MUHASEBE KÜLTÜR DEĞERLERİNİN GÖNÜLLÜ BİLGİ AÇIKLAMA SEVİYESİNE ETKİSİNİN İNCELENMESİ: TÜRKİYE'NİN 500 BÜYÜK SANAYİ İŞLETMESİ ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Doktora Tezi

Gülşen ÇAVUŞ

Eskişehir 2025

BAŞLIK SAYFASI

MUHASEBE KÜLTÜR DEĞERLERİNİN GÖNÜLLÜ BİLGİ AÇIKLAMA SEVİYESİNE ETKİSİNİN İNCELENMESİ: TÜRKİYE'NİN 500 BÜYÜK SANAYİ İŞLETMESİ ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Gülşen ÇAVUŞ

DOKTORA TEZİ

İşletme Ana Bilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Saime ÖNCE

Anadolu Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Ocak 2025

Eskişehir

Bu tez çalışması Anadolu Üniversitesi, Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi Koordinatörlüğü tarafından 2108E146 proje numarası ile desteklenmiştir.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Gülşen ÇAVUŞ'un "Muhasebe Kültür Değerlerinin Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesine Etkisinin İncelenmesi: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma" başlıklı tezi **30 Ocak 2025** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin 37. Maddesi uyarınca **İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı'nda, Doktora** tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

		İmza
Üye (Tez Danışmanı)	: **Prof. Dr. Saime ÖNCE**	…….
Üye	: **Prof. Dr. Evrim GENÇ KUMTEPE**	…….
Üye	: **Prof. Dr. Ahmet AĞCA**	…….
Üye	: **Prof. Dr. Semra KARACAER**	…….
Üye	: **Doç. Dr. Sezen ULUDAĞ**	…….

Prof. Dr. Nafiz Öncü CAN

Anadolu Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

ÖZET

MUHASEBE KÜLTÜR DEĞERLERİNİN GÖNÜLLÜ BİLGİ AÇIKLAMA SEVİYESİNE ETKİSİNİN İNCELENMESİ: TÜRKİYE'NİN 500 BÜYÜK SANAYİ İŞLETMESİ ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Gülşen ÇAVUŞ

İşletme Ana Bilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ocak 2025

Danışman: Prof. Dr. Saime ÖNCE

Gönüllü bilgi açıklama yasa veya düzenleyici kurumların etkisi olmaksızın zorunlu bilgilere ilave olarak bilgi kullanıcılarına gönüllü olarak bilgi açıklanmasıdır. Gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen işletme ile ilgili faktörlerden biri muhasebe kültürüdür. Muhasebe kültürü, yasal kontrole karşı profesyonellik, tekdüzeliğe karşı esneklik, ihtiyatlılığa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflık değerlerinden oluşmaktadır. Bu araştırmada Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nin muhasebe kültür değerlerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde anlamlı bir etkisinin olup olmadığı incelenmiştir. Muhasebe kültürü Chanchani ve Willett tarafından oluşturulan ölçek temelinde yeni formatif bir ölçek geliştirilip kullanılmıştır. Gönüllü bilgi açıklama seviyesi içerik analizi aracılığıyla oluşturulan endeksle ölçülmüştür. Analizde kısmi en küçük kareler yöntemi (PLS-SEM) kullanılmıştır. İhtiyatlılığa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflık gönüllü bilgi açıklama seviyesini pozitif; kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratmanın gönüllü bilgi açıklama seviyesini negatif etkilediği tespit edilmiştir. Halka açık işletmelerin gizliliğe karşı şeffaflık değerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesini pozitif etkilediği, kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma değerinin gönüllü bilgi açıklamayı negatif olarak etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Halka açık ve halka açık olmayan işletmeler arasında gönüllü açıklama seviyesi skorunda ve ihtiyatlılığa karşı iyimserlik değerinde anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Gönüllü bilgi açıklama seviyesi, Gönüllü kamuyu aydınlatma, Muhasebe kültürü, Gray muhasebe kültür değerleri.

ABSTRACT

INVESTIGATING THE EFFECT OF ACCOUNTING CULTURAL VALUES ON THE LEVEL OF VOLUNTARY INFORMATION DISCLOSURE: A STUDY ON TURKIYE'S 500 LARGEST INDUSTRIAL ENTERPRISES

Gülşen ÇAVUŞ

Department of Business Administration

Graduate School of Anadolu University, January 2025

Supervisor: Prof. Dr. Saime ÖNCE

Voluntary disclosure is the voluntary disclosure of information to users of information in addition to mandatory information without the influence of laws or regulatory bodies. One of the factors affecting the level of voluntary disclosure is the accounting culture. Accounting Culture consists of legal control versus professionalism, uniformity versus flexibility, conservatism versus optimism, and secrecy versus transparency. In this study, it is examined whether the accounting cultural values of Turkey's largest 500 Industrial Enterprises have a significant effect on the level of voluntary information disclosure. A new formative scale was developed and used based on scale created by Chanchani and Willett. The level of voluntary information disclosure was measured by an index created through content analysis. Partial least squares method (PLS-SEM) was used in the analysis. Conservatism versus optimism and secrecy versus transparency have a positive effect on the level of voluntary disclosure, while creating short-term value versus long-term value has a negative effect on the level of voluntary disclosure. It is concluded that the value of secrecy versus transparency positively affects the level of voluntary disclosure, while the value of creating short-term value versus long-term value negatively affects the level of voluntary disclosure. There are significant differences between publicly traded and non-publicly traded enterprises in the voluntary disclosure level score and conservatism versus optimism.

Keywords: Voluntary information disclosure level, Voluntary public disclosure, Accounting culture, Gray accounting culture values.

TEŞEKKÜR

Araştırmanın her aşamasında bilgi ve tecrübesiyle değerli katkılar sunan, beni yönlendiren, her daim bakış açımı zenginleştiren, anlayışını ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen hem akademik anlamda hem de hayata dair birçok konuda örnek almaya çalıştığım sevgili tez danışmanım, değerli hocam Prof. Dr. Saime ÖNCE' ye,

Ders tecrübesi kazanmam konusunda engin bilgisi ve tecrübesinden istifade etmeme fırsat tanıyan, anlayışı ve sabrıyla her zaman yanımda olan, fikirleri ve önerileriyle araştırmanın son halini almasında önemli katkıları olan değerli hocam Prof. Dr. Nurten ERDOĞAN'a,

Tezin araştırma modelinin kurgulanmasına ve veri setinin analizine büyük katkı sunan ve desteğini her zaman hissettiren değerli hocam Prof. Dr. Evrim GENÇ KUMTEPE'ye

İlk tanıştığım andan itibaren her daim yanımda olan, akademik ve mesleki tecrübesi ile birlikte bana yön gösteren, araştırmanın her aşamasında değerli fikirleri ve önerileriyle önemli katkılar sunan Doç. Dr. Sezen ULUDAĞ 'a

Araştırma ölçeğinin geliştirilmesi ve endeksin kapsam geçerliliğinin sağlanması aşamalarında uzman görüşleriyle çalışmama katkı sağlayan hocalarıma;

Hayatımın her anında her türlü fedakârlığı ve desteği esirgemeyerek beni bu günlere getiren, beni özgür düşünme ortamı içerisinde yetiştiren, emeklerinin karşılığını asla ödeyemeyeceğim sevgili babam Mehmet ÇAVUŞ'A ve sevgili annem Rahime ÇAVUŞ'a,

Her zaman yanımda olan, bana kardeşlikten öte yaşam koçluğu yapan canımdan can öte kardeşim Yunus ÇAVUŞ'a

Burada adını sayamadığım üzerimde emeği olan tüm hocalarıma, büyüklerime ve arkadaşlarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

30/01/2025

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ve ilke kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan "bilimsel intihal tespit programı"yla tarandığını ve hiçbir şekilde "intihal içermediğini" beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

……..

Gülşen ÇAVUŞ

30/01/2025

ÜRETKEN YAPAY ZEKÂ KULLANIM BEYANI

Bu tezi hazırlarken üretken yapay zekâ programlarından destek almadığımı beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

……..

Gülşen ÇAVUŞ

İÇİNDEKİLER

Sayfa

BAŞLIK SAYFASI .....
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....
ÖZET iii
TEŞEKKÜR v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....vi
ÜRETKEN YAPAY ZEKÂ KULLANIM BEYANI vii
İÇİNDEKİLER viii
TABLOLAR DİZİNİ.....xii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....xv
KISALTMALAR DİZİNİ xvi
1. GİRİŞ 1
1.1 Sorun 1
1.2 Amaç.....2
1.3 Araştırma Soruları.....2
1.4 Önem 3
1.5 Sınırlılıklar.....7
2. ALANYAZIN 8
2.1 Kurumsal Bilgi Açıklama.....8
2.1.1 Kurumsal Bilgi Açıklama Kavramı.....8
2.1.2 Kurumsal Bilgi Açıklamanın Önemi.....9
2.1.3 Kurumsal Bilgi Açıklamanın Amaçları 10
2.1.4 Kurumsal Bilgi Açıklama Türleri 11
2.1.5. Zorunlu Bilgi Açıklama 11
2.1.5.1. Zorunlu bilgi açıklamanın özellikleri 12
2.1.5.2. Zorunlu bilgi açıklama ile ilgili mevzuat.....13
2.1.6 Gönüllü Bilgi Açıklama 15
2.1.6.1. Gönüllü bilgi açıklama örnekleri ve araçları.....18
2.1.6.2. Gönüllü bilgi açıklamanın özellikleri.....20

2.1.6.3. Zorunlu ve gönüllü bilgi açıklama özelliklerinin karşılaştırması 21

2.1.6.4. Gönüllü bilgi açıklama ile ilgili çalışma yapan kuruluşlar ... 22

2.1.6.5. Gönüllü bilgi açıklamanın boyutları 27

2.1.7. Gönüllü Bilgi Açıklama ile İlgili Teoriler 29

2.1.7.1 Sosyo-politik teoriler 31

2.1.7.2. Ekonomi temelli teoriler 39

2.1.8. Gönüllü Bilgi Açıklamanın Faydaları ve Maliyetleri 45

2.1.8.1. Gönüllü bilgi açıklamanın faydaları 45

2.1.8.2. Gönüllü bilgi açıklamanın maliyetleri 47

2.1.9. Gönüllü Bilgi Açıklamayı Etkileyen Faktörler 49

2.1.9.1. Ülke düzeyinde faktörler 50

2.1.9.2. İşletme düzeyinde faktörler 50

2.2 Muhasebe Kültürü 59

2.2.1 Kültür kavramı 59

2.2.2 Kültür ögeleri 61

2.2.3 Kültür çeşitleri 62

2.2.4 Hofstede ulusal kültür boyutları 65

2.2.4.1 Düşüğe karşı yüksek güç mesafesi kültür boyutu 66

2.2.4.2 Düşüğe karşı yüksek belirsizlikten kaçınma isteği kültür boyutu 68

2.2.4.3 Bireyselliğe karşı çoğulculuk kültür boyutu 70

2.2.4.4 Erilliğe karşı dişillik kültür boyutu 73

2.2.4.5 Kısa vadeli yönelime karşı uzun vadeli yönelim kültür boyutu 74

2.2.4.6 Hoşgörüye karşı kısıtlılık kültür boyutu 76

2.4.5 Muhasebe ve kültür ilişkisi 78

2.4.6 Gray muhasebe kültür değerleri 85

2.4.6.1 Yasal kontrole karşı profesyonellik 86

2.4.6.2 Tekdüzeliğe karşı esneklik 86

2.4.6.3 İhtiyatlılığa Karşı İyimserlik 87

2.4.6.4 Gizliliğe karşı şeffaflık 87

2.4.7 Ulusal kültür boyutları ve muhasebe kültür değerleri arasındaki ilişki 88

2.3 Bilgi Açıklama ve Kültür İlişkisi 92

2.3.1. Bilgi açıklama ve kültür 92

2.3.2 Kültür ve bilgi açıklama ilişkisine ait literatür 96

3. YÖNTEM 106

3.1 Araştırmanın Amacı 106

3.2 Araştırmanın Modeli 106

3.3 Hipotezler 109

3.4 Araştırmanın Evren ve Örneklemi 111

3.5 Araştırmanın Süreci 111

3.6 Araştırmanın Veri Toplama Araçları ve Yöntemi 113

3.6.1 Muhasebe kültürü ölçeği geliştirme aşamaları 113

3.6.1.1 Orijinal ölçek 114

3.6.1.2 Muhasebe kültürü ölçeği'ne eklenen yeni boyut ve göstergeler 116

3.6.1.3 Muhasebe kültür değerleri ölçeği kapsam geçerlilik analizi 119

3.6.2 Gönüllü bilgi açıklama seviyesi ölçümü 125

3.6.2.1 Ölçüm yaklaşımları 127

3.6.2.2 Gönüllü bilgi açıklama endeksi 128

3.6.2.3 Yıllık raporların önemi 131

3.6.2.4 İnternetten açıklanan bilgilerin önemi 132

3.6.2.5 Gönüllü bilgi açıklama skorunun hesaplanması 133

3.6.2.6 Gönüllü bilgi açıklama endeksi geçerlilik ve güvenilirlik analizi 134

3.7 Araştırmanın Yöntemi **136**
3.8 Verilerin Analizi **137**
4. BULGULAR **138**
4.1 Tanımlayıcı İstatistikler **138**
4.2 Muhasebe Kültür Değerlerine Ait Bulgular **144**
4.3 Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesine Ait Bulgular **146**
4.4 Araştırma Modelinin Analizi **147**
4.4.1 Ölçüm modelinin değerlendirilmesi **148**
4.4.1.1 Formatif yapı için ölçüm modelinin değerlendirilmesi **148**
4.4.1.2 Reflektif yapı için ölçüm modelinin değerlendirilmesi **152**
4.4.2 Yapısal modelin değerlendirilmesi **155**
4.5 İşletme türüne göre araştırma modelinin analizi **159**
4.5.1 Halka açık olmayan işletmelerde ölçüm ve yapısal modelin değerlendirilmesi **159**
4.5.2 Halka açık işletmelerde ölçüm ve yapısal modelin değerlendirilmesi **160**
4.5.2.1 Halka açık işletmelerde ölçüm modeli değerlendirilmesi **160**
4.5.2.2 Halka açık işletmelerde yapısal modelin değerlendirilmesi **165**
5. SONUÇ, TARTIŞMA VE ÖNERİLER **169**
KAYNAKÇA **176**
EKLER .....
ÖZ GEÇMİŞ .....

TABLOLAR DİZİNİ

		Sayfa
Tablo 2.1	Gönüllü Bilgi Açıklama Kavramı Tanımları ……..……..	16
Tablo 2.2	İşletme Raporlama Çerçeveleri ve Bu Çerçeveleri Oluşturanlar...	22
Tablo 2.3	AICPA Gönüllü Açıklama Çerçevesi……...	23
Tablo 2.4	Düşük ve Yüksek Güç Mesafesine Sahip Toplumlar Arasındaki Farklar……..	67
Tablo 2.5	Düşük ve Yüksek Belirsizlikten Kaçınma Kültür Değerine Sahip Toplumlar Arasındaki Farklar……..	69
Tablo 2.6	Bireycilik ve Çoğulculuk Kültür Değerine Sahip Toplumlar Arasındaki Farklar……	72
Tablo 2.7.	Erillik ve Dişillik Kültür Değerine Sahip Toplumlar Arasındaki Farklar……..	74
Tablo 2.8.	Kısa Vadeli Yönelim ve Uzun Vadeli Yönelim Kültür Değerine Sahip Toplumlar Arasındaki Farklar……	75
Tablo 2.9.	Hoşgörü ve Kısıtlılık Kültür Değerine Sahip Toplumlar Arasındaki Farklar……	77
Tablo 2.10	Gray'in Muhasebe Kültür Değerleri ile Hofstede Ulusal Kültür Boyutları Arasındaki İlişkiler…….……..	90
Tablo 2.11	Gray'in Muhasebe Değerleri ile Muhasebe Uygulamaları Arasındaki İlişki……...	92
Tablo 2.12	Hofstede Kültür Değerleri, Muhasebe Kültür Değerlerinden Şeffaflık ve Açıklama Faaliyeti Arasındaki İlişkiler……	94
Tablo 2.13	Kültür, Örgüt Kültürü, Ulusal Kültür Gibi Kültürün Farklı Türleri ve Bilgi Açıklama Faaliyeti Arasında İlişkileri Araştıran Çalışmalar……	97
Tablo 2.14	Hofstede Kültür Boyutları ve Bilgi Açıklama Arasındaki İlişki...	101
Tablo 2.15	Gray Muhasebe Değerleri ve Bilgi Açıklama Arasındaki İlişki…	104
Tablo 3.1	Araştırmanın Hipotezi ve Alt Hipotezleri…….	109
Tablo 3.2	Chanchani ve Willett (2004) Muhasebe Kültür Değerleri Boyutları ve Gösterge Sayısı……	115

Tablo 3.3 Hofstede Kültür Boyutları ve Gray Muhasebe Değerleri Arasındaki İlişkiler…… 118

Tablo 3.4 Katılımcı Sayısına Göre Kritik KGO Değerleri…… 121

Tablo 3.5 Formatif Muhasebe Kültürü Ölçeği KGO ve KGİ…… 121

Tablo 3.6 Formatif Muhasebe Kültürü Ölçeği Boyutlarına İlişkin Kapsam Geçerlilik KGO ve KGİ…… 123

Tablo 3.7 Ölçeklerin Orijinal Göstergeleri ve Uyarlanmış Versiyonlarının Karşılaştırması…….. 124

Tablo 3.8. Ölçek Uyarlaması Sonucu Muhasebe Kültür Değerleri Boyutları ve Göstergelerin Sayısı……. 125

Tablo 3.9 Gönüllü Açıklama Endeksi Geçerlilik ve Güvenilirliği…… 135

Tablo 4.1 Araştırma Örnekleminin Demografik Özellikleri……. 138

Tablo 4.2 Muhasebe Kültür Değerleri Ölçeğine Ait Tanımlayıcı İstatistikler…… 140

Tablo 4.3 Gönüllü Bilgi Açıklama Endeksinde Yer Alan Göstergelerin Kategorizasyonu……... 141

Tablo 4.4 Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'ne Ait Gönüllü Olarak En Fazla Açıklanan Bilgiler…….. 142

Tablo 4.5 Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Halka Açık Olmayan ve Halka Açık Olan İşletmelere Ait Gönüllü Olarak En Fazla Açıklanan Bilgiler…… 143

Tablo 4.6 Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Halka Açık Olmayan ve Halka Açık Olan İşletmelere Ait Gönüllü Olarak En Az Açıklanan Bilgiler…… 143

Tablo 4.7 Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Muhasebe-Finans Departmanında Çalışan Kişilere Ait Muhasebe Kültür Değerleri Bulguları……... 144

Tablo 4.8 Muhasebe Kültür Değerlerinin İşletme Türüne Göre Bağımsız Gruplar için Mann-Whitney U testi Sonuçları…….. 145

Tablo 4.9 Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Skorlarında İşletme Türüne Göre Bağımsız Gruplar için Mann-Whitney U testi Sonuçları….. 146

Tablo 4.10 Muhasebe Kültürü Dış Model Varyans Enflasyon Faktör Değerleri ……..…… 149

Tablo 4.11 Muhasebe Kültürü Değerleri Göstergelerine Ait Dışşal Ağırlıklar ve Dışşal Faktör Yükü…….. 151

Tablo 4.12 Gönüllü Açıklama Seviyesi Dış Faktör Yükleri ve p değerleri…. 152

Tablo 4.13 Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Geçerlilik ve Güvenilirlik Değerleri……... 154

Tablo 4.14 Gönüllü Açıklama Değişkenine İlişkin Çapraz Yükler Tablosu 155

Tablo 4.15 Muhasebe Kültür Değerleri ve Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi İç Model Varyans Enflasyon Faktör Değerleri…… 156

Tablo 4.16 Muhasebe Kültür Değerleri ve Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Model Sonuçları……... 157

Tablo 4.17 Halka Açık İşletmeler Muhasebe Kültürü Dış Model Varyans Enflasyon Faktör Değerleri ……..…… 161

Tablo 4.18 Muhasebe Kültürü Değerleri Göstergelerine Ait Dışşal Ağırlıklar ve Dışşal Faktör Yükü…….. 162

Tablo 4.19 Halka Açık İşletmeler Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Faktör Yükleri…….. 163

Tablo 4.20 Halka Açık İşletmeler Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Geçerlilik ve Güvenilirlik Değerleri……. 164

Tablo 4.21 Halka Açık İşletmeler Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Değişkenine İlişkin Çapraz Yükler Tablosu…… 165

Tablo 4.22 Halka Açık İşletmeler- Muhasebe Kültür Değerlerinin Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesine Etkisi İç Model Varyans Enflasyon Değerleri……... 166

Tablo 4.23 Halka Açık İşletmeler- Muhasebe Kültür Değerleri ve Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Yapısal Model Sonuçları…… 167

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 2.1	Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesini Açıklayan Teoriler ……...	30
Şekil 2.2	Hofstede'in Farklı Derinlik Düzeyindeki Kültür Ögeleri …….	61
Şekil 2.3	Kültür Düzeyleri Arasında Etkileşim Süreci ……..……..	64
Şekil 2.4	Hofstede Ulusal Kültür Boyutları …….....	66
Şekil 2.5	Gray'ın (1988) Muhasebe ve Kültür Çerçevesi……	79
Şekil 2.6	Perara'nın Muhasebe ve Kültür Çerçevesi……	81
Şekil 2.7	Doupnik ve Tsakumis' un (2004) Gray'in (1988) Muhasebe ve Kültür Çerçevesini Uyarlaması……	82
Şekil 2.8	Muhasebe ve Kültür Çerçevelerinin Birleşimi……	84
Şekil 2.9	Gray Muhasebe Kültür Değerleri……	85
Şekil 3.1	Araştırmanın Temel Modeli…….	106
Şekil 3.2	Araştırmanın Kapsamlı Modeli……	108
Şekil 3.3	Halka Açık ve Halka Açık Olmayan İşletmelerin Dağılımı……..	111
Şekil 3.4	Araştırma Süreci……...	112
Şekil 4.1	Araştırmanın Yapısal Modeli ……...	147
Şekil 4.2	Muhasebe Kültür Değerleri ve Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Yol Katsayılarına ait p değerleri ……..	157
Şekil 4.3	Halka Açık İşletmeler- Muhasebe Kültür Değerleri ve Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Yol Katsayılarına ait p değerleri ……...	167

KISALTMALAR DİZİNİ

ADR	: Amerikan Mevduat Makbuzları (American Deposit Receipts)
AICPA	: The American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
AIMR	: Association for Investment Mangement and Research (Yatırım Yönetimi ve Araştırma Birliği)
AVE	: Açıklanan Ortalama Varyans
CIFAR	: Uluslararası Mali Analiz ve Araştırma Merkezi
CR	: Birleşik Güvenilirlik
EVA	: Economic Value Added (Ekonomik Katma Değer)
FAF	: Federation of Financial Analysts (Finansal Analistler Federasyonu)
FASB	: The Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
GAPP	: Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
IBM	: International Business Machines
ISEA	: ISEA International (Sosyal ve Etik Hesap Verebilirlik Enstitüsü Standartları)
İSO	: İstanbul Sanayi Odası
KGİ	: Kapsam Geçerlilik İndeksi
KGO	: Kapsam Geçerlilik Oranı
KGÖ	: Kapsam Geçerlilik Ölçütü
PwC	: Pricewaterhouse Coopers
S&P	S&P Global Ratings and Transparency (Standard and Poor's Şeffaflık ve Açıklama Puanları)

SEC	: U.S. Securities and Exchange (A.B.D. Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	: Türk Dil Kurumu

1. GİRİŞ

Araştırmamızın bu bölümünde araştırma sorunu, amacı, araştırma soruları, önem ve sınırlılıklarına yer verilmiştir.

1.1 Sorun

Kurumsal raporlama, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili yasal gereklilikleri dikkate alarak çeşitli iletişim araçlarıyla işletmenin paydaşlarına iletmeyi amaçladığı mesajları yansıtmaktadır. Kurumsal raporlamanın amacı, bilgi kullanıcıların ekonomik kararlar almalarına yardımcı olmak için bir işletmenin geçmiş, şimdiki ve gelecekteki faaliyetlerine ilişkin kolayca anlaşılabilir bir şekilde zamanında, güvenilir ve ilgili bilgileri iletmektir. İşletmeler kurumsal raporlama aracılığıyla işletme içi ve dışı paydaşlarının bilgi ihtiyacını karşılamaktadır. Geçmişten günümüze işletmenin kurumsal bilgi açıklama ve raporlama alanındaki düzenlemeleri teşvik eden unsurlar/değişime neden olan etmenler temel olarak üç noktada açıklanabilir. Uluslararası finansal krizler ve kurumsal skandallar bilgi açıklamaya ve kurumsal raporlama düzenlemelerine olan ihtiyacı artırmıştır. Bir diğer unsur, borsaların ve kuruluşların tüm dünyada ortak bir dil oluşturmak için raporlama konusunda ortak bir dil geliştirmeyi amaç edinmiş olmalarıdır. Son olarak ise sermaye piyasalarının küreselleşmesi kurumsal raporlama ve bilgi açıklama konusunda düzenlemelere neden olmuştur. Geçmişten günümüze doğru yaşanan bu faktörlerle birlikte bilgi açıklama ve kurumsal raporlama, paydaş beklentilerine ve benimsenen değerlere göre sürekli değişmiştir (Alves, 2011, s. 50-51).

İşletmeler yıllık faaliyet raporları, yıllık veya ara dönem finansal raporlar, kurumsal yönetim raporları gibi birtakım düzenleme, yasa veya kanunların gerekliliklerine uygun raporların yanında basın bültenleri, analiz raporları, sürdürülebilirlik raporları, entegre raporlar, kurumsal sosyal sorumluluk raporları, elektronik açıklamalar gibi gönüllü bilgi açıklayan raporları da paydaşlarına açıklamaktadır. Gönüllü bilgi açıklamayı teşvik eden raporlar aslında işletmelere çevrimiçi olarak sürekli bilgi açıklamaya vurgu yapmaktadır. Çünkü artık bilgi açıklama ve kurumsal raporlamada doğa değişmiştir. İşletmenin rekabet avantajı sağlaması, finansal raporlarda açıklanamayan bilgiler, değer yaratma süreçlerine ait bilgiler, piyasadaki bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacını karşılamak, şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlamak için geleneksel raporlama modellerinin ötesine geçilmesini ve gönüllü bilgi açıklama seviyesini artırmayı gerektirmektedir. Söz konusu değişimler doğrultusunda, araştırmalar artık işletmeler tarafından açıklanan bilgilerin seviyesi ve

kalitesi doğrultusunda araştırmalar yapmaya ve bu konuları değerlendirecek ölçütler geliştirmeye yöneltmiştir (Adina ve Ion, 2008, s. 1407). İşletmelerde gönüllü bilgi açıklama kararı ve bilginin sunumunun kalitesi ülke düzeyinde ve işletme düzeyinde pek çok faktörden etkilenmektedir. İşletme düzeyinde gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyecek faktörler arasında yer alan faktörlerden biri de muhasebe kültürüdür. Muhasebe kültürü işletmeden işletmeye farklılık gösterebilmektedir. Bu nedenle işletmenin muhasebe kültürünün anlaşılması gönüllü bilgi açıklaması, raporlanması ve sunumun kalitesi konusunda altta yatan nedenlerin anlaşılması ve şeffaflığın sınırlarını belirlemeyi sağlayabilir.

1.2 Amaç

İşletmelerin ve yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesinde finansal bilgiler artık tek başına yeterli olmamaktadır. Bu nedenle işletmenin iç ve dış paydaşlarının artan bilgi ihtiyacı geleceğin raporlama yaklaşımı çerçevesinde finansal bilgilerin yanı sıra işletmenin gönüllü olarak paydaşlarına ileteceği bilgileri de kapsayacak hale gelmiştir. İşletmelerin bilgi açıklama seviyesini etkileyen pek çok faktör bulunmaktadır. İşletme ve ülke düzeyinde sosyal, politik, ekonomik, teknolojik, yönetim anlayışındaki değişiklikler ve çevresel faktörler bilginin açıklanma düzeyini, şeklini ve sunumunun kalitesini etkilemektedir. İşletme düzeyinde çevresel faktörler arasında en önemli faktörden biri de muhasebe kültürüdür. Gray muhasebe kültürü değerlerini dört boyutta sınıflandırmıştır. Bu boyutlar; yasal kontrole karşı profesyonellik, tekdüzeliğe karşı esneklik, ihtiyatlılığa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflıktır. Muhasebe kültürü değerlerinin her biri, işletmenin bilgi açıklama düzeyini etkileyerek bilgi açıklama seviyesinin değişmesine neden olabilmektedir. Bu bağlamda, araştırmamızın temel amacı, Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nin muhasebe kültür değerleri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ilişki olup olmadığını tespit etmek ve ilişkinin yönünü belirlemektir.

1.3 Araştırma Soruları

İşletmenin muhasebe kültür değerlerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde etkisi var mıdır? Eğer bu iki değişken arasında ilişki söz konusu ise bu ilişkinin yönü nedir? araştırmanın temel araştırma sorularını oluşturmaktadır. Bu temel araştırma sorularına bağlı olarak araştırmanın alt soruları aşağıda sıralanmaktadır:

- Gray Muhasebe Kültür Değerleri Modeli teorisi doğrultusunda Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nin sahip olduğu muhasebe kültür değerleri nelerdir?
- Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nde ***yasal kontrole karşı profesyonellik*** muhasebe kültür değeri işletmelerde gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ilişki var mıdır? Eğer varsa ***yasal kontrole karşı profesyonellik*** muhasebe kültür değeri gönüllü bilgi açıklama seviyesini artırmakta mıdır yoksa azaltmakta mıdır?
- Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nde ***tekdüzeliğe karşı esneklik*** muhasebe kültür değeri işletmelerde gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ilişki var mıdır? Eğer varsa ***tekdüzeliğe karşı esneklik*** muhasebe kültür değeri gönüllü bilgi açıklama seviyesini artırmakta mıdır yoksa azaltmakta mıdır?
- Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nde ***ihtiyatlılığa karşı iyimserlik*** muhasebe kültür değeri işletmelerde gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ilişki var mıdır? Eğer varsa ***ihtiyatlılığa karşı iyimserlik*** muhasebe kültür değeri gönüllü bilgi açıklama seviyesini artırmakta mıdır yoksa azaltmakta mıdır?
- Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nde ***gizliliğe karşı şeffaflık*** muhasebe kültür değeri işletmelerde gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ilişki var mıdır? Eğer varsa ***gizliliğe karşı şeffaflık*** muhasebe kültür değeri gönüllü bilgi açıklama seviyesini artırmakta mıdır yoksa azaltmakta mıdır?
- Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi arasında yer alan halka açık ve halka açık olmayan işletmeler arasında gönüllü bilgi açıklama seviyesi muhasebe kültür değerleri etkilemekte midir? Eğer etkiliyorsa bu etki de hangi muhasebe değerleri işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkilemektedir?

1.4 Önem

Ekonomik ve politik buhranlar, çevresel sorunlar, istikrarsızlık, işletme ve kurumlara karşı güvensizlik gibi nedenler bilgi kullanıcıların bilgi taleplerinin artmasına neden olmuştur. Artan bilgi talebi işletmelerin yayınladıkları finansal raporları yetersiz duruma getirmiştir. Çünkü işletmelerin artık sadece yüksek seviyede kar elde etmesi ve finansal raporlarının iyi olması, işletmenin başarılı bir faaliyet sürdürdüğünün göstergesi değildir. Bu nedenlerle finansal raporlar bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerinde yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla bilgi kullanıcılarının faydalı bilgi ihtiyacını karşılamak ve işletmeleri sürdürülebilir kılmak için artık gönüllü olarak bilgi açıklama kaçınılmaz hale gelmiştir.

Günümüzde kurumsal açıklama ve raporlama trendi de artık finansal olan bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgilerin de yer aldığı bilgi açıklama ve raporlama düzenine doğru ilerlemektedir. Gönüllü bilgi açıklamanın önem kazanmasıyla birlikte bağımsız denetim raporu, finansal raporlar gibi finansal bilgileri içeren raporların yanı sıra finansal olmayan bilgiler içeren kurumsal ilkelere uyum raporu, sürdürülebilirlik raporu, entegre rapor gibi yeni rapor türleri ve çevrimiçi olarak bilgi açıklama araçları ortaya çıkarmıştır. Gönüllü bilgi açıklamalarından oluşan bu raporlar ve araçlar; yatırımcı, ekonomi ve işletme açısından birtakım faydalar sağlayacaktır. Gönüllü bilgi açıklama; yatırımcılara, ekonomiye ve işletmelere aşağıdaki faydaları sağlayacaktır (Hamrouni vd., 2015, s. 419; Schoenfeld, 2017, s. 51; Hope ve Liu, 2022, s. 1; Balakrıshnan vd., 2014, s. 2237; Wang vd., 2008, s. 26; Guttman ve Meng, 2021, s. 213):

Yatırımcı açısından;

- *Yatırımcı risklerinin azaltılması*
- *İşlem masraflarının azaltılması*
- *Likit piyasalara erişim sağlanması*
- *Sermayenin doğru yerde kullanılması*
- *İşletmenin performansının daha doğru değerlendirilmesi*

Ekonomi açısından;

- *Sermaye tahsisinin verimli hale gelmesi*
- *Daha düşük sermaye maliyetinin yatırımlara olumlu etkisi*
- *Sermaye piyasalarının daha likit hale gelmesi*
- *Rekabetten doğan daha fazla verimlilik*
- *Bilgi asimetrisini azaltması*

İşletmeler açısından;

- *Daha fazla şeffaflık sağlaması*
- *Sermaye maliyetini azalması*
- *Yetersiz açıklama suçlamalarının yol açtığı davalardan kaçınma*
- *Piyasalarda işletmelere duyulan güvenin artması*
- *Yatırımcı ilişkilerini geliştirmesi*
- *Finansal raporlarda yayınlanan bilgilerin yararlılığını artırması*
- *İşletmeye duyulan güven ve itibarın artması*

Yatırımcı, ekonomi ve işletmeler açısından söz konusu faydaları elde edebilmek için gönüllü açıklamaları içeren raporlar, son zamanlarda muhasebe literatüründe ön plana çıkan bir konu olmuştur. Çünkü finansal olmayan raporların ortaya çıkışı, bu rapor türlerinin içeriğinin neler olacağı, belli bir standardın olmaması gibi unsurlar gönüllü açıklanacak bilgilerin neler olması ve nasıl sunulması gerektiği konusunda araştırmacıları araştırmaya yöneltmiştir. Bu bağlamda araştırmamız Türkiye'de oldukça kapsamlı bir evreni ele alarak Haziran 2023 yılında son listelenmiş hali İstanbul Sanayi Odası tarafından iletilen 2021 Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'ne ait gönüllü bilgi açıklama skorları hesaplanmıştır. Böylelikle araştırmamız sonucunda gönüllü bilgi açıklama seviyesinin teorik temellerini geliştirecek ve Türkiye'de faaliyet gösteren işletmeler için kapsamlı bir gönüllü bilgi açıklama endeksi geliştirmiş olacaktır. Kapsamlı bir gönüllü açıklama endeksi aracılığıyla işletme, ekonomi ve yatırımcılar yukarıda sıralanan gönüllü bilgi açıklama faydalarından yararlanabilecektir. Ayrıca araştırmamızın örnekleminde yer alan halka açık ve halka açık olmayan işletmeler arasında gönüllü açıklama seviyesi ve gönüllü bilgi açıklama boyutlarına ilişkin oranlar karşılaştırarak hangi türde işletmelerin paydaşlarının bilgi ihtiyacını karşılamaya yönelik bilgi açıklama seviyesini artırma eğilimi gerekliliği ortaya koyulmaktadır.

Gönüllü bilgi açıklama hem ülke düzeyinde hem de işletme düzeyinde faktörler hem de ikisi arasındaki etkileşimi etkileyen bir muhasebe bölümü faaliyetidir. Bu nedenle gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen faktörlere ilişkin çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Ancak bu çalışmaların hiçbirinde işletme düzeyinde çevresel faktör olan muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde etkisi incelememiştir. Gönüllü bilgi açıklama seviyesi ve kültürün ele alındığı araştırmalarda ise örgüt kültürü ve ulusal kültür etkileri değerlendirilmiştir. Muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde etkisinin ele alındığı bir araştırmaya henüz rastlanmamıştır. Bu doğrultuda araştırmanın ana katkılarından biri gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen faktörlere ilişkin literatürün geliştirilmesine katkı sağlamasıdır. Muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde etkisinin değerlendirilmesini amaçlayan çalışmamız bu yönüyle ulusal ve uluslararası literatürdeki araştırmalardan farklılık taşımaktadır. Muhasebe kültürü ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ilişkinin varlığının tespit edilmesi sonucunda muhasebe kültür değerlerinden hangisinin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde artırıcı veya azaltıcı etkilere sahip olduğu tespit

edilmiştir. Muhasebe kültür değerlerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesi ile arasındaki ilişkinin ve ilişkinin yönünün incelenmesi muhasebe literatürünü zenginleştirecek ve muhasebe kültür değerleri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasındaki ilişkinin aydınlatılmasını sağlamaktadır.

Yatırımcı, ekonomik ve işletmeler tarafından gönüllü bilgi açıklama aracılığıyla sağlanacak faydaların elde edilmesi için gönüllü bilgi açıklamayı etkileyen işletme düzeyinde faktörlerin etkisinin değerlendirilmesi önem kazanmaktadır. Bu amaçla araştırmamız işletme düzeyinde çevresel faktör olan muhasebe kültür değerlerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesi ve gönüllü bilgi açıklama seviyesi boyutları üzerinde etkisini değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Muhasebe kültür değerlerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde etkisinin yönünün tespit edilmesi yatırımcı, işletme ve ekonomi açısından gönüllü bilgi açıklama faydalarından yararlanma avantajını artıracaktır. Çünkü profesyonel, esnek, iyimser ve şeffaf olan muhasebe kültürüne sahip işletmelerde gönüllü bilgi açıklamaların faydalarından yararlanma olasılığı artacağı düşünülmektedir. İşletmenin şeffaf muhasebe kültür değerine sahip olması paydaşlarla paylaşılan gönüllü bilgilerin seviyesini ve kalitesinin artmasını sağlayacağı düşünülmektedir. Hem işletme içi bilgi kullanıcıları hem de işletme dışındaki bilgi kullanıcıları açısından karar vermede bilgi yararlılığını artırma ve doğru kararlar vermeye yol gösteren gönüllü açıklama düzeyinin artırılabileceği beklenmektedir. Şeffaflık boyutunun gönüllü açıklama seviyesi üzerinde sağlayacağı olumlu etki güven sağlayarak bireysel ve kurumsal yatırımcıları işletmeye çekecek ve kaynakların en iyi şekilde tahsis edilmesini sağlayacaktır. Ayrıca toplumda belirsizlikten kaçınma daha yüksekse işletmeler paydaşlarına karşı daha profesyonel olacaktır. Yüksek profesyonellik olduğunda ise işletmeler bir resmi kurum, düzenleme gereksinimi içinde olmadan tüm paydaşların çıkarlarını gözeterek bilgi kullanıcıların tüm ihtiyaçlarına yanıt verecek gönüllü bilgi açıklamaya istekli olacağı beklenmektedir. Tekdüze uygulamaların yerine değişen dinamik koşullara uygun esnek muhasebe kültürü değerlerine sahip işletmelerde ise gönüllü bilgi açıklama seviyesinin artacağı beklenmektedir. İhtiyatlılığa karşı iyimser muhasebe kültürüne sahip işletmelerin etik dışı davranışlarda bulunma olasılığının azalacağı, daha fazla sosyal sorumluluk sahibi olacağı, paydaşların ihtiyatlılık talebinin az olacağı böylelikle gönüllü bilgi açıklama seviyesinin yüksek olacağı beklenmektedir.

Gizliliğe karşı şeffaf kültür değerine sahip olan işletmelerin ise paydaşlarına daha yüksek gönüllü bilgi açıklamalarda bulunacağı beklenmektedir.

1.5 Sınırlılıklar

Araştırmamızda evren olarak Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi seçilmiştir. Söz konusu listede işletmeler büyük bir çoğunlukla halka açık olmayan işletmelerden oluşmaktadır. Araştırmamızın bağımsız değişkeni olan bilgi açıklama halka açık olmayan işletmelerde halka açık olan işletmelere kıyasla daha düşük seviyededir. Bu nedenle analiz aşamasındaki model değerleri bu durumdan etkilenebilir. Ancak ulusal literatürde yoğunlukla halka açık olan işletmeler üzerine yapılan araştırmaların tekrarlandığı evren kısır döngüsünü kırabilmek için işletmelerinin verilerine ulaşmak zor olsa da Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi üzerinde araştırma gerçekleştirilmiştir.

Araştırmamızın evreni Haziran 2023 yılında İstanbul Sanayi Odası tarafından son yayımlanan sıralama olan 2021 yılına ait Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi sıralaması baz alınmıştır. Ancak işletmelerin internet sitelerindeki bilgilerin açıklanma tarihi belirgin olmadığı için işletmelerin gönüllü açıklama endeksi verileri toplanırken veri toplama zamanına ait bilgiler kullanılmıştır.

2. ALANYAZIN

2.1 Kurumsal Bilgi Açıklama

2.1.1 Kurumsal Bilgi Açıklama Kavramı

Literatürde açıklama kavramına ilişkin kavramsallaştırma ve ölçme çabaları için evrensel bir yaklaşım yoktur. Bu nedenle açıklama kavramı birçok yazar tarafından farklı olarak tanımlanmaktadır.

En genel anlamı ile açıklama, bilgi sağlamaktır (Saha ve Kabra, 2019, s. 7). Genel olarak geçmişten günümüze kadar yapılan araştırmalarda açıklama kavramına ilişkin tanımlar bulunmaktadır. Bunlardan bazılarına değinilecek olursa; Choi (1973)'ye göre açıklama, bir ticari girişimle ilgili ekonomik kararların alınmasını kolaylaştıran nicel veya herhangi bir ekonomik verinin yayımlanmasıdır (Choi, 1973, s. 160). Tricker (1984) bilgi ve açıklama terimlerini birleştirerek bilgi açıklamayı, başkalarına bilgi iletmek için bilgiye sahip olanlar tarafından yönlendirme veya motive etme niyetiyle yapılan, anlayış, kabul, katılım ve katılım, fikir birliği ortamı yaratmak için yapılan bir karşılıksız bir eylem olarak tanımlamıştır (Sukthomya, 2011, s. 15). Joinson ve Payne (2007) 'ye göre açıklama, önceden bilinmeyenin, paylaşılan bilgi haline gelecek şekilde anlatılması olarak tanımlanmıştır (Joinson ve Payne, 2007, s. 237). Bu tanım, bilginin bir alıcısının mevcut olması gerektiğini ve açıklamanın alıcısının sürecin kendisinde tamamlayıcı bir rol oynadığını ima etmektedir. (Waters ve Ackerman, 2011, s. 105).

Ancak literatürde açıklama kavramı, araştırmada hangi açıdan ele alınırsa o açıdan tanımının yapılması tercih edilmiştir. Bu kapsamda kurumsal açıdan ele alınarak açıklama kavramı tanımlarına bakıldığında; Choi (1973) kurumsal bilgi açıklamayı yatırımcının bakış açısına odaklanarak yatırım kararlarının alınmasını kolaylaştıran, bir ticari girişimle ilgili niceliksel veya ekonomik bilgilerin yayımlanması olarak ifade etmiştir (Choi, 1973, s. 160). Chandra (1974) kurumsal bilgi açıklamayı, bir kuruluşun dış dünya ile iletişim kurma süreci olarak tanımlamıştır (Chandra, 1974, s. 733). Kohler (1975) kurumsal bilgi açıklamayı bilanço ve diğer finansal tablolarda, bu belgelerin dipnotlarında veya denetim raporunda bir olgu veya koşulun açıkça gösterilmesi olarak tanımlamıştır (Sukthomya, 2011, s. 15). Wallace (1987)'a göre kurumsal bilgi açıklama, kâr amaçlı bir işletmenin faaliyetleriyle ilgili herhangi bir bilgiyi, bu bilgilerin kullanıcılarının muhakemelerini ve kararlarını etkileme umuduyla yayımlaması olarak tanımlamıştır (Wallace, 1987, s. 133). Cooke (1989)'a göre, kurumsal yıllık raporlarda

yer alan, kendi özel ihtiyaçları için bilgi talep edemeyen kullanıcıların karar verme süreciyle ilgili ve önemli olan öğelerin tümünü kurumsal bilgi açıklama olarak tanımlamıştır (Cooke, 1989, s. 6). Gibbins ve arkadaşları (1992) kurumsal bilgi açıklamayı kuruluşun ekonomik performansı, konumu veya beklentileri ile ilgili bilgilerin, özellikle finansal terimlerle ölçüldüğünde, kuruluş dışına açıklanması olarak nitelendirmektedir (Gibbins vd., 199, s. 5). Owusu Ansah'a (1998) göre kurumsal bilgi açıklama, bir işletmenin finansal durumu ve performansına ilişkin finansal veya finansal olmayan, niceliksel veya ekonomik bilgilerin iletilmesi olarak tanımlanmıştır (Owusu Ansah, 1998, s. 608). Abadi ve Janani (2013) 'e göre kurumsal bilgi açıklama, bir işletmenin çeşitli zorunlu ve isteğe bağlı bilgiler arasında finansal tablolar ve bunlara eşlik eden notlar, yönetim kurulu raporu, yönetim analizi, yönetim beklentileri hakkında açıklanan bilgiler olarak farklı şekillerde tanımlanmıştır (Abadi ve Janani, 2013, s. 440). Aljabr (2019)' a göre kurumsal bilgi açıklama, finansal ve finansal olmayan bilgilerin bir işletmenin paydaşlarına iletilmesi olarak görmektedir (Aljabr, 2019, s. 1-3).

Muhasebe bilimi açısından ele alındığında kavramsal olarak açıklama, finansal raporlamanın ayrılmaz bir parçasıdır. Muhasebe biliminde teknik olarak açıklama ise, bilgilerin finansal tablolar şeklinde sunulması şeklindeki muhasebe sürecindeki son adımı oluşturmaktadır (Gunawan ve Lina, 2015, s. 312). Diğer bir ifade ile işletmenin finansal tablo seti aracılığıyla kamuoyunu bilgilendirmesi anlamına gelmektedir (Alotaibi, 2014, s. 17). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevede de genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak olarak ifade edilmektedir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, s. 6).

2.1.2 Kurumsal Bilgi Açıklamanın Önemi

Son zamanlarda yaşanan üç eğilim, dünya çapında açıklama ve raporlama düzenlemeleri konusunda yaşanan değişimlere neden olmuştur. Bu eğilimlerden ilki yaşanan uluslararası finansal krizler ve uluslararası işletme skandallarıdır. Enron, Worldcom gibi dünya çapında yaşanan işletme skandalları düzenleme reformlarına, raporlama ve açıklama gerekliliklerine yol açmıştır. İkinci eğilim, dünyanın çeşitli ülkelerinden borsalar ve muhasebe standartları kuruluşları, belirtilen muhasebe kurallarının "uyum" ve "yakınlaşması" hedefine ulaşmak için Uluslararası Raporlama Standartlarını

benimsemiştir. Üçüncüsü ise, sermaye piyasalarının artan uluslararasılaşması, düzenlemelerin ve açıklamaların küresel bir ihtiyaç olduğunu vurgulamaktadır. Dolayısıyla kurumsal açıklama, kamuoyu beklentilerine ve toplumsal değerlere göre önemli ölçüde değişmektedir (Alves, 2011, s. 50-51; Abdel-Fattah, 2008, s. 18) İşletmeler söz konusu bu değişimler sonucunda bilgi kullanıcıların bilgi açıklama talebini karşılamak istemektedir.

Kurumsal olarak açıklamalarda bulunma faaliyetinin işletmeler, ekonomi ve finansal piyasalara olumlu faydaları bulunmaktadır. İşletmeler tarafından bilginin açıklanması işletmelere ekonomik olarak verimlilik sağlayacaktır. Çünkü işletmeler tarafından kurumsal açıklamalar yapılması kaynakların verimli bir şekilde tahsisini sağlayacaktır. Kaynakların verimli bir şekilde tahsis edilerek kullanılması ekonominin etkinliğin artmasını sağlayacaktır. Aynı zamanda işletmeler tarafından kurumsal açıklamaların yapılması yatırımcıların yaptıkları yaptırımlarda etkin karar almalarına katkı sağlayacaktır. Bunun yanı sıra işletmelerin kurumsal açıklamalarda bulunması hisse senedi fiyatları ve işlem hacmi gibi finansal piyasadaki etkiler üzerinde de olumlu etki yaratması açısından önemlidir. Çünkü kurumsal açıklamalar şeffaflığı artırarak finansal piyasalarda işletmelerin sermayeye ulaşımının kolaylaşması ve sermaye maliyetinin azalmasını sağlayacaktır. Tüm bu faydaları sağlanması için işletme yöneticileri kurumsal açıklamalarda bulunma konusunda kararını, açıklamaların kamuya açıklanması durumunda beklenen maliyetleri ve faydalarını göz önünde bulundurarak yapacaktır (Hossain ve Reaz, 2007, s. 275).

2.1.3 Kurumsal Bilgi Açıklamanın Amaçları

Kurumsal bilgi açıklamanın amacı, bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlar almasına yardımcı olmak için bir işletmenin geçmiş, şu an ve gelecekteki faaliyetleri hakkında anlaşılabilir, zamanında, güvenilir ve ilgili bilgileri bilgi kullanıcılarına iletmektir. Bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan bilginin iletilmesinde kullanılan en etkili araç kurumsal raporlamadır. Kurumsal açıklamanın amacının üç dayanak noktası bulunmaktadır. Bu dayanak noktaları aşağıda sıralanmaktadır (Alves, 2011, s. 54):

- Yönetimin hesap verebilirliği,
- Faydalı bilgilerin iletilmesiyle ilgili faktörler
- Kurumsal açıklama ve rapor kullanıcıları

2.1.4 Kurumsal Bilgi Açıklama Türleri

Kurumsal bilgi açıklama konusunda yapılan araştırmalar, sunulması gereken bilginin büyüklüğü, doğası ve açıklamanın zamanlaması, ortamı veya alıcıları açısından çeşitli açıklama türleri arasında ayrım yapmaktadır. Literatürde çoğunlukla kurumsal bilgi açıklama zorunlu bilgi açıklama ve gönüllü bilgi açıklama olarak iki kategoriye ayrılmaktadır (Issa, 2014, s. 35-36). Kurumsal bilgi açıklamayı bu iki kategoriye ayırmanın dayanağı, açıklamayı yönlendiren faktörleri baz almasıdır (Sayogo, 2013, s. 21).

2.1.5. Zorunlu Bilgi Açıklama

Zorunlu bilgi açıklama kavramı pek çok yazar tarafından farklı olarak tanımlanmıştır. Martson ve Shrives (1991) ’e göre zorunlu bilgi açıklama, kanunlar, mesleki düzenlemeler ve borsa kotasyon gereklilikleri tarafından zorunlu kılınan tüm bilgilerin açıklanması olarak tanımlamıştır (Martson ve Shrives, 1991, s. 196). Wallace ve Naser (1995) zorunlu bilgi açıklamayı zorunlu raporlar tarafından üretilen bilgi miktarı olarak ifade etmiştir (Wallace ve Naser, 1995, s. 329). Aly (2008) ‘e göre zorunlu bilgi açıklama, bazı yasal veya kanuni hükümlerin, sermaye piyasasının, borsa komisyonlarının veya muhasebe otoritelerinin düzenlemelerinin varlığı sonucunda yayımlanması gereken bilgilerdir. (Aly, 2008, s. 21-22). Shehata (2014), ise yasa ve düzenlemelere uymak amacıyla açıklanan bilgileri zorunlu bilgi açıklama olarak nitelendirmiştir (Shehata, 2014, s. 18). Ferramosca ve Ghio'ya (2018) göre ise zorunlu bilgi açıklama, paydaşların çeşitli bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletmelerin yasalar, düzenlemeler veya yasal anlaşmalar, borsa komisyonları, sermaye piyasaları ve standart belirleyiciler aracılığıyla ihtiyaç duyduğu bilgiler olarak tanımlamıştır. (Ferramosca ve Ghio, 2018, s. 171-172). Özetle zorunlu bilgi açıklama, işletmelerin yerine getirmesi gereken minimum gereklilikleri ve ilgili tüm işletmelerin uymak zorunda olduğu ihraç zamanı veya son tarihi (periyodik veya sürekli) belli olan, düzenleyici etki kapsamına tüm bilgileri ifade etmektedir (Ogunwole, 2019, s. 14).

Zorunlu bilgi açıklamaların amacı; genel olarak paydaşların daha iyi kararlar almasına yardımcı olacak bilgiler sağlamaktır. Bu amaç, aynı zamanda finansal raporlamanın kavramsal çerçevesinde belirtildiği gibi finansal raporlamanın genel amacı ile aynıdır (Yarıck, 2017, s. 19-20). Zorunlu bilgi açıklamanın önemi de aslında buradan gelmektedir. Açıklamaların düzenleyici kurumlar aracılığıyla zorunlu kılınması

işletmeleri, gizlemek istediği türdeki bilgileri açıklamaya zorlayacaktır. Böyle bir durumda, yetkilendirmenin piyasanın işleyişi üzerinde gerçek bir etkisi vardır ve paydaşlar üzerinde potansiyel olarak farklı etkileri oluşturmaktadır (Dawd, 2014, s. 35-36).

Finansal tablolar (bilançolar, gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu), finansal tablolara ait dipnotlar, bağımsız denetçi raporu, muhasebe standartlarının zorunlu kıldığı zorunlu açıklamalar, basılı kopya yıllık veya ara raporlar zorunlu bilgi açıklamalarına örnek olarak gösterilebilir. Aynı zamanda işletmeler hakkında bazı zorunlu bilgiler basın açıklamaları ve konferanslarda açıklanmaktadır (Ally, 2008, s. 21).

2.1.5.1. Zorunlu bilgi açıklamanın özellikleri

Zorunlu bilgi açıklama birtakım özelliklere sahiptir. Zorunlu bilgi açıklama sahip olduğu bu özelliklerle gönüllü bilgi açıklamasından farklılaşmaktadır. Zorunlu bilgi açıklamayı gönüllü bilgi açıklamadan ayıran özelliklerden ilki zorunlu bilgi açıklamanın, işletmelerin finansal raporlama ile yasal düzenleme ve standartlara uyum derecesini incelemesidir (Boateng vd., 2022, s. 256-257). Bu özelliğin yanı sıra zorunlu bilgi açıklama minimum açıklama gerekliliklerini belirler. Ancak işletmelerin ek bilgi sağlamasını yasaklamaz (Myburgh, 2001, s. 201).

Zorunlu bilgi açıklamanın bir başka özelliği ise hem periyodik hem de sürekli bir karaktere sahip olmasıdır. Zorunlu periyodik açıklama, yıllık ve iki yıllık finansal tabloların, konsolide finansal tabloların, yönetici raporunun, denetim raporunun, yıllık, altı aylık ve üç aylık raporların ve finansal takvime göre açıklanması gerekliliğine sahiptir. Diğer bir ifade ile zorunlu bilgi açıklama içeren raporların yayınlanmasına ilişkin koşullar önceden belirli kuruluşlar tarafından belirlenmiştir (Adina ve Ion, 2008, s. 1407-1408). Aynı zamanda zorunlu bilgi açıklama işletmeler hakkında temel bilgilere tüm bilgi kullanıcıları için erişim sağlamaktadır (Ho ve Wong, 2001, s. 140).

Zorunlu bilgi açıklama, bilgi kullanıcısının ihtiyacına bakılmaksızın bir işletmenin açıklama yapmasını zorunlu kılan zorlayıcı bir gücün varlığını ifade etmektedir (Sayogo, 2013, s. 22). Diğer bir ifade ile zorunlu bilgi açıklama, devlet, muhasebe standartlarını düzenleyen kuruluşlar, merkez bankaları veya diğer düzenleyiciler dahil olmak üzere bir dizi paydaş tarafından talep edilmektedir. Bu nedenle zorunlu bilgi açıklamaları işletmeleri hem iyi hem de kötü yönde bilgileri açıklamaya zorlamaktadır. İşletmelerin

paydaşlarına mevcut nakit akışları, karları, net varlıkları ve mülkiyet hakları hakkında bilgiler vermeye zorlamaktadır (Dawd, 2014, s. 35-36; Boshnak, 2017, s. 10-11).

2.1.5.2. Zorunlu bilgi açıklama ile ilgili mevzuat

2.1.5.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Ülkemizde zorunlu bilgi açıklamaya ilişkin düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu, sermaye piyasası kurumlarına, sermaye piyasası araçlarının, ihraç ve halka arzı ile borsada işlem görmesine, sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanmasına, yatırımcıların hak ve menfaatlerini korumaya yönelik düzenlemeler yapmaktadır (Sermaye Piyasası Kurulu).

Zorunlu bilgi açıklama kapsamında Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayınlandığı mevzuatlar; 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, Kurumsal Yönetim Tebliği ve Özel Durumlar Tebliği'nden oluşmaktadır.

Kurulun yayınlamış olduğu düzenlemelerden biri 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunudur. Bu kanunda; sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması için sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesini amaçlamaktadır (SPK, 2012). Bu kanunda birincil piyasalarda yatırımcının risk ve getiri aşamasında kullanacağı bilgiyi sağlamak amacıyla izahname ve sirküler hazırlama ve ilan etme yükümlülüğü zorunlu kılınmıştır. İkincil piyasalarda ise işletmelerin dönem içerisinde bağımsız denetimden geçmiş 6 aylık ve yıllık finansal tabloları ile bağımsız denetimden geçmemiş, 3 ve 9 aylık finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporlarının yayınlanması yükümlülüğü getirilmiştir. Bu zorunlu açıklamalardaki şeklin nasıl olacağı Sermaye Piyasası Kanunu İkinci Bölüm Kamunun Aydınlatılmasına İlişkin Esaslar adı altında madde 14'te açıklanmaktadır. Söz konusu madde şu şekildedir:

"İhraççı, kamuya açıklanacak veya gerektiğinde Kurulca istenecek finansal tablo ve raporları, şekil ve içerik bakımından Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde Kurulca belirlenen düzenlemelere uygun olarak, zamanında, tam ve doğru bir şekilde hazırlamak ve ibraz etmek zorundadır." (SPK, 2012, Madde 14).

Maddedeki atıftan da anlaşıldığı üzere halka açık işletmeler için finansal tabloların ve raporların zorunlu açıklama kapsamında olduğu ve açıklanacak bilginin şeklinin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak yapılması gerektiği vurgulanmaktadır.

Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik'te yönetim kurulu tarafından oluşturulacak yıllık faaliyet raporunun asgari içeriğine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Bu yönetmeliğin 8. Maddesinde yıllık faaliyet raporu genel bilgiler bölümünde işletmelerin aşağıdaki bilgileri zorunlu olarak açıklaması gerektiği vurgulanmaktadır (SPK, 2012, Madde 8):

a) Raporun ilgili olduğu hesap dönemi,

b) Şirketin ticaret unvanı, ticaret sicili numarası, merkez ve varsa şubelerine ilişkin iletişim bilgileri ile varsa internet sitesinin adresi,

c) Şirketin organizasyon, sermaye ve ortaklık yapıları ile bunlara ilişkin hesap dönemi içerisindeki değişiklikler,

ç) Varsa imtiyazlı paylara ve payların oy haklarına ilişkin açıklamalar,

d) Yönetim organı, üst düzey yöneticileri ve personel sayısı ile ilgili bilgiler,

e) Varsa; şirket genel kurulunca verilen izin çerçevesinde yönetim organı üyelerinin şirketle kendisi veya başkası adına yaptığı işlemler ile rekabet yasağı kapsamındaki faaliyetleri hakkında bilgiler.

Seri: XI, No:29 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Madde 7 göre; ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmelerin finansal raporlarını Kamuyu Aydınlatma Platformunda yayımlaması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu Tebliğ'in Madde 8'nde ise yıllık faaliyet raporlarının asgari içeriğinin belirlenmesine yönelik tebliğe göre hazırlanması gerekliliği vurgulanmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulunun Kurumsal Yönetim Tebliği Madde 5'te halka açık veya halka açık sayılan işletmelerin uymakla yükümlü olduğu kurumsal yönetim ilkeleri belirtilmektedir.

Özel Durumlar Tebliği'ne göre işlem sırası geçici olarak kapatılmış olanlar ile halka açık ortaklık statüsünü kazanması sebebiyle payları borsa tarafından belirlenen platform, pazar

veya piyasada işlem görenler dahil ihraççılar ve ilgili tarafların; içsel ve sürekli bilgileri doğuran olayların oluşması durumunda Kamuyu Aydınlatma Platformuna ilgili formları doldurarak bildirim yapma zorunluluğu bulunmaktadır.

2.1.5.2.2. A.B.D. Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (U.S. Securities and Exchange Commission - SEC)

1934 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde yatırımcıları korumak, sermaye bulunmasını kolaylaştırmak, adil düzenli ve verimli bir pazar sağlamak amacıyla kurulmuş menkul kıymetleri ve borsaları düzenleyen büyük kurumlardan biridir. Kurum, piyasaya sunulan menkul kıymetlerle ilgili işlemlerin sağlıklı bir şekilde yürütülmesini sağlar. Bu kapsamda aracıların, piyasada işlem yapanlara ilişkin birtakım açıklamaları Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu'na sunması gerekmektedir. Örneğin; işletmelerin hisse senedi, bono gibi kıymetli evrakları halka sunarken komisyona kayıt belgesi vermesi gereklidir. Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu, borsaya kıymetli evrakları arz eden tarafları bir takım açıklama ve bildirimleri yapmaya zorunlu tutarak yatırımcıların doğru kararlar almasını sağlayarak yatırımcıları korumayı amaçlamaktadır[1].

2.1.6 Gönüllü Bilgi Açıklama

Bilginin piyasaya yayıldığı kurumsal bilgi açıklamanın iki kanalından bir diğeri olan gönüllü bilgi açıklama kavramı konusunda pek çok araştırma yapılmaktadır. Pek çok araştırmaya konu olan gönüllü bilgi açıklama kavramı soyuttur ve sınırlarının ana hatlarıyla ilgili olarak heterojenliğe sahiptir (Bogdan vd., 2009, s. 4; Ariffin vd., 2021, s. 2). Bu nedenle gönüllü bilgi açıklama kavramının literatürde genel kabul görmüş bir tanımı yoktur.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) gönüllü bilgi açıklama kavramını, "finansal tablolarda sunulan bilgiler haricinde, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP) veya Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu tarafından sunulması yönünde bir düzenleme yapılmamış açıklamalar" olarak tanımlamaktadır (FASB, 2001, s. 5).

[1] https://www.sec.gov/

Gönüllü bilgi açıklama ile ilgili geçmişten günümüze doğru yapılan araştırmalardaki tanımlar aşağıdaki Tablo 2.1'de sıralanmıştır.

Tablo 2.1

Gönüllü Bilgi Açıklama Kavramı Tanımları

Yazar ve Yıl	*Tanım*
Meek, Roberts ve Gray (1995)	Yıllık rapor kullanıcılarının karar ihtiyaçlarıyla ilgili olduğu düşünülen muhasebe ve diğer bilgileri sağlamak için işletme yönetimlerinin özgür seçimlerini temsil eden, gereklilikleri aşan açıklamalar
Lang ve Lundholm (1996)	Sınırları aşan bilgi
Fishman ve Hagerty (1997)	İşletmelerin zorunlu açıklama sürecinde açıklanan bilgi düzeyinin ötesinde daha detaylı açıklamalar
Owusu-Ansah (1998)	İşletmeler tarafından kanunlar veya düzenleyici kurumlar tarafından zorunlu kılınmayan herhangi bir açıklama
Marston ve Leow (1998)	Yasa ve yönetmeliklerde öngörülmeyen bilgi
Myburgh (2001)	İşletmenin takdirine bağlı olarak sunulan bilgiler
Watson vd. (2002)	Yasalar, muhasebe standartları veya borsaya kote gereklilikleri gibi düzenlemeleri aşan açıklamalar
Boesso (2002)	Mevzuat tarafından açıkça gerekli kılınmayan, finansal tabloların dışında kalan bilgiler
Barako vd. (2007)	Zorunlu gerekliliklerin ötesinde yıllık raporlar aracılığıyla finansal ve finansal olmayan bilgilerin isteğe bağlı olarak açıklanması
Abdel-Fattah (2008)	İşletmelerin yıllık raporlarında muhasebe standartları veya diğer düzenlemelerde belirtilen zorunlu gerekliliklerin üzerinde açıkladığı niceliksel veya niteliksel bilgi öğeleri

Tablo 2.1 (Devam)

Gönüllü Bilgi Açıklama Kavramı Tanımları

Sajadi, Zaranezhad ve Jafari (2009)	Belirli kanunlardan etkilenmiyen açıklamalar
Bogdan vd. (2009)	Farklı yerel muhasebe düzenlemeleri veya uluslararası raporlama gereklilikleri ile ilgili olarak ek bir bilgi teklifi, yani yasa tarafından zorunlu olmayan ancak bilgilerin yayımlanmasına ilişkin davranış yoluyla isteğe bağlı hale gelen bilgiler
Hassan ve Marston (2010)	Normlar veya yasalar tarafından açıkça yönetilmeyen, finansal tabloların dışındaki bilgilerin raporlanması
La Bruslerie ve Gabteni (2011)	Zorunlu bilgilerin ötesinde ifşa edilen bilgi
Akhtaruddin ve Rouf (2012)	Finansal tablolar veya yıllık raporlarda yer alması zorunlu olan hususlar dışında açıklanan her türlü bilgi
Prince ve Dwivedi (2013)	Her türlü ek veya isteğe bağlı açıklanan finansal ve finansal olmayan bilgi
Shehata (2014)	Kanun ve yönetmeliklerin gerektirdiği bilgilere ek olarak açıklanan bilgiler
Hamada (2014)	Açıklama gerekliliklerini artırmaya hizmet eden finansal ve finansal olmayan bilgiler konusunda karar vericileri bilgilendirmek amacıyla işletmeler hakkında bilgi açıklama
Tunggal (2014) (Aktaran, Putri (2020)	Yetkili kurum tarafından zorunlu kılınmaksızın bir işletme tarafından gönüllü olarak gerçekleştirilen bir açıklama
Gunawan ve Octa Lina (2015)	Geçerli sermaye piyasası düzenlemelerinin asgari gerekliliklerinin ötesinde bilgi açıklaması
Hamada (2014)	İşletme yönetiminin yetkisinde olan mesleki, yasal ve düzenleyici gereklilikleri artırmak için işletme hakkında dış taraflara açıklanan bilgi

Tablo 2.1 (Devam)

Gönüllü Bilgi Açıklama Kavramı Tanımları

Consoni ve Colauto (2016)	İşletme tarafından yıllık raporda sağlanan kanunların, kuralların veya standartların veya diğer hükümet, menkul kıymet kararlarının gerektirdiği zorunlu açıklamaların ötesinde her türlü ek bilgi
Raed (2016)	Muhasebe standartlarının veya düzenleyici kurumların yasal gerekliliklerinin ötesine geçen, yönetimin takdirine bağlı olarak bilgilerin yıllık rapor aracılığıyla açıklanması
Yarıck (2017)	Kanun ve yönetmeliklerin gerektirdiği bilgilere ek olarak açıklanan bilgiler
Shuaibu ve Isah (2019)	Zorunlu açıklamayı aşan şekilde açıklanan her türlü bilgi

Literatürdeki bu tanımlardan hareketle gönüllü bilgi açıklama kavramı, yasa veya düzenleyici kurumların etkisi olmaksızın, paydaşlara karşı daha şeffaf olmak, hesap verebilir olmak ve faydalı olmak amacıyla zorunlu yayınlanan bilgi ve raporlara ilave olarak işletme hakkında bilgi kullanıcılarına gönüllü olarak bilgi açıklanması olarak tanımlanabilir. Başka bir deyişle, gönüllü bilgi sunumu hem işletme liderliğinin özgür seçimine hem de yürürlükteki düzenlemelere, sermaye piyasalarının dış baskılarına, finansal analistlere, danışmanlık firmalarına ve kültürel faktörlere bağlı olan bilgi açıklamasını ifade etmektedir (Das, 2015, s. 61-64). Gönüllü bilgi açıklama, sermaye sahiplerine, özellikle de hissedarlara finansal bir hesap sağlama şeklindeki geleneksel rolün ötesinde, kuruluşların (özellikle işletmelerin) sosyal, çevresel ve yönetişim ilişkili etkilerini iletme süreci olarak görmektedir (Ogunwole, 2019, s. 14). Bu nedenle kuruluşlar tarafından üstlenilen paydaş katılımı girişimlerine ilişkin en kapsamlı açıklama olarak kabul edilmektedir (Nyahas vd., 2018, s. 5) Bu işletmelerin hissedarlarına para kazandırmaktan daha geniş sorumluluklara sahip olduğu varsayımından kaynaklanmaktadır. (Ogunwole, 2019, s. 14).

2.1.6.1. Gönüllü bilgi açıklama örnekleri ve araçları

Gönüllü bilgi açıklama, zorunlu bilgilere ek bilgileri sağlamanın önemli bir aracıdır (Herath ve Altamimi, 2017, s. 34-35). Gönüllü bilgi açıklamaları, bilgi kullanıcılarına, işletmenin gelecekteki faaliyetleri için önem arz eden stratejiler ve kritik unsurlar,

işletmenin piyasadaki faaliyetlerinin devamlılığı için önemli olan rekabet konumu ve performansını doğrudan etkileyen faaliyetler hakkında bilgi vermektedir (FASB, 2001, s. 7-23). Gönüllü bilgi açıklama, bir işletmenin kendi hikayesini en yaratıcı yollarla anlatmasına ve rakiplerine kıyasla daha benzersiz olmasına olanak tanımaktadır. Aynı zamanda gönüllü bilgi açıklama, işletmelere özellikle işletme performansı ve yönetimine ilişkin dış kullanıcılara daha fazla konuyu ve daha fazla bilgiyi açıklama seçeneği sunmaktadır (Syed Ibrahim vd., 2022, s. 155).

İşletmelerin gönüllü olarak açıklayacağı bilgiler oldukça çeşitlidir ve sınırlarını belirlemek oldukça zordur. İşletmenin stratejileri, işin niteliği, geleceğe yönelik görünümü, gelecekteki kritik unsurlar, nakit akışı tahminleri, kurumsal sosyal sorumluluk uygulamaları, işletme performansını doğrudan etkileyen faaliyetler, finansal analiz ile ilişkili bilgiler, işletmenin pazardaki faaliyetlerinin devamlılığı için önemli olan rekabet konumu, yöneticinin kazanç tahminleri, işletmenin çevresel etki değerlendirmeleri ve paydaşlarına ilişkin beyanlar gibi unsurlar gönüllü açıklamalara örnek olarak gösterilebilir (Ghafoor, 2019, s. 3-4; Ariffin vd., 2021, s. 2-4).

Yukarıda örnekleri sıralanan işletmenin gönüllü bilgi açıklamaları; işletmelerin web siteleri, haber bültenleri, medyada yer alan raporlar, konferans görüşmeleri, çalışan raporları, ara raporlar, yıllık raporlar ve finansal analistlerle yapılan tartışmalar, sunumlar, gazeteler, kitapçıklar, basın bültenleri ve hissedarlara çeşitli mektuplar, analist sunumları, potansiyel ve mevcut kurumsal yatırımcılarla saha ziyaretleri gibi gönüllü bilgi açıklama araçları ile bilgi kullanıcılarıyla paylaşılır. Ancak gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki birçok bilgi kullanıcısı için işletmelerin yıllık faaliyet raporları araştırmaları büyük bir çoğunluğunda gönüllü açıklamanın temel kaynağı olarak tespit edilmiştir. Diğer raporlar ve işletme web siteleri ek bilgi sağlasa da, yıllık raporlar temel bir kamuyu aydınlatma bilgi kaynağı sağlamaktadır. Çünkü işletmelerin yıllık faaliyet raporları, işletmenin bilgi kullanıcılarına bilgi açıklamaya yönelik genel tutumunu yansıtan bir araç olarak kabul edilmektedir (Shehata, 2013, s. 55). İşletmelerin yıllık raporlarında yer alan gönüllü açıklamalar ise işletmenin potansiyelini paydaşlara konumlandıran yönetim fikirlerini teşvik etmek ve pazarlamak amacıyla bir iletişim aracı olarak kullanılmaktadır (Consoni ve Colauto, 2016, s. 660-661).

2.1.6.2. Gönüllü bilgi açıklamanın özellikleri

Gönüllü bilgi açıklama birtakım özelliklere sahiptir. Bu özelliklerle kurumsal açıklamaların diğer türü olan zorunlu bilgi açıklamasından farklılaşmaktadır. Gönüllü bilgi açıklamaya ilişkin özelliklerden ilki, bu açıklamaların işletme yönetimin kararına tabi olmasıdır. (Abdel-Fattah, 2008, s. 15) Bir diğer ifade ile gönüllü bilgi açıklamalarının bilgi kullanıcılarına sunulup sunulmaması işletme yönetimin yetkisindedir. (Dawd, 2014, s. 36-40; Abdel-Fattah, 2008, s. 13-16)

Gönüllü bilgi açıklamayı zorunlu bilgi açıklamadan ayıran bir diğer özellik, işletme yöneticilerinin gönüllü bilgi açıklama kararı konusunda tam kontrole sahip olması nedeniyle bir diğer ifade ile işletmeye açıklama özgürlüğü tanıması nedeniyle gönüllü bilgi açıklaması, her işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir. Bu çeşitlilik gönüllü bilgi açıklamanın bir diğer özelliği olan gönüllü bilgi açıklamalara ilişkin bir düzenleme olmadığını vurgulamaktadır. (Myburgh, 2001, s. 200-201; Pernamasari, 2020, s. 130). Başka bir deyişle, gönüllü bilgi sunumu hem işletme yöneticinin özgür seçimine hem de yürürlükteki düzenlemelere, sermaye piyasalarının dış baskılarına, finansal analistlere, danışmanlık firmalarına ve kültürel faktörlere bağlı olan bilgi fazlalığını temsil etmektedir. (Das, 2015, s. 48). İşletmenin gönüllü olarak daha fazla bilgi açıklaması için resmi bir zorunluluk yoktur. Diğer bir deyişle, bir işletmenin gereğinden fazla bilgi açıklamaması durumunda herhangi bir yasal veya resmi işlem yapılmayacaktır (Shuaibu ve Isah, 2019, s. 1191). Örneğin, finansal tablolar ve hesap notları gibi açıklanan bazı kalemler veya bilgiler zorunludur. Bu tür kalemlerin açıklanması muhasebe organları tarafından belirlenen standartlara tabidir. Yönetim Kurulu Başkanın beyanı, işleyişin gözden geçirilmesi ve işgücüne ilişkin bilgiler gibi diğer bilgiler gönüllülük esasına göre verilmektedir. Bu kalemlerin açıklanması zorunlu olmadığından, bu tür kalemlerin açıklanma düzeyi işletmeden işletmeye oldukça farklılık göstermektedir (Zaini, 2014, s. 16-17).

Gönüllü bilgi açıklamanın kapsamı, şeffaflık seviyelerinin artırılması açısından çok önemlidir. (Ghoorah, 2017, s. 83). Ancak bilgi kullanıcıların heterojen doğasının bir sonucu olarak da bir işletmenin benimseyeceği optimum bir gönüllü bilgi açıklama politikası yoktur. Bu özellik de gönüllü bilgi açıklama kavramının bir diğer özelliği olarak ele alınabilir. Gönüllü bilgi açıklaması piyasalar tarafından yönlendirilir. Kendi kendini düzenleyen ve sosyal baskı tarafından talep edilen bir açıklama türüdür. (Sayogo, 2013,

s. 22-23). İşletmeler hissedarlarına kazanç sağlamaktan geniş sorumlulukları vardır. Bu nedenle gönüllü bilgi açıklama sermaye sahiplerine, özellikle de hissedarlara finansal bir hesap sağlama şeklindeki geleneksel rolün ötesinde, işletmelerin sosyal ve çevresel etkilerini iletme süreci olarak görülmektedir (Ogunwole, 2019, s. 12-14) Bir diğer ifade ile zorunlu bilgi açıklama, paydaşların etkili karar almayı kolaylaştırmak için ihtiyaç duyduğu minimum bilgi miktarı iken gönüllü bilgi açıklama, paydaşların yalnızca finansal bilgilerle değil aynı zamanda kuruluşun uzun vadeli sürdürülebilirliğiyle ilgili olarak kuruluş hakkında genel bir görüşe sahip olabilmesi için ek bilgi sağlamalıdır. Çalışanlar, yatırımcılar, hissedarlar, müşteriler, yerel, eyalet ve federal hükümetler ve toplum gibi çok çeşitli paydaşlar, işletmelerden finansal ve finansal olmayan bilgiler de dahil olmak üzere daha fazla bilgi talep etmektedir. Gönüllü bilgi açıklama da uzun vadeli sürdürülebilirliği ve büyümesi için işletmenin fikirlerini potansiyel paydaşlara tanıtmaya yönelik bir iletişim aracıdır. Bir işletmenin gönüllü bilgi açıklama yapma kararı, paydaşların çıkarına en uygun şekilde hareket etmek amacıyla bilgi sağlamaya yönelik gerçek ihtiyaç ile işletme varlığının ve sürdürülebilirliğinin devam ettirilmesi göz önünde bulundurularak gizli bilgilerini saklamaya yönelik meşru ihtiyaç arasında dengeyi sağlamasını gerektirmektedir (Yarıck, 2017, s. 24-25; Sharma ve Rastagi, 2021, s. 3-4). Bu nedenle ideal durumda işletmeler, bilgi açıklama kararı ve kapsamını belirlerken bilgi kullanıcıların karar verme sürecine yardımcı olmasını dikkate alabilir (Putri, 2020, s. 86; Myburgh, 2001, s. 201). Diğer yandan işletmeler bilgi açıklama yapılması durumunda ortaya çıkan faydaların, maliyetlerden daha ağır bastığı durumlarda, asgariyi aşan gönüllü bilgi açıklamalarında bulunacaklardır (Dawd, 2014, s. 36-40).

2.1.6.3. Zorunlu ve gönüllü bilgi açıklama özelliklerinin karşılaştırması

Zorunlu ve gönüllü bilgi açıklamaları birbirinden farklı özelliklere sahiptir. Zorunlu bilgi açıklamaları, işletmelerin uygun finansal raporlama ile yasal düzenleme ve standartlara uyum derecesini incelerken gönüllü bilgi açıklama işletmenin içindeki bilgi şeffaflığının düzeyini ve kalitesiyle ilgilidir (Boateng vd., 2022, s. 256-257).

Zorunlu bilgi açıklama, hükümet, muhasebe standardı belirleme organları, merkez bankaları veya diğer düzenleyiciler dâhil olmak üzere bir dizi paydaş tarafından talep edilirken, gönüllü bilgi açıklama yönetimin takdirine tabidir (Dawd, 2014, s. 36-37)

2.1.6.4. Gönüllü bilgi açıklama ile ilgili çalışma yapan kuruluşlar

Gönüllü bilgi açıklama konusunda bazı kurumlar birtakım çerçeveler oluşturmuştur. Bu kapsamda çalışan kurumlar, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Pricewaterhouse Coopers (PwC), ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (S.E.C) ve (ISEA) 'dır.

Kurumların gönüllü bilgi açıklama konusunda oluşturdukları çerçeveler; işletmelere bir öneri niteliğinde geliştirilmiştir. Söz konusu çerçevelere ilişkin Tablo 2.2 aşağıda yer almaktadır:

Tablo 2.2

İşletme Raporlama Çerçeveleri ve Bu Çerçeveleri Oluşturanlar

İşletme Raporlama Çerçeveleri	***Çerçeveleri Oluşturanlar***
Kurumsal Raporlaması	AICPA ve FASB
Değer Raporlaması	PricewaterhouseCoopers
Kurumsal Raporlaması	Peter Labhart
Hissedar Değer Raporlaması	Michael Mueller, Bernhard Pellens, Franca Hillebrandt ve Claude Tomaszewski, Thomas Fischer

Kaynak: Schuster vd., 2006

2.1.6.4.1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) önerileri

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü *(*AICPA), 1991 yılında, finansal tabloların kalitesini iyileştirmek için FASB ve SEC ile işbirliği yaparak Finansal Raporlama Özel Komitesini (Jenkins Komitesi) kurdu. Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) Finansal Raporlama Özel Komitesi, 1994 yılında Improving business reporting a customer focus: meeting the information needs of investors and creditors; Jenkins Report adlı bir rapor yayınlamıştır. Raporun amaçları aşağıda sıralanmaktadır (AICPA, 1994, s. 2):

- Kurumsal raporların faydasını artırmak
- Hilenin belirlenmesi ve önlenmesini geliştirmek

- Bağımsız denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını sağlamak
- Yenilenen ve gelişen finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılama yeteneğini engelleyen durumları önlemek
- Denetim mesleğinin disiplin sistemini güçlendirmek

Komite yayınladığı raporla tıpkı başarılı işletmelerin, ürünlerinin ve hizmetlerinin özelliklerini müşterilerinin ihtiyaçlarıyla uyumlu hale getirdiği gibi, işletme raporlaması sağlayıcılarının da kurumsal raporlama özelliklerini, bu raporları kullananların bilgi ihtiyaçlarıyla uyumlu hale getirilmesi gerektiğine vurgu yapmaktadır (AICPA, 1994, s. 2). Bu rapor doğrultusunda komitenin önerdiği Gönüllü Bilgi Açıklama Çerçevesi Tablo 2.3'de yer aldığı gibi beş boyut ve on alt bileşenden oluşmaktadır:

Tablo 2.3

AICPA Gönüllü Açıklama Çerçevesi

Finansal ve Finansal Olmayan Bilgiler	• Finansal tablolar ve ilgili açıklamalar
	• İşletmenin faaliyetlerinde kullandığı üst düzey bilgiler ve performans ölçütleri
Finansal ve finansal olmayan bilgilerin yöneticiler açısından analizi	• Yapılan değişikliklerin finansal sebepleri ve değişen trendler hakkında bilgi
İleriye dönük bilgiler	• Fırsatlar ve Riskler
	• Başarıyı etkileyecek hususlar hakkında yöneticinin planları
	• Daha önce açıklanmış fırsatlar, riskler ve yönetici planları ile gerçekleşmiş olanların karşılaştırmaları
Yöneticiler ve hissedarlar hakkındaki bilgiler	• Yöneticiler, yönetim, ücretler, ana hissedarlar ve kurumun bütün muamelelerini gösteren basılı rapor veya kâğıtlar ile bunlar arasındaki ilişkiler
Firmanın geçmişi ve hakkındaki temel bilgiler	• Temel bilgiler ve stratejiler
	• Yapılan işin faaliyet alanı
	• Faaliyette bulunulan endüstrinin işletmeye etkileri

Kaynak: AICPA

2.1.6.4.2. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) önerileri

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), "Steering Committee" adlı bir komisyon kurarak gönüllü açıklama ile ilgili olarak 2001 yılında *"Improving Business Reporting: Insights Into Enhancing Voluntary Disclosure"* adlı bir rapor yayınlamıştır. Raporda 1994 yılında AICPA tarafından geliştirilen kurumsal raporlama modeline bir boyut daha ekleyerek katkıda bulunulmuştur. Eklenen yeni boyut "Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hakkında Bilgi"dir.

Raporun amacı, başarılı işletmelerin gönüllü bilgi açıklamalarının örneklerini listeleyerek işletmelerin kurumsal raporlamalarının gelişmesine yardımcı olmaktır. Bu raporun arkasındaki itici güç işletmeler tarafından açıklanan bilgilerin iyileştirilmesiyle sermaye tahsis sürecinin verimli hale getirilmesi ve ortalama sermaye maliyetinin düşürülmesidir. Söz konusu rapordaki örnekler bir gönüllü bilgi açıklama listesi değildir. İşletmelere bir öneri niteliğindedir (FASB, 2001, s. 5).

Raporda "Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hakkında Bilgi" boyutu kapsamında işletmenin araştırma ve geliştirme, insan kaynakları, müşteri ilişkileri, yenilikler gibi bir işletmenin başarısı için kritik olan diğer maddi olmayan duran varlıklar gibi bilinmeyen maddi olmayan varlıklar hakkındaki bilgilerin açıklanmasının yatırımcılara yatırım kararları verirken yardımcı olacağını vurgulanmaktadır (FASB, 2001, s. 10).

2.1.6.4.3. A.B.D. Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (U.S. Securities and Exchange Commission - SEC) önerileri

A.B.D. Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (SEC), içeriden öğrenenlerin ticareti sorunu ile ilgilenmektedir. Gönüllü bilgi açıklama ilgili olarak yayımlanan kurallar, özel bilgilerin yayımlanmasını yasaklamaktadır. Başka bir ifade ile A.B.D. Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (SEC), bilgi açıklanmasını sadece bazı yatırımcılar veya bazı paydaşlara değil, tüm yatırımcı ve potansiyel bilgi kullanıcılarına açıklanmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu doğrultuda 2000 yılında A.B.D. Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (SEC), "Regulation Fair Disclosure Revisited" kuralı ile her işletmenin içsel bilgilerini tüm potansiyel yatırımcılara tam olarak iletilecek şekilde açıklanması gerektiğini vurgulamaktadır[2]. İşletmeler bilgi kullanıcılarına uygun

[2] https://www.sec.gov/news/studies/regfdstudy.htm

bildirimde bulundukları sürece web siteleri de dahil olmak üzere içsel bilgileri açıklama konusunda esnekliğe sahiptir. Bu düzenleme işletmeleri kapsamlı bir gönüllü bilgi açıklama sistemini benimsemeye teşvik etmek amacı taşımaktadır (Boesso, 2002, s. 17).

2.1.6.4.4. Sosyal ve Etik Hesap Verebilirlik Enstitüsü (ISEA) Standartları

Kurumsal hesap verebilirliği ve sürdürülebilir performansı destekleyen seçkin bir uluslararası meslek kuruluşu olan Sosyal ve Etik Hesap Verebilirlik Enstitüsü (ISEA) tarafından Avrupa Profesyonel Standartları gönüllü açıklama kapsamında yapılan bir çalışma oluşturulmuştur. Çalışma, paydaş ilişkilerinin önemi üzerine son zamanlarda yapılan vurguyu etkili bir şekilde özetlemektedir. Sosyal ve Etik Hesap Verebilirlik Enstitüsü (ISEA)'nün AA1000 (1999) adlı çalışması, işletmelerin paydaş yaklaşımlarını entegre etmeye teşvik etmektedir. Çalışma; göstergeler, hedefler ve raporlama sistemleri açısından sistematik bir paydaş katılım süreci oluşturmayı amaçlamaktadır. İki temel ilke, paydaş katılımı ve entegrasyon'dur.

AA1000 adlı çalışmada standartlar aşağıdaki dört maddeden oluşmaktadır (Boesso, 2002, s. 18-19):

- Bu tür bir katılımı geliştirmek ve ilgili faydayı artırmak amacıyla paydaş katılımını ölçmek
- Hesap verebilirlik süreçlerinin mevcut yönetim ve ölçüm sistemiyle (özellikle dengeli puan kartı gibi planlama araçlarıyla) entegrasyonu sağlamak
- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin denetim ve doğrulama amaçları için temel bir eşdeğer sağlayan kalite güvencesi oluşturmak
- İşletmenin yatırımcılara sosyal ve çevresel riskleri etkin bir şekilde yönetme yeteneklerini göstermelerini sağlayan yönetişim ve risk yönetimini geliştirmek

2.1.6.4.5. PricewaterhouseCoopers' ın (PwC) ValueReporting Çerçevesi

ValueReporting (PwC) Modeli, gönüllü bilgi açıklamalara alternatif bir yaklaşım sunmaktadır. ValueReporting (PwC) modeli birbiriyle bağlantılı dört bileşenden oluşur. Bu bileşenler şunlardır:

- Piyasaya Genel Bakış,
- Değer Stratejisi,
- Değer Yönetimi
- Değer Platformu

Piyasaya Genel Bakış: Bu bölüm bir işletmenin rekabet durumu, makroekonomik ortam ve endüstrinin gelecekteki büyümesi hakkında bilgiler sunar. Ayrıca bu bölüm, düzenleyici ortam ve uzmanların mevcut ve gelecekteki teknolojilerdeki gelişmeler hakkındaki algıları hakkında görüşler sunmaktadır.

Değer Stratejisi: Bu bölüm işletme birimlerinin stratejilerinin yanı sıra işletmenin genel stratejisini gözden geçirir. Aynı zamanda işletmenin bu stratejileri organizasyonel yapılar ve süreçler açısından nasıl hayata geçirmeyi planladığını ortaya koyar.

Değeri Yönetimi: Bu bölüm işletmenin en kritik olarak değerlendirdiği önlemleri hissedar değeri perspektifinden değerlendirir. Ayrıca işletmenin hedeflerine oranla gerçek performansa ilişkin bilgileri, rakip ölçütlerine karşı performans ile ilişkili olarak sunar.

Değer Platformu*:* Bu bölüm işletmenin nasıl değer yarattığını gösteren faaliyetlere ve ilişkilere odaklanmaktadır. Özellikle bu bölüm, maddi olmayan duran varlıklardaki (örneğin; yenilik yeteneği, marka yönetimi, tedarik zincirinin verimliliği ve artan müşteriler) büyümeyle ilişkili kritik değer sürücüleri göstermektedir. Bu bölüm ayrıca işletmenin çevresel, etik ve sosyal sorumluluklarıyla ilgili performansının kilit alanlarını da rapor olarak sunmaktadır (Schustler, 2006, s. 3-4).

2.1.6.4.6. Labhart's Kurumsal Raporlama Çerçevesi

Peter Labhart'ın kurumsal raporlama çerçevesi, Robert Kaplan ve David Norton tarafından tartışılan dengeli puan kartı konseptine dayanmaktadır. Özellikle Labhart, işletmelerin yatırımcıları bilgilendirmek amacıyla aşağıdaki beş kategori hakkında bilgi açıklamaları gerektiğini önermektedir:

- Yönetim,
- Müşteriler
- Süreçler
- Finansal Performans ve Gelecekteki Gelişmeler

İlk dördü dengeli puan kartı konseptine dayanmaktadır ve beşinci kategori ise Labhart tarafından önerilen yeni bir bileşendir. Labhart, işletmelerin dört geleneksel dengeli paun kartı kategorisiyle ilgili bilgiler ve gelecekteki büyük gelişmeler hakkındaki bilgileri kamuya açık hale getirmesi gerektiğini savunmaktadır (Schustler, 2006, s. 4-5).

2.1.6.4.7. Shareholder Value Reporting (Paydaş Değer Raporlaması)

Kurumsal raporlama konusunda son model Michael Mueller, Bernhard Pellens, Franca Hillebrandt, Claude Tomaszewski ve Thomas Fischer araştırmasından ortaya çıkan birbiriyle ilişkili kavramlara dayanmaktadır. Bu araştırmada birlikte ele alınan kurumsal raporlama çerçevelerinde, raporlama sistemi aşağıda belirtilen üç bölümden oluşmalıdır:

- Katma Değer Raporlaması
- Stratejik Avantaj Raporlaması
- Toplam Getiri Raporlaması

Bu model, işletmenin geçmişte servet yaratmasına odaklanmaktadır. Modelde hissedarın bakış açısından değer üretimi hem mutlak hem de göreli olarak tanımlanmaktadır. Katma Değerli Raporlama, işletmenin değer yaratan faaliyetleri hakkında bilgi sağlar ve tazminat politikası, hisse geri satın alma politikası gibi alanlarda bilgi sağlamanın yanı sıra, Nakit Akışı Yatırım Getirisi ve Ekonomik Katma Değer (EVA) gibi verileri sunmaktadır. Son olarak, Stratejik Avantaj Raporlama, paydaşların işletmenin değer yaratma potansiyeli hakkında daha iyi bilgi sahibi olmak için işletme için gelecekteki olası sonuçları tahmin etmektedir (Schustler, 2006, s. 5).

Özetle buraya kadar anlatılanlar resmî kurumların ve özel araştırma merkezlerinin gönüllü bilgi açıklama konusunda katkılarını özetlemektedir. Yapılan bu katkılar doğrultusunda gönüllü bilgi açıklama seviyesi üç boyutta ele alınmaktadır.

2.1.6.5. Gönüllü bilgi açıklamanın boyutları

İşletmelerin gönüllü olarak açıklayacağı bilgiler üç boyuta sahiptir. Bu boyutlar; aşağıda yer almaktadır (FASB, 2001, s.13-16):

- İşletme Faaliyetleri Açısından Önemli Unsurlar
- Yöneticilerin Geleceğe Yönelik Strateji ve Planları
- Performans Ölçütleri

2.1.6.5.1. İşletme faaliyetleri açısından önemli unsurlar

Bir işletmenin başarısı için önemli nitelikleri belirlemek önemlidir. Elbette bir işletmenin her niteliği önemlidir ve hiçbiri göz ardı edilemez. Ama bir işletmenin başarısı için belli faaliyetler son derece önemlidir. Bu nedenle, işletme için kritik başarı faktörleri hakkında bilgilerin açıklanması, özellikle yatırımcılar için faydalı olacaktır. Farklı işletmeler için

benzer kritik başarı faktörleri bulunabilmesine ve belirli endüstrilerde benzer olabilmesine rağmen, bu faktörler işletmeler özgüdür. Örneğin; araştırma ve geliştirme faaliyetleri ilaç endüstrisindeki işletmeler için önemli bir faktördür. Kimyasal mal üreten ve satan işletmeler için maliyet kontrolü önemli olabilir. Satışlar- gelirler, ürünler-markalar ve kapasite-işletme verimliliği ile ilgili ticari faaliyetler, incelenen birçok endüstride işletmelerin başarısı için önem açısından üst sıralarda yer alan faktörlerin örnekleridir. Bu tür faaliyetlerle ilgili bilgilerin yatırımcılar için yatırım kararları vermelerinde önemli olduğu düşünülmektedir. Gönüllü bilgi açıklamada önerilen çerçevelerde belirli sektördeki işletmelerin önemli faaliyetlerinin kesin listesi belirlenmemektedir. Her sektördeki işletme aynı olmadığı için böyle bir sınırlama imkansız olabilir. Aynı zamanda, bir işletmenin yönetiminin önemli gördüğü bir faaliyet, aynı sektördeki başka bir işletme yönetimi tarafından aynı şekilde görülmeyebilir. Aynı sektördeki işletmeler genellikle farklı stratejiler uygulayarak birbirleriyle rekabet etmektedir. Özetle, her işletme kendine özgüdür ve tüm işletmelere uyan tek bir yaklaşım herhangi bir sektördeki işletmeler için geçerli olmayacaktır. Bu nedenle her işletmenin yönetimi o yönetimin görüşüne dayalı olarak başarısı için önemli olan faaliyeti belirlemelidir. Yararlı gönüllü bilgi açıklamaları, bireysel işletmelerin başarısı için önemli olan konularla ilgilidir. İşletmeler kritik başarı faktörlerini açıklamalı ve açıklamalarında kendine özgü faktörlere odaklanmalıdır (FASB, 2001, s. 14).

2.1.6.5.2. Yöneticilerin geleceğe yönelik strateji ve planları

İşletmenin başarısı için özellikle önemli olan faaliyetlerin niteliklerini kontrol etmek için yönetimin stratejilerini ve planlarını belirlemek önemlidir. Yönetimin stratejilerinin açıklanması, yatırımcılara yönetimin işletmeyi hedeflediği noktaya götürmeyi planladığı konusunda bilgi vermektedir. Yönetimin planlarının açıklanması, yatırımcılara yönetimin hedeflenen noktaya nasıl varmayı beklediği konusunda bilgi vermektedir. Yönetimin stratejileri ve planları hakkında bilgi, yatırımcılar için yatırım kararları verirken özellikle önemlidir, çünkü bu stratejilerin, planların kalitesi ve yönetimin bunları uygulamadaki etkinliği işletmenin başarısını belirlemede önemli faktörler olmaktadır (FASB, 2001, s. 14-15).

2.1.6.5.3. Performans ölçütleri

Performans ölçütleri; pazar payı, faaliyet verimliliği, müşteri ilişkileri, çalışan memnuniyeti ve ayrıca bu ölçütlerdeki değişim oranı gibi ölçütlerdir. Yönetim bir

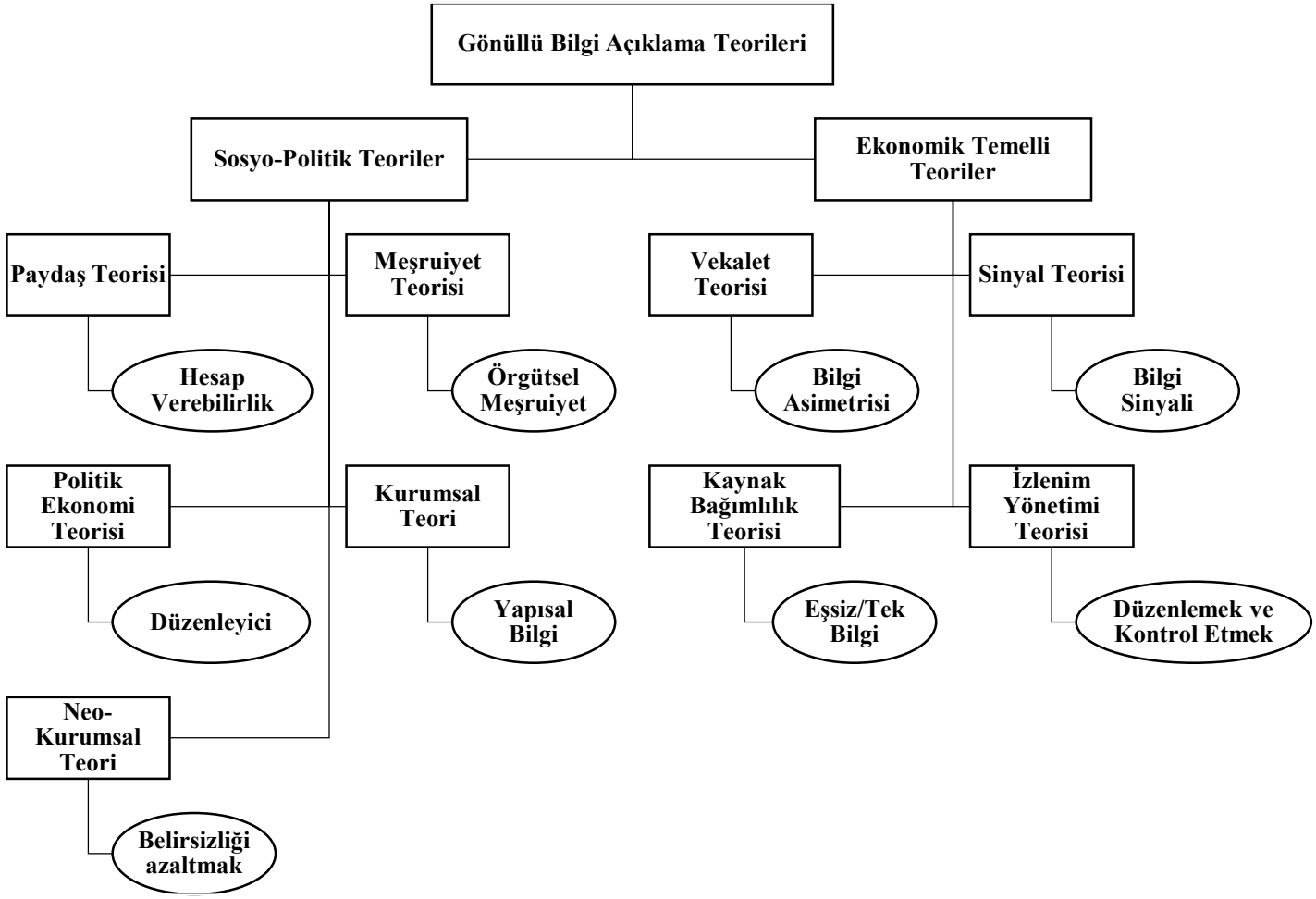
işletmenin performansını takip etmek, teşvikleri izlemek ve genel olarak faaliyetlerini yönetmek için birçok farklı ölçüt kullanmaktadır. Örneğin; performans ölçütleri, yönetimin stratejilerinin ve planlarının ne kadar etkili uygulandığını değerlendirmek için kullanılır. Sadece iyi haberleri değil, aynı zamanda kötü haberleri de kapsayan gönüllü bilgi açıklamalar bir işletmenin güvenilirliğini artırmaktadır. Yönetimin hedefleri, stratejileri ve planları ile işletmenin performansını ölçen ölçütlerin açıklanması, yatırımcıların hem başarıları hem de hayal kırıklıklarını belirlemelerine ve ölçmelerine yardımcı olmaktadır. Bu bilgilerin gönüllü olarak açıklanması işletme faaliyetlerinin önemli olan nitelikleri görülmesine olanak sağlar ve yönetimin performansı değerlendirme fırsatı yaratır. Yatırımcılar bir işletmeyi yönetimin gözüyle görmek ister. Performans ölçütlerinin gönüllü olarak açıklanması yatırımcıların yönetimin kullandığı ölçütleri inceleyebilmeleri ve böylece belirlenmiş hedeflere ne kadar etkili bir şekilde ulaşıldığını değerlendirmeyi sağlayacaktır (FASB, 2001, s.15).

2.1.7. Gönüllü Bilgi Açıklama ile İlgili Teoriler

Gönüllü bilgi açıklamanın literatürde dayandığı teoriler, sosyo-politik teoriler ve ekonomik temelli teoriler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Söz konusu bu teoriler ve bu teorilerin gönüllü bilgi açıklama ile bağlantısı özet olarak Şekil 2.1'de gösterilmektedir (Rouf ve Siddique, 2022, s. 6).

Şekil 2.1

Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesini Açıklayan Teoriler



Kaynak: Rouf ve Siddique, 2022

Şekil 2.1'e göre sosyo-politik teoriler; paydaş teorisi, politik ekonomi teorisi, meşruiyet teorisi, kurumsal teori ve neo-kurumsal teori olarak beş alt teoriye ayrılmaktadır. Ekonomik temelli teoriler ise temsil teorisi, sinyal teorisi, kaynak bağımlılığı teorisi ve izlenim yönetimi teorisi olarak dört alt teoriye ayrılmaktadır. Gönüllü bilgi açıklamanın temelinde yatan bu teoriler aşağıda ayrıntılı olarak anlatılmaktadır.

2.1.7.1 Sosyo-politik teoriler

Gönüllü bilgi açıklamaya ilişkin sosyo-politik teoriler; paydaş teorisi, meşruiyet teorisi, politik ekonomi teori, kurumsal teori ve neo-kurumsal teori olmak üzere beş alt teoriden oluşmaktadır (Rouf ve Siddique, 2022, s. 54).

2.1.7.1.1. Paydaş teorisi

Paydaş teorisi, işletmenin paydaşlarıyla arasındaki ilişkinin tanınmasını ve tanımlanmasını içermektedir. Temsil teorisi sadece yöneticiler ve hissedarlar arasındaki ilişkiye odaklanırken, paydaş teorisi yöneticiler ile tüm paydaşlar (hissedarlar, çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler ve hükümet dahil tüm paydaşlar) arasındaki ilişkiyi dikkate almaktadır. Paydaşlar, bir işletmenin geçmiş, şu an veya gelecekteki faaliyetlerinde mülkiyet haklarına veya çıkarlarına sahip olan veya hak iddia eden kişi veya gruptur. Talep edilen bu hak veya menfaatler, işletmeyle yapılan faaliyetlerin sonucudur ve yasal, manevi, bireysel veya toplu olabilir. Paydaşlar birincl ve ikincil paydaşlar olmak üzere iki kategoriye ayrılabilir. Birincil paydaşlar; hissedarlar, çalışanlar, tedarikçiler, yatırımcılar ve hükümet gibi işletmenin sürekliliği için gerekli olan kişileri içeren gruptur. İkincil paydaşlar ise işletmenin hayatta kalması için gerekli olmayan ancak işletmeyi etkileyen veya işletmeden etkilenenleri içeren gruptur. Örneğin medya gibi (Das, 2015, s. 83).

Paydaş teorisine göre işletmenin temel amacı tüm paydaşlar için değer yaratmaktır. Dolayısıyla işletme kar elde etmek için sermayesini riske atan sermaye sahiplerinin veya hissedarlarının işlevinde olan sosyo-ekonomik bir kurum olarak görülmemelidir. İşletmeler kendi kendine bağımsız veya kendi kendine yeterli değildir. Bu bağlamda işletmeler çoklu etki ilişkilerine sahip açık bir sisteme ait olarak değerlendirilmelidir. Paydaşlar olarak adlandırılan, işletmenin başarılı olması için etkili olan insan veya kurum gibi başka birçok faktör de mevcuttur. Tüm bu kişi veya kurumların ortaya koyduğu bilgi ihtiyacı, işletmelerin gönüllü bilgiler açıklamasına ve raporlama türlerinin değişmesine yol açmıştır (Alves, 2011, s. 70-72).

Tüm paydaşlarla ilişkileri yönetmenin önemli bir aracı bilgi açıklama ve raporlamadır. İşletmeler faaliyetlerine ilişkin bilgileri ilgili paydaş gruplarına, bu grupların beklenti ve görüşlerini karşıladıklarını göstermek için açıklama teşvikine sahiptir (Almutawaa, 2013, s. 31-32). Bu teoride kurumsal gönüllü açıklamalar şeffaflık ve hesap verelebilirlik aracı olarak görülmektedir (Rouf ve Siddique, 2022, s. 6). Muhasebe açısından "hesap verebilirlik", yönetimin çeşitli paydaşların uygun kararlar almasına yardımcı olan finansal ve finansal olmayan faaliyetleriyle ilgili bilgileri açıklama sorumluluğunu ifade etmektedir (Al-Hajaya, 2014, s. 64-65). Bilgi, işletme tarafından paydaşın desteğini ve onayını kazanmak veya onaylamamasını konusunda dikkatini dağıtmak amacıyla paydaşı yönetmek veya manipüle etmek için kullanılabilecek önemli bir unsurdur. Gönüllü bilgi açıklama, yöneticiler tarafından paydaşların desteğini kazanmak ve işletmeye olan güven düzeylerini artırmak için bir araç görülmektedir (Almutawaa, 2013, s. 31-32). Ayrıca bilgi açıklama yöneticiler tarafından, kendi çıkarları için ihtiyaç duydukları desteği kazanmak amacıyla paydaşları manipüle etme aracı olarak da kullanabilmektedir (Ogunwole, 2019, s. 24).

Bir işletmenin faaliyet gösterdiği toplumda çeşitli paydaş grupları vardır. Her grubun bilgi gereksinimleri muhtemelen farklıdır ve her grubun hangi bilgilere ihtiyaç duyduğunu değerlendirmek bir işletme için her zaman kolay değildir. Örneğin, hissedarlar iyi bir getiri beklerken, çalışanlar iyi bir gelir ve iş güvenliği beklemektedir. Borç verenler, yatırımlarının güvenliğini sağlamak için işletmenin güçlü bir finansal performansa sahip olmasını beklerken, politika yapıcılar paydaş koruması için kurumsal yönetişim düzenlemelerine uyulmasını beklemektedir (Boshnak, 2017, s. 128-129). Bunun yanı sıra paydaş grupları farklı güç farklılıklarına sahiptir. Dolayısıyla işletme üzerinde farklı etkileri olabilir. İşletmeler tüm paydaşların farklı beklentilerini dengelemeyi düşünmelidir. İşletmeler her bir paydaşa bireysel olarak cevap vermez, bunun yerine birden fazla paydaşın eşzamanlı taleplerine cevap vermesi gereklidir. Bu nedenle işletme her paydaşa özel bir ilgi göstermese bile, makul olarak açıklanması beklenebilecek tüm bilgileri açıklama stratejisini benimseyebilir. Paydaş teorisi açısından yöneticilerin her bir paydaş grubuna verilen göreli önemin değerlendirilmesine dayalı olarak açıklama uygulamalarına karar vermesi gerekir. Yöneticiler için bu tür bir değerlendirme zordur. Ayrıca farklı büyüklük ve karmaşıklıktaki işletmeler veya farklı endüstriyel sektörler için farklılık gösterebilmektedir. Yöneticiler farklı paydaş gruplarının gücünü ve önemini

değerlendirmek ve onların onayını ve desteğini almak için hangi bilgileri açıklayacaklarına karar vermek zorundadır (Almutawaa, 2013, s. 31-32).

İşletmeler bilgi açıklama ve raporlama politikalarına karar verirken bilgi maliyetleri, faaliyet gösterdikleri pazardaki rekabet derecesi ve paydaşların bilgi açıklama uygulamalarını etkileme gücü gibi diğer faktörleri de dikkate almaları gereklidir. Ayrıca paydaş beklentileri zaman içinde değişebilmektedir. Dolayısıyla işletmelerin bilgi açıklama ve raporlama uygulamalarını bu koşullara uyarlaması gerekebilir (Almutawaa, 2013, s. 31-32).

Daha önce de ifade edildiği gibi günümüzde işletmelerin faaliyetleri karmaşıktır, farklı büyüklüklere sahiptir. Ayrıca finansal piyasalar çok karmaşık ve paydaşlarda oldukça çeşitlidir. Bu nedenle işletmenin menfaat sahiplerinin çatışan çıkarlarını yalnızca geleneksel açıklama kanalları üzerinden tatmin etmesi zordur. İnternet, web sitesi teknolojilerindeki gelişmeler, işletmelere farklı paydaşlar arasındaki beklenti farklılıklarını karşılama fırsatları yaratmaktadır. İnternetin hızı ve yayılımı farklı paydaşlarla köprü kurulmasına yardımcı olmaktadır. Bu nedenle paydaşlarıyla iletişimlerinin kapsamını verimli bir şekilde genişletmek isteyen işletmelerin üstün avantajları olan internet üzerinden gönüllü bilgi paylaşımını önemsemesi önemlidir (Al-Hajaya, 2014, s. 65).

2.1.7.1.2. Meşruiyet teorisi

Meşruiyet, bir varlığın eylemlerinin sosyal olarak inşa edilmiş normlar, değerler, inançlar ve tanımlar sistemi içerisinde arzu edilir, uygun veya uygun olduğuna dair genelleştirilmiş bir algı veya varsayım yaratılması olarak tanımlanabilir (Suchman 1995, s. 574). İşletmeler açısından meşruiyet teorisi, sosyal sözleşme kavramına ve yöneticilerin işletmenin toplumun beklentilerine uymaya çalıştığını gösteren açıklama stratejilerini benimseyecekleri varsayımına dayanmaktadır. İşletme ile toplum üyeleri arasında bir sosyal sözleşme fikri, bir işletmenin temel amacının kar elde etmek olsa da, aynı zamanda sosyal açıdan sorumlu bir şekilde hareket etme yönünde ahlaki bir yükümlülüğe de sahip olduğunu göstermektedir. Ayrıca bu teoriye göre işletme faaliyetlerini sürdürmeyi haklı gösteremezse, o zaman toplumun işletme faaliyetlerine devam etmemesi konusunda "sözleşmesini" iptal edebileceği kabul edilmektedir. Toplumun işletmenin sosyal sözleşmesini iptal etmesi, tüketicilerin işletme ürünlerine olan talebini azaltması veya ortadan kaldırması, tedarikçisinin emek ve finansal sermaye

arzını ortadan kaldırması veya paydaşlarının işletmeye karşı para cezalarının, vergilerin veya yasaların artırılması için devlete lobi yapması gibi gibi faaliyetlerle gerçekleştirebilir. Bu nedenle işletmenin iş dünyası ve topluma iyi bir kurumsal vatandaş olup olmadığını değerlendirmesi için topluma yeterli bilgiyi açıklaması gerekmektedir (Sharma ve Davey, 2013, s. 10-13).

Meşruiyet teorisinde gönüllü bilgi açıklamalar bir örgütsel meşruiyet aracı olarak görülmektedir (Rouf ve Siddique, 2022, s. 6). Muhasebe literatüründe bu teori yönetimin gönüllü bilgi açıklamasına yönelik motivasyonlarını açıklamak için kullanılmaktadır. Bu teoriye göre işletme yöneticileri işletmeye karşı kamu bilincini ve ilgisini artırmak amacıyla yöneticilerin eylemlerinin ve performanslarının toplum tarafından kabul edilebilir olduğuna inandırmak doğrultusunda hareket etmesi gerektiğini varsaymaktadır. Dolayısıyla işletme yönetimi işletmelerin faaliyet gösterdiği toplumlar tarafından belirli eylemlerin beklendiğini algıladıklarında eylemlerle ilgili bilgileri gönüllü olarak açıklayacaktır. Ayrıca meşruiyet teorisi işletmenin açıklama uygulamalarının hem paydaşların kararlarını hem de politikalarını etkileyebileceği için işletmenin meşruiyetini sağlamak veya korumak için bir araç olduğunu vurgulamaktadır. Bu nedenle gönüllü bilgi açıklama işletmenin faaliyetlerinin kamu beklentilerine uygun olduğunu göstermek için kullanılabilir veya toplumsal beklentileri değiştirmek için kullanılabilmektedir (Hawashe, 2014, s. 72). Bu teori gönüllü bilgi açıklamanın işletmeyi meşrulaştırma sürecinin bir parçası olduğunu ve ekonomik kuruluşların faaliyetlerinin ilgili toplumlarının sınırları ve normları ile fikir birliği içinde olduğunu göstermeleri için bir araç olarak kullanıldığını ifade etmektedir. Bu nedenle toplumun bir işletmenin ne kadar iyi bir kurumsal vatandaş olduğunu ölçebilmesi için yeterli miktarda bilginin ifşa edilmesi gereklidir. Bu teori işletme yöneticilerinin sürekli olarak faaliyetlerinin ve performanslarının kendi toplumlarının sınırları ve normları içinde olmasını sağlamaya çalıştıklarını varsaymaktadır. Bu bağlamda sosyal norm ve değerlerdeki değişiklikler, kurumsal değişim için bir motivasyon ve aynı zamanda kurumsal meşruiyet için bir baskı kaynağı olarak kabul edilmektedir. Toplumun beklentileri ise zamanla değişebilir. Bu nedenle işletme yönetiminin de değiştiğini göstermek için topluma bilgi açıklaması yapması gereklidir. Çünkü işletmenin bu tür değişiklikleri ilgili kamuoyuna bildirmeden faaliyetlerini sürdürmesi toplum tarafından işletmenin faaliyetlerini/eylemlerini yetersiz gösterebilmesini sağlayabilir. İlgili toplumun işletme performansından beklentileri ile işletmenin fiili performansı arasında bir çelişki olması durumunda işletmenin

meşruiyetinin tehlikeye gireceği vurgulanmaktadır. Bu durum "meşruiyet boşluğu" olarak adlandırılmaktadır. Bu teoriye göre yıllık raporlarda sunulan gönüllü açıklamalar, işletmenin nasıl algılanmak istediği ile gerçekte nasıl çalıştığı arasındaki meşruiyet boşluğunu daraltmak için kullanılabilir. Ayrıca meşruiyet teorisi işletme yöneticilerinin işletmenin eylemlerini meşrulaştırması veya işletmenin ekonomik durumlar iyi ya da kötü olsun, çeşitli paydaşların bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için bilgileri açıklamaya ihtiyaç duyduklarını varsaymaktadır. Toplumdaki rolleri nedeniyle işletmelerin topluma karşı yükümlülüklerini yerine getirdiklerini göstermek için hem finansal bilgileri hem de yeterli düzeyde finansal olmayan bilgiyi açıklamaları gerekmektedir. Finansal veya finansal olmayan ek bilgilerin açıklanması işletmenin kurumsal imajını iyileştirecek ve buna bağlı olarak siyasi eylemleri tersine çevirmek için topluluk desteğini sağlama fırsatlarını iyileştireceği de savunulmaktadır (Hawashe, 2014, s. 72; Haji ve Ghazali, 2011, s. 106- 108).

Meşruiyet teorisi kapsamında yıllık raporlar, önemli bir meşruiyet kaynağı olarak görülmektedir. Meşrulaştırma hem zorunlu bilgi açıklamaları hem de yıllık raporun diğer bölümlerinde sağlanan gönüllü bilgilerin açıklanmasıyla gerçekleşebilir (Shehata, 2014, s. 20). Bunun yanı sıra işletmeler iç ve dış paydaşların işletme hakkındaki algılarını etkilemek için basın bültenlerini, diğer kurumsal belgeleri ve işletme web sitesini meşrulaştırıcı bir bilgi açıklama aracı olarak kullanabilirler (Coebergh, 2020, s. 47)

2.1.7.1.3. Politik ekonomi teorisi

Politik ekonomi teorisi, insan yaşamını içinde yer aldığı sosyal, politik ve ekonomik bir çerçeve olarak tanımlamaktadır. Bu teorinin ana fikri, bu unsurlardan birinin yokluğunda siyasi, sosyal ve ekonomik faaliyetlerin yürütülemeyeceğidir. Bu nedenle yapılacak her işin sosyal, politik ve ekonomik yönlerinin dikkate alınması gerektiğini savunur. Politik ekonomi teorisi; “klasik” ve “burjuva” olmak üzere iki türü olduğunu ileri sürmektedir. Klasik olan tür, devleti tüm faaliyetlerin merkezine koyarken, burjuva türü çoğulcu bir dünyada çeşitli gruplar arasındaki etkileşimi ele almaktadır (Cotter vd., 2011, s. 8-9).

Politik ekonomi teorisi, açıklama araştırmalarında muhasebenin işlevini içinde bulundukları toplumun ekonomik, politik ve sosyal yapıları anlama ve değerlendirme girişimi olarak ele almaktadır. Politik ekonomi teorisinin klasik türünde; muhasebe raporları ve açıklamalar, kıt kaynakları kontrol edenlerin konumu ile kıt sermayesi olmayanların konumunu kontrol eden bir araç olarak görmektedir. Bu nedenle bu

yaklaşıma göre muhasebe araştırmaları toplum içindeki çatışma ve gücü dikkate almalıdır. Ayrıca finansal raporların toplumdaki gelir dağılımı, zenginlik ve gücün boyutları üzerindeki etkilerine odaklanması gerektiğini vurgulamaktadır. Politik ekonomi teorisinin burjuva türünde herhangi bir ülkede yayınlanan finansal raporların çevreden etkilendiği savunulmaktadır. Bu perspektifte toplumda işletmeler ve hükümet tarafından alınan farklı kararları etkileme gücüne sahip bir dizi paydaş grubu bulunmaktadır. Teorinin bu türünde gücün geniş çapta dağıldığını ve toplumun kendi sosyal seçimlerini yapan bireylerden oluştuğunu savunulmaktadır (Al Mutawaa, 2013, s. 24-25).

Politik ekonomi teorisi işletmelerin gönüllü bilgi açıklama faaliyeti ile ilişkilidir. Politik ekonomi teorisi ve gönüllü bilgi açıklama arasındaki ilişkiye bakıldığında, burjuva politik ekonomi teorisi türüne dayanarak işletmelere birçok paydaştan baskı uygulanmaktadır. Bu nedenle işletmelerin faaliyet gösterdikleri sosyal, politik ve ekonomik sistemlerin baskılarından çıkarlarını korumak amacıyla faaliyetleriyle ilgili finansal, çevresel ve sosyal bilgileri gönüllü olarak açıkladığı savunulmaktadır. Gönüllü açıklamalar aynı zamanda toplumun ihtiyaçlarına ve devlet beklentilerine de odaklanmaktadır. Bu açıklamalar kamusal sosyal öncelikler, devlet tarafından beklenen açıklamalar, çevresel baskılar, bölgesel çıkarlar, kurumsal imtiyazlar ve öngörülen kurumsal imajlar gibi amaçlara hizmet etmektedir. Diğer bir ifade ile işletmeler, belirli paydaşlardan (hükümet, müşteriler veya çevre kuruluşları gibi) destek almak veya bu paydaşların üzerlerinde uyguladığı baskıyı azaltmak için belirli bilgileri gönüllü olarak açıklama faaliyetinde bulunurlar. Sonuç olarak farklı ülkelerdeki gönüllü finansal, çevresel ve sosyal açıklamaların seviyesi ve tipindeki önemli farklılıkların, farklı sosyal-politik ve ekonomik sistemlerinin bir sonucu olduğu görülmektedir (Almutawaa, 2013, s. 24-25). Bu nedenle politik ekonomi teorisinde kurumsal gönüllü açıklamalar düzenleyici bir rolde görülmektedir (Rouf ve Siddique, 2022, s. 6).

2.1.7.1.4. Kurumsal teori

Kurumsal teori, bir organizasyonun kurumsal çevresinden gelen etkilere nasıl tepki vereceğini öngören teorik bir bakış açısını temsil etmektedir. Burada kurumsal ortam işletmenin içinde faaliyet gösterdiği dış çevreyi ifade etmektedir. İşletmenin kurumsal çevresi, işletmenin uyması beklenen kurallar ve uygulamalarla belirlenmiştir. İşletmenin bu kurumsal kuralları ve uygulamaları tek başına reddetme gücü çok azdır. Kurumsal teorinin temel ilkesi özünde meşruiyettir. Kurumsal teori aynı kurumsal çevrede faaliyet

gösteren işletmelerin benzer baskılarla başa çıktığını ve bu baskılara taklitçi davranışlarda bulunarak yanıt verdiğini ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile işletmenin faaliyet gösterdiği çevrede faaliyet gösteren diğer işletmelerin uygulamalarına benzer uygulamalar sergileyerek tepki verdiklerini savunmaktadır. Böylelikle işletme kurumsal ortamındaki diğer benzer işletmeleri taklit ederek faaliyetlerinin meşruiyetini gösterir ve bu meşrulaştırma sürecinde işletme diğer işletmelere benzemeye başlar. Başka bir deyişle kurumsal teori, aynı kurumsal ortamda faaliyet gösteren organizasyonların birbirlerini taklit ederek, her organizasyon kendi başına bir varlık olarak faaliyet gösterse bile homojen uygulamalara giriştiklerini belirtmektedir. Teori işletmelerin bu homojen uygulamalarını meşru, yani kurumsal ortamlarında kabul görmüş norm olarak kabul edilmesi nedeniyle yaptıklarını savunmaktadır (Ghoorah, 2017, s. 60-61).

Kurumsal teori, ayrıştırma veya izomorfizm kullanarak işletme uygulamalardaki homojenliği artırmaktadır. Ayrıştırma, bir işletmenin gerçek ve resmi uygulamalarıyla ilgilenmektedir. İşletmelerin kendilerini, paydaşlarına ve genel olarak topluma, faaliyet gösterdikleri gerçek tarzdan farklı bir şekilde sundukları süreci ifade etmektedir. Başka bir ifade ile ayrıştırma, bir organizasyonun gerçek, sunulan veya algılanan faaliyetleri arasındaki farkı ifade etmektedir. Varlıkların ayrıştırmaya girmesinin temel nedenlerinden biri meşruiyet amaçlarıdır. Bir işletmenin, organizasyon içinde temsilcilik sorunları mevcut olduğunda ayrışmaya girme olasılığı en yüksektir. Öte yandan, izomorfizm (izomorfik baskılar olarak da bilinmektedir), bir işletmenin uygulamalarının işletmenin faaliyet gösterdiği çevreden gelen baskılardan etkilenme sürecini ifade etmektedir. İki izomorfizm biçimi bulunmaktadır. Bunlar; rekabetçi izomorfizm ve kurumsal izomorfizmdir. Rekabetçi izomorfizm, ticari sektör gibi rekabetçi piyasa güçlerinin hakim olduğu sektörlerde geçerlidir. Kurumsal izomorfizm ise işletmelerin faaliyetlerinin meşruiyetini artırmak için uydukları etkilerle ilgilidir. (Ghoorah, 2017, s. 62-63).

Kurumsal teori ve gönüllü bilgi açıklama perspektifinden bakıldığında, kurumsal teori kurumsal açıklama davranışlarını ve uygulamalarını anlama aracı olarak görülmektedir. İşletme tarafından açıklama faaliyetlerinin birçok durumda bir işletme tarafından rasyonel olduğu için değil, kurumsal etkilerin ve çevrelerin bir sonucu olarak benimsenmektedir. (Ghoorah, 2017, s. 67). Diğer bir ifade ile işletmelerin kurumsallaşmak veya meşrulaşmak için yaptığı eylemlerden bilgi açıklama popüler ve

güçlü bir araç olarak öne çıkmaktadır. Bu nedenle, kurumsal teori, kurumsal ortamda baskın olan uygulamalara ve prosedürlere kurumsal uyumun yanı sıra dış kurallara ve normlara bağlılığın değerini vurgulamaktadır. Literatürde yapılan çalışmalar, değişim mekanizmalarını, kurumsal, zorlayıcı, taklitçi, normatif izomorfizmi ve kurumsal baskıların gönüllü açıklama üzerindeki etkilerini incelemiştir. Bu araştırmalarda kurumsal baskıların işletmelerin faydalı açıklama yapma kararları üzerinde güçlü bir etkiye sahip olduğunu tespit etmiştir. Özetle kurumsal teori açısından bilgi açıklama, hem toplumsal kimliğin inşası sürecinde ele alınan, hem de işletmede içsel meşruiyetin sağlanması ve biçimsel olarak kurumsallaşmış süreçlere uyum sağlanması amacıyla gerçekleştirilen kurumsal ve dışsal baskılara bir tepki veya araç olarak açıklanmaktadır. Bu nedenle bu teori kapsamında kurumsal gönüllü açıklamalar yapısal bir bilgi olarak görülmektedir (Rouf ve Siddique, 2022, s. 6-9). İşletmelerin politikaları ve faaliyetleri hakkında kurumların sosyal sözleşmeye bağlı kalıp kalmadıklarını belirlemeleri için yeterli bilgiyi açıklaması gerekir. Artan açıklama, bir işletmenin topluma karşı sorumluluğunun bilincini yansıtmaktadır. İşletmenin geçerli toplumsal değerleri ne ölçüde benimsediğini göstermektedir. Aynı zamanda işletmelerin paydaşlarıyla bütünleşmesinin ve işletmelerle paydaşları arasındaki sosyal bağların güçlendirilmesinin bir aracıdır (Wangarı, 2014, s. 12).

2.1.7.1.5. Neo-Kurumsal teori

Neo-kurumsal teori, DiMaggio ve Powell (1983) tarafından geliştirilen bir teoridir (Ghoorah, 2017, s. 60). Neo-Kurumsal teori, teorisinin temelindeki fikir/anadüşünce; işletmelerin mevcut organizasyonel/örgütsel uygulamalarını belirli bir organizasyonel/örgütsel alandaki kurumsallaşmış normlar ve yapılarla uyumlu hale getirme ihtiyacını/gerekliliğini savunmaktadır. İşletmeler, toplumsal değerleri ve beklentileri destekler, dolayısıyla belirli bir organizasyonel/örgütsel alan içerisinde kurumsallaşmış normları ve inançları sürdürürler. Diğer bir ifade ile neo-kurumsal teori, yerleşik kurumsal normları, yönergeleri, ilkeleri ve uygulamaları örgütsel süreçlere entegre ederek meşruiyetin elde edilebileceğini savunmaktadır. Neo-kurumsal teori, üç temel tarafa vurgu yapmaktadır. Bu taraflar; toplumdaki kurumlar, yönetişim aracı ve aktörlerdir. Literatürde üç tür kurumsal izomorfik ağırlık tanımlamıştır. Türevsel, normatif ve zorlayıcı izomorfik baskılar olarak adlandırılmaktadır. Bu baskılar; dış paydaşlar tarafından örgütlerin öngörülebilir farklı uyum aşamaları anlamına

gelmektedir. Zorlayıcı izomorfizm, işletmenin ülkenin devleti gibi güçlü dış paydaşlar tarafından mevzuat yoluyla gerekli kılınmaları sonucunda belirli uygulamalara önemli bir katılımı zorunlu kılmaktadır. Normatif izomorfizm, sivil toplum kuruluşları veya profesyonel muhasebe kuruluşları gibi kurumsal paydaşlar tarafından teşvik edilen beklenen davranışların kolektif toplumsal normlarıyla örgütsel uygulamaları uyumlu hale getirme ihtiyacından kaynaklanacaktır. Zorlayıcı veya normatif baskıların yokluğunda, türevsel izomorfizm daha olasıdır. Türevsel izomorfizm bir tür karşılaştırmalı davranışsal baskıdır. Tüm bu izoformik baskılar, işletmelerin faaliyet alanlarını eşitlemek ve böylece örgütsel alanda rekabet avantajlarını korumak için rakiplerinin kurumsal açıklamalarını izlemek için baskı yaratır. Bu noktada neo-kurumsal teorinin gönüllü açıklamalarla ilişkisi vurgulamaktadır. Neo-kurumsal teorinin verimlilik perspektifi, örgütlerin yalnızca imajlarını/itibarlarını iyileştirmek için değil, aynı zamanda kritik kaynaklara erişim ve topluma bağlılık da dahil olmak üzere rekabet avantajı elde etmek için zorlayıcı, normatif ve taklitçi baskılara uyduğunu öne sürmektedir. İşletmelerin, kurumsal baskılara uymaktan kaynaklanan örgütsel uyumluluk, nihayetinde işletmelerin paydaşlardan meşruiyet elde etmesini sağlayacaktır (Rouf ve Siddique, 2022, s. 1-20).

Özetle neo-kurumsal teori, şemalar, düzenlemeler, normlar ve rutinler dahil olmak üzere yapıların sosyal davranış için yetkili talimatlar olarak oluşturulduğu mekanizmaları ele alarak işletmenin bu mekanizmalara nasıl yanıt verdiğini ve paydaşlardan gelen baskının işletme kararlarını nasıl etkilediğini açıklamaktadır (Sayuti ve Prasetyo, 2024, s. 90). Bu nedenle bu teoride kurumsal gönüllü açıklamalar belirsizliği azaltan bir araç olarak görülmektedir (Rouf ve Siddique, 2022, s. 6).

2.1.7.2. Ekonomi temelli teoriler

Ekonomi temelli teoriler; vekalet teorisi, sinyal teorisi, kaynak bağımlılık teorisi, yönetim izlenim/izleme teorileri olmak üzere dört alt teori dalından oluşmaktadır (Rouf ve Siddique, 2022, s. 54).

2.1.7.2.1. Vekalet teorisi

Jensen ve Meckling, vekalet veya temsil ilişkisini "bir veya daha fazla kişinin (işletme sahipleri) kendi adlarına bazı hizmetleri yerine getirmesi için başka bir kişiyi (vekil) işe aldığı ve bu hizmetin vekile bazı karar alma yetkisi devretmesini içeren bir sözleşme" olarak tanımlamaktadır. İşletme perspektifinden vekalet eden veya temsilciler işletme

yöneticilerine, işletme sahipleri ise hissedarlara karşılık gelmektedir (Jensen ve Meckling, 1976 s. 308).

Vekalet teorisi, işletmelerde sahiplik ve yönetimin ayrılmasından kaynaklanan sorunlara dayanmaktadır. Sahiplik ve kontrolün ayrılması, işletme yöneticilerinin asıl amacının, işletme sahiplerinin kişisel servetini en üst düzeye çıkarmak olduğu varsayıldığında hissedarlar ve yöneticiler arasında çatışmalar yaratır. Vekalet teorisinin temel varsayımı yöneticilerin yararına olan eylemlerin aynı zamanda işletmelerin de yarar sağlamasını sağlayan mekanizmalarla ilgilidir. Bu teoriye göre hissedarlar ve işletme yöneticileri arasındaki ilişki çeşitli bilgi asimetrileri çok fazla belirsizlik yaratmaktadır. Bu nedenle karar verme yetkilerinin işletme yöneticilere devredilmesi gerekir. İşletme yöneticileri işletmenin elindeki tüm kaynakları kullanma yetkisine sahiptir. Dolayısıyla işletme hakkında her türlü bilgiye sahiptir. Öte yandan kaynakları sağlayan hissedarlar, işi yönetmek için işletme yöneticilerini işe alma yetkisine sahiptir. Hissedarlar hem yöneticilerin hem de işletmenin performansını değerlendirmek için bilgiye ihtiyaç duyarlar. Böylece bilgi asimetrisi sorunu ortaya çıkar. Bu teoriye göre bireylerin eylemlerinin, faydalarını en üst düzeye çıkarmak için kişisel çıkarlar tarafından yönlendirildiği varsayılmaktadır. Teori, vekalet eden (işletme yöneticileri) ve hissedarlar (işletme sahipleri) arasında bir çıkar çatışması veya hedef uyumu eksikliği olduğu varsayar. Vekalet eden işletme yöneticileri kendi faydalarını en üst düzeye çıkaracak kararlar alabilirler. Ancak işletme sahiplerinin faydalarını en üst düzeye çıkarmak zorunda olmayabilirler. Böyle bir çıkar çatışması işletme yöneticilerinin davranışını ölçmek ve izlemek için birtakım mekanizmalar gerektirir. Dolayısıyla bu mekanizmalar vekalet maliyetlerine yol açar (Boshnak, 2017, s. 120). Vekalet maliyetleri, vekalet eden ve işletme sahiplerinin farklı çıkarlara sahip olduğu varsayımından kaynaklanır. İzleme maliyetleri, yöneticilerin anormal faaliyetlerini sınırlamak için hissedarlar tarafından ödenir. Teminat maliyetleri, yöneticiler tarafından alınan kararlar ve eylemlerden işletme sahiplerinin çıkarlarına zarar gelmeyeceğini garanti etmek için ödenmektedir. Kalan kayıp, vekalet edenlerin kararlarının işletme sahiplerinin refahını en üst düzeye çıkaracak kararlardan sapması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda vekalet maliyetleri; izleme maliyeti, teminat maliyeti ve kalan kaybın toplamından oluşmaktadır (Jensen ve Meckling, 1976, s. 308).

Vekalet teorisi ve gönüllü bilgi açıklama arasındaki ilişkiye bakıldığında, bu teoride gönüllü açıklamalar belirsizliği azaltan bir araç olarak görülmektedir (Rouf ve Siddique, 2022, s. 6). İşletme sahipleri ve işletme yöneticileri arasında bilgi asimetrisi nedeniyle ortaya çıkan belirsizlikler gönüllü bilgi açıklamaya olan ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Bu teoriye göre işletmenin vekalet maliyetlerini azaltmanın yollarından birinin gönüllü bilgi açıklama faaliyeti olduğu savunulmaktadır. İşletmenin yönetim faaliyetleri ve performansı hakkında daha fazla gönüllü bilgi açıklanması aracılığıyla paydaşların ve diğer yatırımcıların işletme yönetimini daha etkin bir şekilde izleyebileceğini sağlayacaktır. Böylelikle işletme yöneticilerinin etkin bir şekilde izlenmesi vekalet maliyetlerinin azalmasına katkı sağlayacaktır (Hawashe, 2014, s. 54).

2.1.7.2.2. Sinyal teorisi

Sinyal verme, yönetim ve sahiplik arasındaki bilgi asimetrisine verilen bir tepkidir. Sinyal verme teorisi ise işletmelerin yatırımcının beklentilerini değiştirmek ve bilgi asimetrisini azaltmak için piyasaya işletme hakkında ek bilgi sağlayan bir sinyal veya mekanizma olarak görülmektedir (Das, 2015, s. 92-95).

Yöneticiler yatırımcıların sahip olduğundan daha fazla bilgiye sahiptir. Teori, daha fazla bilgiye sahip olan tarafın bilgiyi, daha az bilgiye sahip olan tarafa ilettiğinde bilgi asimetrinin azaltılabileceğini savunmaktadır. Ayrıca yönetim ve paydaşlar arasında sıklıkla var olan bilgi asimetrisini azaltmanın yanı sıra işletmenin değerini artırmaya yönelik bir sinyal olarak kabul edilebilir (Hawashe, 2014, s. 62-67). Bu teoride gönüllü bilgi açıklamalar işletme yöneticileri tarafından piyasa katılımcılarına bilgi açıklamak amacıyla bilgi sinyali bir araç olarak görülmektedir (Rouf ve Siddique, 2022, s. 6).

Bunun yanı sıra sinyal teorisine göre işletmeler aynı sektördeki diğer işletmelerle aynı düzeyde gönüllü bilgi açıklamaya çalışmaktadır. Eğer bir işletme diğer işletmelerle aynı düzeyde bilgi açıklayamazsa paydaşlar tarafından kötü haberleri saklıyor olarak algılanabilir. Vekalet teorisi gibi, sinyal verme teorisi de mülkiyet ve yönetimin ayrılmasını kabul etmektedir. Piyasa baskıları yöneticileri gönüllü bilgi açıklamaya teşvik etmeye motive etmektedir. İşletme yöneticileri kendilerini diğer işletmelerden ayırmak için ilgili taraflara sinyaller göndermek isteyebilir. İşletme yöneticileri işletmenin başarısını gönüllü bilgi açıklayarak diğer işletmelerden ayırmayı amacıyla da yapılabilir. Bu amaçla bilgi açıklama kullanılabilecek araçlardan biri olarak kabul edilmektedir. Başarıyla sinyal vermek için yöneticilerin güvenilir sinyaller kullanması

gerektirmektedir. İşletme yöneticileri yanıltıcı bilgi verirse işletme cezalandırılacağından, bu tür açıklamalar işletme değeri hakkında güvenilir sinyaller sağlayacaktır. Bu teoriye göre bilginin maliyetsiz olduğu durumlarda, işletme yöneticilerinin hem iyi hem de kötü bilgiyi açıklayacağı varsayılmaktadır. Benzer şekilde işletmeler tarafından lehte olan bilgilerin açıklanmaması, kullanıcıların bu bilgilerin içeriğini aleyhte olarak algılamasına neden olacaktır. Ayrıca sadece iyi haberlere sahip olan işletmeler değil, aynı zamanda kötü haberlere sahip veya hiçbir bilgisi olmayan işletmelere de sinyal vermek için piyasa da teşvikler vardır. Kötü habere sahip işletmelerin yöneticileri, bu haberi zamanında açıklamazlarsa ortaya çıkabilecek itibar maliyetlerini azaltmak için kötü haberi açıklama konusunda teşviklere sahip olabilirler (Das, 2015, s. 92-95; Iskander, 2008, s. 110-111). Gönüllü bilgi açıklama konusunda karar yetkisi işletme yöneticisine aittir. İşletme yöneticisi, gönüllü bilgi ifşasının zamanlaması ve kapsamını seçerek belli bir takdir yetkisi kullanabilir. Aynı zamanda işletme yöneticisi bilgileri açıklama veya saklama kararının, bu kararın işletmenin piyasa değeri üzerindeki etkisine bağlı olarak da belirleyebilir. İşletme yöneticisi, gönüllü bilgi açıklamanın işletmenin piyasa fiyatı üzerindeki etkisine dayanarak bilgi açıklama sinyalini durdurmaya veya serbest bırakmaya karar verebilir (Das, 2015, s. 92-95).

Özetle, sinyal teorisi işletmelerin bilgi açıklama araçlarını kullanarak gönüllü bilgi açıklamalarının, kurumsal imajı/itibarı iyileştirmek, yeni yatırımcıları çekmek, sermaye maliyetlerini düşürmek ve paydaşlarla ilişkilerini geliştirmeye yardımcı olmak için bir sinyal veya mekanizma olarak kullanılabileceğini öne sürmektedir. Aynı zamanda bu teori, üstün performanslı işletmelerin faydalarını piyasalara bildirmeleri gerektiğini önermektedir. Bu teoriye göre işletme yöneticileri ifşa etmeme kararları yerine gönüllü açıklama kararları verme eğilimindedir. Çünkü bu teoriye göre gönüllü bilgi açıklama işletme yöneticileri tarafından başarı konusunda kendilerini diğerlerinden ayırmak için benimsenen bir sinyal verme mekanizması olarak görülmektedir. Gönüllü bilgi açıklama, işletmenin iç ve dış bilgi kullanıcıları arasında bilgi asimetrisini azaltmaya ve kurumsal değeri artırmaya yönelik sermaye piyasalarına bir sinyal olarak görülebilir (Hawashe, 2014, s. 67).

2.1.7.2.3. Kaynak bağımlılığı teorisi

Kaynak bağımlığı teorisi, Pfeffer ve Salancik (1978) tarafından ortaya koyulan ve örgütsel uygulamaları açıklamak için kullanılan en baskın teorilerden biridir (Nadeem,

2020, s. 104-105). Teori, bir işletme tarafından benimsenen davranış ve uygulamaların, kaynak akışını kontrol etme yeteneğine sahip dış paydaşlarından (örneğin, yerel topluluklar, hükümet ve tedarikçiler) gelen baskılardan etkilendiğini savunmaktadır. Teoriye göre işletmelerin kendi kendine yeterli olmadığını, faaliyetlerini sürdürmek için çevrelerine güvendiğini ve işletmelerin hayatta kalmak ve büyümek için önemli olan kaynaklara nasıl eriştiğine odaklanmaktadır (Boshnak, 2017, s. 130-131). Bu teori üç varsayıma dayanmaktadır. İlk olarak, bu teori hiçbir işletmenin kendi kendine yeterli olmadığını, yani operasyonel sürdürülebilirliğinin kaynaklara dayandığını varsaymaktadır. İkinci varsayım, kaynak bağımlığı teorisi, kilit bir kaynağın arzı üzerinde kontrole sahip olan paydaşların, alıcı kuruluşun kaynak bağımlılığını etkilemek için güç kullanabileceklerini varsayar. Son olarak üçüncü varsayım, işletmelerin kaynak bağımlılıklarını azaltmak için davranış ve uygulamaları benimsediğini savunur (Nadeem, 2020, s. 104-105).

Bir işletmenin kaynak bağımlılığı, açıklama davranışlarını belirlemektedir. İşletmeler faaliyetlerinin meşruluğunu farklı paydaş gruplarına göstermek genellikle açıklamaları kullanmaktadır. Özellikle yüksek kaynak bağımlılığına sahip olduğu sektörlerdeki işletmeler kaynak akışlarını sonunda artırmak için açıklama faaliyetlerinden yararlanmaktadır. Kaynak bağımlılığı yüksek bir işletme, belirtilen misyonunu ve hedeflerini destekleyen faaliyetlere farklı kaynakların tahsisini sağlayan açıklama uygulamalarını benimseme eğilimindedir. Çünkü kaynak sağlayıcıları, işletmeye kaynak desteğini sürdürmek veya geri çekmek konusunda ekonomik kararlar vermek ve nihayetinde işletmenin kaynak akışlarını nasıl kullandığını değerlendirmek için işletme tarafından yapılan açıklamalarını kullanmaktadır. Özetle, kaynaklara bağımlılıkları göz önüne alındığında işletmeler kaynak sağlayıcıları karşısında faaliyetlerini meşrulaştıran ve nihayetinde kaynak girişlerini artıran açıklama uygulamalarını -benimsemektedir. (Ghoorah, 2017, s. 67-74). Bu nedenle bu teoride kurumsal gönüllü açıklamalar eşsiz bir bilgi aracı olarak görülmektedir (Rouf ve Siddique, 2022, s. 6).

Kaynak bağımlılığı teorisi ve gönüllü bilgi açıklama arasındaki ilişkinin bir diğer yönü de yönetim kurulunun bir işletmeyi dış çevreyle iletişim kurma, tavsiye ve danışmanlık sağlama ve çeşitli paydaşların bilgi ihtiyaçlarını karşılama işlevinin gerekçesine dayanmaktadır. (Nadeem, 2020, s. 104-105) Yönetim kurulu, kamuya gönüllü açıklama yoluyla işletme ile içinde faaliyet gösterdiği çevre arasında doğrudan bir bağlantı görevi

görerek işletmenin rekabet avantajı elde etmesine yardımcı olabilir. Gönüllü açıklama etkileri açısından kaynak bağımlılığı teorisi perspektifinde, kaynak sağlayıcıların gönüllü açıklamaya olumlu yanıt verecek ve paydaş teorisi benzer şekilde kaynaklara kurumsal erişimi iyileştirecektir. (Boshnak, 2017, s. 130-131).

2.1.7.2.4. İzlenim yönetimi teorisi

İzlenim yönetimi kavramının kökeni sosyal psikolojiye dayanmaktadır. İlk kez 1959 yılında Goffman tarafından ortaya atılmıştır. Goffman, izlenim yönetimi kavramını ilk olarak "Gündelik Yaşamda Benliğin Sunumu" olarak ortaya koyarak, bireylerin kendi imajları ile arzu edilen hedefler için gerekli olan imaj arasında uyum sağlama hedefi olarak ele almıştır. Schlenker izlenim yönetimini, gerçek ya da hayali sosyal etkileşimlerde yansıtılan görüntüleri bilinçli ya da bilinçsiz kontrol etme girişimi olarak tanımlamıştır. Tedeschi ve Riess, izlenim yönetiminin, bir kişinin başkaları tarafından o kişiye ilişkin oluşturulan atıfları ve izlenimleri kontrol etme veya manipüle etme amacı taşıyan her türlü davranışından oluştuğunu ifade etmektedir. Yazarlara göre teorinin tanımları farklılaşsa da tanımlardaki ortak nokta teorinin başkalarının kişi hakkındaki algısını kontrol etmeyi veya değiştirmeye odaklanmaktadır. Jones ve Pittman, izlenim yönetimini, başkalarının aktörün eğilimlerine ilişkin atıflarını ortaya çıkarmak veya şekillendirmek için tasarlanmış, güç artırma güdülerinden etkilenen davranış özellikleri olarak tanımlamıştır. Leary ve Kowalski izlenim yönetimini, bireylerin başkalarının kendileri hakkında oluşturduğu izlenimi kontrol etmeye çalıştığı süreç olarak tanımlamaktadır (Bujaki ve McConomy, 2015, s. 3). Özetle izlenim yönetimi teorisi, insanların algılarını kontrol etme ve yönetme olarak tanımlanabilir (Rouf ve Siddique, 2022, s. 5). İzlenim yönetimi, bireylerin ve/veya kuruluşların, sahip oldukları izlenimi kontrol etme girişimi olarak benimsedikleri bir teknik olarak görülebilir (Bujaki ve McConomy, 2015, s. 3). Bu teroriye göre diğer insanların algılarını ve izlenimlerini yönetmeye çalışmanın iki ana nedeni/motivasyonu vardır. Bu iki neden araçsal ve ifade edici motivasyondur. Araçsal motivasyon, ödüllerin kazanılmasıdır. İfade edici motivasyon ise, kişinin kişisel davranışından ve kimliğinden sorumlu olmayı istemesini ifade etmektedir (Rouf ve Siddique, 2022, s. 5).

İzlenim yönetimi, başlangıçta bireylerin davranışlarına odaklanmıştır. İzlenim yönetimine ilişkin araştırmalar başlangıçta bireyi hedef almasına rağmen sıklıkla organizasyonel/örgütsel ortamda yürütülmektedir. Buradaki önemli nokta işletmelerin,

insanların işletme hakkındaki algılarını da kontrol etmeye çalıştıkları varsayımıyla savunulmaktadır. İzlenim yönetiminin amacı, paydaşların işletmenin finansal ve sosyal performansına ve organizasyonel değişikliklerine ve kurumsal meşruiyete ilişkin algılarını etkilemektir. İzlenim yönetimi, işletmeyi paydaşlar için daha çekici kılmak amacıyla kamuya açık bir izlenim yaratılmasını kapsamaktadır. İletilen izlenim, algılanan gerçeklikle eşleşebilir veya işletmenin arzu edilen yönlerinin geliştirilmesini veya daha az arzu edilen yönlerin gizlenmesini gerektirebilir. Böylece paydaşların izlenimlerini yönetme girişiminde bulunabilir. İzlenim yönetimi işletmelerin bilgi açıklama faaliyeti aracılığıyla da gerçekleştirilmektedir. Özellikle kurumsal yıllık raporlar, işletmenin istenen kimliğinin inşa edilmesini sağlayan izlenim yönetimi araçları olarak kullanılmaktadır. Yıllık raporlar, kamuoyunun işletmeye yönelik izlenimini kontrol etmek için yöneticilerin iyi haberleri raporlamak ve kötü haberleri azaltmak için kullanacağı bir araç olabilir. Örneğin bilgiyi açıklarken, yöneticiler, işletmenin açıklanacak performans öğelerinin seçiminde yöneticilerin kendi çıkarlarına hizmet eden bir önyargı sergileyebilirler. Yıllık raporlarda kurumsal bilgilerin kamuya açıklanmasıyla yapılan izlenim yönetimi, yatırımcıların kurumsal performansa ilişkin değerlendirmelerini etkilemekte ve işletmenin hisse senedi fiyatı üzerinde de etkili olmaktadır (Bujaki ve McConomy, 2015, s. 3). Bu nedenle bu teoride kurumsal gönüllü açıklamalar düzenleyici ve kontrol edici bir araç olarak görülmektedir (Rouf ve Siddique, 2022, s. 6)

2.1.8. Gönüllü Bilgi Açıklamanın Faydaları ve Maliyetleri

İşletmeler tarafından gönüllü bilgi açıklamanın bir takım fayda ve maliyetleri bulunmaktadır. Bu kapsamda öncelikle gönüllü bilgi açıklamanın faydalarından daha sonra ise gönüllü bilgi açıklamanın ortaya çıkarabileceği maliyetler anlatılmaktadır.

2.1.8.1. Gönüllü bilgi açıklamanın faydaları

Gönüllü bilgi açıklamanın hem işletmelere hem yatırımcılara hem de ekonomiye faydaları bulunmaktadır. Bu faydalar işletme, yatırımcı ve ekonomi taraflarıyla ilgili olduğu gibi birbirleriyle de bağlantılıdır.

İşletmelerin gönüllü bilgi açıklaması bilgi asimetrisini azaltmaktadır. Bilgi asimetrisi teorisi, bir işlemin taraflarından en az birinin ilgili bilgiye sahip olduğunu ancak diğerlerinin olmadığını varsaymaktadır. Bu durum piyasada farklı bilgi işleme becerilerine sahip alıcı ve satıcıların varlığını oluşturur. Piyasa katılımcıları arasında

bilginin asimetrik dağılımı, varlıkların etkin fiyatlarla ve düşük işlem maliyetleriyle düzgün bir şekilde değiş tokuş edilmesinin önünde bir engel oluşturmaktadır (Martínez-Ferrero vd., 2015, s. 5-7). Bu durumda işletme yöneticileri öz sermaye veya borç yoluyla yeni sermaye çıkarmak istediklerinde, yatırımcıların yöneticiler ile dış yatırımcılar arasındaki bilgi asimetrisine ilişkin algılarının azaltılması gerekir. Yöneticiler işletmenin gönüllü bilgi açıklama seviyesini artırarak piyasada bilgi asimetrisini azalmasını sağlar (Shehata, 2014, s. 21; Iskander, 2008, s. 113). İşletmenin bilgi asimetrisinin azaltması piyasada şeffaflığın artmasına, yatırımcı ilişkilerinin gelişmesine, piyasada işletmeye duyulan güvenin artması ve işletmeye duyulan güven ve itibarın artmasına katkı sağlayacaktır. Aynı zamanda bilgi asimetrisinin azaltılması yatırımcı tarafından işletme performansının doğru değerlendirilmesine de katkıda bulunacaktır.

Yatırımcılar arasındaki bilgi asimetrisi, ters seçime yol açarak ticari anlaşmazlıklarda oluşturur. Bu anlaşmazlıklar hisse senedi likiditesinin daha düşük seviyelere düşmesine neden olur (Martínez-Ferrero vd., 2015, s. 5-7). Farklı şekilde bilgilendirilmiş yatırımcıların olduğu piyasada, ters seçim sermaye maliyetini de etkilemektedir. Sermaye maliyeti, risksiz faiz oranı artı risk primine eşittir. Risk primi işletmeyle ilişkili risk ne kadar yüksekse o kadar yüksek olacaktır. Risk aynı zamanda belirsizlikle de bağlantılı olduğundan, işletme gönüllü olarak bilgi açıklarsa risk primini de o derece azaltabilecektir. Dolayısıyla işletmenin gönüllü olarak bilgi açıklaması risk primini azaltarak sermaye maliyetini azaltmaktadır (Alves, 2011, s. 81-82). Sermaye maliyetinin azaltmasıyla işletme gönüllü açıklamanın faydasını elde etmiş olacaktır. Daha düşük sermaye maliyeti ekonomide yatırımlara olumlu etki sağlayacak ve sermaye tahsisini etkin hale getirmiş olacaktır. Yatırımcılar da böylelikle sermayeyi doğru yerde kullanmış olacaktır.

Bilgi asimetrisi ve ters seçimin varlığında, hisse senedi alım satımında bu tür bir fiyat koruması, ikincil hisse senedi piyasalarına alış-satış farkı getirir ve benzer şekilde, bilgisiz yatırımcıların işlem yapmaya istekli olduğu hisse senedi sayısını azaltır. Her iki etki de hisse senedi piyasalarının likiditesini, yani yatırımcıların düşük maliyetle ve çok az fiyat etkisiyle hisse senedi alım satımını hızla yapabilme yeteneğini azaltır. İşletmelerin gönüllü olarak bilgi açıklaması ters seçim sorununu hafifletebilir ve yatırımcılar arasında bilgi asimetrisini azaltarak piyasa likiditesini artırabilir. Daha yüksek likidite, işletmeler tarafından açıklanan daha yüksek bilgi seviyesi nedeniyle bir

işletmenin hisselerinin daha popüler bir yatırım nesnesi haline geldiğinin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir (Alves, 2011, s. 81-82). Hisse senedi likiditesinin yükselmesi sermaye piyasalarının daha likit hale gelmesine, yatırımcıların daha likit piyasalara ulaşmasına katkı sağlayacaktır.

Son olarak vekalet teorisine göre işletmenin gönüllü olarak bilgi açıklaması şeffaflığı artırdığı, yönetici kararlarını iyileştirdiği ve kurumsal yönetimi etkin hale getirdiği için işletme değerini artırmaktadır (Alves, 2011, s. 82). Aynı zamanda sinyal teorisine göre yatırımcılar işletmelerin değerini yatırımcılarına gönüllü açıklamalar yoluyla ilettiği sinyaller aracılığıyla öğrenmektedir. Bu nedenle işletmelerin gönüllü bilgiler açıklaması işletme değerinin yüksek olarak algılanmasına da katkı sağlar (Ghıno ve Verona, 2020, s. 67-68). Özetle işletmenin gönüllü bilgi açıklama seviyesini artırması piyasada işletmeye duyulan güvenin artması ve itibarın artmasına katkı sağlamaktadır.

2.1.8.2. Gönüllü bilgi açıklamanın maliyetleri

İşletmelerin gönüllü bilgi açıklaması her ne kadar yararlı olsa da kapsamının genişletilmesi işletmenin katlanacağı maliyetlerin artmasına neden olabilmektedir. Bilgilerin gönüllü olarak açıklanması ek maliyetler anlamına gelir. İşletme yöneticileri tarafından bilgi kullanıcıların bilgi ihtiyaçları, farklı raporlama türlerinin maliyet etkinliği dikkate alınarak düşünülmelidir. Sağlanan her bilgi türü için bir maliyet-kâr analizi yapılmalıdır (Adine ve Ion, 2008, s. 1409-1410). Açıklamadan elde edilen faydalar açıklamaların maliyetini aştığında işletmelerin gönüllü bilgi açıklama yapması beklenir. Genellikle işletmeler bir gereklilik olmadığı veya potansiyel faydalar tahmini maliyetleri aşmadığı sürece ek açıklamalardan kaynaklanan ek maliyetlere katlanmak istemezler. Bu ek maliyetler işletmelerin gönüllü bilgi açıklamalarını kısıtlamalarına neden olan unsurlar olarak görülmektedir. Diğer bir ifade ile gönüllü bilgi açıklamayla ilgili maliyetler işletmelerin bilgi açıklama kararlarını etkileyen önemli bir faktördür (Sukthomya, 2011, s. 22).

Gönüllü bilgi açıklama maliyetleri; doğrudan ve dolaylı maliyetler olarak sınıflandırılabilir. Gönüllü bilgi açıklamanın doğrudan maliyetleri, bilgiyi toplama ve derleme, işleme, depolama, geri alma, analiz ve yorumlama, yayma ve denetçilere ödenen ücretleri içermektedir. Dolaylı maliyetler dava maliyetlerinden ve bilgi açıklamanın hem kararlarda hem de işletmenin iş faaliyetlerinde etkisi sonucu oluşan maliyetlerden oluşmaktadır. Dolaylı maliyetler tescil maliyetleri, dava maliyetleri, politik maliyetler ve

vekalet maliyetleri olarak sıralanabilir. Bu maliyetler nedeniyle işletmeler gönüllü bilgi açıklama faaliyetlerini sınırlandırabilmektedir (Alves, 2011, s. 86; Iskander, 2008, s. 136).

Tescilli bilgi, üst düzey yönetimin tazminatı düşüldükten sonra işletmenin gelecekteki kazançlarını potansiyel olarak değiştirebilecek herhangi bir bilgi olarak ifade edilmektedir. Rakipler, işçi sendikaları ve düzenleyiciler, bir işletmenin rekabet konumuna ve değerine potansiyel olarak zarar verebilecek tescilli bilgileri kullanabilirler. Tescilli bilgiler yönetimin açıklama yapmama veya seçici şekilde açıklama yapma kararlarını şekillendirir. Yöneticiler işletmenin pazardaki rekabet konumunu etkileyebilecek bilgileri, işletmeye fayda sağlasa bile ifşa etmemeyi tercih edebilir. Çünkü tescilli bilgilerin açıklanması tescil maliyetlerine yol açabilir ve rakipler bunu şirket adına çıkar elde etmek için kullanırsa zararlı olabilir. Tescilli maliyetlerin rekabet dezavantajını temsil ettiği söylenebilir. Daha rekabetçi endüstrilerde bilgi açıklamak tescilli maliyetleri artırmaktadır. Bu nedenle daha az rekabetçi ortamda daha az tescilli maliyete sahip işletmelerin oldukça rekabetçi ortamdaki işletmelere göre daha fazla bilgi açıklaması etmesi beklenir (Shehata, 2014, s. 22; Ghio ve Verona, 2020, s. 59-64; Abdel-Fattah, 2008, s. 124).

İşletmelerin karşılaşabileceği bilgi açıklama maliyetlerinden biri de dava maliyetleridir. Dava, işletme tarafından bilgi açıklamayı artırmak için bir motivasyon veya bilgi açıklamaya karşı bir kısıtlama olarak düşünülebilir. Bir yandan, yöneticiler, zamanında yapılmayan veya yetersiz açıklamalar nedeniyle kendilerine karşı yasal işlem yapılmaması için gönüllü açıklamaları artırmaya yönelik dava unsurundan dolayı teşvik edilir. Bu durumda yöneticiler özellikle kötü haberler olmak üzere, dava tehdidini sınırlamak için daha fazla bilgi açıklamaya gereken özeni göstereceklerdir. Diğer yandan yöneticiler, özellikle yöneticilerin tahminleri gibi bilgileri açıkladıklarında cezalandırılma riskiyle karşı karşıya kalırsa, ileriye dönük bilgilerin gönüllü açıklamalarını azaltabilirler. Diğer bir ifade ile bilgi kullanıcıları işletme tarafından yapılan açıklamayı yanıltıcı olarak gördüklerinde dava maliyetleriyle sonuçlanan yasal tepkiler verebilirler. Bu durumda yöneticiler gönüllü bilgi açıklamalarını azaltırlar (Abdel-Fattah, 2008, s. 124; Shehata, 2014, s. 22).

İşletmelerin karşılaşabileceği bilgi açıklama maliyetlerinden biri de politik (siyasi) maliyetlerdir. İşletme yöneticileri düzenleyicilerin kendilerine karşı kullanabileceği

gönüllü bilgileri açıklamayı tercih edebilir. Politik maliyetler işletmenin büyüklüğüne bağlıdır. Yüksek karlılık oranına sahip büyük işletmelerin politik saldırılara maruz kalmaktan kaçınmak ve yüksek bildirilen karlara göre dikkati azaltmak için gönüllü bilgi açıklama seviyesini düşürme olasılığı daha yüksektir. Gelir vergileri de işletme tarafından açıklanan karlara büyük ölçüde bağlı olan politik maliyetler arasında sayılmaktadır. İşletme tarafından açıklanan karlar ne kadar yüksekse, işletme tarafından ödenen ticari karlar üzerindeki vergiler (politik maliyetler) o kadar fazla olacaktır (Shehata, 2014, s. 22).

İşletmelerin karşılaşabileceği bilgi açıklama maliyetleri kapsamında ele alınacak son maliyet türü ise vekalet maliyetleridir. Vekalet teorisinde de anlatıldığı üzere işletme sahipleri ve işletme yöneticileri arasındaki çıkar çatışmasından kaynaklanan vekalet maliyetleri nedeniyle de gönüllü bilgi açıklamalar sınırlanmaktadır. İşletme yöneticilerinin kariyer endişeleri ve dış itibar gibi önemsiz konular hakkında işletme sahiplerinin takibinden uzak durma isteği işletme yöneticilerinin işletme hakkında gönüllü bilgi açıklamalarını sınırlandıran faktörlerden biridir (Shehata, 2014, s. 22).

2.1.9. Gönüllü Bilgi Açıklamayı Etkileyen Faktörler

Literatürde gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen faktörlere ilişkin pek çok sayıda araştırmalar mevcuttur. Gönüllü bilgi açıklamayı etkileyen faktörler genel olarak bir çerçeve kapsamında sınıflandırılmamıştır. Bu amaçla Zamil vd. (2021) tarafından yapılan araştırmada gönüllü bilgi açıklamayı etkileyen faktörler işletme karakteristikleri, kurumsal yönetişim, sahiplik yapısı, denetim, üst yönetim özellikleri, açıklama politikası ve ülkeyle ilgili faktörler olarak sınıflandırmıştır (Zamil vd., 2021, s. 4). Bu araştırmadan hareketle ve literatürden elde edilen kaynaklar doğrultusunda gönüllü bilgi açıklamayı etkileyen faktörler, ülke düzeyinde faktörler ve işletme düzeyinde faktörler olmak üzere iki ana kategoriye ayrılmıştır. Gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen ülke düzeyinde faktörler; düzenleyici kurumlar, uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyum, dindarlık, küreselleşme, yasal sistem ve ortam, kültür, ülkeye özgü özellikler riskler ve coğrafya olarak sıralanabilir. Gönüllü bilgi açıklama düzeyini etkileyen işletme düzeyinde faktörler ise kendi alt grubunda işletme karakteristikleri, kurumsal yönetim, denetim, sahiplik yapısı, yönetim özellikleri olarak gruplandırılabilir.

2.1.9.1. Ülke düzeyinde faktörler

Gönüllü açıklama seviyesini etkileyen ülke ile ilgili faktörler bağlamında literatürdeki araştırmalarda; düzenleyici kurumlar, uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyum, dindarlık, küreselleşme, yasal sistem/ortam, coğrafya, kültür, ülkeye özgü özellikler ve riskler gibi faktörler ele alınmıştır.

Gönüllü bilgi açıklama seviyesi ile *düzenleyiciler kurumlar* arasında ilişkiyi araştıran Chenga ve Courtenay (2006, s. 1), Broberg vd. (2010, s. 351), Arshad vd. (2010, s. 222) ve Abud ve Shust (2020, s. 555) düzenleyicilerin ve düzenleyici ortamların varlığının bir dereceye kadar gönüllü açıklama seviyesini artırdığını tespit etmiştir. Salem vd. (2023, s. 983) *dindarlıkla* gönüllü açıklama seviyesi arasındaki ilişkiyi pozitif olarak tespit etmiştir. Hlel ve Nafti (2019, s. 41), Li ve Yang (2016, s. 933) ve Almeida ve Rodrigues (2017, s. 21) *uluslararası finansal raporlama standartlarına uyum*la birlikte işletmelerin gönüllü açıklama seviyesinin artığını tespit etmişlerdir. Webb vd. (2008) *globalleşme* arttıkça işletmelerin gönüllü açıklama seviyesinin artığını tespit etmiştir. Ülkelerdeki *yasal sistem* ile gönüllü açıklama seviyesini araştıran Webb vd, (2008, s. 219) ve Baginski vd. (2002, s. 25) bu iki faktör arasındaki ilişkiyi pozitif olarak tespit etmiştir. Gönüllü bilgi açıklama ve *ulusal kültür* arasındaki ilişkiyi inceleyen Chau ve Gray (2001) Çin kültürünün gönüllü bilgi açıklamaları üzerinde etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır (Chau ve Gray, 2001, s. 119). *Ülkeye özgü özellikler faktörler* kapsamında Shi vd. (2012, s. 143) gönüllü açıklama seviyesini olumlu etkilediği; Kang ve Gray (2019, s. 259) *ülkeye özgü risklerin* ise gönüllü açıklama seviyesini negatif etkilediği sonucuna ulaşmıştır.

2.1.9.2. İşletme düzeyinde faktörler

Gönüllü açıklama seviyesini etkileyen işletme düzeyinde faktörler kapsamında ele alınan faktörler bu başlık altında *üst yönetim özellikleri, denetim, kurumsal yönetim, sahiplik yapısı ve işletme karakteristikleri* (işletme büyüklüğü, yaşı, finansal kaldıraç, endüstri özellikleri, sektör, varlıkların yerinde kullanımı, finansal durum, borsada sıralama veya işlem görme, coğrafi konum, büyüme, yurt dışında faaliyet göstermek ve örgüt kültürü vb.) özellikler olarak sınıflandırılabilir.

Üst yönetim özellikleri: Gönüllü açıklama seviyesini etkileyen üst yönetim özellikleri; CFO eğitimi, cinsiyeti, yaşı, tecrübesi, görev süresi, CEO eğitimi, cinsiyeti, yaşı, tecrübesi, görev süresi, yöneticilerin eğitimi, cinsiyeti, yaşı, tecrübesi, görev süresi ve CEO ikiliğinin işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyeleri üzerinde pozitif veya negatif

etkisi bulunmaktadır (Zamil vd., 2021, s. 4). Gul ve Leung (2004), Zhang vd. (2011) ve Al-Janadi vd. (2013) *CEO ikiliğinin* daha düşük gönüllü kurumsal açıklamalarla ilişkili olduğunu vurgulamıştır (Gul ve Leung, 2004, s. 351; Zhang vd. 2011, s. 4935; Al-Janadi vd. (2013, s. 25). Bu karşın Yuen vd. (2009) ve Dhouibi ve Mamoghli (2013) CEO ikiliği ile gönüllü bilgi açıklama arasında herhangi bir anlamlı ilişki tespit edememiştir (Yuen vd. 2009, s. 137; Dhouibi ve Mamoghli, 2013, s. 89). Ayrıca Dicko vd. (2019) işletmelerin yönetim kurulu ve üst düzey yönetimin sahip olduğu siyasi bağlantıların toplam gönüllü bilgi açıklama ile pozitif ilişkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Yönetim kurulun sahip olduğu siyasi bağlantıların yönetişim açıklamalarıyla pozitif ve önemli ölçüde ilişkili olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca üst düzey yönetimin sahip olduğu siyasi bağlantıların gönüllü çevresel ve sosyal açıklamalarla pozitif ve önemli ölçüde ilişkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır (Dicko vd., 2019, s. 1).

Denetim: Gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen işletme düzeyinde faktörlerden denetim kategorisi ele alındığında; bağımsız denetçi türü (bağımsız denetim işletmesi büyüklüğü veya dört büyük denetim işletmesi tarafından denetlenmek veya denetim kalitesi), denetim ücretleri, iç kontrol özelliklerinin pozitif, negatif veya etkisiz olduğuna ilişkin bulgular mevcuttur (Zamil vd., 2021, s. 4). Adelepo (2011) denetçi türünün gönüllü açıklama arasında önemli ve pozitif bir ilişkiye sahip olduğunu tespit etmiştir (Adelepo, 2011, s. 344). Kolsi (2012), Al-Janadi vd., (2013), Jouirou ve Chengueli (2014), Mathuva ve Memba (2015), Mirza, H. H., Muneeb, K. F. (2017), Elfeky ve Nasiri (2017), Ahmadi ve Bouri (2017), Sarhan ve Ntim (2019), Thinh (2021) dört büyük denetim işletmesi tarafından denetlenmenin bir diğer ifade ile denetim kalitesinin gönüllü bilgi açıklama seviyesine etkisini incelemiş ve denetim kalitesinin gönüllü bilgi açıklamayı artırdığını tespit etmiştir (Kolsi, 2012, s. 49; Al-Janadi vd. 2013, s.31; Jouirou ve Chengueli, 2014, s. 84; Mathuva ve Memba 2015, s.156; Mirza, H. H., Muneeb, K. F. 2017, s. 1; Elfeky ve Nasiri 2017, s. 1; Ahmadi ve Bouri 2017, s. 1; Sarhan ve Ntim, 2019, s. 2; Thinh, 2021, s. 215). Boateng vd. (2022) denetçi türünün gönüllü finansal ve ileriye dönük bilgi açıklamaları üzerinde yalnızca önemli bir olumlu etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır (Boateng vd., 2022, s. 252). Bu bulgulara rağmen Hossain vd. (1995), Charumathi ve Ramesh (2015) dört büyük denetim işletmesi tarafından denetlenmesinin gönüllü açıklama seviyesi üzerinde anlamlı etki yaratmadığı sonucuna ulaşmıştır (Hossain vd., 1995, s. 69; Charumathi ve Ramesh, 2015, s. 108). Dhouibi ve Mamoghli (2013) denetçi itibarının gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkilemediğini

bulmuştur (Dhouibi ve Mamoghli, 2013, s. 80). Nguyen (2014) iç denetim komitesi ve dış denetçi türünün işletmelerin gönüllü açıklamalarının kapsamını etkilediği sonucuna ulaşılmıştır (Nguyen, 2014, s. 2). Habbash vd. (2016) denetçi uzmanlığının gönüllü açıklamayı olumlu etkilediğini ancak dört büyük denetçi tarafından denetlenmenin gönüllü açıklama üzerinde hiçbir etkisinin olmadığını tespit etmiştir (Habbash, 2016, s. 213). Khlif vd. (2021) iç denetim kalitesinin gönüllü bilgi açıklama seviyesi ile pozitif ve önemli ölçüde ilişkili olduğunu tespit etmiştir (Khlif vd., 2021, s. 286).

Sahiplik Yapısı: Sahiplik yapısı perspektifinde gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen değişkenler; sahiplik yapısı (devlet sahipliği, aile sahipliği, kurumsal sahiplik, yabancı sahiplik, yönetimsel sahiplik ve yönetici sahipliği), sahiplik konsantrasyonu, paydaş özellikleri ve çok uluslu sahiplik olarak sıralanabilir (Zamil vd., 2021, s. 4). Eng ve Mak (2003) sahiplik yapısının gönüllü bilgi açıklamayı etkilediği sonucuna ulaşmıştır. Yaptıkları araştırmada yönetici sahipliği ve devlet sahipliğinin gönüllü bilgi açıklamayı artırdığını tespit etmişlerdir (Eng ve Mak, 2003, s. 325). Benzer şekilde Alfraih ve Almutawa (2015) devlet mülkiyeti gönüllü açıklama arasında pozitif ilişki tespit etmiştir (Alfraih ve Almutawa, 2015, s. 217). Barako vd., (2007), Charumathi ve Ramesh (2015), Pangaribuan vd. (2019) kurumsal ve yabancı sahiplik düzeylerinin gönüllü bilgi açıklama üzerinde önemli ölçüde olumlu bir etkiye sahip olduğunu bulmuştur (Barako vd., 2006, s. 107; Charumathi ve Ramesh, 2015, s. 108; Pangaribuan vd. 2019, s. 51). Huafang ve Jianguo (2007) yüksek blok sahibi sahipliği ve yabancı hisse sahipliğinin gönüllü bilgi açıklama seviyesini artırdığı ancak yönetici sahipliği, devlet sahipliği ve tüzel kişi sahipliğinin gönüllü bilgi açıklamayı etkilemediği sonucuna ulaşmışlardır (Huafang ve Jianguo, 2007, s. 604). Ancak Wang vd. (2008) gönüllü açıklamanın düzeyinin devlet mülkiyeti oranı, yabancı mülkiyetin pozitif ilişkili olduğu sonucuna ulaşmıştır (Wang vd., 2008, s. 14). Adelopo (2011) blok hisse sahipliği yüzdesi ve yönetici hissesi yüzdesinin işletmelerin gönüllü bilgi açıklamalarını azalttığını tespit etmiştir (Adelopo, 2011, s. 338). Habbash vd. (2016) aile mülkiyetinin gönüllü bilgi açıklamayı olumlu etkilediğini ancak devlet mülkiyetinin gönüllü açıklama üzerinde hiçbir etkisinin olmadığını tespit etmiştir (Habbash, 2016, s. 213). Altawalbeh (2020) yabancı hisse sahipliğinin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde anlamlı ve pozitif bir etkiye sahip olduğunu, ancak aile kontrolünün gönüllü bilgi açıklama seviyesi olumsuz ve anlamlı bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur (Altawalbeh, 2020, s.233). Shalutha ve Priyadarshanie (2020) ise mülkiyet dağılımının gönüllü bilgi açıklama düzeyini önemli ölçüde

etkilediğini, daha fazla bireysel hissedara sahip olan işletmelerin gönüllü bilgi açıklamayı artırdığı sonucuna ulaşmıştır (Shalutha ve Priyadarshanie, 2020, 53).

Nguyen (2014) işletmelerin gönüllü açıklamalarının kapsamını etkileyen faktörlerin yabancı mülkiyet, kurumsal mülkiyet olduğunu devlet mülkiyeti niteliği, sahiplik konsantrasyonu gönüllü açıklamayı etkilemediğini tespit etmiştir (Nguyen, 2014, s. 2). Jouirou ve Chengueli (2014) gönüllü bilgi açıklamayla sahiplik konsantrasyonu arasında bir ilişki tespit edememiştir (Jouirou ve Chengueli, 2014, s. 84).

Kurumsal Yönetim: İşletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen kurumsal yönetim özellikleri ele alındığında kurumsal yönetim özellikleri, yönetim kurulu özellikleri (yönetim kurulu oluşumu veya yapısı (yönetim kurulu büyüklüğü, bağımsız üye sayısı, cinsiyetler, icracı olmayan yöneticiler, yönetim kurulundaki aile üyelerinin yüzdesi vb.), işleyişi, yöneticilerin ücretleri ve yönetim kurulu liderlik yapısı (üniter vb.) ve denetim komitesi özellikleri (denetim komitesi varlığı, büyüklüğü, bağımsızlığı, denetim komitesi üyelerinin birden fazla müdürlüğünü, denetçi uzmanlığı, denetim komitesi toplantı sayısı, denetim komitesi üyelerinin yönetim kurulundaki toplam üyelere oranı ve denetçi itibarı vb.) incelenmektedir.

Ho ve Taylor (2013) işletmenin *kurumsal yönetim yapısının* kurumsal ve stratejik yönler, yöneticiler ve üst düzey yönetim, finans ve sermaye piyasaları, ileriye dönük bilgiler ve kurumsal sosyal sorumlulukla ilgili bilgilerin gönüllü olarak açıklanmasını etkilediği sonucuna ulaşmıştır (Ho ve Taylor, 2013, s. 4). Rouf ve Akhtaruddin (2012) *kurumsal yönetişimin (yönetim kurulu liderlik yapısı ve mülkiyet yapıları)* gönüllü açıklama ile anlamlı derecede pozitif bir korelasyona sahip olduğunu bulmuşlardır (Rouf ve Akhtaruddin, 2012, s. 48).

Eng ve Mak (2003) araştırmasında *yönetim kurulu oluşumu*nun gönüllü bilgi açıklamayı etkilediği sonucuna ulaşmıştır (Eng ve Mak, 2003, s. 325). Lım vd., (2007) yönetim kurulu oluşumu ile yıllık raporlardaki bilgilerin gönüllü olarak açıklanması arasında pozitif bir ilişki, bağımsız yönetim kurullarının ileriye dönük ve stratejik bilgilerin gönüllü olarak açıklanmasını artırdığı sonucuna ulaşmışlardır. Ancak Lım (2007) yönetim kurulu yapısının finansal olmayan ve geçmiş finansal bilgilerin gönüllü olarak açıklanması üzerinde hiçbir etkisi olmadığını tespit etmiştir (Lım vd., 2007, s. 555). Yuen vd. (2009) *yönetim kurulu yapısı, işleyişi ve yöneticilerin ücretleri*yle gönüllü bilgi açıklamanın kapsamının önemli ilişkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır. (Yuen vd., 2009,

s. 119). Barako vd., (2006) *yönetim kurulu liderlik yapısının* gönüllü açıklama düzeyi üzerinde önemli bir etkiye sahip olmadığı sonucuna ulaşmıştır (Barako vd., 2006, s. 107). Boateng vd. (2022) yönetim kurulu büyüklüğü ve yönetim kurulu liderlik yapısının gibi kurumsal yönetim niteliklerinin işletmelerin gönüllü açıklamaların kapsamı konusunda önemli belirleyiciler olduğunu vurgulamışlardır. Ancak yönetim kurulu bağımsızlığının gönüllü finansal bilgi ve ileriye dönük bilgi açıklamaları üzerinde önemli etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Boateng vd., 2022, s. 252). Huafang ve Jianguo (2007), Zhang vd. (2011), Gisbert ve Navallas (2013), Altawalbeh (2020) *bağımsız yönetim kurulu üyeleri*nin gönüllü bilgi açıklamayı artırdığını tespit etmiştir (Huafang ve Jianguo, 2007, s. 604; Zhang vd., 2011, s. 4935; Gisbert ve Navallas, 2013, s. 11; Altawalbeh, 2020, s. 233).

Bueno (2018) *yönetim kurulu üyelerini cinsiyetleri* ile gönüllü bilgi açıklama arasında anlamlı ilişkiler olduğunu, kadınların yönetim kurulu üyesi olarak bulunmasının gönüllü açıklamalarını olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşmıştır (Bueno, 2018, s. 2). Sarhan ve Ntim (2019) *yönetim kurulu çeşitliliği* de dahil olmak üzere kurumsal yönetim kurulu özelliklerinin gönüllü bilgi açıklama düzeyi ile pozitif bir ilişkiye sahip olduğunu göstermektedir. Ayrıca *üniter yönetim kurulu liderlik yapısın*ın gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Sarhan ve Ntim, 2019, s. 2).

Al-Janadi vd. (2013) kurumsal yönetim mekanizması, özellikle icracı olmayan yöneticiler, *yönetim kurulu büyüklüğü*nün gönüllü açıklama sağlamada önemli bir katkıya sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır (Al-Janadi vd. (2013, s. 25). Dhouibi ve Mamoghli (2013) gönüllü bilgi açıklama ile yönetim kurulunda yer alan bağımsız yöneticilerin gönüllü bilgi açıklama ile ilişkili olmadığı sonucuna ulaşmıştır (Dhouibi ve Mamoghli, 2013, s. 89). Hashmi vd. (2022, s. 1) *yönetim kurulu üyelerinin cinsiyetlerinin* gönüllü açıklama seviyesini negatif olarak etkilediği sonucuna ulaşmıştır. Ho ve Wong (2001) *yönetim kurulundaki aile üyelerinin yüzdesinin* gönüllü açıklamanın kapsamı ile negatif bir şekilde ilişkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Ho ve Wong, 2001, s. 139).

Alfraih ve Almutawa (2015) *çapraz yöneticilik, yönetim kurulu büyüklüğü*nün gönüllü açıklama ile negatif ilişkiliyken buna karşılık icracı olmayan yöneticilerin ve yönetim kurulunda yönetici ailenin bulunmasının gönüllü açıklama uygulamaları üzerinde önemsiz bir etkisi olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Alfraih ve Almutawa, 2015, s. 217).

İşletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen denetim komitesi özelliklerine bakıldığında Ho ve Wong (2001), Barako vd., (2006), Yuen vd. (2009) araştırmasında *denetim komitesinin varlığı* gönüllü açıklama düzeyiyle ilişkili önemli bir faktör olduğunu vurgulamıştır (Ho ve Wong, 2001, s. 139; Barako vd., 2006, s. 107; Yuen vd. 2009, s. 119). Akhtaruddin ve Rouf (2012) *denetim komitesi büyüklüğü* ve gönüllü açıklama arasında pozitif bir ilişki olduğunu sonucuna ulaşırken Munther (2019) bu ilişkiyi negatif olarak tespit etmiştir (Akhtaruddin ve Rouf, 2012, s. 48; Munther, 2019, s. 154). Madi vd. (2014), Pangaribuan vd. (2019), Altawalbeh (2020) *denetim komitesi bağımsızlığının*, büyüklüğünün ve *denetim komitesi üyelerinin birden fazla müdürlüğünün* işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi ile pozitif ilişkili olduğu bulgusuna ulaşmıştır (Madi vd., 2014, s. 486; Pangaribuan vd. 2019, s. 51). Habbash (2016) *denetçi uzmanlığının*, gönüllü açıklamayı olumlu etkilediğin, araştırmasında vurgulamaktadır (Habbash, 2016, s. 213). Ağca ve Önder (2007) denetçi değişkeninin işletmenin finansal bilgi ve toplam gönüllü bilgi açıklaması ile anlamlı ilişkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır (Ağca ve Önder, 2007, s. 241). Bu bulgulara karşın Al Ma'ani ve Alawad (2019) denetim komitesinin büyüklüğü ve bağımsızlığının gönüllü bilgi açıklama düzeyi üzerinde bir etkisi olmadığını sonucuna ulaşmıştır (Al Ma'ani ve Alawad, 2019, s. 414). Al Ma'ani ve Alawad (2019), Altawalbeh (2020) *denetim komitesi toplantı sayısının* gönüllü açıklama düzeyi üzerinde bir etkisi olduğunu tespit etmiştir (Al Ma'ani ve Alawad, 2019, s. 414; Altawalbeh, 2020, s. 233). Akhtaruddin vd. (2009) *denetim komitesi üyelerinin yönetim kurulundaki toplam üyelere oranının* gönüllü bilgi açıklamalarla ilişkili olmadığı sonucuna ulaşmıştır (Akhtaruddin vd. 2009, s. 1). Wang vd. (2008) gönüllü bilgi açıklama seviyesinin denetçinin itibarı ile pozitif ilişkili olduğunu sonucuna ulaşmıştır (Wang vd., 2008, s. 14).

İşletme Karakteristikleri: Literatürde gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen işletme karakteristikleri bağlamında faktörlere bakıldığında işletme büyüklüğü, işletme yaşı, kaldıraç oranı, işletmenin likiditesi, işletmenin finansal durumu, karlılık, endüstri özellikleri (türü, çeşidi, tipi), sektör tipi, varlıkların yerinde kullanımı, borsada işlem görme durumu, yurtdışı faaliyeti, büyüme oranı, coğrafi konumu, yabancı listeleme durumu, kurumsal itibar ve örgüt kültürü olarak sıralanabilir.

Gönüllü bilgi açıklama seviyesi ile *işletme büyüklüğü* arasında literatürde pozitif ilişki bulunduğu konusunda farklı bulgular mevcuttur. Bu bağlamda Hossain vd. (1995), Yuen

vd. (2009), Zhang ve Zhang (2011), Adelopo (2011), Firth (1979), Jouirou ve Chengueli (2014), Nguyen (2014), Abeywardana ve Panditharathna (2016), Elfeky ve Nasiri (2017), Pangaribuan vd. (2019), Thinh (2021), Shalutha ve Priyadarshanie (2020) *işletme büyüklüğünün* gönüllü bilgi açıklama seviyesini artırdığı sonucuna ulaşmıştır (Hossain vd., 1995, s. 69; Yuen vd. 2009, s. 119; Zhang ve Zhang, 2011, s. 245; Adelopo, 2011, s. 338; Firth, 1979, s. 277-278; Jouirou ve Chengueli, 2014, s. 84; Nguyen, 2014, s. 2; Abeywardana ve Panditharathna 2016, s. 159; Elfeky ve Nasiri, 2017, s. 1; Pangaribuan vd. 2019, s. 51;Thinh, 2021, s. 215; Shalutha ve Priyadarshanie, 2020, s. 53). Diğer bir ifade ile daha büyük işletmelerin daha fazla gönüllü bilgi açıklama faaliyetlerinde bulunduğu sonucuna ulaşmışlardır.

İşletme yaşı bağlamında bulgulara bakıldığında Hossain ve Reaz (2007), Jouirou ve Chengueli (2014), Habbash (2016), Elfeky ve Nasırı (2017) *işletme yaşının* gönüllü bilgi açıklama düzeyi üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olduğunu tespit etmiştir (Hossain ve Reaz, 2007, s. 284; Jouirou ve Chengueli, 2014, s. 84; Habbash, 2016, s. 213; Elfeky ve Nasırı, 2017, s. 9). Ağca ve Önder (2007) işletme büyüklüğünün stratejik bilgi, finansal bilgi açıklaması ve toplam gönüllü bilgi açıklaması üzerinde anlamlı etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır (Ağca ve Önder, 2007, s. 241).

İşletmelerin *kaldıraç oranının* gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde etkileri konusunda bulgular literatürde oldukça farklıdır. Hossain vd. (1995), Qu vd., (2013), Thinh (2021), kaldıraç oranının işletmelerin gönüllü açıklama seviyesini pozitif olarak etkilediği sonucuna ulaşmıştır (Hossain vd., 1995, s. 80; Qu vd., 2013, s. 282; Thinh, 2021, s. 218). Bu bulgulara karşın Yuen vd., (2009) bu iki değişken arasında negatif ilişki bulmuştur (Yuen vd., 2009, s. 135). Depoers (2000), Ho ve Wong (2001), Jouirou ve Chengueli (2014), Nguyen (2014) ise gönüllü açıklama seviyesi ve kaldıraç arasında anlamlı hiçbir ilişki bulamamıştır (Depoers, 2000, s. 253; Ho ve Wong, 2001, s. 151; Jouirou ve Chengueli, 2014, s. 84; Nguyen, 2014, s. 2). Ağca ve Önder (2007) kaldıraç değişkeninin finansal olmayan bilgi üzerinde anlamlı etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır (Ağca ve Önder, 2007, s. 241). Barako vd., (2006) *daha yüksek borca sahip* işletmeler gönüllü olarak daha fazla gönüllü bilgi açıkladığı bulgusuna ulaşmıştır (Barako vd., 2006, s. 107).

Nguyen (2014) ve Barako vd., (2006) *likidite* özelliklerinin işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkilemediği sonucuna ulaşmıştır (Nguyen, 2014, s. 2; Barako vd., 2006, s. 107).

İşletmenin *finansal durumunun* gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde etkisini araştıran araştırmalara bakıldığında Jankensgard (2015) finansal olarak güçlü işletmelerin zayıf olan işletmelere göre daha fazla gönüllü bilgi açıkladığını, yeni finansman (öz sermaye veya borç) elde eden işletmelerin elde etmeyen işletmelerden daha fazla gönüllü bilgi açıklama eğiliminde olduğunu ve gönüllü açıklama ile finansman olayları arasındaki ilişkiyi finansal olarak zayıf işletmelerde daha güçlü olarak tespit etmiştir (Jankensgard, 2015, s. 860).

İşletmenin karlılığının gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde etkisini inceleyen araştırmalara bakıldığında farklı bulgular mevcuttur. Wang vd. (2008), Kolsi (2012), Charumathi ve Ramesh (2015), Habbash (2016), Elfeky ve Nasiri (2017) *karlılık* oranının gönüllü açıklama politikasının önemli belirleyicilerinden biri olduğunu tespit etmiştir (Wang vd., 2008, s. 14; Kolsi, 2012, s. 49; Charumathi ve Ramesh, 2015, s. 108; Habbash, 2016, s. 213; Elfeky ve Nasiri, 2017, s. 1). Ağca ve Önder (2007), kârlılığın stratejik bilgi ve toplam gönüllü bilgi açıklama üzerinde anlamlı etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır (Ağca ve Önder, 2007, s. 241). Ancak Barako vd., (2006), Adelopo, (2011), Nguyen (2014) işletmelerin karlılığının gönüllü açıklamalarının kapsamını etkileyen bir faktör olmadığı sonucuna ulaşmıştır (Barako vd., 2006, s. 107; Adelopo, 2011, s. 344; Nguyen, 2014, s. 2).

Gönüllü bilgi açıklama seviyesi ile *endüstri özellikleri* (türü, çeşidi, tipi) arasındaki ilişkileri inceleyen Cooke (1992), Ho ve Wong (2001), Broberg vd. (2010) ve Habbash vd. (2016) endüstrinin gönüllü bilgilerinin içeriğini ve kapsamını etkileyen bir değişken olduğunu vurgulamıştır (Cooke, 1992, s. 229; Ho ve Wong, 2001, s. 150; Broberg vd., 2010, s. 370; Habbash vd., 2016, s. 213). Leventis ve Pauline Weetman (2004, s. 242) endüstri tipinin genel olarak açıklamalardaki farklılıkları ve ayrıca kurumsal ortamla ilgili açıklamalardaki farklılıkları açıkladığını tespit etmiştir. Bu bulguların aksine Jouirou ve Chenguel (2014) ve Shalutha ve Priyadarshanie (2020) gönüllü açıklama düzeyi endüstri türü arasında herhangi bir ilişki tespit edememiştir (Jouirou ve Chenguel, 2014, s. 84) ve Shalutha ve Priyadarshanie, 2020, s. 61).

Hossain vd. (1995) *varlıkların yerinde kullanımı* gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde önemli bir değişken olduğunu ifade ederken Hossain ve Reaz (2007) önemli bir değişken olmadığını ifade etmiştir (Hossain vd., 1995, s. 69; Hossain ve Masrur Reaz, 2007, s. 274). Barac vd. (2014) *borsada işlem görme durumu*nun gönüllü açıklama düzeyini ve kapsamını önemli ve olumlu şekilde etkilediğini tespit etmiştir (Barac vd., 2014, s. 1057). Firth (1979) ise borsada listelenmiş işletmelerin, borsada listelenmemiş işletmelere göre önemli ölçüde daha fazla bilgi yayımladığı sonucuna ulaşmıştır (Firth, 1979, s. 279). Charumathi ve Ramesh (2015) ve Depoers (2000) *yurtdışı faaliyetin* gönüllü bilgi açıklama seviyesini artırdığını tespit etmişlerdir (Charumathi ve Ramesh, 2015, s.114; Depoers, 2000, s. 245). Thinh (2021) *büyüme oranının* işletmelerin gönüllü açıklama seviyesini pozitif olarak etkilediği sonucuna ulaşmıştır (Thinh, 2021, s. 217). Derouiche vd. (2016) işletmenin *coğrafi konumunun* gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır (Derouiche vd., 2016, s. 29).

Hossain vd. (1995) ve Zhang ve Zhang (2011) *yabancı listeleme durumunun* gönüllü bilgi açıklamanın kapsamıyla önemli ölçüde ilişkili olduğunu tespit etmişlerdir (Hossain vd., 1995, s. 69; Zhang ve Zhang, 2011, s. 245).

Forte vd. (2014) *kurumsal itibar* ile gönüllü bilgi açıklama düzeyi arasında pozitif bir ilişki olduğunu tespit etmiştir (Forte vd., 2014, s. 34).

Gönüllü bilgi açıklama ile *örgüt kültürü* arasındaki ilişkiyi inceleyen Mohammadi ve Fakhari (2017) katılım ve tutarlılığa dayalı örgütsel kültürün gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır (Mohammadi ve Fakhari, 2017, s. 23).

Gönüllü bilgi açıklamayı etkileyen ülke düzeyinde ulusal kültür gibi faktörlerde ve işletme düzeyinde etkileyen ulusal kültürün bir alt kültürü olan örgüt kültürünün gönüllü bilgi açıklamayı etkilediği literatürde yapılan araştırmalarda sınırlı da olsa araştırılmıştır. Muhasebe kültürü de ulusal kültürün örgüt kültürü gibi bir alt kültürüdür. Dolayısıyla ulusal kültür ve ulusal kültüre bağlı alt kültürlerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde etkilerini araştırmak önemlidir.

2.2 Muhasebe Kültürü

Bu bölümde, ilk olarak kültür kavramı, kültür ögeleri ve kültür çeşitleri ele alınmaktadır. Ardından Hofstede Ulusal Kültür Boyutları, muhasebe ve kültür arasında ilişki değerlendirilmekte ve Gray Muhasebe Kültür Değerleri anlatılmaktadır. Bu adımların ardından, Hofstede Ulusal Kültür Değerleri ile Gray Muhasebe Kültür Değerleri arasındaki ilişkiye değinilmektedir.

2.2.1 Kültür kavramı

Kültür kavramı etimolojik köken olarak Latince "cultura" kelimesinden gelmektedir. 1952 yılında Kroeber ve Kluckhohn yayınladıkları kitapta kültürün birbirinden farklı 164 tane anlamına ve tarihsel gelişimine yedi ayrı grupta yer vermişlerdir (Kroeber ve Kluckholn, 1952, s. 9-73). Kroeber ve Kluckhohn'ın kültürün kökeni olarak vurguladığı "Cultura"; işlemek, bakmak, inşa etmek ve süslemek anlamına gelmektedir. Latin kökenli olan bu kavram dilimize Amerika ve Fransız dillerinden geçmiştir. "Cultura" Türkçe dilinde "kültür" ya da "ekin" kelimesi olarak ifade edilmektedir (Çakır, 2010, s. 76, Türk Dil Kurumu Sözlüğü, 2022).

Dilimizde "ekin" ya da "kültür" olarak adlandırılan bu kavram farklı disiplinler tarafından farklı yönleri ile ele alınmakta ve farklı bakış açıları ile tanımlanmaktadır. Antropologlar kültürü soyut açıdan ele alırken, psikologlar bireyi etkileme açısından ele almakta; sosyologlar ise toplumu şekillendirme bakış açısıyla kültürü tanımlamaktadır. Bu nedenle kültür kavramının genel kabul görmüş tek bir tanımı bulunmamaktadır. Muhasebe disiplininde kültür olgusunu inceleyenlerin büyük çoğunluğu antropologtur. Bu nedenle araştırmamızda kültür kavramı ele alınırken antropoloji açısından ele alınan kültür tanımlarını ele almak daha anlamlı olacaktır (Karabınar, 2005, s. 59).

Antropologlar tarafından kültür kavramı 19. Yüzyılın sonlarında ilk olarak ele alınmıştır. 1871 yılında ilk olarak İngiliz antropolog Edward Burnett Tylor tarafından "Primitive Culture" adlı kitabında kültür kavramı tanımlanmıştır. Antropolojik bir bakış açısıyla Tylor kültürü, bir toplumun üyesi olarak insanoğlunun öğrendiği bilgi, sanat, gelenek, görenek ve benzeri yetenek, beceri ve alışkanlıkları içine alan karmaşık bir bütün olarak tanımlamıştır (Urban, 2010, s. 122).

Antropolojik bakış açısıyla kültür araştırmalarını inceleyen Violet'e göre ise kültür, belirli bir topluluğun üyelerinin karakteristik özellikleri olan öğrenilmiş davranış kalıplarının bütünleşmiş sistemi olarak tanımlanmaktadır (Violet, 1983, s.3).

1980'li yılların başında Geert Hofestede tarafından derinlemesine bir kültür araştırması yapılmıştır. Bu derinlemesine araştırma yüksek oranda tanınırlığa ulaşarak ulusal kültür tanımlamalarından en çok benimsenen kültür tanımını ortaya çıkarmıştır. Geert Hofstede kültürü, bir toplumu diğer toplumlardan ayırt etmeyi sağlayan, insan düşünce sisteminin zihinsel programlanması olarak tanımlanmıştır (Hofstede, 1983, s. 76). Diğer bir ifade ile kültür, her insanın yaşamı boyunca yanında taşıdığı "dil"dir. Kültür, toplumun bir üyesi olarak insanlar tarafından kazanılan bilgi, inanç, sanat, ahlak, hukuk, gelenek ve diğer yetenekleri içeren karmaşık bir bütün olarak tanımlanmıştır. Bu bilişsel örüntüler toplumsal bir birim (örneğin ülke) içinde gelişmektedir. Bu örüntüler Geert Hofstede'nin kültür tanımında "kolektif programlama" veya "zihinsel yazılım" olarak vurguladığı kısmı ifade eder (Abongwa, 2005, s. 19-20). Hofstede'in kültür tanımında diğer vurgulanan bir nokta ise kültürün bireyin zihinde başlamasıdır. Bir grubun kültürü, onları benzersiz kılan şeydir. Diğer bir ifade ile bir grubun kültürü, grubu diğer gruptan ayıran faktörlerdir. Kültür, iki kişilik küçük bir gruptan bütün bir etnik nüfusa kadar her şeyde bulunan bilinçsiz davranış kurallarıdır. Kültür nesiller, milliyetler veya yazılı kurallar yoluyla aktarılabilir. Kültür; sosyal sistemler içindeki ve arasındaki normları, değerleri ve etkileşimleri etkiler. Böylelikle bireyin dünya görüşünü, hayattaki her şeyin doğru veya yanlış, güzel veya çirkin olarak görülme şeklini oluşturur. Kültür, içsel düşünce ve kişisel eylemlerden kaynaklandığı için toplumun kurumlarında ve somut ürünlerinde kristalleşir (Hofstede, 1983, s. 82). Bu kristalleşme gerçekleştiğinde, kültür yalnızca içsel olmakla kalmaz aynı zamanda bireyin içsel kültürel bakış açılarını güçlendiren dışsal hale getirmiş olur (Young, 2013, s. 4).

Antropolojik açıdan yaklaşan Chaui'ye göre kültür, bir toplum içinde inşa edilen ve bu toplumda yaşayan bireylerin karşılıklı olarak ilişki kurduğu bir dizi işaret ve anlamları ifade etmektedir. Bu bir dizi işaret ve anlamlar; dini, cinselliği, çalışma araçlarını ve biçimlerini, barınma biçimlerini, giyim ve yemek pişirme biçimlerini, boş zaman, müzik, dans, sosyal ilişki sistemlerini, özellikle akrabalık ya da yapılandırılmış aile sistemlerini, güç ilişkilerini, savaş ve barışı, yaşam ve ölüm ifade etmektedir. Buradan hareketle

Chaui'ye göre kültür kavramının Hofstede'in kültür tanımlaması ile uyumlu olduğu söylenebilir (Jesus De Lima, 2016, s. 355).

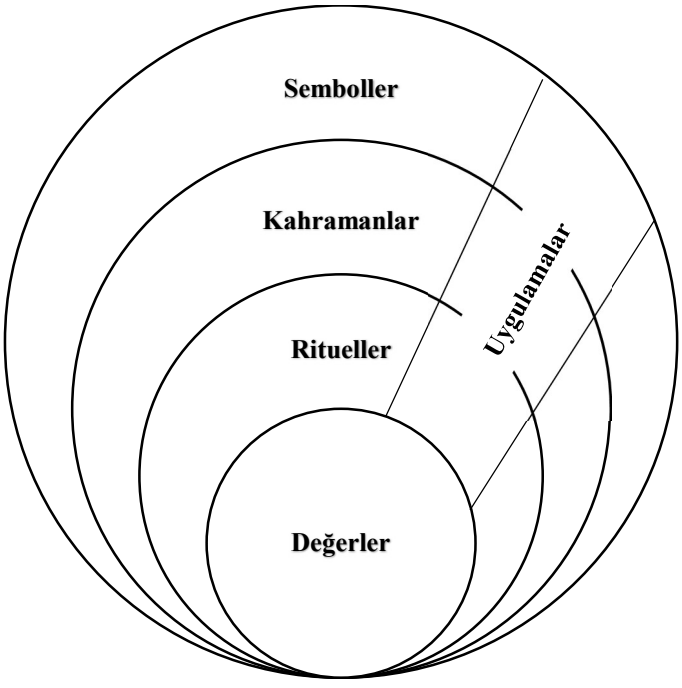
En güncel hali ile kültür kavramı Türk Dil Kurumu (TDK)'na göre ise, "Tarihsel, toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan bütün maddi ve manevi değerler ile bunları yaratmada, sonraki nesillere iletmede kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçların bütünü" olarak tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu Sözlüğü, 2022). Görüldüğü üzere farklı disiplinlerin kültür kavramını farklı bakış açıları ile tanımlamaları kavramın ne kadar büyük bir kapsama sahip olduğunu göstermektedir.

2.2.2 Kültür ögeleri

Geert Hofstede'in kültür ve değerler üzerine yaptığı araştırmasında çeşitli gruplardaki kültürel farklılaşmaları semboller, kahramanlar, ritüeller ve değerler olmak üzere dört katmanı kullanarak açıklamıştır. Hofstede, merkezinde değerlerin yer aldığı çeşitli gruplardaki kültür farklılıkları gösteren dört kültür katmanı aşağıda Şekil 2.2'de gösterilmektedir:

Şekil 2.2

Hofstede'in Farklı Derinlik Düzeyindeki Kültür Ögeleri



Kaynak: Hofstede ve Minkov, 2010

Hofstede kültürü tıpkı bir soğanın iç içe geçmiş katmanlarına benzetmektedir. Metaforik soğanın en dışında olan katman *semboller*, yalnızca kültürü paylaşanlar tarafından böyle kabul edilen belirli bir anlam taşıyan kelimeler, jestler, resimler veya nesnelerdir. Bir dildeki veya jargondaki kelimeler, tıpkı elbise, saç stilleri, bayraklar ve statü sembolleri gibi bu kategoriye girmektedir. Yeni semboller kolayca geliştirilir ve eskileri kaybolur; bir kültürel grubun sembolleri başkaları tarafından düzenli olarak kopyalanır. Bu nedenle semboller metaforik soğanın en dıştaki, en yüzeysel katmanına konmuştur. *Kahramanlar*, bir kültürde çok değer verilen özelliklere sahip olan ve bu nedenle davranış modeli olarak hizmet eden canlı veya ölü, gerçek veya hayali kişilerdir. *Ritüeller*, arzulanan sonuçlara ulaşmak için teknik olarak gereksiz olan, ancak bir kültür içinde sosyal olarak gerekli kabul edilen kolektif faaliyetlerdir. Sosyal ve dini törenler, başkalarını selamlama ve saygı gösterme biçimleri ritüellere örnek olarak gösterilebilir. Şekil 2.2'de semboller, kahramanlar ve ritüeller, uygulamalar terimi altında toplanmıştır. *Uygulamalar;* dışarıdan bir gözlemci tarafından görülebilen semboller, kahramanlar ve ritüeller koleksiyonu olarak tanımlanabilir. Uygulamaların, kültürel anlam görünmezdir ve sadece içeridekilerin uygulamaları yorumlama biçimini kapsamaktadır. Şekle göre kültürün çekirdeğini değerler oluşturmaktadır. Metaforik soğanın en bilinçsiz düzeyidir. Bu nedenle tanımlanması en zor kültür ögesi olarak görülmektedir. *Değerler*, belirli durumları diğerlerine tercih etmeye yönelik geniş eğilimlerdir. Değerler, artı ve eksi tarafı gösteren eklenmiş bir ok ile duygulardır. Örneğin, iyiye karşı kötü, kirliye karşı temiz ve çirkine karşı güzel gibi. (Hofstede ve Minkov, 2010, s. 7-9; Carabollo, 2016, s. 12).

2.2.3 Kültür çeşitleri

Kültür kavramının tanımlanmasındaki disiplinler arasındaki çok boyutluluk da olduğu gibi kültürün çeşitleri veya sınıflandırılması konusunda da literatürde farklı yaklaşımlar mevcuttur. Kültür, yaygınlık derecesine göre, kültür ögelerinin birleşimine göre, oluşum biçimine göre, toplumun bölgesel durumuna göre gibi pek çok açıdan sınıflandırmalar mevcuttur (Erdoğan, 1991, s. 122).

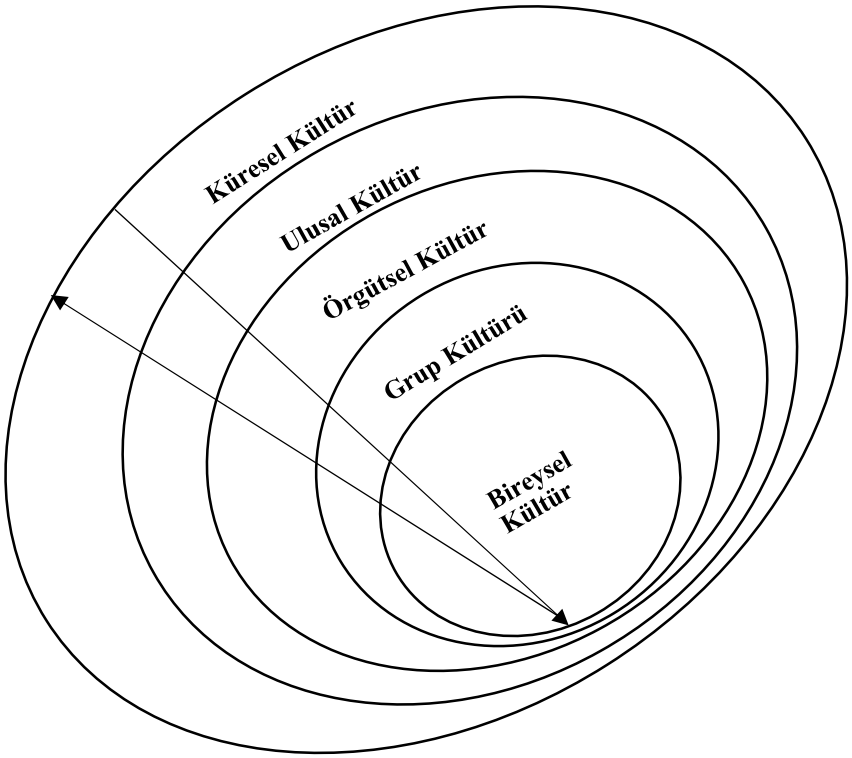
Bazı araştırmalar kültürü *maddi ve manevi kültür* olarak sınıflandırmaktadır. İnsanın yaşamak amacıyla sürekli olarak çevresini değiştirir ve dış dünya ile bir iletişim kurar. Bu dünyada insanın oluşturduğu tüm maddi unsurlar *maddi kültürü* ifade etmektedir (Erdoğan, 1991, s. 123). Bu bağlamda *maddi kültür*, insanın doğaya karşı (kendisi için) yaptığı her şey olarak ele alınmaktadır. Örneğin; binalar, makineler, aletler, fabrikalar

maddi kültürü oluşturan unsurlardır (Güney, 2010, s. 43). İnsanın fizyolojik ihtiyaçlarını karşılayan maddi kültürü oluşturan unsurların yanı sıra ruhsal ve sosyal ihtiyaçlarını karşılayan unsurlar ise manevi kültür unsurlarıdır. Bu unsurlar maddeleşmeden insan yaşamını etkilemektedir (Erdoğan, 1991, s. 122). *Manevi kültür* ise toplumun örf, adet, gelenek, görenek, ahlak kuralları, inançlarını kapsamaktadır (Güney, 2010, s. 43). Maddi ve manevi kültür unsurlarının tümü insanlar tarafından oluşturulmuş bir bütündür (Erdoğan, 1991, s. 123).

Bazı araştırmalar ise kültürü *genel kültür ve alt kültür* olarak sınıflandırmaktadır. Bu sınıflandırma kültürün genellik veya yaygınlık derecesine göre sınıflandırmasını ifade etmektedir (Erdoğan, 1991, s.122). *Genel kültür*, toplumun sahip olduğu kendine ait özellikleri ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile genel kültür bir toplumun tüm kültürünü kapsar. Toplumun paylaştığı ve benimsediği değerleri, inançları, davranış tarzları, yaptırım biçimleri, örfleri, adetleri, gelenek, görenekleri toplumun genel kültürünü temsil etmektedir. Bu bağlamda dünyada ne kadar sayıda toplum varsa o kadar genel kültür olduğu söylenebilir (Güney, 2010, s. 43; Erdoğan, 1991, s. 122). *Alt kültür* ise genel kültürün içinde yer alan, sürekli etkileşim halinde olan, genel kültürle hem ortak hem de farklı yönleri bulunan kültür çeşitleri olarak tanımlanabilir. Genel kültürü bir bütün olarak kabul edersek alt kültür veya alt kültürler onu oluşturan parçalardır. Ancak genel kültür alt kültürlerin bir toplamı değildir (Erdoğan, 1991, s. 122). Alt kültür toplumun temel unsurlarını paylaşır ancak kendini diğer gruplardan ayıran değer, norm ve yaşam stillerini de içerir. Buradan hareketle alt kültür kendine özgü yaşama biçimini kendi çapında benimsemiş bir topluluktur. Genel kültürün içinde yer alan meslek gruplarının her biri kendine özgü bir alt kültüre sahip olabilir veya geliştirebilir (Güney, 2010, s. 43-44). Araştırmamızın konusu olan muhasebe kültürü de muhasebe meslek mensuplarına özgü bir alt kültür kapsamında ele alınmaktadır.

Şekil 2.3

Kültür Düzeyleri Arasında Etkileşim Süreci



Kaynak: Erez ve Gati, 2004

Hofstede'in metaforik soğan benzetmesinden esinlenerek Erez ve Gati (2004), kültür çeşitlerini sırasıyla bireysel kültür, grup kültürü, örgütsel kültür, ulusal kültür ve küresel kültür olarak sınıflandırmıştır. Şekil 2.3'de görüldüğü gibi her kültür kendi alt kültürünün birleşiminden oluşmaktadır (Erez ve Gati, 2004, s. 587-589). Genel olarak kültür bir bütün olarak toplumları ifade ederken alt kültür bir organizasyon, meslek veya aile düzeyi için kullanılmaktadır (Gray, 1988, s. 1-13).

Kültürler arası iletişimde, insan grupları her biri farklı ulus olarak ele alındığında en kolay şekilde sınıflandırılır. Bu nedenle, ülke çapında benimsenen değerler, bir ülkenin genel kültürünü temsil etmektedir. Bu genel kültür daha sonra normları, standartları, davranışları ve vatandaşları arasındaki etkileşimleri etkilemektedir. Bir ulusun makro kozmosu içinde, "alt kültürler" olarak adlandırılan kültürün mikro kozmosu da vardır. Bu mikro kozmolar, ülkelerdeki kuruluşlar, işletmeler ve meslekler içinde tutulan değerler ve zihniyetlerdir. Alt kültürler benzersiz değer sistemlerini sürdürürken, yine de kültürün genel değerleri tarafından doğrudan etkilenmekte ve yönlendirilmektedir. Oluşturulan bu kavramlarla Gray, bir ülkenin hiyerarşisi üzerinden toplumsal değerleri belirlemiştir.

Toplumsal değerler, iş değerlerini doğrudan etkilemektedir. Bu etkileşim ise doğrudan muhasebe kültürünün değerlerine etki etmektedir. Muhasebe kültür değerleri de muhasebe sistemlerini ve standartlarını etkilemektedir (Lenard, 2017, s. 2-6).

Araştırmamızın konusu muhasebe kültürü alt kültür sınıfına girmektedir. "Gray Muhasebe Kültür Değerleri Teorisi" olarak tanımlanan muhasebe kültür değerleri yıllardır popülerliğini ve kabul edilebilirliğini sürdüren Hofstede Ulusal Kültür Boyutlarına dayandığı için araştırmamızın devam eden başlıklarında önce Hofstede Ulusal Kültür Boyutları daha sonra Gray Muhasebe Kültür Değerleri anlatılacaktır.

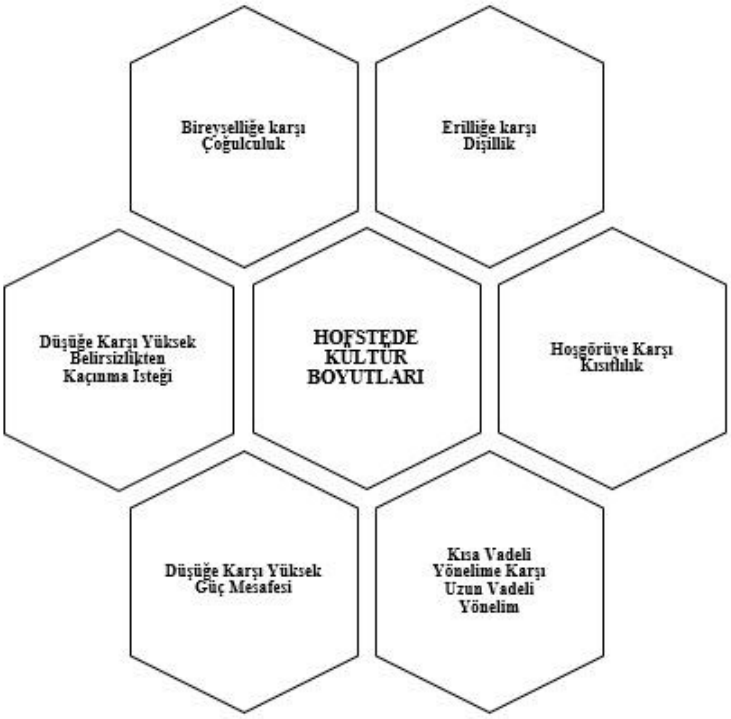
2.2.4 Hofstede ulusal kültür boyutları

Hollandalı sosyal psikolog ve örgütsel antropolog Geert Hofstede, bir ülkenin kültürünün iş ortamını nasıl etkilediğini belirlemek amacıyla bir araştırma yapmıştır. Araştırmasında kültürün yapısal unsurlarına ilişkin verileri, 1967-1973 yılları arasında farklı ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu büyük bir işletme olan International Business Machines (IBM) yöneticileri ve personelleri tarafından yanıtlanan 116.000'den fazla bireysel anketler aracılığıyla elde etmiştir (Jeus de Lima, 2016, s. 355-356). Bu verileri faktör analizini kullanarak analiz etmiştir. Bu araştırmada özellikle kurum(lar) üzerinde en büyük etkiye sahip olan kültürün yapısal unsurlarını tespit etmeye odaklanmıştır. Hofstede araştırmasında bireyler arasındaki iş değerleri ve tutum farklılıklarının; eğitim düzeyi, cinsiyet, yaş, iş yerinde sahip olduğu pozisyondan kaynaklanmadığını tespit etmiş; bireyin ülkesindeki kültürün bireyin işle ilgili değer ve tutumlar arasında farklılıklar oluşturduğunu tespit etmiştir (Hofstede, 2001, s. 41). Araştırmada ele alınan örneklemde yer alan bireyler aynı örgütte olmalarına rağmen farklı ülkelerde çalışmaları bireylerin ulusal kültürlerinin iş değer ve tutumlarında farklılık yarattığını gözler önüne sermiştir. Diğer bir ifade ile bu araştırma farklı ülkelerde çalışan bireylerin ulusal kültürle sahip olduğu değer ve inançların, çalışanların karar almalarını ve iş yapma biçimlerini etkilediğini ortaya çıkarmıştır. Dolayısıyla bir işletmede çalışan kişilerin sahip olduğu değerler işletme davranışlarını etkilemektedir sonucuna ulaşılabilir. Böylelikle Hofstede ulusal kültürün örgütün ve örgütte çalışan kişilerin üzerinde nasıl bir etki yarattığını ortaya koymuştur. Hofstede'nin araştırması her ülke için kültürel boyutların nicel ölçümlerini sağlamaktadır. Hofstede, bu araştırmasına dayanarak dünya çapındaki kültürlerdeki genel benzerlik ve farklılıkları tanımlamak için kullanılabilecek dört ulusal kültür boyutu belirlemiştir (Noll, 2014, s. 170-172; Kolesnik, 2013, s.34). Hofstede,

araştırma sonuçlarına dayanarak dünya çapında belirlediği dört ulusal kültürel boyutunu "Culture's Consequences: International Differences in Work Related Values" adlı kitabında 1980 yılında yayınlamıştır. Hofstede araştırmasına göre belirlenen bu dört ulusal kültür boyutu; düşüğe karşı yüksek güç mesafesi genişliği, düşüğe karşı yüksek belirsizlikten kaçınma isteği, bireyselliğe karşı çoğulculuk ve erilliğe karşı dişillik'tir (Hofstede, 1983, s. 78-89). Hofstede daha sonra bu dört ulusal kültür boyutuna ek olarak iki ulusal kültür boyutu daha eklemiştir. Hofstede ulusal kültür boyutlarına eklenen son iki kültür boyutu hoşgörüye karşı kısıtlama ve kısa vadeli yönelime karşı uzun vadeli yönelim'dir (Hofstede, 2011, s. 7). Son eklenen iki boyut ile birlikte Hofstede ulusal kültür boyutları Şekil 2.4'de yer almaktadır.

Şekil 2.4

Hofstede Ulusal Kültür Boyutları



Nihai haliyle altı ulusal kültür boyutu olarak tanımlanmış olan Hofstede ulusal kültür değerleri alt başlıklarda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.2.4.1 Düşüğe karşı yüksek güç mesafesi kültür boyutu

Güç mesafesi, bir toplumdaki kurum ve kuruluşların daha az güçlü üyelerinin, gücün eşit olmayan bir şekilde dağıtılmasını bekleme ve kabul etme derecesi olarak tanımlanır

(Hofstede, 1980, s. 45; Schoeler, 2018, s. 1- 4; Jeus de Lima, 2016, s. 355-356). Ulusal kültürün bu boyutu, toplumdaki eşitsizliklere karşı toplumun tavrını ifade etmektedir (Schoeler, 2018, s. 1-4). Güç mesafesi kültürel boyutunun kilit sorusu, toplumun insanlar arasındaki eşitsizliklerle nasıl başa çıktığı ile ilgilidir (Jeus de Lima, 2016, s. 355-356). Diğer bir ifafe ile güç mesafesi boyutunun en temel odak noktası, insanların kendi aralarında eşitsizlikler oluştuğunda nasıl davrandıkları ile ilgilidir. Çünkü toplumun eşitsizliklere bakış açısı, toplumda kurum ve kuruluşları inşa etme biçimleri üzerinde önemli etkiye sahip olmaktadır (Kolesnik, 2013, s. 34).

Hofstede (2011) ve Hofstede ve Minkov (2010) düşük güç mesafesi ve yüksek güç mesafesine sahip toplumların özelliklerini belirlemiştir. Bu doğrultuda düşük ve yüksek güç mesafesine sahip toplumlar arasındaki farklar Tablo 2.4'de gösterilmektedir:

Tablo 2.4

Düşük ve Yüksek Güç Mesafesine Sahip Toplumlar Arasındaki Farklar

Düşük Güç Mesafesi	***Yüksek Güç Mesafesi***
• Güç kullanımı meşru olmalıdır ve iyi- kötü kriterlerine tabi olmalıdır. • İnsanlar arası eşitsizlikler minimize edilmelidir. • Ebeveynler çocuklarına eşit davranırlar. • Yaşlılara ne saygı duyulur ne de onlardan korkulur. • Daha az güçlü insanlar, karşılıklı bağımlılık konusunda duygusal olarak rahattırlar. • Öğrenci merkezli eğitim vardır. • Çoğulcu hükümetler vardır. Hükümetler çoğunluk oyuna dayalı ve barışçıl bir şekilde oluşturulmuştur. • Dine inananların eşitliğini vurgulayan din değerlerine sahiptir. • Toplumdaki gelir dağılımı oldukça eşittir. • Hiyerarşi, kolaylık sağlamak için oluşturulan rollerin eşitsizliği anlamına gelir. • Sosyal ilişkiler dikkatli bir şekilde ele alınmalıdır. • Astlar kendilerine danışılmasını bekler.	• Güç, toplumun iyi ya da kötüden önce gelen temel bir olgusudur: meşruiyetinin hiçbir önemi yoktur. • İnsanlar arası eşitsizliklerin olması istenir. • Ebeveynler çocuklarına itaat etmeyi öğretir. • Yaşlı insanlara hem saygı duyulur hem de korkulur. • Daha az güçlü insanlar, bağımlılık ve karşı bağımlılık arasında duygusal olarak kutuplaşmış durumdadırlar. • Öğretmen merkezli eğitim vardır. • Otokratik hükümetler vardır. Hükümetler seçmeye dayalıdır ve devrimle değiştirilir. • Rahip hiyerarşisine sahip din değerlerine sahiptir. • Yolsuzluklarla sık karşılaşılır ve skandalların üstü kapatılır. • Toplumda gelir dağılımı çok dengesizdir. • Hiyerarşi, varoluşsal eşitsizlik anlamına gelir. • Statü, kısıtlama ile dengelenmelidir. • Astlar ne yapacaklarının söylenmesini beklerler.

Kaynak: Hofstede, 2011; Hofstede ve Minkov, 2010

Güç mesafesi boyutu, yüksekten düşüğe doğru değişmektedir (Jeus de Lima, 2016, s. 355-356). Tablo 2.4'de görüldüğü gibi yüksek güç mesafesine sahip toplumlarda meşruiyetin önemi yokken düşük güç mesafesine sahip toplumlarda gücün kullanımı meşru olmalıdır. Düşük güç mesafesine ait toplumlarda ebeveynler çocuklarına eşit davranırken yüksek güç mesafesine sahip toplumlarda ebeveynlere itaat edilmesi öğretilmektedir. Dolayısıyla yüksek güç mesafesine sahip toplumlarda yaşlılara saygı duyulur ve onlardan korkulur. Toplumdaki eğitimde, düşük güç mesafesine sahip toplumlarda öğrenci merkezli eğitim varken yüksek güç mesafesine sahip toplumda öğretmen merkezli eğitim vardır. Düşük güç mesafesine sahip ülkelerde çoğunluk oyuna dayalı çoğulcu hükümetler ve dine inananların eşitliğini vurgulayan din değerlerine sahiptir. Ancak yüksek güç mesafesine sahip toplumlarda hükümetler seçmeye dayalı, devrimle değiştirilen otokratik hükümetlerdir ve rahip hiyearşisine sahip din değerleri vardır (Hofstede, 2011, s. 9; Hofstede ve Minkov, 2010, s. 72-83). Güç mesafesi düşük ülkelerde, bireylerin sahip olduğu güç ve gelir dengeli dağılmaktadır. Güç mesafesi yüksek olan ülkelerde ise bireyin sahip olduğu güç ve gelir dağılımı oldukça dengesizdir (Jeus de Lima, 2016, s. 355-356). Güç mesafesi yüksek olan toplumlar, hiçbir nedene ihtiyaç duymadan hiyerarşik bir düzeni kabul etmektedir (Kolesnik, 2013, s. 34) Güç mesafesi yüksek toplumlar, bireylerin güç ve zenginlikle ilgili eşitsizliklerinin varlığını kabul etmektedir. Aynı zamanda güç mesafesi kültür değeri yüksek olan toplumlar vatandaşlarının dışavurumcu hareketliliğine izin vermeyen daha az esnek bir sosyal sınıf sistemini izlemeye daha yatkındır. Bu toplumlarda güç, küçük bir ayrıcalıklı grubun elinde merkezileşmektedir (Jeus de Lima, 2016, s. 355-356). Güç mesafesi düşük toplumlar ise, güç eşitliğini sağlamak için uğraşırlar ve güç eşitsizlikleri için çözümler aramaya çalışır (Kolesnik, 2013, s. 34; Noll, 2014, s. 170-172).

2.2.4.2 Düşüğe karşı yüksek belirsizlikten kaçınma isteği kültür boyutu

Belirsizlikten kaçınma, bir toplumdaki kurum ve kuruluşların üyelerinin belirsiz, bilinmeyen veya yapılandırılmamış durumlarda kendilerini ne ölçüde tehdit altında hissettikleri ile ilgilidir (Hofstede, 1991, s. 113). Belirsizlikten kaçınma, bireylerin belirsizlik ve muğlaklıktan rahatsızlık duyma derecesini ifade etmektedir (Schoeler, 2018, s. 1-4; Salter ve Niswander, 1995, s. 379-380). Belirsizlikten kaçınma isteği ulusal kültür değerindeki kilit soru, toplumun geleceğin bilinemeyeceği gerçeğiyle nasıl başa çıktığı ile ilgilidir. Temel konu, bir toplumun zamanın sadece bir yönde aktığı ve

geleceğin bilinmediği gerçeğine nasıl tepki verdiğidir (Salter ve Niswander, 1995, s. 379-380). Diğer bir ifade ile bir toplumun geleceğin asla bilinemeyeceği gerçeğini nasıl değerlendirdiği, yani geleceği kontrol etmeye mi çalışmalıyız yoksa sadece olmasına izin mi vermeliyiz? sorusuna karşı eğilimi belirsizlikten kaçınma isteği ulusal kültür boyutu yansıtmaktadır (Jeus de Lima, 2016, s. 355-356; Borker, 2013, s. 674).

Hofstede (2011) ve Hofstede ve Minkov (2010) düşük ve yüksek belirsizlikten kaçınma isteğine sahip toplumların özelliklerini belirlemiştir. Bu doğrultuda düşük ve yüksek belirsizlikten kaçınma isteğine sahip toplumlar arasındaki farklar Tablo 2.5'de gösterilmektedir:

Tablo 2.5

Düşük ve Yüksek Belirsizlikten Kaçınma Kültür Değerine Sahip Toplumlar Arasındaki Farklar

Düşük Belirsizlikten Kaçınma	***Yüksek Belirsizlikten Kaçınma***
• Hayatın doğasında olan belirsizlik kabul edilir. • Belirsizlik ve kaosla rahattırlar. • Aykırı kişilere ve fikirlere karşı hoşgörüye sahiptir. Farklı olan merak uyandırıcıdır. • Yazılı veya yazılı olmayan kurallardan hoşlanmazlar. • Düşük belirsizlikten kaçınma isteğine sahip toplumlarda kolaylık, daha düşük stres, öz kontrol ve düşük kaygı unsurları mevcuttur. • Kişisel sağlık ve refah konusunda daha yüksek puanlara sahiptir. • Siyasette vatandaşlar kendilerini yetkililere karşı yetkin hissederler ve öyle görülürler. • Din, felsefe ve bilimde görelilik ve deneycilik önemlidir. • Öğretmenler 'Bilmiyorum' diyebilir. • İş değiştirmek sorun değildir.	• Yaşamın doğasında var olan belirsizlik, mücadele edilmesi gereken sürekli bir tehdit olarak hissedilir. • Açıklığa ihtiyaç duyarlar. • Aykırı kişilere ve fikirlere karşı hoşgörüsüzlük mevcuttur. Bu topluma göre farklı olan tehlikelidir. • Uyulmasa bile kurallara duyulan duygusal ihtiyaç vardır. • Yüksek belirsizlikten kaçınma isteğine sahip toplumlarda yüksek stres, duygusallık, kaygı, nevrotiklik unsurları mevcuttur. • Kişisel sağlık ve refah konusunda daha düşük puanlara sahiptir. • Siyasette vatandaşlar yetkililere karşı kendilerini yetersiz hisseder ve öyle görülürler. • Dinde, felsefede ve bilimde, nihai gerçeklere ve büyük teorilere olan inanç önemlidir. • Öğretmenlerin tüm cevaplara sahip olmasını beklerler. • Sevilmese bile işte kalmayı gerekli görürler.

Kaynak: Hofstede, 2011; Hofstede ve Minkov, 2010

Düşük belirsizlikten kaçınma isteğine sahip toplumlarda belirsizlik doğal kabul edilir ve belirsizlik, kaosla rahattırlar; yüksek belirsizlikten kaçınma isteğine sahip toplumlarda belirsizlik bir tehdit olarak görülür ve açıklığa ihtiyaç duyarlar (Hofstede, 2011, s. 10; Hofstede ve Minkov, 2010, s. 203-231). Belirsizlikten kaçınma isteği skoru yüksek olan ülkeler veya toplumlar, kesinlik vaat eden inançlara ve uyumu koruyan kurumları sürdürmeye yönlendirir. Bu toplum alışılmışın dışında davranış ve fikirlere karşı hoşgörüsüzdür (Jeus de Lima, 2016, s. 355-356; Salter ve Niswander, 1995, s. 379-380). Belirsizlikten kaçınma skoru düşük olan ülkeler veya toplumlar, belirsizliğe, yeni fikirlere ve risklere daha açık bir toplumu yansıtmaktadır. Bireyler genellikle daha az kural ve yönerge istemektedir (Lenard, 2017, s. 2-6). Belirsizlikten kaçınma isteği düşük olan toplumlarda uygulamanın ilkelerden daha önemli olduğu ve sapmaların daha kolay tolere edildiği daha rahat bir atmosfer vardır (Salter ve Niswander, 1995, s. 379-380). Belirsizlikten kaçınma isteği yüksek olan toplumlar belirsizliğin etkisini teknoloji, kurallar ve ritüellerle azaltmaya çalışır (Amat vd., 1996, s. 3-15). Çünkü bu toplumlarda yaşayan bireyler, belirsizliği güvenlik ve refahlarına yönelik bir tehdit olarak değerlendirmektedir. Toplumda belirsizlikten kaçınmaya yönelik bu güçlü istek, belirsiz yapıların ortadan kaldırılması ve yıkıcı fikirleri en aza indirmek için çalışan yasaların, kuralların ve düzenlemelerin getirilmesi ile sonuçlanır (Lenard, 2017, s. 2-6). Belirsizlikten kaçınma skoru yüksek olan ülkeler ise aykırı kişilere ve fikirlere açık olmayan bir toplumu yansıtır ve bireyler uyulmasa bile kurallara ihtiyaç duyarlar (Hofstede, 2011, s. 10; Hofstede ve Minkov, 2010, s. 203-231). Belirsizlik beraberinde kaygıyı da getirir ve farklı kültürler bu kaygıyla farklı şekillerde başa çıkmayı öğrenmiştir. Bir kültürün üyelerinin belirsiz veya bilinmeyen durumlardan kendilerini ne kadar tehdit altında hissettikleri ve bunlardan kaçınmak için çalışan inançlar ve kurumlar oluşturmaları belirsizlikten kaçınma durumunu yansımaktadır (Borker, 2013, s. 674). Dolayısıyla düşük belirsizlikten kaçınma skoruna sahip toplumlar kolaylık, daha düşük stres, öz kontrol ve düşük kaygı unsurlarına sahipken yüksek belirsizlikten kaçınma isteğine sahip toplumlar yüksek stres, duygusallık, kaygı, nevrotiklik unsurlarına sahiptir (Hofstede, 2011, s. 10; Hofstede ve Minkov, 2010, s. 203-231).

2.2.4.3 Bireyselliğe karşı çoğulculuk kültür boyutu

"Bireyciliğe Karşı Çoğulculuk" ulusal kültür boyutun ele aldığı temel konu, bir toplumun üyeleri arasında karşılıklı ilişkinin derecesidir (Salter ve Niswander, 1995, s. 379-380)

Diğer bir ifade ile insanların benlik imajının “Ben” veya “Biz” terimleriyle tanımlanıp tanımlanmadığı ile ilgilidir (Borker, 2013, s. 674; Kolesnik, 2013, s. 34).

Bireycilik, bireylerin kendileriyle ilgilenmesi gereken esnek bir sosyal bağ tercihini ifade etmektedir (Kolesnik, 2013, s. 34; Salter ve Niswander, 1995, s. 379-380). Diğer bir ifade ile bireycilik, toplumda bireylerin yalnızca kendilerine ve yakın ailelerine bakmaları gereken esnek biçimde örülmüş bir sosyal çerçeve tercihini temsil etmektedir (Rodrigez, 2009, s. 4- 23; Schoeler, 2018, s. 1-4). Kültürler, benlik ve yakın aile, işletme ve devlet gibi daha geniş sosyal grupların çıkarları üzerinde öncelik talep ettiği ölçüde daha bireycidir (Baydoon ve Willet, 1995, s. 68-72)

Bireyciliğin karşıtı olan çoğulculuk ise, bireylerin akrabalarının veya belirli bir grubun üyelerinin sorgusuz sualsiz sadakat karşılığında kendilerine bakmalarını bekleyebilecekleri daha sıkı sosyal bağları temsil etmektedir (http://geert hofstede.com/dimensions.html; Kolesnik, 2013, s. 34) Başka bir ifade ile çoğulculuk, insanların doğuştan itibaren güçlü, birbirine bağlı iç gruplara entegre edildiği ve sorgusuz sualsiz sadakat karşılığında yaşamları boyunca onları korumaya devam ettiği bir toplum olarak ifade edilebilir (Schoeler, 2018, s. 1-4).

Hofstede (2011) ve Hofstede ve Minkov (2010) bireyciliğe karşı çoğulculuk ulusal kültür değerine sahip toplumların özelliklerini belirlemiştir. Bu doğrultuda bireyciliğe karşı çoğulculuk ulusal kültür değerine sahip toplumlar arasındaki farklar Tablo 2.6’da gösterilmektedir:

Tablo 2.6

Bireycilik ve Çoğulculuk Kültür Değerine Sahip Toplumlar Arasındaki Farklar

Bireycilik	***Çoğulculuk***
• Herkesin yalnızca kendisine ve yakın ailesine bakması gerekir. • "Ben" bilinci hakimdir. • Gizlilik hakkı önemsenir. • Aklını konuşmak sağlıklıdır. • Diğerleri, bireyler olarak sınıflandırılmıştır. • Kişisel görüş önemsenir: Bir kişi bir oydur. • Normların ihlali, suçluluk duygusuna yol açar. • "Ben" kelimesinin vazgeçilmez olduğu dillere sahiptir. • Eğitimin amacı, nasıl öğrenileceğini öğrenmektir. • Görev ilişkiden üstün gelir.	• İnsanlar sadakat karşılığında kendilerini koruyan geniş ailelerde veya klanlarda doğarlar. • "Biz" bilinci hakimdir. • Ait olma duygusu önemsenir. • Uyum her zaman korunmalıdır. • Diğerleri grup içi veya grup dışı olarak sınıflandırılmıştır. • Görüşler ve oylar grup içi tarafından önceden belirlenir. • Normların ihlali, utanç duygularına yol açar. • "Ben" kelimesinin kaçınıldığı dillere sahiptir. • Eğitimin amacı, nasıl yapılacağını öğrenmektir. • İlişki göreve üstün gelir.

Kaynak: Hofstede, 2011; Hofstede ve Minkov, 2010

Hofstede'ye (1980) göre, bireyci toplumlarda bireysel çıkarlar hakimdir ve insanlar kendi iyiliğini düşünerek büyürler. Bu toplumlarda, bireyler arasındaki yardım ve dostluk bağları zorunlu değildir, dolayısıyla hüküm verme konusunda daha fazla özgürlüğe sahip olma eğilimindedirler (Jeus de Lima, 2016, s. 355-356). Çoğulcu toplumlarda ise insanlar geniş ailelerde veya klanlarda doğarlar. İnsanlar sadakat karşılığında kendilerini koruyan ailelerde büyürler ve bu nedenle “biz bilinci hakimdir (Hofstede, 2011, s. 11; Hofstede ve Minkov, 2010, s. 113-130). Çoğulcu toplumlarda, insanlar sadakat karşılığında kendilerine değer veren 'gruplara' aittir bu nedenle ait olma duygusu önemsenmektedir (Borker, 2013, s. 674). Bireyci toplumlarda kişisel görüş önemsenir ve diğerleri bireyler olarak sınıflandırılırken; çoğulcu toplumlarda görüşler ve oylar grup içi alınır ve diğerleri grup içi ve grup dışı olarak sınırlandırılır. Bireyci toplumlarda “ben” kelimesinin hakim olduğu diller yaygınken çoğulcu toplumlarda “ben” kelimesinden kaçınan diller hakimdir. Bireyci toplumlarda normların ihlali suçluluk duygusuna yol açarken çoğulcu toplumlarda bu duygu utanç duygusudur. Bireyci toplumlarda görev ilişkiden üstün

gelirken çoğulcu toplumlarda tam tersidir (Hofstede, 2011, s. 11; Hofstede ve Minkov, 2010, s. 113-130).

2.2.4.4 Erilliğe karşı dişillik kültür boyutu

Erilliğe karşı dişilik ulusal kültürel boyutunun can alıcı noktası, toplumların toplumsal rolleri cinsiyetlere nasıl tahsis ettikleridir (Kolesnik, 2013, s. 34). Dişilik; işbirliği, alçakgönüllülük, zayıfları önemseme ve yaşam kalitesi için bir tercih anlamına gelmektedir (Kolesnik, 2013, s. 34). Hofstede (2001), erilliğin geleneksel rolünü ekonomik başarıya odaklanan bir rol olarak tanımlamıştır (Yousuf ve Aldamen, 2021, s. 536-541). Erillik; başarı, kahramanlık, atılganlık ve maddi başarı gibi geleneksel erkeksi performans değerlerini vurgulamaktadır (Kolesnik, 2013, s. 34). "Eril" olarak etiketlenen ülkelerde rekabet, hırs, başarı ve maddi ödüllere odaklanılır (Guan ve Pourjalali, 2010, s. 100-103). Hofstede (2001) dişiliği, kadınların geleneksel rolünü daha çok bir bakıcı olarak özellikle çocuklarla ilgili olarak tanımlamaktadır (Yousuf ve Aldamen, 2021, s. 536-541).

Hofstede (2011) ve Hofstede ve Minkov (2010) erilliğe karşı dişillik ulusal kültür değerine sahip toplumların özelliklerini belirlemiştir. Bu doğrultuda erilliğe karşı dişillik ulusal kültür değerine sahip toplumlar arasındaki farklar Tablo 2.7'de gösterilmektedir.

Tablo 2.7'de gösterildiği üzere dişil toplumlarda cinsiyetler arasında duygusal ve sosyal farklılaşma minimum iken eril toplumlarda bu aralık maksimumdur. Dişillikte eriller ve dişiller mütevazi iken erillikte dişiller iddialı ve hırslı olabilir. Dişillik kültür değerine sahip toplumlarda zayıflara sempati duyulurken erillik kültür değerine sahip toplumlarda güçlülüğe hayranlık söz konusudur. Dişillik kültür değerine sahip toplumlarda hem eril hem de dişiller gerçekler ve duygularla ilgilenir ve her ikisi de ağlayabilir. Ancak erilliğe sahip toplumlarda eriller gerçeklerle, dişiller duygularla ilgilenir ve dişiller ağlar, eriller ağlamaz. Dişil toplumlarda ailenin büyüklüğü konusunda söz sahibi dişi iken bu rol eril toplumlarda erilin rol sahibi olmasını destekler. Dişil toplumlarda siyasi görevlerde dişiller çoğunlukla yer alırken eril toplumlarda siyasi rollerde ağırlıkla eril kişilerin yer almasını desteklenir. Dişil toplumlarda din insanoğluna odaklanır; eril toplumlarda din tanrıya odaklanmaktadır (Hofstede, 2011, s. 11; Hofstede ve Minkov, 2010, s. 155-180).

Tablo 2.7

Erillik ve Dişillik Kültür Değerine Sahip Toplumlar Arasındaki Farklar

Dişillik	***Erillik***
• Cinsiyetler arasında minimum duygusal ve sosyal rol farklılaşması vardır. • Eriller ve dişiller mütevazı ve şefkatli olmalıdır. • Aile ve iş arasındaki denge vardır. • Zayıflara sempati duyulur. • Hem eriller hem de dişiller gerçeklerle ve duygularla ilgilenir. • Hem eriller hem de dişiler ağlayabilir ama ikisi de kavga etmemelidir. • Aile büyüklüğüne dişiller karar verir. • Seçilmiş siyasi pozisyonlarda birçok dişil vardır. • Din, insanoğluna odaklanır. • Cinsellikle ilgili gerçekçi tutumlar mevcuttur.	• Cinsiyetler arasında maksimum duygusal ve sosyal rol farklılaşması vardır. • Eriller mütevazi ve şefkatli olmalı, dişiller ise iddialı ve hırslı olabilir. • İş aileden üstündür. • Güçlüye hayranlık vardır. • Eriller gerçeklerle, dişiller duygularla ilgilenir. • Dişiller ağlar, eriller ise ağlamaz; eriller karşılık vermeli, dişiller kavga etmemelidir. • Aile büyüklüğüne eriller karar verir. • Seçilmiş siyasi pozisyonlarda çok az dişil vardır. • Din, Tanrı ya da tanrılara odaklanır. • Cinselliğe ilişkin ahlaki tutumlar mevcuttur.

Kaynak: Hofstede, 2011; Hofstede ve Minkov, 2010

2.2.4.5 Kısa vadeli yönelime karşı uzun vadeli yönelim kültür boyutu

Beşinci ulusal kültürel boyut, "kısa veya uzun vadeli yönelim"dir. Hofstede'in dört kültürel boyutuna eklenen son iki boyuttan biri olan "kısa vadeli yönelime karşı uzun vadeli yönelim" 1994 yılında M. Minkov tarafından 24 ülkedeki öğrencilerle yürütülen Çin Değer Anketi'ne dayalı olarak oluşturulmuştur (Schoeler, 2018, s. 1-4). Kısa vadeli yönelime karşı uzun vadeli yönelim boyutu, Konfüçyüs'ün öğretileriyle yakından ilişkilidir. Bu nedenle "Konfüçyüs Dinamizmi" olarak da adlandırılmaktadır (Borker, 2013, s. 168-169). Literatürde bu boyut, toplumun erdem arayışıyla ilgili olarak da ele alınmaktadır (Borker, 2013, s. 674).

"Uzun vadeli yönelim", insanların gelecekteki ödüllere, tasarrufa ve dayanıklılığa odaklanmasını teşvik etme tercihini ifade eder (Schoeler, 2018, s.1-4). Bu boyut, insanların pragmatik, geleceğe yönelik erdemleri tercih etme biçimini temsil etmektedir (Kolesnik, 2013, s. 34). Yani bir toplumun geleneksel ve tarihsel kısa vadeli bakış açısı

yerine pragmatik gelecek odaklı bir bakış açısı gösterme derecesi olarak da tanımlanabilir (Borker, 2013, s. 168-169).

Hofstede (2011) ve Hofstede ve Minkov (2010) kısa vadeli yönelime karşı uzun vadeli yönelim ulusal kültür değerine sahip toplumların özelliklerini belirlemiştir. Bu doğrultuda kısa vadeli yönelime karşı uzun vadeli yönelim ulusal kültür değerine sahip toplumlar arasındaki farklar Tablo 2.8'de gösterilmektedir:

Tablo 2.8

Kısa Vadeli Yönelim ve Uzun Vadeli Yönelim Kültür Değerine Sahip Toplumlar Arasındaki Farklar

Kısa Vadeli Yönelim	***Uzun Vadeli Yönelim***
• Hayattaki en önemli olaylar geçmişte meydana gelmiş veya şu anda gerçekleşmektedir. • Kişisel istikrar söz konusudur. İyi bir insan her zaman aynıdır. • Neyin iyi ve kötü olduğuna dair evrensel kurallar vardır. • Gelenekler kutsaldır. • Aile hayatı zorunluluklar tarafından yönlendirilir. • Başkalarına hizmet önemli bir hedeftir. • Sosyal harcamalar ve tüketim ön plandadır. • Öğrenciler başarı ve başarısızlığı şansa bağlamaktadır. • Yoksul ülkelerin ekonomik büyümesi yavaştır veya hiç yoktur.	• Hayattaki en önemli olaylar gelecekte meydana gelecektir. • İyi bir insan şartlara uyum sağlar. • Neyin iyi neyin kötü olduğu koşullara bağlıdır. • Gelenekler değişen koşullara uyarlanabilir. • Paylaşılan görevlerin yönlendirdiği aile hayatı vardır. • Tutumluluk ve azim önemli hedeflerdir. • Büyük tasarruflar ve yatırım için mevcut fonlar ön plandadır. • Öğrenciler başarıyı çabaya, başarısızlığı ise çaba eksikliğine bağlamaktadırlar. • Ülkelerin refah düzeyine kadar hızlı ekonomik büyümesi önemsenir.

Kaynak: Hofstede, 2011; Hofstede ve Minkov, 2010

Kısa vadeli yönelime karşı uzun vadeli yönelim kültürel boyutunun uzun vadeli yönelim kutbu, özellikle adaptasyon, azim ve tutumluluk olmak üzere gelecekteki ödüllere ve önemli olaylara yönelik erdemleri teşvik eden bir toplumu temsil etmektedir (Schoeler, 2018, s. 1-4). Uzun vadeli bir yönelime sahip toplumlarda insanlar gerçeğin duruma, bağlama ve zamana çok bağlı olduğuna inanırlar (Kolesnik, 2013, s. 34). Bu kültürel değeri baskın toplumlar; geleceğe yöneliktir, sürekli olarak gelenekle meşgul değildir ve gelenekleri değişen koşullara uyarlanabilirdir (Lenard, 2017, s. 2-6). Uzun vadeli yönelim

kültür değerine sahip toplumlarda iyi bir insan şartlara uyum sağlar, paylaşılan görevlerin yönlendirdiği bir aile hayatı söz konusudur. Büyük tasarruflar ve fonlar ön plandadır. Ülkelerin ekonomik büyümesi önemsenir (Hofstede, 2011, s. 15; Hofstede ve Minkov, 2010, s. 243-275).

"Kısa vadeliye yönelim" tarafı, "uzun vadeliye yönelim" tarafının tersidir. "Kısa vadeli yönelime" sahip toplumlar; geleneklerine büyük saygı gösterirler. Onlar için gelenekler kutsaldır. Sosyal yükümlülüklerin yerine getirilmesi başta olmak üzere geçmişle ve bugünle ilgili erdemleri besleyen bir toplumu temsil eder (Scoeler, 2018, s.1-4; Lenard, 2017, s. 2-6). Bu toplumlar düşüncelerinde normatiftirler, gelecek için nispeten küçük bir tasarruf eğilimi gösterirler ve hızlı sonuçlar elde etmeye odaklanırlar (Kolesnik, 2013, s. 34). Sosyal harcamalar ve tüketim ön plandadır. Yoksul ülkelerin ekonomik büyümesi yavaştır ya da hiç yoktur (Hofstede, 2011, s. 15; Hofstede ve Minkov, 2010, s. 243-275).

2.2.4.6 Hoşgörüye karşı kısıtlılık kültür boyutu

Hofstede kültürel boyutlara eklenen son boyut olan hoşgörüye karşı kısıtlılık, 81 ülkede gerçekleştirilen Dünya Değer Araştırması'nın sonucunda ortaya konulmuştur (Schoeler, 2018, s. 1-4). Hoşgörüye karşı kısıtlama boyutu iki uç kutuptan oluşmaktadır. Hoşgörü veya heveslilik boyutu; hayattan zevk alma, eğlenme ile ilgili temel ve doğal insan arzularını ve karşı kutbun nispeten özgürce tatmin edilmesine izin verme eğilimini ifade etmektedir (Schoeler, 2018, s. 1-4; Borker, 2013, s. 674). Kısıtlama kutbu ise bir tatminin kısıtlanması ve katı normlarla düzenlenmesi gerektiğine dair bir inancı temsil etmektedir (Borker, 2013, s. 674). Bir diğer ifade ile kısıtlama, insanların yaşamlarından daha az zevk alabileceklerini hissettikleri bir toplumu temsil etmektedir.

Hofstede (2011) ve Hofstede ve Minkov (2010) hoşgörüye karşı kısıtlılık ulusal kültür değerine sahip toplumların özelliklerini belirlemiştir. Bu doğrultuda hoşgörüye karşı kısıtlılık ulusal kültür değerine sahip toplumlar arasındaki farklar Tablo 2.9'da gösterilmektedir:

Tablo 2.9

Heveslilik ve Kısıtlılık Kültür Değerine Sahip Toplumlar Arasındaki Farklar

Heveslilik	***Kısıtlılık***
• Kendini çok mutlu ilan edenlerin oranı daha yüksektir. • Kişisel yaşam kontrolü algısına sahiptir. • İfade özgürlüğü önemli görülmektedir. • Boş zaman daha fazla önemlidir. • Olumlu duyguları hatırlama olasılığı daha yüksektir. • Eğitimli nüfusa sahip ülkelerde doğum oranları daha yüksektir. • Daha fazla insan aktif olarak sporla ilgilenmektedir. • Yeterli gıdanın bulunduğu ülkelerde obez insan oranı daha yüksektir. • Zengin ülkelerde cinsel normlar hoşgörülüdür. • Ülkede düzeni korumaya yüksek öncelik verilmemektedir.	• Daha az mutlu insan vardır. • Çaresizlik algısı; "Başıma gelenler benim eserim değil" şeklindedir. • İfade özgürlüğü öncelikli bir konu değildir. • Boş zamanın önemi azalmaktadır. • Olumlu duyguları hatırlama olasılığı daha düşüktür. • Eğitimli nüfusa sahip ülkelerde doğum oranları daha düşüktür. • Daha az insan aktif olarak sporla ilgilenmektedir. • Yeterli gıdanın olduğu ülkelerde obez insan sayısı azalmaktadır. • Zengin ülkelerde cinsel normlar daha katıdır. • 100.000 nüfus başına daha yüksek polis memuru sayısı vardır.

Kaynak: Hofstede, 2011; Hofstede ve Minkov, 2010

Tablo 2.9'a göre heveslilik ulusal kültür değerine sahip toplumlarda, insanların kendilerini mutlu ilan etme yüzdesinin daha yüksek olması, olumlu duyguları hatırlama olasılığının daha yüksek olması, boş zamanın daha önemli görülmesi, ifade özgürlüğünün önemli görülmesi ve kişisel yaşam kontrolü algısı hakimken; kısıtlılık kültür değerinde, insanların kendilerini çok mutlu ilan etme yüzdesinin daha düşük olması, ifade özgürlüğüne verilen önemin az olması, boş zamanın önemsiz olması, ihtiyaçların tatminini kontrol eden ve bunu katı sosyal normlar yoluyla düzenleyen bir toplum söz konusudur. (Hofstede, 2011, s. 16; Hofstede ve Minkov, 2010, s. 291-297).

Hofstede'in kültür boyutları toplumsal düzeydeki kurumsal yapı ve davranışları tahmin etmek amacıyla kullanılabilir (Salter ve Niswander, 1995, s. 379-380). Bu kültürel boyutlar, ulusal kültür üzerine en kapsamlı araştırma olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle bu kültürel boyutlar pek çok farklı disiplin tarafından ilgi görmüş ve araştırmalarında baz alınmıştır.

Daha önce de anlatıldığı gibi kültür genel kültür, alt kültür gibi sınıflamalara tabi tutulmaktaydı. Burada Hofstede ulusal kültürün içinde yer alan, sürekli etkileşim halinde olan, Hofstede ulusal kültür değerleriyle hem ortak hem de farklı yönleri bulunan alt kültürler mevcuttur. Bu bağlamda ulusal kültürün muhasebeyle arasındaki ilişkilerin tanımlanması için bir alt kültür mekanizması olması beklenir. Hofstede kültür boyutları teorisine dayanarak uluslararası perspektifte kültür ve muhasebe sistemleri arasındaki ilişkiyi açıklayabilmek için toplumsal düzeyde muhasebe sistemlerinin uygulamadaki gelişimini doğrudan etkileyebilen hangi kültür değerinin muhasebe alt kültüründe hangi kültür değeriyle bağlantılı olduğunu belirten bir mekanizmanın oluşturulması gerekliliği ortaya çıkmıştır (Gray, 1988, s. 5). Burada öncelikle muhasebe ve kültür ilişkisi anlatılacak daha sonra bu bağlamda oluşturulan muhasebe kültür değerleri alt kültürü anlatılacaktır.

2.4.5 Muhasebe ve kültür ilişkisi

Hofstede'nin teorisi, geçmişten günümüze çok sayıda araştırmada kullanılan bir teori ve araç haline gelmiştir. Hofstede teorisini baz alan literatürde çığır açan en önemli araştırma, 1988'de "Abacus" dergisinde akademisyen Sidney Gray'in yapmış olduğu "Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Gelişiminde Kültürel Etki Teorisine Doğru" başlıklı araştırmadır. Araştırmada Gray, Hofstede ulusal kültür değerleri ve uluslararası muhasebe literatüründe belirli unsurları birleştirerek muhasebe kültür değerleri teorisini oluşturmuştur (Chancani ve Willett, 2004, s. 126). Daha sonra bu araştırma kendinden sonra yapılan araştırmalar için temel alınan bir araştırma haline gelmiştir.

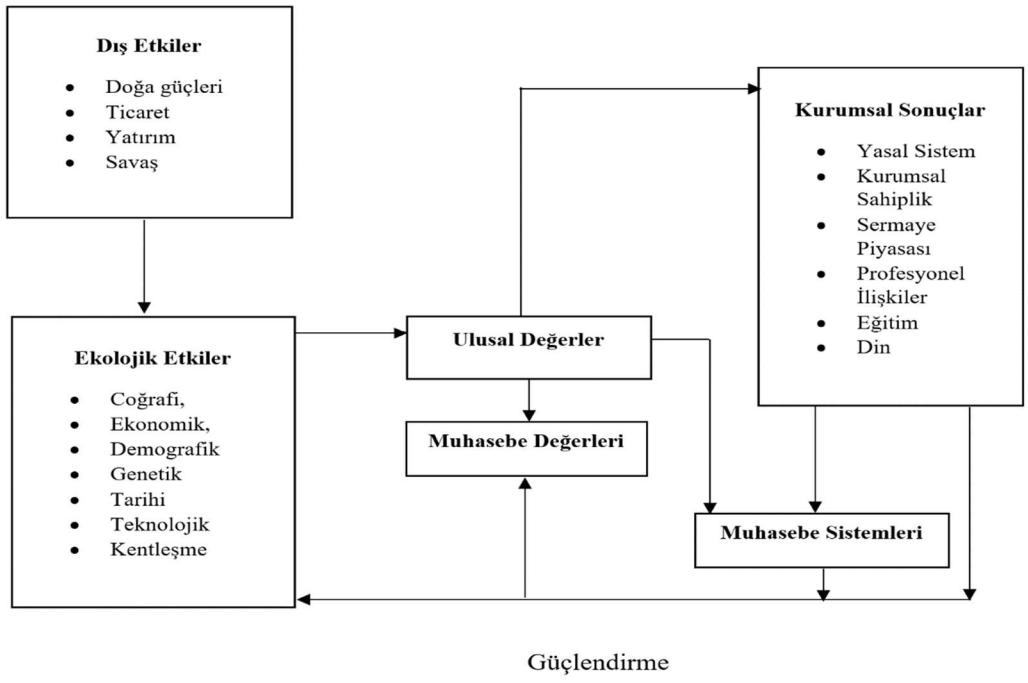
Gray'in araştırmasının başlangıç noktası, Hofstede'nin ulusal kültür boyutları yaklaşımına dayanmaktadır. Bu doğrultuda araştırmanın amacı, Hofstede'nin ulusal kültürel boyutlarının muhasebe sisteminde uluslararası farklılıkları nasıl açıkladığını ortaya koymaktır. Gray'a göre muhasebe değerleri ve sistemleri, ulusal kültür değerlerinden etkilenmektedir. Muhasebecilerin değer sistemleri, ulusal kültürel değerlerinden etkilenmektedir. Muhasebe değerleri de muhasebe sistemlerini etkilemektedir. Dolayısıyla ulusal düzeyde kültürel faktörler muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin gelişimini doğrudan etkilemektedir (Doupnik ve Tsakumis, 2004, s. 1-30). Aynı zamanda ulusal kültür değerleri muhasebe uygulayıcılarının kararlarını etkilemektedir. Bu bağlamda Gray'a göre uluslararası muhasebe sistemleri ve kültür arasındaki bağlantıyı araştırmak, ulusal kültür değerlerinin muhasebe kültür

değerleri ile ilişkili olduğu mekanizmayı ve bu mekanizmanın muhasebe uygulamalarını doğrudan etkileme derecesini belirlemenin önemli olduğunu vurgulamıştır (Gray, 1988, s. 1-14). Özetle, Gray, ulusal kültür değerleri ile muhasebeyi etkileyen kültür değerleri arasında bir ilişki olduğundan yola çıkarak muhasebeyle kültürel ilişki teorisini ortaya koymuştur (Chanchani ve Wilett, 2004 s. 125-154).

Gray (1988), Hofstede'nin ulusal kültür boyutları modeline dayanarak muhasebecilerin ulusal değerlerden türetilen değer sistemlerini kullanarak muhasebe üzerinde etkisini analiz etmek için bir çerçeve geliştirmiştir (Salter ve Nieswander, 1995, s. 382). Bu ulusal kültürel değerler, ticaret, yatırım, coğrafya, ekonomik sistem, tarih vb. gibi dış ve ekolojik etkiler tarafından şekillendirilmektedir. Muhasebe değerleri de muhasebe sistemlerini etkilemektedir. Dolayısıyla kültürel faktörlerin bir ulusal düzeyde kalkınma ve finansal sistemler üzerinde etkisi olduğu kabul edilmektedir (Kolesnik, 2013, s. 34). Gray, literatürde yer alan yapılmış araştırmalardan yola çıkarak muhasebe sistemlerinin uluslararası gelişimini kültürle ilişkilendiren bağlantıyı aşağıdaki Şekil 2.5 ile açıklamaktadır:

Şekil 2.5

Gray'ın Muhasebe ve Kültür Çerçevesi



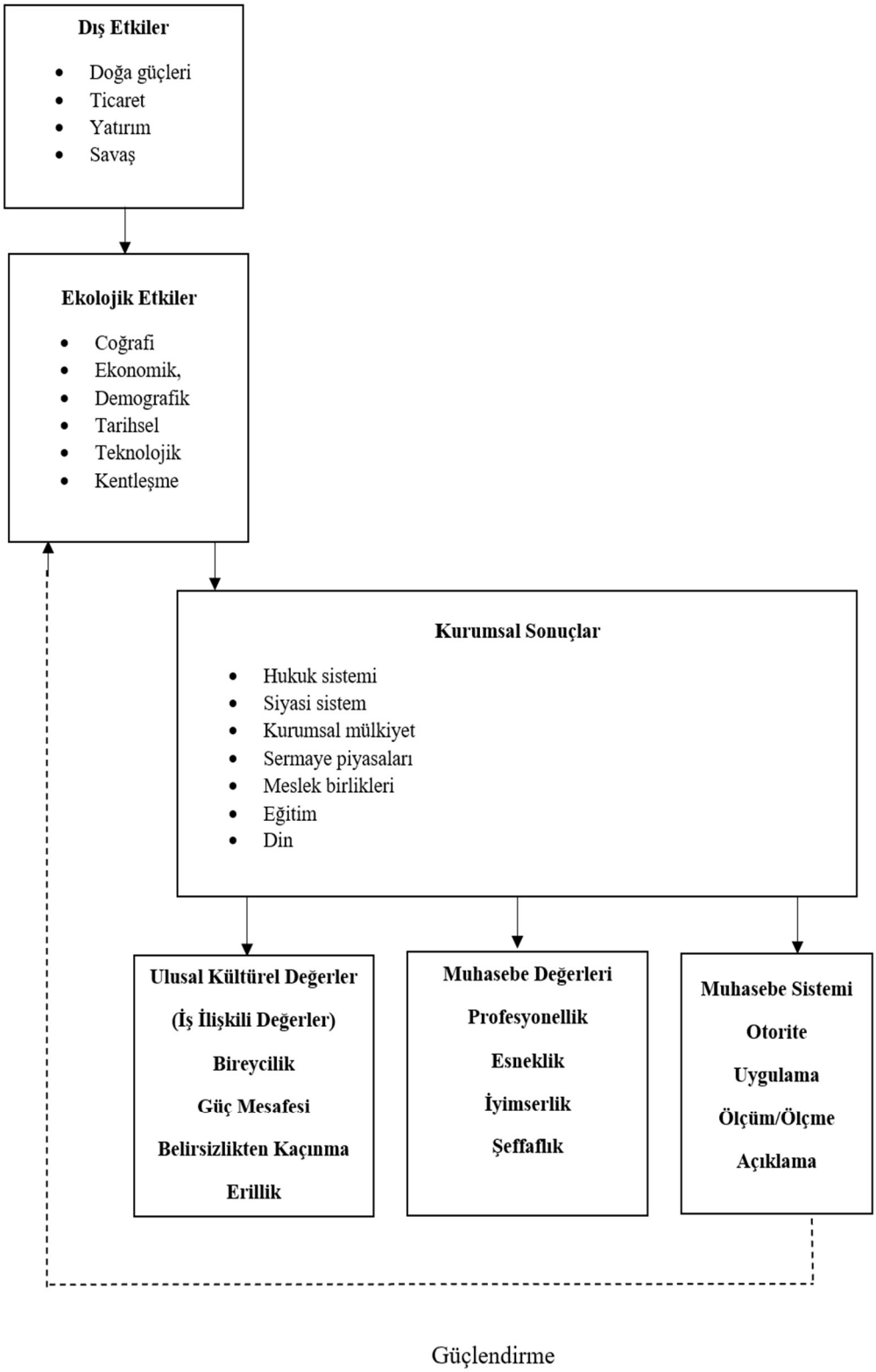
Kaynak: Gray, 1988

Yukarıdaki Şekil 2.5'te ulusal değerlerin etkisi altında olan çeşitli düzeyde faktörler yer almaktadır. Şekil 2.5'te dış etkenlerin şekillendirdiği ekolojik etkilerle belirlenen ulusal değerlerin, muhasebe kültürü düzeyini etkilediği anlatılmaktadır. Ulusal değerler (veya ulusal kültürel değerlerin) ekolojik etkilerden etkilenmektedir. Ekolojik faktörler ise (coğrafi, ekonomik, demografik, genetik, tarihi, teknolojik, kentleşme vb.) dış etkilerden (doğa güçleri, ticaret, yatırım, savaş vb.) etkilenmektedir. Hem ekolojik faktörler hem de ulusal değerler, bir toplumun yasal ve politik sistemlerini, kurumsal sahipliğini, sermaye piyasasını, profesyonel ilişkilerini, eğitim ve din gibi kurumsal sonuçları etkilemektedir. Muhasebe kültür değerleri, ulusal değerlerden meydana gelebilir veya etkilenebilir. Kurumsal sonuçlar ulusal değerlerden etkilenerek muhasebe sistemlerini etkileyecektir. Bu model aynı zamanda hem muhasebe sistemlerinin hem de onları bilgilendiren muhasebe değerlerinin, kurumsal sonuçlar olarak adlandırdığı etkiler yoluyla dolaylı olarak ulusal değerlerden etkilenebilir. Özetle, alt-kültür seviyesindeki muhasebe değerleri ve muhasebe sistemleri, bir dereceye kadar, hem uygulayıcı olarak muhasebeci bireylerin veya gruplarının ulusal kültür değerlerinden hem de bireylerin faaliyetlerini etkileyen veya düzenleyen kurumların değerlerinden oluşabilir (Gray, 1988, s. 7).

Perara (1989), Gray'ın sunduğu bu çerçeveyi modifiye ederek Şekil 2.6'da sunulmuştur: (Rodrigez, 2009, s. 4- 23)

Şekil 2.6

Perara'nın Muhasebe ve Kültür Çerçevesi

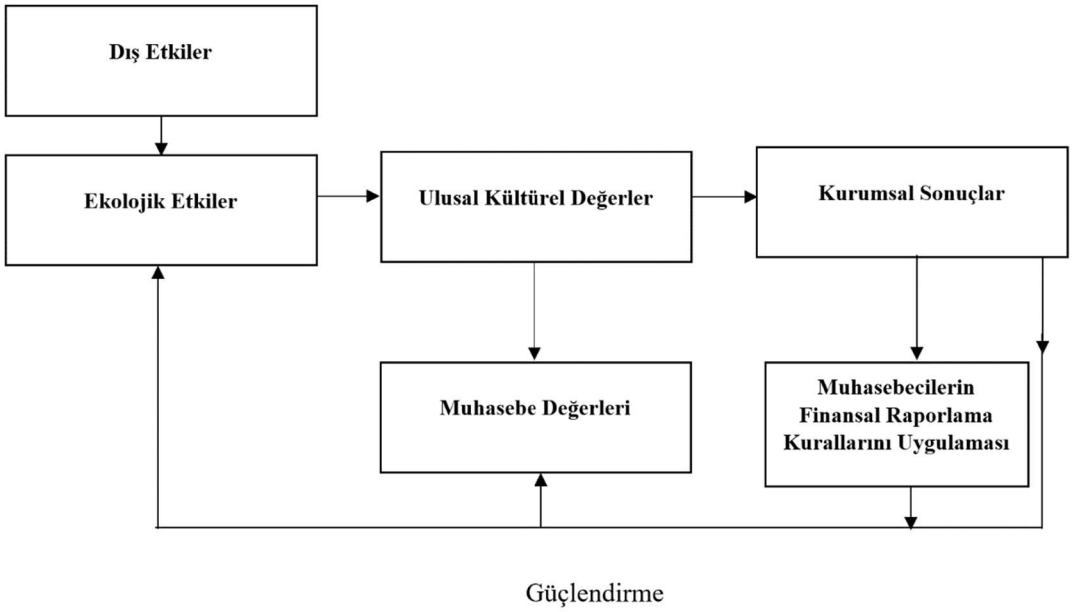


Kaynak: Perara, 2012

Perara'nın söz konusu çerçeveyi modifiye ederek sunmasından sonra Doupnik ve Tsakumis (2004), Gray'in (1988) muhasebe sistemlerinin sadece ülke düzeyinde finansal raporlama kurallarından daha fazlasını içerdiğini; aynı zamanda bu kuralların muhasebeciler tarafından bireysel ve işletme düzeyinde uygulanması olduğunu belirterek söz konusu çerçeveyi aşağıda Şekil 2.7'de gösterildiği şekilde güncellemiştir: (Rodrigez, 2009, s. 4-23).

Şekil 2.7

Doupnik ve Tsakumis' un ve Gray'in Muhasebe ve Kültür Çerçevesini Uyarlaması



Kaynak: Doupnik ve Tsakumis, 2004

Yukarıda şekillerde ifade edilen üç çerçeve de birçok açıdan birbirine benzemektedir. Her çerçeve, dış kuvvetlerin fiziksel çevre üzerindeki etkisini içermektedir. Örneğin küreselleşme ve savaş, toplumsal düzeydeki fiziksel veya ekolojik ortamları etkilemektedir. Bu dış güçler tipik bir birey, grup veya toplum tarafından kontrol edilemez ve bir toplumun gelişimini büyük ölçüde etkileyebilir. Her çerçeve aynı zamanda toplumsal kurumların muhasebe üzerindeki etkisini de tanımlamaktadır. Ancak bazı farklılıkları vardır. Gray (1988) ve Doupnik ve Tsakumis (2004),

- Ulusal kültür, kurumsal sonuçları ve muhasebe değerlerini doğrudan etkilemekte ve muhasebe uygulamalarını dolaylı bir şekilde etkilemekte

- Muhasebe değerleri ve muhasebe uygulamaları arasında doğrudan bir ilişki göstermektedir.

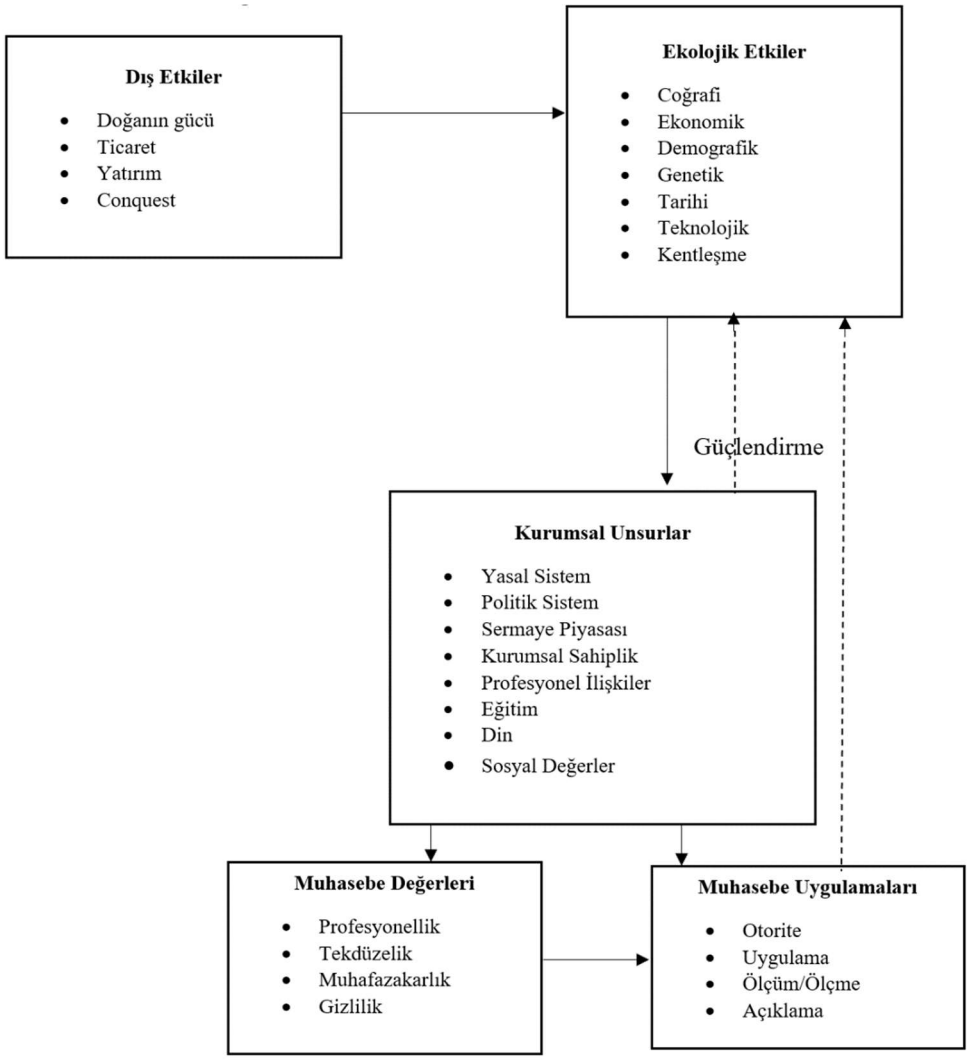
Perera (1989) da ulusal kültürü kabul etmekte, ancak kurumların muhasebe değerleri ve uygulamaları üzerindeki etkisinin eşzamanlı ve ayrı olacağını varsaymaktadır (Rodrigez, 2009, s. 4- 23).

Üç çerçeve (Doupnik ve Tsakumis 2004; Perera 1989; Gray 1988) arasındaki en büyük fark ise, ulusal kültürel değerler ve kurumsal sonuçlar arasındaki ilişkidir. Gray (1988) ve Doupnik ve Tsakumis (2004) çerçeveleri, (1) ulusal değerlerin muhasebe değerlerini ve kurumsal sonuçları aynı anda ve bireysel olarak etkilediği ve ardından (2) muhasebe değerleri ve kurumsal sonuçların muhasebe uygulamalarını eşzamanlı ve bireysel olarak etkilediği hiyerarşik bir ilişkiyi göstermektedir. Alternatif olarak, Perera (1989), fiziksel çevrenin ulusal değerler ve kurumsal sonuçlar üzerindeki doğrudan etkisini ve ayrıca ulusal değerler ile kurumsal sonuçlar arasındaki karşılıklı ilişkiyi göstermektedir. Rodrigez ise bu farklılığa olası bir çözüm ise kurumsal teorinin uygulanmasıdır. Kurumsal teori, her büyüklükteki ve türdeki organizasyonun bir toplumun üyelerinin davranışlarını nasıl etkilediğini açıklamaktadır. Hukuk sistemi, siyasi sistem ve din gibi kurumsal nitelikler, bir toplumun sadece yasalarını ve normlarını değil, aynı zamanda üyelerinin düşünme şeklini de etkilemektedir. Kurumsal teorinin (düzenleyici, normatif ve bilişsel) bu üç ayağı Perera (1989) ve Gray (1988) çerçevelerinin kurumsal sonuçlar yapısını ve ulusal değerler yapısını kapsamaktadır. Düzenleme ayağı; yasal sistem, siyasi sistem, sermaye piyasaları ve işletme mülkiyeti gibi kurumsal sonuçları içermektedir. Normatif sütun, profesyonel dernekler, eğitim ve din gibi kurumsal sonuçları içermektedir. Bilişsel sütun toplumsal değerleri içermektedir. Perera (1989), Gray (1988) ve Doupnik ve Tsakumis (2004) çerçevelerinde kurumsal sonuçların ve ulusal değerlerin yapılarının öncüllerinin ve sonuçlarının farklı tasvirleri, muhtemelen kurumlar tarafından tanımlanan ilişkilerin ve süreçlerin karmaşıklığından kaynaklanmaktadır. Bir toplum içindeki çeşitli kurumsal unsurlar, kurumsal teorinin üç sütunundan birini veya birkaçını ortaklaşa veya bireysel olarak etkileyebilir. Kurumsal teorinin bilişsel ayağı içindeki ulusal değerlerin etkisinin bir örneği, Sharp ve Salter'in (1997) "vekalet teorisinin bir kültürden başka herhangi bir kültürde geliştirilip geliştirilemeyeceği konusunda spekülasyon yapmak ilginçtir" notunda açıkça ifade etmektedir. Perera (1989), Gray (1988) ve Doupnik ve Tsakumis (2004) çerçevelerinde ayrı ayrı sunulan iki yapının

(kurumsal sonuçlar ve ulusal değerler) karmaşık etkileşimleri, kurumsal teori şemsiyesi altında tek bir yapı olarak daha iyi tasvir edilmektedir. Başka bir deyişle; kurumsal teori, çerçevelerdeki temel farkı uzlaştırmaktadır. Perera (1989), Gray (1988) ve Doupnik ve Tsakumis (2004) çerçevelerinin bir kombinasyonu, Şekil 2.8'de kurumsal bir muhasebe ve kültür çerçevesi olarak sunulmaktadır (Rodrigez, 2009, s. 4- 23).

Şekil 2.8

Muhasebe ve Kültür Çerçevelerinin Birleşimi



Kaynak: Rodrigez, 2009

Şekil 2.8'de sunulan kurumsal çerçeve, kurumsal unsurların muhasebe değerleri ve muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisini ve muhasebe değerlerinin muhasebe uygulamaları üzerindeki ek etkisini göstermektedir. Bu unsurlar çeşitlidir. Şekilde

kurumsal unsurların listesi ayrıntılı değildir ancak kültürün bunların çoğunu temsil ettiği gösterilmiştir.

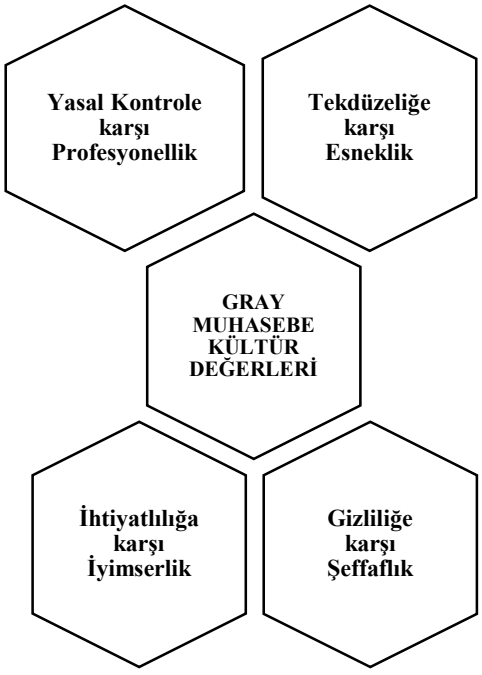
Muhasebe ve kültür arasındaki bu ilişkiler ve Hofstede ulusal kültür boyutları doğrultusunda Gray tarafından oluşturulan ulusal kültürün alt boyutlarıyla ilişkili olarak oluşturulmuş Muhasebe Kültür Değerleri ayrıntılı olarak aşağıda anlatılmaktadır.

2.4.6 Gray muhasebe kültür değerleri

Muhasebe literatürü ve uygulamalarına dayanarak Gray, işletmelerin muhasebe kültür değerlerini tanımlamak için kullanılabilecek, yaygın olarak kabul gören dört muhasebe kültür değeri belirlemiştir. Gray'in teorisine göre bu dört muhasebe kültür değeri aşağıda Şekil 2.9'da gösterilmektedir:

Şekil 2.9

Gray Muhasebe Kültür Değerleri



Şekil 2.9'da görüldüğü gibi dört muhasebe kültür değeri; yasal kontrole karşı profesyonellik, tekdüzeliğe karşı esneklik, ihtiyatlılığa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflık unsurlarından oluşmaktadır. Bu dört muhasebe kültür değeri aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.4.6.1 Yasal kontrole karşı profesyonellik

Yasal kontrole karşı profesyonellik, "yasal gereklilikler ve yasal denetimin yerine, bireysel mesleki yargı ve profesyonel öz-denetimin sürdürülmesi" olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifade ile bu muhasebe kültür değeri, profesyonel yargının yasal gereklilik ve denetime tercih edilip edilmeyeceğini ifade etmektedir. Birey faaliyetlerini yerine getirirken ve karar alırken daha az sayıda kurala tabi olması ve tarafsız bir şekilde davranması profesyonellik muhasebe kültür değerini yansıtmaktadır (Gray, 1988, s. 8-11). Bu muhasebe kültür değeri, ülke düzeyinde mesleki muhakeme kullanımının kapsamındaki değişimi yakaladığı için Gray tarafından önemli bir muhasebe kültür değeri olarak kabul edilmektedir (Rodrigez, 2009, s. 4-23). Çünkü profesyonellik alt kültür değeri, bir ülkede muhasebe kuralları ve düzenlemelerde otoritenin önemini vurgulayan ve muhasebe uygulayıcılarının etik algılarını etkileyen bir muhasebe kültür değeridir (Chanchani ve Willett, 2004, s. 131). Profesyonellik muhasebe kültür değerinin yüksek olduğu bireylerin kendi kendine yetme seviyesi yüksektir. Profesyonelliğin düşük olduğu bireyde ise bir durum karşısında resmi kurum ve yasal gerekliliklerin etkisi daha baskın olacaktır (Karabınar, 2005, s. 47). Muhasebe uygulamalarında daha az profesyonel yargı kullanımı ise tüm şartlara uygun evrensel kuralların baskın olduğu düşüncesini yansıtır (Tecimer, 2010, s. 36).

2.4.6.2 Tekdüzeliğe karşı esneklik

Muhasebe kültür değerlerinden biri olan *"tekdüzeliğe karşı esneklik",* işletmeler arasında ve işletme içinde zaman içinde tek tip muhasebe kurallarının uygulanmasını ve bu tür uygulamaların tutarlık bir şekilde uygulanmasının aksine, koşullara bağlı olarak muhasebe kurallarının esnek bir şekilde değiştirilmesi ve uygulanmasına yönelik eğilimin tercihini temsil etmektedir (Gray, 1988, s. 8-11; Doupnik ve Tsakumis, 2004, s. 6). Diğer bir ifade ile tekdüzeliğe karşı esneklik muhasebe kültür değeri; muhasebe profesyonellerinin muhasebe faaliyetlerinde yapacakları tercihlerin belirlenmesinde ihtiyaç duyduğu derecede bağımsız davranıp davranamadıkları ile ilgilidir (Karabınar, 2005, s. 48). Tekdüzeliğe karşı esneklik muhasebe kültür değeri bir toplumun muhasebe kuralları ve düzenlemelerinde uygulamanın önemini vurgulayan bir muhasebe kültür değeridir.

Muhasebe perspektifinden bakıldığında, bu muhasebe kültür değeri, tutarlılık (yıldan yıla aynı yöntemlerin kullanılması) ve karşılaştırılabilirlik (işletmeler arasında karşılaştırma

yeteneği) ilkeleri için önemlidir (Lenard, 2017, s. 2-6). Ancak kurumsal bir ortamda, tekdüzeliğin benimsenmesinin, raporlama uygulamaları üzerinde takdir yetkisinin kısıtlanması anlamına geldiği de vurgulanmaktadır (Yousuf ve Aldamen, 2021, s. 536-541).

Tekdüzeciliğe karşı esneklik muhasebe kültür değeri farklı yorumlara açık bir değer olarak da görülmektedir. Esneklik, işletmeler arasında karşılaştırılabilirlik açısından kaygıya neden olabilmektedir. Ayrıca zamanla işletme içinde meydana gelebilecek farklılıklar da tutarlılık açısından kaygıya sebep olabilmektedir. Bu muhasebe kültür değeri, bireysel işletmelerin koşullarına uygun muhasebe uygulamalarının göreceli esnekliğine açık bir muhasebe kültür değeridir (Gray, 1988, s. 9).

2.4.6.3 İhtiyatlılığa Karşı İyimserlik

Üçüncü muhasebe kültür değeri olan *"ihtiyatlılığa karşı iyimserlik",* gelecekteki olayların belirsizliğini yönetmek için ihtiyatlı bir ölçüm yaklaşımı eğilimine karşın muhasebe ölçümlerinde daha iyimser, risk alan bir yaklaşım eğilimini ifade etmektedir (Gray, 1988, s. 9-10). Gray'a (1988) göre ihtiyatlılık, gelecekteki belirsiz olaylardan kaçınmak için dikkatle yürütülen raporlama ve ölçümlerle ilgilidir. Buna karşın muhasebe anlamında iyimserlik, finansal raporlamada daha fazla esnekliği ifade etmektedir (Yousuf ve Aldamen, 2021, s. 536-541).

İhtiyatlılığa karşı iyimserlik muhasebe kültür değeri, bir toplumun muhasebe kuralları ve düzenlemelerinde ölçümün öneminin altını çizmektedir. Muhasebe kuralları ve düzenlemeleri, net varlıkların ve kârların değerini ölçmek ve raporlamak için kabul edilebilir yöntemleri kapsamaktadır. Bir işletmede veya bireyde ihtiyatlılık muhasebe kültür değeri ne kadar yüksek olursa geleneksel ölçme yöntemlerine bağımlılık o derece güçlü olmaktadır (Choi, 2002, s. 77).

Net varlıkların ve kârların raporlanan değeri, farklı ihtiyat seviyelerine bağlı olarak ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmektedir. Dolayısıyla bu muhasebe kültür değeri, ülke düzeyindeki ihtiyatlılık düzeyindeki değişiklikleri ortaya koyması açısından önemlidir (Rodrigez, 2009, s. 4- 23).

2.4.6.4 Gizliliğe karşı şeffaflık

Son muhasebe kültür değeri olan *"gizliliğe karşı şeffaflık"* bir işletme hakkındaki bilgilerin yalnızca işletme yönetimine ve işletmeye finansman sağlayan kişilere açıkladığı

güçlü bir gizlilik yaklaşımı yerine şeffaf ve kamuya hesap verebilir bir yaklaşım anlamına gelmektedir (Gray, 1988, s. 8-11). Bir diğer ifade gizliliğe karşı şeffaflık, işletmelerin kurumsal raporlarında gizliliğini tercih edip etmediğini veya işletmelerin kamuya bilgi paylaşımında daha açık olma tercihinin olup olmadığını gösteren muhasebe kültür boyutudur (Lenard, 2017, s. 2-6).

Bu muhasebe kültür alt boyutu işletme tarafından sunulan finansal ve finansal olmayan raporlardaki bilginin kapsamı ve düzeyini etkilemektedir. Gizlilik değeri arttıkça raporlarda açıklanan bilginin kapsam ve düzeyi azalacak, gizlilik değeri azaldıkça bilginin kapsam ve düzeyi artacaktır. Bu nedenle bu muhasebe kültür değeri ülke düzeyinde açıklama farklılıklarına neden olmaktadır (Rodrigez, 2009, s. 4- 23).

2.4.7 Ulusal kültür boyutları ve muhasebe kültür değerleri arasındaki ilişki

Gray muhasebe kültür değerleri modeli (1988), kültürün muhasebe üzerindeki etkisini dört muhasebe kültür değeri aracılığıyla tanımlamaktadır. Bu dört muhasebe kültür değeri özünde, Hofstede ulusal kültür boyutları modeline dayandığı araştırmamızda daha önce de ifade edilmişti. Gray, muhasebe kültür değerlerini, Hofstede'nin (1980) ulusal kültür boyutlarıyla ilişkisini dört farklı hipotezle ifade etmiştir. Bu hipotezler aşağıdaki gibidir:

> *H_1: Bir ülke bireycilik açısından ne kadar yüksek ve belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi açısından ne kadar düşükse, o ülkenin profesyonellik açısından üst sıralarda yer alma olasılığı o kadar yüksektir.*

Bu hipoteze göre Gray (1988), bireysel bağımsızlığın kabul edildiği, esnek bir şekilde örülmüş bir sosyal çerçeveye sahip toplumlarda faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının yasal otoriteye sıkı sıkıya uymak yerine profesyonelliği tercih etme olasılıklarının daha yüksek olduğunu savunulmaktadır (Gray, 1988, s. 9).

Radebaugh, Gray ve Black (2006) araştırmasında profesyonellik muhasebe kültür değerinin, erilliğe karşı dişillik ve kısa vadeli yönelime karşı uzun vadeli yönelim kültürel boyutu ile zayıf bir ilişkiye sahip olduğunu tespit ettiğini ifade etmiştir (Rodrigez, 2009, s. 13).

> *H_2: Belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi açısından bir ülke ne kadar üst sıralarda yer alıyorsa ve bireycilik açısından ne kadar alt sıralarda yer alıyorsa, tekdüzelik açısından üst sıralarda yer alma olasılığı o kadar fazladır.*

Bu hipoteze göre ise Gray (1988), bir toplumun tekdüzeliğe karşı esneklik tercihinin, kanun, düzen ve katı bireysel davranış kodlarını tercih eden toplumlarla tutarlı olduğunu savunmaktadır. Tekdüzelik aynı zamanda çoğulculuk (bireyciliğin karşıtı) ve sıkı bir şekilde örülmüş bir sosyal çerçeve ve grup normlarına saygı ile tutarlıdır (Gray, 1988, s. 10).

> *H_3: Belirsizlikten kaçınma açısından bir ülke ne kadar yüksek ve bireycilik ve erkeklik açısından ne kadar düşükse, o zaman ihtiyatlılık açısından üst sıralarda yer alma olasılığı o kadar yüksektir.*

Bu hipoteze göre Gray (1988), daha ihtiyatlı, daha temkinli olan ve karlarını abartmaktansa olduğundan daha az göstermeye eğilimli toplumların kuramını ortaya koymaktadır. Toplum ihtiyatlı olmak yerine iyimserliği ve başarıyı tercih ettiği ölçüde, kazanç ölçümünde daha az ihtiyatlı bir yaklaşım tercih etmesi muhtemeldir (Gray, 1988, s. 10).

> *H_4: Belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi açısından bir ülke ne kadar üst sıralarda yer alıyorsa ve bireycilik ve erkeklik açısından ne kadar alt sıralarda yer alıyorsa, gizlilik açısından o kadar üst sıralarda yer alma olasılığı o kadar fazladır.*

Gray (1988), gizliliği tercih eden toplumların belirsizlikten oldukça kaçındıklarını, rekabetten uzak durmak ve güvenliği korumak için bilgi açıklamayı kısıtlamak istediklerini savunmaktadır. Gizlilik aynı zamanda yüksek güç mesafesine sahip toplumlarla da ilişkilendirilmektedir. Güç mesafesi yüksek olan toplumlarda güç eşitsizlikleri korunduğu için bilgi asimetrisi oluşmakta ve gizlilik derecesi artmaktadır. Bunun yanı sıra toplumda eğer çoğulcu toplum kültür değeri hakimse, gizlilik seviyesi düşük olacaktır, bireycilik toplum kültür değeri hakimse, gizlilik seviyesi yüksek olacaktır. Diğer bir ifade ile çoğulcu toplumlarda işletmeler dış paydaşlarına daha çok bilgi açıklamaya istekli olurken, bireyci toplumlarda işletmeler iç paydaşlarına bilgi açıklama konusunda istekli olacaktır (Gray, 1988, s. 11).

Gray'a ait yukarıda sözü edilen hipotezlere ait unsurları, her bir satırda Gray muhasebe kültür değerlerinin ve her bir sütunda Hofstede ulusal kültür boyutlarının yer aldığı aşağıdaki Tablo 2.10'da özetlenmektedir. Gray'in hipotezlerine göre Tablo 2.10'daki her bir hücre (+) pozitif veya doğrudan, (-) negatif veya ters olarak ve (?) birbirleriyle belirsiz

ilişki şeklinde ifade edilmiştir. Tablo 2.10'da ilişkinin güçlü olduğu durumları (++) çift artı veya çift eksi (--) kullanarak göstermektedir (Borker, 2012, s. 1006).

Tablo 2.10

Gray'in Muhasebe Kültür Değerleri ile Hofstede Ulusal Kültür Boyutları Arasındaki İlişkiler

Gray'in Muhasebe Kültür Değerleri		***Hofstede'in Ulusal Kültür Boyutları***					
	Yazar	**Düşüğe karşı Yüksek Güç Mesafesi**	**Bireyciliğe karşı Çoğulculuk**	**Erilliğe karşı Dişilik**	**Düşüğe Karşı Yüksek Belirsizlikten Kaçınma İsteği**	**Kısa Vadeli Yönelime Karşı Uzun Vadeli Yönelim**	**Hoşgörüye Karşı Kısıtlılık**
Yasal Kontrole Karşı Profesyonellik	Gray	-	++	?	--		
	Chanchani ve MacGregor	-	+	?	-	-	
	Borker	-	+	?	-	-	+
Tekdüzeliğe Karşı Esneklik	Gray	+	--	?	++		
	Chanchani ve MacGregor	+	-	?	+	+	
	Borker	+	-	?	+	+	-
İhtiyatlılığa Karşı İyimserlik	Gray	+	-	-	++		
	Chanchani ve MacGregor	+	-	-	+	+	
	Borker	?	-	-	+	+	-
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	Gray	++	--	-	++		
	Chanchani ve MacGregor	+	-	-	+	+	
	Borker	+	-	-	+	+	-

Kaynak: Gray, 1988; Baydoun ve Willet, 1995; Chanchani ve MacGregor, 1999; Borker, 2012; Koleznik, 2013; Borker, 2013

Gray tarafından ortaya konulan hipotezler ve yukarıdaki Tablo 2.10'daki matris formdan da görüldüğü üzere,

- Yasal kontrole karşı profesyonellik muhasebe kültür değeri, bireycilikle pozitif, güç mesafesi ve belirsizlikten kaçınma ile negatif ilişkili olduğunu;
- Tekdüzeliğe karşı esneklik muhasebe kültür değerinin; bireycilikle negatif, güç mesafesi ve belirsizlikten kaçınmayla pozitif ilişkili olduğunu;
- İhtiyatlılığa karşı iyimserlik muhasebe kültür değerinin, bireycilikle negatif, belirsizlikten kaçınmayla pozitif ilişkili olduğu
- Gizliliğe karşı şeffaflık muhasebe kültür değerinin bireycilik ile negatif, güç mesafesi ve belirsizlikten kaçınma ile pozitif olarak ilişkili olduğunu göstermektedir.

Chanchani ve MacGregor 1999 yılında yaptığı araştırmasında Hofstede kültür boyutları ile Gray muhasebe kültür değerleri arasındaki ilişkiyi ampirik olarak test etmiştir. Chanchani ve MacGregor, Gray'dan farklı olarak ampirik uygulamasına Hofstede'in beşinci ulusal kültür boyutu olan kısa vadeli yönelime karşı uzun vadeli yönelim kültür boyutu ile Gray muhasebe kültür değerleri arasındaki ilişki sonuçlarını da eklemiştir (Chanchani ve MacGregor, 1999, s. 10). Chanchani ve MacGregor, kısa vadeli yönelime karşı uzun vadeli vadeli yönelim kültür boyutunun, profesyonellik ile negatif, diğer üç muhasebe değeri ile pozitif ilişkili olduğunu ifade etmektedir. Ayrıca Gray ihtiyatlılığa karşı iyimserlik boyutu ile güç mesafesi arasında ilişki tespit edemezken, Chanchani ve MacGregor iki değişken arasında pozitif ilişki tespit etmiştir.

Chanchani ve MacGregor'ın araştırmasından sonra Borker 2012 ve 2013 yılında gerçekleştirdiği araştırmalarında Hofstede ulusal kültür boyutlarına hoşgörüye karşı kısıtlılık boyutunu da ekleyerek Gray muhasebe kültür değerleri arasındaki ilişkileri ortaya koymuştur. Borker; Gray ile tutarlı olarak ihtiyatlılığa karşı iyimserlik ve güç mesafesi arasında ilişki tespit edememiştir. Tablo 2.10'a göre son eklenen iki kültür boyutu ile muhasebe kültür değerleri arasındaki ilişkilere bakılırsa; ilk olarak kısa vadeli yönelime karşı uzun vadeli yönelim kültür değerinin, profesyonellik muhasebe kültür değeri ile negatif, diğer üç muhasebe kültür değeri ile pozitif ilişkili olduğu görülmektedir. Borker ve Chanchani ve MacGregor; kısa vadeli yönelime karşı uzun vadeli yönelim boyutu ile Hofstede ulusal kültür boyutları arasında aynı ilişkileri tespit etmiştir. Diğer araştırmacılardan farklı olarak Borker araştırmasına hoşgörüye karşı kısıtlılık ulusal kültür boyutu ile muhasebe kültür değerleri arasındaki ilişkiyi de eklemiştir. Hoşgörüye karşı kısıtlılık ulusal kültür boyutu ile muhasebe kültür değerleri

arasındaki ilişkilere bakılacak olursa; hoşgörüye karşı kısıtlılık ulusal kültür boyutunun profesyonellik muhasebe kültür değeri ile pozitif, geriye kalan üç muhasebe kültür değeri ile negatif ilişkili olduğu görülmektedir.

Gray (1988), muhasebe kültür değerleri üzerinde Hofstede (1980) tarafından geliştirilen en önemli kültür boyutlarının düşüğe karşı yüksek belirsizlikten kaçınma isteği ve bireyciliğe karşı çoğulculuk olduğunu vurgulamıştır. Muhasebe kültür değerlerini daha az seviyede etkileyen kültür boyutları, düşüğe karşı yüksek güç mesafesi ve erilliğe karşı dişilik'tir. Gray'in (1988), ulusal kültür boyutlarına dayanan muhasebe kültür değerlerinin ulusal kültür boyutlarıyla nasıl ilişkili olduğuna dair hipotezlerini ampirik olarak test etmemiştir (Noll, 2014, s. 170-172).

2.3 Bilgi Açıklama ve Kültür İlişkisi

Bu bölümde, bilgi açıklama ve kültür arasındaki ilişki incelenmektedir. Bu ilişkilerin teorik ve ampirik olarak değerlendirilmesi araştırmamızda muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama seviyesine etkisi açısından önem taşımaktadır.

2.3.1. Bilgi açıklama ve kültür

Hofstede, kültür değerlerine dayanan muhasebe kültür değerleri ile muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkiyi aşağıdaki Tablo 2.11'de ifade edilmiştir. Tablo 2.11'den de görüldüğü üzere bilgi açıklamayla en ilgili muhasebe kültür değerinin "gizliliğe karşı şeffaflık" olduğu görülmektedir.

Tablo 2.11

Gray'in Muhasebe Değerleri ile Muhasebe Uygulamaları Arasındaki İlişki

Gray'in Muhasebe Değerleri	**Muhasebe Uygulamaları**
Yasal Kontrole karşı Profesyonellik	*Yetki*
Tekdüzeliğe karşı Esneklik	*Uygulama*
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik	*Ölçüm*
Gizliliğe karşı Şeffaflık	*Açıklama*

Kaynak: Rodrigez, 2009

Gray (1988), bir ülkenin muhasebe kültürünü tanımlamak için kullanılabilecek dört muhasebe kültür değeri boyutu belirlediği daha önce ifade edilmiştir. Yukarıdaki şekilde muhasebe kültürünün bu dört boyutu yer almaktadır. Bu alt kültür boyutlarından ilk iki boyut, ülke düzeyinde muhasebe uygulamasının yetkisi ve uygulaması ile, ikinci iki boyut ise, ülke düzeyinde muhasebe bilgilerinin ölçülmesi ve açıklanması ile ilgilidir.

Bir toplumun çevresi ve kültürü, muhasebe sistemini şekillendirmektedir. Özellikle mesleki yargı, yönetimsel kararlar veya finansal raporlama uygulamaları gibi muhasebenin sosyal yönleri, kültürel değerlerin doğrudan etkisi altındadır. Sosyal yönleri etkilemesinden dolayı muhasebe ölçüm uygulamalarından çok muhasebe açıklama uygulamalarında kültürel faktörlerin etkisinin daha görünür olması beklenmektedir (Zahid vd., 2018, s. 93). Bu nedenle kültür, uluslararası bağlamda kurumsal raporlama, raporlama politikası, finansal raporlama, kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, sosyal ve çevresel açıklama, sürdürülebilirlik raporlaması, entegre raporlama ve gönüllü açıklama uygulamaları üzerinde güçlü bir etkisi olan bir faktördür (Mohammad Maali ve Al-Attar, 2017, s. 255; Khlif, 2016, s. 549-550).

Hofstede'de (1980), en önemli çevresel faktörlerden biri olan kültürün, bilgi açıklamanın onun bir parçası olduğuna finansal raporlama sistemi üzerinde etkili olduğuna inanmaktadır. Gray, gizlilik kültürünün hâkim olduğu işletmelerde bilginin açıklanma seviyesinin düşük ve daha sınırlı bir düzeyde gerçekleştiğini ifade etmektedir (Gray, 1988, s. 8-11). Bir diğer ifade ile gizlilik arttıkça kamuyu aydınlatma seviyesi veya bilgi açıklama seviyesi azalmaktadır (Archambault ve Archambault, 2003, s. 178). Aşağıda yer alan Tablo 2.12'de Hofstede'nin toplumsal kültür değerleri ile Gray'in muhasebe kültür değerleri ve uygulaması, yani sırasıyla şeffaflık ve bilgi açıklama arasındaki karşılıklı ilişkiyi göstermektedir (Haniffa ve Cooke, 2002, s. 325).

Tablo 2.12

Hofstede Kültür Değerleri, Muhasebe Kültür Değerlerinden Şeffaflık ve Açıklama Faaliyeti Arasındaki İlişkiler

Hofstede Kültür Değeri	***Gray Muhasebe Değeri***	***Muhasebe Uygulaması***
	Gizliliğe Karşı Şeffaflık	***Açıklama***
Güç Mesafesi	Yüksek Gizlilik- Düşük Şeffaflık	Düşük Açıklama
Erillik- Dişillik	Yüksek Gizlilik- Düşük Şeffaflık	Düşük Açıklama
Belirsizlikten Kaçınma	Yüksek Gizlilik- Düşük Şeffaflık	Düşük Açıklama
Bireycilik-Kollektiflik	Yüksek Gizlilik- Düşük Şeffaflık	Düşük Açıklama
Uzun veya Kısa Vadeli Döneme Yönelim	Yüksek Gizlilik- Düşük Şeffaflık	Düşük Açıklama
Hoşgörü- Kısıtlılık	Yüksek Gizlilik- Düşük Şeffaflık	Düşük Açıklama

Kaynak: Haniffa ve Cooke, 2002

Tablo 2.12'den görüleceği üzere bilgi açıklama seviyesi, Hofstede kültür değerleri ve Gray muhasebe kültür değerlerinden muhasebe uygulamalarından açıklama arasında ilişki bulunmaktadır.

Güç Mesafesi- Gizliliğe Karşı Şeffaflık ve Açıklama: Gray (1988), güç mesafesinin şeffaflık ve bilgi açıklama düzeyi ile negatif olduğunu varsaymıştır. Tablo 2.12'de görüldüğü gibi Hofstede kültür değerlerinden güç mesafesi arttıkça muhasebe açıklamaları azalmakta ve gizlilik artmaktadır. Yüksek güç mesafesine sahip toplumlardaki güçlü insanlar ve işletmeler genellikle daha fazla özgürlüğe sahip olacaktır ve ayrıcalıklı konumlarında kendilerini nispeten güvende hissedeceklerdir. Rahat konumları göz önüne alındığında, bu kişiler ve işletmeler için dış güçler onların konumu için bir tehdit oluşturabileceğinden daha az bilgi açıklamaya eğilimli olmaktadır (Young, 2013, s.15; Mohammad Maali ve Al-Attar, 2017, s. 257). Bunun aksine düşük güç mesafesine sahip işletmeler, bilgi kullanıcılarıyla daha büyük bir ilişkiye sahiptir ve bu nedenle bilgilerini kamuya açık bir şekilde paylaşmaya eğilimlidir (Young, 2013, s.15).

Bireycilik- Gizliliğe Karşı Şeffaflık ve Açıklama: Gray'e göre bireycilik açısından yüksek skorlara sahip toplumlar, gizlilik seviyesi üst sıralarda olacaktır (Gray, 1988, s. 11). Kolektivist yönelime sahip toplumlar, işletme dışındakilere karşı sorumluluk

bilincine sahiptir, dolayısıyla kolektivist ülkelerdeki işletmelerin dış paydaşlarına daha fazla bilgi açıklaması beklenmektedir (Mohammad Maali ve Al-Attar, 2017, s. 258). Bireyci toplumlarda, işletmeler daha çok içe odaklıdır ve bu da gizlilik yaratarak daha az bilgi açıklamaya yöneltir. Bireyci işletmeler ise kolektivist bir toplumda olduğu gibi grup içi veya işletme atmosferine sahip olmadıkları için bilgilerini daha az seviyede halka açılmaya daha eğilimlidir (Zarzeski, 1996, s. 27).

Belirsizlikten Kaçınma- Gizliliğe Karşı Şeffaflık ve Açıklama: Gray (1988) göre; yüksek düzeyde belirsizlikten kaçınma, çatışmalardan kaçınmak, rekabetin belirsizliklerini kısıtlamak ve güvenliği korumak için bilgi açıklamalarını kısıtlama ihtiyacı nedeniyle gizliliğe yöneltmektedir. Diğer bir ifade ile yüksek düzeyde belirsizlikten kaçınmanın daha çok gizlilik tercihini öne çıkardığını belirtmektedir (Gray, 1988, s. 8-11). Belirsizlikten kaçınmada üst sıralarda yer alan toplumlardaki yöneticiler, konumlarını korumak için bilgileri gizleme eğilimindedir ve bu nedenle daha az şeffaf olmaları beklenmektedir (Mohammad Maali ve Al-Attar, 2017, s. 257). Belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu kültürde, işletmeler daha güvenli ilişkiler sürdürülebilecekleri bankalar ve finansman işletmeleri gibi özel kuruluşlara daha fazla bilgi açıklama eğiliminde iken halka daha az bilgi açıklama eğilimi göstermektedir Belirsizlikten kaçınan zayıf kültürlerde faaliyet gösteren işletmeler, istikrarlı ilişkiler sürdürmeye güvenmedikleri için bilgilerini açıklama eğilimindedir (Young, 2013, s. 15).

Erillik- Dişillik- Gizliliğe Karşı Şeffaflık ve Açıklama: Gray (1988), erillik-dişillik kültür değerinin gizlilikle negatif, bilgi açıklama düzeyiyle pozitif ilişkili olduğunu tahmin etmiştir (Gray, 1988, s. 8-11). Bunun nedenini ilerlemeye ve gelişme konusunda eril toplumlar dişil toplumlara göre daha fazla odaklanması olarak görmektedir (Mohammad Maali ve Al-Attar, 2017, s. 258). Erillik değeri yüksek toplumlar ve işletmeler diğer işletmelerle ilişkiler kurmaya ve rekabet etmeye, başarıya ulaşmaya çalışırlar. Bu daha eril işletmeler halkla daha fazla bilgi paylaşma eğilimindedir. Bu eğilim uluslararası işletmelerden çok yerel işletmelerde görülmektedir (Young, 2013, s. 15).

Uzun Vadeli Yönelim- Gizliliğe Karşı Şeffaflık ve Açıklama: Uzun vadeli yönelim kültürel değerinin, şeffaflık muhasebe değerini azalttığı veya artırdığı yönünde çeşitli ifadeler söz konusudur. Uzun vadeli yönelim kültür değeri, gizlilik tercihine yönelttiği için şeffaflık muhasebe değeri arasında negatif ilişki olduğu söylenebilir (Radebaugh ve

Gray, 2002, s. 12; Mohammad Maali ve Al-Attar, 2017, s. 258). Buna karşılık olarak uzun vadeli yönelimde üst sıralarda yer alan toplumların kısa vadeli yönelime göre daha fazla bilgi açıklama olasılığının daha yüksek olduğu vurgulanmaktadır. Çünkü iş dünyasında ilişki kurma ve pazar konumunun özelliklerinin, oldukça rekabetçi bir küresel pazarda uzun vadeli oryantasyonun kurumsal yönetişim için önemli bir faktör olarak görülmektedir (Mohammad Maali ve Al-Attar, 2017, s. 258).

Hoşgörü- Gizliliğe Karşı Şeffaflık ve Açıklama: Hofstede (2011), Hoşgörünün, fikirlerin özgürce ifade edilmesi gibi insan haklarıyla ilişkili olduğunu savunmuştur. Bu nedenle hoşgörüsü yüksek puan alan toplumların gizlilik yerine şeffaflığı tercih edeceği varsayılmaktadır (Hofstede, 2011, s. 16).

2.3.2 Kültür ve bilgi açıklama ilişkisine ait literatür

Uluslararası finansal krizler, kurumsal skandallar, dünya çapında ortak bir dilde konuşma ihtiyacı, sermaye piyasalarının globalleşmesi ve bilgi kullanıcılarının beklentileri işletmelerin kurumsal raporlama ve açıklamalarına duyulan gereksinimleri artırmıştır. Bilgi ihtiyacına duyulan gereksinimin artmasıyla birlikte işletmelerin açıkladığı bilgiler çeşitlenmiştir. Kurumsal açıklamaları iletmede bir araç olan yıllık raporlar, artık günümüzde digital yöntemleri kullanarak bilgi açıklamaya doğru ilerlemiştir. Bilgi açıklama çeşitlerindeki bu gelişen trendle birlikte bilgi açıklama ve kültür arasında ilişkinin araştırılması da farklılık göstermiştir. Geçmişteki araştırmalar muhasebe açıklamaları, finansal açıklamalar türlerindeki bilgi açıklamaları ile kültürün ilişkisini araştırırken; günümüze doğru yapılan araştırmalar ise kurumsal açıklamalar, sosyal açıklamalar, kurumsal sosyal açıklamalar, çevresel açıklamalar, gönüllü açıklamalar gibi bilgi açıklama türlerinin kültür ile ilişkisini araştırmaktadır.

Araştırmamız esnasında gönüllü bilgi açıklama seviyesi ve muhasebe kültürü değişkenleri arasındaki ilişkiyi ele alan bir çalışmaya rastlanmamıştır. Araştırmamızın bu yönüyle ulusal literatürde yer alan araştırmalardan farklılık gösterdiği daha önce de belirtilmiştir. Uluslararası literatürde kültür, örgüt kültürü, ulusal kültür gibi kültürün farklı türleri ve bilgi açıklama faaliyeti arasında ilişkileri araştıran çalışmalar Tablo 2.13'de yer almaktadır.

Tablo 2.13

Kültür, Örgüt Kültürü, Ulusal Kültür Gibi Kültürün Farklı Türleri ve Bilgi Açıklama Faaliyeti Arasında İlişkileri Araştıran Çalışmalar

Yazar- Yıl	***Amaç***	***Örneklem-Yöntem***	***Bulgu-Sonuç***
Gray ve Vint, 1995	Hofstede tarafından tanımlanan kültür (toplumsal) boyutlarının bilgi açıklama üzerindeki etkisini araştırmaktır.	27 ülkedeki büyük ölçekli işletmeler - Regresyon Analizi	Kültürel boyutların bilgi açıklama üzerinde *"belirsizlikten kaçınma"* ile negatif ve *"bireysellik"* değeri ile ise pozitif ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Salter ve Niswander, 1995	Gray'ın teorisinde yer alan hipotezleri ampirik olarak test etmektir.	29 ülke verisi - Regresyon Analizi	*Belirsizlikten kaçınma* ile bilgi açıklama arasında negatif, *bireysellik* ve açıklama seviyesi arasında ise pozitif ilişki tespit edilmiştir.
Zarzeski, 1996	Ele alınan birkaç ülke çerçevesinde piyasa ve kültür güçlerinin muhasebe açıklamaları üzerinde etkisini araştırmayı amaçlamıştır.	Fransa, Almanya, Hong Kong, Japonya, Norveç, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki işletmeler – Regresyon Analizi	*Gizlilik* kültür ögesinin işletmelerin açıklama uygulamalarını etkileyen bir faktör olduğu sonucuna ulaşmıştır. *Bireysellik* ve *erillik* kültür değerinin açıklama ile pozitif ilişkili olduğunu; *belirsizlikten kaçınma*sının ise negatif ilişkili olduğunu bulmuştur.
Jaggi ve Low, 2000	Kültürün ve yasal sistemlerin işletmelerin finansal açıklamaları üzerinde etkisini araştırmıştır.	28 medeni hukuk ve teamül hukuku ülkesinden toplam 505 örneklem – Regresyon Analizi	Açıklama ve *bireysellik* arasında pozitif ilişki, *erillik* ve açıklama arasında ise negatif ilişki tespit etmiştir.
Chau ve Gray, 2002	Çin kültürünü ele alarak, gönüllü kurumsal bilgi açıklama uygulamaları üzerindeki etkisini araştırmak	Hong Kong and Singapur'da faaliyet gösteren 62 sanayi işletmesi – Anova Testi	Gizliliğe hâkim bir kültür, Hong Kong ve Singapur işletmeleri arasındaki gönüllü bilgi açıklamanın seviyesini azaltmaktadır. *Bireycilik* açısından önemli ölçüde daha düşük, *belirsizlikten kaçınma*nın daha güçlü olduğu, ancak Hong Kong ve Singapur gibi *güç mesafesi* açısından önemli ölçüde daha yüksek olan kültürlerde faaliyet gösteren işletmelerin daha düşük düzeyde bilgi açıklama olasılığının daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır.
Haniffa ve Cooke, 2002	Malezya'da borsaya kote işletmelerin yıllık raporlarındaki gönüllü açıklama kapsamının üç değişken kurumsal yönetişim, kültürel ve işletmeye özgü (kontrol değişkenleri) nitelikler grubuyla ilişkili olup olmadığını araştırmaktır.	Malezya borsasına kayıtlı işletmelerin yıllık raporları - Regresyon Analizi	Araştırma sonucunda kurumsal yönetim ve işletmeye özgü özelliklerin, açıklamanın kapsamı ile ilişkili olduğunu göstermiştir. Belirlenen iki kurumsal yönetişim değişkeninin (yani yönetim kurulunda yer alan aile üyeleri ve icrada görevli olmayan başkan) önemi, bu değişkenlerin gönüllü açıklamanın belirleyicileri olarak önemini göstermektedir. Ayrıca icrada görevli olmayan yönetici olarak başkan, gönüllü açıklamanın kapsamı ile negatif ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Malay yöneticilerin hâkim olduğu işletmelerde daha yüksek seviyede bilgi açıklama (Hofstede-Gray hipoteziyle çelişen bir sonuç), iş hayatında şeffaflığı teşvik eden İslami iş etiğiyle ilişkilendirilmiştir.
Hope, 2003	Uluslararası düzeyde işletme düzeyinde açıklama seviyelerini açıklamada yasal köken ve ulusal kültürün rollerini araştırmayı amaçlamıştır.	42 ülkeden 1883 gözlem- Regresyon Analizi	Faaliyet raporu açıklamaları; *belirsizlikten kaçınma, erillik-dişilik ve güç mesafesi* ile negatif, *bireycilik* ile pozitif ilişkilidir. Diğer bir ifade ile *bireycilik* kültür boyutu arttıkça işletmenin faaliyet raporunda açıklanan bilgi seviyesi de artmaktadır. Hukuk sistemi de bu ilişkileri etkilemektedir.

Tablo 2.13 (Devam)

Kültür, Örgüt Kültürü, Ulusal Kültür Gibi Kültürün Farklı Türleri ve Bilgi Açıklama Faaliyeti Arasında İlişkileri Araştıran Çalışmalar

Archambault ve Archambault 2003	Kültürün, ulusal, politik ve ekonomik sistemlerin ve kurumsal finansal ve işletim sistemlerinin kurumsal finansal açıklama seviyesi üzerindeki etkisini test etmektedir.	33 ülkeden işletme örnekleri – Regresyon Analizi	Açıklamanın kültür, ulusal sistemler ve kurumsal sistemlerden etkilendiğini göstermektedir. Araştırmada *erillik-dişillik* ve açıklama arasında negatif, açıklama ile *belirsizlikten kaçınma ve bireycilikle* pozitif ilişki olduğunu tespit etmiştir.
Qu ve Leung, 2006	Değişen kültürel çevrenin, borsaya kayıtlı Çinli işletmelerin gönüllü bilgi açıklama üzerindeki etkisini araştırmak	Çin'de borsaya kote 120 işletmenin 2003 finansal raporları- Regresyon Analizi	Çin'in kültürel ve sosyal normları değiştikçe, borsaya kayıtlı Çinli işletmelerin açıklama gerekliliklerine ek olarak gönüllü bilgi açıklamaya seviyesini artırdığını tespit etmişlerdir. Paydaş ilgisi ve çalışan sorunları ile ilgili bilgiler, diğer değerlendirilen bilgilere göre borsada işlem gören işletmeler tarafından daha sık ifşa edilmektedir.
De Jong vd., 2006	Ulusal kültür ve şeffaflık arasındaki ilişkiyi incelemek	53 ülkeyi kapsayan ülke verisi – Panel Veri Analizi	Şeffaflığın *bireycilik* ile pozitif ve *belirsizlikten kaçınmanın* ve *güç mesafesi* ile negatif ilişkiye sahip olduğunu tespit etmiştir.
Hooi, 2007	Ulusal kültürün bankacılık açıklamaları üzerindeki etkisini araştırmak	17 gelişmiş ve gelişmekte olan ülke borsaya kote 37 yerli ticari bankanın temsili örneklemi - Regresyon Analizi	*Uzun vadeli yönelim* kültür değerinin banka açıklamaları üzerinde bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Araştırmanın açıklama ve kültürel değerlerle ilişkiler konusunda bulguları Gray ve Vint (1995) bulgularına benzerdir. Bu nedenle açıklama ile ilgili araştırmalarda Gray'in (1988) *gizliliğe karşı şeffaflık* boyutuna ilişkin hipotezinin, orijinal dört kültürel değere göre korunması gerektiğini ifade etmektedir.
Askary vd., 2008	Gray'in sosyo-kültürel faktörler teorisini muhasebe değerleri ve uygulamalarına uygulayarak kültürel değerlerin Türkiye'deki muhasebe uygulamaları üzerindeki etkilerini incelemektedir.	1996–2000 yıllarını kapsayan İMKB'de yer alan işletmelerin faaliyet raporları – Regresyon Analizi	Araştırma sonucu, Gray'in yüksek düzeyde *belirsizlikten kaçınma ve düşük bireyselciliğin* yüksek düzeyde ihtiyatlı muhasebe ölçümleriyle olumlu bir şekilde ilişkili olduğu teorisini doğrulamaktadır. *Yüksek güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve daha düşük bireyciliğin muhasebe tekdüzeliği* ile pozitif olarak ilişkili olduğu bulunmuştur. *Geniş güç mesafesi, yüksek düzeyde belirsizlikten kaçınma ve kolektivizm,* profesyonelliği ve finansal açıklamaları olumsuz etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.
Mir vd., 2009	Kurumsal yıllık raporun giderek en önemli bölümlerinden biri haline gelen başkanın raporunu kullanarak, Hindistan ve Yeni Zelanda'nın karşılaştırmalı bir analizi yoluyla muhasebe uygulamalarının kültürel temellerini keşfetmektir.	2001-2005 yılları arasında Hindistan ve Yeni Zelanda işletmelerinin yıllık raporları – İçerik Analizi	Gönüllü açıklamanın karmaşık bir olgu olduğu ve kültürel değişkenlerin tek başına bir ülkenin gönüllü açıklama uygulamalarının yeterli öngörücüleri olmayacağını belirtmişlerdir.

Tablo 2.13 (Devam)

Kültür, Örgüt Kültürü, Ulusal Kültür Gibi Kültürün Farklı Türleri ve Bilgi Açıklama Faaliyeti Arasında İlişkileri Araştıran Çalışmalar

Orij, 2010	Araştırmanın amacı, kurumsal sosyal açıklama düzeylerinin ulusal kültürlerle ilişkili olup olmadığını araştırmaktır.	22 ülkeden 600 büyük işletme – Regresyon Analizi	Gizlilik, erkeklik-dişilik ile kurumsal sosyal açıklamalar arasında negatif bir ilişki tespit etmiş; uzun vadeli yönelim kültür değeri ile kurumsal sosyal açıklamalar arasında anlamlı bir ilişki tespit edememiştir.
Akman, 2011	Finansal açıklamalarda kültürden kaynaklı farklılıkların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kullanımından sonra azalıp azalmadığını araştırmaktır.	498 işletme-yılı verisi – Regresyon Analizi	Finansal açıklama ile belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi arasında önemli bir negatif ilişki, açıklama ve bireycilik arasında anlamlı pozitif ilişki tespit edilmiştir.
Alkafaji, 2012	Ülke kültüründeki değişiklikler ve muhasebe sistemleri üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamıştır.	Birleşik Arap Emirlikleri işletmeleri - Nitel analiz	Birleşik Arap Emirlikleri'nde muhasebe otoritesinin büyük ölçüde zayıf, muhasebe ve denetim mesleklerinin hükümet tarafından düzenlendiği, muhasebe ve denetim standartlarında tekdüzelik eksikliği olduğunu (Gray'in yüksek tekdüzelik öngören modelinin aksine) sonucuna ulaşmışlar. Aynı zamanda muhasebe değerlerinin ölçülmesinde ihtiyatlı ve şeffaflıktan yoksun olduğunu ve bilgi açıklamaktan ziyade gizliliğe meyilli olduğunu tespit etmişlerdir.
Garcia-Sanchez vd., 2013	Ulusal Kültürün Entegre Raporlama üzerinde etkisini araştırmak	Dünya çapında 1.590 büyük işletme verisi – Panel Veri Analizi	Bireycilik-toplumculuk ve erillik-dişilik kültürel değerleri entegre raporlama üzerinde anlamlı bir etkiye sahipken, belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi ve uzun vadeli yönelim kültür boyutlarının entegre raporlama üzerinde anlamlı bir ilişkiye sahip olmadığını tespit etmiştir. Kollektivist ve dişi bir kültürel sisteme sahip ülkelerde (kamu yararına yönelik kaygılarla karakterize edilen toplumlarda) bulunan işletmelerin sürdürülebilir konulara, etik ve iyi yönetişime daha fazla önem verdiğini göstermektedir.
Aggarwal ve Goodell, 2015	Uluslararası Şeffaflık Örgütü'nün Kurumsal Raporlamada Şeffaflık endeksini kullananarak dünyanın en büyük çokuluslu işletmelerinin şeffaflığını etkileyen faktörleri incelemektedir.	Kurumsal Raporlamada Şeffaflık'ın 2012 yılı için seçilen en büyük çok uluslu işletmeler - Regresyon Analizi	Belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi ve erillik-dişilik kültür değerlerini işletmelerin şeffaflık düzeyinin düşük olmasıyla ilişkili olarak bulmuştur. İşletmelerde bireycilik arttıkça daha yüksek şeffaflık seviyesine sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır.
Hooghiemstra vd., 2015	Borsada işlem gören işletmelerin yıllık raporlarında açıkladıkları iç kontrol açıklamaları hakkındaki bilgi seviyesi ile ulusal kültür arasındaki ilişkiyi araştırmak	2005-2007 dönemi için 29 ülkeden 1.559 firma için 4.370 firma-yılı gözlemi – Regresyon Analizi	Analiz sonucunda ulusal kültürün iç kontrol açıklamalarını doğrudan etkilediğini tespit etmiştir.

Tablo 2.13 (Devam)

Kültür, Örgüt Kültürü, Ulusal Kültür Gibi Kültürün Farklı Türleri ve Bilgi Açıklama Faaliyeti Arasında İlişkileri Araştıran Çalışmalar

Khlif ve Hussainey 2015	Araştırmanın amacı, kültürel boyutların (erkeklik-dişillik, bireycilik ve uzun veya kısa vadeli yönelim) karlılık ile kurumsal sosyal ve çevresel açıklama arasındaki düzenleyici ilişkinin varlığını araştırmaktır.	48 araştırma - Meta Analizi	Analiz sonucunda *erillik-dişilik, bireycilik ve uzun veya kısa vadeli yönelimin* karlılık ile çevresel-sosyal açıklama arasındaki ilişkiyi düzenlediğini tespit etmişlerdir. *Bireyselliği* ve *erilliği* düşük veya uzun vadeli yönelimi yüksek olan ortamlarda faaliyet gösteren işletmelerin iyi finansal performans elde ettiklerinde daha fazla çevresel ve sosyal açıklama yapma olasılığını daha yüksek olduğunu bulmuşlardır.
Mohammad Maali ve Al-Attar, 2017	Araştırmamız kültürel değerlerin çok uluslu işletmelerin raporlama ve bilgi açıklama uygulamaları üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamıştır.	23 ülkede faaliyet gösteren en büyük 122 çok uluslu işletme örneklem – Hiyearşik Regresyon Analizi	*Güç mesafesi* kültürel boyutu, çok uluslu işletmelerin bilgi açıklama düzeyiyle negatif olarak ilişkilidir. Çok uluslu işletmelerde *belirsizlikten kaçınma* pozitif, *erillik* ise bilgi açıklama ve şeffaflık düzeyi ile negatif yönde ilişkili bulunmuştur. Aynı zamanda araştırma *bireycilik, uzun vadeli döneme yönelim* ve *hoşgörü* kültür boyutunun çok uluslu işletmeler tarafından bilgi açıklama düzeyi ile ilişkili olmadığını ortaya koymaktadır.
Adnan vd., 2018	Araştırmada, ulusal kültür ve kurumsal yönetişimin kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması üzerindeki etkilerini ve kurumsal yönetimin kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması üzerindeki kültürel etkiler üzerinde ne ölçüde düzenleyici bir etkiye sahip olduğu araştırılmaktadır.	Malezya, Hindistan ve Birleşik Krallık'taki 203 işletmeye ait toplam 403 faaliyet raporu, kurumsal web sitesi ve kurumsal sürdürülebilirlik bağımsız raporu- Regresyon Analizi	Toplumun *bireyci* olduğu ülkelerde ve *güç mesafesinin* düşük olduğu toplumlarda ve işletmelerde kurumsal sosyal sorumluluk açıklamalarının daha fazla olduğu sonucuna ulaşmıştır.
Gallen ve Peraita, 2018	Ülkeler arasında ulusal kültürün kurumsal sosyal sorumluluk açıklamaları üzerindeki etkisini incelemektir.	44 ülke – Panel Veri Analizi	Yüksek gayri safi yurt içi hasılaya sahip ülkelerde, kurumsal sosyal sorumluluk açıklamasının *bireycilik* ve *erkeklik* ile negatif, *belirsizlikten kaçınma* ve *hoşgörü* ile pozitif olarak ilişkili olduğunu tespit etmişlerdir. Gayri safi yurt içi hasılası düşük olan ülkelerde kurumsal sosyal sorumluluk açıklaması *güç mesafesi* ile negatif, *belirsizlikten kaçınma* ile pozitif ilişkili olduğu bulunmuştur.
Peng vd., 2022	Çok uluslu işletmelerde yönetim kurulu cinsiyet çeşitliliği ile kurumsal sosyal açıklamaları arasındaki ilişkiyi ve ulusal kültürün bu ilişki üzerindeki düzenleyici etkisini araştırmıştır.	Çin, Japonya, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki çok uluslu işletmeler – Regresyon Analizi	Yönetim kurulu cinsiyet çeşitliliğinin çok uluslu işletmelerin kurumsal sosyal açıklamalarını olumlu yönde etkilediğini ve *erilliğin* yönetim kurulu cinsiyet çeşitliliği ile çok uluslu işletmelerin kurumsal sosyal açıklamaları arasındaki ilişkiyi negatif olarak düzenlediği tespit edilmiştir.

Yukarıda kültür değerleri ve açıklamalar arasında ilişkileri araştıran çalışmalara kısa bir şekilde anlatılmaktadır. Bu araştırmalar bağlamında kültür değerleri ve açıklama arasındaki ilişkiler özeti Tablo 2.14'de yer almaktadır:

Tablo 2.14

Hofstede Kültür Boyutları ve Bilgi Açıklama Arasındaki İlişki

Hofstede Kültür Boyutları	***Bilgi Açıklama***	***Yazar***
Güç Mesafesi	+	• Zarkeski, 1996 • Hope, 2003
	-	• Chau ve Gray, 2002 • De Jong, Smeet, Smits, 2006 • Askary, Yazdifar ve Askarany, 2008 • Akman, 2011 • Aggarwal ve Goodell, 2015 • Mohammad Maali ve Al-Attar, 2017 • Adnan, Hay, Staden, 2018 • Gallen ve Peraita, 2018
Erillik- Dişillik	+	• Zarzeski 1996 • Garcia-Sanchez, Rodrı´guez-Ariza ve Frı´as-Aceituno, 2013
	-	• Jaggi ve Low (2000) • Hope (2003) • Archambault ve Archambault (2003) • Orij, 2010 • Aggarwal ve Goodell, 2015 • Khlif ve Hussainey, 2015 • Mohammad Maali ve Al-Attar, 2017 • Gallen ve Peraita, 2018 • Peng, Oi, Wang, 2022
Belirsizlikten Kaçınma	-	• Gray ve Vint, 1995 • Salter ve Niswander, 1995 • Zarzeski, 1996 • Chau ve Gray, 2002 • Hope, 2003 • De Jong, Smeet, Smits, 2006 • Askary, Yazdifar ve Askarany, 2008 • Akman, 2011 • Aggarwal ve Goodell, 2015
	+	• Archambault ve Archambault, 2003 • Mohammad Maali ve Al-Attar, 2017 • Gallen ve Peraita, 2018

Tablo 2.14 (Devam)

Hofstede Kültür Boyutları ve Bilgi Açıklama Arasındaki İlişki

Bireycilik	+	• Gray ve Vint, 1995 • Salter ve Niswander, 1995 • Zarzeski, 1996 • Jaggi ve Low, 2000 • Chau ve Gray, 2002 • Hope, 2003 • Archambault ve Archambault, 2003 • De Jong, Smeet, Smits, 2006 • Askary, Yazdifar ve Askarany, 2008 • Akman, 2011 • Garcia-Sanchez, Rodrı´guez-Ariza ve Frı´as-Aceituno, 2013 • Aggarwal ve Goodell, 2015 • Adnan, Hay, Staden, 2018
	-	• Khlif ve Hussainey, 2015 • Gallen ve Peraita, 2018
	?	• Mohammad Maali ve Al-Attar, 2017
Uzun veya Kısa Vadeli Döneme Yönelim	*?*	• Hooi, 2007 • Orij, 2010 • Mohammad Maali ve Al-Attar, 2017
	+	• Khlif ve Hussainey, 2015
Hoşgörü	*?*	• Mohammad Maali ve Al-Attar, 2017
	+	• Gallen ve Peraita, 2018

Yukarıda Tablo 2.14'te kültür ve bilgi açıklama faaliyeti arasında ilişkilerin araştırıldığı araştırmaların özeti yer almaktadır. Bu bağlamda bu araştırmalarda elde edilen sonuçlara bakıldığında,

- ***Güç mesafesi ve Açıklama:*** Zarzeski (1996) ve Hope (2003) "*güç mesafesi ve açıklam*a *seviyesi"* arasında pozitif ilişki olduğu sonucuna ulaşmıştır. Chau ve Gray (2002), De Jong, Smeet, Smits (2006), Askary, Yazdifar ve Askarany (2008), Akman (2011), Aggarwal ve Goodell (2015), Mohammad Maali ve Al-Attar (2017), Adnan, Hay, Staden, (2018), Gallen ve Peraita (2018) ise bu ilişkiyi negatif olarak tespit etmiştir.
- ***Erillik- Dişillik ve Açıklama:*** Yukarıda anlatılan araştırma sonuçlarına göre "*erillik-dişilik ile açıklama seviyesi"* arasındaki ilişki konusunda farklı sonuçlar elde edilmiştir. Jaggi ve Low (2000), Hope (2003), Archambault ve Archambault (2003), Orij, 2010, Aggarwal ve Goodell (2015), Khlif ve Hussainey (2015), Muhammed Maali ve Al-Attar (2017), Gallen ve Peraita (2018), Peng, Oi, Wang (2022) bu iki değişken arasına negatif ilişki bulurken, Zarzeski (1996) ve Garcia-

Sanchez, Rodrı´guez-Ariza ve Frı´as-Aceituno, 2013 Gray'in hipotezini destekleyerek pozitif bir ilişki bulmuştur.

- ***Belirsizlikten Kaçınma ve Açıklama:*** Gray ve Vint (1995), Salter ve Niswander (1995), Zarzeski (1996), Chau ve Gray (2002), Hope (2003), De Jong, Smeet, Smits (2006), Askary, Yazdifar ve Askarany (2008), Akman (2011), Aggarwal ve Goodell (2015) *"belirsizlikten kaçınma ve açıklama seviyesi"* arasında negatif bir ilişki bulmuş, Archambault ve Archambault (2003), Mohammad Maali ve Al-Attar (2017) ve Gallen ve Peraita (2018) ise beklenen ilişkinin tersini bulmuştur. Ancak Gray'i (1988) belirsizlikten kaçınmanın hâkim olduğu ülkelerde farklı paydaşlara daha az bilgi açıklanma olduğunu savunmaktadır.
- ***Bireycilik ve Açıklama:*** Gray ve Vint (1995), Salter ve Niswander (1995), Zarzeski (1996), Jaggi ve Low (2000), Chau ve Gray (2002), Hope (2003), Archambault ve Archambault (2003), De Jong, Smeet, Smits (2006), Askary, Yazdifar ve Askarany (2008), Akman (2011), Garcia-Sanchez, Rodrı´guez-Ariza ve Frı´as-Aceituno (2013), Aggarwal ve Goodell (2015) ve Adnan, Hay, Staden (2018) *"bireycilik ile açıklama seviyesi"* arasında pozitif bir ilişki bulmuşlardır. Khlif ve Hussainey (2015) ve Gallen ve Peraita (2018) ise bireycilik ile bilgi açıklama arasında negatif ilişki tespit etmişlerdir. Mohammad Maali ve Al-Attar (2017) ise bireycilik ve bilgi açıklama arasında herhangi bir ilişki tespit edememiştir.

Hofstede kültür değerlerine eklenen son iki boyut uzun vadeli yönelim ve hoşgörü ile açıklama arasındaki ilişkileri test eden araştırmaların bulgularının özeti değerlendirildiğinde ise;

- ***Uzun Vadeli Yönelim ve Açıklama:*** "*Uzun vadeli yönelimle* Hooi (2007) "*finansal açıklama"*; Orij (2010), "*kurumsal sosyal raporlama düzeyi"* ve Mohammad Maali ve Al-Attar (2017) "*kurumsal açıklama"* arasındaki ilişkiyi test ettiğinde anlamlı bir ilişki bulamamıştır. Khlif ve Hussainey (2015) ise "*ulusal kültür ile sosyal ve çevre açıklamaları"* arasında pozitif ilişki tespit etmiştir.
- ***Hoşgörü ve Açıklama:*** *"Hoşgörü ve bilgi açıklama seviyesi"* arasında ilişkinin test edilmesine yönelik ampirik olarak yapılmış araştırma neredeyse bulunmamaktadır. Mohammad Maali ve Al-Attar (2017) "*hoşgörü ve şeffaflık"*

arasındaki ilişkiyi değerlendirmektedir. Elde edilen analiz sonucuna göre ise bu iki değişken arasında bir ilişki bulunamamıştır. Gallen ve Peraita (2018) ise "*ulusal kültür ile kurumsal sosyal sorumluluk açıklamaları"* arasında pozitif ilişki olduğunu tespit etmiştir.

Buraya kadar sözü edilen araştırmalar ulusal kültür boyutları ve bilgi açıklama faaliyeti arasındaki ilişkileri özetlemiştir. Yapılan tüm bu araştırmalardan hareketle bulgular çevresel faktörlerin ve özellikle bu faktörlerden kültürün işletmelerin bilgi açıklama faaliyeti üzerinde etkisini göstermektedir. Ancak literatürde muhasebe kültürü ile bilgi açıklama faaliyeti arasında ilişkinin araştırılmasına yönelik sadece "*gizliliğe karşı şeffaflık"* kültür değeri ile bilgi açıklama faaliyeti arasındaki ilişkiyi değerlendiren araştırmalar Tablo 2.15'de yer almaktadır.

Tablo 2.15

Gray Muhasebe Değerleri ve Bilgi Açıklama Arasındaki İlişki

Gray Muhasebe Değerleri	***Bilgi Açıklama***	***Yazar***
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	+	• Orij, 2010 • Chau ve Gray, 2002

- ***Gizliliğe Karşı Şeffaflık ve Açıklama:*** Muhasebe kültür değerlerinden biri olan gizliliğe karşı şeffaflık kültür değeri ile bilgi açıklama arasında Orij (2010) ve Chau ve Gray (2002) pozitif ilişki olduğunu bulmuştur.

Literatürde muhasebe kültür değerlerinden statükoculuğa karşı profesyonellik, tekdüzeliğe karşı esneklik, muhafazakarlığa karşı iyimserlik ile bilgi açıklama faaliyeti arasında ilişkiyi tespit etmeyi amaçlayan bir araştırmaya rastlanmamıştır. Araştırmamız muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama üzerinde etkisini incelemeyi amaçlamaktadır. Bu nedenle araştırmamız ulusal ve uluslararası literatürde yer alan araştırmalardan farklılık göstermektedir. Araştırmamızda işletmelerde hâkim olan muhasebe kültürü eğer gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde bir etkiye sahip olup olmadığı tespit edilecektir. Eğer iki değişken arasında bir ilişki mevcutsa, muhasebe kültürünün hangi değer/değerlerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesini artırdığı/azalttığı belirlenecektir. Böylelikle araştırmamız hem ulusal hem de uluslararası literatürde söz konusu iki değişken arası ilişkiyi araştıran ilk çalışma olarak katkı sağlanmış olacaktır. Muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde etkisinin incelenmesi

muhasebe literatürünü zenginleştirecek ve muhasebe kültürü ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasındaki ilişkinin aydınlatılmasını sağlayacaktır.

3. YÖNTEM

Bu bölümde araştırmanın amacı, araştırma modeli ve araştırma örnekleminin anlatılmasıyla başlamaktadır. Bu bölümde daha sonra araştırmanın hipotezlerinin oluşturulması ele alınacaktır. Ele alınan hipotezler doğrultusunda araştırmanın veri toplama tekniği ve araçları, bağımlı ve bağımsız değişkenlerin ölçümü konusunda bilgi verilecektir. Son olarak verilerin analizinde kullanılan istatistiki yöntemler ve bulgular açıklanmaktadır.

3.1 Araştırmanın Amacı

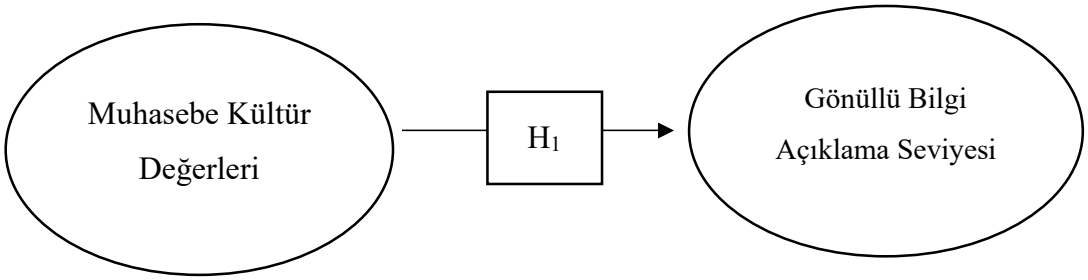
Ülke ve işletme düzeyinde sosyal, politik, ekonomik, teknolojik, yönetim anlayışındaki değişiklikler ve çevresel faktörler bilginin açıklanma düzeyini, şeklini ve sunumunun kalitesini etkilemektedir. Bilginin açıklanma düzeyi, şekli ve sunumu üzerinde işletme düzeyinde etkisi olan çevresel faktörlerden biri kültürdür. Kültür daha önce de anlatıldığı gibi alt kültür unsurlarından oluşmaktadır. Bu bağlamda muhasebe kültürü de kültürün bir alt unsuru olarak gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen işletme düzeyinde çevresel faktörler arasında ele alınmaktadır. Muhasebe kültür değerlerinin her biri, işletmenin gönüllü bilgi açıklama düzeyini etkileyerek gönüllü bilgi açıklama seviyesinin farklılaşmasına neden olabilir. Bu bağlamda araştırmamızın temel amacı, Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nin muhasebe kültür değerlerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde anlamlı bir etkisinin olup olmadığını incelemektir.

3.2 Araştırmanın Modeli

Araştırmamız, temel olarak muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde anlamlı bir etkisi olup olmadığını incelemek amacıyla tasarlanmıştır. Bu doğrultuda araştırmanın temel modeli Şekil 3.1'de yer almaktadır:

Şekil 3.1

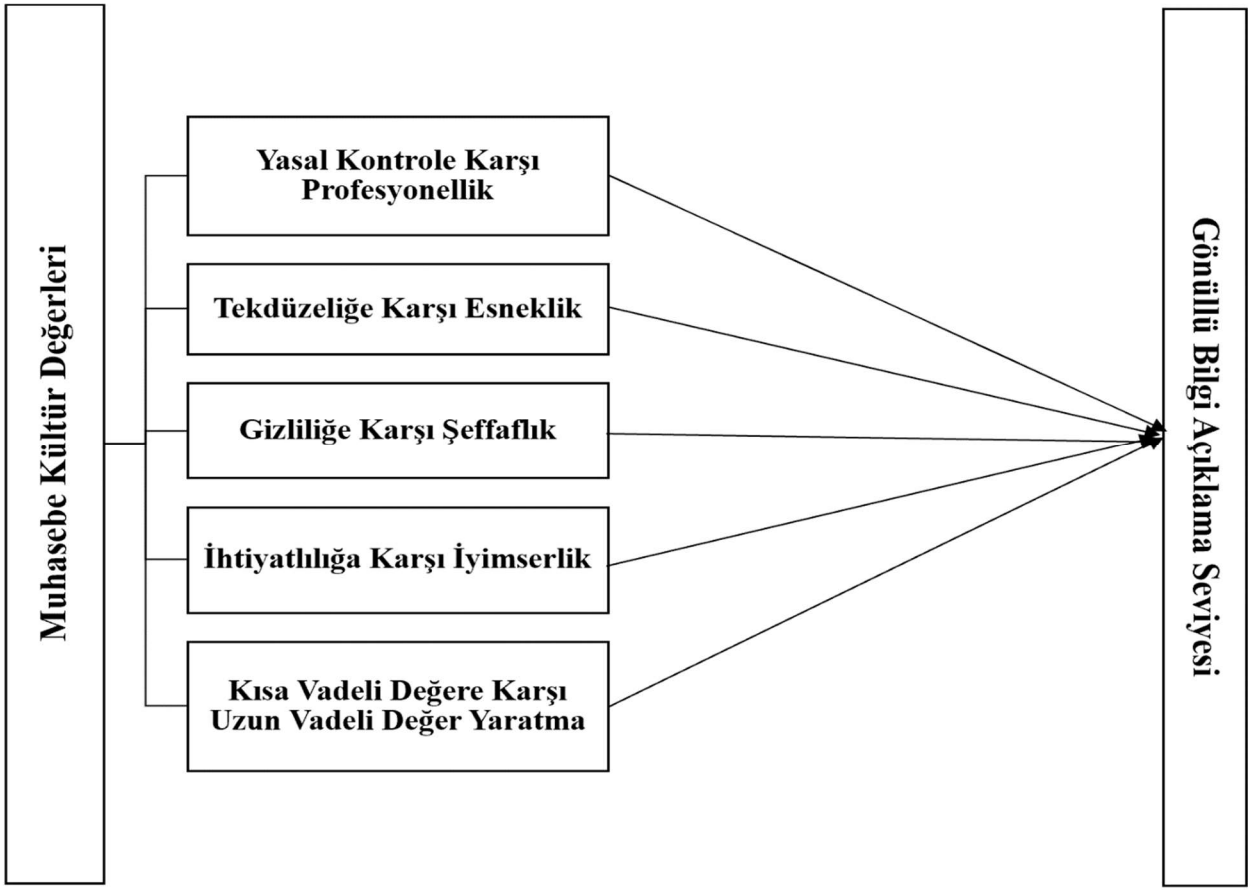
Araştırmanın Temel Modeli



Şekil 3.1'de görüldüğü gibi araştırmamız kapsamında muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyip etkilemediği tespit edilecektir. Bu doğrultuda araştırmamızın kapsamlı modeli Şekil 3.2'de yer almaktadır. Şekil 3.2'de yer alan araştırma modelinde de görüldüğü gibi muhasebe kültürü *"yasal kontrole karşı profesyonellik", "tekdüzeliğe karşı esneklik", "ihtiyatlılığa karşı iyimserlik", "gizliliğe karşı şeffaflık*" ve *"kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma"* olmak üzere beş boyuttan oluşmaktadır. Muhasebe kültür değerlerinin her bir boyutunun gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyip etkilemediği araştırılacaktır. Örneğin; muhasebe kültür değerlerinden *"yasal kontrole karşı profesyonellik"* kültür değerinin işletmenin gönüllü açıklama seviyesi üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olup olmadığı tespit edilecektir. Muhasebe kültür değerlerinin her bir boyutuna ilişkin bulgular değerlendirilerek hem muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde etkisi olup olmadığı ortaya koyulmuş olacak hem de hangi muhasebe kültür değerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde olumlu veya olumsuz etkisi olduğu belirlenmiş olacaktır.

Şekil 3.2

Araştırmanın Kapsamlı Modeli



3.3 Hipotezler

Araştırmamızın temel amacı, Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nin muhasebe kültür değerlerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde anlamlı bir etkisinin olup olmadığını incelemektir. Bu amaç doğrultusunda araştırmanın hipotezi ve bu hipoteze bağlı olarak oluşturulan alt hipotezler aşağıdaki Tablo 3.1'de yer almaktadır:

Tablo 3.1

Araştırmanın Hipotezi ve Alt Hipotezleri

A) Halka açık ve halka açık olmayan işletmelerin sahip olduğu muhasebe kültür değerlerine ilişkin hipotez
A-H1: Halka açık ve halka açık olmayan işletmelerin sahip olduğu muhasebe kültür değerleri arasında ***anlamlı farklılık bulunmaktadır.***
B) Halka açık ve halka açık olmayan işletmelerin gönüllü açıklama seviyesine ilişkin hipotez
B-H1: Halka açık ve halka açık olmayan işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı farklılık bulunmaktadır.***
C) Muhasebe kültür değerleri ve gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasındaki ilişkilere dair hipotezler
C-H1a: "*Yasal kontrole karşı profesyonellik*" muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır.***
C-H2a: "*Tekdüzeliğe karşı esneklik*" muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır.***
C-H3a: **"*İhtiyatlılığa karşı iyimserlik*"** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi ***anlamlı pozitif veya negatif ilişki vardır.***
C-H4a: "*Gizliliğe karşı şeffaflık*" muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif ilişki vardır.***
C-H5a: *"Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif ilişki vardır.***

Tablo 3.1 (Devam)

Araştırmanın Hipotezi ve Alt Hipotezleri

D)Halka açık işletmelerin muhasebe kültür değerleri ve gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasındaki ilişkilere dair hipotezler
D-H1a: Halka açık işletmelerin **"*Yasal kontrole karşı profesyonellik"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır.***
D-H2a: Halka açık işletmelerin **"*Tekdüzeliğe karşı esneklik"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır.***
D-H3a: Halka açık işletmelerin **"*İhtiyatlılığa karşı iyimserlik"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır.***
D-H4a: Halka açık işletmelerin **"*Gizliliğe karşı şeffaflık"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır.***
D-H5a: "Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma" muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır.***
E) Halka açık olmayan işletmelerin muhasebe kültür değerleri ve gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasındaki ilişkilere dair hipotezler
E-H1a: Halka açık olmayan işletmelerin ***"Yasal kontrole karşı profesyonellik"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır.*
E-H2a: Halka açık olmayan işletmelerin ***"Tekdüzeliğe karşı esneklik"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır.***
E-H3a: Halka açık olmayan işletmelerin **"*İhtiyatlılığa karşı iyimserlik"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır.***
E-H4a: Halka açık olmayan işletmelerin ***"Gizliliğe karşı şeffaflık"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır.***
E-H5a: ***"Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır.***

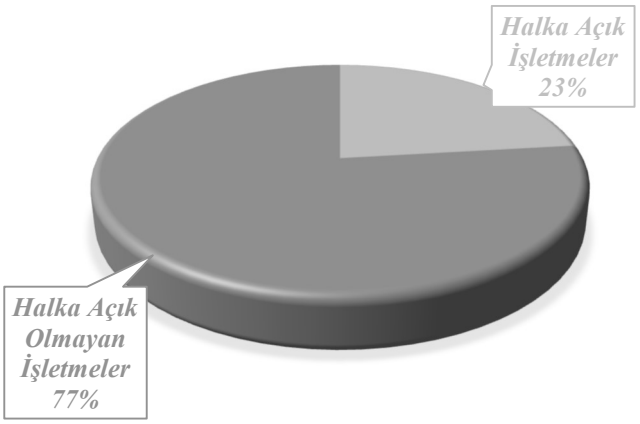
Araştırma amacına yönelik oluşturulan bu hipotezlerin boş hipotezleri ise EK 1'de gösterilmiştir.

3.4 Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Araştırmamızın evreni İstanbul Sanayi Odası tarafından Haziran 2023'te tarafımıza listesi iletilen 2021 Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nden oluşmaktadır. Araştırma kapsamında örnekleme yöntemi olarak amaçlı örnekleme kullanılmıştır. Bu doğrultuda Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Büyük Sanayi İşletmesi listesinde yer alan işletmelerde muhasebe-finans departmanı çalışanları ile telefon ve e-mail aracılığıyla iletişime geçilerek muhasebe kültür değerleri ölçeği uygulanmıştır. Araştırmamızda muhasebe kültür değerleri ölçeğinin evrene uygulanması sonucunda 229 işletmede çalışan 344 kişiden geri bildirim alınmıştır.

Şekil 3.3

Halka Açık ve Halka Açık Olmayan İşletmelerin Dağılımı



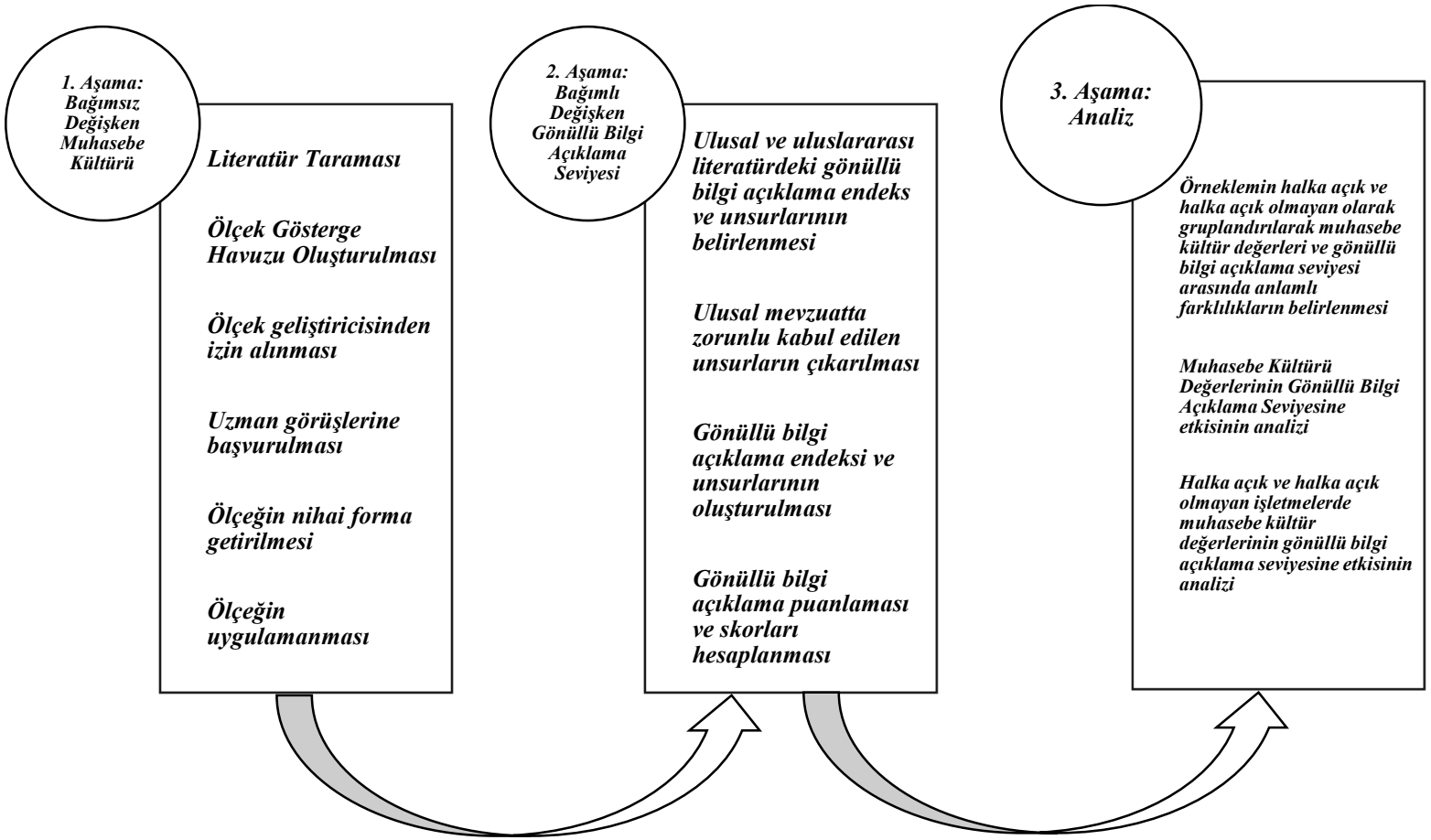
Şekil 3.3'e göre bu işletmelerin %23'ü (53 tanesi) halka açık, %77'si (176 tane) ise halka açık olmayan işletmelerden oluşmaktadır. Muhasebe kültürü ölçeğine ait verilerin analizinde 344 kişiden toplanan veriler kullanılmıştır. Muhasebe kültürü ölçeğine ait verilerin toplanma aşamasında, evreni genel temsil edecek bir analiz olması için her işletmeden maksimum beş kişinin anketi doldurulması sınırlı tutulmuştur.

3.5 Araştırmanın Süreci

Araştırma sırasıyla aşağıda Şekil 3.4'te yer alan adımlar takip edilerek gerçekleştirilmiştir.

Şekil 3.4

Araştırma Süreci



3.6 Araştırmanın Veri Toplama Araçları ve Yöntemi

Bu bölümde öncelikle araştırmanın bağımsız değişkeni olan muhasebe kültürüne ait ölçeği uyarlama ve geliştirme aşamaları ve ölçek aracılığıyla verilerin toplanma süreci detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Daha sonra bağımlı değişken gönüllü bilgi açıklama seviyesi ölçümünde kullanılan yöntem ve verileri toplama süreci anlatılmıştır.

3.6.1 Muhasebe kültürü ölçeği geliştirme aşamaları

Araştırmamızın bağımsız değişkeni olan muhasebe kültürü Gray Muhasebe Kültür Değerleri Ölçeği aracıyla ölçümlenmiştir. Ulusal ve uluslararası literatürde muhasebe kültür değerlerinin belirlenmesinde Gray Muhasebe Kültür Değerleri'ne dayanan Chanchani ve Willett (2004) tarafından ampirik uygulaması gerçekleştirilen ölçek kullanılmaktadır. Ancak literatürde gerek teorik olarak gerekse değişkenlerin yapılarında bazı gelişmeler söz konusu olmuştur. Muhasebe kültürü ölçeğinin Hofstede kültür boyutlarına eklenen yeni kültür boyutları baz alınarak güncellenmesi gerekmektedir. Ayrıca istatistiki olarak değişkenlerin geçerlilik ve güvenilirlik yapılarının değerlendirilmesinde bugüne kadar yapıların hep reflektif olarak ele alındığı görülmüştür. Ancak yapıların reflektif ve formatif olarak ele alınmasının ölçüm ve değerlendirme sonuçların daha doğru sonuçlara ulaştığı konusunda bulgulara ulaşılmıştır. Literatürde özü bir teoriye dayanarak geliştirilen ölçüm araçlarının bugüne kadar reflektif olarak kullanılmış olsa bile formatif yapıya sahip olduğu vurgulanmaktadır. (Hair vd., 2017).

Formatif değişkeni ölçmek için kullanılan göstergeler birleşerek formatif değişkeni oluşturmaktadır. Reflektif değişkenlerin tersine formatif değişkenlerde gösterge çıkarmak değişkenin bir kısmını ölçmemek anlamına gelmektedir (Yıldız, 2021 s. 29). Diğer bir ifade ile formatif değişkende gösgergeler farklı bir boyuta işaret ettikleri için herhangi birisinin eksikliği teorik kavramın anlamının bozulması riskini doğurabilmektedir. Herhangi bir göstergedeki değişim, formatif değişkeni etkilemektedir (Doğan, 2019, s. 41). Reflektif yapılarda ise göstergeler reflektif değişkenin değişimini yansıtmaktadır. Reflektif yapıların göstergeleri aynı anlamı yakalamaya çalıştıkları için birbirinin yerine kullanılabilmektedir (Yıldız, 2021, s. 29).

Hair vd. (2017) tarafından önerilen formatif ve reflektif değişkenlere ilişkin yapıların analiz edilmesindeki yaklaşım öne sürüldükten sonra literatürde bugüne kadar kültürel değerlerin reflektif yapı olarak ele alınmasından ziyade formatif bir değişken olarak ele alınması gerektiği ifade edilmektedir. Bu doğrultuda bağımsız değişkenimiz muhasebe

kültürü olduğu için bu kapsamda yapılan araştırmalara bakıldığında Thien vd. (2019) araştırmasında Hofstede kültürel değerlerin formatif bir değişken olarak kullanılmasıyla daha iyi sonuçlar elde edildiğini vurgulamıştır (Thien vd., 2019, s. 3327). Benzer şekilde Tehseen vd. (2017) Hofstede kültürel değerlerini ele aldığı araştırmasında kültür değerlerinin formatif bir yapı olarak ele alınması gerektiğini vurgulamıştır (Tehseen vd., 2019, s. 38). Literatürdeki bu gelişmeler doğrultusunda araştırmamız kapsamında oluşturulan modellerde muhasebe kültürü ölçeği Hofstede kültür değerleri teorisine dayanılarak oluşturulmuş Gray muhasebe kültür değerleri teorisine dayandığı için muhasebe kültürü değişkeni formatif bir yapı olarak olarak ele alınmıştır. Araştırmamız kapsamında da muhasebe kültürü ölçümünde literatürde kullanılan bu ölçekteki göstergelerde dikkate alınarak literatürdeki gelişmeler doğrultusunda formatif bir muhasebe kültürü ölçeği geliştirilmiştir.

Formatif bir ölçek geliştirmedeki aşamalar; ölçülmek istenen kavramın hangi alt boyutlardan oluştuğunu ve bu alt boyutlar arasında teorik bağlantının kurulması, göstergelerin oluşturulması, uzman görüşlerinin alınması ve yapısal eşitlik gibi modellerde yer alarak göstergelerin dışşal ağırlık ve dış faktör ağırlıklarının belirlenmesi aşamalarından oluşmaktadır. Çünkü göstergeler birbiriyle yüksek derecede ilişkili olmak zorunda değildir. Formatif olarak ölçülen yapıların yakınsak geçerliliğini ve ayırıcı geçerliliğini, reflektif olarak ölçülen yapılardaki ölçütleri kullanarak değerlendirmek anlamlı değildir. Bunun yerine, araştırmacılar formatif olarak ölçülen yapıları ampirik olarak değerlendirmeden önce içerik geçerliliğini oluşturmaya odaklanmalıdır. Bu bağlamda uzmanların değerlendirmesi içerik geçerliliğini sağlamaktadır (Hair vd., 2019, s. 138-139). Bu doğrultulda araştırmamız kapsamında formatif muhasebe kültürü ölçeği aşamaları aşağıda anlatılmaktadır.

3.6.1.1 Orijinal ölçek

Hem ulusal hem de uluslararası literatürde muhasebe kültürünün ölçümüne ilişkin en yaygın teori Gray muhasebe kültür değerleri teorisidir. Araştırmamızda daha önce de değinildiği üzere Gray muhasebe kültür değerleri teorisinin ampirik uygulaması olarak kabul edilen araştırma, Chanchani ve Willett tarafından 2004 yılında yapılan *"An Empirical Assessment Of Gray's Accounting Value Constructs"* adlı araştırmada kullanılan Muhasebe Kültürü Değerleri ölçeğidir. Gray'in muhasebe kültür değerleri temelini esas alarak Chanchani ve Willett (2004), Yeni Zelanda ve Hindistan'da yaşayan

finansal tablo kullanıcıları ve düzenleyicilerine bir ölçek uygulamışlardır. Bu araştırma, Gray'in muhasebe değerlerini deneysel olarak testte tabi tutan önemli bir çalışma olarak görülmektedir. Bu nedenle günümüze kadar yapılan uluslararası ve ulusal araştırmalarda Gray muhasebe kültür değerleri modelinin ampirik uygulamalarında Chanchani ve Willett (2004) tarafından geliştirilen muhasebe kültür değerleri modelinin kullanıldığı görülmektedir. Ölçeğin orijinal formu EK 2'te yer almaktadır. Orijinal ölçek dört boyuttan oluşmaktadır. Toplam gösterge sayısı 16'dır ve her boyutta eşit sayıda gösterge yer almaktadır. Tablo 3.2'de ölçek boyutları ve gösterge sayıları yer almaktadır. Yanıtlar, 7'lı Likert tipinde (1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Çoğunlukla Katılmıyorum, 3=Katılmıyorum, 4=Kararsızım, 5=Katılıyorum, 6=Çoğunlukla Katılıyorum, 7=Kesinlikle Katılıyorum) yapılandırılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3.2

Chanchani ve Willett (2004) Muhasebe Kültür Değerleri Boyutları ve Gösterge Sayısı

Muhasebe Kültür Değerleri Ölçek Boyutları	***Ölçek Boyutlarına İlişkin Gösterge Sayısı***	***Gösterge Numarası***
Yasal Kontrole karşı Profesyonellik	*4*	*4, 8, 12 ve 16*
Tekdüzeliğe karşı Esneklik	*4*	*2, 6, 10 ve 14*
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik	*4*	*1, 5, 9 ve 13*
Gizliliğe karşı Şeffaflık	*4*	*3, 7, 11 ve 15*

Tablo 3.2 incelendiğinde 4, 8, 12 ve 16 numaralı ölçek göstergeleri yasal kontrole karşı profesyonellik boyutunu ölçmeye; 2, 6, 10 ve 14 göstergeler tekdüzeliğe karşı esneklik boyutunu ölçmeye; 1, 5, 9 ve 13 numaralı göstergeler ise ihtiyatlılığa karşı iyimserlik boyutunu ölçmeyi; 3, 7, 11 ve 15 numaralı göstergeler gizliliğe karşı şeffaflık boyutunu ölçmeyi amaçlamaktadır.

Chanchani ve Willett (2004) tarafından geliştirilmiş olan Muhasebe Kültür Değerleri Ölçeği, geçmişten günümüze hem uluslararası hem de ulusal literatürde yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Muhasebe kültürü ölçeği, ulusal literatürde ülkemiz diline ve kültürüne

de çevrilmiştir. Ancak literatürde yer alan araştırmalarda söz konusu ölçeğe ilişkin yeni boyut eklenmesi ve geliştirilmeler yapılması gereklilikleri vurgulanmaktadır.

Literatürde yer alan ölçeklerin kullanılması ve geliştirilmesi için ilk koşul, ölçek için gerekli izinlerin alınmasıdır. Bu doğrultuda ölçek sahibinden iznin alınması için ölçeği ilk geliştiren yazarlardan birisi olan Roger Willett (Chanchani ve Willett, 2004) ile e-posta yoluyla iletişime geçilmiştir. Araştırmacıya doktora araştırmamızın amacı ve kapsamı konusunda bilgi verilmiş ve ölçekteki göstergelerin kullanılmasına ve geliştirilmesine ilişkin izin alınmıştır. Yazardan alınan ait izne e-posta metni EK 3'te yer almaktadır.

3.6.1.2 Muhasebe kültürü ölçeği'ne eklenen yeni boyut ve göstergeler

Muhasebe kültürü ölçeğinin geliştirmek amacıyla araştırmamız kapsamında literatür ayrıntılı bir şekilde incelenerek ölçeğe eklenmek üzere yeni göstergeler oluşturulmuştur. Göstergeler yazılırken göstergelerin sade ve anlaşılır olmasına dikkat edilmiştir. İlgili ölçek için hem var olan boyutlara eklenebilecek göstergeler hem de bir yeni boyut önerisi geliştirilmiştir. Eklenecek yeni boyutu ölçmeye yönelik olarak da göstergeler geliştirilmiştir. Geliştirilen göstergeler ve yeni boyut önerisi de eklenerek bir muhasebe kültürü ölçeği taslağı oluşturulmuştur. Oluşturulan bu taslak muhasebe kültürü ölçeği EK 4'de sunulmaktadır. "*Yasal kontrole karşı profesyonellik"* boyutuna yeni gösterge eklemesi yapılmamıştır. *"Gizliliğe karşı şeffaflık"* boyutuna aşağıdaki ölçek göstergeler eklenmiştir:

- *İşletmelerde yönetim kurulu üyelerinden bağımsız olarak oluşturulmuş denetim komitesi olmalıdır.*
- *İşletmeler tarafından kamuya açıklanacak finansal ve finansal olmayan bilgiler bağımsız denetimden geçmiş olmalıdır.*
- *İşletmelerin sürdürülebilirlikle (çevre, sosyal ve yönetişim) ilgili bilgileri finansal olmayan raporlarda açıklanmalıdır.*

"Tekdüzeliğe karşı esneklik" boyutuna aşağıdaki gösterge eklenmiştir:

- *Finansal olmayan raporlar, düzenleyici kurumlar tarafından açıklanan çerçeveler/standartlar kapsamında düzenlenmelidir.*

"İhtiyatlılığa karşı iyimserlik" boyutuna aşağıdaki gösterge eklenmiştir:

- *İşletmelerde yönetim kurulundan bağımsız bir kurumsal risk yönetimi kurulu/riskin erken saptanması komitesi olmalıdır.*

Gray dört Muhasebe Kültür Boyutuna, Hofstede Ulusal Kültür boyutlarından biri olan kısa veya uzun vadeli döneme yönlendirme/konumlama boyutundan yararlanılarak beşinci bir boyut eklenmiştir. Literatürde Hofstede Kültür Boyutları ve Gray Muhasebe Kültür Değerleri arasındaki ilişkiler Tablo 3.3'te yer almaktadır. Literatürde iki teori arasında yer alan ilişkilerde değerlendirilerek Gray Muhasebe Kültür Değerlerine beşinci boyut olarak *"Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma"*eklenmesinin uygun olduğu görüşüne ulaşılmıştır. Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma muhasebe kültür değeri boyutu, işletmelerin uzun vadede performanslarını artırmayı ve korumayı istediklerini ifade etmektedir. Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma kültüründe yöneticilerin müşteriler, çalışanlar, sosyal ve çevresel örgütler ve yatırımcılar dahil olmak üzere tüm paydaşlarıyla iyi ilişkiler kurmaları gerektiği anlamına gelmektedir. Uzun vadeli yönelime sahip ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin, paydaşlar arasında itibarlarını korumak, uzun vadeli ve stratejik rekabet avantajları oluşturmak için sosyal ve çevresel normlarla uyumlu olmaları gerekmektedir. İşletmelerin performansları yüksek olduğunda ve sosyal ve çevresel sorunlara kaynak ayırmada ve çeşitli paydaşlarla güçlü bağlar kurmak için bunlar hakkında bilgi açıklama konusunda daha istekli olacağı varsayılmaktadır (Khlif vd., 2015, s. 6). Oluşturulan bu boyutun Hofstede Kültür Boyutları ve Gray Muhasebe Kültür Değerleri arasındaki ilişkilerden yararlanılarak Tablo 3.3'te yer aldığı şekilde ilişkili olacağı düşünülmektedir.

Tablo 3.3

Hofstede Kültür Boyutları ve Gray Muhasebe Değerleri Arasındaki İlişkiler

MUHASEBE UYGULAMALARI	***GRAY MUHASEBE KÜLTÜR DEĞERLERİ***	***HOFSEDE KÜLTÜR BOYUTLARI***		
		Aynı Yönde Etkileşim	***Ters Yönde Etkileşim***	***Etkileşimi Olmayan***
Yetki	***Profesyonellik***	• *Bireycilik* • *Erillik*	• *Güç Mesafesi* • *Belirsizlikten Kaçınma* • *Uzun Vadeli Yönelim*	• *Hoşgörü- Kısıtlılık*
	Yasal Kontrol	• *Güç Mesafesi* • *Belirsizlikten Kaçınma* • *Uzun Vadeli Yönelim*	• *Bireycilik* • *Erillik*	• *Hoşgörü- Kısıtlılık*
Açıklama	***Şeffaflık***	• *Bireycilik* • *Erillik*	• *Güç Mesafesi* • *Belirsizlikten Kaçınma* • *Uzun Vadeli Yönelim*	• *Hoşgörü- Kısıtlılık*
	Gizlilik	• *Güç Mesafesi* • *Belirsizlikten Kaçınma* • *Uzun Vadeli Yönelim*	• *Bireycilik* • *Erillik*	• *Hoşgörü- Kısıtlılık*
Uygulama	***Esneklik***	• *Bireycilik*	• *Güç Mesafesi* • *Belirsizlikten Kaçınma*	• *Hoşgörü- Kısıtlılık* • *Erillik-Dişillik*
	Tekdüzelik	• *Güç Mesafesi* • *Belirsizlikten Kaçınma*	• *Bireycilik*	• *Hoşgörü- Kısıtlılık* • *Erillik-Dişillik*
Ölçüm	***İhtiyatlılık***	• *Belirsizlikten Kaçınma* • *Uzun Vadeli Yönelim*	• *Bireysellik* • *Erillik*	• *Hoşgörü- Kısıtlılık* • *Güç Mesafesi*
	İyimserlik	• *Bireysellik* • *Erillik*	• *Belirsizlikten Kaçınma* • *Uzun Vadeli Yönelim*	• *Hoşgörü- Kısıtlılık Güç Mesafesi*
Sürdürülebilir Değer Yaratma	***Kısa Vadeli Değer Yaratma***	• *Bireycilik* • *Güç Mesafesi*	• *Uzun Vadeli Yönelim* • *Belirsizlikten Kaçınma*	• *Hoşgörü- Kısıtlılık*
	Uzun Vadeli Değer Yaratma	• *Uzun Vadeli Yönelim* • *Belirsizlikten Kaçınma*	• *Bireycilik* • *Güç Mesafesi*	• *Hoşgörü- Kısıtlılık* • *Erillik*

"Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma" boyutu ölçmek amacıyla aşağıdaki göstergeler uzman görüşleri aracılığıyla araştırma kapsamında oluşturulan gösterge havuzundan seçilmiştir.

- *Paydaşlara açıklanacak bilgilerin türünde ekonomik açıklamalar, sosyal-çevresel açıklamalara göre daha önemlidir.*
- *İşletmenin sadece finansal performansını ölçmekten ziyade sürdürülebilir performansını ölçmek daha önemlidir.*
- *İşletme sadece kısa vadede kar elde etmeye değil, sosyal, finansal, etik ve çevresel faktörleri içerecek uzun vadede değer yaratmaya önem vermelidir.*
- *İşletme faaliyetleri iş yaşamına ve topluma değer katan bir yönetim vizyonuyla sürdürülmelidir.*

3.6.1.3 Muhasebe kültür değerleri ölçeği kapsam geçerlilik analizi

Araştırmamızda taslak ölçek oluşturulduktan ve ölçeğin dil, psikolojik ve kültürel farklılıklarının dikkate alması, yapılan çevirinin uygunluğunun kontrol edilmesi ve ölçeğe eklenen yeni göstergelerin ifade şekli, uygunluğu ve içeriğinin değerlendirilmesi amacıyla uzman görüşlerinden faydalanılmıştır. Oluşturulan taslak formatif muhasebe kültürü ölçeğinin yapı uygunluğu ve anlaşılabilirliğinin değerlendirilmesi amacıyla dokuz alan uzmanına gönderilmiştir. Alan uzmanlarına gönderilen değerlendirme formu EK 4'te yer almaktadır.

Uzmanlar ölçekte yer alan göstergelerin uygunluğunu ve anlaşılırlığını değerlendirerek ölçeğe yeni gösterge ekleme önerisinde bulunabilir, göstergeler çıkarabilir ya da göstergeler değiştirebilir. Ölçekle ilgili uzman görüşlerinin alınmasıyla ölçeğin kapsam ve görünüş geçerliliği sağlanmış olur. Görünüş geçerliliği, ölçme aracındaki göstergelerin ölçülmeyi amaçlanan konu ile ilgili bilgiye yönelik olduğuna ilişkin uzman görüşüdür. Kapsam geçerliliği ise ölçeğin ve ölçekteki her göstergenin ölçülmek istenen amaca ne derece hizmet ettiğidir (Karakoç ve Dönmez, 2014, s. 42). Ölçek göstergelerin ölçülmesi amaçlanan özeliği ölçüp ölçmediğinin belirlenmesi için en yaygın kullanılan teknik olan Lawshe (1975) adıyla bilinen test çalışması yapılmıştır. Lawshe tekniği (1975), altı adımdan oluşmaktadır:

- Alan uzmanları ekibinin oluşturulması,
- Aday ölçek formunun hazırlanması,

- Uzman görüşlerinin alınması,
- Göstergelere ilişkin kapsam geçerlilik oranlarının hesaplanması,
- Ölçeğin kapsam geçerlilik indeksinin hesaplanması,
- Kapsam geçerlilik indeksine göre aday ölçek formunun oluşturulması

Lawshe tekniğinde 5 veya 40 arasında uzman görüşüne başvurulur. Uzman görüşleri ölçekteki göstergelerin kapsam geçerliliği haricinde anlaşılabilirliği de değerlendirmektedir. Uzmanların ölçekte yer alan her göstergeye ilişkin değerlendirmelerinden kapsam geçerlilik oranları (KGO) elde edilir. Bir ölçek göstergesinin kapsam geçerlilik oranı, olumlu görüş belirten uzman sayısının, ölçek göstergesiyle ilgili görüş bildiren uzman sayısının yarısına oranının bir eksiği ile hesaplanmaktadır (Dündar vd., 2017, s.198).

$$\boldsymbol{KGO = \frac{N_G}{N/2} - 1}$$

$$\boldsymbol{N_G = Göstergeyi\ Gerekli\ Bulan\ Uzmanların\ Sayısı}$$

$$\boldsymbol{N = Araştırmaya\ Katılan\ Toplan\ Uzman\ Sayısı}$$

Ölçek göstergenin kapsam geçerlilik oranı (KGO) değeri 0 ya da eksi değer aldığında gösterge hemen elenir. Ölçek göstergelerinin (KGO)'su 0'dan büyükse, göstergelerin anlamlılıkları istatiksel ölçütlerle belirlenir. Veneziano ve Hooper (1997) tarafından oluşturulan $\alpha = 0{,}05$ anlamlılık düzeyinde kabul edilebilir en düşük değerler Tablo 3.4'de gösterilmektedir. Uzman sayısına göre en düşük değerler, göstergelerin istatistiksel anlamlılığını göstermektedir. Kapsam geçerlilik oranı kritik sınırda olan göstergeler ölçüm aracından çıkarılarak kalan göstergelerin kapsam geçerlilik oranı değerlerinin aritmetik ortalaması, kapsam geçerlilik indeksini (KGİ) göstermektedir (Dündar vd., 2017, s. 199).

Tablo 3.4

Katılımcı Sayısına Göre Kritik KGO Değerleri (p=0,05)

Uzman Sayısı	*Minimum Değer*	*Uzman Sayısı*	*Minimum Değer*
5	*0,99*	*13*	*0,54*
6	*0,99*	*14*	*0,51*
7	*0,99*	*15*	*0,49*
8	*0,78*	*20*	*0,42*
9*	*0,75**	*25*	*0,37*
10	*0,62*	*30*	*0,33*
11	*0,59*	*35*	*0,31*
12	*0,56*	*40+*	*0,29*

Araştırmamızda dokuz alan uzman görüşünden faydalanıldığı için kapsam geçerlilik oranı kritik sınır değeri Tablo 3.4'te görüldüğü üzere 0,75'tir. Tüm ölçek göstergeleri için kapsam geçerlilik oranı hesaplanmıştır. Muhasebe kültürü ölçeğine ait kapsam geçerlilik oranları ve kapsam geçerlilik indeksi Tablo 3.5'de gösterilmektedir.

Tablo 3.5

Formatif Muhasebe Kültürü Ölçeği KGO ve KGİ

Gösterge No	*Uygun görüş bildiren kişi sayısı*	*KGO*
1	*9*	*1**
2	*9*	*1**
3	*9*	*1**
4	*9*	*1**
5	*9*	*0,77**
6	*9*	*0,77**

Tablo 3.5 (Devam)

Formatif Muhasebe Kültürü Ölçeği KGO ve KGİ

7	***9***	***1****
8	*9*	*1**
9	*9*	*1**
10	*9*	*0,77**
11	*9*	*0,77**
12	*9*	*1**
13	*9*	*0,77**
14	*9*	*1**
15	*9*	*0,77**
16	*9*	*1**
17	*9*	*1**
18	*9*	*1**
19	*9*	*1**
20	*9*	*1**
21	*9*	*0,77**
22	*9*	*1**
23	*9*	*1**
24	*9*	*1**
25	*9*	*1**
Katılımcı Sayısı: 9 ***Kapsam Geçerlilik Ölçütü: 0,75*** ***Kapsam Geçerlilik İndeksi: 0,937 (Tüm Ölçek için)***		

**0,05 düzeyinde anlamlı olmayan göstergeler*

Tablo 3.5'e göre kapsam geçerlilik indeksi, kapsam geçerlilik oranından yüksek olduğu için tüm ölçeğin kapsam geçerliliği istatistiksel olarak anlamlıdır. (KGİ>KGÖ; >0,75).

Formatif ölçek olan muhasebe kültürünün alt boyutlarına göre kapsam geçerlilik indeksleri hesaplandığında ise Tablo 3.6'da yer alan değerlere ulaşılmıştır.

Tablo 3.6

Formatif Muhasebe Kültürü Ölçeği Boyutlarına İlişkin Kapsam Geçerlilik KGO ve KGİ

Muhasebe Kültür Değerleri Ölçeği Boyutları	***KGO***
Yasal Kontrole Karşı Profesyonellik	*1*
Tekdüzeliğe Karşı Esneklik	*0,911*
İhtiyatlılığa Karşı İyimserlik	*0,866*
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	*0,936*
Kısa Vadeli Değere Karşı Uzun Vadeli Değer Yaratma	*1*
Katılımcı Sayısı: 9 ***Kapsam Geçerlilik Ölçütü: 0,75***	

Formatif muhasebe kültürü ölçeğine ait boyutların kapsam geçerlilik oranlarına boyutlar açısından da bakıldığında, kapsam geçerlilik indeksi, boyutlara ait kapsam geçerlilik oranından yüksek olduğu için ölçeğin boyutlarına ait kapsam geçerliliği istatistiksel olarak anlamlıdır. (KGİ>KGÖ; >0,75).

Formatif muhasebe ölçeğinde yer alan göstergeler anlaşılabilirlik ve ölçme aracına uygunluk açısındanda alan uzmanları tarafından değerlendirilmiştir. Alan uzman değerlendirmesi ile ölçekte yer alan göstergelerde ölçeğin kalitesini azaltan jargon sözcüklerin, iki yönlü ifadelerin, çoklu olumsuzlamaların ve hangi ismi nitelediği belirsiz olan zamirlerin ve diğer sorunların giderilmesi sağlanmıştır. Uzmanların taslak ölçek konusunda görüş ve değerlendirmeleri sonucunda ölçekte yapılan uyarlamaların bir gösterimi Tablo 3.7'de yer almaktadır:

Tablo 3.7

Ölçeklerin Orijinal Göstergeleri ve Uyarlanmış Versiyonlarının Karşılaştırması

Muhasebe Kültürü Ölçeği Boyutları	***Orijinal Ölçek Göstergesi***	***Ülkemiz Diline İlk Çeviri***	***Uyarlanmış Ölçek Göstergesi***
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik	*Market values are generally less relevant than historic costs.*	*Cari piyasa değerleri, tarihi maliyetlerden daha az ilgilidir.*	*Piyasa değerlerinin ilgililiği, tarihi maliyetlere göre daha düşüktür.*
Yasal Kontrole karşı Profesyonellik	*Professional accountants are the best judges of what to disclose in financial statements.*	*Muhasebe meslek mensupları finansal raporlarda neyin açıklanacağı konusunda en iyi kanıya sahiptir.*	*Finansal raporlarda neyin açıklanacağını en iyi muhasebe meslek mensupları değerlendirir.*
Tekdüzeliğe karşı Esneklik	*The level of detailed standardisation in financial statements should be increased.*	*Finansal tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.*	*Finansal tabloların standardizasyonu ayrıntılı bir şekilde sağlanmalıdır.*
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik	-	*İşletmelerde yönetim kurulundan bağımsız bir kurumsal risk yönetimi kurulu/riskin erken saptanması komitesi olmalıdır.*	*Halka açık bir işletme olmasa dahi işletmelerde yönetim kurulundan bağımsız bir kurumsal risk yönetimi kurulu/riskin erken saptanması komitesi olmalıdır.*

Tablo 3.7'de orijinal ölçekte yer alan göstergeler ve araştırmanın hedef diline (Türkçe) çevrilmiş ölçekte yer alan göstergelerin anlam ve ifade açıklığını artırmak amacıyla yapılan değişiklikler gösterilmektedir. Muhasebe kültürü ölçeği uyarlama ve geliştirme çalışması sonucunda ölçek beş boyut ve 25 göstergeden oluşan bir yapıya dönüşmüştür. Tablo 3.8'de ölçeğin uyarlaması sonucunda sahip olduğu boyutlar, boyutlarda yer alan göstergeler ve göstergelerin sayısı gösterilmiştir.

Tablo 3.8

Ölçek Uyarlaması Sonucu Muhasebe Kültür Değerleri Boyutları ve Göstergelerin Sayısı

Muhasebe Kültür Değerleri Ölçek Boyutları	***Ölçek Boyutlarına İlişkin Gösterge Sayısı***	***Gösterge Numarası***
Yasal kontrole karşı Profesyonellik	*4*	*4, 8, 12 ve 16*
Tekdüzeliğe karşı Esneklik	*5*	*2, 6, 10, 14 ve 20*
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik	*5*	*1, 5, 9, 13 ve 21*
Gizliliğe karşı Şeffaflık	*7*	*3, 7, 11, 15, 17, 18 ve 19*
Kısa Vadeli Değere karşı Uzun Vadeli Değer Yaratma	*4*	*22, 23, 24 ve 25*

Muhasebe kültür değerleri veri toplama aracı olarak kullanılan ölçeğin son hali EK 4'te yer almaktadır.

EK 5'te yer alan ölçek Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi muhasebe-finans departmanında faaliyet gösteren kişilerle telefon ve e-posta aracılığıyla bağlantı kurularak muhasebe kültür değerleri değişkenine ait veriler toplanmıştır. Ölçeğe ilişkin etik kurul izni ise EK 6'da yer almaktadır.

3.6.2 Gönüllü bilgi açıklama seviyesi ölçümü

Araştırmamızın bağımlı değişkeni olan gönüllü bilgi açıklama seviyesi, içerik analizi yöntemiyle ölçümlenmiştir. İçerik analizi, metinlerin içerisinde gizli olarak kalan anlamların ya da verilmek istenen mesajların belli bir sistematik izlenerek kavramlar ve kategoriler formunda ortaya konarak bu kavram ve kategorilerin nicel ve nitel olarak analiz edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Berg, 2001, s. 244). İçerik analizinin aşamaları aşağıda sıralanmaktadır:

- Araştırma probleminin belirlenmesi
- Araştırma için içerik analizinin uygun olup olmadığının belirlenmesi
- Örneklem ve verilerin toplanması
- Analiz ögelerinin belirlenmesi
- Kategorilerin ve kodlama şemasının belirlenmesi

- Kodlama şemasının test edilmesi ve güvenilirlik
- Kodlama
- Analiz
- Sonuçların yorumlanması ve analiz edilmesi (Güler vd, 2015, s. 345).

Gönüllü bilgi açıklama seviyesi doğrudan gözlemlenemediği için ölçülmesi de kolay değildir. Araştırmalar, işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesini veya kalitesini ölçmek amacıyla gönüllü bilgi açıklama endeksleri oluşturmaktadır. Bu endeksler işletmelerin açıkladıkları bilgi kalemlerinin kapsamlı listeleridir. Buradan hareketle gönüllü bilgi açıklama endeksi, bilgi açıklama araçları aracılığıyla rapor edilen bilginin, seçilen bilgi kalemlerinin bir listesine göre bir birim tarafından ölçülmesi için geliştirilmiş araçlardır (Hassan ve Marston, 2010, s. 18). Gönüllü açıklama endekslerindeki bilgi açıklama göstergelerinin seçimi sektör bağlamında öznel olarak oluşturulabildiği gibi bu konuda yapılmış olan çalışmalardan elde edilen göstergeler aracılığıyla da yapılabilmektedir. Oluşturulan gönüllü bilgi açıklama endeksi belli bölümlere ayrılmaktadır. Bu bölümler, işletmeye ait genel bilgiler, yönetim ve denetim kurulu yapısı, muhasebe politikaları, sahiplik yapısı, son beş veya on yıla ait finansal bilgiler, stratejik bilgiler, risk bilgileri, sürdürülebilirlik bilgisi, gelecekteki beklentiler, kurumsal sosyal sorumluluk açıklamaları ve araştırma ve geliştirme bilgilerinden oluşturulabilmektedir. Gönüllü bilgi açıklama endeksine ait bu bölümlerin oluşturulmasında literatürde bugüne kadar yapılmış çalışmalar doğrudan baz alınmakta ya da birkaç çalışma sonucunda birtakım bölümlerden yeni bir endeks oluşturulmaktadır. Araştırmamız kapsamında Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi gönüllü bilgi açıklama seviyesi ölçümü için gönüllü bilgi açıklama endeksi oluşturmada durum çalışması deseniyle hareket edilmiştir. Gönüllü bilgi açıklama seviyesinin ölçümü için öncelikle gönüllü bilgi açıklama seviyesine yönelik literatür taraması ve kaynak araştırması gerçekleştirilmiştir. Böylelikle hem ulusal hem de uluslararası literatürde yer alan çalışmalardan gönüllü bilgi açıklama endeksi kapsamında kullanılan endeksler belirlenmiştr. Belirlenen endeksler aracılığıyla araştırma kapsamında kullanılan kapsamlı gönüllü açıklama endeksi ve unsurları oluşturulmuştur. Gönüllü açıklama endeksi ve unsurları oluşturulduktan sonra dokuz alan uzmanına taslak gönüllü bilgi açıklama endeksi gönderilmiştir. Alan uzmanları endekste yer alan göstergeleri "gerekli", "gerekli değil" veya "gerekli ama düzeltilebilir" formda yer almalıdır şeklinde değerlendirmiştir.

Ayrıca gönüllü bilgi açıklama endeksi unsurları ve her bir unsurunun yer aldığı boyutlarda yer alıp almayacağı konusunda alan uzmanları görüşlerini iletmiştir. Söz konusu değerlendirmeler sonucunda araştırma kapsamında kullanılacak olan gönüllü bilgi açıklama endeksi oluşturulmuştur. Gönüllü bilgi açıklama endeksi ve unsurları oluşturulduktan sonra işletmelere ait veriler 2021 yılına ait yıllık faaliyet raporları, sürdürülebilirlik raporları ve internet siteleri aracılığıyla elde edilmiştir. Bilgilerin edinildiği kaynaklar doğrultusunda her işletmenin gönüllü açıklama seviyesi endeksi unsurlarına ait veriler içerik analizi tekniği ile analiz edilmiştir.

3.6.2.1 Ölçüm yaklaşımları

1961 yılından itibaren gönüllü bilgi açıklama seviyesini ölçmek amacıyla çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Ancak bilgi açıklamanın soyut bir kavram olması nedeniyle doğrudan ölçülemeyeceği ve dolayısıyla yoğunluğunun veya niteliğinin belirlenmesinin zor olduğu yapılan araştırmalarda tartışılmaktadır (Binh, 2012, s. 7; Aljabr, 2019, s. 137-140).

Yapılan araştırmalarda gönüllü açıklama seviyesi ölçüm yaklaşımları, "*doğrudan orijinal açıklama aracının/araçlarını incelenmesine dayanmayan açıklama ölçüm yaklaşımları"* ve *"orijinal açıklama araçlarının inceleyerek elde edilen açıklama ölçüm yaklaşımları"* olarak iki kategoride sınıflandırılmıştır.

Doğrudan orijinal açıklama aracının/araçlarının incelenmesine dayanmayan ölçüm yaklaşımı; yıllık raporlarda ve diğer araçlarda açıklanan bilgileri kullanmayan yöntemler olarak tanımlanmaktadır. Bu yaklaşımda yer alan yöntemler, bilgi kullanıcılarının açıklanan bilgilerin miktarına ilişkin algılarını ölçmeyi amaçlamaktadır. Bu yaklaşımda yer alan ölçüm yöntemleri; kullanıcılarla veya finansal analistlerle görüşme, anket, yönetim tahminleri, Amerikan Mevduat Makbuzları (ADR), Yatırım Yönetimi ve Araştırma Birliği (AIMR) (eski adıyla Finansal Analistler Federasyonu, FAF) tarafından sağlanan analistlerin açıklama kalitesi puanları, Standard and Poor's Şeffaflık ve Açıklama puanları (S&P Global Ratings and Transparency) ve Uluslararası Mali Analiz ve Araştırma Merkezi (CIFAR) değerlendirmeleri gibi profesyonel kuruluşlar tarafından yayımlanan açıklama puanlarını kapsamaktadır (Alasıry, 2017, s. 50-60; 2006, Hassan, 2006, s. 31-36).

Doğrudan orijinal açıklama aracının/araçlarının incelenmesine dayanmayan ölçüm yaklaşımları; açıklama araçlarının kendisini incelemekten ziyade açıklamanın miktarını

belirlemek için kullanıcılara, anketler ve görüşmelerden elde edilen algılara veya açıklamaları takip eden analistlere dayandığı için eleştirilmiştir. Profesyonel kurumlar tarafından açıklanan açıklama puanlarının temel dezavantajı, tüm ülkeler için mevcut olmaması ve zaman zaman değişebilmesi nedeniyle eleştirilmektedir (Aljabr, 2017, s. 137-140; Alves, 2011, s. 90-97).

Orijinal açıklama araçlarını inceleyerek elde edilen açıklama ölçüm yaklaşımları; açıklama seviyesini belirlemek için, işletmelerin yıllık raporları, web siteleri gibi orijinal açıklama araçlarını inceleyerek geliştirilen yöntemleri ifade etmektedir. Bu yaklaşımda yer alan ölçüm yöntemleri; içerik analizi, açıklama endeksleri, yönetim tahminleri, iyi(kötü) haberlerin açıklanması ve açıklama sıklığını kapsamaktadır. Söz konusu ölçüm yöntemleri; açıklama seviyesini ölçme araştırmalarında sıklıkla kullanılmaktadır (Hassan ve Marston, 2010, s. 15-23; Aljabr, 2019, s. 137-140; Gajewsk ve Li, s. 132-133; Banghøj ve Plenborg, 2006, s. 132-133; Hassan, 2006, s. 31-36).

İlk yaklaşımda olduğu gibi orijinal açıklama araçlarını inceleyerek elde edilen açıklama ölçüm yaklaşımlarına ilişkin de eleştiriler mevcuttur. Örneğin; içerik analizi yönteminin zaman alıcı olduğu, pratik olmadığı, bilgisayar programları kullanarak analiz yapmanın etkili olmayacağı, araştırmacının kodlama sürecine katılımının önemli olduğu hususları açısından eleştirilmektedir.

Ülkemizde gönüllü açıklama seviyesini değerlendirebilmek için doğrudan orijinal açıklama aracının/araçlarının incelenmesine dayanmayan ölçüm yaklaşımlarının uygulanmasının mümkün olmaması nedeniyle orijinal açıklama araçlarını inceleyerek elde edilen açıklama ölçüm yaklaşımlarından olan gönüllü bilgi açıklama endeksi kullanılmıştır.

3.6.2.2 Gönüllü bilgi açıklama endeksi

Bir açıklama endeksi, belirli bir bilgi kalemi listesine göre, belirli bir kurum(lar) tarafından, belirli bir açıklama aracında/araçlarında rapor edilen bilgilerin kapsamını ölçmek için kullanılan bir araştırma aracıdır (Das, 2015, s. 123-128) Daha yalın bir ifadeyle açıklama endeksleri, işletmelerin kurumsal raporlarında açıklanabilecek, seçilmiş kalemlerin/ögelerin kapsamlı listeleri olarak tanımlanabilir (Hassan ve Marston, 2010, s. 15-23; Shehata, 2013, s. 128-131). Açıklama endeksinin amacı; işletmelerin yıllık raporlarında hissedarlara sunulan gönüllü açıklama miktarına dayalı olarak açıklama seviyelerinin kesitsel bir sıralamasını oluşturmaktır (Botosan, 1995, s. 22)

Bilginin açıklama seviyesini ölçmek için oluşturulan endeksler, farklı çalışmalar arasında önemli ölçüde farklılık gösterse de, özünde bilginin yararlılığını artırmayı amaçlamaktadır (Inchaustis, 1997, s. 47-51).

Açıklama endeksleri; belirli kural ve düzenlemelere uygunluk düzeyini belirlemek veya açıklama öğelerinin niteliğine veya kanunen gerekli olup olmamasına bağlı olarak gönüllü bilgi açıklama düzeyini değerlendirmek için kullanılabilir (Aljabr, 2019, s. 137-140). Bilgi açıklama endeksinin ilk kullanımı 1961 yılında Cerf tarafından yapılmıştır ve günümüzde hala kullanılmaktadır. Günümüze kadar araştırmalarda oluşturulan açıklama endeksleri, bir açıklama endeksinin oluşturulmasında büyük bir değişiklikler olduğunu göstermektedir. Açıklama endeksi kullanan araştırmalar, araştırmacının endeksinin oluşturulmasına dâhil olma derecesi, bilgi açıklanma türü ve açıklanmasına dahil edilen bilgi öğelerinin sayısı açısından farklılıklar göstermektedir (Inchaustis, 1997, s. 47-51).

Bir açıklama endeksi oluşturmak için üç adım dikkate alınmalıdır. Birincisi, endeks listesine dahil edilecek bilgi öğelerini seçerek bir liste geliştirmektir. İkincisi, göstergeleri puanlamak ve üçüncüsü, açıklama endeksi skoru hesaplamaktır (Das, 2015, s. 123- 128).

Wallace, Naser ve Mora'nın (1994) araştırmalarında belirttiği gibi, gönüllü açıklama endeksinin nasıl oluşturulacağına dair genel bir teori yoktur ve içeriği çalışmanın odağına göre bir araştırmadan diğerine değişmektedir (Gajewsk ve Li, 2015, s. 118-119). Açıklama çalışmalarının çoğu, kalem/öge seçimlerini önceki çalışmalar, kanunlar ve yönetmelikler, uzmanlaşmış profesyonel kuruluşlardan gelen tavsiyeler ve yıllık raporların kullanıcılarından gelen yorumlar gibi birçok kaynağa dayandırmaktadır (Das, 2015, s. 123- 128).

Açıklama endeksi, zorunlu bilgi öğelerini ve/veya gönüllü bilgi öğelerini içerebilir (Inchaustis, 1997, s. 47-51; Hassan ve Marston, 2010, s. 15-23; Das, 2015, s. 123- 128). Bazı araştırmalar açıklama düzeyi ölçümü olarak profesyonel kuruluşlardan elde edilen mevcut açıklama endekslerini kullanmaktadır. Standard and Poor's Şeffaflık ve Açıklama puanları (S&P Global Ratings and Transparency), Yönetim Tartışması ve Analiz açıklamasının Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu derecelendirmeleri, Uluslararası Mali Analiz Merkezi ve Araştırma (CIFAR) değerlendirmeleri ve Kanada Yönetim Muhasebecileri Derneği / Quebec Üniversitesi ve Montreal açıklama puanları örnek olarak gösterilebilir. Mevcut bir endeksin kullanılması, daha önce yapılan araştırma çalışmalarıyla doğrudan karşılaştırma yapılabilmesi açısından bir avantaja sahiptir.

Endekse dahil edilecek bilgi öğelerinin türü veya sayısı konusunda uzlaşılmış bir teori olmadığı için literatürde yapılan araştırmalarda farklı açıklama endeksleri kullanılmıştır. Yapılan araştırmalarda açıklama endekslerinde yer alan bilgi öğelerinin sayısı birkaç göstergeden yüzlerce bilgi göstergesine kadar değişmektedir. Ayrıca seçilen bilgi türü, zorunlu açıklamayı veya gönüllü açıklamayı veya her ikisini de içerebilmektedir (Inchausti, 1997, s. 47-51).

Endeksler; kurumsal faaliyet raporları, ara dönem raporları, yatırımcı ilişkileri gibi bir veya daha fazla bilgilendirme aracında rapor edilen bilgileri kapsayabilir. Aynı zamanda, işletmenin kendisi ve/veya finansal analist raporları gibi başkaları tarafından rapor edilen bilgileri de kapsayabilir. (Hassan ve Marston, 2010, s. 15-23).

Ölçme yaklaşımında, endeksin kapsadığı endüstrilerin/ülkelerin aralığında ve araştırma amacına/amaçlarına, tasarımına ve bağlamına tabi olan diğer farklılıklar vardır. Örneğin, gelişmekte olan ülkelerden yapılan çalışmalar, gelişmiş ülkelere kıyasla daha esnek bir uygulama politikası nedeniyle zorunlu açıklama seviyesini araştırma eğilimindedir (Inchausti, 1997, s. 47-51).

Araştırmacının bir açıklama endeksi oluşturmaya dahil olma derecesi, tam katılımdan katılımsızlığa kadar değişmektedir. Tam katılım, araştırmacının, endekse dahil edilecek bilgi öğelerini seçmekten bu öğeleri puanlamaya kadar bir açıklama endeksi oluşturma sürecinin tamamını kontrol ettiği anlamına gelmektedir. Katılımın olmaması, araştırmacının önceki çalışmalardan veya profesyonel kuruluşlardan elde edilen mevcut açıklama endekslerine bağlı olduğu anlamına gelmektedir (Inchausti, 1997, s. 47-51; Das, 2015, s. 123- 128).

Özetle, literatürde açıklama endekslerinin kullanımı, yöntemin esnekliğini gösteren çok çeşitli yaklaşımları göstermektedir. Önceki araştırmalarda geliştirilen açıklama endeksi modelleri kullanılmaya devam etse de birçok araştırmacı kendi araştırmalarının ihtiyaçlarını karşılamak için kendi endekslerini oluşturmayı seçmektedir. Kendi kendine oluşturulan açıklama endeksi çalışmalarında, emek yoğun veri toplama süreci nedeniyle genellikle küçük örneklemler kullanır. Kendi kendine oluşturulmuş bir açıklama endeksine dahil edilecek bilgi öğelerinin türü ve sayısının yargıya tabi olduğu göz önüne alındığında, açıklama düzeyini ölçmek için bir açıklama endeksi kullanmanın bir başka olası sınırlaması, sonuçların yalnızca kullanılan endeksin geçerli olduğu ölçüde geçerli olmasıdır. Son olarak bugüne kadar yapılan çalışmalarda açıklama endeksinin

oluşturulması, farklı bilgi öğeleri arasındaki karşılıklı ilişkileri açıkça hesaba katmamaktadır. Diğer bir ifade ile endekse eklenen her yeni bilgi öğesiyle birlikte endeksin artan bilgi içeriği önemsenmemektedir (Hassan ve Marston, 2010, s. 15-23).

Araştırmamızda kullanılacak gönüllü açıklama endeksi ülkemizde yer alan düzenlemeler, işletmeler tarafından yayınlanan raporlar ve literatürde daha önceki araştırmalarda geliştirilmiş gönüllü bilgi açıklama endekslerinden faydalanarak oluşturulmuştur. Araştırmacı gönüllü bilgi açıklama endeksinin oluşturulmasında tam katılım göstermiştir. Araştırmamız kapsamında gönüllü bilgi açıklama endeksi EK 7'de yer almaktadır.

3.6.2.3 Yıllık raporların önemi

İşletmeler için yıllık raporlar, konferans görüşmeleri, yatırımcı ilişkileri, ara raporlar, izahnameler, basın bültenleri, web siteleri vb. gibi paydaşlarla iletişim kurmak için farklı bilgi açıklama araçları bulunmaktadır. Bu bilgi ve iletişim araçlarından faaliyet raporu, çok önemli bir araç olarak kabul edilmektedir (Hassan, 2006, s. 25). Diğer bir ifade ile faaliyet raporları bir işletmenin ortakları, yatırımcıları, çalışanları, alacaklıları, tedarikçileri, müşterileri ve kamu gibi tüm paydaşlarla hem niceliksel hem de niteliksel kurumsal bilgileri iletmek için bir iletişim yöntemi olarak kullanılmaktadır. Botosan (1997) "Yıllık faaliyet raporları, kurumsal raporlamanın yalnızca bir aracı olmasına rağmen, bir işletme tarafından tüm açıklama araçları aracılığıyla sağlanan gönüllü bilgi açıklama düzeyi için iyi bir gösterge olarak hizmet etmelidir ve kurumsal bilgilerin en önemli kaynaklarından biridir." ifadeleriyle yıllık faaliyet raporların önemini vurgulamaktadır (Botosan; 1997, s. 330- 331). Ayrıca, Choi ve Meek (2008) "Yıllık faaliyet raporu açıklamalarının, yöneticilerin düzenleyici açıklama gerekliliklerini karşılama derecesini ve finansal tablo kullanıcılarına gönüllü olarak bilgi sağlama motivasyonunu yansıttığını belirtmektedir (Choi ve Meek, 2008, s. 156).

Araştırmalarda veri elde edilebilmek için faaliyet raporlarının kullanılmasının bir nedeni de daha kolay erişilebilir olmalarıdır (Haniffa ve Cooke, 2005, s. 404). Kurumsal faaliyet raporu, finansal tablolara güvenilirlik sağlayan denetçi raporunu ve zorunlu bilgilerin yanı sıra gönüllü bilgileri de içermektedir. Başka bir deyişle, yıllık raporun güvenilirliği, yöneticileri daha fazla bilgiyi gönüllü olarak ifşa etmek için kullanmaya teşvik edebilmektedir. Ayrıca, kurumsal yıllık raporların analiz birimi olarak kullanılması, bu raporları yıllık olarak sunması gereken işletmeler arasında karşılaştırmayı kolaylaştırır. Kurumsal faaliyet raporlarını incelemenin bir diğer özelliği de çok sayıda işletmeyi

inceleme olanağı sağlamasıdır. Ayrıca, farklı işletmelerin farklı yıllara ait yıllık raporlarını karşılaştırmak açısından da kolaylık sağlamaktadır. Çok sayıda önceki açıklama araştırmaları için kurumsal yıllık faaliyet raporları kullanılmıştır (Abdel-Fattah, Hassan, 2008, s. 200-217).

Literatürde yıllık raporlar, basın bültenleri, ara raporlar, web siteleri gibi tüm iletişim araçlarını dahil ederek oluşturulmuş gönüllü açıklama endeksi bulunmamaktadır. Araştırmamız kapsamında örneklemimizde yer alan işletmelerin hem çevrimiçi yayımladıkları raporlar ve bilgiler hem de yayınladıkları yıllık faaliyet raporları gönüllü bilgi açıklama endeksinin hesaplanmasında kullanılacak verilerin elde edilmesinde kullanılmıştır.

3.6.2.4 İnternetten açıklanan bilgilerin önemi

Kurumsal yıllık faaliyet raporları son yıllara kadar bilgi açıklamanın birincil kaynağı olarak görülmüştür. Ancak son yıllarda, bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler, işletmelerin hissedarları, müşterileri, tedarikçileri, kurumları vb. ile olan ilişki biçimlerini değiştirmiştir. Bilgileri bilgi kullanıcılarına ulaştırmak için yeni yollar açan iletişim biçiminin tartışmasız en önemli teknoloji trendi ise internettir (Bonson ve Escobar, 2006, s. 299-300; Aly, 2015, s. 4-5). Bilgi açıklama şekli/yapısı zamanla değişmiş ve internet üzerinden bilgi açıklama ve raporlamaya doğru ilerlemiştir (Adina ve Ion, 2008, s. 1407). İnternet, işletmelerin daha iyi ve daha etkili iletişim yolları bulmaları gerektiğinin kabul edildiği bir zamanda, daha fazla hız ve bilgi hacmi için paydaş taleplerini karşılamaktadır. Dijital dünyada iletişimin önemli hale gelmesi, küresel paydaş kitlesine internet aracılığıyla ulaşmanın daha hızlı olması, internet aracılığıyla iletişimin ucuz ve verimli olması, internette zamana duyarlı bilgilerin açıklanması için internet üzerinden açıklanan bilgiler işletmeler için önemli hale gelmiştir (Bonson ve Escobar, 2006, s. 299-300; Aly, 2015, s. 4-5). Bilginin internet yoluyla yayımlanması hem zorunlu hem de isteğe bağlı bilgilerin açıklanması için kullanılsa da vekalet teorisi, sinyal teorisi ve fayda-maliyet analizleri bağlamında yapılan araştırmalarda da belirtildiği üzere bilgiyi iletmenin gönüllü bir yolu olarak kabul edilmektedir (Aly, 2015, s. 5; Gajewski, 2015, s. 36). Bu nedenle araştırmamız kapsamında gönüllü bilgi açıklama endeksine ait verilerin elde edilmesinde işletmelerin yayınladıkları raporlarla birlikte resmî web sayfalarında yayımladıkları bilgiler de araştırmaya dahil edilmiştir.

3.6.2.5 Gönüllü bilgi açıklama skorunun hesaplanması

Gönüllü bilgi açıklama seviyesi endeksi oluşturulduktan sonra her bir işletmeye ait gönüllü bilgi açıklama skoru hesaplanmaktadır. Gönüllü bilgi açıklama skorunun hesaplanmasında ağırlıklıklandırılmış ve ağırlıklandırılmamış yaklaşım olmak üzere iki yaklaşım mevcuttur.

Ağırlıklandırılmış yaklaşımda; her bir endeks ögesi eşit derecede önemli değil, göreli öneme sahiptir. Bu nedenle araştırmalara göre ögelerin puanlaması farklılaşmaktadır. *Ağırlıklandırılmamış yaklaşımın* esası ise; gönüllü açıklama endeksindeki tüm bilgi öğelerinin ortalama bir kullanıcı için eşit derecede önemli kabul edilmesine dayanmaktadır (Hossain ve Hammami, 2009, s. 259).

Her iki yaklaşımın kendine göre avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Ağırlıklandırılmamış açıklama endeksinin dezavantajı, endekste yer alan tüm öğelerin eşit derecede önemli olduğunun kabul edilmesidir. Ağırlıklıklandırılmamış bir endeksin avantajı ise, belirli bir kullanıcı grubunun algısından uzak olduğu için bağımsız bir analize izin vermesidir. (Das, 2015, s. 123-128). Araştırmanın amacı belirli bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarının aksine tüm bilgi kullanıcılarına yönelik ise ve tüm bilgi kullanıcılarına yönelik hazırlanan işletmelerin yıllık faaliyet raporları veri seti olarak kullanılıyorsa ağırlıklandırılmamış yaklaşımın uygun olduğu savunulmaktadır (Lan vd., 2013, s. 273).

Ağırlıklı yaklaşımın kullanımını destekleyenler, ağırlıklı skorların yalnızca açıklamanın kapsamını değil, açıklamanın kalitesini de ölçmeye yardımcı olduğuna inanmaktadır (Das, 2015, s. 123-128). Bu yaklaşımın karşıtları ise aşağıdaki eleştirileri öne sürmektedir:

- Endeksler, ağırlıklandırma sürecinin öznelliği nedeniyle özneldir.
- Farklı kalemlerin/ögelerin derecelendirmeleri; bilgi kalemlerinin gerçek kullanımını yansıtmamaktadır. Çünkü bunlar aslında bilgi ihtiyaçlarının algılarını temsil etmektedir.
- Açıklama endeksinin güvenilirliği, ağırlıklı puanlamalar kullanıldığında etkilenmektedir.
- Kontrol listesindeki her bir göstergenin göreli öneminin işletme tipine, sektör tipine ve analizin yapıldığı zamana göre farklılık göstermesi nedeniyle endeks

göstergeleri için çeşitli ağırlıkların kullanılması yanıltıcı olabilmektedir (Shehata, 2013, s. 128-131).

Bu eleştirilerin yanı sıra ağırlıklandırılmış yaklaşım seçildiğinde, gönüllü açıklama endeksindeki göstergelere nasıl değer verdikleri konusunda kullanıcılara anket yapılması gerekmektedir. Bu anket, büyük ölçekli bir çalışma yaparken ya imkânsız ya da çok maliyetli olabilmektedir. (Alasıry; 2017, s. 50-60).

Ancak yapılan araştırmalarda ağırlıklı yaklaşım ve ağırlıklandırılmamış yaklaşım kullanılarak hesaplanan gönüllü bilgi açıklama skorlarına ilişkin araştırmalarda iki yaklaşımında benzer sonuçlara ulaştığı ifade edilmektedir. Ağırlıklı yaklaşım öznellik içerdiği için araştırmalarda çoğunlukla ağırlıklandırılmamış yaklaşım kullanılmaktadır (Shehata, 2013, s. 128-131; Inchausti, 1997, s. 47-51; Hossain vd., 1995, s. 76-77; Hossain ve Hammami, 2019, s. 259).

Araştırmamızda öznellikten kaçınmak amacıyla gönüllü bilgi seviyesini ölçmek için ağırlıklandırılmamış gönüllü bilgi açıklama endeksi yaklaşımı benimsemiştir.

Gönüllü bilgi açıklama skorunun hesaplanması aşamasında benimsenecek yaklaşım belirlendikten sonra işletmelerin gönüllü bilgi açıklama skoru aşağıdaki formüle göre hesaplanmaktadır.

$$\boldsymbol{GAE = \sum_{J=1} \frac{dj}{n}}$$

GAE= Gönüllü Bilgi Açıklama Endeksi

dj : Gönüllü Bilgi Açıklama Endeksi'ndeki her bir unsur ile ilgili açıklama varsa 1, yoksa 0

n : Gönüllü Bilgi Açıklama Endeksi'ne göre elde edilebilecek maksimum skor

Formülden görüldüğü üzere işletmenin gönüllü bilgi açıklama skoru; açıklanan göstergelerin toplam gönüllü bilgi açıklama endeksi göstergelerine bölünmesiyle hesaplanmaktadır. Araştırmamızda gönüllü bilgi açıklama skoru hesaplanırken yukarıda belirtilen formül kullanılmıştır.

3.6.2.6 Gönüllü bilgi açıklama endeksi geçerlilik ve güvenilirlik analizi

Lincoln ve Guba (1985) nitel araştırmalarda geçerlilik ve güvenilirliği nitel araştırmanın doğasına uygun bir biçimde ele almaktadır. Bu doğrultuda "iç geçerlilik" yerine

"inandırıcılık", "dış geçerlilik" yerine "aktarılabilirlik"; "iç güvenilirlik" yerine "tutarlılık" ve "dış güvenilirlik" yerine "tekrar edilebilirlik" ("teyit edilebilirlik") kavramlarını kullanmaktadır. Nitel araştırmalar için ifade edilen bu kavramların temsil ettiği ölçütleri karşılamak amacıyla çeşitli yöntemler mevcuttur (Yıldırım ve Şimşek, 2021, s. 289). Araştırmamız kapsamında gönüllü bilgi açıklama endeksine ait nitel araştırmanın "inandırıcılık", "aktarılabilirlik", "tutarlılık" ve "tekrar edilebilirlik" ("teyit edilebilirlik") kavramlarının temsil ettiği ölçütleri karşılamak amacıyla çeşitli yöntemler kullanılmıştır. Araştırmanın gönüllü bilgi açıklama seviyesi ölçümüne ilişkin geçerlilik ve güvenilirlik süreci Tablo 3.9'da gösterilmiştir.

Tablo 3.9

Gönüllü Açıklama Endeksi Geçerlilik ve Güvenilirliği

Geçerlilik	***İç Geçerlilik (İnandırıcılık)***	• *Alan Uzmanları İncelemesi* • *Katılımcı Teyidi* • *Ayrıntılı betimleme*
	Dış Geçerlilik (Aktarılabilirlik)	• *Veri toplama aracı ve sürecinin ayrıntılı anlatılması* • *Veri analiz sürecinin açıklanması* • *Örneklem özellikliklerinin açıklanması* • *Örneklem seçme şeklinin belirtilmesi* • *Araştırmanın uygulama sürecinin betimlenmesi* • *Araştırma konusuna ve bağlamına aşina olunması* • *Kullanılan yöntemin seçim ve nedeninin açıklanması* • *Amaçlı örnekleme kullanılması*
Güvenilirlik	***İç Güvenilirlik (Tutarlılık)***	• *Tutarlılık İncelemesi*
	Dış Güvenilirlik (Teyit Edilebilirlik)	• *Veriler arasında tutarlılığın kontrol edilmesi* • *Alan uzmanlarından görüş alınması (Teyit İncelemesi)*

Lincol ve Guba (1985), inandırıcılığın başarılabilmesi için araştırmacıların kullanabilecekleri birtakım stratejiler önermektedir. Bu stratejiler araştırmanın inandırıcılığının (nicel araştırmada "iç geçerliliğin" karşıtı olarak) değerlendirilmesinde kullanılabilecek ölçütler olarak kabul edilmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2021, s. 289).

Gönüllü bilgi açıklama endeksinde "inandırıcılık" kavramının temsil ettiği ölçütü karşılamak amacıyla araştırmamız kapsamında "alan uzmanları incelemesi" yöntemi kullanılmıştır. Araştırmamızda literatürde ülkemizde yer alan ulusal mevzuat ve literatürde yer alan gönüllü bilgi açıklama endeksleri aracılığıyla oluşturulmuş endeks dokuz alan uzmanı görüşüne sunulmuştur. Uzmanların araştırma kapsamında oluşturulan gönüllü bilgi açıklama endeksini inceleyerek ilettikleri geri bildirimler sonucunda araştırmada kullanılan nihai gönüllü bilgi açıklama endeksine ulaşılmıştır. Bunun yanı sıra araştırmada hem nicel hem de nitel araştırma için işletmelerin ve katılımcıların teyitleri alınmıştır. Verilere ilişkin bilgiler, bulgular bölümünde ayrıntılı betimleme ile tanımlanmıştır.

Lincoln ve Guba (1985)'a göre nitel araştırmada "dış geçerlilik" için "aktarılabilirlik" kullanılmaktadır. Erlandson vd. (1993)'e göre nitel araştırma sonuçlarının aktarılabilirliğini artırmak için kullanılan yöntemlerden "ayrıntılı betimleme" ve "amaçlı örnekleme" yöntemi kullanılmıştır (Yıldırım ve Şimşek, 2021, s. 289). Araştırmamız kapsamında dış geçerliliği sağlamak için, gönüllü bilgi açıklama endeksine ait veriler elde edilirken işletmelerin hangi bilgi kaynaklarının kullanıldığı, gönüllü bilgi açıklama endeksi veri toplama aracı ve süreci ile analiz süreci ve araştırma grubunun özellikleri detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Araştırmacının konuya ve bağlama aşina olduğu ifade edilmiştir. Aynı zamanda araştırmamız kapsamında amaçlı örnekleme kullanılmıştır.

Lincoln ve Guba (1985)'a göre nitel araştırmada (nicel araştırmada güvenilirlik kavramı yerine) "iç güvenilirlik" için "tutarlılık" kullanılmaktadır. Erlandson vd. (1993) tutarlılığın sağlanması için "tutarlılık incelemesi" yapılmasını önermektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2021, s. 289). Araştırmamızda "tutarlılık" için tutarlılık incelemesi yöntemi kullanılmıştır.

Lincol ve Guba (1985)'a göre "dış güvenilirlik" için "teyit edilebilirlik" kavramını önermektedir. Erlandson vd. (1993) araştırmanın teyit edilebilirliğini değerlendirmek için teyit incelemesi yöntemini önermektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2021, s. 289). Araştırmamız kapsamında dokuz uzmandan gönüllü bilgi açıklama endeksi verilerine ilişkin görüş alınmıştır.

3.7 Araştırmanın Yöntemi

Araştırma kapsamında muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama seviyesine erkisini incelemek için Kısmi En Küçük Kareler (PLS-SEM) yöntemi kullanılmıştır.

Araştırmamız kapsamında oluşturulan modelin analizi SmartPLS 4. programı ile yürütülmüştür. SmartPLS programı aracılığıyla yapısal eşitlik modeli kullanmanın avantajları aşağıda sıralanmaktadır:

- Analizin, bir tahmin perspektifinden teorik bir çerçeveyi test etmekle ilgili olması
- Araştırmanın keşfedici veya doğrulayıcı nitelikte olması
- CB-SEM uygulamalarına kıyasla yüksek açıklanma oranları hesaplayabilmesi
- CB-SEM'de karşılaşılan tanımlama sorunlarının olmaması
- Normal dağılıma sahip olmayan veriyi analiz etme yeteneği
- Formatif yapılar içeren modelleri test etme yeteneği
- Analizde birçok yapı, gösterge ve/veya model ilişkisi içermesi ve karmaşık modellerin var olması
- Araştırmanın finansal oranlardan veya benzer türde veri yapıtlardan oluşması
- Tek veya iki göstergeli değişkenleri de analize dahil etme yeteneği
- Küçük örneklemleri analiz etme yeteneği (örneğin işletmeler arası araştırmalar)
- Araştırmada ikincil/arşivsel veriler olması durumunda kullanılması (Yıldız, 2021, s. 23; Hair, 2019, s. 4).

Araştırmamızın teorik bir çerçeveyi analiz etmekle ilgili olması, muhasebe kültürü değişkeninin formatif bir yapı olmasından, analiz modelinin karmaşık olması, verilerin normal dağılım göstermemesi, gönüllü bilgi açıklama seviyesi ölçümünde ikincil veri kullanılması, örneklemde halka açık işletmelerin payının küçük olması nedenlerinden dolayı verilerin analizinde SmartPLS 4 programı kullanılmıştır.

3.8 Verilerin Analizi

Araştırmamızın bu bölümünde muhasebe kültürü ve gönüllü bilgi açıklama seviyesi ölçüm aşamalarında toplanan verilerin analizlerinde kullanılan yöntemler ve analiz sonuçları yer almaktadır. Araştırmada SPSS (Statistical PackageforSocialSciences) for Windows 25.0 ve SmartPLS 4. paket programları kullanılmıştır.

4. BULGULAR

4.1 Tanımlayıcı İstatistikler

Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi muhasebe-finans departmanı çalışanlarına uygulanan muhasebe kültür değerleri ölçeğine katılan kişilerin demografik özellikleri Tablo 4.1'da yer almaktadır.

Tablo 4.1

Araştırma Örnekleminin Demografik Özellikleri

Değişken		***n***	***%***
Cinsiyet	***Erkek***	*245*	*72,1*
	Kadın	*99*	*28,8*
Eğitim Düzeyi	***Ortaöğretim***	*2*	*0,6*
	Önlisans	*6*	*1,7*
	Lisans	*215*	*62,5*
	Yüksek Lisans	*115*	*33,4*
	Doktora	*6*	*1,7*
Deneyim	***1-10 Yıl***	*108*	*31,39*
	11-20 Yıl	*119*	*34,59*
	21-30 Yıl	*90*	*26,16*
	31-40 Yıl	*25*	*7,26*
	41-50 Yıl	*2*	*0,58*
Mevcut İşletmedeki Çalışma Yılı	***1-10 Yıl***	*219*	*63,66*
	11-20 Yıl	*79*	*22,96*
	21-30 Yıl	*37*	*10,75*
	31-40 Yıl	*7*	*2,03*
	Belirtilmemiş	*2*	*0,58*
İşletme Türüne Göre Çalışan Kişiler	***Halka Açık İşletmede Çalışan Kişi Sayısı***	*87*	*25,3*
	Halka Açık Olmayan İşletmede Çalışan Kişi Sayısı	*257*	*74,7*

Tablo 4.1'de görüldüğü üzere araştırmamıza katılan katılımcıların %72'si erkek ve %28'i ise kadındır. Örneklemin büyük bir çoğunluğunun erkek çalışanlardan oluştuğu

görülmektedir. Eğitim durumu açısından ele alındığında %0,6 ortaöğretim, %1,7 önlisans ve %62,5 lisans, %33,4 yüksek lisans, %1,7 doktora eğitim düzeyinde mezun olduğu görülmektedir. Çalışanların eğitim düzeylerine bakıldığında büyük bir yoğunlukla lisans eğitim düzeyine sahip olduğu görülmektedir. Deneyim açısından bakıldığında ise %31,39 1-10 yıl arasında, %34,59 11-20 yıl arasında, %26,16 21-30 yıl arasında, %7,26 31-40 yıl, %0,58'i ise %41-50 yıl arasında deneyime sahip oldukları görülmektedir. Mevcut işletmedeki çalışma yılı açısından ele alındığında katılımcıların %63,66 1-10 yıl, %22,96 11-20 yıl, %10,75 21-30 yıl, %2,03 31-40 yıl arasında şu an çalıştığı işletmede çalıştığı görülmektedir. İşletme türüne göre araştırmaya katılan kişilere bakıldığında ise %25,3 halka açık işletmelerde çalışanlardan, %74,7 ise halka açık olmayan işletmelerde çalışanlardan oluşmaktadır. Genel olarak Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi listesi de büyük oranda halka açık olmayan işletmelerden oluşmaktadır.

Akademik araştırmalarda kullanılan birçok istatistiksel analizin uygulanabilmesi için araştırmada kullanılan verinin normal dağılıp dağılmadığının kontrol edilmesi gereklidir (Kalaycı, 2017, s. 53). Verinin normallik kontrolü, tek değişkenli normallik ve çok değişkenli normallik olmak üzere iki kategoride incelenmektedir. Tek değişkenli normallik, veri setindeki her bir değişkene yönelik verilerin normal dağılım göstermesi durumunu temsil etmektedir. Çok değişkenli normallik ise verilerin ve değişkenlerin tüm kombinasyonları açısından normal dağılım göstermesi anlamına gelmektedir (Çokluk vd., 2016, s. 15-16). Bu doğrultuda muhasebe kültür değerleri ölçeğine ait verilerde tek değişkenli normallik ve çok değişkenlik normallik kontrolü yapılmıştır. Daha sonra araştırmamızın bağımsız değişkeni muhasebe kültür değerleri ölçeği göstergelerine ait yukarıda özellikleri tanımlanan örneklemden elde edilen verilere ortalama, standart sapma, eğiklik ve basıklık değerleri incelenmiştir. Muhasebe kültürü ölçeğine ait tanımlayıcı istatistikler ve çarpıklık-basıklık değerleri Tablo 4.2'de yer almaktadır.

Tablo 4.2

Muhasebe Kültür Değerleri Ölçeğine Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Faktör	***Gösterge***	***Ortalama***	***Std. Sapma***	***Eğiklik***	***Basıklık***
Yasal kontrole karşı Profesyonellik	P4	5,57	1,412	-,953	1,237
	P8	3,76	1,535	,241	-,607
	P12	4,23	1,565	-,082	-,648
	P16	5,57	1,289	-1,093	2,499
Tekdüzeliğe karşı Esneklik	E2	4,32	1,530	-,206	-,352
	E6	4,69	1,644	-,448	-,406
	E10	3,76	1,649	,138	-,798
	E14	5,27	1,185	-,769	2,166
	E20	5,05	1,341	-,697	,972
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik	I1	4,28	1,525	-,355	-,332
	I5	3,65	1,351	-,082	-,396
	I9	4,50	1,422	-,440	-,013
	I13	3,90	1,555	-,078	-,402
	I21	5,17	1,292	-,738	1,367
Gizliliğe karşı Şeffaflık	S3	5,14	1,569	-,788	,364
	S7	3,59	1,700	,208	-,792
	S11	3,96	1,691	-,088	-,735
	S15	4,62	1,461	-,508	,114
	S17	5,47	1,346	-1,018	1,783
	S18	5,51	1,379	-1,137	2,015
	S19	5,00	1,354	-,689	,741
Kısa Vadeli Değere karşı Uzun Vadeli Değer Yaratma	D22	4,48	1,379	-,311	-,035
	D23	4,97	1,353	-,544	,478
	D24	5,44	1,301	-,806	1,324
	D25	5,60	1,347	-1,147	2,211

Muhasebe kültür değerleri ölçeğinden elde edilen verilerin tanımlayıcı istatistiklerini içeren Tablo 4.2 incelendiğinde bazı göstergelerin (P16, S17, S18, D25) normal dağılım göstermediği tespit edilmiştir. Bu nedenle araştırmanın ilerleyen aşamalarında normal dağılım şartı gerektirmeyen analiz yöntemleri ve istatistik paket programları kullanılmıştır.

İşletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi endeksinde yer alan bilgileri ait tanımlayıcı istatistikler açıklanma oranları bağlamında ele alınmıştır. Gönüllü bilgi açıklama seviyesi endeksinde açıklanma oranları işletme bazında tüm örneklem, halka açık ve halka açık olmayan işletmeler bağlamında Tablo 4.3'de gösterilmektedir.

Tablo 4.3

Gönüllü Bilgi Açıklama Endeksinde Yer Alan Göstergelerin Kategorizasyonu

GÖNÜLLÜ BİLGİ AÇIKLAMA ENDEKSİ	***Gösterge Sayısı***	***Açıklama Oranı (%)***	***Halka Açık İşletmelerde Açıklama Oranı (%)***	***Halka Açık Olmayan İşletmelerde Açıklama Oranı (%)***
Genel İşletme Bilgisi	*10*	*20,07*	*16,28*	*29,93*
Stratejik Bilgi	*9*	*14,89*	*12,26*	*21,12*
Ar-ge Bilgisi	*6*	*5,33*	*7,06*	*5,89*
Yönetişim Bilgisi	*10*	*8,29*	*14,31*	*7,06*
Sosyal Bilgi	*14*	*12,30*	*14,02*	*14,99*
Çevre Bilgisi	*7*	*6,87*	*7,84*	*8,37*
Kurumsal Sosyal Sorumluluk Bilgisi	*8*	*6,31*	*6,92*	*7,86*
Finansal Bilgi	*9*	*20,76*	*10,70*	*2,74*
Muhasebe Bilgisi	*7*	*4,46*	*10,56*	*2,01*
GÖNÜLLÜ BİLGİ AÇIKLAMA SKORU	*80*	*100*	*100*	*100*

Tablo 4.3'e bakıldığında araştırma kapsamında oluşturulan gönüllü bilgi açıklama seviyesi endeksinde tüm örneklem kapsamında en fazla açıklanma oranı genel işletme bilgisi ve finansal bilgidir. Bu durum halka açık ve halka açık olmayan işletmeler açısından bakıldığında da en fazla açıklanan bilgi genel işletme bilgisidir. Tüm örneklem kapsamında en az açıklanan bilgiye bakıldığında muhasebe bilgisi olduğu görülmektedir. Bu durum halka açık olmayan işletmelerde de aynıdır. Ancak halka açık olan işletmelerde en az açıklanan bilgi türü araştırma ve geliştirme bilgisi olarak tespit edilmiştir.

Araştırma kapsamında yer alan işletmelerin gönüllü bilgi açıklama endeksine göre en fazla açıkladıkları ve en az açıkladıkları bilgi oranlarındaki açıklama yüzdelerine ait bulgular Tablo 4.4, Tablo 4.5 ve Tablo 4.6'da gösterilmektedir.

Tablo 4.4

Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'ne Ait Gönüllü Olarak En Fazla Açıklanan Bilgiler

En Fazla Açıklanan Bilgi	***Açıklama Yüzdesi (%)***
Web Adresi	*2,90*
Adres-Telefon-Faks-E-posta	*2,90*
Ürün ve Hizmet Tanıtımı	*2,88*
Genel Faaliyetlere Bakış	*2,88*
İşletme Kuruluş Tarihi ve Detayları	*2,83*

Araştırma kapsamında yer alan işletmelerin araştırma kapsamında oluşturulan gönüllü bilgi açıklama endeksine göre en fazla açıkladıkları bilgiler açıklanma yüzdesine sırasıyla web adresleri, adres-telefon-faks-eposta bilgileri, ürün ve hizmet tanıtımları, genel faaliyetlere bakış ve işletme kuruluş tarihi ve detayları unsurlarıdır. En fazla açıklanan bilgilerin, halka açık olmayan ve halka açık olan işletmelerde de aynı bilgiler olduğu görülmektedir. Sadece en fazla açıklanan bilgiler üçüncü sırada genel faaliyetlere bakış, ürün ve hizmet tanıtımı ve üretim tesisleri olarak genel örneklemden farklılaşmıştır.

Tablo 4.5

Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Halka Açık Olmayan ve Halka Açık Olan İşletmelere Ait Gönüllü Olarak En Fazla Açıklanan Bilgiler

En Fazla Açıklanan Bilgi	***Halka Açık Olmayan İşletmelerde Açıklama Oranı (%)***	***Halka Açık İşletmelerde Açıklama Oranı (%)***
Adres-Telefon-Faks-E-posta	*2,90*	*2,86*
Web Adresi	*2,90*	*2,86*
Genel Faaliyetlere Bakış	*2,88*	*2,85*
Ürün ve Hizmet Tanıtımı	*2,88*	*2,85*
Üretim Tesisleri	*2,83*	*2,80*

Tablo 4.6

Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Halka Açık Olmayan ve Halka Açık Olan İşletmelere Ait Gönüllü Olarak En Az Açıklanan Bilgiler

En Az Açıklanan Bilgi	***Açıklama Yüzdesi (%)***	***Halka Açık Olmayan İşletmelerde Açıklama Oranı (%)***	***Halka Açık İşletmelerde Açıklama Oranı (%)***
Çalışanların kıdem ortalaması	*0,17*	*0,17*	*0,18*
Finansal Oranlar	*0,30*	*0,30*	*0,31*
Aktif ve Özsermaye Getirisi	*0,32*	*0,32*	*0,33*
Çalışanların eğitim durumu	*0,37*	*0,37*	*0,37*
Piyasa Değeri	*0,37*	*0,37*	*0,38*

Araştırma kapsamında yer alan işletmelerin araştırma kapsamında oluşturulan gönüllü bilgi açıklama endeksine göre en az açıkladıkları bilgiler açıklanma yüzdesine göre

çalışanların kıdem ortalaması, finansal oranlar, aktif ve özsermaye getirisi, çalışanların eğitim durumu ve piyasa değerinden oluşmaktadır.

4.2 Muhasebe Kültür Değerlerine Ait Bulgular

Muhasebe kültür değerleri ölçeği göstergelerine ilişkin ortalamalar hesaplanarak, Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nde çalışan muhasebe-finans departmanı çalışanlarının sahip olduğu muhasebe kültür değerleri tespit edilmiştir. Bu doğrultuda Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Muhasebe-Finans departmanı çalışanlarına ilişkin elde edilen verilerden tespit edilen muhasebe kültür değerleri Tablo 4.7'de gösterilmektedir.

Tablo 4.7

Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Muhasebe-Finans Departmanında Çalışan Kişilere Ait Muhasebe Kültür Değerleri Bulguları

Muhasebe Kültür Değerleri	***n***	***Ortalama***
Yasal kontrole karşı Profesyonellik	*344*	*4,7224*
Tekdüzeliğe karşı Esneklik	*344*	*4,6186*
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik	*344*	*4,3012*
Gizliliğe karşı Şeffaflık	*344*	*4,7554*
Kısa Vadeli Değere karşı Uzun Vadeli Değer Yaratma	*344*	*5,1221*

Tablo 4.7'ye göre yedili Likert formunda ölçülen muhasebe kültür değerleri ölçeğine göre 4'ten küçük olan değerler yasal kontrole, tekdüzeliğe, ihtiyatlılığa, gizliliğe ve kısa vadeli değer yaratmaya yönelik muhasebe kültür değerlerine sahip olduğunu göstermektedir. 4'ten büyük olan değerler ise ölçeğe göre sırasıyla profesyonelliğe, esnekliğe, iyimserliğe, şeffaflığa ve uzun vadeli değer yaratmaya ait muhasebe kültür değerlerine sahip olduğunu göstermektedir. Araştırma örneklemimizden elde edilen muhasebe kültür değerleri boyutlarının ortalamalarına bakıldığında tüm boyutların 4 civarında değer aldığı ve tüm boyutlarda 4'ten az da olsa yüksek ortalamalara sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu doğrultuda örneklemimizin çok yoğun olmamakla birlikte profesyonellik, esneklik, iyimserlik, şeffaflık ve uzun vadeli değer yaratma muhasebe kültür değerlerine sahip

olduğu ifade edilebilir. Diğer bir ifade ile örneklemimize ait bu bulgulardan Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi muhasebe-finans departmanı çalışanlarının yasal kontrole karşı profesyonelliği, tekdüzelikten ziyade esnekliği, ihtiyatlılıktan ziyade iyimserliği, gizlilikten şeffaflığı, kısa vadeli değer yaratmadan ziyade uzun vadeli değer yaratmayı benimseyen bir kültüre doğru yöneldiği tespit edilmiştir.

Örneklemimiz kapsamında araştırmaya katılım gösteren işletmeler halka açık ve halka açık olmayanlar olarak gruplandırılmıştır. Muhasebe kültür değerleri ölçeği normal dağılım göstermediği için halka açık ve halka açık olmayan işletmeler arasında muhasebe kültürü değerleri arasında anlamlı farklılıklar olup olmadığı Mann-Whitney U testi ile değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda elde edilen analiz sonuçları aşağıda Tablo 4.8'de gösterilmektedir.

Tablo 4.8

Muhasebe Kültür Değerlerinin İşletme Türüne Göre Bağımsız Gruplar için Mann-Whitney U testi Sonuçları

	İhtiyatlılığa karşı İyimserlik	***Yasal Kontrole karşı Profesyonellik***	***Tekdüzeliğe karşı Esneklik***	***Gizliliğe karşı Şeffaflık***	***Kısa Vadeli Değere karşı Uzun Vadeli Değer Yaratma***
Mann- Whitney U	9407,500	10924,500	10118,000	10872,000	10707,000
Wilcoxon W	42560,500	44077,500	43271,000	44025,000	14535,000
Z	-2,218	-,319	-1,328	-,384	-,594
p	,027**	,749	,184	,701	,553

*****p<0.01; **p<0.05 *p<0.10**

Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi arasında halka açık ve halka açık olmayan işletmeler arasında yapılan Mann- Whitney U testi sonuçlarına göre, halka açık ve halka açık olmayan işletmelerde çalışan kişilerin yasal kontrole karşı profesyonellik (p=0,749), tekdüzeliğe karşı esneklik (p=0,184), gizliliğe karşı şeffaflık (p=0,701) ve kısa vadeli

değere karşı uzun vadeli değer yaratma (p=0,553) p değerleri 0,05 büyük olduğu için muhasebe kültür değerleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. İhtiyatlılığa karşı iyimserlik muhasebe kültür değerinde halka açık işletmelerle halka açık olmayan işletmelerde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gözlenmiştir (p=0,027<0,05) Bu kapsamda araştırmamız kapsamında oluşturulan **"A-H1: Halka açık ve halka açık olmayan işletmelerin sahip olduğu muhasebe kültür değerleri arasında *anlamlı farklılık bulunmaktadır.*"** hipotezi kabul edilmiş; **"A-H0: Halka açık ve halka açık olmayan işletmelerin sahip olduğu muhasebe kültür değerleri arasında *anlamlı farklılık bulunmamaktadır*"** hipotezi ise reddedilmiştir.

4.3 Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesine Ait Bulgular

Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'ne ilişkin örneklemin halka açık ve halka açık olmayan işletmelere göre gönüllü açıklama skorları arasında anlamlı farklılıklar olup olmadığı Mann-Whitney U testi aracılığıyla incelenmiştir. Elde edilen analiz sonuçlarına ilişkin sonuçlar Tablo 4.9'de yer almaktadır.

Tablo 4.9

Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Skorlarında İşletme Türüne Göre Bağımsız Gruplar için Mann-Whitney U testi Sonuçları

	Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Skoru
Mann- Whitney U	1524,000
Wilcoxon W	34677,000
Z	-12,046
p	,000

*****p<0.01; **p<0.05 *p<0.10**

Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi arasında halka açık ve halka açık olmayan işletmeler arasında yapılan Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre, halka açık ve halka açık olmayan işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi skorunda (p=0,000<0,05) anlamlı bir farklılık görülmektedir. Bu kapsamda araştırmamız kapsamında oluşturulan **"B-H1: Halka açık ve halka açık olmayan işletmelerin gönüllü bilgi açıklama**

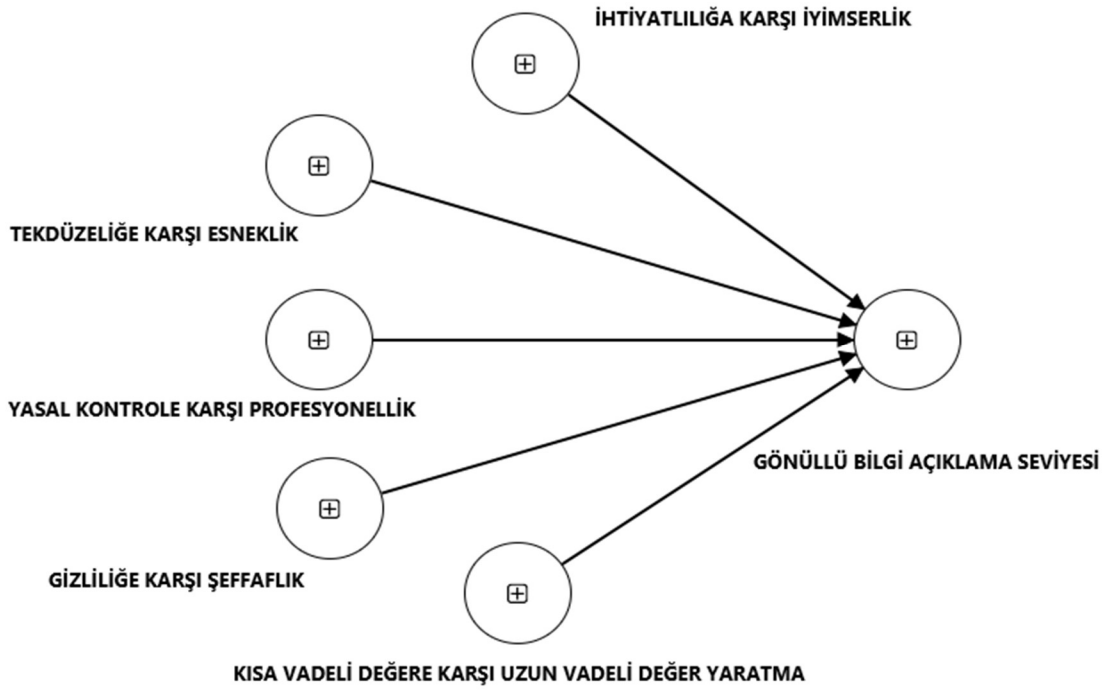
seviyesi arasında *anlamlı farklılık bulunmaktadır.”* hipotezi kabul edilmiş; **“B-H0: Halka açık ve halka açık olmayan işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı farklılık bulunmamaktadır.”*** hipotezi ise reddedilmiştir.

4.4 Araştırma Modelinin Analizi

Araştırmamız kapsamında muhasebe kültür değerleri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ilişkinin testi için kısmi en küçük kareler yapısal eşitlik modellemesi (PLS-SEM) kullanılmıştır. Bu kapsamda oluşturulan model aşağıda Şekil 4.1’de yer almaktadır.

Şekil 4.1

Araştırmanın Yapısal Modeli



Yukarıda oluşturulan model hem örneklemin tamamı için hem örneklemin halka açık ve halka açık olmayan işletmeler için ayrı ayrı kısmi en küçük kareler yapısal eşitlik modellemesi (PLS-SEM) yöntemiyle analiz edilmiştir. Söz konusu analizlere ilişkin elde edilen bulgular aşağıda yer almaktadır.

4.4.1 Ölçüm modelinin değerlendirilmesi

4.4.1.1 Formatif yapı için ölçüm modelinin değerlendirilmesi

Araştırmada Kısmi En Küçük Kareler Yapısal Eşitlik Modellemesi (PLS-SEM) analizi sonuçlarını değerlendirmenin ilk adımı ölçüm modelinin incelenmesidir. Araştırmanın ölçüm modelinin incelenmesi, gösterge ve yapı düzeylerinin güvenirliğinin ve geçerliğinin değerlendirilmesini kapsamaktadır (Hair vd., 2021, s. 76). Ölçüm modeli yapıları reflektif veya formatif yapıları ayrı ayrı değerlendirmek amacıyla iki farklı şekilde değerlendirilir (Hair vd., 2019, s. 8). Araştırmamız kapsamında oluşturulan modellerde muhasebe kültürü ölçeği formatif yapı olarak gönüllü bilgi açıklama seviyesi ise reflektif yapı olarak kullanılmıştır.

Formatif yapıların değerlendirmesi reflektif yapılardan farklıdır. Reflektif yapılar için iç tutarlılık güvenirliği ve birleşme geçerliği sonuçları hesaplanırken formatif yapılar için bu değerler hesaplanmamaktadır. Reflektif yapıların aksine formatif yapılarda göstergeler arasında yüksek korelasyonlar beklenmez. İki formatif gösterge arasında yüksek korelasyon aynı zamanda çoklu bağıntı olarak adlandırılır. Bu nedenle formatif yapılarda öncelikle çoklu bağıntı kontrol edilmelidir. Formatif yapılarda geçerlik için dış model için hesaplanan varyans enflasyon faktör değerleri 5'ten küçük olmalıdır (Hair vd., 2019, s. 142- 143; Yıldız, 2021, s. 192-193). Varyans enflasyon faktör değeri iç model (inner model) ve dış model (outer model) olmak üzere iki grup değere sahiptir. Muhasebe kültürü formatif bir yapı olduğu için dış model (outer model) varyans enflasyon değerleri dikkate alınmıştır. Bu değerler Tablo 4.10'da yer almaktadır.

Tablo 4.10

Muhasebe Kültürü Dış Model Varyans Enflasyon Faktör Değerleri

Muhasebe Kültür Değerleri Ölçeği Göstergeleri	***Dış Model Varyans Enflasyon Faktör Değerleri***
Yasal Kontrole karşı Profesyonellik Boyutu	
P4	1,503
P8	1,673
P12	1,788
P16	1,552
Tekdüzeliğe karşı Esneklik Boyutu	
E2	1,206
E6	1,273
E10	1,041
E14	1,578
E20	1,542
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik Boyutu	
I1	1,110
I9	1,179
I13	1,087
I21	1,142
Gizliliğe karşı Şeffaflık Boyutu	
S3	1,375
S7	1,126
S11	1,145
S15	1,340
S17	2,927
S18	3,048
S19	1,457
Kısa Vadeli Değere karşı Uzun Vadeli Değer Yaratma Boyutu	
D22	1,240
D23	1,692
D24	2,840
D25	2,521

Muhasebe kültür değerleri değişkenine ait göstergelerin varyans enflasyon faktör değerlerinin 5'in altında olduğu görülmektedir. Dolayısıyla formatif muhasebe kültürü değişkenine ait göstergelerin geçerlilik için koşulları sağladığı görülmektedir.

Varyans enflasyon faktörleri değerlendirildikten sonra formatif yapılarda göstergelerin anlamlılığı ve alakalılığı değerlendirilmektedir. İndikatörlerin anlamlılığı ve alakalılığı için dışsal ağırlıklar ve dışşal faktör yükleri değerlendirilmektedir. Formatif yapılarda dış ağırlıklar 0,40 düşükse gösterge silinmelidir gibi reflektif yapılar için belirlenen standart sınırlar bulunmamaktadır. Reflektif yapıların aksine formatif yapılarda maksimum dış ağırlık formatif yapıya ait gösterge sayısına göre belirlenebilir. Çünkü dışşal ağırlıklar gösterge sayısından etkilenerek göstergeleri önemsiz gibi gösterebilir. Dışşal ağırlıkların önemsiz olması, doğrudan düşük ölçüm modeli kalitesinin göstergesi olarak yorumlanmamalıdır. Bunun yerine, araştırmacılar bir formatif göstergenin yapısına olan mutlak katkısını (veya mutlak önemini) da dikkate almalıdır. Mutlak katkı, formatif göstergenin dış faktör yükleridir. Bir göstergenin dış ağırlığı önemsiz ancak dış faktör yüklemesi yüksek olduğunda, gösterge mutlak olarak önemli olarak yorumlanırken göreceli olarak önemli şeklinde yorumlanmamalıdır. Bu durumda göstergeler modelde tutulmalıdır. Göstergenin dış faktör yükü 0,10'un altında ve önemsizse, göstergenin formatif yapıya içerik sağlamadaki ilişkisi için ampirik bir destek yoktur. Bu nedenle dışşal ağırlığı anlamlı olmayan ve dış faktör yükü anlamlı olmayan, dış faktör yükü 0,10'dan küçük olan göstergeler modelden çıkarılmalıdır. Ayrıca Hair vd., formatif göstergeler sadece istatistiksel sonuçlara dayanarak atılmamalıdır demektedir. Bir göstergenin formatif ölçüm modelinden silmeden önce araştırmacıların içerik geçerliliği açısından alakalılığını kontrol etmeleri gerektiğini vurgulamaktadır (Hair vd., 2019, s. 146-149). Bazı araştırmacılar, formatif yapılarda anlamlı olmayan gösterge yüklerinin olduğu durumlarda, anlamlı olmayan göstergelerin tüm ilişkilerin anlamlı kalıp modelde iyi bir uyum sağlanıncaya kadar tek tek modelden çıkarılarak denenmesini önermektedir (Diammontopolous ve Winklhofer, 2001, s. 269-276). Bazı araştırmacılar ise formatif yapılarda anlamlı olmayan göstergelerin dahi içerik geçerliliğinin devam etmesi için modelde yer alması ve çıkarılmaması gerektiğini belirtmektedir (Bollen ve Lennox, 1991, s. 305-314). Cenfetelli and Bassellier araştırmacıları daha esnek olmaya ve formatif yapıya ait göstergelerin teorik katkıları olduğu sürece modelde tutmaya çağırmaktadır (Cenfetelli and Bassellier, 2009, s. 689-705). Muhasebe kültür değerleri ölçeği göstergelerin dışşal ağırlık, dışşal faktör yükü ve önemlilik seviyeleri Tablo 4.11'de yer almaktadır.

Tablo 4.11

Muhasebe Kültürü Değerleri Göstergelerine Ait Dışsal Ağırlıklar ve Dışsal Faktör Yükü

Muhasebe Kültürü Ölçeği Göstergeleri	***Dışsal Ağırlıklar***	***Dışsal Faktör Yükü***
Yasal Kontrole karşı Profesyonellik Boyutu		
P4	-0,193	0,255
P8	-0,686	-0,131
P12	0,664	0,484*
P16	0,811*	0,787**
Tekdüzeliğe karşı Esneklik Boyutu		
E2	0,752*	0,717**
E6	0,323	0,302
E10	-0,420	-0,303
E20	0,429	0,437*
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik Boyutu		
I1	0,759***	0,897***
I9	0,173	0,476**
I13	0,137	0,377*
I21	0,329	0,562**
Gizliliğe karşı Şeffaflık Boyutu		
S3	0,880**	0,828**
S7	-0,507	0,323
S11	-0,351	-0,252
S17	0,494	0,460**
S18	-0,269	0,297*
S19	0,059	0,272*
Kısa Vadeli Değere Karşı Uzun Vadeli Değer Yaratma		
D22	0,676*	0,802**
D23	0,722	0,679**
D24	-0,675	0,389
D25	0,449	0,518*

*****p<0.01; **p<0.05 *p<0.10**

Araştırmamızda muhasebe kültürü ölçeğine ait öncelikle dışşal ağırlıklar değerlendirilmiştir. Daha sonra dışşal ağırlığı anlamsız olan göstergelerin dışşal faktör yükleri ve anlamlılıkları değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda muhasebe kültür değerleri göstergelerinin dışşal ağırlıklık ve dışşsal yükü anlamlı olan göstergeler modelde tutulmuştur. Dışsal ağırlığı veya dışşal yükü anlamlılık değerine sahip olmayan ve dış

faktör yükü 0,10'dan küçük olan I5 numaralı gösterge ampirik katkısı olmadığından modelden çıkarılmıştır. Dışsal ağırlığı veya dışşal yükü anlamlılık değerine sahip olmayan ancak dışşal ağırlığı 0,10'dan yüksek ağırlık yüküne sahip göstergeler teorik çerçeve kapsamında modelde tutulmuştur.

4.4.1.2 Reflektif yapı için ölçüm modelinin değerlendirilmesi

Araştırmamız kapsamında gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkeni reflektif bir değişken olarak ele alınmıştır. Gönüllü bilgi açıklama seviyesi reflektif değişkenine ilişkin geçerlilik ve güvenilirlik analizleri kapsamında iç tutarlılık güvenilirliği, birleşme geçerliliği ve ayrışma geçerliliği incelenmiştir. Gönüllü bilgi açıklama seviyesine değişkenine ilişkin iç tutarlılık güvenilirliği için cronbach alfa, Dijkstra-Henseler's rho_A ve birleşik güvenilirlik (CR) katsayıları incelenmiştir. Birleşme geçerliliğinin tespitinde faktör yükleri ile ortalama açıklanan varyans (AVE) değerleri kullanılmıştır.

Öncelikle gönüllü bilgi açıklama seviyesine ilişkin dış faktör yükleri ve anlamlılık değerleri Tablo 4.12'de yer almaktadır.

Tablo 4.12

Gönüllü Açıklama Seviyesi Dış Faktör Yükleri ve p değerleri

Değişken: Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Skoru Göstergeleri	***Faktör Yükleri***
Genel İşletme Bilgisi- GBA1	0,696***
Stratejik Bilgi- GBA2	0,675***
Ar-ge Bilgisi-GBA3	0,775***
Sosyal Bilgi-GBA4	0,829***
Çevre Bilgisi-GBA5	0,785***
Kurumsal Sosyal Sorumluluk-GBA6	0,623***
Yönetişim Bilgisi-GBA7	0,770***
Finansal Bilgi-GBA8	0,747***
Muhasebe Bilgisi-GBA9	0,704***

*****p<0.01; **p<0.05 *p<0.10**

Hair vd., (2019, s. 114)'e göre reflektif yapılar için dış faktör yükleri en az 0,40 olmalı ve bu değerden düşük faktör yükü varsa modelden çıkarılması gerekmektedir. Gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkenine ilişkin göstergelerin faktör yükleri Tablo 4.12'de görülebileceği gibi 0,623 ile 0,829 arasındadır. Faktör yüklerinin kabul edilen değerler üzerinde olduğu ve faktör yüklerinin $p<0,01$ değerinden küçük olduğu için anlamlı olduğu tespit edilmiştir. Bu doğrultuda gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkeninin birleşme geçerliliğini sağladığı görülmektedir.

Dış faktör yüklemelerinin değerlendirilmesinden sonra yapılacak bir sonraki adım reflektif yapıların yakınsak geçerliliğini değerlendirmektir. Bu amaçla ortalama açıklanan varyans (AVE) değerleri dikkate alınmaktadır. Ortalama açıklanan varyans değerleri (AVE) 0,50'den büyük olmadır (Fornell ve Larcker, 1981, s. 46). Gönüllü bilgi açıklama seviyesine ilişkin ortalama açıklanan varyans değeri Tablo 4.13'de görüldüğü üzere 0,542'dir. Gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkeni yakınsak geçerliliği sağlamaktadır.

Reflektif yapılarda bir diğer önemli kriter güvenilirliktir. Reflektif yapılarda iç tutarlılık güvenilirliği için cronbach alfa, Dijkstra-Henseler's rho_A, bileşik güvenilirlik (CR) katsayısı kullanılır. Cronbach alpha iç tutarlılığın bir göstergesidir. Nunnally'e (1978) göre 0,70'den büyük bir Cronbach Alpha değeri yapının güvenilir olduğunu göstermektedir (Liu, 2003, s. 5). Reflektif yapılarda bileşik güvenilirlik yapı güvenilirliğini temsil etmektedir. Bileşik güvenilirlik 0 ile 1 arasında değişir ve daha yüksek değerler daha yüksek güvenilirlik seviyelerini göstermektedir. Bileşik güvenilirlik değerinin 0,70 ile 0,90 arasındaki değerleri yeterli olarak kabul edilebilmektedir. Bu değerin 0,95'ın üzerinde olması istenmez (Hair vd., 2019, s. 112). Gönüllü bilgi açıklama seviyesine değişkenine ilişkin iç tutarlılık güvenilirliği için cronbach alfa, Dijkstra-Henseler's rho_A, bileşik güvenilirlik (CR) katsayıları ve ortalama açıklanan varyans (AVE) değerlerine ilişkin elde edilen sonuçlar Tablo 4.13'de sunulmuştur.

Tablo 4.13

Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Geçerlilik ve Güvenilirlik Değerleri

Değişken	***Cronbach Alfa (α)***	**Dijkstra-Henseler's *(Rh_A)***	***Bileşik Güvenilirlik (CR)***	***Açıklanan Ortamalama Varyans (AVE)***
Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	*0,894*	*0,911*	*0,914*	*0,542*

Gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkenine ilişkin cronbach alfa katsayısı 0,894, Dijkstra-Henseler's (Rh_A) katsayısının 0,911; bileşik güvenilirlik (CR) katsayısı 0,914 olarak elde edilmiş olması nedeniyle iç tutarlılık güvenilirliğine ve yapı güvenilirliğine sahip olduğu görülmektedir.

Son olarak reflektif yapılarda ayrışma geçerliliği incelenmelidir. Gönüllü bilgi açıklama seviyesinin ayrışma geçerliliği için ise Chin'in (1998) çapraz yükleme kriterleri (cross loadings) ve Fornell-Lacker Kriteri incelenmiştir (Fornell ve Lacker, 1981, s. 39-50). Gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkenine ait Fornell Lacker 0,736 olarak tespit edilmiştir. Gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkeninin Fornell Lacker değerine göre ayrışma geçerliği vardır.

Reflektif yapılarda ayrışma geçerliliği için incelenmesi gereken bir diğer koşul göstergelerin yüklenmesini çapraz kontrol eden Chin'in (1998) çapraz yükleme kriterleridir. Bu yaklaşıma göre bir değişken, diğer yapıların göstergeleri yerine kendi göstergeleriyle açıklanmalıdır. Chin'in (1998) yaklaşımına göre gönüllü bilgi açıklama değişkenine ait ayrışma geçerliliği için çapraz yükler tablosu kontrol edilmiştir. Çapraz yükler tablosu aşağıda Tablo 4.14'de gösterilmektedir.

Tablo 4.14

Gönüllü Açıklama Değişkenine İlişkin Çapraz Yükler Tablosu

	Tekdüzeliğe karşı Esneklik	***İhtiyatlılığa karşı İyimserlik***	***Yasal Kontrole Karşı Profesyonellik***	***Gizliliğe karşı Şeffaflık***	***Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi***
GBA1	0.128	0.105	0.005	0.163	0.696
GBA2	0.133	0.073	0.109	0.083	0.675
GBA3	0.092	0.162	0.047	0.156	0.775
GBA4	0.144	0.155	0.085	0.199	0.829
GBA5	0.106	0.098	0.090	0.183	0.785
GBAS6	0.091	0.040	0.039	0.117	0.623
GBA7	0.033	0.136	0.086	0.197	0.770
GBA8	0.020	0.115	0.069	0.145	0.747
GBA9	0.014	0.122	0.081	0.150	0.704

Gönüllü bilgi açıklama değişkenine ait göstergelerin yüklerini diğer göstergeler yerine kendi göstergeleriyle açıklanmaktadır. Bu bulgulardan hareketle gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkeninin ayrışma geçerliliği vardır. Tüm bu bulgular doğrultusunda araştırmada kullanılan reflekfit yapı geçerlilik ve güvenilirlik koşullarını sağlamaktadır.

4.4.2 Yapısal modelin değerlendirilmesi

Ölçüm modelinin değerlendirilmesinden sonraki adım yapısal model analiz edilerek araştırma hipotezlerini test etmek ve sonuçları değerlendirmektir. Hipotez testlerini gerçekleştirmeden önce iç modele ilişkin çoklu bağıntının kontrol edilmesi gereklidir. Hair vd. (2019)'e göre, modelin çoklu bağıntının test edilmesi formatif yapılarda dış varyans enflasyon değerlerinin (dış model VEF-outer model VIF) incelenmesine oldukça benzemektedir. Ancak bu süreçte çoklu bağıntı test edilmesinde iç model varyans enflasyon faktörleri (iç model VEF- inner model VIF) incelenmektedir. Hair vd., (2019) her yapının varyans enflasyon değeri 0,20'den yüksek ve 5'den düşük olması gerektiğini

belirtmektedir (Hair vd., 2019, s. 208). Bu kapsamda araştırma modelimize ilişkin iç model varyans enflasyon faktör değerleri Tablo 4.15'de yer almaktadır.

Tablo 4.15

Muhasebe Kültür Değerleri ve Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi İç Model Varyans Enflasyon Faktör Değerleri

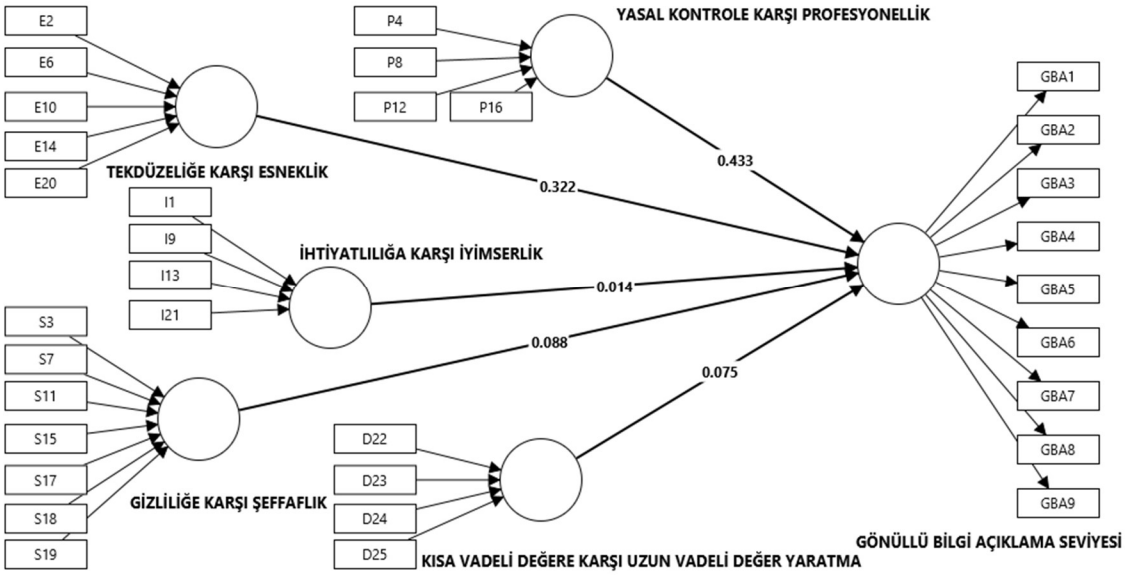
	İç Model Varyans Enflasyon Faktör Değerleri (Inner Model-*VIF)*
Yasal Kontrole Karşı Profesyonellik-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	1,193
Tekdüzeliğe karşı Esneklik-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	1,210
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	1,268
Gizliliğe karşı Şeffaflık-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	1,233
Kısa Vadeli Değere Karşı Uzun Vadeli Değer Yaratma-> Gönüllü Açıklama Seviyesi	1,050

Muhasebe kültür değerlerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesine etkisinin değerlendirilmesi amacıyla oluşturulan modelin çoklu bağıntı sorununu test etmek amacıyla iç model varyans enflasyon faktör değerlerine (inner model VIF) bakıldığında değerlerin 0,20'den büyük ve 5'ten küçüktür. Buradan hareketle modelin çoklu bağıntı sorunu olmadığı tespit edilmiştir.

Yapısal modelin test edilmesinde son adım yol katsayılarının ilgisini ve önemini değerlendirmektir. Araştırma modeline ait hipotezlerin analiz edilmesinde kısmi en küçük kareler yol analizi (PLM-SEM) kullanılmıştır. PLS yol katsayılarının anlamlılıklarını değerlendirmek için yeniden örnekleme (bootstrapping) ile orijinal örneklemden 5.000 alt örneklem alınmıştır. Yapılan analiz sonucunda yol katsayılarına ilişkin p değerleri Şekil 4.2'de gösterilmektedir.

Şekil 4.2

Muhasebe Kültür Değerleri ve Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Yol Katsayılarına ait p değerleri



Araştırma modeline ilişkin hipotezleri test etmek amacıyla gerçekleştirilen yol analizine ilişkin sonuçlar ve hipotez testi sonuçları Tablo 4.16'da yer almaktadır.

Tablo 4.16

Muhasebe Kültür Değerleri ve Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Model Sonuçları

İlişki Yönü	***İlişki Katsayıları (Beta- β)***	***t değeri***	***p değeri***	***Karar***
Yasal Kontrole Karşı Profesyonellik-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	0,017	0,168	0,433	**Red**
Tekdüzeliğe karşı Esneklik-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	0,048	4,462	0,322	**Red**
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	0,132	2,914	0,014**	**Kabul**
Gizliliğe karşı Şeffaflık-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	0,188	1,352	0,080*	**Kabul**
Kısa Vadeli Değere karşı Uzun Vadeli Değer Yaratma-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	-0,140	1,439	0,070*	**Kabul**

*****p<0.01; **p<0.05 *p<0.10, t>1,28**

Tablo 4.16'da görüldüğü gibi; ihtiyatlılığa karşı iyimserlik muhasebe kültür değerinin (β =0,132, t-değeri =2,914, anlamlılık p<0,05) gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde pozitif anlamlı etkiye sahip olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla **"C-H3a: "*İhtiyatlılığa karşı iyimserlik"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi *anlamlı pozitif ilişki vardır."*** hipotezi kabul edilmiştir. Gizliliğe karşı şeffaflık muhasebe kültür değerinin (β=0,188 t-değeri =1,352 anlamlılık p<0,10) gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde pozitif anlamlı bir etkisi vardır. Dolayısıyla **C-H4a: "*Gizliliğe karşı şeffaflık"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı pozitif ilişki vardır."*** hipotezi kabul edilmiştir. Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma muhasebe kültür değerinin (β =-0,140, t-değeri =1,439, anlamlılık p<0,10) gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde negatif anlamlı bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Bu bulgudan hareketle **"C-H5a: *"Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı negatif ilişki vardır."*** hipotezi kabul edilmiştir. Yasal kontrole karşı profesyonellik muhasebe kültür değerinin (β =0,017, t-değeri =0,168 t-değeri, anlamlılık p>0,10) gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde anlamlı etkiye sahip olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla **"C-H1a: "*Yasal kontrole karşı profesyonellik"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır."*** hipotezi reddedilmiştir. Tekdüzeliğe karşı esneklik muhasebe kültür değerinin (β =0,048, t-değeri =0,462, anlamlılık p>0,10) gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde anlamlı bir etkisi yoktur. Dolayısıyla **"C-H2a: "*Tekdüzeliğe karşı esneklik"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır."*** hipotezi reddedilmiştir.

Araştırma modelinde yol katsayıları ve anlamlılıkları değerlendirildikten sonra bir sonraki adım, araştırma modelinin R^2'sini incelemektir. R^2, egzojen değişkenler tarafından açıklanan endojen yapı veya yapılarının varyansını gösterir ve araştırma modelinin açıklayıcı gücünü ölçmektedir. R^2'nin standart değeri 0 ile 1 arasında değişmektedir. R^2'nin 1'e yakın olması güçlü bir tahmini güce işaret etmektedir. Kabul edilebilir R^2 değerleri için pratik kurallar sağlamak zordur, çünkü bu modelin karmaşıklığına ve araştırma disiplinine bağlıdır. Tüketici davranışı gibi disiplinlerde 0,20'lik R^2 değerleri yüksek kabul edilirken, başarı faktörlerinin belirlenmesine ilişkin çalışmalarda (örneğin müşteri memnuniyetini veya sadakatini açıklamayı amaçlayan çalışmalarda) araştırmacılar 0,75 ve üzeri gibi çok daha yüksek değerler beklemektedir.

Pazarlama araştırmaları için Hair vd. (2019, s. 199), 0,75, 0,50 ve 0,25'lik R^2 değerlerinin sırasıyla iyi, orta ve zayıf olarak kabul edilebileceğini önerirken sosyal bilimler ve davranış bilimleri araştırmaları için Cohen (1988, s. 413), 0,26, 0,13 ve 0,02'lik R^2 değerlerinin iyi, orta ve zayıf olarak kabul edilebileceğini önermektedir. Araştırmamız kapsamında analiz edilen yapısal modelin R^2'si 0,11'dir. Bu değerin Cohen' e göre orta dereceye yakın olduğu görünmektedir. Hem ulusal hem de uluslararası literatürde muhasebe kültürü ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasındaki ilişkiyi araştıran bir araştırma bulunmadığı için R^2 değeri kıyaslaması yapılamamaktadır. Türkiye'de halka açık işletmelerin ele alındığı gönüllü bilgi açıklama seviyesi konusunda farklı değişkenlerle ilişkilerin analiz edildiği regresyon ve panel analiz yöntemleri kullanılan araştırmalarda R^2 değerleri yüksek olarak tespit edilmemiştir (Kalıpçı Çağıran, 2019, s. 124; Güneş, 2020, s. 110). Modelin açıklayıcı gücünün orta derecede olması; araştırma örneklemimizin heterojen olmasından, diğer bir ifade ile işletmelerin halka açık ve halka açık olmayan şekilde farklı yapılara sahip olmasından, farklı sektörlerde faaliyet göstermelerinden kaynaklanmaktadır (Ağca ve Önder, 2007, s. 139). Ayrıca Zarzeski (1996), kültürel faktörleri incelediği uluslararası karşılaştırmalar içeren araştırmasında araştırma modellerinde hem genel hem de ülkeye özgü R^2 değerlerini kıyaslamış ve kültürel etkilerin modellerin R^2 değerlerinde yüksek derecede farklılıklar oluşturduğunu tespit etmiştir. Bu araştırmada Norveçli işletmeler için uygunluk, tespit edilen en yüksek uyumlardan biri olan R^2= 0,64 iken, Hong Konglu işletmelerde R^2= 0,06 olarak belirlenmiştir (Zarkeski, 1996, s. 29-35). Bu doğrultuda araştırmamıza ilişkin model R^2 değerinin orta dereceye yakın olması araştırma bağlamından ve örneklem özelliklerinden dolayıdır.

4.5 İşletme türüne göre araştırma modelinin analizi

4.5.1 Halka açık olmayan işletmelerde ölçüm ve yapısal modelin değerlendirilmesi

Halka açık olmayan işletmelere ait verilerle muhasebe kültür değerlerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesine etkisini analiz etmek amacıyla model test edilmiş ancak modeller geçerlilik güvenilirlik kriterlerini sağlasa da değişkenler arasında anlamlı ilişkiler bulunamamıştır. Bu nedenle anlamlı ilişkiler bulunamadığı için raporlanmamıştır. Yapısal modelde de ilişkilerin olmadığı doğrulanmıştır. Bu kapsamda araştırmada halka açık olmayan işletmelerle ilgili oluşturulan E bölümündeki,

- **"E-H1a: Halka açık olmayan işletmelerin "*Yasal kontrole karşı profesyonellik"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır."***
- **"E-H2a: Halka açık olmayan işletmelerin "*Tekdüzeliğe karşı esneklik"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır."***
- **"E-H3a: Halka açık olmayan işletmelerin "*İhtiyatlılığa karşı iyimserlik"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır."***
- **"E-H4a: Halka açık olmayan işletmelerin "*Gizliliğe karşı şeffaflık"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır."***
- **"E-H5a: *"Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır."*** hipotezleri reddedilmiştir.

4.5.2 Halka açık işletmelerde ölçüm ve yapısal modelin değerlendirilmesi

4.5.2.1 Halka açık işletmelerde ölçüm modeli değerlendirilmesi

4.5.2.1.1 Formatif yapı için ölçüm modeli değerlendirilmesi

Halka açık işletmelere ait veriler kapsamında araştırma kapsamında oluşturulan modele ilişkin ölçüm modeli sonuçları aşağıda açıklanmaktadır. Muhasebe kültürü formatif yapısına ilişkin dış model (outer model) varyans enflasyon değerleri Tablo 4.17'de yer almaktadır.

Tablo 4.17
Halka Açık İşletmeler Muhasebe Kültürü Dış Model Varyans Enflasyon Faktör Değerleri

Muhasebe Kültürü Ölçeği Göstergeleri	**Varyans Enflasyon Faktör Değerleri (Outer Model VIF)**
Yasal Kontrole karşı Profesyonellik Boyutu	
P4	1,703
P8	1,345
P12	1,368
P16	1,722
Tekdüzeliğe karşı Esneklik Boyutu	
E6	1,051
E20	1,051
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik Boyutu	
I1	1.173
I5	1,062
I9	1,167
I21	1,262
Gizliliğe karşı Şeffaflık Boyutu	
S3	1,587
S7	1,067
S15	1,477
S17	3.000
S18	3,483
S19	1,998
Kısa Vadeli Değere Karşı Uzun Vadeli Değer Yaratma	
D22	1,135
D24	2,604
D25	2,534

Muhasebe kültür değerleri değişkenine ait göstergelerin varyans enflasyon faktör değerleri 5'in altında olduğu için değişkenin geçerlilik için koşulları sağladığı ifade edilebilir. Daha sonra muhasebe kültür değişkenine ait dışşal ağırlıklar, dışşal yükler ve anlamlılık değerleri incelenmiştir. Tablo 4.18'de muhasebe kültürü değişkenine ait dışşal ağırlıklar, dışşal yükler ve anlamlılık değerleri sunulmuştur.

Tablo 4.18

Muhasebe Kültürü Değerleri Göstergelerine Ait Dışşal Ağırlıklar ve Dışşal Faktör Yükü

Muhasebe Kültürü Ölçeği Göstergeleri	***Dışşal Ağırlıklar***	***Dışşal Faktör Yükü***
Yasal Kontrole karşı Profesyonellik Boyutu		
P4	0,413	0,715**
P8	-0,116	0,340
P12	0,606*	0,764***
P16	0,357	0,791**
Tekdüzeliğe karşı Esneklik Boyutu		
E6	0,919**	0,972***
E20	0,241	0,444
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik Boyutu		
I1	0,256	0,398
I5	-0,636	-0,412
I9	-0,166	0,152
I21	0,870*	0,762*
Gizliliğe karşı Şeffaflık Boyutu		
S3	0,621**	0,670**
S7	0,459*	0,531*
S15	0,360	0,494*
S17	0,671	0,630**
S18	-0,069	0,510**
S19	-0,626*	0,086

Tablo 4.18 (Devam)

Muhasebe Kültürü Değerleri Göstergelerine Ait Dışsal Ağırlıklar ve Dışsal Faktör Yükü

Kısa Vadeli Değere Karşı Uzun Vadeli Değer Yaratma		
D22	-0,660	-0,315
D24	0,645	0,751**
D25	0,431	0,728**

Muhasebe kültürü değişkenine ait dışsal ağırlıklar değerlendirildiğinde dışsal ağırlık yükü 0,10 değerinden düşük olan E2, E10, S11, I13, E14 ve D23 göstergeler modelden çıkarılmıştır.

4.5.2.1.2 Reflektif yapı için ölçüm modeli değerlendirilmesi

Halka açık işletmelere ait veride reflektif değişken gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkenine ait açıklanan ortalama varyans değerini sağlamak amacıyla GBA1, GBA2, GBA3 ve GBA6 göstergeleri modelden çıkarılmıştır. Bu göstergeler çıkarıldıktan sonra gönüllü bilgi açıklama değişkenine ait geçerlilik ve güvenilirlik kriterleri sağlanmıştır. Bu doğrultuda halka açık işletmelere ait veride gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkenine ilişkin dış faktör yükleri ve faktör yüklerinin anlamlılık değerleri Tablo 4.19'da yer almaktadır.

Tablo 4.19

Halka Açık İşletmeler Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Faktör Yükleri

Değişken: Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	***Faktör Yükleri***
GBA4	0,570***
GBA5	0,593***
GBA7	0,801***
GBA8	0,815***
GBA9	0,738***

*****p<0.01; **p<0.05 *p<0.10**

Halka açık işletmelerde gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkenine ilişkin göstergelerin faktör yüklerinin (Tablo 4.19) 0,570 ile 0,815 arasında olduğu görülmektedir. Faktör yüklerinin kabul edilen değerler üzerinde olduğu ve faktör yüklerinin $p<0,01$ değerinden küçük olduğu için gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkeninin birleşme geçerliliğini sağladığı görülmektedir.

Halka açık işletmelerde gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkenine ilişkin iç tutarlılık güvenilirliği için cronbach alfa, Dijkstra-Henseler's rho_A ve birleşik güvenilirlik (CR) katsayıları ve ortalama açıklanan varyans (AVE) değerlerine ilişkin elde edilen sonuçlar Tablo 4.20'de sunulmuştur. Yine Tablo 4.20'de halka açık işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesine ilişkin iç tutarlılık güvenilirliği için cronbach alfa, Dijkstra-Henseler's rho_A, bileşik güvenilirlik (CR) katsayısı sunulmuştur.

Tablo 4.20

Halka Açık İşletmeler Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Geçerlilik ve Güvenilirlik Değerleri

Değişken	***Cronbach Alfa (α)***	***Dijkstra-Henseler's (Rh_A)***	***Birleşik Güvenilirlik (CR)***	***Açıklanan Ortamalama Varyans (AVE)***
Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Skoru	*0,747*	*0,736*	*0,833*	*0,505*

Gönüllü bilgi açıklamanın yakınsak geçerliliğini değerlendirmek amacıyla halka açık işletmelere ait örneklemde hesaplanan ortalama açıklanan varyans (AVE) değeri Tablo 4.20'de görüldüğü üzere 0,505'dir. Gönüllü bilgi açıklama değişkeni yakınsak geçerliliği sağlamaktadır. Halka açık işletmelerde gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkenine ilişkin cronbach alfa katsayısı 0,747; birleşik güvenilirlik (CR) katsayısı 0,833 olarak elde edilmiş olması nedeniyle iç tutarlılık güvenilirliğine sahip olduğu görülmektedir. Açıklanan ortalama varyans değerinin değerlerinin 0,505 ve Tablo 4.19'da gösterilen faktör yüklerinin kabul edilen değerden büyük ve anlamlı olduğu için gönüllü bilgi açıklama değişkeninin birleşme geçerliliğinin sağlandığı belirtilebilir. Halka açık işletmelerde gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkenine ilişkin ayrışma geçerliliği için ise Fornell Lacker 0,711 olarak tespit edilmiş ve çapraz yükler tablosu kontrol edilmiştir. Çapraz yükler tablosu Tablo 4.21'da aşağıda sunulmuştur.

Tablo 4.21

Halka Açık İşletmeler Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Değişkenine İlişkin Çapraz Yükler Tablosu

	Tekdüzeliğe Karşı Esneklik	***İhtiyatlılığa Karşı İyimserlik***	***Yasal Kontrole Karşı Profesyonellik***	***Gizliliğe Karşı Şeffaflık***	***Kısa Vadeli Değere Karşı Uzun Vadeli Değer Yaratma***	***Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi***
GBA4	*0,188*	*0,298*	*0,196*	*0,298*	*0,182*	*0,570*
GBA5	*0,022*	*0,255*	*0,130*	*0,246*	*0,116*	*0,593*
GBA7	*0,082*	*0,203*	*0,106*	*0,163*	*-0,011*	*0,801*
GBA8	*0,133*	*0,229*	*0,063*	*0,144*	*-0,022*	*0,815*
GBA9	*0,078*	*0,204*	*0,080*	*0,145*	*-0,031*	*0,738*

Fornel Lacker kriteri ve çapraz yükler tablosu sonuçlarından hareketle halka açık işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi değişkeninin ayrışma geçerliliği vardır. Tüm bu bulgular doğrultusunda araştırmada kullanılan halka açık işletmeler kapsamında oluşturulan model geçerlilik ve güvenilirlik koşullarını sağlamaktadır.

4.5.2.2 Halka açık işletmelerde yapısal modelin değerlendirilmesi

Halka açık işletmelere ait verilerle araştırma modeline ilişkin iç model varyans enflasyon değerleri Tablo 4.22'de gösterilmektedir.

Tablo 4.22

Halka Açık İşletmeler- Muhasebe Kültür Değerlerinin Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesine Etkisi İç Model Varyans Enflasyon Değerleri

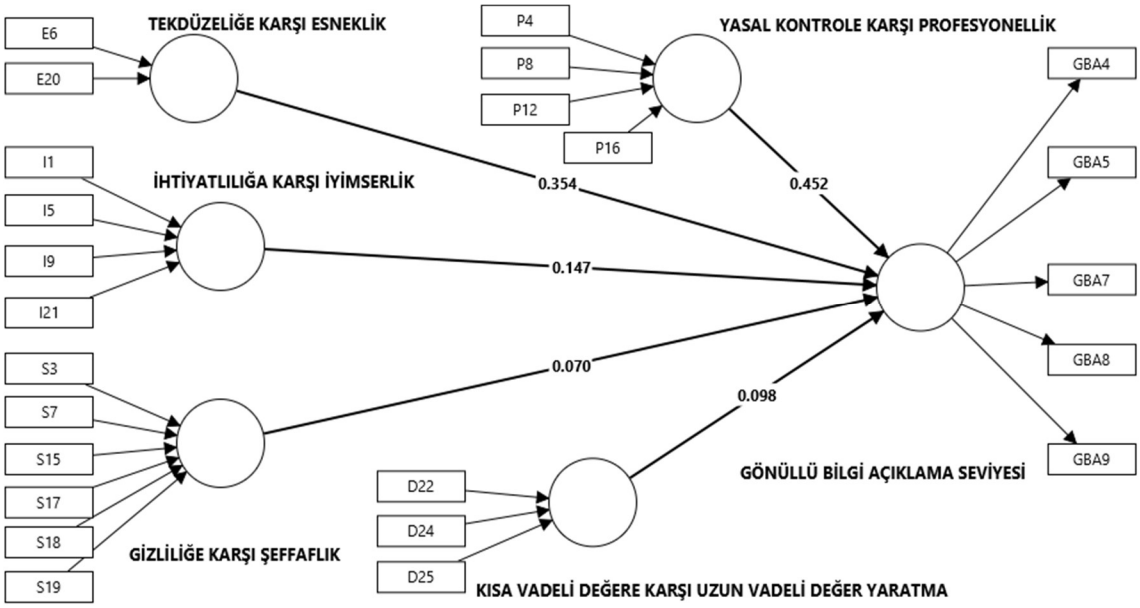
	Varyans Enflasyon Faktör Değerleri (Inner *VIF)*
Yasal Kontrole Karşı Profesyonellik-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	1,301
Tekdüzeliğe karşı Esneklik-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	1,382
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	1,249
Gizliliğe karşı Şeffaflık-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	1,369
Kısa Vadeli Değere karşı Uzun Vadeli Değer Yaratma-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	1,401

Halka açık işletmelerde muhasebe kültür değerlerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesine etkisinin değerlendirilmesi amacıyla oluşturulan modelin çoklu bağıntı sorununu test etmek amacıyla iç model varyans enflasyon faktör değerlerine (inner model VIF) bakıldığında değerlerin 0,20'den büyük ve 5'ten küçük olduğu tespit edilmiştir. Buradan hareketle modelin çoklu bağıntı sorunu olmadığı tespit edilmiştir.

PLS yol katsayılarının anlamlılıklarını değerlendirmek için yeniden örnekleme (bootstrapping) ile orijinal örneklemden 5.000 alt örneklem alınmıştır. Yapılan analiz sonucunda yapısal modelin yol katsayılarının anlamlılık değerleri Şekil 4.3'de gösterilmektedir.

Şekil 4.3

Halka Açık İşletmeler- Muhasebe Kültür Değerleri ve Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Yol Katsayılarına ait p değerleri



Halka açık işletmelere ait verilerle araştırma modeline ilişkin hipotezlerin test etmek amacıyla gerçekleştirilen yol analizine ilişkin sonuçlar Tablo 4.23'de yer almaktadır.

Tablo 4.23

Halka Açık İşletmeler- Muhasebe Kültür Değerleri ve Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi Yapısal Model Sonuçları

İlişki	***İlişki Katsayıları (Beta- β)***	***t değeri***	***p değeri***	***Karar***
Yasal Kontrole Karşı Profesyonellik-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	0,019	0,121	0,452	**Red**
Tekdüzeliğe karşı Esneklik-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	0,049	0,375	0,354	**Red**
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	0,337	1.051	0,147	**Red**
Gizliliğe karşı Şeffaflık-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	0,282	1,447	0,070*	**Kabul**
Kısa Vadeli Değere karşı Uzun Vadeli Değer Yaratma-> Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesi	-0,191	1,293	0,098*	**Kabul**

*****p<0.01; **p<0.05 *p<0.10, t>1,28**

Tablo 4.23'de görüldüğü gibi; gizliliğe karşı şeffaflık muhasebe kültür değerinin (β =0,282, t-değeri =1,447, anlamlılık p<0,10) halka açık işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde anlamlı pozitif bir etkiye sahip olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla **"D-H4a: Halka açık işletmelerin "*Gizliliğe karşı şeffaflık"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı pozitif bir ilişki vardır."*** hipotezi kabul edilmiştir. Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma muhasebe kültür değerinin (β=-0,191, t-değeri =1,293, anlamlılık p<0,10) halka açık işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde anlamlı ancak negatif bir etkisi vardır. Bu doğrultuda **"D-H5a: *"Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı pozitif bir ilişki vardır."*** hipotezi kabul edilmiştir. Yasal kontrole karşı profesyonellik muhasebe kültür değerinin (β =0,019, t-değeri =0,121, anlamlılık p>0,10) halka açık işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde anlamlı etkiye sahip olmadığı görülmektedir. Dolayısıyla **"D-H1a: Halka açık işletmelerin "*Yasal kontrole karşı profesyonellik"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır."*** hipotezi reddedilmiştir. Tekdüzeliğe karşı esneklik muhasebe kültür değerinin (β =0,049, t-değeri =0,375, anlamlılık p>0,10) halka açık işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde anlamlı bir etkisi yoktur. Dolayısıyla **"D-H2a: Halka açık işletmelerin "*Tekdüzeliğe karşı esneklik"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır."*** hipotezi reddedilmiştir. İhtiyatlılığa karşı iyimserlik muhasebe kültür değerinin (β=0,337, t-değeri =1,051, anlamlılık p>0,10) halka açık işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde anlamlı bir etkisi yoktur. Dolayısıyla **"D-H3a: Halka açık işletmelerin "*İhtiyatlılığa karşı iyimserlik"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında *anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki vardır."*** hipotezi reddedilmiştir.

Halka açık işletmelerde muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama seviyesine etkisini değerlendirildiği bu modelin R2 değeri %19 olarak tespit edilmiştir. Cohen'e göre bu değer orta derecede etki ile yüksek derecede etki arasında bir değerdir. Buradaki modelden de anlaşıldığı üzere araştırmanın genel örnekleminin heterojen yapıya sahip olması modelin açıklama gücünü olumsuz etkilemektedir. Genel örneklem içinde halka açık işletmeler daha az yoğunlukta olmasına rağmen halka açık işletmeler kapsamında analiz edilen modelde R^2 değeri daha yüksek tespit edilmiştir.

5. SONUÇ, TARTIŞMA VE ÖNERİLER

Uluslararası finansal krizler, uluslararası işletme skandalları, dünyanın çeşitli ülkelerinden borsalarının aynı dille faaliyet gösterilmesini istemelerinden ve sermaye piyasalarının artan uluslararasılaşma eğilimlerinden dolayı artık işletmelerin finansal bilgi ile yetinmeyip finansal olmayan açıklamalara yönelmeleri işletmelerin açıkladıkları bilgileri açıklama ve raporlama düzenlemeleri konusunda değişimlere neden olmuştur. İşletmelerin kurumsal olarak açıklama yapmalarının temel amacı, bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlar almasına yardımcı olmak için bir işletmenin geçmiş, şu andaki ve gelecekteki faaliyetleri hakkında anlaşılabilir, zamanında, güvenilir ve ilgili bilgileri bilgi kullanıcılarına iletmektir. Kurumsal açıklama kavramı, zorunlu açıklama ve gönüllü açıklama olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Açıklama türlerinden biri olan gönüllü açıklama kavramı, yasa veya düzenleyici kurumların etkisi olmaksızın, paydaşlara karşı daha şeffaf olmak, hesap verebilir olmak ve faydalı olmak amacıyla zorunlu yayımlanan bilgi ve raporlara ilave olarak işletme hakkında bilgi kullanıcılarına gönüllü olarak bilgi açıklanması olarak tanımlanabilir.

İşletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi pek çok faktörlerden etkilenmektedir. Gönüllü bilgi açıklamayı etkileyen faktörler, ülke düzeyinde ve işletme düzeyinde olan faktörler olarak iki kategoride sınıflandırılmaktadır. Gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen ülke düzeyinde faktörlerden ulusal kültür, işletme düzeyindeki faktörlerden ise örgüt kültürü işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkilemektedir. Araştırmamız kapsamında ulusal kültür ve örgüt kültürü ile bağlantılı olan işletme düzeyinde gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyebilecek olan muhasebe kültür değerinin işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde etkisi olup olmadığı incelenmiştir. Bu amaçla Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nin muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama seviyesine etkisi incelenmiştir. Bu doğrultuda öncelikle işletmelerin muhasebe kültür değerlerinin tespiti için Gray Muhasebe Kültür Değerleri teorisi kapsamında Chancani ve Willet (2004) tarafından geliştirilmiş muhasebe kültür değerleri ölçeği temel alınarak araştırma kapsamında formatif yapıda muhasebe kültürü ölçeği geliştirilmiştir. Geliştirilen muhasebe kültürü ölçeği, Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nde çalışan muhasebe-finans departmanı çalışanlarına gönderilerek veri elde edilmiştir. Daha sonra muhasebe kültür değerleri ölçeğine katılım sağlayan işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyeleri araştırma kapsamında ulusal mevzuat ve literatürde yer alan sıklıkla

kullanılan gönüllü bilgi açıklama seviyesi endeksleri doğrultusunda oluşturulan endeks aracılığıyla içerik analizine tabi tutularak skorlar hesaplanmıştır. Daha sonra muhasebe kültür değerlerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesine etkisi incelenmiştir.

Araştırmamız süresince elde edilen bulgulara bakıldığında öncelikle araştırmamıza katılım gösteren Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi muhasebe-finans departmanı çalışanlarının yasal kontrole karşı profesyonelliğe, tekdüzelikten esnekliğe, ihtiyatlılıktan iyimserliğe, gizlilikten şeffaflığı ve kısa vadeli değer yaratmaya karşı uzun vadeli değer yaratmayı benimseyen değerlere sahip olduğu tespit edilmiştir. İhtiyatlılığa karşı iyimserlik muhasebe kültür değerinin halka açık işletmelerle, halka açık olmayan işletmeler arasında anlamlı farklılık gösterdiği belirlenmiştir. Halka açık ve halka açık olmayan işletmelerin tabi olduğu yasa ve düzenmelerden dolayı ihtiyatlılığa karşı iyimserlik muhasebe kültür değerinde anlamlı farklılıklar görülebilmektedir. Çünkü halka açık işletmeler halka açık olmayan işletmelere göre gelecekteki olayların belirsizliğini yönetmek için ihtiyatlı bir ölçüm yaklaşımlarını benimsemektedirler. Ayrıca halka açık işletmeler raporlama, ölçüm ve bilgi açıklama hususlarında halka açık olmayan işletmelere göre daha ihtiyatlı değerlere sahip olduğu düşünülmektedir.

Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi içinde halka açık ve halka açık olmayan işletmeler arasında gönüllü açıklama seviyesi skorunda anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Halka açık olmayan işletmelerle halka açık olan işletmelerin tabi olduğu yasa ve düzenmeler muhasebe kültür değerlerinde farklılıklar yarattığı gibi işletmelerin gönüllü bilgi açıklama skorlarında da anlamlı farklılıklar yaratmaktadır. Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nin en fazla açıkladığı gönüllü açıklama endeksi bilgileri, genel işletme ve finansal bilgi olarak bulunurken en az açıklanan bilgi, muhasebe bilgisi olarak belirlenmiştir. Halka açık ve halka açık olmayan işletmeler açısından bakıldığında da en fazla açıklanan bilgi genel işletme bilgisidir. Halka açık olmayan işletmelerde en az açıklanan bilgi muhasebe bilgisi iken halka açık işletmelerde en az açıklanan bilgi türü araştırma ve geliştirme bilgisi olarak tespit edilmiştir. İşletmelerin web siteleri ve her işletmenin web sitesinde genel işletme bilgilerinin yer alması bu bilgi türünün en fazla açıklanan gönüllü açıklama bilgisi tespit edilmesini sağlamıştır.

Araştırmamız kapsamında Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nin muhasebe kültür değerlerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesine etkisine dair bulgulara bakıldığında, ihtiyatlılığa karşı iyimserlik boyutu ve gizliliğe karşı şeffaflık ile gönüllü bilgi açıklama

seviyesi arasında pozitif anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi'nin ihtiyatlılıktan ziyade iyimserliğe doğru yönelmesi işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyelerini artırmaktadır. İşletmeler belirsizlikten kaçınan, uzun vadeli yönelime, ihtiyatlı uygulamalara yöneldikçe gönüllü bilgi açıklama seviyesi azaltmaktadır. Bunun aksine işletmelerde daha iyimser, risk alan yaklaşımların benimsenmesi, daha esnek raporlama yaklaşımlarına sahip oldukça işletmelerin gönüllü olarak bilgi açıklamaya skoru artmaktadır (Mohammad Maali and Ali Al-Attar, s.2017, s. 256). Literatürde olan bulgular da araştırma sonucumuzu desteklemektedir. Burke vd. (2020), araştırmasında işletmelerin gönüllü açıklamaların miktarının ve güvenilirliğinin işletmenin sahip olduğu ihtiyatlılık değerine bağlı olarak değiştiğini bulmuştur (Burke vd., 2020, s. 1). Diğer bir ifade ile işletmeler iyimserlik değerine sahip raporlama ve bilgi açıklama politikaları benimsediğinde gönüllü açıklamaların değerinin diğer bir ifade ile bilgilendiriciliğinin yüksek olduğu ifade edilmektedir (Cho vd., 2020, s. 7).

Araştırmamızın bir diğer bulgusu kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında negatif ilişki tespit edilmiştir. Benzer şekilde halka açık işletmeler kapsamındaki verilerden de aynı sonuç tespit edilmiştir. Bu bulgu beklentimizden ters yönde ilişkili olarak çıkmıştır. Ancak literatürde de Gallen ve Peraita kurumsal sosyal sorumluluk açıklamaları ile uzun vadeli yönelim ulusal kültür değişkeni arasındaki ilişkiyi negatif olarak tespit etmiştir (Gallen ve Peraita, 2018, s. 297). Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma muhasebe kültür değerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesiyle ilişkisinin negatif yönde çıkması; işletmelerin ihtiyatlılığa karşı iyimserliğe yöneldikçe gönüllü bilgi açıklama seviyesinin artması ile tutarlıdır. İşletmeler uzun vadeli değer yaratmaya doğru yöneldikçe gönüllü bilgi açıklama seviyesi azalmaktadır (Mohammad Maali and Ali Al-Attar, s. 2017, s. 256). İşletmeler uzun vadeli değer yaratmaya pek çok olası nedenden dolayı gönüllü bilgi açıklama seviyesini azaltabilir. Bu nedenlerden ilki rekabet avantajını korumak amacıyla olabilir. İşletmeler uzun vadeli değer yaratmak için uzun vadeli stratejiler genellikle işletmelerin yenilikçi planları, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini ve pazardaki rekabet avantajlarını içerebilir. Bu nedenle gönüllü olarak bu bilgilerin paylaşılması rakiplere avantaj sağlayabilir ve işletmenin stratejik hedeflerine ulaşmakta zorluklar yaşanmasına neden olabilir. Bir diğer neden olarak uzun vadeli değer yaratmaya yönelik projeler ve stratejiler genellikle yüksek düzeyde belirsizlik taşıyabilir. Bu nedenle işletmelerin daha az bilgi açıklamasına neden olabilir. Çünkü işletme paydaşlarıyla paylaşılan bilgiler

paydaşlar arasında yanlış beklentilere neden olabilir. Olası bir diğer neden maliyet ve iş yüküdür. Gönüllü bilgi açıklama, uzun vadeli projelerde kapsamlı bilgiler ve izleme gerektirebilir. İşletmeler uzun vadeli hedeflerine odaklanırken bu faaliyetler hakkında gönüllü bilgi açıklanmasının maliyet ve zaman alıcı olduğunu düşünerek bilgi paylaşımlarını sınırlandırabilir. Uzun vadeli değer yaratmaya odaklanmak işletmenin kısa vadeli baskılarından kaçınmayı içerebilir. Bu yönde bir odaklanma işletmeleri daha az sıklıkta ve daha az seviyede gönüllü bilgi açıklamaya yönlendirebilir. İşletme kısa vadeli beklentileri karşılamak için bilgi paylaşmak yerine uzun vadeli değer yaratan bilgileri daha az seviyede açıklamayı tercih edebilir. Uzun vadeli değer yaratma paydaşlarla ilişkileri farklı bir perspektiften yönetmeyi gerektirir. İşletmeler doğrudan gönüllü bilgi paylaşımı yerine eylemleriyle paydaşlara güven kazandırmayı tercih edebilir. Bu durumda gönüllü bilgi açıklamalar yerine farklı performans göstergelerini ön planda tutabilir.

Araştırma bulgularımız gönüllü açıklama ile ilgili teoriler ve gönüllü bilgi açıklamalarının faydaları bağlamında ele alındığında; yatırımcılar işletmelerin gönüllü bilgi açıklamalarına önem verir ve kararlarını alırken sadece finansal değil finansal olmayan bilgileri de içeren gönüllü bilgi açıklamalarını da dikkate alırlar. Çünkü gönüllü bilgi açıklama seviyesi yüksek olan işletmeler daha az yönetsel fırsatçılığa işaret etmektedir. Genel olarak yüksek gönüllü bilgi açıklama seviyesinin paydaşlar arasında yüksek derecede bilgi şeffaflığı sağladığı ve daha az yönetsel fırsatçılıkla ilişki olduğu ifade edilebilir. Gönüllü bilgi açıklamayı önemseyen işletmeler paydaş teorisi kapsamında paydaşlarıyla ilişkilerini önemsemektedir. Paydaşlarıyla ilişkilerini önemseyerek gönüllü açıklamalarda bulunan işletmelerde kazanç yönetimi gibi etik dışı davranışlarda bulunma olasılığı azalacağı için ihtiyatlılığa yönelim azalacaktır (Pan ve Zhao, 2022, s. 1978). İşletmelerde ihtiyatlılığa olan yönelim muhasebe kültür değeri iyimserlik muhasebe kültür değerine yöneldikçe de gönüllü bilgi açıklama seviyesi yüksek olmaktadır.

Vekalet teorisi açısından ele alındığında, işletme yöneticileri işletmenin gelirlerini ve net varlıklarını olduğundan düşük gösterme diğer bir ifadeyle daha az ihtiyatlı muhasebe kültür değerine sahip şekilde davranabilir. Yöneticilerin ve işletmenin daha az ihtiyatlı muhasebe değerine sahip gönüllü bilgi açıklamaya yönelik faaliyetlerinin aslında yöneticilerin ve işletmenin kendi çıkarlarını gizlemek ve itibarlarını artırmak için

kullandıkları bir yol olarak da görebilir. Vekalet teorisine göre işletme gönüllü bilgi açıklamalarıyla paydaşlarla ilişkilerini sürdürme ve güçlendirme çabalarını göstermesine rağmen bu durumun işletmenin paydaşlarına yönelik mutlak bir fayda sağlama çabası olmadığını ve işletmenin yine kendi çıkarları doğrultusunda hareket ederek ihtiyatlılık muhasebe kültür değerinden uzaklaşabildiğini de gösterebilir (Guo vd., 2020, s. 3). Benzer şekilde işletmeler kısa vadeli değer yaratmadan uzun vadeli değer yaratmaya odaklanıcı değeri önemsedikçe gönüllü bilgi açıklama seviyesinin azalması işletmenin vekalet ve meşruiyet teorisi bağlamında paydaşlarını önemsediğini ve kurumsal sosyal sorumluluk bilincine sahip olduğunu ifade ederken aslında paydaşlarına gönüllü bilgi açıklamalarda bulunmayıp yine işletme yöneticilerin bilgi açıklamaktan kaçındığı ve yöneticilerin çıkarları doğrultusunda hareket ettiği de söylenebilir. Çünkü gönüllü bilgi açıklama daha önce de belirtildiği üzere yöneticilerin insiyatifinde açıklanmaktadır. Ayrıca bu bulgu işletmelerin uzun vadeli değer yaratmak için paydaşlarına bilgi açıklama seviyesini artırmasının önemli bir araç olduğunun farkında olmadığını da göstermektedir. Bu açılardan değerlendirildiğinde uzun vadeli değer yaratma muhasebe kültür değerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesini azaltabileceği ifade edilebilir.

Araştırmamızın son bulgusu işletmelerin gizliliğe karşı şeffaflığa doğru yöneldikçe gönüllü açıklama seviyesi artmaktadır. Bu bulgu literatürde yer alan bulgularla tutarlıdır. Araştırmamızda ayrıca Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi içinde yer alan halka açık olmayan işletmelerin gönüllü bilgi açıklama skoru ile muhasebe kültür değerleri arasında anlamlı ilişki bulunmamıştır. Buradan hareketle halka açık olmayan işletmelerin gönüllü bilgi açıklama skoru muhasebe kültür değerlerinden etkilenmemektedir sonucuna ulaşılmıştır. Halka açık olmayan işletmelerde gönüllü bilgi açıklama ile muhasebe kültür değerleri arasında bir ilişki tespit edilemezken Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi içinde halka açık işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyesi ile gizliliğe karşı şeffaflık muhasebe kültür değeri arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Gönüllü bilgi açıklamanın temel ilkesi şeffaflıktır. İşletmelerin gizliliğe karşı şeffaflık muhasebe kültür değerini benimsemesi gönüllü bilgi açıklamalarındaki skoru artırması beklenen bir bulgudur. Meşruiyet teorisine göre halka açık işletmeler halka açık olmayan işletmelere göre gönüllü açıklamalar konusunda daha fazla toplum baskısıyla karşı karşıya olduğu için sermaye piyasasında hayatta kalabilmek ve rekabet edebilmek için davranışlarını meşrulaştırmaya çaba göstereceklerdir (Qu ve Leung, 2006, s. 12). Halka açık işletmelerde işletme ile ilgili gönüllü bilgilerin açıklanmasının işletme yönetimiyle

sınırlandırılmasının aksine daha şeffaf, kamuya hesap verebilir yaklaşımlar içeren şeffaflık muhasebe kültür değerinin benimsenmiş çıkması işletmeler arasında kurumsal yönetişim anlayışlarının da farklı olduğunun göstergesi olabilir. Benzer şekilde paydaş teorisine göre gönüllü bilgi açıklamalar işletmelerin paydaşları için önemli bir iletişim ve hesap verebilirlik aracıdır. İşletmelerin şeffaflık muhasebe değerini benimsemeye yönelerek yüksek düzeyde gönüllü bilgi açıklaması sermaye piyasalarında işletmeye duyulan güvenin artmasına katkı sağlayacaktır.

Gönüllü bilgi açıklama seviyesi, toplumun sahip olduğu kültür ve dolayısıyla toplum kültürüyle bağlantılı ulusal kültür, örgüt kültürü ve muhasebe kültüründen etkilenmektedir. Bu nedenle düzenleyici kurumların gönüllü bilgi açıklamayı artıracak teşviklerini düzenlerken ulusal kültür, örgüt kültürü ve muhasebe kültürünü de dikkate alarak ilgili düzenlemeleri yapmaları gereklidir.

Gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen faktörlere ilişkin literatürde ülke ve işletme düzeyindeki faktörlerle ilgili araştırmalar yapılmıştır. Bu araştırmaların hiçbirisinde çevresel işletme düzeyinde bir faktör olan muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama üzerindeki etkisi incelememiştir. Bilgi açıklama seviyesi ve kültürün ele alındığı araştırmalarda örgüt kültürü ve ulusal kültürün bilgi açıklama seviyesine etkileri değerlendirilmiştir. Muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerinde etkisinin ele alındığı bir araştırmaya rastlanmamıştır. İşletmelerin muhasebe kültürünün gönüllü bilgi açıklama seviyesine etkisinin araştırıldığı bu araştırma hem ulusal hem de uluslararası literatürde ilk olma özelliğini taşımaktadır. Bu doğrultuda araştırmanın gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen faktörlere ilişkin hem ulusal hem de uluslararası literatüre katkı sağlayacağı beklenmektedir.

Her araştırmada olduğu gibi bu araştırmanın da kısıtları söz konusudur. Araştırmamız Türkiye'nin 500 Sanayi İşletmesi sıralamasında yer alan işletmelerden araştırmaya gönüllü olarak katılım gösteren işletmeler ile sınırlıdır. İşletmelerin gönüllü açıklama seviyesi hesaplanırken sadece yayınladıkları raporlar ile sınırlı kalınmamış aynı zamanda web sitelerinde yayımladıkları bilgilerden de yararlanılmıştır. Bu nedenle web sitesinde yayımlanan bilgilerin hangi tarihte yayımlandığı net olarak bilinmemektedir. Ayrıca araştırma kapsamında oluşturulan gönüllü açıklama endeksi, bilgilerin açıklanma düzeyini değerlendirmekte ama kapsamını değerlendirmemektedir. Bu nedenle sonuçların bu doğrultuda değerlendirilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

Araştırma kapsamımızdan elde edilen sonuçlardan hareketle işletmelerin gönüllü bilgi açıklama seviyeleriyle ilgili başka araştırma fırsatları önerilmektedir. Bu bağlamda gelecekte yapılacak araştırmalarda gönüllü bilgi açıklama seviyesini etkileyen ülke ve işletme düzeyinde kategoriye ayrılmış kültür dışındaki faktörlerin gönüllü açıklama seviyesine etkisi incelenebilir. Başka ülkelerde faaliyet gösteren en başarılı sanayi işletmeleri ile Türkiye 500 Büyük Sanayi İşletmesi listesinde sıralanan işletmelerin gönüllü açıklama seviyesi ve gönüllü açıklama seviyesini etkileyen faktörler incelenerek karşılaştırılabilir. Gönüllü açıklama seviyesini etkileyen faktörlerin yanı sıra gönüllü açıklama seviyesinin yüksekliğinin faydaları konusunda çeşitli araştırma desenleri tasarlanabilir.

KAYNAKÇA

Abadi, A. C. K., Janani, M. H. (2013). The role of disclosure quality in financial reporting. *European online journal of natural and social sciences*, 2, 3, 439-443

Abdel-Fattah, T. M. H. (2008). Voluntary disclosure practices in emerging capital markets: The case of Egypt. *Durham Theses, Durham University.* Available at Durham E-Theses Online: http://etheses.dur.ac.uk/1342/

Abeywardana, N.L.E., Panditharathna, K.M. (2016). The extent and determinants of voluntary disclosures in annual reports: Evidence from banking and finance companies in Sri Lanka. *Accounting and finance research*, 5, 4

Abongwa, A. I. (2005). An empirical investigation of the relationship between culture and accounts's attitude towards the harmonization of international accounting standards in United States Of America and Cameroon. *Doctor of Business Administration, Nova Southeastern University*

Abudy, M., Shust, E. (2020). What happens to trading volume when the regulator bans voluntary disclosure?. *European accounting review*, 29, 3, 555-580, DOI: 10.1080/09638180.2019.1649164

Adelopo, I. (2011). Voluntary disclosure practices amongst listed companies in Nigeria. *Advances in accounting, incorporating advances in ınternational accounting,* 27, 338–345

Adına, P., Ion, P. (2008). Aspects regarding corporate mandatory and voluntary disclosure. *The annals of the university of oradea economic sciences, 17, 3, 1408*

Adina, P. and Ion, P. (2008). Aspects regarding corporate mandatory and voluntary disclosure. *The journal of the faculty of economics-economic*, 3, 1, 1407-1411

Adnan, S. M., Hay, D., Staden, C. J. V. (2018). The influence of culture and corporate governance on corporate social responsibility disclosure: A cross country analysis. *Journal of cleaner production*, 198, 820-832

Aggarwal, R., Goodell, J. V. (2015). Governance transparency among the largest multinational corporations: Influence of firm, industry and national factors. *Transnational corporations,* 22, 1, 1-29

Ağca, A. ve Önder, Ş . (2007). Türkiye'de gönüllü kamuyu aydınlatma: İMKB'de yer alan işletmeler üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (34), 133-143.

Ağca, V., Önder, Ş. (2007). Voluntary disclosure in Turkey: A study on firms listed in İstanbul Stock Exchange (ISE). *Problems and Perspectives in Management*, Volume 5, Issue 3

Ahmadi, A., Bouri, A. (2017). The effect of audit quality on the extent of voluntary disclosure: Companies listed in the Tunisian Stock Exchange. *Journal know econ,* DOI 10.1007/s13132-016-0444-y

AICPA (1994). Jenkins Report: Improving business reporting-- a customer focus: meeting the information needs of investors and creditors

Akhtaruddin, M., Hossain, M. A., Hossain, M., Yao, L. (2009). Corporate governance and voluntary disclosure in corporate annual reports of Malaysian Listed Firms.

Akhtaruddin, M., Rouf, D. (2012). Corporate governance, cultural factors and voluntary disclosure: Evidence from selected companies in Bangladesh. *Corporate governance*, 8(1), 46-58.

Akman, N. H. (2011). The effect of IFRS adoption on financial disclosure: Does culture still play a role?. *American ınternational journal of contemporary research*, 1, 1

Al Ma'ani, A. M., Alawad, A. (2019) Impact of the audit committee's characteristics on voluntary disclosure: The case of the banks operating in Jordan. *International journal of accounting and financial reporting*, 9, 4, ISSN 2162-3082 2019

Alasıry, M. M. (2017). Determinants of quality of corporate voluntary disclosure in emerging countries: A cross national study. *Doctor of Philosophy, University of Southampton Faculty of Business and Law Southampton Business School*

Alfraih, M. M., Almutawa, A. M. (2015). Voluntary disclosure and corporate governance: Empirical evidence from Kuwait. *International journal of law and management,* 59, 2, 217-236

Al-Hajaya, K. (2014). Factors affecting ınternet corporate reporting (ICR) adoption and practices in Jordan. *The degree of doctor of philosophy, Liverpool John Moores University*

Aljabr, N. I. (2019). Ownership structure, board attributes and the level of voluntary disclosure in GCC listed firms. *Doctor of philosophy, Management School University of Sheffield*

Aljabr, N. I. (2019). Ownership structure, board attributes and the level of voluntary disclosure in GCC listed firms. *Doctor of Philosophy, Management School University of Sheffield*

Al-Janadi, Y., Rahman, R. A., Omar, N. H. (2013). Corporate governance mechanisms and voluntary disclosure in Saudi Arabia. *Research journal of finance and accounting*, 4, 4

Alkafaji, Y. (2012). The influence of culture on accounting disclosures: The case of the UAE. *The American University of Sharjah*

Ally, D. A. E. R. M. (2008). Assessing the development of voluntary ınternet financial reporting and disclosure in Egypt. *Doctor of philosophy, Hull Business School*

Almedia, J. E. F. D., Rodrigues, H. S. (2017). Effects of IFRS, analysts, and ADR on voluntary disclosure of Brazilian public companies. *Journal of ınternatıonal accountıng research,* 16, 1, 21–35

Almutawaa, A. M. A. E. (2013). Perceptions of corporate annual reports users toward accounting ınformation and voluntary disclosure and its determinants: The Case of Kuwait. *Durham Theses, Durham University,* Available at Durham E-Theses Online: http://etheses.dur.ac.uk/6993/

Alotaibi, B. M. N. A. (2014). Corporate governance and voluntary disclosure in Kuwait. *Doctor of philosophy, The University of Bedfordshire*

Altawalbeh, M. A. F. (2020). Audit committee attributes, corporate governance and voluntary disclosure: Evidence from Jordan. *International journal of academic research in accounting, finance and management sciences,* 10 (2), 233-243.

Alves, H. S. A. (2011). Corporate governance determinants of voluntary disclosure and its effects on ınformation asymmetry: An analysis for Iberian Peninsula Listed Companies. *The degree of doctor in management*, *The University of Coimbra*

Aly, Doaa Abd El Rehim Mohamed (2008). Assessing the development of voluntary internet financial reporting *and disclosure in Egypt. Degree of doctor of philosophy. Hull Business School*

Amat, O., Blake, J., Wraith, P., Oliveras, E. (1996). Dimensions of national culture and the accounting environment: The Spanısh Case. *Working Paper*

Amat, O., Blake, J., Wraith, P., Oliveras, E. (1996). Dimensions of national culture and the accounting environment. *The Spanish Case. Working Paper*

Archambault, J. J., Archambault, M. E. (2003). A multinational test of determinants of corporate disclosure. *The ınternational journal of accounting*, 38, 173–194

Ariffin, M. S. M., Wan-Hussi, W-H., Abdul Malak, S. S. D. (2021). Exploring the hotspots and frontiers of voluntary disclosure studies around the world using bibliometric analysis. *Journal Pengurusan*, 62, 37 – 50

Arshad, R., Ismail, R. F., Noruddin N. A. A., Mohamad, M. (2010). Corporate governance structure, regulatory regimes and voluntary disclosures. *International conference on science and social research*

Askary, S. Yazdifar, H., Askarany, D. (2008). Culture and accounting practices in Turkey. *International journal of accounting auditing and performance evaluation*, 5(1), 66-88, DOI: 10.1504/IJAAPE.2008.020194

Baginski, S. P., Hassell, J. M., Kimbrough, M. D. (2002). The effect of legal environment on voluntary disclosure: Evidence from management earnings forecasts ıssued in U.S. and Canadian Markets. *The accounting review*, 77, 1, 25-50

Balakrıshnan, K., Billings, M. B., Ljungovist, A. (2014). Shaping liquidity: On the causal effects of voluntary disclosure. *The journal of finance*, LXIX, 5

Banghoj, F.; Plenborg, T. (2008). Voluntary disclosure and information asymmetry in Denmark. *Accounting and finance*, 48, 159–180

Barac, Z. A., Granic, M., Vuko, T. (2014). The determinants of voluntary disclosure in Croatia. Engineering and technology international journal of economics and management engineering, 8, 4

Barako, D. (2007). Determinants of voluntary disclosures in Kenyan companies annual reports. *African journal of business management*, 1(5), 113-128

Barako, D. G., Hancock, P., Izan, H. Y. (2006). Factors influencing voluntary corporate disclosure by Kenyan companies. *Corporate governance*

Baydoun, N., Willet, R. (1995). Cultural relevance of western accounting systems to developing countries. *Abacus*, 31(1), 67-92

Berg, B. L. (2001). Qualitative research methods for the social sciences. 4th Edition, *MA: Allyn & Bacon.*

Binh, T. Q., (2012). Voluntary disclosure information in the annual reports of non-financial listed companies: The case of Vietnam. *Journal of applied economics and business research JAEBR*, 2(2), 69-90

Boateng, R. N., Tawiah, V., Tackie, G. (2022). Corporate governance and voluntary disclosures in annual reports: A post-ınternational financial reporting standard adoption evidence from an emerging capital market. *International journal of accounting and information management,* 30, 2, 252-276

Boesso, G. (2002). Forms of voluntary disclosure: recommendations and business practices in Europe and U.S. *Critical perspectives on accounting conference*. *City University of New York*

Bogdan, V., Popa, A., Pop, C. M., Farcane, N. (2009). Voluntary disclosure and ownership structure: An exploratory study of Romanian listed companies. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1345267, http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1345267

Bollen, K. A., & Lennox, R. (1991). Conventional wisdom on measurement: A structural equation perspective. *Psychological bulletin*, 110(2), 305–314

Bonson, E., Escobar, T. (2006). Digital reporting in Eastern Europe: An Empirical Study. *International journal of accounting information systems*, 7, 4, 299-318

Borker, D. R. (2012). Accounting, culture and emerging Economies: IFRS in Central and Eastern Europe. *International business and economics research*, 11(9), 1003-1017.

Borker, D. R. (2013). Is there a favorable cultural profile for IFRS?: An examination and extension of gray's accounting value hypotheses. *International business & economics research journal*, 12, 2

Boshnak, H. A. (2017). Mandatory and voluntary disclosures in GCC listed firms. *Doctor of Philosophy*, *Faculty of Business and Law, University of the West of England*

Botosan, A. (1995). Disclosure level and the cost of equity capita. *The accounting review*, 72 (3), 323-349

Broberg, P. Broberg, Tagesson, T., Collin, S. O. (2010). What explains variation in voluntary disclosure? A study of the annual reports of corporations listed on the Stockholm Stock Exchange. *Journal managememement governance*, 14, 351–377, DOI 10.1007/s10997-009-9104-y

Bueno, G., Marcon, R., Pruner-da-Silva, A. N., Ribeirete, F. (2018). The role of the board in voluntary disclosure. *Corporate governance*, ISSN 1472-0701

Bujaki, M. L., McConomy, B. J. (2015). Responding to accountability predicaments: Impression management in voluntary corporate annual report disclosure.

Burke, Q. Chen, P. C., Lobo, G. (2020). Is corporate social responsibility performance related to conditional accounting conservatism?. *Accounting horizons,* 34 (2), 19-40.

Carabollo, F. E. (2016). Organizational culture comparisons of China and The United States using The Denison organizational culture model. *Doctor Of philosophy*, *Alliant International University San Francisco, California*

Cenfetelli, R. T., & Bassellier, G. (2009). Interpretation of formative measurement in information systems research. *MIS quarterly: Management information systems*, 33(4), 689–707, https://doi.org/10.2307/20650323

Chanchani S. ve Willet R. (2004). An empirical assessment of gray's accounting value constructs. *The international journal of accounting*, 39, 2, 125-124

Chanchani, S., MacGregor, S. (1999). A synthesis of cultural studies in accounting. *Journal of accounting*, 18, 1-30

Chandra, G. (1974). A study of the consensus on disclosure among public accountants and security analysts. *Accounting review*,, 49, 733-742

Charumathi, B., Ramesh, L. (2015). On the determinants of voluntary disclosure by Indian Companies. *Asia-pacific journal of management research and innovation*, 11(2), 108–116, sagepub.in/home.nav DOI: 10.1177/2319510X15576179

Chau, G.; Gray, S. (2002). Ownership structure and corporate voluntary disclosure in Hong Kong and Singapore. *The international journal of accounting*, 37(2), 247-265.

Chenga, E. C. M., Courtenay, S.M. (2006). Board composition, regulatory regime and voluntary disclosure. *The international journal of accounting*, 41, 262–289

Cho, S. Y., Kang, P. K., Kang, Lee, C., Park, C. K. (2020). Financial reporting conservatism and voluntary CSR disclosure. DOI: 10.2308/horizons-17-093

Choi, F. D. S. (1973). Financial disclosure and entry to the European capital market. *Journal of accounting research*, 11, 2, 159-175

Choi, F., Meek, G. (2008). International accounting. Sixth Edition, *Pearson education*, *Inc. New Jerse*

Choi, J.-S. (2002). Financial crisis and accounting reform: A cultural perspective. 4th APIRA Conference, *Adelaide: journal of accounting and finance*, 71-93

Coebergh, H.P.T (2020). Voluntary disclosure of corporate strategy: Determinants and outcomes: An empirical study into the risks and payoffs of communicating corporate strategy. *The degree of doctor of business administration*, *University of Bradford*

Consoni, S., Colauto, R. D. (2016). Voluntary disclosure in the context of convergence with international accounting standards in Brazil. *Review of business management*, 18, 62, 658-677

Cohen, J. (1988). Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences. 2nd ed. New York: Psychology Press

Cooke, T. E. (1989) Voluntary corporate disclosure by Swedish Companies. *Journal of ınternational financial management and accounting*, 1, 171-195

Cooke, T. E. (1992). The impact of size, stock market listing and industry type on disclosure in the annual reports of Japanese listed corporations. *Accounting and business research*, 22(87), 229–237, https://doi.org/10.1080/00014788.1992.9729440

Cotter, J., Lokman, N., Najah, M. M. (2011). Voluntary disclosure research: Which theory is relevant. *Journal of theoretical accounting research*

Çağıran, F.K. (2019). Gönüllü kamuyu aydınlatma ile bilgi asimetrisi ilişkisi: Borsa İstanbul'da bir uygulama. *İşletme Ana Bilim Dalı, Doktora tezi*, *Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, *Samsun*

Çakır, M. (2010). Kültürlerarası iletişimin bir yönü: Özün ötekileştirilerek yabancılaştırılması. *Anatolia: turizm araştırmaları dergisi*, 1, 75-84.

Das, S. (2015). An investigation of corporate internet reporting in an emerging economy: A case study of Bangladesh. *Doctoral thesis, University of Sunderland*

Dawd, I. (2014). Corporate financial disclosure in an emerging capital market evidence from Kuwait. *Doctor of phılosophy, University of Dundee*

De Jong, E., Smeets, R., Smits, J. (2006). Culture and openness. *Social ındicators research*, 78, 111–136, DOI 10.1007/s11205-005-8125-4

Depoers, F., (2000). A cost-benefit study of voluntary disclosure: Some empirical evidence from French listed companies. *The european accounting review*, 9, 2, 245-263

Derouichea, I., Jaafarb, K., Zemzemb, A. (2016). Firm geographic location and voluntary disclosure. *Journal of multinational financial management*, 37–38, 29–47

Dhouibi, R., Mamoghli, C. (2013). Determinants of voluntary disclosure in Tunisian bank's report. *Research journal of finance and accounting*, 4, 5, ISSN 2222-1697, ISSN 2222-2847

Diammontopolous, A. Winklhofer, H. M. (2001). Index construction with formative indicators: An alternative to scale development.

Dicko, S., Khemakhem, H., Zogning, F. (2019). Political connections and voluntary disclosure: The case of Canadian listed companies. *Journal of management and governance* https://doi.org/10.1007/s10997-019-09471-3

Doğan, D. (2019). SmartPLS ile veri analizi, *2. Baskı, Zet yayınları*, *Ankara*

Doupnik, T. S., G. T. Tsakumis (2004). A critical review of tests of Gray's Theory of cultural relevance and suggestions for future research. *Journal of accounting literatüre*, 23, 1-48

Dündar, S., Candemir, Ö., Demiray, E., Genç Kumtepe, E., Öztürk, S., Sağlık Terlemez, M., Ulutak, İ. (2017). Anadolu Üniversitesi çalışanlarının açık ve uzaktan öğretime ilişkin tutumları. *Açıköğretim uygulamaları ve araştırmaları dergisi*, 3 (4), 187-227.

Elfeky, M. I., Nasiri, A. (2017). The determinants of voluntary disclosure in emerging markets: The case of Egypt. *Journal of poverty, investment and development*, 36, www.iiste.org ISSN 2422-846X

Eng, L. L., Mak, Y. T. (2003) Corporate governance and voluntary disclosure. *Journal of accounting and public policy*, 22, 325–345

Erdoğan, İ. (1994). İşletmelerde davranış, *Beta basım yayım, İstanbul*

Erez, M., Gati, E. (2004). A dynamic, multi-level model of culture: From the micro-level of individual to the macro-level of global culture. *Applied psychology: An international Review*

Ferramosca, S., Ghio, A. (2018). Accounting choices in family firms. *Springer*, ISSN 1431-1941 ISSN 2197-716X

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB). (2001), Improving business reporting: Insights into enhancing voluntary disclosures

Firth, M. (1979). The impact of size, stock market listing, and auditors on voluntary disclosure in corporate annual reports, *Accounting and business research,* 9, 36, 273-280, DOI: 10.1080/00014788.1979.9729168

Fishman, M. J., Hagerty, K. M. (1997). Mandatory vs. voluntary disclosure in markets with informed and uninformed customers. *Social science research network electronic paper collection*

Fornell, C., Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error, *Journal of marketing research*, 18, 39–50, https://doi.org/10.2307/3151312.

Forte, L. M., Batista, Neto, J. B. D., Nobre, F. C., Nobre, L. H. N., Queiroz, D. B. (2014). Determinants of voluntary disclosure: A study in the Brazilian Banking Sector. DOI: 10.18028/2238-5320/rgfc.v5n2p23-37

Gajewski, L.; Li, L.(2015). Can ınternet-based disclosure reduce information asymmetry?. *Advances in accounting, incorporating advances in international accounting*, 31, 115-124

Gallen, M. L., Peraita, C. (2018). The effects of national culture on corporate social responsibility disclosure: A cross-country comparison. *Applied Economics*, 50:27, 2967-2979, DOI: 10.1080/00036846.2017.1412082

Garcia-Sanchez, I-M., Rodrı´guez-Ariza, L., Frı´as-Aceituno, J-V. (2013). The cultural system and integrated reporting. *International business review*

Ghafoor, Z. (2019). Voluntary disclosure, enterprise risk management, culture and stock price synchronicity. *The degree of doctor of philosophy*, *Capıtal Unıversıty Of Scıence And Technology, Islamabad*

Ghino, A. Verona, R. (2020). The evolution of corporate disclosure insights on traditional and modern corporate communication. *Springer*, ISSN 1431-1941 ISSN 2197-716X

Ghoorah, U. (2017). Factors influencing the extent of accounting disclosures made in the annual reports of publicly reporting Australian not-for-profit organisations. *The doctor of philosophy, School Of Business Western Sydney University*

Gıbbıns, M., Rıchardson, A., Waterhouse, J. (1990). The management of corporate financial disclosure: Opportunism, ritualism, policies, and processes. *Journal of accounting research*, 28, 121-143

Gisbert, A., Navallas, B. (2013) The association between voluntary disclosure and corporate governance in the presence of severe agency conflicts. *Advances in accounting*, *incorporating advances in ınternational accounting*

Gray, S. J., Meek, G.M. ve Roberts, C.B. (1995). International capital market pressures and voluntary annual report disclosures By US and UK Multinationals. *Journal of ınternational financial management and accounting,* 6(1), 45-68.

Gray, S. J., Vint, H. M. (1995) The impact of culture on accounting disclosures: Some ınternational evidence. *Asia-pacific journal of accounting*, 2, 1, 33-43, DOI: 10.1080/10293574.1995.10510476

Gray, S.J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, *Abacus*, 24, 1, 1-15

Guan, L., Pourjalali, H. (2010). Effect of cultural environmental and accounting regulation on earnings management: A multiple year-country analysis. *Asia-pacific journal of accounting and economics*, 17, 2, 99-127, DOI: 10.1080/16081625.2010.9720856

Gul, F. A., Leung, S. (2004). Board leadership, outside directors expertise and voluntary corporate disclosures. *Journal of accounting and public policy* 23, 351–379

Gunawan, H., Lina, E. O. (2015). Mandatory and voluntary disclosure of annual report on ınvestor reaction. *International journal of economics and financial issues*, ISSN: 2146-4138, 311-314.

Guo, J., Huang, P., Zhang, Y. (2020). Accounting conservatism and corporate social responsibility. *Advances in accounting*, 51

Guttman, I. Meng, X. (2021). The effect of voluntary disclosure on investment inefficiency. *The accountıng review american accounting association,* 96, 1, 199–223, DOI: 10.2308/tar-2018-0749

Güler, A., Halıcıoğlu, M. B. Taşgın, S. (2015). Sosyal bilimlerde nitel araştırma. *Seçkin Yayıncılık, Ankara*

Güneş, M. (2021). Gönüllü kamuyu aydınlatma düzeyini etkileyen faktörler: Borsa İstanbul İşletmeleri üzerine bir uygulama. *Doktora Tezi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye*

Güney, S. (2009). Davranış bilimleri, *Nobel yayın dağıtım, Ankara*

Habbash, M., Hussainey, K., Awad, A. E. (2016). The determinants of voluntary disclosure in Saudi Arabia: An empirical study. *Intermational journal accounting, auditing and performance evaluation*, 12, 3

Hair , J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C.M., Sarstedt, M. (2017). Primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). *2nd edition sage, Thousand Oaks*

Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., Sarstedt, M., Danks, N. P., Ray, S. (2021). Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) using R: A workbook. *Springer Nature*

Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E. (2019). Multivariate data analysis. *China: Cengage*

Haji, A. A., Ghazali, N. A. M. (2011). The influence of the financial crisis on corporate voluntary disclosure: Some Malaysian evidence. *International journal of disclosure and governance*, 9(2), 101–125

Hamada, R. (2014). Measure the impact of the optional disclosure in the quality of financial reporting a field study in the Amman Stock Exchange. *Jordan journal of business administration*, 10(1), 698-674

Hamada, R. (2014). Measure The impact of the optional disclosure in the quality of financial reporting a field study in the Amman Stock Exchange. *Jordan journal of business administration,* 10(1), 698-674

Hamrouni, A., Miloudi, A., Benkraiem, R. (2015). Signaling firm performance through corporate voluntary disclosure. *The journal of applied business research*, 31, 2

Haniffa, R. M.; Cooke, T. E. (2002). Culture, corporate governance and disclosure in Malaysian corporations, *Abacus,* 38, 3

Hashmi, M. H., Brahmana, A. R. K., Ansari, T. Hasan, M. A. (2022). Do effective audit committees, gender-diverse boards, and corruption controls influence the voluntary disclosures of Asian banks? The moderating role of directors' experience, *Cogent business & management*, 9, 1, DOI: 10.1080/23311975.2022.2135205

Hassan, O. A. G. (2006). The economic consequences of increased disclosure in the Egyptian emergıng capital market. *Doctor of philosophy in accounting, University of Abertay Dundee*

Hassan, O., Marston, C. (2010). Disclosure measurement in the empirical accounting literature: A review article. *Economics and finance working paper series,* 10-18

Hawashe. A. A. M. D. (2014). An evaluation of voluntary disclosure in the annual reports of commercial banks: Empırıcal evidence from Libya. *The degree of doctor of philosophy*, *College of Science and Technology University of Salford*

Herath, S. K., Altamimi, S. (2017). Corporate governance and voluntary disclosure: A literature review. *American international journal of humanities and social science*, 3, 4

Hlel, K., Nafti, I. K. (2019). Board characteristics, IFRS adoption and voluntary disclosure: Evidence from management forecasts accuracy in France. *International journal management and enterprise development*, 18, 1/2

Ho, P. L., Taylor, G. (2013). Corporate governance and different types of voluntary disclosure: Evidence from Malaysian listed firms. *Pacific accounting review*, 25, 1, 4-29

Ho, S. M., Wong, K. S. (2001). A study of the relationship between corporate governance structures and the extent of voluntary disclosure. *Journal of international accounting*, *auditing & taxation,* 10, 139–156

Hofstede, G. (1980). Culture's consequences: International differences in work-related values. *California: sage publications ınc*

Hofstede, G. (1980). Motivation, leadership and organization: Do American theories apply abroad?. *Organizational dynamics*

Hofstede, G. (1983). The cultural relativity of organizational practices and theories. *Journal of international business studies*, 14, 2, 75-89

Hofstede, G. (1991). Cultures and organizations. *Software of the Mind. UK: McGraw-Hill*

Hofstede, G. (2001). Cultures consequences: Comparing values, behavior, institutions and organizations across nations, *2nd Eddition, Thousand Oaks; CA: Sage Publications.*

Hofstede, G. (2011). Dimensionalizing cultures: The Hofstede Model in context. *Online readings in psychology and culture*, 2(1). https://doi.org/10.9707/2307-0919.1014

Hofstede, G., Hofstede, G. J., Minkov, M. (2010). Cultures and organization: Software of the mind: Intercultural cooperation and its importance for survival. *Third edition, New York, McGraw Hill.*

Hooghiemstra, R., Hermes, N., Emanuels, J. (2015). National culture and internal control disclosures: A cross-country analysis. *Corporate governance: An ınternational review*, *John wiley and sons Ltd*. DOİ:10.1111/corg.12099 2015, 23(4), 357–377

Hooi, G. (2007). The effects of culture on international banking disclosures. *Asia-pacific journal of accounting and economics*, 14(1), 7–25. https://doi.org/10.1080/16081625.2007.9720785

Hope, O. K. (2003). Firm-level disclosures and the relative roles of culture and legal origin. *Journal of international financial management and accounting*, 14, 3

Hope, O., Liu, J. (2022). Does stock liquidity shape voluntary disclosure? Evidence from the sec tick size pilot program. *Review of accounting studies* https://doi.org/10.1007/s11142-022-09686-0

Hossain, H. Hammammi, H. (2009). Voluntary disclosure in the annual reports of an emerging country: The case of Qatar. *Advances in accounting, incorporating advances in ınternational accounting*, 25, 255–265

Hossain, M., Perera, M. H. B., Rahman, A. R. (1995). Voluntary disclosure in the annual reports of New Zealand Companies. *Joumal of tntemational financial management and accounting*, 6, 1

Hossain, M., Reaz, M. (2007). The determinants and characteristics of voluntary disclosure by Indian banking companies. *Corporate social responsibility and environmental management corparation social responsibity environment management*, 14, 274–288

Huafang, X., Jianguo, Y. (2007). Ownership structure, board composition and corporate voluntary disclosure evidence from listed companies in China. *Managerial auditing journal*, 22, 6, 604-619

Inchausti, B. G. (1997). The influence of company characteristics and accounting regulation on information disclosed by Spanish firms. *The european accounting review*, 6, 1, 45-68

Iskander, A. E. (2008) The relationshıp between auditing expectations gap and voluntary corporate disclosure: Egyptian evidence. *Durham theses, Durham University.* Available at Durham E-Theses Online: http://etheses.dur.ac.uk/1970/

Iskander, A. E. (2008). The relationshıp between auditing expectations gap and voluntary corporate disclosure: Egyptıan evidence, *Durham theses, Durham University*. Available at Durham E-Theses Online: http://etheses.dur.ac.uk/1970/

Issa, D. (2014). Corporate financial disclosure in an emerging capital market evidence from Kuwait. *Doctor Of Phılosophy, University of Dundee*

Jaggi, B., Low P. Y. (2000). Impact of culture, market forces, and legal system on financial disclosures. *The international journal of accounting*, 35, 4, 495- 519

Jankensgard, H. (2015). The relationship between voluntary disclosure, external financing and financial status. *Journal of business finance & accounting*, 42(7,), 8, 860–884, September/October 2015, 0306-686X doi: 10.1111/jbfa.12120

Javad Mohammadi, Hossien Fakhari (2017). The ımpact of organizational culture on voluntary disclosure evidence from Tehran Stock Exchange. *International journal of finance and managerial accounting*, Vol.2, No.6, Summer 2017

Jensen, M.C., Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of financial economics*, 3(4), 305–360, http://dx.doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X

Jesus de Lima, B. (2016). The impact of the cultural dimensions on accounting practice in Brazil: A perspective based on the accounting operators' perception. *Revista de educação e pesquisa em contabilidade*, ISSN 1981-8610, 10, 4, 353-370

Joinson, A. N., Paine, C. B. (2007). Self-disclosure, privacy and the ınternet. DOI: 10.1093/oxfordhb/9780199561803.013.0016

Jouirou, M., Chenguel, M. C. (2014). The determinants of voluntary disclosure in Tunisia: A study of the firms listed in the Tunisian Stock Exchange. journal of business and management research, 4, 84-95

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

Kang, H., Gray, S. J. (2019). Country-specific risks and geographic disclosure aggregation: Voluntary disclosure behaviour by British multinationals. *The british accounting review*, 51, 259-276

Karabınar, S. (2005). Kültür-muhasebe etkileşimi açısından muhasebe iklimi – Muhasebeye kültürel bakışlar, *Seçkin Yayıncılık, Ankara*

Karakoç, Y., Dönmez, L. (2014). Ölçek geliştirme çalışmalarında temel ilkeler. *TED*, 40(40)

Khlif, H. (2016). Hofstede's cultural dimensions in accounting research: A review. *Meditari accountancy research*, 24, 4, 545-573

Khlif, H., Hussainey, K., Achek, I. (2015). The effect of national culture on the association between profitability and corporate social and environmental disclosure: A meta-analysis. *Meditari accountancy research*, 23, 3, 296-321

Khlif, H., Samaha, K., Amara, I. (2021). Internal control quality and voluntary disclosure: Does CEO duality matter?. *Journal of applied accounting research*, 22, 2

Kolesnik, K. (2013). The role of culture in accounting in the light of Hofstede's, Gray's and Schwartz's cultural dimensions theories – A lıterature review, *Financial ınternet quarterl, e-finanse 201*

Kolsi, M. C. (2017). The determinants of corporate voluntary disclosure policy: Evidence from Abu Dhabi Securities Exchange (adx). *Journal of accounting in emerging*

economies, 7 2, Permanent link to this document: http://dx.doi.org/10.1108/JAEE-12-2015-0089

Kroeber, A. L., Kluckhohn, C. (1952). Culture: A critical review of conceptions and definitions. *Harvard press, Cambridge MA*, 9-73

La Bruslerie, H. D., Gabteni, H. (2011). Voluntary financial disclosure, the introduction of IFRS and long-term communication policy: An empirical test on French Firms. *Conference Paper.* Available at http://hal.archivesouvertes. fr/docs/00/63/66/02/PDF/HLB_gabteni_edit.pdf

Lan, Y.; Wang, L., Zhang, X. (2013). Determinants and features of voluntary disclosure in the Chinese stock market. *China journal of accounting research*

Lang, M., Lundholm, R. (1996). Corporate disclosure policy and analysis behavior. *Accounting review*, 71, 467-492

Lenard, M. (2017). Narratives of the numbers: Analyzing cultural and political perspectives on accounting in America. *Academic festival 8*

Leventis, S., Weetman, P. (2004). Voluntary disclosures in an emergıng capital market: Some evidence from the Athens stock exchange. *Advances in ınternational accounting*, 17, 227-250

Lım, S., Matolcsy, Z., Chow, D. (2007). The association between board composition and different types of voluntary disclosure. *European accounting review*, 16, 3

Li, X., Yang, H. I. (2016). Mandatory financial reporting and voluntary disclosure: the effect of mandatory ıfrs adoption on management forecasts. *The accountıng revıew,* 91, 3, 933–953

Liu (2003). Developing a Scale to measure the ınteractivity of websites, Journal of Advertising Research, June, 207–217

Madia, H. K., Ishakb, Z., Abdul Manaf, N. A. (2014). The impact of audit committee characteristics on corporate voluntary disclosure. *Procedia social and behavioral sciences*, 164, 486 – 492

Marston, C., Leow, C. (1998). Financial reporting on the ınternet by leading UK companies. *The 21.st European accounting association annual congress*

Marston, C., Shrives, P. (1991). The use of disclosure indices in accounting research: A review article. *British accounting review*, 23, 195-210

Martínez-Ferrero, J. Cuadrado-Ballesteros, B., García-Sánchez, I. (2015). The causal links between voluntary CSR dislosure and informaton asymmetry : The moderating role of the stakeholder protection. *Business, economics*

Martínez-Ferrero, J., Cuadrado-Ballesteros, B., García-Sánchez, I.-M. (2015). The causal links between voluntary CSR disclosure and informatıon asymmetry: The moderating role of the stakeholder protection. *Business, economics*

Mathuva, D., Memba, F. (2015). Determinants of voluntary disclosure practices in the annual reports of savings and credit cooperatives in Kenya. Auditing and finance, 4, 2

Mir, M. Z., Chatterjee, B., Rahaman, A. S. (2009). Culture and corporate voluntary reporting acomparative exploration of the chairperson's report in India and New Zealand. *Managerial auditing journal*, 24, 7, 639-667

Mirza, H. H., Muneeb, K. F. (2017). Determinants of voluntary disclosure in non-financial listed companies of Pakistan. *South asian journal of banking and social sciences*

Mohammad Maali, B. Ali Al-Attar, A. (2017). Corporate disclosure and cultural values. *The journal of developing areas*, 51, 3, 251-265

Munther, A. (2019). Effect of corporate governance rules on voluntary disclosure in Jordanian corporatıons listed with the Amman Stock Exchange (ASE): An empirical study. *Studies in business and economics*, 14(1), DOI 10.2478/sbe-2019-0012

Myburgh J. E. (2001). The informativeness of voluntary disclosure in the annual reports of listed industrial companies in South Africa. *Economic and management sciences,* 9, 199-216

Nadeem, M. (2020). Does board gender diversity influence voluntary disclosure of intellectual capital in initial public offering prospectuses? Evidence from China. *Corporate Governance Int Rev*, 28, 100–118

Nguyen, T. T. (2014). Factors influencing voluntary disclosure of Vietnamese listed companies. *Nanyang Technologıcal Unıversıty, School of Humanıtıes and Socıal Scıences, Sıngapore*

Noll, B. (2014). Does culture still influence accounting judgements post IFRS? A discussion and proposal for research. *Faculty works: business*, 31, https://digitalcommons.molloy.edu/bus_fac/31

Nyahas, S. I., Ntayi, J., Kamukama, N., Munene, J. (2018). Stakeholders influence on voluntary disclosure practices by listed companies in Nigeria: An investigation of managers' perception. *International journal of law and management*, https://doi.org/10.1108/IJLMA-05-2017-0110- 2018

Ogunwole, P. B. (2019). Determinants of market discipline and risk disclosure practices of listed deposit money banks in Nigeria. *Master of science degree in accounting*, *Kwara State University*

Orij, R. (2010). Corporate social disclosures in the context of national cultures and stakeholder theory. *Accounting, auditing & accountability journal*, 23, 7, 868-889

Owusu-Ansah, S. (1998). The impact of corporate attributes on the mandatory disclosure and reporting by the listing companies in Zimbabwe. *International journal of accounting*, 33, 5, 605-631

Pan, Y., Zhao, R. (2022) Does mandatory disclosure of CSR reports affect accounting conservatism? Evidence from China. *Emerging markets finance and trade*, 58, 7, DOI: 10.1080/1540496X.2021.1949283

Pan, Y., Zhao, R. (2022). Does mandatory disclosure of CSR reports affect accounting conservatism? Evidence from China. *Emerging markets finance and trade*, 58 (7), 1975-1987.

Pangaribuan, H., Sihombing, J., Popoola, O. M. J., Sinaga, A. M. N. (2019). An examination of voluntary disclosure, ındependent board, independent audit committee and institutional ownership. *Indian-Pacific journal of accounting and finance*, 3, 2

Peng, X., Qi, T., Wang, G. (2022). Board gender diversity, corporate social disclosures, and national culture. *Sage journal*, DOI: 10.1177/21582440221130946

Perera, H. (2012). Cultural relativity of accounting professionalism: Evidence from New Zealand and Samoa, *Advances in accounting*, 28, 1, 138-146

Perera, M. H. B. (1989). Towards a framework to analyse the impact of culture on accounting. The ınternational journal of accounting, 4, 1, 42–56

Pernamasari, R. (2020). Determinants of voluntary disclosure: based on financial ratios and financial distress. *International journal of management studies and social science research* 2, 4, ISSN: 2582-0265

Prince, J. B., Dwivedi, N. (2013). A third dimension to understanding voluntary disclosures. *Journal of business strategy*, 34, 4, 48-54

Putri, Y. G. (2020). The influence of financial distress, company characteristic and corporate governance on voluntary disclosure in an annual report. *Journal accountability*, 9, 2, 84-93

Qu, W., Leung, P. (2006). Cultural impact on Chinese corporate disclosure - A corporate governance perspective. *Managerial auditing journal*, 21, 3, 241- 264

Qu, W., Leung, P., Cooper, B. (2013). A study of voluntary disclosure of listed Chinese firms – a stakeholder perspective. *Managerial auditing journal*, 28, 3, 261-294

Radebaugh L. H, Gray, S.J. (2002). International accounting and multinational enterprises. *5th edition, New York: Wiley, John wiley and sons*

Raed, K. (2016). Voluntary disclosure and its effect on the quality of accounting information according to users' perspective in Jordan. *American journal of business, economics and managemen*t, 4(6), 134-146

Rodrigez, R. P. (2009). Three essays on the quantification, validation, and application of Gray's accountıng values. *Doctor of Philosophy, Presented to the Faculty of the Graduate School of The University of Texas at El Paso*

Rouf, M. A., Siddique, M. N.-E-A. (2022). Theories applied in corporate voluntary disclosure: A literature review. Journal of entrepreneurship and public policy, 2045-2101, DOI 10.1108/JEPP-01-2022-0007

Saha, R., Kabra, K. C. (2019). The value relevance of corporate voluntary disclosure: Evidence from India. *The ıup journal of accounting research and audit practices*, XVIII, 3, 7-27

Sajadi, S. H., Zaranezhad, M., Jafari, A. (2009). Non-financial features affecting quality of financial reporting in firms listed on Tehran Stock Exchange. *Quarterly of accounting and auditing,* 57, 51-68

Salem, R., Ezeani, E., Song, X. (2023). The relationship between religiosity and voluntary disclosure quality: A cross-country evidence from the banking sector. *Review of*

quantitative finance and accounting, 60, 983–1023, https://doi.org/10.1007/s11156-022-01117-0

Salter, S. B., Niswander, F. (1995). Cultural influence on the development of accounting systems internationally: A Test of Gray's [1988] Theory. *Journal of international business studies* , 2nd Qtr., 26, 2, 379-397

Sarhan, A. A., Ntim, C. G. (2019). Corporate boards, shareholding structures and voluntary disclosure in emerging MENA economies. *Journal of accounting in emerging economies,* 9, 1, 2-27, DOI: 10.1108/JAEE-03-2017-0033

Sayogo, D. S. (2013). Modeling incentives to disclose: Smart disclosure policy, private sector transparency and demanded disclosure. *Doctor of philosophy in public administration and policy, University at Albany, State University of New York*

Sayuti, A., Prasetyo, R. (2024). Environmental disclosure practices: A neo-institutional theory perspective across industries. *Journal of Economic*, p-ISSN 2087-8133| e-ISSN : 2528-326X

Schoeler, F. (2018). The cultural aspect of differences in company performance across countries: Gray's accounting values contribute more than Hofstede's original cultural dimensions. *journal of accounting & marketing*, DOI: 10.4172/2168-9601.1000287

Schoenfeld, J. (2017). The effect of voluntary disclosure on stock liquidity: New evidence from Index Funds. *Journal of accounting and economics*, 63, 51–74

Schustler, O. (2006). The trend toward voluntary corporate disclosures, Management accounting, 2, 2

Shalutha K.R., Priyadarshanie W.A.N. (2020). Association between firm-specific characteristics and voluntary disclosure practices: Evidence from companıes listed in Colombo Stock Exchange. *Journal of accountancy and finance*, 5, Issue II

Sharma, A., Rastogi, S. (2021). Impact of efficiency on voluntary disclosure of non-banking financial company: Microfinance ınstitutions in India. *Journal of risk and financial management*, 14, 184-208, https:// doi.org/10.3390/jrfm14070289

Sharma, U. Davey, H. (2013). Voluntary disclosure in the annual reports of Fijian companies. *International journal of economics and accounting*, 4(2), 184-208.

Shehata, N. (2014). Theories and determinants of voluntary disclosure. *Accounting and finance research*, 3(1), 18-26, DOİ:10.5430/afr.v3n1p18

Shehata, N. (2014). Theories and determinants of voluntary disclosure. *Accounting and Finance Research,* 3(1), 18-26, DOİ:10.5430/afr.v3n1p18

Shehata, N. F. A. (2013). Corporate governance disclosure in the Gulf countries. *Doctor of Philosophy, Aston Unıversity*

Shi, Y., Magnan, M., Kim, J-B. (2012). Do countries matter for voluntary disclosure? Evidence from cross-listed firms in the US. *Journal of ınternational business studies*, 43, 2, 143- 165

Shuaibu, K., Isah, U. (2019). Influnce of board composition on voluntary information dislosure: A study of Nigerian listed conlomerates firms. *International journal of social science and humanities research*, ISSN 2348-3164, 7, 2, 1189-1200

Suchman, M. (1995). Managing legitimacy: Strategic approaches and institutional approaches. *Academy of management review,* 20(3), 571-610

Sukthomya, D. (2011). The empirical evidence of voluntary disclosure in the annual reports of listed companies: The case of Thailand. *Doctor of philosophy. University of Nottingham*

Syed Ibrahim, S. N., Shamsudin, A., Ibrahim, M. T., Jaaffar, M. Y., Abdullah, S., Bani, H. (2022). Voluntary disclosure of digitalisation-related information by Malaysian public listed companies. *Management and accountıng review*, 21, 1

Tecimer, Y. (2010). Halka açık şirketlerde muhasebe kültür değerlerine yönelik bir araştırma. *Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi*, *Sakarya Üniversitesi*

Tehseen, S., Sajilan, S., Gadar, K., T. Ramayah. (2017). Assessing cultural orientation as a reflective-formative second order construct - A recent PLS-SEM approach. *Review of integrative business and economics research*, 6, 2, 38-63

Thien, L. M., Thurasamy, R., Abd Razak, N. (2014). Specifying and assessing a formative measure for Hofstede's cultural values: A Malaysian study, *Qual quant*, 48, 3327–3342, DOI 10.1007/s11135-013-9959-5

Thinh, T. Q. (2021). The impact of firm characteristics on the voluntary disclosure – Evidence on the top 50 listed firms of Forbes Vietnam. *Investment Management and Financial Innovations,* 18, 1

Urban, Greg (2010). A method for measuring the motion of culture. *American anthropologist*, 112, 1, 122-139

Violet, W. J. (1983). The development of international accounting standards: An anthropological perspective. *The ınternational journal of accounting education and research*

Wallace, R. S. O. (1987). Disclosure of accounting ınformation in developing countries: A case study of Nigeria. *Unpublished PHD thesis*, *University Of Exeter, UK*

Wallace, R. S. O., Naser, K. (1995). Firm-specific determinants of the comprehensiveness of mandatory disclosure in the corporate annual reports of firms listed on the stock exchange of Hong Kong. *Journal of accounting and public policy*, 14, 4, 311-368

Wang, K. Oa, S., Claiborne, M. C. (2008). Determinants and consequences of voluntary disclosure in an emerging market: Evidence from China. *Journal of ınternational accounting, Auditing and Taxation*, 17, 14–30

Wangarı, M. N. (2014). The effect of voluntary dısclosure on the financıal performance of commercial banks in Kenya. *Unıversıty of Naırobı, The Masters of Scıence in Fınance Degree*

Waters, S., Ackerman, J. (2011). Exploring privacy management on facebook: Motivations and perceived consequences of voluntary disclosure. *Journal of computer-mediated communication.* https://doi.org/10.1111/j.1083-6101.2011.01559.x

Watson, A., Shrives, P., Marston, C. (2002) Voluntary disclosure of accounting ratios in the UK. *British accounting review*, 34 (4), 289-313

Webb, K. A.; Cahan, S., Sun, J. (2008). The effect of globalization and legal environment on voluntary disclosure. *International journal of accounting*, 43 (3), 219-245. https://scholar.uwindsor.ca/odettepub/36

Yarıck, G. L. (2017). The association between full disclosure and cost effectiveness related to integrated reporting: A qualitative multiple case study, *The degree of doctor of phılosophy, School of Business and Technology Management, Northcentral University*

Yıldırım, A., Şimşek, H. (2021). Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri. *Seçkin akademi ve mesleki yayınlar, Ankara*

Yıldız, E. (2021). SmartPLS ile yapısal eşitlik modellemesi reflektif ve formatif yapılar. *Seçkin Yayıncılık, İstanbul*

Young, M. (2013). Cultural influences on accounting and its practices. *Acceptance of senior honors thesis, Liberty University*

Yousuf, A., Aldamen, H. (2021). Female representation on the board of directors and accrual quality within the context of cultural dimensions and accounting values. *Managerial auditing journal*, 36, 4

Yuen, D. C. Y., Liu, M., Zhang, X. (2009). A case study of voluntary disclosure by Chinese enterprises. *Asian journal of finance & accounting*, 1, 2:E6, ISSN 1946-052X 2009

Zahid, R. M. A., Taran, A. Sımga Mugan, F. N. C., (2018). Cultural values and financial reporting practices: Contemporary tendencies in Eastern European Countries. *Eastern journal of european studıes*, 9, 2

Zaini, E. (2014). Understanding voluntary disclosure: Malaysian perspective. A*sian journal of accounting and governance,* 5, 15-35, DOI: 10.17576/AJAG-2014-5-02

Zamil, I. A., Ramakrishnan, S., Jamal, N. M., Hatif, M. A., Khatib, S. F. A. (2021). Drivers of corporate voluntary disclosure: A systematic review. *Journal of financial reporting and accounting*, DOI 10.1108/JFRA-04-2021-0110

Zarzeski, M. T. (1996). Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices, American accounting association, 10, 1, 18-37

Zhang B., Li, Y., Zhang, L. (2011). An Empirical research on the voluntary disclosure of Chinese electronic listed companies' ınformation

Tebliğ ve Yönetmelikler

Sermaye Piyasası Kurulu, 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik

Sermaye Piyasası Kurulu, Kurumsal Yönetim Tebliği

Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Özel Durumlar Tebliği

Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği

Sermaye Piyasası Kurulu, Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik

İnternet Siteleri

https://www.sec.gov/

https://www.fasb.org/

http://geert hofstede.com/dimensions.html, *Erişim Tarihi: 17.04.2023*

Türk Dil Kurumu Sözlüğü, https://sozluk.gov.tr, *Erişim Tarihi: 20.07.2022*

EKLER

EK 1: Araştırma Kapsamında Oluşturulan Hipotezlerin Boş Hipotezleri

A) Halka açık ve halka açık olmayan işletmelerin sahip olduğu muhasebe kültür değerlerine ilişkin hipotez
A-H1 Hipotezi **H0:** Halka açık ve halka açık olmayan işletmelerin sahip olduğu muhasebe kültür değerleri arasında ***anlamlı farklılık bulunmamaktadır.***
B) Halka açık ve halka açık olmayan işletmelerin gönüllü açıklama seviyesi ve gönüllü açıklama seviyesi boyutlarına ilişkin hipotez
B-H1 Hipotezi **H0:** Halka açık ve halka açık olmayan işletmelerin gönüllü açıklama seviyesi ve gönüllü açıklama seviyesi boyutları arasında ***anlamlı farklılık bulunmamaktadır.***
C) Muhasebe kültür değerleri ve gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasındaki ilişkilere dair hipotezler
C-H1a Hipotezi **H0: "*Yasal kontrole karşı profesyonellik"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***
C-H2a Hipotezi **H0: "*Tekdüzeliğe karşı esneklik"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***
C-H3a Hipotezi **H0:** "***İhtiyatlılığa karşı iyimserlik"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***

C-H4a Hipotezi

H0: "*Gizliliğe karşı şeffaflık"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***

C-H5a Hipotezi

H0: "*Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***

D)Halka açık işletmelerin muhasebe kültür değerleri ve gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasındaki ilişkilere dair hipotezler

D-H1a Hipotezi

H0: Halka açık işletmelerin **"*Yasal kontrole karşı profesyonellik"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***

D-H2a Hipotezi

H0: Halka açık işletmelerin ***"Tekdüzeliğe karşı esneklik"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***

D-H3a Hipotezi

H0: Halka açık işletmelerin ***"İhtiyatlılığa karşı iyimserlik"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***

D-H4a Hipotezi

H0: Halka açık işletmelerin ***"Gizliliğe karşı şeffaflık"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***

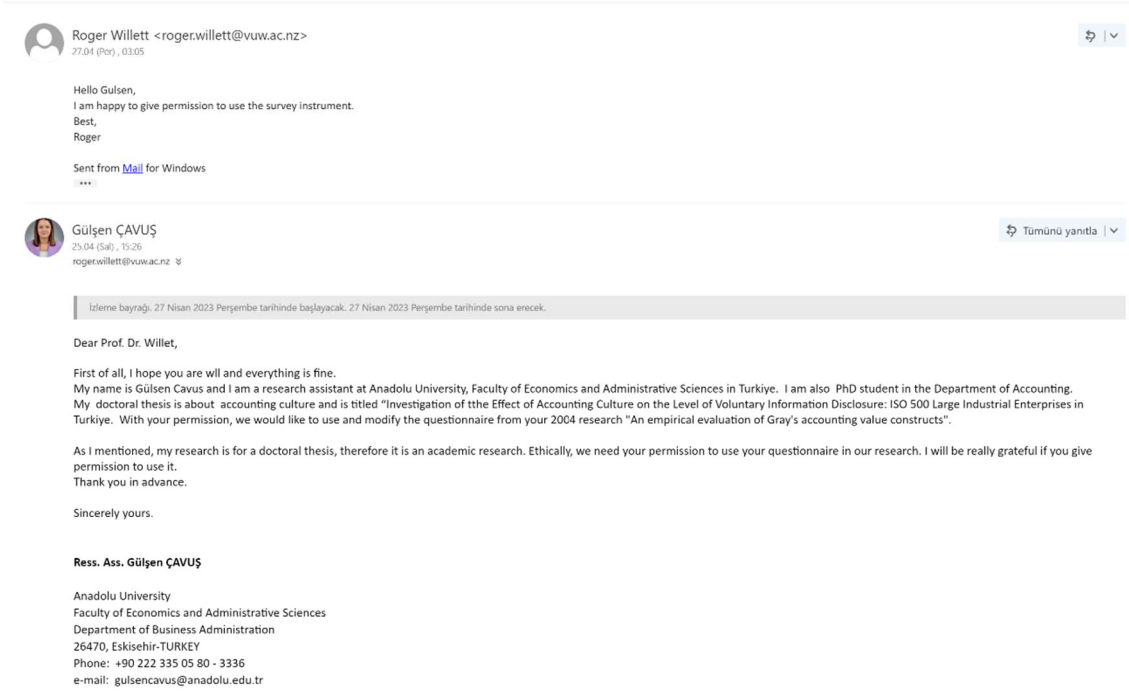
D-H5a Hipotezi

H0: "*Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***
E) Halka açık olmayan işletmelerin muhasebe kültür değerleri ve gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasındaki ilişkilere dair hipotezler
E-H1a Hipotezi **H0:** Halka açık olmayan işletmelerin **"*Yasal kontrole karşı profesyonellik"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***
E-H2a Hipotezi **H0:** Halka açık olmayan işletmelerin **"*Tekdüzeliğe karşı esneklik"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***
E-H3a Hipotezi **H0:** Halka açık olmayan işletmelerin *"İhtiyatlılığa karşı iyimserlik"* muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***
E-H4a Hipotezi **H0:** Halka açık olmayan işletmelerin ***"Gizliliğe karşı şeffaflık"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***.
E-H5a Hipotezi **H0**: **"*Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma"*** muhasebe kültür değeri ile gönüllü bilgi açıklama seviyesi arasında ***anlamlı pozitif veya negatif bir ilişki yoktur.***

EK 2: Chanchani ve Willett (2004) Muhasebe Kültür Değerleri Orijinal Ölçek

	1	2	3	4	5	6	7
1. *Profits and assets should be valued downwards in case of doubt.*							
2. *Depreciation rules should be set externally, specifically for separate groups of assets.*							
3. *Financial statements should be available to the general public rather than just to shareholders and managers.*							
4. *Accounting profession should be self-regulated.*							
5. *Market values are generally less relevant than historic costs.*							
6. *Financial statements of all companies should have standardised formats.*							
7. *Only a minimum amount of detailed data should be included in financial statements.*							
8. *Professional accountants are the best judges of how to measure a firm's financial position and performance.*							
9. *Market values should be generally used instead of historic costs.*							
10. *Accounting policies once chosen should not be changed.*							
11. *Information about management and owners should not be included in financial statements.*							
12. *Professional accountants are the best judges of what to disclose in financial statements.*							
13. *In times of rising prices LIFO instead of FIFO should be used in calculations as estimates.*							
14. *The level of detailed standardisation in financial statements should be increased.*							
15. *Management forecasts should be included in financial statements.*							
16. *Professional accountants should maintain high standards of ethical conduct.*							

EK 3: Muhasebe Kültürü Ölçeği Yazardan İzin Belgesi



Roger Willett <roger.willett@vuw.ac.nz>
27.04 (Per) , 03:05

Hello Gulsen,
I am happy to give permission to use the survey instrument.
Best,
Roger

Sent from Mail for Windows

Gülşen ÇAVUŞ
25.04 (Sal) , 15:26
roger.willett@vuw.ac.nz

Tümünü yanıtla

İzleme bayrağı. 27 Nisan 2023 Perşembe tarihinde başlayacak. 27 Nisan 2023 Perşembe tarihinde sona erecek.

Dear Prof. Dr. Willet,

First of all, I hope you are wll and everything is fine.
My name is Gülsen Cavus and I am a research assistant at Anadolu University, Faculty of Economics and Administrative Sciences in Turkiye. I am also PhD student in the Department of Accounting.
My doctoral thesis is about accounting culture and is titled "Investigation of tthe Effect of Accounting Culture on the Level of Voluntary Information Disclosure: ISO 500 Large Industrial Enterprises in Turkiye. With your permission, we would like to use and modify the questionnaire from your 2004 research "An empirical evaluation of Gray's accounting value constructs".

As I mentioned, my research is for a doctoral thesis, therefore it is an academic research. Ethically, we need your permission to use your questionnaire in our research. I will be really grateful if you give permission to use it.
Thank you in advance.

Sincerely yours.

Ress. Ass. Gülşen ÇAVUŞ

Anadolu University
Faculty of Economics and Administrative Sciences
Department of Business Administration
26470, Eskisehir-TURKEY
Phone: +90 222 335 05 80 - 3336
e-mail: gulsencavus@anadolu.edu.tr

EK 4 : Muhasebe Kültürü Taslak Ölçek Değerlendirme Formu

MUHASEBE KÜLTÜRÜ ÖLÇEĞİ UYARLAMA DEĞERLENDİRME ÇALIŞMASI

Sayın Alan Uzmanı, doktora tezimde kullanacağım ölçek uyarlama çalışmasına destek vermeyi kabul ettiğiniz için çok teşekkür ederim. Çalışmada vereceğiniz cevaplar sadece akademik amaçlarla kullanılacaktır ve bireysel değerlendirmeye tabi tutulmayacaktır. Akademik hayatın en önemli basamağı olan doktora çalışmam için soruların içtenlikle doldurulması konusunda elinizden gelen hassasiyeti göstermenizi rica ederim. Soruların hassasiyetle gözden geçirilmesi çalışmanın kalitesine doğrudan katkı sağlayacaktır.

Öğrenci Gülşen ÇAVUŞ

Alan uzmanı olarak sunduğunuz değerli katkılarınız ve bilimsel desteğiniz için şimdiden çok teşekkür ederiz.

Danışman Prof. Dr. Saime ÖNCE,

Öğrenci Araş. Gör. Gülşen ÇAVUŞ

YÖNERGE

Sayın Alan Uzmanı,

Gösterge revizyonu süreci sırasında, sizden beklenenler aşağıda listelenmiştir:

1. Ölçülmesi hedeflenen olguya ilişkin geliştirilen her bir göstergeyi belirtilen kapsamı dikkate alarak değerlendiriniz. Bunun için, her bir göstergenin konuyla ne kadar ilişkili olduğu belirtilmelidir.
2. Ölçek göstergelerinin anlaşılırlığını ve uzunluğunu değerlendiriniz.
3. Ölçülmek istenen yapıya ilişkin varsa yeni göstergeler önerebilirsiniz.

Gösterge Yazım Kılavuzu

1. Göstergeler ölçülen olgunun içeriğini yansıtmalıdır.

Muhasebe ile kültür arasındaki ilişki toplumsal kültürel değerlere dayanmaktadır. Çünkü muhasebe kültürü, toplumsal kültürün bir alt kültürü olarak ele alınmaktadır. Literatürde muhasebe kültürü değerlerini ölçmek amacıyla Hofstede kültür boyutlarına dayanan Gray muhasebe kültür değerleri teorisi baz alınmaktadır. S. J. Gray 1988 yılında Abacus dergisinde yayınladığı "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally (Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Geliştirilmesi Üzerine Bir Kültürel Etkiye Doğru)" adlı araştırmasında Hofstede kültür değerlerinden yola çıkarak dört muhasebe kültür değeri tanımlamıştır. Ancak tanımladığı bu muhasebe kültür değerlerini ampirik olarak test etmemiştir. Bu nedenle 2004 yılında Chancani ve Willett tarafından oluşturulan Gray'in tanımladığı dört muhasebe kültür değeri ampirik olarak test edilmek amacıyla muhasebe kültür değerleri ölçeği oluşturulmuştur. Muhasebe Kültürü Ölçeği'nin amacı; işletmenin sahip olduğu muhasebe kültür değerlerini tespit etmeyi hedeflemektedir.

Tanımlar:

Hofstede Kültür Boyutları

Hofstede kültür boyutları; 1980 yılında güç mesafesi, bireycilik-kollektiflik, erillik-dişillik ve belirsizlikten kaçınma olarak dört boyutta tanımlanmıştır.

Güç Mesafesi: Bir toplumun üyelerinin kurum ve kuruluşlardaki gücün eşit olmayan bir şekilde dağıtıldığını kabul etme derecesi olarak tanımlanmaktadır.

Bireycilik-Kollektiflik: İnsanların benlik imajının "Ben" veya "Biz" terimleriyle tanımlanıp tanımlanmadığı ile ilgilidir.

Erillik-Dişillik: Erillik başarı, kahramanlık, atılganlık ve maddi başarı gibi geleneksel erkeksi performans değerlerini vurgularken, dişilik; işbirliği, alçakgönüllülük, zayıfları önemseme ve yaşam kalitesi için bir tercih anlamına gelmektedir.

Belirsizlikten Kaçınma: Bir toplumdaki kurum ve kuruluşların üyelerinin belirsiz, bilinmeyen veya yapılandırılmamış durumlarda kendilerini ne ölçüde tehdit altında hissettikleri ile ilgilidir.

Hofstede toplumsal kültür dört boyutuna ek olarak daha sonra hoşgörü- kısıtlılık ve uzun-kısa vadeli döneme yönelim olmak üzere iki boyut daha eklenmiştir.

Uzun veya Kısa Vadeli Döneme Konumlama: Bir toplumun geleneksel ve tarihsel kısa vadeli bakış açısı yerine pragmatik gelecek odaklı bir bakış açısı gösterme derecesi olarak da tanımlanabilir.

Hoşgörü-Kısıtlılık: Hoşgörü/Şımarıklık kutbu; hayattan zevk alma, eğlenme ile ilgili temel ve doğal insan arzularını ve karşı kutbun nispeten özgürce tatmin edilmesine izin verme eğilimini ifade etmektedir. Kısıtlama kutbu ise bir tatminin kısıtlanması ve katı normlarla düzenlenmesi gerektiğine dair bir inancı temsil etmektedir.

Gray Muhasebe Kültür Değerleri

Gray, toplumsal kültür değerleri ile muhasebeyi etkileyen kültür değerleri arasında bir ilişki olduğundan yola çıkarak muhasebe-kültür ilişki teorisini ortaya koymuştur. Gray bu teoriye göre Hofstede'in dört kültür boyutu kapsamında dört muhasebe kültür değeri tanımlamıştır. Bu kültür değerleri aşağıda kısaca tanımlanmaktadır:

Yasal Kontrole karşı Profesyonellik: Bir toplumun "kural koyucu yasal gereklilikler ve yasal denetimin aksine, bireysel mesleki muhakemenin uygulanması/bireysel mesleki yargı ve profesyonel öz-denetimin sürdürülmesi/mesleki öz düzenlemeye yönelik tercih" olarak tanımlanmaktadır

Tekdüzeliğe karşı Esneklik*:* İşletmeler arasında tek tip uygulamaların kullanılması ve bu tür uygulamaların zaman içinde tutarlı olarak kullanılması yerine işletmelerin algılanan koşullarına göre esnek uygulamaların kullanılmasını ifade eder.

İhtiyatlılığa karşı İyimserlik: Gelecekteki olayların belirsizliğini yönetmek için ihtiyatlı bir ölçüm yaklaşımı yerine muhasebe ölçümlerinde daha olumlu/iyimser, risk alan bir yaklaşımı ifade etmektedir.

Gizliliğe karşı şeffaflık: Bir işletme hakkındaki bilgilerin yalnızca yönetime ve finansman sağlayan kişilere açıklandığı güçlü bir gizlilik yaklaşımı yerine şeffaf ve kamuya hesap verebilir bir yaklaşım anlamına gelmektedir.

Literatürde Hofstede kültür boyutlarına eklenen bu son iki boyut doğrultusunda Gray muhasebe kültür değerlerinde bir revize yapılmamıştır. Bu doğrultuda araştırmamızda Hofstede kültür boyutlarına sonradan eklenen kısa-uzun vadeli yönelim kültür boyutu doğrultusunda muhasebe kültür ölçeğine *"kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma"* adı altında yeni bir boyut eklenmesi önerilmektedir.

Kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma: Bir işletmelerin kısa dönemde daha fazla kar elde etmeye odaklanmanın aksine uzun dönemde çevresel, sosyal ve ekonomik boyutlarda tüm paydaşlarını dikkate alan dinamik ve geleceğe yönelik değer yaratmaya odaklanan yaklaşım olarak tanımlanabilir.

Gray oluşturduğu bu dört muhasebe değerleri ile muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkiyi aşağıdaki tablo 1'de gösterildiği şekilde özetlemektedir:

Tablo 1: Gray'in Muhasebe Değerleri ile Muhasebe Uygulamaları Arasındaki İlişki

Gray'in Muhasebe Değerleri	**Muhasebe Uygulamaları**
Yasal Kontrole karşı Profesyonellik	Yetki
Tekdüzeliğe karşı Esneklik	Uygulama
İhtiyatlılığa karşı İyimserlik	Ölçüm
Gizliliğe karşı Şeffaflık	Açıklama
Kısa vadeli değere karşı Uzun vadeli değer yaratma	Sürdürülebilir değer yaratma

2. Göstergelerin Anlaşılırlığı

A. Açık İfade Etme (Anlaşılabilirlik): İyi bir gösterge tüm katılımcılar tarafından aynı şekilde anlaşılması noktasında net (açık) bir şekilde ifade edilmiş olmalıdır. Aşağıda iyi ve kötü göstergelerin ayrıştırılmasında kullanılan bazı özellikler yer almaktadır.

- *Okuma Zorluğu*: Hedef kitlenin düzeyine hitap eden ortak bir dil kullanılmış olmalıdır.
- *Göstergenin Uzunluğu*: Gösterge hedef kitlenin düzeyine bakılmaksızın kısa ve anlaşılır olmalıdır. Uzunluk, karmaşıklığı artırır, dolayısıyla anlaşılırlığı azaltır.
- *Jargon kullanmaktan kaçının*. Hedef kitle de dikkate alınarak, ifadelerde aşırı teknik terimler kullanılmamalıdır.
- *İki yönlü (çift namlulu) ifadelerden kaçının. Aynı ifadenin içinde* birden fazla konu olmamalıdır. Genellikle bu ifadeler 've', 'veya' bağlaçlarını barındırır. Bu tür ifadelerden kaçınılmalıdır. Örneğin, 'Maaşımı zamanında ve tam olarak alıyorum' ifadesine katılımcı görüşünü belirtirken hangi durumu dikkate alacağını kestiremeyebilir. Maaşını tam alan biri zamanında alamıyor veya

zamanında alan biri tam bir maaş almıyor olabilir. Ya da "Ne param ne de zamanım var" ifadesi katılımcının yanıt vermesini zorlaştırabilir.

- *Birden çok olumsuzlama ifadelerinden kaçının.* Çift negatif ifade, aynı cümlede iki olumsuzluk biçimi kullanıldığında ortaya çıkan bir dilbilgisi yapısıdır. Birden çok olumsuzlama ise, bir göstergedeki birden fazla negatif olaya işaret eden daha genel bir terimdir. Bazı dillerde, çift negatifler birbirlerini iptal eder ve olumlu yargılar/durumlar üretirler; bazı dillerde ise, iki katına çıkan negatifler olumsuzlamayı yoğunlaştırmaktadır. Karmaşıklığı artırdığı ve anlaşılırlığı azalttığı için, birden çok olumsuzlama içeren ifadelerden kaçınılmalıdır. Örneğin, "Zamanımın olmadığını düşünmüyorum" ifadesi anlaşılmayı zorlaştırmaktadır.
- *Hangi ismi nitelediği anlaşılmayan zamirleri kullanmaktan kaçının.* Örneğin 'Murat arkadaşını gördüğünde, (o) gülüyordu' cümlesinde o zamiri Murat'ın mı yoksa arkadaşının mı yerine kullanıldığı anlaşılamaz. Türkçe'nin bir özelliği olarak genellikle o zamiri yazılmayabilir. Ancak yazılmasa bile, gülüyordu ifadesinin kimden bahsettiği açık değildir.
- *Genel yargılardan kaçının.* Herkesin aşırı bir şekilde destekleme eğiliminde olacağı göstergelerin yazılması çok fazla yarar sağlamayacaktır. Örneğin, "Çalışmak başarıyı artırır" gibi.

Yapı Uygunluğu ve Anlaşılabilirliği Ölçeği

Yönerge:

Lütfen her bir göstergeyi dikkatlice okuyun ve

1. 'Yapı Uygunluğu Ölçeği' olarak isimlendirilen ilk sütunda, her bir göstergenin ölçme amacımıza ne kadar uygun olduğunu puanlayınız.

2. 'İfade Açıklığı' olarak isimlendirilen ikinci sütunda, yukarıda verilen rehbere göre her bir göstergeyi puanlayınız. Eğer bir göstergenin zayıf olduğu kanısındaysanız, lütfen bunun nedenini en sağ sütunda aşağıdaki kodları kullanarak belirtiniz.

A : Okuma Zorluğu
B : Gösterge Uzunluğu
C : Jargon Sözcük
D : İki Yönlü İfade
E : Çift veya Çoklu Olumsuzlama
F : Hangi İsmi Nitelediği Belirsiz Zamir

Chancani ve Willett (2004) tarafından oluşturulan muhasebe kültür değerleri ölçeği toplamda 16 göstergeden oluşmaktadır. Aşağıda yer alan ölçekte ilk 16 gösterge bu ölçeğe ait olan göstergelerdir. Bu göstergelerden;

- 4, 8, 12 ve 16 numaralı göstergeler statükoculuğa karşı profesyonelliği,
- 3, 7, 11 ve 15 numaralı göstergeler gizliliğe karşı şeffaflığı,
- 2, 6, 10, 14 numaralı göstergeler tekdüzeliğe karşı esnekliği,
- 1, 5, 9, 13 numaralı göstergeler ise ihtiyatlılığa karşı iyimserliği ölçmektedir.

Muhasebe kültür değerleri ölçeğinde yukarıda sözü edilen boyutlara ilişkin mevcut göstergelerin yanı sıra eklenmesi önerilen göstergeler ise şu şekildedir:

- 17, 18 ve 19 numaralı gösterge gizliliğe karşı şeffaflık boyutuna eklenen göstergeler
- 20 numaralı gösterge tekdüzeliğe karşı esneklik boyutuna eklenen göstergeler
- 21 numaralı gösterge ihtiyatlılığa karşı iyimserlik boyutuna eklenen göstergeler

22, 23, 24 ve 25 numaralı göstergeler ise muhasebe kültür değerleri ölçeğine yeni eklenen kültür boyutu olan kısa vadeli değere karşı uzun vadeli değer yaratma boyutunu ölçmek amacıyla oluşturulmuştur.

Muhasebe Kültürü Ölçeği Taslağı	**Yapı Uygunluğu Ölçeği**			**İfade Açıklığı (Anlaşılabilirlik)**			**İfade Açıklığına İlişkin Problemin Kodu**
	DÜŞÜK	**ORTA**	**YÜKSEK**	**ZAYIF**	**ORTA**	**GÜÇLÜ**	
1. *Şüphe durumunda kar ve varlıklar düşük olan değerleri ile gösterilmelidir. (Örneğin; stoklar, menkul kıymetler, alacaklar için karşılık kayda alınması)*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
2. *Amortisman vb. kuralları, her bir ayrı varlık grubu için Maliye, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) gibi bir kurum tarafından belirlenmelidir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
3. *Finansal raporlar, sadece hissedarlara ve yöneticilere değil, kamuoyuna yönelik hazırlanmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
4. *Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
5. *Cari piyasa değerleri, genellikle tarihi maliyetlerden daha az ilgilidir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
6. *Tüm işletmelerin finansal tabloları tek tip olmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
7. *Finansal raporlarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
8. *Bir işletmenin finansal yapısını ve performansının nasıl değerleneceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
9. *Tarihi maliyet yerine genellikle piyasa değerleri kullanılmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
10. *Muhasebe politikaları (stok değerleme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
11. *İşletme yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler finansal raporlarda yer almamalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
12. *Muhasebe meslek mensupları finansal raporlarda neyin açıklanacağı konusunda en iyi kanıya sahiptir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
13. *Fiyatların yükseldiği dönemde FIFO yerine LIFO kullanılmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	

14. *Finansal tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
15. *Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri faaliyet raporlarında yer almalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
16. *Meslek mensupları yüksek etik standartları sürdürmelidir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
17. *İşletmelerde yönetim kurulu üyelerinden bağımsız olarak oluşturulmuş denetim komitesi olmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
18. *İşletmeler tarafından kamuya açıklanacak finansal ve finansal olmayan bilgiler bağımsız denetimden geçmiş olmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
19. *İşletmelerin sürdürülebilirlikle (çevre, sosyal ve yönetişim) ilgili bilgileri finansal olmayan raporlarda açıklanmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
20. *Finansal olmayan raporlar, düzenleyici kurumlar tarafından açıklanan çerçeveler/standartlar kapsamında düzenlenmelidir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
21. *İşletmelerde yönetim kurulundan bağımsız bir kurumsal risk yönetimi kurulu/riskin erken saptanması komitesi olmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
22. *Paydaşlara açıklanacak bilgilerin türünde ekonomik açıklamalar, sosyal-çevresel açıklamalara göre daha önemlidir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
23. *İşletmenin sadece finansal performansından ziyade sürdürülebilir performansını ölçmek daha önemlidir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
24. *İşletme sadece kısa vadede kar elde etmeye değil, sosyal, finansal, etik ve çevresel faktörleri içerecek uzun vadede değer yaratmaya önem vermelidir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	
25. *İşletme faaliyetleri iş yaşamına ve topluma değer katan bir yönetim vizyonuyla sürdürülmelidir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	

Lütfen aşağıdaki konularla ilgili yorumlarınızı yazınız:

1. Gösterge Sayısı:

2. İfadelerin Açıklığı (Anlaşılabilirlik):

3. Diğer Konulardaki Yorumlarınız:

EK 5: Muhasebe Kültürü Veri Toplama Aracı

Değerli katılımcı,

Bu ölçek formu bir doktora tez çalışması kapsamında Gönüllü Bilgi Açıklama ve Muhasebe Kültürü ilişkisini araştırmak üzere hazırlanmıştır. Vereceğiniz yanıtlar sadece bilimsel çalışma kapsamında değerlendirilecek olup **bireysel düzeyde bir analiz yapılmayacaktır.** Akademik hayatın en önemli basamağı olan doktora çalışmam için göstergelerin doğru, eksiksiz ve içtenlikle doldurulması konusunda elinizden gelen hassasiyeti göstermeniz, çalışmanın nesnelliği için büyük önem taşır. Ölçekteki göstergelerinin kısa olması, hızlı değerlendirmenizi sağlayacak ve fazla zamanınızı almayacaktır. Göstergelerin hassasiyetle değerlendirilmesi çalışmanın kalitesine doğrudan katkı sağlayacaktır. Anket sonuçları araştırma tamamlandığında e-posta adreslerinize gönderilecektir. İlgi ve katkınız için teşekkür ederiz.

Araş. Gör. Gülşen ÇAVUŞ — Araştırmacı

Prof. Dr. Saime ÖNCE — Akademik Danışman

Araştırmanın amacı; Türkiye'de 500 büyük sanayi kuruluşunun **muhasebe kültür değerlerinin gönüllü bilgi açıklama seviyesi üzerindeki etkisini** değerlendirmektir. Araştırmanın örneklemi, işletmenin finansal ve finansal olmayan raporlarını hazırlamak ve yayımlamakla görevli kişilerden oluşmaktadır.

- Araştırma 25 göstergeden oluşan 7'li Likert Tipi ölçekten oluşmaktadır.
- Ölçekte yer alan "finansal tablo" ifadesi ise dipnotlarıyla birlikte finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosunu içerir.
- Ölçekte yer alan "finansal raporlar" ifadesi finansal tablolar, yönetim kurulu faaliyet raporları ve sorumluluk beyanlarından oluşan raporlar ifade etmektedir.
- Ölçekte yer alan "finansal olmayan raporlar" ifadesi sürdürülebilirlik raporları, faaliyet raporları ve entegre raporları ifade etmektedir.

Cinsiyetiniz: Kadın (☐) Erkek (☐) Yaşınız : ……..

Eğitim düzeyiniz: *Ortaöğretim* (☐) *Önlisans* (☐) *Lisans* (☐) *Yüksek Lisans* (☐) *Doktora* (☐) *Diğer* (☐)

Çalıştığınız Kurum: …….. Çalıştığınız Departman: ……..

Unvanınız: …… Mesleki deneyim (yıl): ……

Mevcut İşletmedeki Çalışma Yılınız: …….

Lütfen aşağıdaki ifadelere katılma derecenizi (X) belirtiniz. (1 Kesinlikle Katılmıyorum <> 7 Kesinlikle Katılıyorum

	Kesinlikle Katılmıyorum	Çoğunlukla Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Çoğunlukla Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
	1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**
1. *Şüphe durumunda kar ve varlıklar düşük olan değerleri ile gösterilmelidir. (Örneğin; stoklar, menkul kıymetler, alacaklar için karşılık kayda alınması)*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
2. *Amortisman vb. kurallar, her bir ayrı varlık grubu için Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) gibi bir kurum tarafından belirlenmelidir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
3. *Finansal raporlar, sadece hissedarlara ve yöneticilere yönelik değil, tüm paydaşlara ve kamuoyuna yönelik hazırlanmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
4. *Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler, meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
5. *Piyasa değerlerinin ilgililiği tarihi maliyetlere göre daha düşüktür.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
6. *Tüm işletmelerin finansal tabloları tek tip olmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
7. *Finansal raporlarda detaylı bilgiye minimum düzeyde yer verilmelidir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
8. *Bir işletmenin finansal yapısının ve performansının en iyi nasıl değerlendirileceğini sadece meslek mensupları bilirler.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
9. *Tarihi maliyetler yerine piyasa değerleri kullanılmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
10. *Muhasebe politikaları (stok değerleme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
11. *İşletme yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler finansal raporlarda yer almamalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
12. *Finansal raporlarda neyin açıklanacağını en iyi muhasebe meslek mensupları değerlendirir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
13. *Fiyatların yükseldiği dönemde FİFO yerine LİFO kullanılmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
14. *Finansal tabloların standardizasyonu ayrıntılı bir şekilde sağlanmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
15. *Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri faaliyet raporlarında yer almalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
16. *Meslek mensupları yüksek etik standartları sürdürmelidir.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
17. *İşletmelerde yönetim kurulu üyelerinden bağımsız olarak oluşturulmuş denetim komitesi olmalıdır.*	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

18. İşletmeler tarafından kamuya açıklanacak finansal ve finansal olmayan bilgiler bağımsız denetimden geçmiş olmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
19. İşletmelerin sürdürülebilirlikle (çevre, sosyal ve yönetişim) ilgili bilgileri finansal raporlardan ayrı bir finansal olmayan raporda açıklanmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
20. Finansal olmayan raporların içeriği, düzenleyici kurumlar tarafından açıklanan çerçeveler/standartlar kapsamında düzenlenmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
21. Halka açık bir işletme olmasa dahi işletmelerde yönetim kurulundan bağımsız bir kurumsal risk yönetimi kurulu/riskin erken saptanması komitesi olmalıdır.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
22. Paydaşlara açıklanacak bilgiler arasında ekonomik açıklamalar, sosyal ve çevresel açıklamalara göre daha önemlidir.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
23. İşletmenin sadece finansal performansını ölçmek yerine sürdürülebilir performansını ölçmek ve raporlamak daha önemlidir.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
24. İşletme, sadece kısa vadede kar elde güdüsünden ziyade, sosyal, finansal, etik ve çevresel faktörleri içerecek uzun vadede değer yaratmaya önem vermelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐
25. İşletme faaliyetleri, iş yaşamına ve topluma değer katan bir yönetim vizyonuyla sürdürülmelidir.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

Sabır gösterip ölçeğimizi tamamlayarak çalışmamıza verdiğiniz destek için çok teşekkür ederiz.

Evrak Kayıt Tarihi: 21.05.2021	Protokol No: 70959

Tarih: 23.01.2025

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL VE BEŞERÎ BİLİMLER BİLİMSEL ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ KURULU

KARAR BELGESİ

ÇALIŞMANIN TÜRÜ:	BAP Projesi-Doktora Tez Çalışması
KONU:	Sosyal Bilimler
BAŞLIK:	Muhasebe Kültür Değerlerinin Gönüllü Bilgi Açıklama Seviyesine Etkisinin İncelenmesi: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma
~~PROJE~~/TEZ YÜRÜTÜCÜSÜ:	Prof. Dr. Saime ÖNCE
TEZ YAZARI:	Gülşen ÇAVUŞ
ALT KOMİSYON GÖRÜŞÜ:	-
KARAR:	Olumlu

EK 7 : Gönüllü Bilgi Açıklama Endeksi

Gönüllü Açıklama Seviyesi	***Gönüllü Açıklama Seviyesi Alt Boyutları***	***Gönüllü Açıklama Seviyesi Göstergeleri***
	Genel İşletme Bilgisi	*İşletmenin Tanıtımı ve Amacı*
		İşletme Kuruluş Tarihi ve Detayları
		Web Adresi
		Adres-Telefon-Faks-E-posta
		Organizasyon Yapısı
		Ürün ve Hizmet Tanıtımı
		Genel Faaliyetlere Bakış
		Üretim Tesisleri
		Üretim Hacmi
		Ödüller
	Stratejik Bilgi	*Misyon*
		Vizyon
		Değerler
		Mevcut ve Gelecek Stratejisi
		Pazar Payı Hakkında Bilgi
		Rakip Analizleri /Rakipleri Hakkında Bilgi
		Rekabetçi Çevre Hakkında Bilgi
		Marka Hakkında Bilgi
		Dağıtım Kanalları
		Müşteriler Hakkında Bilgi
		Mal ve Hizmet Kalitesi /Kalite Politikası
	Ar-Ge ve İnovasyon	*Ar-ge Stratejisi*

		Ar-ge Projeleri
		Ar-ge kadrosunun uzmanlık konuları
		İnovasyon Yönetimi /Stratejisi
		Ar-Ge Bütçesi/Harcamaları/Maliyetleri
		Ar-Ge Çalışan Sayısı
	Finansal Bilgi	*İşletmenin faaliyet sonuçlarına ilişkin değerlendirme*
		Finansal Oranlar (Karlılık/Likidite/Kaldıraç Oranları)
		Aktif ve Özsermaye Getirisi
		Satış/Kar/Nakit Akış Tahminleri
		Sermaye Planlaması
		Kur değişimlerine ilişkin bilgiler
		Hisse Senedi
		Piyasa Değeri
		Borsa İstanbul'da yer alma bilgisi
		Temettü Dağıtım Politikası
		Yeniden değerlemeye tabi tutulan sabit kıymetler
		Enflasyon Etkileri
		Karşılaştırmalı finansal tablolar
		Yeniden değerlemeye tabi tutulan sabit kıymetler
	Muhasebe Politikaları	*Ara dönem finansal tablolar*
		Kullanılan Amortisman Yöntemleri
		Bilanço tarihinden sonraki olaylar
		Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm esasları (örneğin, gerçeğe uygun değer veya tarihi maliyet)
		Muhasebe politikasındaki değişikliğin nedeni ve niteliği

		Konsolidasyon Esasları
		Yabancı para işlemleri, çeviri ve farkların uygulanması
	Yönetişim Bilgileri	*YK Başkanı Resmi, Mesajı ve Özgeçmişi*
		CEO Resmi, Mesajı ve Özgeçmişi
		YK üye listesi, özgeçmişleri ve görevleri
		Bağımsız Yönetim Kurulu Üyeleri
		Tüm üst düzey yöneticilerin listesi, özgeçmişleri ve görevleri
		Yöneticilerin sahip olduğu hisseler/Yönetim Kurulu Üyelerinin Sahip olduğu paylar
		Ortaklık Yapısı
		Denetimden Sorumlu Komite
		Bağımsız Denetçi Bilgisi
		Yapılan yönetim kurulu toplantılarının sayısı ve tarihi
	Sosyal Bilgiler	*Çalışan sayısı veya oranı*
		Çalışan cinsiyet dağılımı veya oranı
		Çalışanların yaş ortalaması
		Çalışanların kıdem ortalaması
		Çalışanların eğitim durumu
		Çalışanların iş hattı dağılımı veya mavi-beyaz yaka oranı
		Eğitim politikası ve çalışanların eğitimine ilişkin faaliyetler
		Eğitilen çalışan kategorileri ve sayısı
		Çalışan başına düşen ortalama eğitim saati
		Eğitim harcamalarının tutarı veya oranı
		İşe Alım Politikaları

		Performans Yönetim Sistemi
		Ödüllendirme Programları ve Ödüllendirilen Çalışan Sayısı
		İş Sağlığı ve Güvenliği Politikaları
		Kazalara ilişkin veriler
		Eşit Fırsat Politika Beyanı
		Müşteri memnuniyeti politikası, faaliyetleri ve seviyesi
	Çevre Bilgileri	*Çevre Politikaları*
		Çevre Programlarına Yapılan Yatırımlara İlişkin Bilgiler
		Enerji Politikası
		Hava Politikası
		Atık Yönetimi Politikası
		Su Yönetim Politikası
		İklim Değişikliği ile Mücadele
		Lisanslara, yasalara ve çevresel kuruluşlara uyum
		Çevresel ortaklıklar
		Çevre dostu teknolojinin benimsenmesi
	Kurumsal Sosyal Sorumluluk Bilgileri	*Kurumsal sosyal sorumluluk politikaları*
		Kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri
		Halk sağlığına sponsorluk
		Spor faaliyetlerine sponsorluk
		Kültürel rekreasyonlara ve Eğlenceye sponsorluk
		Eğitime sponsorluk
		Toplum hizmetlerine ilişkin bilgiler
		Hayırsever bağışlar ve yardımlar