğitim durumuna sahip muhasebe büro çalışanlarının muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiğine ilişkin görüşleri benzerdir.

- ✓ Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile personel sayısı arasında farklılık olmadığı anlaşılmıştır.
- ✓ Muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği ölçeği puanları ile mükellef sayısı arasında farklılık yoktur. Başka bir ifade ile muhasebe bürolarının işlerini takip ettiği mükellef sayısının az ya da çok olması muhasebe büro çalışanlarının muhasebe sektöründeki strateji ve iş etiği puanlarını etkilememektedir.

4.2. Öneriler

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular ışığında muhasebe büro çalışanlarına tavsiye niteliğinde olabilecek aşağıdaki öneriler sunulmaktadır.

- ✓ Muhasebe mesleğinin çalışanı erken yıpratıldığı görülmektedir. Bu nedenle bu mesleği icra edenlerin sonradan gelen personele görevi devretmesi gerekir.
- ✓ Mükellef dağılımında bir dengesizlik olduğu görülmektedir. Mükellef dağılımındaki dengenin sağlanması için mevcut yasaların yeterli olmayıp, mükellef dağılımındaki dengesizliğin giderilmesi için yeni yasaların çıkartılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.
- ✓ Çalışan bayan sayısının düşük olduğu görülmektedir. Muhasebe bürolarına çalışan bayan sayısının artırılması için devlet kanalıyla özendirici teşviklerin sunulması gerekir. Ayrıca fiziki kabiliyet gerektirmeyen bir iş olduğu için bayan personel için vazgeçilmez bir meslektir.
- ✓ İşveren ile personel arasındaki ilişki çok düşük düzeyde de olsa büro ile mükellef, büro ile devlet, devlet ile vatandaş arasındaki ilişkiyi pozitif bir şekilde etkilediğinden işveren ile personel arasında sorun olmamalıdır.
- ✓ Büronun amaçları, hedefleri ve planları çalışanlara yeterince anlatılmalı, böylece çalışanların işletme politikasını daha kolay kabullenmeleri sağlanarak, personelin amaç doğrultusunda çalışması güdülenmelidir.
- ✓ Mali müşavirler ve diğer büro çalışanları kamu kurumlarının, toplumun ve mükellefin gözünde olumlu bir imaj kaybına fırsat vermemelidir.
- ✓ Muhasebe bürolarında personeli sadece mekanik bir üretim faktörü olarak görme anlayışı bırakılmalı, personeline değer veren büroların rekabet yarışında öne çıktığı unutulmamalıdır.
- ✓ Muhasebeciler mükelleflerin işlerini gerçekleştirirken sadece kanunlarla zorunlu hale getirildiği için değil, mükellefine daha iyi hizmet verebilmek amacıyla gerçekleştirmelidir.

Muhasebe büro çalışanlarının tamamlamaları gereken asgari düzeyde bir eğitim almaları ve meslek odası tarafından belirlenmiş esaslara tabi olmaları gerekir. Çalışmanın genellenebilir sonuçlara ulaşılabilmesi amacıyla farklı sosyo-kültüre sahip diğer illerimizdeki muhasebe bürolarında daha fazla katılımcı ile araştırma yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Böylelikle araştırmanın benzer alanlarda çalışma yapmak isteyen araştırmacılara da önemli bir veri olacağı ümit edilmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, H. (2003). "*Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*", Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- ARAS, G. (2001). "*Ekonomi Forumu, İş Etiği, Etik Sorunlar, Yeni Yaklaşımlar*", Basım Çözüm Reklam, İstanbul.
- ARSLAN, M. (2012). "*İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik*", 1. Basım, Anadolu Üniversitesi, Yayın No: 2605, Açık öğretim Fakültesi, Yayın No: 1573, Eskişehir.
- BARUTÇUGİL, İ. (2004). "*Stratejik İnsan Kaynakları Yönetimi*", Kariyer Yayınları, Birinci Baskı, İstanbul.
- DEMİR, V. (2009). "*Sistemik Stratejik Planlama ve Yönetimi*", Tobb Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- DİNÇER, Ö. (2004). "*Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*", Beta Yayınevi, İstanbul.
- DURAK, N. (2009). "*Aristoteles ve Farabi'de Etik*", Fakülte Kitabevi, Isparta.

- ELGİN, T. (2006). *Meslek Etiği Ve Etik Kodu; Jandarma Teşkilatı İçin Etik Kodu Önerisi*, Dumlupınar Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Kütahya
- EREN, E. (2005). *"Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikası"*, Beta Basım Yayıncılık, İstanbul.
- HURST, DAVID K. (2000). *"Krizve Yenilenme"*, (Çeviri: Ela GÜRDEMİR), Alfa Yayınları. İstanbul.
- KAYIKCI, M. (2010). *"Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Meslek Grubunun Vergi Etiği Algulaması Üzerine Görgül bir çalışma: Zonguldak İli Uygulaması"* Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- KAYIŞ, A. (2010). Güvenilirlik Analizi, Şeref Kalaycı (Ed.), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, (5. Baskı) (s. 403-418). Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- KIRLIOĞLU, H. ve AKYEL, N. (2003). *"Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi"*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:17, s.59, İstanbul.
- KOÇER, İ. (2007). *"İşletme ve Organizasyonlarda Stratejik Yönetim Yaklaşımları"*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Ana Bilim Dalı, Yönetim ve Çalışma Psikolojisi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- SEVİLENGÜL, O. (2005). *"Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe"*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ŞEKER, H. (2012). *"Kamu Yönetiminde Strateji Uygulamalarına Yönelik bir Çalışma ve Şanlıurfa Örneği"*, Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- TOPSAK, F. (2009). *"Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği"*, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- TORAMAN, C. (2002). *"Enron Olayı ve Bu Olaydan Çıkarılması Gereken Dersler"*, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı 15.
- TORLAK, Ö. ve UZKURT, C. (1999). *"Belediyelerde Hizmet Anlayışı Ve Stratejik Yönetime Geçiş"*. Kamu Yönetiminde Kalite 2. Ulusal Kongresi, Todaie Yayın No:296, Ankara.
- ÜLGEN, H. ve MIRZE, K. (2004). *"Stratejik Yönetim"*, Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- www.demud.org.tr/etik_kurallar.html, Erişim tarihi: 12.01.2014.

SOCIAL AND HUMAN SCIENTIFIC

Erinmez, M., Koçak, D. & Artantaş E. (2018). "Algılanan Hizmet Kalitesinin Müşteri Bağlılığına Etkisi ve Kamu Kurumları Sosyal Tesisleri Örneği", Vol:1, Issue:1; pp:62-83

Anahtar Kelimeler: Hizmet Kalitesi, Müşteri Bağlılığı, İletişim, Güvenirlilik, Erişim, Nezaket

Keywords: Service Quality, Customer Loyalty, Communication, Reliability, Access, Courtesy

Makale Türü: Araştırma Makalesi

ALGILANAN HİZMET KALİTESİNİN MÜŞTERİ BAĞLILIĞINA ETKİSİ VE KAMU KURUMLARI SOSYAL TESİSLERİ ÖRNEĞİ

Impact of Perceived Service Quality on Customer Loyalty and Public Institutions Social Facilities an Example

Mustafa ERİNMEZ

Istanbul Gelişim Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi, erinmezmustafa@hotmail.com

Durmuş KOÇAK

Istanbul Gelişim Üniversitesi, İşletme Doktora Öğrencisi, durmus.kocak@hotmail.com

Erkin ARTANTAŞ

Istanbul Gelişim Üniversitesi, İşletme Doktora Öğrencisi, erkins71@hotmail.com

Makale Geliş Tarihi
07.04.2018

Revize Tarihi
19.04.2018

Yayınlanma Tarihi
25.04.2018

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, algılanan hizmet kalitesinin müşteri bağlılığına etkilerinin araştırılmasıdır. Çağımızda ister üretim, isterse hizmet sektöründe sunumu yapılan ürünlerden istifade eden kullanıcıların, eğitim ve gelir düzeylerinin artmasına paralel olarak, beklentilerinin, arzularının sürekli değişim içerisinde olduğu söylenebilmektedir. Bu durum sadece üretim bazlı ürünler için değil, hizmet kullanıcılarını da kapsamına aldığı görülmektedir. Tüketicilerin ihtiyaç duydukları hizmetlerden beklentilerinin üzerinde faydalanması, memnuniyetlerinin sağlanmasında bir ölçü olarak değerlendirilmektedir. Müşteri memnuniyeti ölçümü, sadece sunumu yapılan hizmetten tüketicinin memnuniyetini belirlemekle kalmamakta, hizmet işletmelerinin performansının da değerlendirildiği bir amacı gerçekleştirebilmektedir. Müşteri memnuniyeti, bütün sektörlerde rekabetin temel unsuru olarak görülmekte ve hizmet işletmelerinde de bu durum değişiklik göstermemektedir. Endüstriyel bir ürün için müşteri tatmini, müşterinin o ürünü satın alıp, kullanımından sonra belirlenmektedir. Ürün tatmini hizmet işletmelerinde, hizmetin üretiminde oluşmakta ve insan faktörünün hizmeti sunum şekline göre değişiklik gösterebilmektedir. Bu çalışma "Hizmet Kalitesi ve Tüketicilerin İşletmelerden Beklentileri ve Algıları Üzerine Bir Araştırma" (DSİ, Karayolları, vb. kamu Misafirhane ve Sos. Tesisleri) konusunda hazırlanan makale çalışmasının uygulama kısmı ile ilgilidir. Çalışmada, "Beklentiler Ölçeği" ve "Algılar Ölçeğinden" yararlanılmıştır. Katılımcılar; kadrolu personelden geçici personele kadar çeşitlilik göstermektedir. Çalışma, algılanan hizmet kalitesinin müşteri bağlılığına etkileri ile sınırlıdır. Uygulama yeri, Sağlık Bakanlığı Merkez Teşkilatı'dır ve toplamda çalışmanın evreni olan 560 kişiye anket uygulanmıştır ve katılımcılardan geriye dönen 353 geçerli anket değerlendirilmeye alınmıştır.

ABSTRACT

The purpose of this study is to investigate the effect of perceived service quality on customer loyalty. It can be said that in our age, the users who enjoy the products produced in the service sector either in parallel with the increase of their education and income levels, are constantly changing their wishes. This situation is seen not only for production-based products, but also for service users. Utilizing the expectations of the consumers on the services they need is regarded as a measure of satisfaction. Customer satisfaction measurement does not only determine the satisfaction of the consumer from the service provided, but it can also carry out an objective in which the performance of service enterprises is also evaluated. Customer satisfaction is seen as the main element of competition in all sectors and this situation does not change in service enterprises. Customer satisfaction for an industrial product is determined after the customer purchases and uses the product. The product is formed in the production of the service in the satisfactory service enterprises and the service factor of the human factor can vary according to the presentation style. This study deals with the application part of the article work on "Quality of Service and Research on the Expectations and Perceptions of the Consumers from Enterprises" (DSİ, Highways, etc. Public Guest House and Sauce Facilities). In the study, it was benefited from "Survey of Survey" and "Survey of Survey". Participants; It is as diverse as the staff of temporary staff. The study is limited to the effects on customer loyalty of perceived service quality. The place of implementation is the Central Organization of the Ministry of Health, and a total of 560 persons were surveyed and 353 valid questionnaires returned from the participants were evaluated.

1. GİRİŞ

Hizmet işletmeleri arasında yoğun olarak rekabet yaşandığı bilinmektedir. Sunumu yapılan hizmetlerden tatminsizliği sonucu işletmeyi bırakan müşterinin yerine yenisini bulmak, maliyeti arttırmaktadır. Mevcut müşterilerin, hizmetlerden faydalanmasına devam etmesi ve onların birer sadık müşteriye dönüştürülmesi ancak müşteri tatmini ile gerçekleşebilmektedir. İstifade ettiği hizmetten tatmin olan müşteri, ilerleyen süreçte sadık müşteri haline dönüşebilmektedir. Dönüşümün temel faktörleri arasında kaliteli bir hizmet sunumunun önemi yadsınamamaktadır.

Pazarlama kavramı günümüzde müşteriye odak noktası olarak görmektedir. Müşterinin arzularını ve bir üründen beklentilerini, tam olarak belirlemede yetersiz kalan işletmelerin, gelişen rekabet ortamında faaliyetlerini sürdürebilmeleri zorlaşmaktadır. Farklı pazarlama yöntemlerine yönelik işletmelerin amacı, rekabet avantajını sağlamaktır. Pazarlama yöntemlerinden biri olan "İlişkisel Pazarlama", müşterinin önceliklerine önem vererek, halihazırdaki müşterilerini sadık müşteri statüsüne getirmeyi öngörmektedir. İlişkisel pazarlama görüşünün ortaya çıkmasında, yeni müşteri kazanma maliyetinin, mevcut müşteriye elde tutmaktan daha fazla olduğu yer almaktadır. Günümüz işletmelerinin rekabet anlayışı, yeni müşterilerin ilgisini çekmenin yanı sıra, var olan müşterilerinin rakip işletmelere yönelmelerini engellemek olarak karşımıza çıkmaktadır.

2. HİZMET YÖNETİMİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

2.1. Hizmet Kavramı

1970'li yılların başlarına kadar hizmet kavramı, pazarlanabilir bir mal olarak değerlendirilmemektedir. Günlük yaşamın geniş bir alanında görülen hizmetler, mala bağlı ve bağlı olmayan hizmetler olarak ayrılmaktadır. Kapladığı alan göz önüne alındığında, sunulan hizmetlerin geliştirilmesi, çeşitlendirilmesi ve iyileştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. İşletmeler kendilerini geçmişte ifade edildiği gibi, hizmetten soyutlanmış bir biçimde "ticaret işletmesi" ya da "imalat işletmesi" şeklinde tanımlamakta zorlanmaktadırlar. Faaliyet türlerinin yanı sıra işletmelerin, birer hizmet işletmesi olma özelliğini de yansıttıkları görülebilmektedir. İşletmeler bu özellikleriyle hizmetten bağımsız olarak düşünülemez. Günümüze kadar hizmet kavramının yapılan tanımlarını incelemek, hizmetin tarihsel bir bakış açısıyla nasıl algılandığını anlamamızı sağlamaktadır (Karahana, 2000, ss.3).

2.2. Kalite Kavramı

Kalite, geçmişten günümüze insan hayatının her evresinde belirleyici bir kriter olup bireysel ve sosyal yaşamın vazgeçilmez bir olgusu olarak değerlendirilmektedir. Günümüzde tüketiciler, satın alacakları mamulün sadece ekonomik (ucuz) oluşuna değil aynı zamanda kaliteli olmasına da özen göstermektedirler. Toplum hayatında bu konuda yer bulan "Ucuz mal alacak kadar zengin değilim" vb. atasözleriyle günlük yaşam içerisinde karşılaşılabilir. Kalite, işletmelerin faaliyetini sürdürebilmesi, gelişebilmesi için temel koşullardan biri olarak görülmektedir. Görüş, "Bugünün kalitesi, yarının güvencesidir." veya "Kaliteyi teşvik etmek, geleceği güvenceye almaktır." gibi özdeyişlerle bir şekilde ifade edilebilir. Japonların, "Kalite, bizim zorlukları aşma veya varlığımızı sürdürme stratejimizdir, verimlilik de onun sonucudur." anlayışını benimsemesinin temelinde öngörülen hedef olarak kalite dile getirilmektedir. Kaliteli üretim ile verimliliğin de sağlanmış olacağı en açık şekilde belirtilmektedir (İslam, 2002, ss.53)

2.3. Hizmet Kalitesi Kavramı

İşletmelerin veya kuruluşların genelde üstünlük ve mükemmelliği, hizmet kalitesi ile değerlendirilebilir. Hizmet kalitesi algısı, tatminle ilişkili ancak tatminle eş değer olmayan bir durum olarak tanımlanmakta ve beklentiler ile alınan hizmet kalitesinin karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Hizmet kalitesi, müşterinin beklentisi üzerinde bir hizmet almasıyla veya beklentisinin ve tatmininin aşılması olarak da ifade edilebilir. Hizmet sektöründe ilk yatırım maliyetinin üretim sektöründen az olması nedeniyle rekabeti artırıcı bir etki oluşturmaktadır. Rekabet avantajı sağlamaya yönelik olarak hizmetlerin farklılaştırılması ile hizmet kalite algısının yükseltilmesi değerlendirilebilir. Hizmet kalitesinin artmasıyla da müşteri memnuniyetinin pozitif yönlü bir artış gösterdiği görülmektedir (Brady and Cronin, 2001, ss.34-49. 38).

2.4. Müşteri Memnuniyeti

Müşterilerin; ihtiyaç, beklenti ve arzularının karşılanması, ayrıca bunların üzerine gerçekleşen olgular bütünü kapsayan kavrama, müşteri memnuniyeti denilmektedir. Ürünü ya da hizmeti kullananların bu olgulardan istifade etmeleri ile oluşacak memnuniyetleri, mal ve hizmetin üretilmesi veya pazarlanmasında görevli olanların yaptıkları işten tatmin olmalarını da sağlayabilir. Fiziki olan mallar için müşteri memnuniyeti, malın satın alınıp kullanımı sonrasında oluşan kalitesi, müşterilerinin ihtiyaçlarını gidermesi ve bir daha tercih edilebilmesi açılarından değerlendirilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Hizmetlerde ise; hizmet sunumu sırasında müşterinin beklentilerinin karşılanmasıyla ortaya çıkmaktadır. Müşteri memnuniyeti veya memnuniyetsizliği, müşterinin beklentileri ile diğer algı kriterlerinin karşılaştırılmasıyla ortaya çıkan sonuç olarak değerlendirilebilir. Müşterinin satın aldığı mal veya hizmetten sağladığı fayda ile tatmin olan beklentileri uyduğu zaman memnuniyet ortaya çıkmaktadır. Mal ya da hizmeti satın alan müşterinin, satın almadan önceki beklentileri ile o mal ve hizmetli satın alıp kullanmasıyla algıladığı performans arasındaki farklılıklardan oluşan tutarsızlığın işlevi, (memnuniyet,tatmin vb.) olarak ele alınmaktadır (Türk, 2005, ss. 213).

2.5. İletişim Kavramı

Kişi ve çevresi arasındaki iki yönlü ilişkiyi oluşturan bütün aşamalar, iletişim olarak tanımlanmaktadır. Hizmet yönetiminde iletişim, önemli bir araç olarak görülmektedir. İletişim; akıcı, dinamik bir yapıda, koşul ve zamana göre değişken bir süreç olarak da görülmektedir. Herhangi bir işaret yardımı ile duygu, düşünce ve anlamların nakli ya da değiş tokuşu da iletişim olarak tanımlanabilir. Bir kişiden başka kişi veya kişilere mesajların aktarılması, iletişim olarak adlandırılabilir. İnsanın sosyal bir varlık olması ve çevresi ile iletişim kurarak yaşaması kapsamında; her davranışı, konuşması, susması, duruşu ve kendini ifade etmesi yani çevresine mesaj iletmesi iletişim olgusunu açıklamaktadır. İletişim; bilgiyi üreterek iletme ve aynı zamanda algılama süreci olarak da adlandırılabilir. İletişim; anlaşılabilir mesajların gönderilmesi ve alınması, iletişim sağlanan tarafların tutum ve davranışlarında değişiklik yapmayı amaçlamaktadır. Duygu, düşünce ve bilgilerin her türlü yolla başkalarına anlatılmasına ve aktarılmasına, iletişim denilebilir (<http://www.psikolik.com/threads/%C4%B0leti%C5%9Fim-kavram%C4%B1-ve-anlam%C4%B1.605/>, (E.T: 13.06.2016).

3. HİZMETİN ÖZELLİKLERİ

3.1. Hizmetin Soyut Olma Özelliği

Hizmetin, performans ya da hareketlerin tümünü kapsaması ve fiziksel olmaması nedeniyle dokunulabilir mallar gibi duyumsanan bir biçimde; görünmemesi, dokunulamaması, hissedilemez olması en belirgin özelliği olarak karşımıza çıkmaktadır. Satın alınan bir hizmette somut bir durum bulunmamaktadır. Sağlık hizmetlerinde hastalara yönelik olarak; muayene, tanı, teşhis ve tedavi gibi uygulamalar gerçekleştirilmektedir. Hizmetin soyut olması, gerçekleştirilen bu hizmetlere dokunulmaması veya fiziksel bir varlığa sahip olamamasının bir sonucu olarak görülmektedir. Tedavi tamamlandıktan sonra dahi hasta, sunulan hizmeti tamamıyla kavrayamayabilir. Satın alınan hizmete dokunulmadığı ve fiziksel bir varlığa sahip olamadığının bir sonucu olarak değerlendirilebilir (Öztürk, 2003, ss. 26).

3.2. Hizmetin Bölünmemesi Özelliği

Mallar gibi fiziksel bütünlükleri olmaması nedeniyle hizmetler de tanımlandıkları ölçüler çerçevesinde ürün olarak adlandırılabilir. Hizmetler, alıcısına nasıl tanımlandı ve kapsamı nasıl belirlendiyse sunumunun o şekilde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Hizmet ürünleri, tanımlandığı biçimde bir bütünü oluşturmaktadır. Satış öncesinde hizmet, tanımlandığı biçimde bir bütün olarak kullanıcısına sunulmaktadır. İçerisinde yer alan parçalardan biri ya da birkaçı değiştirilir ve hizmetten çıkartılırsa özelliği kaybolabilir. Hizmetlerin bölünmemesinden bahsedildiğinde anlaşılması gereken bir başka durum ise, üreticiyle tüketicinin birlikteliği olmaktadır (Kılıç, 2003, ss. 7).

3.3. Hizmetin Depolanamaması Özelliği

Hizmetin depolanamaması özelliği, farklı bakış açıları ile araştırılmaktadır. Konu hakkındaki ortak görüşlerden biri; hizmetin ileriki bir tarihte yeniden kullanılmak amacıyla saklanamayacağı, yeniden satılamayacağı ya da geri iade edilemeyeceği olgusu olmaktadır. Mallar, hizmetlerden ayrı olarak önce

depolanabilir ve sonra satılabilir. Hizmetler, hazır olduklarında bekletilerek daha sonra satılamamaktadır. Uçağın koltuklarının uçuş sırasında dolu olması gerekmektedir, çünkü koltuklar depolanarak daha sonradan kullanılamamaktadır. Hukukçu, kuaför ve diş hekimi gibi hizmet sağlayıcıların, randevu defterindeki boş zamanları yeniden kazanarak kullanamayacakları örnek olarak verilebilir (Aydın, 2006, ss. 9).

3. 4. Değişkenlik Özelliği

Hizmetin, değişken bir yapıya sahip olduğu ifade edilmektedir. Hizmetin kalitesi, kapasitesi, kapsamı ve değerlendirilmesi, değişebilir bir özellik taşımaktadır. Hizmet, satış öncesinde ne kadar tanımlanmaya veya sınıflandırılmaya çalışılsa da üreticisinin ve alıcısının birçok değişik özelliklerine göre farklılık gösterebilir. Standardizasyondan birçok hizmet türü için söz edilemeyebilir. Hizmet sağlayanlar ve hizmeti satanlar; bilgi, beceri ve değer yarguları ölçüsünde ürettikleri hizmeti değerlendirip tanımlayacakları için hizmet ve alıcı doyumunda farklılıklar olabilir. Farklılıkların olduğu bu durumda, aynı tür hizmetlerin her birinin diğeriyle aynı ölçüde olabilmesi zor olmaktadır. Homojen (tekbiçimli) veya heterojen (değişken) olmama durumu, hizmetlerin standartlaştırılmamasını açıklayan önemli bir özellik olarak ortaya çıkmaktadır (Kılıç, a.g.e., ss. 11).

4. HİZMET KALİTESİ BELİRLEYİCİLERİ

4. 1. Fiziksel Özellikler

Hizmet sunumu yapılan mahallerin fiziksel özellikleri; çalışanların dış görünüşü, kullanılan araç ve gereçlerin teknolojik gelişmeyi yansıtmaları veya teknolojiye uygunluğunu ifade etmektedir. Hizmetin sunulduğu ortamın psikolojik ve sosyal durumu, hizmet ortamı boyutunu açıklamaktadır. Görevli personelin karşılıklı iletişim biçimi ve birbirlerine karşı gösterdikleri davranış özelliklerini yansıtan kurumsal kimlik, bu boyut içerisinde değerlendirilebilir (Keskin, 2013, ss. 45).

4. 2. Güvenilirlik

Hizmet üretiminde güvenilirlik; işletmenin vereceği hizmeti, belirlenen zamanda, tam ve eksiksiz olarak yerine getirme yetisi olarak adlandırılabilir. Marina işletmesinin güvenilir olarak değerlendirilmesi, yat sahiplerince önem taşımaktadır. Güvenilirlik, bir hizmete ait uygulamaların ilk defada doğru olarak yapılmasının yanı sıra işletmenin hizmetle ilgili taahhütlerini yerine getirmesi ve verdiği sözü de tutması anlamına gelmektedir (Durukan, 2004, ss. 75).

4. 3. Heveslilik

Çalışanlarından yöneticisine kadar tüm işletmenin hizmetten faydalanan müşteriye ve tesise ilk gelişinden ayrılışına kadar olan süreçte yardımcı olma isteğine heveslilik denilmektedir. Heveslilik, hizmetin sunumuna ilişkin gösterilen özen, duyarlılık ve dakiklık olarak da adlandırılabilir. Hizmetin sunumu sırasında personelin göstermiş olduğu heves, müşteri memnuniyetine ve bağlılığına doğrudan etki etmektedir (Sarı, 2011, ss. 75).

4. 4. Yeterlilik

Yeterlilik, bir işi tanımlayıp yerine getirebilmek için gerekli olan bilgi ve beceriye sahip olma durumu olarak açıklanabilir. Hizmet sektöründe temel olarak, müşteriye hizmet sunulmasından doğan bir emek yoğunluğu bulunmaktadır. Teknoloji ne kadar çok kullanılırsa kullanılsın, makine ve ekipmanları kullanan yine insan faktörü olmaktadır. İnsan faktörü söz konusu olduğunda yeterlilik olgusunun kendiliğinden gündeme geldiği söylenebilir. Algılanan hizmet kalitesi bağlamında işletmenin yeterli olması, müşteri memnuniyetini belirleyen önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır (Sarı, a.g.e., ss. 77).

4. 5. Nezaket

Nezaket, hizmet sektöründe müşteri ile doğrudan ilişkili personelin; nazik, saygılı, samimi olması ve müşterinin olası kişisel taleplerini dikkate alması olarak tanımlanabilir. Yalın anlamda nezaket ise incelik ve kibarlık anlamı taşırken; hizmet kalitesi kavramı kapsamında saygı, tolerans ve konukseverlik anlamlarını da içermektedir. İşletmede bulunan tüm personelin müşterilerine gösterdiği saygı, içten davranış ve güler yüz, müşteriler üzerinde olumlu etki yaratmaktadır. Hizmet

sektöründe yer alan işletmelerde, insan emeğinin yoğun olarak kullanıldığı bilinmektedir. Hizmet işletmelerinde nezaket boyutunun önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir (Usta, 2008, ss. 75).

4. 6. İnanılabilirlik

Hizmet sektöründe yer alan işletmenin inanılabilirliği, işi yerine getirmedeki doğruluğunu, dürüstlüğünü, güvenilirliğini ve tutarlılığını ifade etmektedir. İfade edilen özellikler, işletmenin yer aldığı pazardaki saygınlığını, imajını ve marka değerini etkileyen başlıca önemli kriterler olmaktadır. Hizmet üretiminin özellikleri arasında yer alan önceden denenme imkanlarının olmaması, hizmet sektörünün yaşamakta olduğu zorluklardan ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu durum ise hizmet kalitesi belirleyicileri açısından en azından ön bilgi edinme yolunu belirlemektedir (Sarı, a.g.e., ss. 76).

4. 7. Güvenlik

Risk, şüphe ya da tehlikenin olmaması durumuna, güvenlik denilmektedir. İşletmenin garantisini verdiği güvenlik hizmeti, doğru ve tam şekilde yerine getirilirse müşteri memnuniyeti meydana gelebilir. Müşteri memnuniyeti de müşteri bağlılığına etki etmektedir. Güvenlik, hizmet kalitesinin müşteriler tarafından algılanmasında önemli bir unsur olarak görülmekte ve müşterinin hizmete bağlılığı üzerinde etki etmektedir (Topçuoğlu, 2006, ss. 75).

4. 8. Erişim

Erişim, fiziksel anlamdaki ulaşım eyleminin yanında işitsel ve görsel hatta yazılı iletişim teknolojileriyle bağlantı kurma olarak ifade edilmektedir. Hizmet sektöründe de erişim kavramı, bir hizmet ya da malın müşterilere ulaştırılması, iletilmesi işlemi olarak tanımlanmaktadır. Bir yerden başka bir yere ulaşma anlamı taşıyor olsa da hizmet kalitesi bağlamındaki anlamı daha geniş kapsamlı olmaktadır (Pınar, 2002, ss. 76).

4. 9. İletişim

İletişim, işletme çalışanları tarafından müşterilere her zaman anlayacakları kelimeler ile bilgi verilmesi olarak tanımlanmaktadır. Farklı eğitim düzeylerine sahip olan müşteriler için uygun, eğitim düzeyi düşük müşteriler için daha yalın bir dille ve iyi eğitilmiş müşteriler içinse içeriğinin biraz daha genişletilerek açıklanmasını içermektedir. Hizmet kalitesindeki iletişim, müşterilerin kolayca algılayıp dinleyebileceği ifadeler kullanılması ve kesintisiz olarak bilgilendirilmesi anlamlarını taşımaktadır. İşletme personeli ile müşterilerin kolay bir biçimde iletişime geçmeleri, çalışanlar tarafından işletme uygulamaları hakkında yapılan bilgilendirmenin yazılı ya da sözlü olması ve karşılıklı anlaşmanın sağlanması gerekmektedir (Sarı, a.g.e., ss. 80).

4. 10. Müşteriyi Anlamak

Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından empati, kişinin kendisini başka bir kişinin yerine koyarak o kişinin istek, duygu ve düşüncelerini anlama becerisi ya da duygudaşlık olarak tanımlanmaktadır. Empati kavramının psikolojik karşılığının ise bir kişinin kendini karşısındaki diğer kişinin yerine koyması olduğu söylenebilir. Açıklanan kavramlar ışığında; hizmet sunan kişilerin kendilerini müşterilerin yerine koyabilmesi, müşteriyi anlamak, onların duygularını ve arzularını anlayarak bilmeye ve tanımaya çalışmak şeklinde de karşımıza çıkmaktadır. Dünyadaki tüm işletmelerde personelin ve yönetimin, hizmet verdiği müşterilerin ihtiyaç ve taleplerini anlamak için öncelikle kendilerini müşterilerin yerine koymaları yani empati yapmaları gerekmektedir. Empatinin doğru kurulmasıyla müşterinin hizmet kalitesini algılama biçiminde değişiklik meydana gelebileceği söylenebilir (Türk Dil Kurumu, [http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst & kelime = empati&ayn=tam](http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=empati&ayn=tam) (E.T.13.05.2016).

5. HİZMET KALİTE MODELLERİ

5. 1. Grönross'un Algılanmış Hizmet Kalite Modeli

Hizmet kalitesi alanındaki ölçüm modellerinden geliştirilmiş olan ilk model türünün Grönross'un Algılanmış Hizmet Kalite Modeli olduğu söylenebilir. Kalitenin, müşterinin kaliteyi algılayış şekline göre değerlendirilmesi olarak ifade edilmektedir. Modelin merkezinde; tüketici beklentisi, deneyimi ve müşterinin algısı arasındaki pozitif ilişkiler savunulmaktadır. Hizmetin söz konusu olduğu durumlarda kaliteyi yaratan unsurların; üretim, ilişkiler, sunum ve tasarım olduğu görülmektedir. İşletmelerin bu unsurları yönetme şekli, müşterinin kalite algısına etki etmektedir. Grönross, hizmet kalitesinin üç

şekilde algılandığını ileri sürmektedir. Algılanış şekillerine göre; teknik kalite, imaj ve fonksiyonel kalite şeklinde sıralanabilir (Mohammad, 2007, ss. 31).

5. 2. Kano Modeli

Müşterilerin ihtiyaçlarının, belirli bir hizmet ya da ürünle müşteri memnuniyetine aynı ölçüde katkıda bulunmadığını varsaymaktadır. Ürünle ilgili ihtiyaçların; heyecan verici, temel ve doğrusal ihtiyaçlar şeklinde sıralanmasını sağlayan model olarak bilinmektedir. Kano modeli, hizmet kalitesi ya da ürünün performans seviyesi ile müşteri memnuniyeti arasındaki ilişkiyi de göstermektedir. Kavramlar arasında oluşan bu ilişkinin, heyecan verici gereksinimlerden temel gereksinimlere doğru değişiklik gösterdiği söylenebilir. Kano modeli, müşterilerin gereksinimlerinin hizmet kalitesi bağlamında değişik kategorilerde sınıflandırılmasına imkan tanıyan etkin bir yaklaşım modeli olduğu görülmektedir. Model, hizmet ya da ürünün özelliklerinin canlı bir yapıya sahip olmasından dolayı bu özelliklerin “nötr → heyecan verici → doğrusal → temel kalite” özelliğine doğru değişiklik göstereceğini ileri sürmektedir. Heyecan verici ihtiyaçlarla ortaya çıkan ürünün, rakipler tarafından taklit edileceği düşünülmektedir. Ortaya çıkan bu düşünce sonucunda heyecan verici ihtiyacın, doğrusal bir şekilde artan bir ihtiyaç olduğu söylenebilir. Süreklilik temelinde uygulamaya konulan bu ihtiyaç, rekabet ortamında işletmelere avantaj sağlamaktadır (Sofyalıoğlu ve Tunail, 2012, ss. 129).

5. 3. Normann Hizmet Kalite Modeli

Normann'ın hizmet kalite modelini, 1984'te geliştirdiği ifade edilmektedir. Normann bu modeli; hizmet alan müşteri ile hizmet sunan çalışan arasındaki iletişim, hizmet yönetim sistemleri ve hizmet sunum sürecinin değişebilir ve değişmez yanlarını kapsayacak şekilde geliştirdiği söylenebilir. Kalitenin; kesin, açık, müşterileri doğrudan etkisi altına alan ve ölçülebilen değişmez özellikleri olduğunu ileri sürmektedir. Hizmet sunan çalışanların hizmeti alan müşteri ile aralarında oluşan iletişim, değişmez özelliklerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Normann, değişir ve değişmez özelliklere sahip kalitenin birbiri ile etkileşim içinde olduğu ve hizmet kalitesinin de bundan etkilendiğini söylemektedir (Mohammad, a.g.e., ss. 35).

5. 4. Lehtinen & Lehtinen'in Hizmet Kalite Modeli

Modelin, 1983'te Lehtinen tarafından oluşturulduğu bilinmektedir. Lehtinen'in Hizmet Kalite Modeli, hizmet alanındaki elemanlar ile müşteriler arasında meydana gelen bir kavram olarak da nitelendirilmektedir. Lehtinen tarafından kalite, süreç ve çıktı olarak iki şekilde ele alınmaktadır. Hizmetin olduğu sırada değerlendirilen kalite süreç olarak adlandırılırken; ürünün ortaya çıkmasından sonra değerlendirilen kalite de çıktı olarak adlandırılmaktadır. Hizmet kalitesini üç başlık altında ele alan Lehtinen, bu başlıkları şu şekilde sıralamaktadır (Torun, 2009, ss. 34).

Etkileşim kalitesi; hizmet sunan personel ile müşteri arasında ya da müşteri ile diğer müşteriler arasında oluşan etkileşimden meydana gelmektedir.

1. *İşletme kalitesi*; potansiyel müşterilerin ya da müşterinin, firmaya karşı kamuoyunda oluşan imajı ile ilgili olduğu söylenebilir. Müşterilerin tercihleri işletmelerin imajı ile yakından alakalı olmaktadır. İşletmelerin vermiş oldukları hizmetin kalitesi bozulmuş olsa dahi işletmenin kalitesi (imajı) uzun süre geçerliliğini koruyabilir.

2. *Fiziksel kalite*; hizmetin fiziksel parçalarından, yani ekipman, bina vb.den kaynaklanan boyuta denilmektedir.

6. HİZMET SEKTÖRÜNDE KALİTE VE ÖLÇÜM YÖNTEMLERİ

6. 1. Serqual Ölçeği

Serqual ölçeği, müşterilerin algılarından ve beklentilerinden meydana gelmektedir. Ölçeğin; tartışılan, dikkate alınan ve geniş oranda kullanılan bir hizmet kalitesi ölçüm modeli olduğu söylenebilir. Modeli geliştiren kişilere göre bu ölçek; işletmelerin hizmet kalitesi alanındaki zayıf ve güçlü yönlerini ortaya çıkaran bir araç olarak görülmektedir. Beş boyut üzerine kurulduğu bilinen Serqual ölçeğinin iki bölümden oluştuğu söylenebilir. Birincisi; hizmet sektörünün belirli bir alanında yer alan işletmelerin müşterilerde oluşturduğu beklentiler, 22 ifade ile ölçülmektedir. İkincisi ise; tüketicilerin algılarının da ikinci bir 22 ifade ile ölçüldüğü söylenmektedir. Açıklanan ifadelerle ilgili olan bu beş hizmet

kalitesinin, her iki bölüme de dayandırılarak boşluk analizleri hesaplanmaktadır (Mujic and Legcevic, 2006, ss. 4).

6. 2. Servperf Ölçeği

Taylor ve Cronin'in, Serqual ölçeğini inceleyerek ölçekte yer alan temel soruların hizmet memnuniyeti üzerindeki etkilerini araştırdıkları bilinmektedir. Serqual ölçeğinin performans ölçümü için yetersiz olduğunu ileri süren Taylor ve Cronin'in, Serqual ölçeğinin de içeriğini esas alan Servperf ölçeğini ortaya koydukları bilinmektedir. Servperf ölçeğinin, algılanan hizmet kalitesinin belirlenmesi amacıyla Serqual ölçeğinden esinlenerek geliştirildiği söylenebilir. Ölçeği geliştiren bu iki araştırmacı, ölçeğin yetersiz kalma nedenlerini araştırmaktadır. Araştırmaları sonucu yetersiz kalma nedenini, tüketicilerin hizmeti almadan önce hizmet alanıyla ilgili beklenti oluşturmamaları ve işletmelerden ne bekleyeceklerine dair herhangi bir bilgilerinin olmasına bağlamaktadırlar. Taylor ve Cronin'in Servperf ölçeğini, performans temelli olarak oluşturdukları söylenebilir. Günümüzde bu ölçeği destekleyen pek çok araştırmacının da olduğu ifade edilmektedir. Servperf ölçeği; perakende satış işletmelerinde, aerobik okullarında, bankalarda, yükseköğretim kurumlarında, yatırım danışmanlık şirketlerinde, eğlence parkları ve hastanelerde hizmet kalitesini ölçmek amacıyla kullanıldığı ifade edilmektedir (J. Cronin vd. 1994, ss.125-131).

7. YÖNTEM

7. 1. Amaç

Çalışmanın amacı, algılanan hizmet kalitesinin müşteri bağlılığına etkisinin ve kamu kurumları sosyal tesislerindeki uygulamaların analiz edilmesidir.

Hizmetlerin, fiziksel anlamlardaki ürünlerden farklı olduğu bilinmektedir. Oluşan bu farklılık, hizmet kalitesinin tanımlanarak ölçülmesini de zorlaştırmaktadır. Kalite, hizmet sektöründe vazgeçilmez bir öneme sahip olmaktadır. Algılanan hizmet kalitesinin, müşterilerin hizmeti almadan önce oluşturdukları beklentilerin ve yararlanılan gerçek hizmet deneyiminin bir parçası olduğu ifade edilmektedir. Hizmet sektöründe marka bağlılığı da büyük önem taşımaktadır. Oluşan bağlılığın hizmet sektörüne doğrudan olmasa da dolaylı bir etkisi bulunmaktadır. Çalışmada da hizmet kavramı, özellikleri ve modelleri açıklanarak algılanan hizmet kalitesinin müşteri bağlılığına ne gibi etkileri olduğu incelenmektedir. İncelemeler, Serqual ve Servperf ölçekleri kullanılarak çalışmanın desteklediği söylenebilir.

7. 2. Önem

Bu araştırma, algılanan hizmet kalitesinin müşteri bağlılığına ne gibi etkilerinin olduğunu, müşteri algı ve beklentilerinin bağlılığı nasıl etkilediğinin tespitinin yanında, müşterilerin yaş ya da eğitim düzeylerinin dikkate alınarak ölçülmesi, bağlılığın oluşturulması açısından önemlidir.

Hizmet kalitesini belirlemek için müşteri bağlılığının ve memnuniyetinin sağlanmasının yolunun, düzenli olarak müşteri algı ile beklentilerini ölçmek ve bu beklentiler ışığında hizmet ya da mal geliştirmekten geçtiği söylenebilir. Bağlılığı sağlanan müşteriler sayesinde işletmelerin, rakiplerine karşı rekabet ortamında avantajları artmaktadır. Hizmet ya da mal ile beklentileri karşılanmış olan bir müşterinin, işletmeden tekrar mal ya da hizmet alması ve işletmede tutulması, diğer bireylerin hizmet ya da mal almasından daha az maliyetli olmaktadır. Müşteri bağlılığı, müşterinin sadakatini de belirlemektedir. Sadakatli müşteriler de hizmet sektöründe yer alan işletmelerin zor günlerinde yanlarında olan müşterilerdir. Ülkemizde bu anlamda pek çok araştırma bulunmaktadır. Bu çalışmanın da diğer çalışmalarla birlikte yeni çalışmalara katkılar sağlayacağı düşünülmektedir.

7. 3. Kapsam, Evren ve Örneklem

"Hizmet Kalitesi ve Tüketicilerin İşletmelerden Beklentileri ve Alguları Üzerine Bir Araştırma" (DSİ, Karayolları, vb. Kamu Misafirhane ve Sos. Tesisleri) konusunda hazırlanan bu makalede, "Beklentiler Ölçeği" ve "Algılar Ölçeği"nden yararlanılarak veriler elde edilmiştir. Anketin uygulama yeri, Sağlık Bakanlığı Merkez Teşkilatı'dır. Anket katılımcıları; kadrolu personelden geçici personele kadar çeşitlilik göstermektedir. Çalışmanın kapsamı, algılanan hizmet kalitesinin müşteri bağlılığına etkileri ile sınırlıdır. Çalışmanın evrenini oluşturan toplam 560 kişiye anket uygulanmış ve katılımcılardan geriye dönen 353 geçerli anket değerlendirilmeye alınmıştır.

7. 4. Hipotezler

Hipotezler;

H_{1.1}: Çalışanların eğitim düzeyinin, çalışmanın faktörleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H_{1.2}: Çalışanların yaş değişkeninin, çalışmanın faktörleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.

H_{1.3}: İşletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması faktörü ile çalışmanın diğer faktörleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

H_{1.4}: Çalışanların müşteri tercihine önem vermesi ile işletmenin ilk defada doğru hizmet sunması arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

7. 5. Ölçekler ve Güvenirlilik Analizi

Bu araştırma için hazırlanan beklentiler ve algılar ölçeği, Parasuraman vd. (1991, s.446-448) tarafından yapılan "SERQUAL Ölçeğinin İyileştirilmesi ve Yeniden Değerlendirilmesi" başlıklı çalışmada uygulanmıştır.

Güvenirlilik analizi, korelasyon kat sayısı ile belirlenen ve ölçeklerin güvenirliliğini ölçen bir analiz yöntemidir. Korelasyon katsayısı yardımı ile hesaplanan iç tutarlık anlamında güvenirlilik, Cronbach's Alpha Katsayısı denilmektedir. Bu değer 0 ile 1 arasında değişen değerler alabilir. Cronbach Alpha katsayısı 1'e ne kadar yakın çıkarsa; ölçek güvenirliliği o kadar yüksek kabul edilmektedir. Çalışmalarda 0,50 ve aşağısı değerler için ölçek çalışması güvenirlilik değil, 0,50-0,70 arasındaki değerler için düşük seviyede güvenirlilik, 70-90 arası değerler için güvenirlilik ve 0,90 üzeri değerler için ise yüksek seviyede güvenirlilik yorumu yapılabilir.

Tablo 1. Güvenirlilik Analizi Tablosu

	Cronbach's Alpha Katsayısı	Madde Sayısı
1. Ölçek (Beklentiler Ölçeği)	0,919	20
2. Ölçek (Algılar Ölçeği)	0,939	21
Tüm Çalışma	0,929	41

İki farklı ölçek ve çalışmanın tamamı için güvenirlilik analizi ayrı ayrı uygulanmış ve hesaplanan değerler güvenirlilik analizi tablosunda verilmiştir. Elde edilen değerlere göre; birinci ölçek için elde edilen güvenirlilik katsayısı 0,919 olarak hesaplanmıştır ve bu değer ölçeğin oldukça güvenirlilik olduğunu göstermektedir. İkinci için uygulanan güvenirlilik analizinde ise güvenirlilik katsayısı 0,939 olarak hesaplanmıştır ve bu ölçek oldukça güvenirlidir denilebilir. Anket çalışmasının tamamı incelendiğinde ise elde edilen güvenirlilik katsayısının 0,929 olarak hesaplandığı görülmektedir. Dolayısıyla, çalışmanın yüksek seviyede güvenirlilik olduğu karar verilmiştir.

8. BULGULAR

8. 1. Demografik Bulgular

Tablo 2. Demografik Değişkenlerin Frekans Analizleri

		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	182	51,6
	Erkek	171	48,4
Medeni Hal	Bekar	151	42,8
	Evli	202	57,2
Yaş	20-24 Yaş Arası	54	15,3
	25-34 Yaş Arası	182	51,6
	35-44 Yaş Arası	54	15,3
	45-54 Yaş Arası	40	11,3
	55 ve Üstü	23	6,5
Eğitim Durumu	Lise	79	22,4
	Üniversite	182	51,6
	Yüksek Lisans	92	26,1

Demografik değişkenlerin frekans analizleri tablosunda görüldüğü üzere; 353 katılımcıdan 182 kişi (%51,6) kadın ve 171 kişi (%48,4) ise erkektir. Anket katılımcılarının cinsiyet bazında neredeyse eşit oldukları söylenebilir. Medeni hallerine bakıldığı zaman da benzer bir tablo görülebilir. Anket katılımcılarının; 151'inin bekar (%42,8) ve 202'sinin ise evli (%57,2) oldukları tespit edilmiştir.

Araştırma katılımcıları yaş bazında incelendiklerinde; 54 kişinin (%15,3) 20-24 yaş aralığında, 182 kişinin (%51,6) 25-34 yaş aralığında, 54 kişinin(%15,3) 35-44 yaş aralığında, 40 kişinin (%11,3) 45-54 yaş aralığında ve 23 kişinin (%6,5) ise 55 yaş ve üzerinde oldukları gözlemlenmiştir. Araştırmaya yaş bazında bakıldığında katılımcıların büyük çoğunluğunun 25-34 yaş aralığında olduğu görülebilir. Bu yüzden araştırmanın genç yaş grubuna hitap ettiği tespit edilmiştir.

353 araştırma katılımcısından 79 kişi (%22,4) lise, 182 kişi (%51,6) üniversite ve 92 kişi (%26,1) ise yüksek lisans düzeyinde eğitim almışlardır. Genel olarak bakıldığında, katılımcıların öğrenim düzeyleri üniversite ve daha yüksek seviyede bir eğitim düzeyidir denilebilir. Dolayısıyla, katılımcıların eğitim düzeylerinin yüksek olduğu gözlemlenmiştir.

8. 2. Beklentiler Ölçeği İçin Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett's Testi

Tablo 3. Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett's Test

KMO and Bartlett's Testi	
Kaiser-Meyer-Olkin Ölçüm Değeri	,905
Bartlett's Testi	
Ki-Kare Değeri	4998,518
Sd Değeri	190
Sigma Değeri	,000

Bartlett Küresellik testi, çalışmanın veri seti üzerinde faktör analizi uygulamanın uygunluğunu ölçmeye yaramaktadır. Yapılan test sonucunda hesaplanan ilişki değerine Kaiser-Meyer-Olkin Ölçüm Değeri (KMO Ölçüm değeri) denilmektedir. KMO değeri; 0 ile 1 arasında değişen değerler alabilir. Bu değer, 0'a yakın bir değer olarak çıktığında, değişkenler arasındaki ilişkinin zayıf olduğuna ve faktör analizi yapmanın anlamsız olduğuna karar verilir. KMO değeri; 1'e yakın bir değer olarak hesaplanırsa, değişkenler arasındaki ilişkinin yüksek olduğuna ve faktör analizi yapmanın anlamlı olduğuna karar verilir. KMO ölçüm değerinin anlamlı olup olmadığına ise tablodaki sigma değeri ile karar verilmektedir. Bu değer $\alpha < 0,05$, faktör analizi uygulamak anlamlıdır; $\alpha > 0,05$, faktör analizi yapılmasının anlamsız olduğuna karar verilebilir.

Çalışmada KMO ölçüm değeri 0,905 olarak hesaplanmıştır. Bu değer oldukça yüksek olup, değişkenler arasında ilişki olduğuna göstermiştir. KMO ölçüm değerine dair sigma değeri ise 0,00 olarak hesaplanmış ve sonuçta veri seti üzerinde faktör analizi uygulamanın anlamlı olduğuna karar verilmiştir.

8.3. Beklentiler Ölçeği İçin Faktör Sayısının Tespiti

Beklentiler ölçeği için öz değer analizi:

Tablo 4. Öz Değer Analizi Tablosu

	Genel Öz Değerler			Öz Değer Çıkarımları			Döndürülmüş Öz Değer Çıkarımları		
	Öz Değer	Açıklama Yüzdeleri	Birikimli Açıklama Yüzdeleri	Öz Değer	Açıklama Yüzdeleri	Birikimli Açıklama Yüzdeleri	Öz Değer	Açıklama Yüzdeleri	Birikimli Açıklama Yüzdeleri
1	8,538	42,689	42,689	8,538	42,689	42,689	8,538	42,689	42,689
2	2,798	13,992	56,680	2,798	13,992	56,680	2,798	13,992	56,680
3	1,459	7,296	63,976	1,459	7,296	63,976	1,459	7,296	63,976
4	1,039	5,194	69,170	1,039	5,194	69,170	1,039	5,194	69,170
5	,738	3,692	72,862				,738	3,692	72,862
6	,696	3,480	76,342				,696	3,480	76,342
7	,631	3,155	79,497				,631	3,155	79,497
8	,608	3,038	82,535				,608	3,038	82,535
9	,559	2,793	85,328				,559	2,793	85,328
10	,525	2,625	87,953				,525	2,625	87,953
11	,395	1,973	89,926				,395	1,973	89,926
12	,373	1,866	91,792				,373	1,866	91,792
13	,352	1,760	93,552				,352	1,760	93,552
14	,301	1,505	95,057				,301	1,505	95,057
15	,239	1,193	96,250				,239	1,193	96,250
16	,213	1,066	97,316				,213	1,066	97,316
17	,180	,900	98,217				,180	,900	98,217
18	,125	,627	98,844				,125	,627	98,844
19	,123	,615	99,458				,123	,615	99,458
20	,108	,542	100,000				,108	,542	100,000

KMO değeri hesaplaması neticesinde, faktör analizi yapılmasına ve faktör sayısının belirlenmesine geçilmiştir. Faktör sayısı belirlenirken, öz değer analizi tablosu incelenmiş ve bu tabloya göre, öz değeri birden büyük olan değişken sayısı kadar faktör sayısı belirlenmiştir. Öz değer analizi tablosu incelendiğinde, 4 değişkenin öz değerlerinin 1'den büyük olduğu gözlemlenmiştir. Tabloya göre, 1. faktörün tek başına varyansın yüzde 42,68'ünü açıkladığı söylenebilir. 1. ve 2. faktörler birlikte varyansın yüzde 56,68 'ini ve ilk üç faktör birlikte varyansın yüzde 63,97'sini ve ilk 4 faktör birlikte varyansın yüzde 69,17'sini açıklamaktadır.

8. 4. Beklentiler Ölçeği için Faktör Analizi

Tablo 5. Döndürülmüş Faktör Analizi Tablosu

Sorular	İşletmenin Bina, Teçhizat, Altyapı Açısından Yeterli Olması	İşletmenin İlk Defada Doğru Hizmet Sunması	İşletme Çalışma Saatlerinin Müşterilerin Hizmet Talebi İçin Uygun Olması	İşletme Çalışanlarının Müşterilerin Taleplerini Bekletmeden Karşılması
S6	,674	,084	,251	,050
S7	,634	,140	,158	,131
S8	,632	,228	,265	,094
S9	,852	,063	,181	-,008
S10	,724	,106	,169	,244
S11	,462	,101	,072	,607
S12	,276	,851	,088	,022
S13	,084	,897	,233	,064
S14	,022	,909	,002	,153
S15	,131	,898	,064	,089
S16	,584	,165	,434	,021
S17	,600	,058	,210	,123
S18	,623	,151	,446	,254
S19	,770	,128	,400	,076
S20	,786	-,011	,122	-,021
S21	,638	,128	,084	,345
S22	,327	,104	,874	,100
S23	,311	,105	,862	,128
S24	,325	,102	,843	,016
S25	,068	,149	,108	,853

Faktör sayısı belirlenip açıklama yüzdeleri incelendikten sonra; ölçek sorularının hangi faktör altında yer aldığı tespit edilmiştir. Değişkenlerin faktörler üzerindeki yükleri hesaplanmış ve tablo 5'de verilmiştir. Değişkenlere dair faktör yüklerinden hangisi daha fazla ise değişken o faktöre ait olmaktadır.

8. 5. Beklentiler Ölçeği İçin Faktörlerin Tespiti

Tablo 6. Beklentiler Ölçeği Anket Sorularının Faktörlere Göre Dağılımı Tablosu

Faktörler	Döndürülmüş Faktör Analizi
F1.1 İşletmenin Bina, Teçhizat, Altyapı Açısından Yeterli Olması	S6, S7, S8, S9, S10, S16, S17, S18, S19, S20, S21
F1.2 İşletmenin İlk Defada Doğru Hizmet Sunması	S12, S13, S14, S15,
F1.3 İşletme Çalışma Saatlerinin Müşterilerin Hizmet Talebi İçin Uygun Olması	S22, S23, S24
F1.4 İşletme Çalışanlarının Müşterilerin Taleplerini Bekletmeden Karşılması	S11, S25

Tablo 6 incelendiğinde, döndürülmüş faktör analizi sonucunda, anket sorularının belirlenen 4 faktöre yukarıdaki tablo ile gösterilmiştir.

8. 6. Algılar Ölçeği İçin Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett's Testi

Tablo 7. Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett's Testi
KMO and Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Ölçüm Değeri		,918
Bartlett's Testi	Ki-Kare Değeri	5019,793
	Sd Değeri	210
	Sigma Değeri	,000

Çalışmada KMO ölçüm değeri 0,905 olarak hesaplanmıştır. Değer oldukça yüksek olup değişkenler arasında ilişki olduğunu göstermektedir. KMO ölçüm değerine dair sigma değeri ise **0,00** olarak hesaplanmış ve sonuçta veri seti üzerinde faktör analizi uygulamanın anlamlı olduğuna karar verilmiştir.

8. 7. Algılar Ölçeği İçin Faktör Sayısının Tespiti

Algılar ölçeği için öz değer analizi:

Tablo 8. Öz Değer Analizi Tablosu

	Genel Öz Değerler			Öz Değer Çıkarımları			Döndürülmüş Öz Değer Çıkarımları		
	Öz Değer	Açıklama Yüzdeleri	Birikimli Açıklama Yüzdeleri	Öz Değer	Açıklama Yüzdeleri	Birikimli Açıklama Yüzdeleri	Öz Değer	Açıklama Yüzdeleri	Birikimli Açıklama Yüzdeleri
1	10,042	47,820	47,820	10,04	47,820	47,820	5,113	24,349	24,349
2	1,527	7,272	55,092	1,527	7,272	55,092	4,227	20,128	44,477
3	1,389	6,616	61,708	1,389	6,616	61,708	3,263	15,540	60,017
4	1,158	5,514	67,222	1,158	5,514	67,222	1,513	7,205	67,222
5	,925	4,404	71,626						
6	,656	3,126	74,752						
7	,627	2,988	77,740						
8	,575	2,738	80,478						
9	,547	2,605	83,083						
10	,514	2,450	85,532						
11	,464	2,208	87,740						
12	,426	2,031	89,771						
13	,372	1,771	91,542						
14	,300	1,428	92,970						
15	,298	1,417	94,387						
16	,257	1,221	95,609						
17	,244	1,161	96,770						
18	,222	1,057	97,827						
19	,181	,863	98,690						
20	,160	,760	99,450						
21	,116	,550	100,000						

KMO değeri hesaplaması neticesinde, faktör analizi yapılmasına ve faktör sayısının belirlenmesine geçilmiştir. Faktör sayısını belirlenirken, öz değer analizi tablosu incelenmiş ve tabloya göre öz değeri

birden büyük olan değişken sayısı kadar faktör sayısı belirlenmiştir. Öz değer analizi tablosu incelendiğinde, 4 değişkenin öz değerlerinin 1'den büyük olduğu gözlemlenmiştir. Bu yüzden, ölçek için belirlenen faktör sayısının 4 olmasına karar verilmiştir. 1. faktör tek başına varyansın yüzde 24,34'ünü açıklamaktadır. 1. ve 2. faktörler birlikte varyansın yüzde 44,47 'sini ve ilk üç faktör birlikte varyansın yüzde 60,01'ini ve ilk 4 faktör birlikte varyansın 67,22'sini açıklamaktadır.

8. 8. Algılar Ölçeği için Faktör Analizi

Tablo 9. Döndürülmüş Faktör Analizi Tablosu

Sorular	İşletmenin Bina, Teçhizat, Altyapı Açısından Yeterli Olması	İşletmenin İlk Defada Doğru Hizmet Sunması	İşletme Çalışma Saatlerinin müşterilerin Hizmet Talebi İçin Uygun Olması	İşletme Çalışanlarının Müşterilerin Taleplerini Bekletmeden Karşılması
S26	,098	,060	,027	,844
S27	,077	,087	,075	,813
S28	,228	,659	,201	,139
S29	,392	,511	,165	,173
S30	,321	,780	,204	-,006
S31	,344	,723	,227	,044
S32	,190	,762	,310	,078
S33	,287	,567	,534	,064
S34	,224	,264	,791	,060
S35	,273	,251	,805	-,011
S36	,155	,224	,840	,059
S37	,542	,151	,552	,164
S38	,716	,293	,332	,046
S39	,590	,530	,044	-,026
S40	,630	,249	,163	,073
S41	,742	,446	,111	,052
S42	,688	,449	,133	-,004
S43	,490	,553	,279	,020
S44	,743	,230	,325	,079
S45	,749	,108	,241	,088
S46	,689	,285	,147	,137

Faktör sayısı belirlenip, açıklama yüzdeleri incelendikten sonra; ölçek sorularının hangi faktör altında yer aldığı tespit edilmiştir. Bunun için de döndürülmüş faktör analizi tablosundan yararlanılmalıdır. Değişkenlerin faktörler üzerindeki faktör yükleri hesaplanmış ve tablo 9'da verilmiştir. Değişkenlere dair faktör yüklerinden hangisi daha fazla ise değişke o faktöre aittir yorumu yapılmaktadır.

8. 9. Algılar Ölçeği için Faktörlerin Tespiti

Tablo 10. Algılar Ölçeği Anket Sorularının Faktörlere Dağılımı Tablosu

Faktörler	Döndürülmüş Faktör Analizi
F1.1 İşletmenin Bina, Teçhizat, Altyapı Açısından Yeterli Olması	S38, S39, S40, S41, S42, S44, S45, S46
F1.2 İşletmenin İlk defada Doğru Hizmet Sunması	S28, S29, S30, S31, S32, S33, S43
F1.3 İşletme Çalışma Saatlerinin müşterilerin Hizmet Talebi İçin Uygun Olması	S34, S35, S36, S37
F1.4 İşletme Çalışanlarının Müşterilerin Taleplerini Bekletmeden Karşılması	S26, S27,

Döndürülmüş faktör analizi sonucunda, anket sorularının belirlenen 4 faktöre dağılım tablo 10'da gösterilmiştir.

8. 10. Ki-Kare Testi Analizi

Tablo 11. Normallik Testi Tablosu

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	İstatistik Değeri	Sd Değeri	Sigma	İstatistik Değeri	Sd Değeri	Sigma
F1.1 İşletmenin Bina, Teçhizat, Altyapı Açısından Yeterli Olması	,169	353	,000	,836	353	,000
F1.2 İşletmenin İlk defada Doğru Hizmet Sunması	,188	353	,000	,851	353	,000
F1.3 İşletme Çalışma Saatlerinin müşterilerin Hizmet Talebi İçin Uygun Olması	,208	353	,000	,793	353	,000
F1.4 İşletme Çalışanlarının Müşterilerin Taleplerini Bekletmeden Karşılama	,164	353	,000	,897	353	,000
F2.1 Çalışanların Müşteri Tercihine Önem Vermesi	,132	353	,000	,953	353	,000
F2.2 Çalışanların Söz Verdiklerini Gecikmeden Yerine Getirmesi	,147	353	,000	,944	353	,000
F2.3 İşletmenin Hatasız Muhasebe Kaydı Tutması	,148	353	,000	,944	353	,000
F2.4 İşletmenin Hizmet ve Ürün Sunumu Açısından Yeterli Olması	,142	353	,000	,932	353	,000

Parametrik testlerin uygulanabilmesi için veri setinin normallik test sonucunun anlamlı çıkması gerekmektedir. Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk testleri normalliği sınamak için kullanılabilir. İlgili değişkene ait sigma değeri 0,05 değerinden daha büyük olarak hesaplanırsa, değişkenin normal dağılıma uyum sağladığı kararı verilir. Çalışmanın 8 faktörü için elde edilen test sonuçları tablo 11'de verilmiştir. Normallik testi sonuçlarına göre $\alpha < 0,05$ olduğu için normal dağılım varsayımı sağlanamamış dolayısıyla parametrik testler yerine parametrik olmayan testler yapılmıştır.

8. 11. Katılımcıların Eğitim Düzeyi ile Çalışmanın Faktörleri Arasındaki Ki-Kare Testi

Tablo 12. Katılımcıların Eğitim Düzeyi ile Çalışmanın Faktörleri Arasındaki Ki-Kare Testi

Faktörler	Ki- Kare	Sd Değeri	Sigma
F1.1 İşletmenin Bina, Teçhizat, Altyapı Açısından Yeterli Olması	2,340	2	,310
F1.2 İşletmenin İlk defada Doğru Hizmet Sunması	1,061	2	,588
F1.3 İşletme Çalışma Saatlerinin müşterilerin Hizmet Talebi İçin Uygun Olması	6,673	2	,036
F1.4 İşletme Çalışanlarının Müşterilerin Taleplerini Bekletmeden Karşılama	,720	2	,698
F2.1 Çalışanların Müşteri Tercihine Önem Vermesi	5,985	2	,045
F2.2 Çalışanların Söz Verdiklerini Gecikmeden Yerine Getirmesi	,561	2	,755
F2.3 İşletmenin Hatasız Muhasebe Kaydı Tutması	2,912	2	,233
F2.4 İşletmenin Hizmet ve Ürün Sunumu Açısından Yeterli Olması	,874	2	,646

Hipotezler;

H_{0.1}: Çalışanların eğitim düzeyinin, çalışmanın faktörleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisi yoktur.

H_{1.1}: Çalışanların eğitim düzeyinin, çalışmanın faktörleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisi vardır.

Çalışmanın faktörlerinin eğitim düzeyine göre farklılık gösterip göstermediğini incelemek için bir ki-kare testi olan “Median Testi” uygulanmıştır. Median testinde, ki-kare tablo değerine veya sigmaya göre karar verilebilir, ancak sigma değerleri ile karar vermesi daha kolay olacağından sigma değerleri esas alınacaktır. Sigma değerleri, alfa değerinden ($\alpha=0,05$) daha büyük olursa; çalışmanın faktörlerinin eğitim düzeyine göre farklılık göstermediği kararı verilir. Eğer sigma değeri alfa değerinden daha küçük çıkarsa çalışmanın faktörlerinin eğitim düzeyine göre farklılık gösterdiğine karar verilebilir.

Eğitim düzeyine göre çalışmanın faktörlerinin farklılık gösterip göstermediğini inceleyen hesaplamalar yapılmıştır ve elde edilen sonuçlar yukarıdaki tabloda verilmiştir. Faktörlere dair sigma değerleri incelendiğinde görülmektedir ki; F1.3 işletme çalışma saatlerinin müşterilerin hizmet talebi için uygun olması (sigma =0,036) ve çalışanların müşteri tercihine önem vermesi (sigma=0,045) faktörlerinin sigma değerleri; 0,05 (α) değerinden daha küçüktür. Dolayısıyla, bu faktörler için H₀ hipotezi reddedilir. İşletme çalışma saatlerinin müşterilerin hizmet talebi için uygun olması ve çalışanların müşteri tercihine önem vermesi faktörlerinin eğitim düzeyine göre farklılık gösterdiği söylenebilir.

8. 12. Katılımcıların Yaş Değişkeni ile Çalışmanın Faktörleri Arasındaki Ki-Kare Testi

Tablo 13. Katılımcıların Yaş Değişkeni ile Çalışmanın Faktörleri Arasındaki Ki-Kare Testi

Faktörler	Ki- Kare	Df Değeri	Sigma
F1.1 İşletmenin Bina, Teçhizat, Altyapı Açısından Yeterli Olması	19,171	4	,001
F1.2 İşletmenin İlk defada Doğru Hizmet Sunması	12,557	4	,014
F1.3 İşletme Çalışma Saatlerinin müşterilerin Hizmet Talebi İçin Uygun Olması	11,727	4	,020
F1.4 İşletme Çalışanlarının Müşterilerin Taleplerini Bekletmeden Karşılama	8,361	4	,079
F2.1 Çalışanların Müşteri Tercihine Önem Vermesi	2,383	4	,666
F2.2 Çalışanların Söz Verdiklerini Gecikmeden Yerine Getirmesi	3,835	4	,429
F2.3 İşletmenin Hatasız Muhasebe Kaydı Tutması	5,224	4	,265
F2.4 İşletmenin Hizmet ve Ürün Sunumu Açısından Yeterli Olması	3,767	4	,438

Hipotezler;

H_{0.2}: Çalışanların yaş değişkeninin, çalışmanın faktörleri üzerinde istatistiksel olarak etkisi yoktur.

H_{1.2}: Çalışanların yaş değişkeninin, çalışmanın faktörleri üzerinde istatistiksel olarak etkisi vardır.

Çalışmanın faktörlerinden kategorik hale getirilen yaş değişkenine göre farklılık gösterip göstermediğini incelemek için bir ki-kare testi olan Kruskal Wallis testi uygulanmıştır. Kruskal Wallis testi sonucuna ki-kare tablo değerine göre karar verilir ancak bir ki-kare değerine dair sigma değerleri ile karar vermek daha kolay olacağından sigma değerleri esas alınacaktır. Sigma değerleri alfa değerinden ($\alpha=0,05$) daha büyük olursa, çalışmanın faktörlerinin yaş değişkenine göre farklılık göstermediğine karar verilir. Eğer sigma değeri, alfa değerinden daha küçük çıkarsa; çalışmanın faktörlerinin yaş değişkenine göre farklılık gösterdiğine karar verilir.

Yaş değişkenine göre çalışmanın faktörlerinin farklılık gösterip göstermediğini inceleyen hesaplamalar yapılmıştır ve elde edilen sonuçlar yukarıdaki tabloda verilmiştir. Faktörlere dair sigma değerleri incelendiğinde görülmektedir ki; İşletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması (sigma=0,001), işletmenin ilk defada doğru hizmet sunması (sigma=0,014) ve işletme çalışma saatlerinin müşterilerin hizmet talebi için uygun olması (sigma=0,020) faktörlerinin sigma değerleri 0,05 değerinden daha küçüktür. Dolayısıyla, bu faktörler için H0 hipotezi reddedilir. İşletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması (sigma=0,001), İşletmenin ilk defada doğru hizmet sunması (sigma=0,014) ve işletme çalışma saatlerinin müşterilerin hizmet talebi için uygun olması (sigma=0,020) faktörleri yaş değişkenine göre farklılık gösterdiği söylenebilir.

9. REGRESYON ANALIZI

9. 1. İşletmenin Bina, Teçhizat, Altyapı Açısından Yeterli Olması ile Çalışmanın Diğer Faktörlerinin Karşılaştırılması

Tablo 14. Regresyon Analizi Açıklama Yüzdesi Tablosu

Model	R	R Kare	Düzenlenmiş R Kare	Standart Hata Tahmini
F1.1 İşletmenin Bina, Teçhizat, Altyapı Açısından Yeterli Olması	,851	,725	,721	,50947

İşletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması faktörü için elde edilen açıklama yüzdesi değeri 0,725 olarak hesaplanmıştır. Bu değer açıklama yüzdesi için oldukça yüksek bir değerdir denilebilir.

Tablo 15. Regresyon Analizi Anlamlılık Tablosu

Model	Kareler Toplamı	Sd Değeri	Kareler Ortalaması	F	Sigma
Regresyon	100,272	4	25,068	96,578	,000
Artık Değer	90,327	348	,260		
Total	190,599	352			

Regresyon analizi anlamlılık tablosuna göre, ilgili değişkene dair “sigma değeri>0,05 ise, regresyon analizi yapmak anlamlı değildir; <0,05 ise regresyon analizi yapmak anlamlıdır” kararı verilir. İşletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması faktörü için yapılan regresyon analizine dair sigma değeri hesaplanmış ve tablo 15’de **0,000** olarak verilmiştir. Bu değer, 0,05 değerinden daha küçük olduğundan regresyon analizinin yapılmasının uygun olacağına karar verilebilir.

Tablo 16. F1.1 İşletmenin Bina, Teçhizat, Altyapı Açısından Yeterli Olması Faktörü ile Diğer Faktörlerin Regresyon Analizi Katsayı Tablosu

Model	Standart Olmayan Katsayılar		Standart Katsayılar	T-Değeri	Sigma
	B	Standart Hata	Beta		
(Constant)	1,024	,189		5,408	,000
F1.2 İşletmenin İlk defada Doğru Hizmet Sunması	,058	,023	,100	2,554	,011
F1.3 İşletme Çalışma Saatlerinin Müşterilerin Hizmet Talebi İçin Uygun Olması	,387	,030	,517	13,058	,000
F1.4 İşletme Çalışanlarının Müşterilerin Taleplerini Bekletmeden Karşılama	,244	,036	,272	6,839	,000
F2.2 Çalışanların Söz Verdiklerini Gecikmeden Yerine Getirmesi	,121	,033	,137	3,676	,000

H_{0.3}: İşletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması faktörü ile çalışmanın diğer faktörleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkisi yoktur.

H_{1.3}: İşletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması faktörü ile çalışmanın diğer faktörleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkisi vardır.

İşletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması faktörü için yapılan regresyon analizinde "Step Wise" yöntemi kullanılmış ve sonucunda elde edilen değerler yukarıdaki tabloda verilmiştir. Tabloda yer alan faktörlere yönelik sigma değerlerinden 0,05 değerinden daha küçük sonuçlarda; işletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması faktörü ile aralarındaki ilişki anlamlı bulunur ve regresyon denkleminin alınmasına karar verilir. Denklem kurulurken gerekli katsayılar için B katsayı değerinden yararlanılabilir.

Yukarıdaki regresyon analizi katsayı tablosu incelendiğinde; işletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması faktörü ile işletmenin ilk defada doğru hizmet sunması (sigma=0,058), işletme çalışma saatlerinin müşterilerin hizmet talebi için uygun olması (sigma=0,387), işletme çalışanlarının müşterilerin taleplerini bekletmeden karşılaması (sigma=0,244) ve çalışanların söz verdiklerini gecikmeden yerine getirmesi (sigma=0,121) faktörleri arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur. Bu ilişkilere dair regresyon denklemi aşağıdaki gibi ifade edilir.

İşletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması = 1,024 + 0,058 F1.2 işletmenin ilk defada doğru hizmet sunması + 0,387 F1.3 İşletme Çalışma Saatlerinin Müşterilerin Hizmet Talebi İçin Uygun Olması + 0,244 F1.4 İşletme Çalışanlarının Müşterilerin Taleplerini Bekletmeden Karşılama + 0,121 F2.2 Çalışanların Söz Verdiklerini Gecikmeden Yerine Getirmesi

İşletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması = 1,024 + 0,058 işletmenin ilk defada doğru hizmet sunması + 0,387 işletme çalışma saatlerinin müşterilerin hizmet talebi için uygun olması + 0,244 işletme çalışanlarının müşterilerin taleplerini bekletmeden karşılaması + 0,121 çalışanların söz verdiklerini gecikmeden yerine getirmesi. Bu durumda; **işletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması**; işletmenin ilk defada doğru hizmet sunması faktörü bir birim arttığında 0,058 birim (%5,8), işletme çalışma saatlerinin müşterilerin hizmet talebi için uygun olması faktörü 1 birim arttığında 0,387 birim (%38,7), işletme çalışanlarının müşterilerin taleplerini bekletmeden karşılaması faktörü 1 birim arttığında 0,244 birim (%24,4) ve çalışanların söz verdiklerini gecikmeden yerine getirmesi faktörü 1 birim arttığında 0,121 birim (%12,1) artacaktır.

9. 2. Çalışanların Müşteri Tercihine Önem Vermesi ile Çalışmanın Diğer Faktörlerinin Karşılaştırılması

Tablo 17. Regresyon Analizi Açıklama Yüzdesi Tablosu

Model	R	R Kare	Düzenlenmiş R Kare	Standart Hata Tahmini
F2.1 Çalışanların Müşteri Tercihine Önem Vermesi	,789	,622	,620	,51990

Çalışanların müşteri tercihine önem vermesi için elde edilen açıklama yüzdesi değeri 0,725 olarak hesaplanmıştır. Bu değer açıklama yüzdesi için göz önüne alınması gereken yüksek bir değerdir.

Tablo 18. Regresyon Analizi Anlamlılık Tablosu

Model	Kareler Toplamı	Sd Değeri	Kareler Ortalaması	F	Sigma
Regresyon	155,609	2	77,804	287,852	,000
Artık Değer	94,603	350	,270		
Total	250,211	352			

Regresyon analizi anlamlılık tablosuna göre, çalışanların müşteri tercihine önem vermesine yönelik yapılan regresyon analizine dair sigma değeri hesaplanmış ve tablo 18'de **0,000** olarak verilmiştir. Bu değer, 0,05 değerinden daha küçük olduğundan regresyon analizinin yapılmasının uygun olacağına karar verilebilir.

Tablo 19. Çalışanların Müşteri Tercihine Önem Vermesi Faktörü ile Diğer Faktörlerin Regresyon Analizi Katsayı Tablosu

Model	Standart Olmayan Katsayılar		Standart Katsayılar	T-Değeri	Sigma
	B	Standart Hata	Beta		
(Constant)	,604	,132		4,562	,000
F2.2 Çalışanların Söz Verdiklerini Gecikmeden Yerine Getirmesi	,645	,045	,637	14,337	,000
F2.3 İşletmenin Hatasız Muhasebe Kaydı Tutması	,184	,040	,204	4,582	,000

H_{0.4}: Çalışanların müşteri tercihine önem vermesi ile işletmenin ilk defada doğru hizmet sunması arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H_{1.4}: Çalışanların müşteri tercihine önem vermesi ile işletmenin ilk defada doğru hizmet sunması arasında anlamlı bir ilişki vardır.

İşletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması faktörü için yapılan regresyon analizinde “Step Wise” yöntemi kullanılmış ve sonucunda elde edilen değerler tablo 19’da verilmiştir. Tablo 19’da yer alan faktörlere yönelik sigma değerlerinden 0,05 değerinden daha küçük sonuçlarda; işletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması faktörü ile aralarındaki ilişki anlamlı bulunur ve regresyon denkleminde alınmasına karar verilir. Denklem kurulurken gerekli katsayılar için B katsayı değerinden yararlanılabilir.

Yukarıdaki regresyon denklemini incelendiğinde; çalışanların müşteri tercihine önem vermesi faktörü ile çalışanların söz verdiklerini gecikmeden yerine getirmesi (sigma=0,000) ve işletmenin hatasız muhasebe kaydı tutması (sigma=0,000), faktörleri arasındaki ilişki anlamlı bulunmuştur. Bu ilişkilere dair regresyon denklemini aşağıdaki gibi ifade edilebilir;

Çalışanların müşteri tercihine önem vermesi = 0,604 + 0,645 F2.2 Çalışanların Söz Verdiklerini Gecikmeden Yerine Getirmesi + 0,184 F2.3 İşletmenin Hatasız Muhasebe Kaydı Tutması

Çalışanların müşteri tercihine önem vermesi = 0,604 + 0,645 çalışanların söz verdiklerini gecikmeden yerine getirmesi + 0,184, işletmenin hatasız muhasebe kaydı tutması. Bu durumda, **çalışanların müşteri tercihine önem vermesi faktörü**; çalışanların söz verdiklerini gecikmeden yerine getirmesi faktörü bir birim arttığında 0,604 birim (%60,4) ve işletmenin hatasız muhasebe kaydı tutması faktörü 1 birim arttığında 0,184 birim (%18,4) artacaktır.

10. SONUÇ VE ÖNERİLER

Demografik değişkenlerin frekans analizleri sonrasında sonuç ve öneriler;

-Yapılan araştırmalar sonucunda, 353 katılımcıdan 182’sinin kadın ve 171’inin erkek olduğu tespit edilmiştir.

Hizmetin sunulmasında her ne kadar kadın ve erkek arasında ayırım gözetilse de kadın ve erkek birbirini tamamlar niteliktedir. Kadınların hizmet sunmada; güvenilirlik, ilgi, görsel ve güvence boyutlarında algı ve beklenti skorlarının erkeklerin skorlarından yüksek olduğu söylenebilir. Erkeklerin ise duyarlılık konusunda algı ve beklenti skorlarının kadınların skorlarından daha yüksek olduğu söylenebilir. Yıllar boyu erkekler ve kadınlara yüklenen farklı özellikler, statüler ve rollerin biyolojik yani cinsiyetle belirlendiği görüşü hüküm sürmektedir. Toplumlar, kadın ya da erkeği; büründükleri roller, davranış modelleri, beklentileri, farklı özellikleri ve hakları olan bir kadın ve erkeğe dönüştürmektedir. Erkekler ve kadınlar için hangi davranışın yanlış hangilerinin ise daha uygun ya da doğru olduğu, toplumlar tarafından zaman içinde belirlenmektedir. Erkek ya da kadınların yapabilecekleri işler vb. konular, kültürün içinde ve toplumsallaşma sürecinde öğrenilebilir. Erkek ya da kadınların toplumda sahip oldukları farklı statüler, genel olarak kültürel ve toplumsal olarak belirlenmektedir. Toplumların, kadın-erkek ayırımı yapılmaksızın tüm bireylere eşit haklar

sağlaması, hem toplum hem de bireyler açısından önemli görülmektedir. İşletmelerin de kadın ve erkeklere yapabilecekleri işler doğrultusunda destek vermeleri, işletmelere fayda sağlayabilir.

-Yapılan çalışmalar sonucunda, 151 katılımcının bekar ve 202 katılımcının da evli olduğu tespit edilmiştir. Toplamda 353 katılımcının katıldığı ankette evli olanların bekar olanlara oranla daha fazla olduğu gözlemlenmiştir.

Hizmet, alışveriş de dahil olmak üzere her şeye konu olabilen gayri maddi ya da maddi malların temin edilmesi amacını gütmeyen, menfaat veya ücret karşılığında yapılan fikri ve bedeni faaliyetlere denilmektedir. İnsanları çalışmaya en çok yönlendiren gücün, varsa ailesinin yaşantısını ve motif yaşamını sürekli kılabilecek ücreti elde etmek olduğu söylenebilir. Ekonomik özendirme araçları olarak bilinen; ücret artışı, karar katılma, ekonomik ödül verme ve primli ücret olarak sıralamak mümkün olabilir. İnsanları özendiren bu araçlar, bütün çalışanları etkileyebilir. Ailesinin yaşantısını da düşünen bireyler, özendirme araçları sonucunda işletmeye daha çok bağlanmaktadır. İşletmelerin daha çok verimlilik elde edebilmeleri için çalışanları tatmin etmeleri yararlı olabilir.

-Analizler sonucunda, 182 katılımcının 25-34 yaş aralığında (%51,6) olduğu tespit edilmiştir.

Çalışma, insanların hayatının büyük bir kısmını kapsayan ve genellikle yetişkinlik döneminin temel gelişimsel amaçlarından biri olarak kabul edilmektedir. İnsanlar, yaşadıkları doğadan daha fazla yararlanarak bu doğaya hakim olabilmenin yolunun çalışmak olduğunu, deneyimleri sonucunda öğrenmektedirler. Hizmet alanında çalışmak için kesin bir yaş sınırı bulunmamaktadır. Sebebinin; öğrenimine devam etme, kentte ya da kırdan yaşama, toplumun istihdam imkanları vb. gibi sosyo-ekonomik düzey açısından farklılık göstermesi olduğu söylenebilir. Hizmetlerde genel olarak çalışma yaşının 15-65 yaş arasında olduğu kabul edilmektedir. Yaşı ilerlemiş olan çalışanların, gençlere oranla buldukları işletmeye daha çok bağlı oldukları söylenmektedir. Nedeninin ise yaşı ilerlemiş olan çalışanların işletmedeki konumlarından ve mesleklerinden memnun olmaları olduğu söylenebilir. Genç çalışanların işlerinden ayrılmaktan korkmadığı, ancak yaşı ilerlemiş olan çalışanların yeni iş bulma konusunda çekingen oldukları gözlemlenmektedir.

Üretkenlik ve verimlilik sağlamayı amaçlayan işletmelerin, hizmet içinde çalışanlarına eğitim yatırımı yapması gerekmektedir. Eğitimin büyümeye katkısının ne derecede önemli olduğunun farkında olan işletmeler, işletme içinde gelişme politikaları oluşturmaktadır. Sosyal, teknolojik ve iktisadi alanlarda dünyada meydana gelen tüm gelişmeler, iyi yetişmiş insan gücüne olan gereksinimlerin önemini ortaya koymaktadır. Az gelişmiş ülkelerdeki işletmeler, çok gelişmiş ülkelerdeki işletmelerle aralarında oluşan uçurumu kapatmaya çalışmaktadır. Oluşan bu uçurumun, kalifiye iyi eğitimli insan gücü eliyle kapatılacağı düşünülmektedir.

Ki-Kare testi analizleri sonrasında sonuç ve öneriler;

-Yapılan analizler sonucunda, işletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması, işletmenin ilk defada doğru hizmet sunması, işletme çalışanlarının müşterilerin taleplerini bekletmeden karşılaması, çalışanların söz verdiklerini gecikmeden yerine getirmesi, işletmenin hatasız muhasebe kaydı tutması ve işletmenin hizmet ve ürün sunumu açısından yeterli olması ile katılımcıların eğitim düzeyi arasında ilişki olmadığı tespit edilmiştir.

Hizmetler, ister makineler isterse insanlar aracılığıyla geliştirilsin, insanların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik ve fiziksel anlamda bir varlığı olmayan eylemleri içermektedir. Müşterilerin sunulan hizmet kalitesine olan ilgisinin artmasının nedeni, daha çok hizmet beklentilerinden kaynaklandığı söylenebilir. Müşterilere sunulan hizmetin kalitesi ya da seviyesi, müşterinin tekrar işletmeden ürün satın alıp almayacağını da belirlemektedir. İstek ve ihtiyaçlarında değişim ve farklılaşma olan müşterilerin, işletmeler arasındaki rekabeti de etkilediği görülmektedir. Müşterinin algıladıkları kalite ile beklentileri arasında fark oluşabilir. İşletmeler bu farkı ortadan kaldırmak amacıyla üretim stratejilerini, müşteri taleplerini karşılamak ve müşteriyi memnun etmek üzerine kurmaktadırlar. İşletmeler, müşteriyi memnun edebildikleri ölçüde hayatlarına devam edebilir. Müşteriler, işletmelerden verilen sözlerin yerine getirildiği, dürüstlük ve güven üzerine kurulu bir ilişki görmek istemektedirler. İşletme ve çalışanlar tarafından değer görmek ve önemsenmek müşteriler için önem arz etmektedir. İşletmenin alt yapı açısından yeterli olması, hatasız muhasebe kaydı tutması müşteri memnuniyetini daha da artmasına neden olmaktadır. Çalışanların eğitim seviyeleri de müşteri

memnuniyetini arttırmada önemli rol oynamaktadır. Eğitimli çalışanlar daha çok müşteri isteklerine önem vermekte, ne istediklerini ve ne isteyebileceklerini araştırarak işletmeye yarar sağlamaktadır. İşletmeler tarafından çalışanlara eğitim verilmesi de müşterilerin memnuniyeti açısından işletmeye yararlı olabilecektir.

-Araştırmalar sonucunda, işletme çalışma saatlerinin müşterilerin hizmet talebi için uygun olması ve çalışanların müşteri tercihine önem vermesi ile katılımcıların eğitim düzeyi arasında ilişki olduğu tespit edilmiştir.

İşletmelerin her açıdan başarılı olabilmesinin anahtarının, müşteriye odaklanmak olduğu söylenebilir. Müşteriye odaklanma ise müşterilerle iyi ilişkiler geliştirmek ve müşteri beklentilerinin doğru tanımlanması ile gerçekleşmektedir. Çağımızda müşteriler; daha istekli, daha bilinçli ve genişleyen pazar ortamında ne istediğinden emin olan kişiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Müşterileri memnun etmenin, beklenti ile doğrudan ilişkili olduğu görülmektedir. Beklentilerin önceden kestirilmesi de müşteri memnuniyeti için önemli olmakta ve bu da çalışanların bu konuda almış oldukları eğitimiyle alakalıdır. Müşteri beklentilerinin seviyelerini, deneyimlerle elde edilen birikimler belirlemektedir. İşletmeden daha önce olumsuz ayrılan müşterilerin beklentisi düşük, olumlu ayrılan müşterilerin beklentileri ise yüksek olmaktadır. İşletmelerin çalışma saatlerini müşteri isteğine göre ayarlaması ve çalışanların müşterinin taleplerine önem vermesi müşteri bağlılığının artmasında yararlı olabilecektir.

-Yapılan çalışmalar sonucunda, işletmenin ilk defada doğru hizmet sunması ve işletme çalışma saatlerinin müşterilerin hizmet talebi için uygun olması ile katılımcıların yaş değişkeni arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Müşteriler, herhangi bir ürünü satın alırken fiziksel özelliklerinden başka işletmenin prestijine, markasına, yedek parça teminine, bakım ve onarımına, garantiye, işletmenin öneri ve yardımlarına sahip olmayı amaçlamaktadır. Müşteriler elde ettikleri hizmet ve mallarla sadece fiziksel değil psikolojik anlamda da doyum elde etmektedirler. İşletmelerin ayakta durabilmek için müşterileri maddi ve manevi açıdan tatmin etmesi önem arz etmektedir. İşletmeler artan rekabet ortamında ayakta durabilmek için müşterilerin istek ve tercihlerine önem vermekte ve bu da işletmelere önemli bir avantaj sağlamaktadır. Eski müşterinin işletmeye bağlılığının devam etmesini sağlamak, yeni müşteri elde etmekten daha karlıdır. Çalışanların yaşları da dikkate alınarak çalışma saatlerinin müşteri isteğine göre düzenlenmesi, işletmeye yarar sağlayabilir. Genç neslin yeni teknolojik ürünlere meraklı olması ve işletmelerin de bu teknolojiye yararlanmak istemesi dolayısıyla yaş, genel olarak işletmeler açısından önemli görülmektedir. İşletmeler, devamlılıklarını sürdürmek, rekabet ortamında ayakta durabilmek için hem çalışanlarına hem işletmeye hem de müşteriye önem vermek durumunda olmaktadır. Müşterileri her açıdan memnun etmek, işletmeler için yararlı olabilecektir.

-Analizler sonucunda, işletme çalışanlarının müşterilerin taleplerini beklemeden karşılaması, çalışanların müşteri tercihine önem vermesi, çalışanların söz verdiklerini gecikmeden yerine getirmesi, işletmenin hatasız muhasebe kaydı tutması ve işletmenin hizmet ve ürün sunumu açısından yeterli olması ile katılımcıların yaşı arasında ilişki olmadığı tespit edilmiştir.

Günümüzde işletmelerin başarıya ulaşmasında, müşterilere kaliteli hizmet sunmanın yanında alınan mal ve hizmetten memnuniyet sağlamak önemli görülmektedir. Müşterinin işletmeye olan bağlılığının sağlanmasında işletmelerin yapıları, çalışma saatleri, müşterinin isteklerine önem verilmesi gerekmektedir. İşletmelerin birçoğunun performansı ile işletim tarzları, teknoloji ve çevre şartlarına göre işletmenin her alanında değişiklik göstermektedir. İşletmelerde muhasebe hataları, dikkatsizlik ve bilgisizlik sonucu ortaya çıkmaktadır. Çalışanların müşteriler için hatasız muhasebe kaydı tutması, müşteri bağlılığının artmasına sebep olmaktadır. Müşteri, talep ve arzularının yerine getirildiği oranda işletme ile ilişkilerine devam etmektedir.

Regresyon analizi sonrasında sonuç ve öneriler;

-İşletmenin ilk defada doğru hizmet sunması, işletme çalışma saatlerinin müşterilerin hizmet talebi için uygun olması, işletme çalışanlarının müşterilerin taleplerini beklemeden karşılaması ve çalışanların söz verdiklerini gecikmeden yerine getirmesi ile işletmenin bina, teçhizat, altyapı açısından yeterli olması arasında ilişki olmadığı (0,05>0,011, 0,000, 0,000, 0,000) tespit edilmiştir.

Yoğunlaşan rekabet koşulları müşteri ve işletme arasında kurulan olumlu ilişkileri, rekabette avantaj sağlamak için önemli bir unsur olarak göstermektedir. Müşterilerle olan ilişkileri daha ileri seviyeye taşımak, müşteri istek ve taleplerine anında ve tam cevap verebilmek, müşteri davranışlarını doğru anlamak, işletmelerin nitelikli hizmet sunabilmesi için yaşamsal bir öneme sahip bulunmaktadır. Müşterinin her açıdan işletmeden memnun kalması, sadakati meydana getirmektedir. Müşteri ve işletme arasında oluşan sadakat de işletmelerin daha iyi performans sergilemelerini sağlamaktadır. Müşterinin her türlü talep ve arzularının yerine getirilmesi, işletmeye kar sağlamaktadır. İşletmeler, müşteri sadakatini artırıcı düzenlemeler yaparak ve rakiplerinden daha verimli hizmet üreterek rekabette öne geçebilirler.

-Çalışanların söz verdiklerini gecikmeden yerine getirmesi ve işletmenin hatasız muhasebe kaydı tutması ile çalışanların müşteri tercihine önem vermesi arasında ilişki olmadığı (0,05>0,000, 0,000) tespit edilmiştir.

Müşteri memnuniyetinin, beklentilerle ilişkili olduğu düşünüldüğünden dolayı beklentilerin bilinmesi, müşterilerde memnuniyet yaratma açısından önem arz etmektedir. Hizmet, temizlik, açıklık, doğru bilgilendirme, saygı görme ve iyi muamele gibi müşteri beklentilerinin iyi anlaşılması gerekmektedir. İşletmelerin başarısının artmasını sağlayan en önemli değerlerden birinin hizmet olduğu vurgulanmaktadır. Çağımızda malların çeşitlenmesi yanında hizmetlerde de çeşitlenme görülmektedir. İşletmelerin hatasız bir şekilde müşteriye hizmet sunması, müşterinin işletmeye olan bağlılığını artmasını sağlamaktadır. Müşterilerinin isteklerini hatasız muhasebe kaydı tutarak geciktirmeden yerine getiren işletmeler, rakiplerinden daha çok avantaja sahip olmaktadır. Bu nedenle her türlü kar elde etmek isteyen işletmelerin, müşterilere her açıdan önem vermesi yararlı olabilecektir.

KAYNAKÇA

- AYDIN K., Hizmet Pazarlaması, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2006.
- KARAHAN K., Hizmet Pazarlaması, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.
- ÖZTÜRK S.A., Hizmet Pazarlaması, Ekin Kitabevi, İstanbul, 2003.
- PIRNAR İ., Turizm Sektöründe Kalite Yönetimi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2002.
- USTA Ö., Turizm: Genel ve Yapısal Yaklaşım, Detay Yayınları, Ankara, 2008.
- BRADY M. and Joseph C., "Some New Thoughts on Conceptualizing Perceived Service Quality: A Hierarchical Approach", *Journal of Marketing*, 2001, Volume: 65, No: 3, 34-49. 38.
- İSLAM Y., "Kamu Yönetiminde Müşteri Anlayışının Oluşması ve Toplam Kalite Yönetiminin Etkileri", *Standard Dergisi*, 2002, Sayı: 487, 51-55, s. 53.
- CRONIN, J. vd., "SERVPERF Versus SERVQUAL: Reconciling Performance-Based And Perceptions-Minus-Expectations Measurement Of Service Quality", *Journal Of Marketing*, 1994, Volume: 58, No: 1, 125-131, p. 127.
- MUJIC N. and Jelena L., "Applying a Multiple-item Scale for Measuring the Quality of the Medical Services of Primary Care Doctors: An Exploratory Study", *SEE Journal*, 2006, 1-13.
- PARASURAMAN A. vd., "Refinement and Reassessment of the SERVQUAL Scale", *Journal of Retailing*, 1991, Volume: 67, Number: 4, 419-449.
- SOFYALIOĞLU Çiğdem ve İlker Tunail, "Kano Modelinin Kalite Fonksiyon Göçerimi Planlama Matrisinde Kullanımı", *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 2012, 127-137.
- TÜRK M., "Perakendeci İşletmelerde Personelin Davranışsal Özellikleri ile Müşteri Memnuniyeti Arasındaki İlişki", *Süleyman Demirel Üniversitesi Dergisi*, 2005, Cilt: 10, Sayı: 1, 195-219, s. 213.
- DURUKAN Ç., Ege Bölgesindeki Yat Bağlama Tesislerinin Müşteri Yönlü Değerlendirmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2004 (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**).

- KESKİN M., Konak İşletmelerinde İşgörenlerin Hizmet Kalitesi Algılamaları: Sinop İlinde Faaliyet Gösteren Konaklama İşletmelerine Yönelik Bir Uygulama, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2013 (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**).
- KILIÇ S., Hizmet Pazarlamasında Müşteri Memnuniyeti, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2003 (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**).
- MOHAMMAD G.T., Sağlık Hizmetlerinde Kalite Yönetimi, Servqual Analiz İle Değerlendirilmesi ve Ankara Ulus Devlet Hastanesinde Uygulama, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hastane İşletmeciliği Bilim Dalı, Ankara, 2007 (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**).
- SARI F.Ö., Marina İşletmelerinde Hizmet Yönetimi: Yatçıların Hizmet Kalitesi Algılamaları ile Marinadan Tatminleri, Tekrar Tercih ve Tavsiye Etme Eğilimleri Arasındaki İlişkinin Analitik İncelemesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2011 (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**).
- TOPÇUOĞLU A., Yat Limanlarında İnşaat Tekniklerinin Karşılaştırılması, Dokuz Eylül Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, İzmir, 2006 (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**).
- TORUN E., Sami Ulus Çocuk Hastalıkları Hastanesinde Beklenen Ve Algılanan Hizmet Kalitesinin Servqual Ölçeği İle Değerlendirilmesi, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Bolu, 2009 (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**).
- İletişim Kavramı ve Anlamı, <http://www.psikolik.com/threads/%C4%B0leti%C5%9Fim-kavram%C4%B1-ve-anlam%C4%B1.605/>, (Erişim Tarihi: 13.06.2016).
- Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst & kelime = empati&ayn=tam>, (Erişim Tarihi: 13.05.2016).