ULUSAL KÜLTÜREL DEĞERLERİN KURUMSAL ÇEVRESEL AÇIKLAMALARA ETKİSİ: KARŞILAŞTIRMALI BİR ARAŞTIRMA

Akeel ALMAGTOME

(Doktora Tezi)

Eskişehir, 2015

ULUSAL KÜLTÜREL DEĞERLERİN KURUMSAL ÇEVRESEL AÇIKLAMALARA ETKİSİ: KARŞILAŞTIRMALI BİR ARAŞTIRMA

Akeel ALMAGTOME

DOKTORA TEZİ

İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Saime ÖNCE

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mayıs, 2015

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Akeel ALMAGTOME'nin "Effect of National Cultural Values on Corporate Environmental Disclosures: A Comparative Study (Ulusal Kültürel Değerlerin Kurumsal Çevresel Açıklamalara Etkisi: Karşılaştırmalı Bir Araştırma)" başlıklı tezi **22 Mayıs 2015** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca **İşletme (Muhasebe)** Anabilim Dalında, **Doktora** tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

		İmza
Üye (Tez Danışmanı)	**: Prof.Dr.Saime ÖNCE**	.....
Üye	**: Prof.Dr.Selahattin KARABINAR**	.....
Üye	**: Doç.Dr.Arman Aziz KARAGÜL**	.....
Üye	**: Doç.Dr.Zerrin SUNGUR**	.....
Üye	**: Doç.Dr.Birol YILDIZ**	.....

Doç.Dr.Fatih TEMİZEL
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdür Vekili

DOKTORA TEZ ÖZÜ

ULUSAL KÜLTÜREL DEĞERLERİN KURUMSAL ÇEVRESEL AÇIKLAMALARA ETKİSİ: KARŞILAŞTIRMALI BİR ARAŞTIRMA

Akeel ALMAGTOME

İşletme Bölümü, (muhasebe) Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs 2015
Danışman: Prof. Dr. Saime ÖNCE

Türkiye ve diğer birçok ülkede, hem sosyal hem de ekonomik hedefleri bulunan birçok kuruluş mevcuttur. Bu kuruluşlar arasında kar amacı gütmeyen kurumlar, kooperatifler, sosyal girişimler, çevresel ve sosyal yükümlülükleri bulunan diğer kuruluşlar ve kamu sektörü kurumları bulunabilir. Bununla birlikte dünya genelindeki ülkeler, çevrenin sürdürülebilmesi için kurallar ve yönetmelikler geliştirip kanunlaştırarak çevre krizleri ile kitlesel olarak ilgilenir hale gelmiştir.

Bu tez ulusal kültürel değerlerin (Hofstede, 1980, Hofstede, 2001, ve Hofstede, Hofstede, ve Minkov 2010, tarafından öne sürüldüğü şekilde), şirketlerin yıllık faaliyet raporlarında yer alan kurumsal çevresel açıklamalar üzerindeki etkisinin kültürler arası olarak karşılaştırmasını içermektedir. Gray'in uluslararası muhasebe sistemlerini sınıflandırılma yaklaşımına bağlı olarak 10 farklı kültürel bölgeden seçilen 20 ülkedeki 655 büyük şirketten elde edilen örnek yıllık faaliyet raporları incelenmiştir. Otomotiv, Kimya, Gıda, Metal ve Madencilik, Petrol ve Gaz ile Kağıt Hamuru ve Kağıt olmak üzere altı sektör için 2012 yılındaki çevresel açıklamalara bakılmıştır. Bu tezde çevresel açıklama değişkenlerini işlevsel hale getirmek için verilerden uygulanabilir ve geçerli çıkarımlar yapılmasını elverişli kılan bir araştırma yöntemi olan içerik analiz tekniğinden faydalanılmıştır.

Sonuçlar, Hofstede'in ulABDl kültürel boyutlarından iki tanesinin daha yüksek kurumsal çevresel açıklama düzeyi ile bağlantılı olduğunu göstermektedir. Özellikle bir ulusun hem yüksek bireysellik hem de yüksek hoşgörü düzeyi, yüksek kurumsal çevresel açıklama ile bağlantılı çıkmıştır. Hofstede'in ulABDl kültürel boyutlarından biri (güç mesafesi), düşük kurumsal çevresel açıklama ile bağlantılı çıkmıştır. Yüksek güç mesafesi düzeyinin, düşük kurumsal çevresel açıklama ile ilişkili olduğu görülmüştür. Kontrol değişkenleri (bölgeler, sektörler ve şirket büyüklüğü) de kurumsal çevresel açıklama ile büyük ölçüde bağlantılı çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Çevresel açıklama, Ulusal kültürel değerler, Hofstede'in kültürel boyutları, Yıllık faaliyet raporları, Çevresel Raporlama

ABSTRACT

EFFECT OF NATIONAL CULTURAL VALUES ON CORPORATE ENVIRONMENTAL DISCLOSURES: A COMPARATIVE STUDY

Akeel ALMAGTOME
Business Administration Department, Accounting Branch

Anadolu University, Graduate School of Social Sciences, May, 2015

Adviser: Prof. Dr. Saime ÖNCE

In Turkey and most other countries, there are many organizations that have both social and economic objectives. Such organizations may include nonprofit organizations, co-operatives, social enterprises, public sector organizations, and other for profit with environmental and social obligations. At the same time the countries around the world became collectively dealing with environmental crises by formulating and enacting rules and regulations to sustain the environment.

This dissertation involves a cross-cultural comparison of the effect of national cultural values (as suggested by Hofstede, 1980, Hofstede, 2001, and Hofstede et al., 2010) on corporate environmental disclosure (CED) in the annual reports. The sample consists of 655 large companies from 20 countries which are selected from 10 different cultural areas, these areas are based on the international classification of accounting systems as proposed by Gray (1988). We focus on the 2012 environmental disclosures within six industries which are Automobiles, Chemicals, Food, Metals and Mining, Oil and Gas, and Pulp and Paper. In this dissertation, we utilized the content analysis technique which is a research method for making applicable and valid inferences from data, to operationalize the environmental disclosure variables.

The results indicate that two of Hofstede's national cultural dimensions are linked to a higher degree of corporate environmental disclosure. In particular, a nation's high degree of individualism and high degree of indulgence are both related to high level of corporate environmental disclosure. While one of Hofstede's national cultural dimensions is linked to a low degree of corporate environmental disclosure. The nation's high degree of power distance is related to low degree of corporate environmental disclosure. The control variables (regions, industries and firm size) are significantly related to corporate environmental disclosure.

Keywords Environment disclosure, National cultural values, Hofstede's cultural dimensions, Annual reports, Environmental Reporting

ETIK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESI

Bu tez çalışmasının bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumunda bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilmeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla tarandığını ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim.

Her hangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.



Akeel ALMAGTOME

ÖNSÖZ

Bu Doktora tez çalışmasının buradan içten teşekkürleri sunduğum pek çok kişinin yardımı ve desteği olmadan tamamlanması mümkün olmayacaktı. En derin minnetlerimi çevre muhasebesi ve raporlama alanındaki derin bilgisi ile harika öneriler ve ilham verici konuşmalarda bulunarak bana kapsamlı fikirler sunan tez danışmanım Prof. Dr. Saime Önce'ye sunmaktan onur duyuyorum. Komitemin üyelerine de destek ve sabırları için teşekkür etmek istiyorum. Hoşgörülü ama güçlü yönlendirmelerini çok takdir ediyorum.

Bu program boyunca bana ders veren tüm hocalarıma; Prof. Dr. Davut Aydin, Prof. Dr. Melih Erdoğan, Prof. Dr. Ali Kartal ve Doçent Dr. A. Banu Başar'a teşekkür ederim. Bölümümde ve Üniversitemde bu çalışmanın ilk elden eleştirilerini sağlayan meslektaşlarıma sevgilerimi sunuyorum. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksekokulu Müdürlüğüne, özellikle Enstitü Sekreterine samimi şükranlarımı gönderiyorum. En derin minnetlerimi kapsamlı yorumları ve bana gönderilen en son örnek firmalar veri tabanı için Avustralya Griffith Üniversitesinden Dr. Maithm Khaghaany'e sunuyorum. Duaları, sevgi ve sabırları için annem ve babama, kız kardeşlerime ve erkek kardeşime minnetlerimi sunuyorum. En son olarak sevgisi, duaları ve desteği ile yanımda olan ruh eşim sevgili eşime şükranlarımı sunuyorum.

ÖZGEÇMIŞ

Akeel ALMAGTOME

İşletme (Muhasebe) Anabilim Dalı

Doktora

Eğitim

Y.Ls.	2003	Al-Mustansiriya Üniversitesi, İdari ve İktisadi Fakültesi
Ls.	2000	Kufa Üniversitesi, İdari ve İktisadi Fakültesi
Lise	1994	Al-Kufa Lisesi, Bilimsel Şubesi

Kişisel Bilgiler

Doğum yeri ve yılı: 12.10.1976/Irak Cinsiyet: Erkek Yabancı dil: İngilizce

İÇINDEKILER

Page

Jüri Ve Enstitü Onayi ii
Doktora Tez Özü iii
Abstract iv
Önsöz v
Özgeçmiş vi
Tablolar Listesi x
Şekiller Listesi xii
Kısaltmalar Listesi xiv
Giriş 1

Birinci Bölüm

Araştirmanin Metodolojisi ve Yapisi

1. Giriş 5
2. Çalışmanın Nedenleri 5
3. Araştırmanın Kısıtları 7
4. Araştırma Soruları 8
5. Araştırma Hedefleri 8
6. Araştırmanın Yapısı 9
7. İlgili Çalışmalar 10
7.1. Çevresel Açıklamalar 11
7.2 Ulusal Kültürün Mali Raporlama Uygulamaları Üzerindeki Etkisi 16
7.3 Kurumsal Çevresel Açıklama ve Ulusal Kültürel Değerler Arasındaki İlişki 18
8. Özet ve Tartışma 20

İkinci Bölüm

Çevre Muhasebesi ve Raporlama

1. Giriş 22
2. Çevre Muhasebesinin Yapısı 22
3. Çevre Muhasebesi ve Raporlamasına İlişkin Kısa Tarihçe 27
4. Çevre Muhasebesi ve Raporlaması Çerçevesi 32
5. Çevresel Konularla İlgili Muhasebe Standartları 41
6. Kurumsal Çevresel Açıklamalara İlişkin Teoriler 44
6.1. Politik Ekonomi Teorisi 45

6.2. Meşruluk Teorisi 46
6.3. Paydaş Teorisi 48
6.4. Kurumsallık Teorisi..... 51
7. Özet ve Tartışma 54

Üçüncü Bölüm

Ulusal Kültürel Değerler ve Muhasebe Çevresi

1. Giriş 56
2. Hofstede'in Kültürel Değer Teorisi 56
2.1. Küçüğe karşı Büyük Güç Mesafesi..... 77
2.2. Bireyciliğe Karşı Kolektivizm 59
2.3. Erilliğe Karşı Dişilik 61
2.4. Güçsüz veya Güçlü Belirsizlikten Kaçınma 63
2.5. Uzun Vadeliye karşı Kısa Vadeli Oryantasyon UVO..... 66
2.6. Hoşgörüye karşı Kısıtlama (HOŞ) 68
3. Ulusal Kültürel Değerler ve Uluslararası Sınıflandırma..... 69
4. Mali Raporlamada Ulusal Kültürel Değerlerin Etkisi 75
5. Kurumsal Çevresel Raporlama ve Kültürel Farklar 84
6. Özet ve Tartışma 91

Dördüncü Bölüm

Veri Toplama ve Analiz

1. Giriş 92
2. Varsayımlar 92
3. Araştırma Dizaynı ve Metodoloji 97
3.1. İçerik Analizi 98
3.2. Çevresel Açıklama Endeksi 99
4. Veri Toplama 102
5. Bağımlı ve Bağımsız Değişkenler Açıklaması 107
6. Kullanılan İstatistiksel Teknikler ve Testleri 109
6.1. Tek yönlü ANOVA 109
6.2. Pearson Ürün Momenti korelasyon 111
6.3. Spearman Korelasyon 112
6.4. Çoklu Regresyon Modeli 113
6.5. Veri Normallik 124
6.6. Çoklu Doğrusal Bağlantı ve Tekillik: Varyans Artış Faktörü (VAF) Değerleri 127
7. Özet ve Tartışma 129

Beşinci Bölüm

Hipotezlerin Sonuçlar ve Tartişma

1. Giriş …….. 130
2. Veri Analizi ve Bulgular ..……... 130
   2.1. Kurumsal Çevresel Açıklamaların Kültürel Bölgelere göre Analizi (Bölgeler)…….…….…….…….…….…….…….…….…..… 130
   2.2. Kurumsal Çevresel Açıklamaların Sektöre göre Analizi…….……... 133
   2.3. Varsayımların Sonuçları ve Tartışma……..…… 135
      2.3.1. 1 ile 6 arası Varsayımlardan Elde Edilen Bulgular…… 135
      2.3.2. Bir ile Altı Numara Arası Varsayımların Tartışılması……..... 139
      2.3.3. 7 ile 7c Arası Varsayımlardan Elde Edilen Bulgular……... 141
      2.3.4. ile 7c arası Varsayımların Tartışılması……..…….…. 148
3. Yıllık Faaliyet Raporlarda Kurumsal Çevresel Açıklama Uygulamalarının Betimlenmesi …….…….…….…….…….…….…….…….…..... 150
   3.1. Harcamalar ve Riskler...…….…….…….…….…….…….…….... 151
   3.2. Kanun Ve Yönetmelikler …….…….…….…….…….…….…….. 153
   3.3. Kirliliğin Azaltılması…….…… 154
   3.4. Sürdürülebilir Kalkınma ..…… 155
   3.5. Toprak Islahı …..…….…….…….…….…….…… 156
   3.6. Çevre Yönetimi…..…….…….…….…….…….…….…….…….…….. 158
4. Özet ve Tartışma …….…….…….…….…….…….…….…… 159

Altıncı Bölüm

Sonuçlar

Ekler …….…….…….…….…….…… 171

Kaynakça…….…….…….…….…… 199

TABLOLAR LISTESI

Page

Tablo 3.1: Dar ve Geniş güç Mesafesine Sahip Toplumlar arasındaki Farklar **58**

Tablo 3.2: Kolektivist ve Bireyci Toplumlar arasındaki Farklar..... **60**

Tablo 3.3: Dişil ve Eril Toplumlar..... **62**

Tablo 3.4: Güçsüz ve Güçlü Belirsizlikten Kaçınma Kültürü olan Toplumlar arasındaki Farklar..... **64**

Tablo 3.5: Kısa ve Uzun Vadeli Oryantasyon Toplumları arasındaki Farklar **67**

Tablo 3.6: Hoşgörülü ve Kısıtlanmış Toplumlar arasındaki Farklar..... **68**

Tablo 4.1: Çevresel Bilgilendirme Ağı..... **100**

Tablo 4.2: İçerik Analizi için Kullanıcı Sözlükler..... **101**

Tablo 4.3: Ülkelere ve Sektörlere göre Örnek Ülkelerin Analizi..... **105**

Tablo 4.4: Hofstede'nin Örnek Ülkeler için Ülke Skorlarının Kısmi Listesi..... **107**

Tablo 4.5: Bölgelere ve Sektörlere göre Levene Testinin Sonuçları **110**

Tablo 4.6: Bölgelere göre Hofstede'nin Sınıflandırmasına ait Döküm..... **125**

Tablo 4.7: Örneklemin Sektörlere göre Dökümü..... **125**

Tablo 4.8: Çarpıklık ve Basıklık Testlerinin Sonuçları **126**

Tablo 4.9: Varsayım 7'nin VAF Değerleri..... **127**

Tablo 4.10: Varsayım 7a'nın VAF Değerleri..... **128**

Tablo 4.11: Varsayım 7b'nin VAF Değerleri..... **128**

Tablo 4.12: Varsayım 7c'nin VAF Değerleri..... **129**

Tablo 5.1: Bölgelere göre Ortalamalar, Standart Deviasyonlar, Minimum ve Maksimum Çevresel Açıklama Skorları..... **131**

Tablo 5.2: Bölgesel farklara göre Tek Yönlü ANOVA testinden elde edilen bulgular **132**

Tablo 5.3: Sektörlere göre Ortalama, Standart Deviasyon, Minimum ve Maksimum Çevresel Açıklama Skorları **134**

Tablo 5.4: Sektörel Farklılıklara göre Tek Yönlü ANOVA testinden elde edilen bulgular **134**

Tablo 5.5: 1. Varsayımın Bulguları **136**

Tablo 5.6: 2. Varsayımın Bulguları **136**

Tablo 5.7: 3. Varsayımın Bulguları **137**

Tablo 5.8: 4. Varsayımın Bulguları **137**

Tablo 5.9: 5. Varsayımın Bulguları **138**

Tablo 5.10: 6. Varsayımın Bulguları **138**

Tablo 5.11: 7.Varsayımın Model Özeti **141**

Tablo 5.12: 7.Varsayımın ANOVA Bulguları **142**

Tablo 5.13: 7.Varsayımın Katsayıları **142**

Tablo 5.14: 7. Varsayımın Özet Modeli **143**

Tablo 5.15: **7a Varsayımının ANOVA Sonucu** **143**

Tablo 5.16: 7a Varsayımının Katsayıları **144**

Tablo 5.17: 7b Varsayımının Model Özeti **144**

Tablo 5.18: 7b Varsayımının ANOVA Sonucu **145**

Tablo 5.19: 7b Varsayımının Katsayıları **145**

Tablo 5.20: 7c Varsayımının Model Özeti **146**

Tablo 5.21: 7c Varsayımının ANOVA Sonucu **147**

Tablo 5.22: 7c Varsayımının Katsayıları **147**

ŞEKILLER LISTESI

Page

Şekil 2.1: Çevre Muhasebesinin Temel Kapsamı ve Tanımlanması **24**

Şekil 2.2: Çevre Muhasebesinin Erken Dönemdeki Çerçevesi **33**

Şekil 2.3: Çevre Muhasebesine İlişkin Önerilen bir Çerçeve **36**

Şekil 2.4: Sürdürülebilirlik Muhasebesi Çerçevesinin Bileşenleri **37**

Şekil 2.5: Kapsamlı Sürdürülebilirlik muhasebesi Çerçevesi **39**

Şekil 2.6: Çevre Muhasebesi ve Raporlaması İçin Teorik Model **40**

Şekil 3.1: kültürel Bölgeler **73**

Şekil 3.2: Gannon'un Jenerik Kültür Türleri **74**

Şekil 3.3: Muhasebe Sistemi: Otorite ve Yürürlük **79**

Şekil 3.4: Muhasebe Sistemi: Ölçme ve Açıklama **81**

Şekil **3.5:** *Ulusal Kültürel Boyutların Çevresel Raporlama üzerindeki Etkisi* **88**

Şekil 3.6: Çevresel Açıklama ve Kültürel Bölgelerin Sınıflandırılması **90**

Şekil 4.1: Bölgeye göre Örnek Dağılım **103**

Şekil 4.2: Sektöre göre Örnek Dağılım **104**

Şekil 4.3: Çalışmanın Modeli **109**

Şekil 4.4: Varsayım 7'in Histogramı **118**

Şekil 4.5: Varsayım 7 için normal P-P taslak standardize edilmiş regresyon kalıntısı **119**

Şekil 4.6: Varsayım 7'nin Dağılım Grafiği **119**

Şekil 4.7: Varsayım 7a'nın Histogramı **120**

Şekil 4.8: Varsayım 7a'nın normal P-P taslak standardize edilmiş regresyon kalıntısı **.....120**

Şekil 4.9: Varsayım 7a'nın Dağılım Grafiği.....**121**

Şekil 4.10: Varsayım 7b'nin histogramı.....**121**

Şekil 4.11: Varsayım 7b için normal P-P taslak standardize edilmiş regresyon kalıntısı.....**122**

Şekil 4.12: Varsayım 7b'nin Dağılım Grafiği.....**122**

Şekil 4.13: Varsayım 7c'nin Histogramı **123**

Şekil 4.14: Varsayım 7c'nin normal P-P taslak standardize edilmiş regresyon kalıntısı.....**123**

Şekil 4.15: Varsayım 7c'nin Dağılım Grafiği.....**124**

Şekil 5.1: Bölgeye göre Çevresel Açıklama Skorlarının Ortalamaları.....**131**

Şekil 5.2: Sektöre göre Çevresel Açıklama Skorlarının Ortalamaları **133**

Şekil 5.3: Örneklemdeki şirketlerin yaptığı çevresel bildirim bileşenleri.....**151**

KISALTMALAR LISTESI

AB: Avrupa Birliği (European Union)

ABD Amerika Birleşik Devletleri (United States)

BİR: Bireycilik (Individualism)

BK: Belirsizlikten Kaçınma (Uncertainty Avoidance)

BMÇP: Birleşmiş Milletler Çevre Programı (United Nations Environment Programme)

ÇAD: Çevresel Açıklama Değeri (Environmental Disclosure Value)

ÇB: Çevresel Bilgilendirme (Environmental Information Disclosure)

ÇDA: Çin Değeri Anketi (Chinese Value Survey)

ÇFM: Çevresel Finansal Muhasebe (Environmental Financial Accounting)

ÇYM: Çevre Yönetimi Muhasebesi (Environmental Management Accounting)

ÇYS: Çevre Yönetimi Sistemi (Environmental Management System)

DKM: Doğal Kaynak Muhasebesi (Natural Resource Accounting)

DTÖ: Dünya Ticaret Örgütü (World Trade Organization)

EE: Eşitlik Eşleştirme (Equality Matching)

EÖK: Ekonomik Öncelikler Konseyi (Council on Economic Priorities)

ERK: Erillik (Masculinity)

GKGMI: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles)

GM: Güç Mesafesi (Power Distance)

HOŞ: Hoşgörü (Indulgence)

IT: Ihtiyari Tahakkuklar (Discretionary Accruals)

KASTA: Kuzey Amerika Serbest Ticaret Anlaşması (North American Free Trade Agreement)

KÇA: Kurumsal Çevresel Açıklama (Corporate Environmental Disclosure)

KÇR: Kurumsal Çevresel Raporlama (Corporate Environmental Reporting)

KRG: Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative)

KSA: Kurumsal Sosyal Açıklama (Corporate Social Disclosure)

KY: Kazanç Yönetimi (Earnings Management)

MBF: Muhasebe Bilgi Formu (Accounting Information Form)

MKBK: Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission)

OS: Otoritesi Sıralaması (Authority Ranking)

PF: Piyasa Fiyatlandırması (Market Pricing)

PRA: Pragmatik (Pragmatic)

SÇA: Sosyal ve Çevresel Açıklamalar (Social and Environmental Disclosures)

SMSK: Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (Sustainability Accounting Standards Board)

TMM: Tam Maliyet Muhasebesi (Full Cost Accounting)

TP: Topluluk Paylaşımı (Community Sharing)

UERK: Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi **(**International Integrated Reporting Council)

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)

UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)

UMSK: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)

UN DSD: Sürdürülebilir Kalkınma için ABD Bölümü (US Division for Sustainable Development)

UVO: Uzun Vadeli Oryantasyon (Long-Term Orientation)

YS: Yasal Sistemleri (Legal Systems)

ZAE: Zehirli Atık Envanteri (Toxic Release Inventory)

GIRIŞ

Çevre muhasebesi kavramı, firmaların ve sektörün dikkatine sunulan modern kavramlardan biri olarak değerlendirilebilir. Ülkede, bölgede veya tüm dünyada her tür ekonomik faaliyetin çevresel maliyet hesabını gösterir. Muhasebede bu kavram, ticari teşebbüslerinin rolünün sadece üretken olmak ve kâr elde etmeye çalışmak olmaması gerektiği fakat endüstriyel firmaların topluma ve çevreye karşı hayati önem taşıması gereken sosyal ve çevresel hedeflerinin de olduğu algısının sonucunda ortaya çıkmıştır.

Son yıllarda yapılan sosyal muhasebe araştırmaları içinde çevre muhasebesi alanındaki araştırmalar daha yaygın hale gelmiş olup bu yaygınlık, çevre muhasebesi hakkında ulusal uygulamalar ve düzenlemelerin yapılmasından anlaşılmaktadır. Uluslararası alanda sosyal ve çevre raporlama uygulamaları bakımından lider olan bazı uluslar vardır. Örneğin, İskandinav ülkeleri ve Hollanda'da kurumsal çevre performansı raporlama gereklilikleri zorunludur. ABD'de, firmaların kamuya açık olan Çevre Koruma Müdürlüğüne emisyon verilerini teslim etmesi gerekir. ABD Koruma ve Değişim Komisyonu, Kanada Güvenlik Komisyonu ve İngiltere Şirketler Kanunu mevcut veya gelecekteki mali performansı etkileyen sosyal ve çevresel bilgilerin açıklanmasını gerektirir.

Kültürün etkileri oldukça yaygındır ve milletin kurumsal düzenlemelerinin altında bu kültür yatar. Tüm kurumlar kültürel çerçeveler bünyesinde bulunur. Bu çerçevede Hofstede'nin kültürel değer teorisi; toplumun bireyleri tarafından sahip olunan tüm değerlerin ve inançların, yargılarını ve kararlarını etkilediğini ve bunun da sonuçta toplumdaki bireylerin, grupların ve kurumların davranışlarını etkilediğini gösterir. Bu teori, iş yerindeki değerlerin kültürden nasıl etkilendiğine ilişkin en kapsamlı çalışmalardan birini gerçekleştiren Profesör Geert Hofstede tarafından 1980 yılında geliştirilmiştir. IBM'de insan kaynakları müdürü olarak çalışan Hofstede çalışmasında kültürler arası davranış kalıplarını belirlemek amacıyla 1967-1973 yılları arasında 40.000 ülkede 100.000 yönetici, çalışan ve danışmanla bir araştırma gerçekleştirmiştir. Hofstede aslında, insanların çalıştıkları ülkeyle ilgili olarak iş yerindeki değerlerini temsil eden dört boyut olduğunu belirtmiştir. Beşinci boyut olan uzun vadeli oryantasyon (UVO) Michael Harris Bond tarafından 1988'de yapılan ve Hofstede tarafından desteklenen bir çalışma temel alınarak 1991'de eklenmiştir. Bu boyut Konfüçyüsçü düşünce ekolüne dayandırılmış ve 23 ülkede uygulanmıştır. 2010 yılında

bu boyut, Minkov tarafından modifiye edilmiş ve Pragmatiğe karşı Normatif (PRA) olarak adlandırılmıştır. Yine 2010 yılında Bulgar bilim adamı Michael Minkov, ülke nüfuslarının temsilci örneklemlerinden alınan Dünya Değerleri Araştırması verilerini kullanarak altıncı boyutu ortaya çıkarmıştır. Bu yeni boyuta Hoşgörüye karşı Kısıtlama (HOŞ) denir.

Gray (1988), kültürel değerlerin bir ülkenin muhasebe sistemini ve kamuya açıklama uygulamalarını etkilediği varsayımında bulunmuştur. Gray (1988) ise Hofstede'in (1980) kültürel boyutları ve muhasebe alt kültür değerleri arasındaki ilişkiyi açıklayıcı bir çerçeve oluşturmuş ve bu ilişki üzerine dört varsayım geliştirmiştir. Gray kültürel boyutun, muhasebe uygulamalarında uluslararası farklılıkları açıklayıp öngörmek ve uluslararası muhasebe gelişmelerinin gelecekteki kalıplarını belirlemek üzere kullanılabileceğini ifade eder. Gray'in (1988) çerçevesi, muhasebe literatüründe ulusal kültürel değerlerin; farklı ülkelerdeki muhasebe sistemlerinin yetki, uygulama, ölçüm ve açıklama boyutları üzerindeki etkisini açıklamak üzere önemli bir katkı olarak değerlendirilir. Hofstede'nin (1980) dört kültürel değer boyutu; bireycilik, erillik, güç mesafesi ve belirsizlikten kaçınmadır. Bu boyutların, Gray (1988) tarafından belirlenen dört muhasebe değeri boyutu; profesyonelliğe karşı yasal kontrol değeri, evrenselliğe karşı esneklik değeri, tutuculuğa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflık değerleri ile bağlantılı olduğu ileri sürülür.

Sonuç olarak toplumsal değerlerin veya kültürün incelenmesi, şirket paydaşlarının farklı algıları olan ülkeleri ve bunların kurumun çevresel açıklama uygulamaları üzerindeki etkilerinin belirlenmesine yardımcı olacaktır. Bu nedenle bu çalışmanın amacı, Hofstede'nin bireycilik, erillik, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, uzun vadeli oryantasyon ve hoşgörü boyutlarına dayanarak kurumların çevresel açıklama düzeylerinin ulusal kültür değerleri ile ilişkili olup olmadığını araştırmaktır. Özet olarak bu doktora tezi, Gray'in (1988) sınıflandırmasını temel alarak kurumların çevresel açıklama uygulamaları üzerindeki kültürel etkileri araştırmak için Hofstede'nin kültürel değer teorisini uygular ve hem Hofstede'nin ülkeleri gruplandırmasını temel alır hem de Hofstede'nin beşinci ve altıncı kültürel boyutlarını incelemek üzere Gray'in modelini geliştirir.

Bu tez altı bölümden oluşmaktadır ve bu bölümler hem teorik hem de araştırmaya yöneliktir. Birinci bölümde özellikle araştırmanın kısıtları vurgulanarak araştırmanın

ana hususları teorik ve pratik olarak gözden geçirilmiştir. Daha sonra araştırmanın temel soruları yanıtlanmış ve araştırmanın yapısı belirtilmiştir. Ardından bu bölüm; çevresel açıklama, mali raporlama uygulamaları üzerindeki ulusal kültürün etkisi ve kurumların çevresel açıklamaları ile ulusal kültürel değerler arasındaki ilişki olarak üç sınıfa ayrılan önceki literatürü tartışır. Son kısım ise bölümün özeti ve tartışma ile sonlanır. Bu doktora tezinin geri kalanı aşağıdaki gibi organize edilmiştir:

İkinci Bölüm, çevre muhasebesinin yapısını, dahili ve harici işlevleri arasındaki ayrıma odaklanarak gösterir. Bu bölüm ayrıca kurumsal çevre muhasebesi ve raporlamanın yanı sıra çevre muhasebesi ile raporlamanın teorik çerçevesinden de bahseder. Daha sonra ise çevre sorunlarıyla ilgili uluslararası muhasebe standartları sunulur ve tartışılır. Bunun ardından şirketlerin çevre performanslarını açıklama istekleri tartışılarak gönüllü çevresel açıklama uygulamalarını meşrulaştıran ve muhasebe literatüründe kullanılan tartışma teorilerinden bahsedilir. Son olarak bu bölümün özeti ve tartışma kısmı sunulur.

Üçüncü Bölüm, Hofstede'nin kültürel değer teorisini sunar. Hosfstede'nin kültürel değer teorisinde bir kültürün ayırt edici temel değerlerini yansıtan ve ölçen kültürel değerler (bireycilik, belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi, erillik, uzun vadeli oryantasyon ve hoşgörü vb.) sunulur ve tartışılır. Daha sonra ise (1988) Gray tarafından belirlenen mali raporlama alanlarının uluslararası sınıflandırması tartışılır. Bu aynı zamanda aşağıdaki konulara bir bakış açısı sağlar: ulusal kültürel değerlerin mali raporlama uygulamaları üzerinde etkisi, kurumsal çevresel raporlama ve kültürel farklılıklar. Son olarak bu bölümün özeti ve tartışma kısmı sunulur.

Dördüncü Bölüm, varsayımların geliştirilmesine ilişkin bir tartışma ile başlar. Daha sonra içerik analizi teknikleri ve çevresel açıklama endeksi tartışılarak araştırma dizaynı ve metodolojisi anlatılır. Bunun ardından bu çalışmanın veri toplama yöntemlerinden bahsedilir. Bu çalışmadaki bağımlı ve bağımsız değişkenler tanımlanır ve tartışılır. Ardından bu çalışmada kullanılan istatistik teknikler ve testler sunulur ve tartışılır. Son olarak bu bölümün özeti yer alır. Bulgular ve tartışma Beşinci Bölümde sunulur. Bu bölüm, araştırmada vurgulanan varsayımlara ve yapılan deneysel testlere yanıt vermeye çalışır. Bu nedenle veri analizi ve bulguların tartışılması ile başlar. Bunun ardından yıllık raporlarda kurumsal çevresel açıklama uygulamaları tanımlanır ve tartışılır. Bu bölüm özet kısmı ile sona ererken Altıncı Bölüm gerek teorik gerek de

araştırma bulgulari bakımından araştırmanın bir özetini, sonuçları ve tartışma kısmını sunar. Bu bölüm ayrıca bu araştırmanın bu konudaki bilgi ve deneyime ve gelecek araştırmalara olan katkılarının bir özetini de sunar.

Birinci Bölüm

ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ VE YAPISI

1. Giriş

Bu bölüm, beklenen bulguların teoride ve uygulamadaki avantajlarına dikkat çekerek araştırmanın temel nedenlerine genel bir bakış sağlar. Araştırmanın temel nedenlerini açıklar ve kısıtlarını anlatır. Daha sonra araştırma soruları ve amaçları sunularak araştırma yapısı anlatılır. Literatür ise çevresel açıklama, ulusal kültürün mali raporlama uygulamaları üzerindeki etkisi ve kurumsal çevresel açıklamalar ile ulusal kültürel değerler arasındaki ilişki olmak üzere üç kategori altında incelenir.

2. Çalışmanın Nedenleri

Türkiye'de ve diğer pek çok ülkede hem sosyal hem de ekonomik amaçları olan kuruluşların sayısı giderek artmaktadır. Bu gibi kuruluşlar arasında kâr amacı gütmeyen örgütler, kooperatifler, sosyal girişimler, kamı kurumları ile çevresel ve sosyal yükümlülükleri olan diğer kâr amaçlı kuruluşlar yer alır. Aynı zamanda çevrenin sürdürülebilirliğini sağlamak üzere kanunlar ve yönetmelikler formüle ederek ve yürürlüğe koyarak çevresel krizlerle başa çıkabilmek için ülkeler dünya çapında toplu olarak hareket etmeye başlamıştır. Kyoto Protokolünün yürürlüğe girmesi, ozon tabakasını olumsuz etkileyen ve olumsuz iklim değişikliklerine sebep olan zararlı gazların emisyonunu kontrol etmek için tasarlanmıştır. Buna bağlı olarak mevcut araştırmanın da birkaç nedeni bulunur.

İlk olarak hem çevresel açıklama hem de raporlanması gereken miktarlar bakımından çevresel muhasebe ve raporlamaya dair tartışmaların son zamanlarda giderek artması yer alır. Ancak çoğu tartışma, ihtiyari açıklamaların diğer formlarıyla karşılaştırıldığında çevresel raporlama düzeyinin halâ oldukça düşük olduğuna dikkat çekmektedir. Bu nedenle araştırmamız, uluslararası düzeyde çevresel açıklama uygulamalarının kapsamına ışık tutmakta ve çeşitli muhasebe disiplinlerinde kültürel oryantasyonun bu uygulamalar üzerindeki etkisini incelemektedir. Böylece bulgularımız, bir yandan gönüllü çevresel açıklamanın derecesini artırmak için yönetimin motivasyonuna diğer yandan ise yerel otoritelerin mali tablolarda zorunlu

çevresel açıklamaları yasalaştırmak için teşvik edilmesine katkıda bulunacaktır. İkinci olarak bu araştırma, genel anlamda sosyal sorumluluk açıklama yerine belli bir sosyal sorumluluk açıklama alanına (çevresel raporlama) uygulanmıştır. Buna göre araştırma, çevresel açıklama özelliklerini kapsamlı olarak açıklamak için geniş bir çerçeve sunar. Üçüncü olarak ise çevresel açıklamalar, farklı ülkelerde halkın çevresel sorunlara hassas olup olmamasına bağlı olarak incelenir. Çevresel bilgilere yönelik taleplerin kültürden kültüre değişiklik göstermesi nedeniyle bu gibi bilgilere yönelik taleplerin ülkeye özel olması beklenir. Sonuç olarak bu çalışma, farklı ülkelerde farklı kültürel bölgelerde kültürel varyasyonlara odaklanarak yabancı pazarları analiz edecektir. Çalışmanın bulguları; yeni pazarlara girmek isteyen çokuluslu kuruluşların farklı ülkelerdeki ekonomik, yasal ve sosyal durumları değerlendirebilmesi için bir rehber olarak da kullanılabilecektir.

Dördüncü olarak, uluslararası uygulamaları geniş çapta değerlendirerek kurumsal çevresel açıklamaların kültürel belirleyicileri hususuna doğrudan değinen hiçbir deneysel çalışma bulunmamaktadır. Ayrıca çevresel açıklamalar hakkında literatürde bulunan önceki çalışmaların pek çoğu, sosyal ve çevresel açıklamaların yalnızca ekonomik sonuçlarına değinir (Patten, 2002; Al-Tuwaijri, Christensen, ve Hughes, 2004). Bu, önemli olmakla birlikte Kurumsal Çevresel Açıklamanın (KÇA) belirleyicileri ve nedenleri, ülkeler arasında KÇA'da gözlemlenen farklılıkların daha fazla anlaşılmasına katkıda bulunur.

Uluslararası varyasyonların sebeplerinin anlaşılması yıllık rapor hazırlayıcıları, kullanıcıları ve politika yapıcılar için çok önemlidir. Rapor hazırlayıcılar (örneğin, şirketler) için yabancı pazarlara girerken KÇA stratejilerini belli doğrultuda konumlandırmak için farklı ülkelerde KÇA üzerindeki farklı baskıları anlamak gerekir. Kullanıcılar (uluslararası yatırımcılar, özellikle sosyal fonlar gibi) açısından bakıldığında KÇA hususunda uluslararası varyasyonlara ait bilgiler, farklı ülkelerden şirketler tarafından yapılan KÇA türü ve seviyesine ilişkin beklentileri oluşturma konusunda faydalı olmalıdır. Politika yapıcılar ve düzenleyiciler (AB, DTÖ, NAFTA) açısından ise ülkeler arasında KÇA'da ve belirleyicilerinde görülen çeşitliliğin değerlendirilmesi, KÇA'daki eksik noktaların daha iyi hedeflenmesine ve bu eksiklerin en çok dile getirildiği ülkelerin izole edilmesine yardımcı olacaktır. Beşinci olarak bu çalışmada otomobiller, kimyasallar, gıda, petrol ve gaz, metal ve madencilik, kâğıt

hamuru ve kâğıt sektörleri gibi altı farklı sektöre odaklanılır. Bu altı sektörnin yüksek kirlilik eğilimi gösterdiği düşünülmektedir ve hepsi de son 30 veya daha fazla yıldır ABD'de tüm çevre yönetmeliklerine konu olmuştur (Clarkson, Richardson, ve Vasvari, 2008: 306). Bu sektörlerde faaliyet gösteren şirketler tarafından açıklanan bilgilerin büyüklüğü, hangi sektörnin diğer sektörlere kıyasla çevre üzerinde daha büyük etkisi olduğunu ortaya koyacaktır. Sonuçlar diğer sektörlerde faaliyet gösteren şirketlere genellenebilecektir. Bu sektörlerdeki şirketlerin çevresel performansı hakkındaki bilgilerin, yatırımcılar ve diğer kurumsal destek gruplarına faydalı olma olasılığı çevreye duyarlı olmayan sektörlerdeki şirketlere olabilecek faydasından daha yüksektir (Wiseman, 1982: 54).

Sonuç olarak toplumsal değerlerin, yönetimsel değerleri etkilemesi nedeniyle sosyal ve çevresel sorunlara büyük önem gösteren ülkelerde çalışan yöneticiler, paydaşların taleplerinin daha çok farkına varır ve daha büyük önem verir. Bu değerlerin araştırılması, farklı ülkelerde çevre koruma faaliyetlerine ilişkin yıllık raporlarda ve yönetici kararlarında çevresel açıklama düzeyine karşı kurumun tavrını tahmin etmek üzere teorik bir çerçeve sunar.

3. Araştırmanın Kısıtları

Bu doktora tezinin kısıtları aşağıdakilerdir:

1. Bu çalışmanın örneklemi, İngilizce olan kurumsal yıllık raporlarla sınırlıdır.
2. Örnek ülke sayısı 20 ile sınırlıdır.
3. Örnek ülkeler kendi arasında eşit olarak dağılmamıştır.
4. Bu çalışma yalnızca 6 sektör içindeki çevresel açıklama kapsamını inceler.
5. Bu çalışmanın zaman çerçevesi bir yıl ile sınırlıdır. 2012 mali yılını kapsayan kurumsal yıllık raporlar toplanmıştır.

Kurumsal yıllık raporların örnekleri İngilizce olan raporlar ile sınırlı olmasına rağmen bu durumun elde edilen bulgular üzerinde önemli bir etkisi olmayacaktır çünkü çalışmamızın hedef grubu olarak değerlendirilen çokuluslu şirketlerin çoğu yıllık raporlarını İngilizce olarak yayınlamaktadır. Bunun yanı sıra örneklemdeki şirket sayısı sadece 20 olmasına karşın kültürel alanlardaki gruplandırmaların çoğunu kapsar. Aynı şekilde, örneklemdeki şirketler yalnızca 6 sektör arasından seçilmesine rağmen bunun elde edilen bulgular üzerinde önemli bir etkisi olmayacaktır çünkü seçilen sektörler, çevresel olarak en hassas sektörlerdir.

4. Araştırma Soruları

Bu kültürler arası çalışma, Hofstede'nin bireycilik, erillik, güç mesafesi, belirsizlikten uzaklaşma, uzun vadeli oryantasyon ve hoşgörü boyutlarına dayanarak "kurumsal çevresel açıklama düzeyleri, ulusal kültürel değerleri ile nasıl bir ilişki içindedir?" şeklindeki genel soruya yanıt vermeye çalışmaktadır. Özel olarak ise bu araştırma, birtakım araştırma soruları ile bu genel soruya yanıt vermeye çalışır. Bu sorular şunlardır:

1. Kurumsal çevresel açıklama düzeyi ile yıllık raporlar ve ulusal **kültürel değerler** arasındaki ilişki (korelasyon) nedir?
2. Kültürel alanlar ve çevresel açıklama düzeyleri birbiri ile ne derece korelasyon gösterir? Farklı **kültürel bölgelerde** faaliyet gösteren şirketler tarafından hazırlanan yıllık raporlarda çevresel performans bilgisini açıklama düzeyi bakımından ne gibi farklar mevcuttur?
3. Sektör türü ve çevresel açıklama düzeyleri ne derece korelasyon gösterir? Farklı **sektörlerde** faaliyet gösteren şirketler tarafından hazırlanan yılık raporlarda çevresel performans bilgisini açıklama düzeyi bakımından ne gibi farklar mevcuttur?
4. Farklı **büyüklüklere** sahip şirketler tarafından hazırlanan yıllık raporlarda çevresel performans bilgisini açıklama düzeyi nedir?

5. Araştırma Hedefleri

Yukarıda bahsedilen araştırma sorularını temel alarak bu araştırmanın hedefleri aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

1. Çevresel açıklama düzeyi ve ulusal **kültürel değerler** arasındaki korelasyonu incelemek. Elde edilen bulgular korelasyonun güçlü olduğunu gösterdiği takdirde bu bulgular, şirketleri çevresel raporlama yapmaya teşvik etmek için kullanılabilir.
2. Farklı **kültürel bölgelerde** faaliyet gösteren şirketler arasında çevresel açıklama düzeyleri arasındaki farkları incelemek. Elde edilen bulgular farklar olduğunu gösterdiği takdirde bu bulgular, politika yapıcılar ve düzenleyicileri zorunlu çevresel raporlamayı savunmaya teşvik etmek için kullanılabilir.

3. Farklı **sektörlerde** faaliyet gösteren şirketler arasında çevresel açıklama düzeylerinde gözlemlenen farkları incelemek. Farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin farklı biçimlerde açıklamalar yapması halinde zorunlu raporlama savunulabilir ki böylece bu gibi şirketlerin çevresel performansı karşılaştırılabilir.
4. Farklı **büyüklüklere** sahip şirketlerin çevresel açıklama düzeylerini incelemek. Farklı büyüklüklere sahip şirketlerin farklı biçimlerde açıklamalar yapması halinde zorunlu raporlama savunulabilir ki böylece bu gibi şirketlerin çevresel performansı karşılaştırılabilir.

6. Araştırmanın Yapısı

Bu doktora tezinin temel odak noktası, 20 farklı ülke arasında kurumsal çevresel açıklama uygulamalarının karşılaştırmalı bir çalışmasını yapmak ve ulusal kültürel değerlerin 10 farklı kültürel bölgede faaliyet gösteren şirketlerin çevresel açıklama uygulamaları üzerindeki etkisini incelemektir. Örneklemdeki şirketler birkaç adımdan geçerek seçilmiştir. İlk olarak örnek ülkeler, Gray'in kültürel bölge sınıflandırması temel alınarak seçilmiştir. Araştırmanın daha kapsamlı olmasını sağlayan çok sayıda kültürel bölge olması ve küresel pazarda rekabet alanında çeşitli ekonomiler olması nedeniyle bu sınıflandırma kullanılmıştır. İkinci olarak her kültürel alandan ekonomik olarak daha gelişmiş ülkeler seçilmiştir. Son olarak toplam varlıklar büyüklüğüne göre en büyük varlık toplmı olan şirketler örnekleme dahil edilmiştir.

Bu doktora tezinde, kurumsal çevresel açıklama düzeyini ölçmek için içerik analizi tekniği kullanılmıştır. Bu çalışma kapsamında şirketlerin 2012 yıllık faaliyet raporları ve 20 ülkeyi dikkate alan Gray'in (1988) sınıflandırması temelinde 10 kültürel alan sorgulanmıştır. Bu çalışmada 6 farklı ülkede faaliyet gösteren 655 şirketin oluşturduğu bir örneklem kullanılmıştır. Birinci bölüm, önerilen çalışmanın altyapısı ve mantığından bahsederek kullanılan metodolojiyi anlatır. Ayrıca çalışmanın yapılma nedenleri sunulur ve kısıtlarından bahsedilir. Daha sonra araştırma soruları ve hedefleri belirtilir. Bunun ardından araştırma yapısı ve literatür taraması tartışılır.

İkinci Bölüm; çevre muhasebesi için kavramsal bir çerçeve oluşturabilmek üzere çevre muhasebesinin yapısı, çevre muhasebesi ve raporlamanın tarihçesi ile araştırmalarda kullanılan teorilere ilişkin tartışmalara yer verir. Bu bölüm ayrıca çevresel sorunlara ilişkin muhasebe standartlarının tarihçesinden de bahseder ve

şirketlerin gönüllü olarak çevresel açıklama yapmalarını haklı çıkaran temel yaklaşımları ana hatlarıyla anlatarak çevresel bilgileri açıklamaya teşvik eden durumları tartışır.

Üçüncü Bölüm, Hofstede'nin kültürel değer teorisi ve ulusal kültürel değerlerin muhasebe sistemlerinin uluslararası sınıflandırması üzerindeki etkisi çerçevesinde ulusal kültür ve muhasebe çevresinin boyutlarını tartışır. Daha sonra ulusal kültürel değerlerin mali raporlama üzerindeki etkisi tartışılır. Buna ek olarak kurumsal çevresel raporlama ve kültürel farklar arasındaki ilişkiyi de tartışır.

Dördüncü ve Beşinci Bölümler bu çalışmanın araştırma sonuçlarının analizini kapsamaktadır. Dördüncü Bölüm; varsayımların gelişimi, araştırma dizaynı ve metodoloji, veri toplama yöntemi ve çalışmanın örneklemini tartışır. Ayrıca araştırma modelinin ve modeldeki bağımlı ve bağımsız değişkenlerin tanımlarını tartışır. Beşinci Bölüm ise veri analizi ve sonuçlardan bahseder. Aynı zamanda bazı örnek şirketlerin gerçek yıllık raporlarından alıntı yapılan yıllık raporlarda kurumsal çevresel açıklama uygulamalarının bazılarından da bahseder. Son olarak Altıncı Bölüm, hem teori hem de uygulama bakımından çalışmanın en önemli sonuç ve öneriler ile bu araştırmanın bilgi ve gelecek araştırmalara katkılarının bir özeti sunulur.

7. İlgili Çalışmalar

Bu literatür tarama çalışması, farklı muhasebe disiplinlerinde kültürel oryantasyonun etkisini inceleyen çeşitli çalışmalara ışık tutar. Çoğu araştırmanın sonuçları, çevresel açıklama biçimlerine ve genel olarak mali raporlamada ulusal kültürel varyasyonların etkilerine ilişkin muhasebe kaynaklarının desteklenmesine katkıda bulunur. Buna ilaveten ulusal kültürel oryantasyon ve kurumların hem gönüllü çevresel açıklama hem de yöneticilerin çevresel koruma faaliyetleriyle ilgili karar alma tutumları arasındaki ilişkiden de bahsedilir. Bu bağlamda bu doktora tezinin literatür taraması üç kısma ayrılır. İlk kısım çevresel açıklamaya ilişkin muhasebe çalışmalarını, ikinci kısım ulusal kültürün mali raporlama uygulamaları üzerindeki etkisini gözden geçirirken üçüncü bölüm ise kurumsal çevresel açıklama ve ulusal kültürel değerler arasındaki ilişkiyi tartışır.

7.1. Çevresel Açıklamalar

Çevresel açıklamalar, genellikle sosyal sorumluluk açıklamaları olarak adlandırılan bir kısmı oluşturur. Sosyal sorumluluk açıklamaları, diğerlerinin yanı sıra kurum ve onun fiziksel ve sosyal çevreleri arasındaki etkileşime ilişkin insan kaynakları, toplumsal katılım faaliyeti, doğal çevresel enerji ve ürün güvenliği gibi açıklamaları kapsayabilir (Deegan ve Rankin, 1996: 51). Çevresel açıklamalar, yıllık raporları veya çevresel raporları kullanarak zorunlu veya gönüllü birtakım yöntemlerle iletilebilir. Pek çok çalışma, kurumsal çevresel açıklamaların farklı biçimlerini incelemeye çalışmıştır ki aşağıdaki çalışmalardan her biri kurumsal çevresel açıklamaların çeşitli yönlerinin gözden geçirilmesine katkıda bulunur.

Harte ve Owen (1991), 30 İngiliz şirketinin yıllık raporlarındaki çevre raporlarını inceler ve bu yıllık raporlarda sunulan çevresel bilgilerin gerçek performansla doğrudan ilgili olmadığını belirtir. Bu yazarların çalışması, çevresel raporlamanın çoğunun halâ genel düzeyde kaldığını ve yeşil sorunlara ilişkin daha çok genel bir bağlılık seviyesinde olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bewley ve Li (2000), Kanada'da gönüllü açıklama teorisi perspektifinden çevresel açıklamalarla ilgili faktörleri inceler. Yazarlar, Wiseman İndeksi kullanarak 188 Kanadalı üretim firmasının 1993 yıllık raporlarındaki çevresel açıklamaları ölçer. Bu çalışma; çevresel etkileri, yüksek düzeyde kirliliğe neden olma eğilimi ve siyasi etkileri konusunda medyada haber olan firmaların genel çevresel bilgi açıklamaya daha yatkın olduğu sonucuna varmıştır ki bu da çevresel açıklamalar ve çevresel performans arasında olumsuz bir ilişki olduğuna işaret eder.

Aynı bağlamda Hughes, Anderson, ve Golden (2001), 51 ABD'li üretim firması tarafından 1992 ve 1993'te yapılan çevresel açıklamaları incelemiş ve daha sonra çevresel açıklamaların Ekonomik Öncelikler Kurulu (CEP)'nun çevresel performans oranları (iyi, karma ve kötü) ile tutarlı olup olmadığını değerlendirmiştir. Bu yazarlar farklı çevresel performans gruplarının çevresel bilgi açıklama derecesinde farklılıklar olduğunu belirtir. Ancak açıklamalar gruplar arasında farklılık göstermesine rağmen bunların firmanın gerçek performans düzeylerini sınıflandırmada faydalı olmadığını ortaya çıkarmıştır. Yazarlar ayrıca düşük düzey çevresel performans gruplarının, iyi ve karma performans gruplarından belirgin şekilde daha fazla açıklama yaptığı sonucuna varmışlardır.

Patten (2002), modifiye edilmiş Wiseman İndeksi ölçütü ve çevresel açıklama satır sayısını kullanarak 24 farklı sektörde faaliyet gösteren 131 ABD şirketinden oluşan örneklem için 1990 yıllık raporundaki çevresel açıklamalar ile bunların çevresel performansı arasındaki ilişkiyi inceler. Patten, çevresel performansa vekalet edecek şekilde satışla normalleşmiş Toksik Madde Salınım Envanteri (TRI) verilerini kullanır. Önceki çalışmaların tam aksine Patten TRI/satış ve çevresel açıklama ölçütleri arasında olumlu bir ilişki, çevresel performans ve çevresel açıklamalar arasında olumsuz bir ilişki olduğunu ortaya koyar. Al-Tuwaijri, Christensen, ve Hughes (2004) eş zamanlı denklem yaklaşımı kullanarak ekonomik performans, çevresel performans ve çevresel açıklama arasındaki ilişkileri sorgular. Patten'a benzer şekilde (2002) Al-Tuwaijri, Christensen, ve Hughes (2004) çevresel performansı ölçmek için TRI bazlı veriler kullanır. Özellikle de çevresel performansı, geri dönüştürülen toplam atık yüzdesi olarak değerlendirirler. Çevresel performans ve çevresel açıklama arasında olumlu bir ilişki olduğu sonucuna varırlar.

Aynı şekilde ABD'de en çok kirliliğe neden olan beş sektörde faaliyet gösteren 191 şirketten oluşan bir örneklem kullanarak Clarkson, Richardson, ve Vasvari (2008), çevresel performans ve gönüllü çevresel açıklamalar arasındaki ilişkiyi inceler ve gönüllü açıklamaların birbiriyle rekabet eden ekonomi temelli ve sosyo-politik teorilerini test eder. Bu yazarlar, çevresel ve sosyal raporlarda veya ilgili web açıklamalarında çevresel performans ve ihtiyari açıklama düzeyleri arasında olumlu bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Cho, Roberts, ve Patten (2010) kurumsal çevresel açıklamalardaki önyargılı dilin ve üslubun bireysel bir şirketin çevresel performansına göre değişip değişmediğini incelemek için kurumların çevresel açıklamalarında kullandıkları dili incelemiştir. Yazarlar bu anlatımlardaki önyargı derecesinin şirketin çevresel performansına dayanarak sistematik olarak değiştiği sonucuna varmış ve daha kötü çevresel performans uygulayıcılarının açıklamalarının daha iyi performans gösteren emsallerinden daha fazla "iyimserlik" ve daha az "kesinlik" sergilediğini varsaymıştır (açıklamalar için "iyimserlik" ve "kesinlik" skorlarını belirlemede DICTION içerik analizi yazılımı kullanılmıştır).

Zhongfu, Jianhui, ve Pinglin (2011), Çinli girişimlerin ekonomik performans ve çevresel bilgilendirmesi arasındaki korelasyonu incelemiştir. Yazarlar, çevresel bilgilendirmenin ekonomik performans üzerinde olumlu bir etkisi olduğunu ortaya

koymuştur. Zira bu durum çevresel bilgileri yeteri kadar açıklayan girişimlerin daha iyi ekonomik performansa sahip olduğunu göstermektedir. Benzer şekilde Iatridis (2013) çevresel açıklama ve çevresel performans arasındaki ilişkiyi değerlendirerek farklı çevresel açıklama skorları olan şirketlerin mali durumlarını inceler. Yazar, çevresel açıklama kalitesi ve kurumsal yönetim arasındaki ilişki ile çevresel açıklamaların değerlerle ne derece ilişkili olduğunu ve yatırımcı algılarını ne derece etkilediğini de inceler. Yazar ayrıca çevresel açıklamanın çevresel performansla bağlantılı olduğunu gösterir. Büyük ölçekli olma, sermaye ihtiyacı, kârlılık ve sermaye harcaması gibi şirket özellikleri çevresel açıklama kalitesi ile olumlu ilişkilidir. Yüksek kalite çevresel açıklama yapanlar, verimli bir kurumsal yönetim sergiler ve sermaye piyasalarına erişimde daha az zorlukla karşılaşırlar.

Campbell (2004) beş sektörden 10 adet İngiltere bağlantılı şirketin yıllık raporlarını (1974-2000) analiz etmiştir ve her biri için gönüllü çevresel açıklama miktarı kaydedilmiştir. Elde edilen bulgular bu dönem içinde açıklamaların hacminde genel bir artış olduğunu ancak 1980lerin sonunda belirgin bir artış gösterdiğini ortaya koymuştur. Bu çalışma, sosyal meşruiyeti yönetmeye dair algılanan ihtiyacın çevresel açıklamalardaki varyasyonların bir açıklaması olabileceği sonucuna varmıştır. Aynı şekilde Cowan ve Gadenne (2005), Avusturalyalı şirketlerin gönüllü ve zorunlu çevresel açıklama sistemi içinde yıllık rapor açıklama uygulamalarını incelemiştir. Çevresel yönetmeliklere tabi ve/veya çevreye karşı duyarlı olarak algılanan şirketlerin yıllık raporlarında art arda üç yıl (1998'den 2000'e) boyunca yapılan çevresel açıklamaları incelemek için içerik analizi kullanılmıştır. Bu çalışma Avusturalyalı şirketlerin, yıllık raporların gönüllü kısımlarında yasal kısımlarına göre daha fazla olumlu çevresel açıklama yapma eğiliminde olduğunu ortaya çıkarmıştır.

Bu çalışma ayrıca açıklamalar, yasallaşmış çevresel açıklama gereklilikleri sonucunda potansiyel olarak denetim ve inceleme altında olduğu zaman şirketlerin farklı açıklama yaklaşımları benimsediğini ifade eder. Sun, Hussainey, ve Habbash (2010) kurumsal çevresel açıklama ve kazanç yönetimi (KY) arasındaki ilişki ile kurumsal yönetim (KYÖ) mekanizmalarının bu ilişki üzerindeki etkilerini incelemiştir. Yazarlar, Mart 2007'de biten mali yıl için 245 adet mali olmayan İngiliz firma örneklemi için bir KY ölçütü olarak performansa uyumlu ihtiyari tahakkukları (İT) kullanmıştır. KÇR ve KY arasında beklenen ilişkiyi belirlemek için üç farklı teorik

çerçeve kullanılmıştır. Bunlara sinyalizasyon, kurum ve paydaş meşruiyet teorileri dâhildir. Yazarlar İT ölçütleri ve çevresel açıklama arasında hiçbir belirgin istatistik ilişki bulamamıştır. Öte yandan Da Silva Monteiro ve Aibar-Guzmán (2010) içerik analizi kullanarak 2002-2004 döneminde Portekiz'de faaliyet gösteren 109 büyük firmanın yıllık raporlarında yapılan çevresel açıklamalara odaklanmıştır. Yazarlar 2002-2004 döneminde açıklanan çevresel bilgilendirme düzeyi düşük olduğu halde çevresel bilgilendirme yapan Portekizli şirketlerin sayısı arttıkça çevresel açıklama derecesinin de arttığını ortaya çıkarmışlardır. Firma büyüklüğü ve şirketin menkul kıymetler borsasında kayıt olup olmadığı çevresel açıklama derecesiyle olumlu yönde ilişkilidir.

Suttipun ve Stanton (2012), Tayland Menkul Kıymetler Borsasına kayıtlı 75 şirketin 2007 yıllık raporlarında sunulan çevresel bilgilendirme derecesi ve içeriğini incelemiştir. Yazarlar, örneklemdeki çoğu şirketin yıllık raporlarında çevresel bilgilendirme yaptığını belirtmektedir. En fazla çevresel bilgilendirmeyi kaynak sektörsi grubundaki şirketler yaparken en az bilgilendirme tarım ve gıda sektörsi grubundaki şirketler tarafından yapılmıştır. Yıllık raporlardaki en yaygın çevresel raporlama; kurumsal yönetim, en yayın açıklama konuları ise çevre politikaları, çevre faaliyetleri ve atık yönetimidir. Yazarlar ayrıca çevresel açıklama miktarı ve şirketin büyüklüğü arasında olumlu bir ilişki olduğunu ortaya çıkarmıştır. Buna ilaveten Bowrin (2013) Karayipler'deki halka açık şirketlerin ne derece sosyal ve çevresel açıklamalar (SÇA) sunduğunu ve açıklama uygulamalarıyla ilgili faktörleri incelemiştir. SÇA'ların kapsamı ağırlıklandırılmamış 43 maddelik açıklama indeksi kullanılarak ölçülmüştür. Bu çalışma, Karayipler'deki SÇA düzeyinin göreceli olduğunu ve SÇA miktarının firma büyüklüğü, endüstriyel bağlantı, yabancı etkisi ve kurum kültürü ile olumlu yönde ilişkili olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Liu ve Anbumozhi (2009) de paydaş teorisini temel alarak kurumsal çevresel bilgilendirme düzeyini etkileyen belirleyici faktörleri tespit etmiş ve Çin borsasına kayıtlı şirketler üzerinde deneysel bir çalışma yürütmüştür. Yazarlar, Çin borsasına kayıtlı şirketlerin çevresel bilgilendirme (ÇB) stratejisinin hükümetin çevresel kaygılarını karşılamaya odaklı olduğu ve kurumsal ÇB çabalarının büyük ölçüde çevre duyarlılığı ve büyüklüğü ile ilgili olduğu sonucuna varmıştır. Öte yandan hissedarlar ve kredi verenler gibi diğer paydaşların rolü ÇB'yi etkileme hususunda zayıf kalmaktadır.

Malezya'da Khave, Nikhasemi, Haque, ve Yousefi (2012) üç yıl içinde (2008-2010) halka açık 45 Malezyalı şirketten oluşan bir örneklemi incelemiş ve bağımsız değişken olarak sürdürülebilirlik raporu bağımlı değişkenler olarak ise net kâr ve hisse senedi fiyatları arasında önemli ve olumlu bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmıştır. Öte yandan Acerete, Liena, ve Moneva (2011), İspanya'da ücretli otoyolların işletme hakkı imtiyaz sahiplerinin çevresel bilgilendirme ve sağlanan bilginin kalitesi hakkında muhasebe raporlama standartlarını ne derece benimsediklerini analiz etmiştir. Yazarlar, incelenen dönem dikkate alındığında İspanya'da ücretli otoyol şirketleri tarafından yapılan çevresel açıklamalarda giderek artan bir ilerleme olduğunu ancak aynı zamanda imtiyaz sahipleri tarafından yapılan çevresel bilgilendirmenin düşük düzeyde olduğunu ortaya koymuşlardır.

De Villiers ve Van Staden (2012) güvenilirliği daha yüksek olduğu için yatırımcıların gönüllü açıklamalar yerine genellikle zorunlu sürdürülebilirlik bilgilerini tercih ettiklerini belirtmiştir. Yazarlar, çoğu hissedarın çevresel bilgilendirme hakkında olumlu düşünceye sahip olduğunu ve bunların çevresel bilgilendirmenin zorunlu hale getirilmesini, denetlenmesini ve yıllık raporda ve şirketin internet sayfasında yayınlanmasını istediklerini belirtir. Hissedarların çevresel bilgilendirme ihtiyacı için belirttikleri en önemli neden, şirketlerin çevresel etkilere karşı hesap verebilir olmasını istemeleridir. Wang, Hsiung, ve Ting Ku (2012) özellikle çevresel olarak duyarlı sektörlerde mülkiyet yapısının çevresel açıklamalar üzerinde bazı etkileri vardır. Yazarlar, çevreye duyarlı sektörlerde kontrol gücüne sahip hissedarların oy verme hakları ve nakit akışı oranı arasındaki farklılık derecesi yükseldikçe kurumsal çevresel bilgilendirme derecesinin de düştüğünü ifade etmiştir. Yazarların elde ettiği kanıtlar, duyarlı sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin çevresel bilgilendirmesi yöneticilerin eşitlik oranından olumlu yönde etkilendiğini ve paydaşların, çevreye duyarlı sektörlerin kirliliği önleme bilgilerine odaklandığını göstermiştir. Bu nedenle duyarlı sektörlerde faaliyet gösteren şirketler detaylı çevresel bilgilendirme yapma eğilimindedir.

Son olarak Zeng, Xu, Dong, ve Tamb (2010) Çin'de borsaya kayıtlı 871 üretim firmasının kurumsal ÇB'nin verilerini kullanarak kurumsal ÇB'nin durumunu inceler. Yazarlar bilgilerin işletme faaliyeti türüyle ilgili olup olmadığını tartışır. Özellikle petrol ve gaz sektörleri gibi çevresel problemleri artırma potansiyeli nedeniyle hükümetin daha çok baskı yaptığı sektörlerde açıklama yapılması daha olasıdır. Bu

yazarların elde ettiği sonuçlar, kirletme potansiyeli yüksek olan şirketlerin çevresel açıklama düzeyinin de yüksek olduğunu ifade eden Cho ve Patten (2007) tarafından elde edilen bulgulara benzemiştir.

7.2. Ulusal Kültürün Mali Raporlama Uygulamaları Üzerindeki Etkisi

Birkaç çalışma, kültürel çevrenin muhasebe ve mali raporlama sistemleri üzerindeki etkisini açıklamıştır (örneğin, Gray, 1988; Guthrie ve Parker, 1990; Jaggi ve low, 2000; Hope, Kang, Thomas, ve Yoo (2008). Gray (1988), Hofstede'nin kültürel değer boyutlarını profesyonellik, benzerlik, tutuculuk ve gizlilik derecelerini yansıttığı farz edilen ulusal muhasebe sistemleri ve uygulamaları üzerinde kullanır. Gray'in çerçevesi, kültürün sosyal değerlerinin muhasebeyle ilgili mesleklerin değerlerini şekillendirdiğini öngörür. Buna bağlı olarak muhasebecilerin değerleri; mali raporlama sistemleri, bilgilendirme ve benzer hususlarla ilgili yargılarını ve kararlarını etkiler ki bu da sonuçta ulusal muhasebe sistemlerini etkiler. Salter ve Niswander (1995), bağımsız değişkenler olarak Hofstede'nin kültürel boyutlarını kullanan Gray'in varsayımlarını test etmek için 29 ülkede açıklama uygulamalarını inceler. Yazarlar, belirsizlikten kaçınma (BK) ve profesyonellik; benzerlik ve BK; Gizlilik ve BK arasında önemli olumlu ilişkiler bulmuştur. Yazarlar ayrıca benzerlik ve erillik; gizlilik ve bireycilik arasında önemli olumsuz ilişkiler olduğunu ortaya koymuştur.

Hussein (1996) Hofstede'nin kültür boyutlarından biri olan erillik/dişilik kavramlarına dayanarak kültür ve açıklama arasındaki ilişkiyi araştırır. Erkek egemen toplumlarda mali raporlamanın kadın egemen toplumlara göre ekonomik hususlara daha çok, sosyal ve çevresel hususlara ise daha az odaklanması gerektiğini belirtir. Roberts ve Salter (1999) muhasebe uygulamalarında benzerliğe yönelik tutumları etkileyen faktörleri inceler. Araştırılan faktörler arasında kültürel ve hisse senetleri piyasası faktörleri yer alır. Yazarlar, denetçilerin çoğu vakada tek bir denetim yapılması taraftarı olduğunu ve bu gibi kuralların desteklenmesinin hem kültürden hem de ülkedeki iç borsanın öneminden etkilendiği ortaya koymuştur.

Öte yandan Jaggi ve Low (2000) yasal sistemlerinin (YS) farklı ülkelerde faaliyet gösteren firmalarca yapılan mali açıklamalar üzerindeki etkisini inceler. Elde edilen sonuçlar, genel hukuk ülkelerinde faaliyet gösteren firmaların medeni hukuk ülkelerindeki firmalara göre daha çok mali açıklamalar yaptığını ifade etmektedir. Bu bulgular ayrıca kültürel değerlerin, genel hukuk ülkelerinde faaliyet gösteren firmalar

tarafından yapılan mali açıklamalar üzerinde önemli etkiye sahip olduğunu ve medeni hukuk ülkelerindeki firmalardan elde edilen bulguların karışık sinyaller verdiğini ortaya çıkarmıştır.

Yazarlar ayrıca genel ve medeni hukuk ülkelerinde kültürün mali açıklamalar üzerindeki etkisini de araştırmıştır. Elde edilen bulgular, kültürün genel hukuk ülkelerinde açıklama düzeyini etkilemediğini fakat medeni hukuk ülkelerinde önemli bir faktör olduğunu ifade etmiştir. Bu bağlamda Archambault ve Archambault (2003) kurumsal açıklama düzeylerini tahmin eden bir model geliştirmiş, 33 ülkeden şirketlerden oluşan bir örneklem kullanarak birtakım kültürel, ulusal ve kurumsal faktörün firmaların açıklama kararları üzerindeki etkisini incelemiştir. Deneysel çalışmalardan çıkarılan sonuca göre kurumsal açıklama kararları kültür, ulusal sistemler ve kurumsal sistemlerden etkilenmektedir.

Hope (2003), uluslararası firma açıklama düzeylerini açıklarken yasal dayanağın ve ulusal kültürün göreceli rollerini araştırmıştır. Yazar hem yasal dayanak hem de kültürün (Hofstede'nin işlevselleştirdiği gibi) firmaların açıklama düzeylerini açıklamada önemli olduğunu ve kültürün yasal değişkenleri eşit derecede açıklama gücü olduğunu belirtmiştir. Chanchani ve Willett (2004) Hindistan'da ve Yeni Zelanda'da hazırlayıcılar ve kullanıcıların muhasebe değerlerini inceleyerek Gray'in (1988) çerçevesini araştırmıştır. Yazarlar, Gray'in (1988) profesyonellik, benzerlik, tutuculuk ve gizlilikten oluşan muhasebe alt kültür değerlerinin deneysel faydalarını işlevselleştiren ve değerlendiren bir araştırma sunmaya çalışmıştır. Yazarlar ayrıca Gray'in profesyonellik ve benzerlik yapılarının desteklenebileceğini ortaya koymuştur. Zeghal ve Mhedhbi (2006) özellikle gelişmekte olan ülkelerin IFRS'yi benimseme kararının ekonomik büyüme, eğitim düzeyleri, dışa dönük ekonomik açıklık derecesi, kültürel yönler ve sermaye piyasaları gibi pek çok faktörden etkilendiğini belirtmiştir. Öte yandan Scholtens ve Dam (2007) sanayileşmiş ülkelerde faaliyet gösteren firmaların ahlaki politikalarını analiz etmiş ve farklılıkları açıklamada kültürün önemli rol oynayan bir faktör olup olmadığını anlamaya, bireycilik ve belirsizlikten kaçınmanın sağlam bir etik politika ile ilişkili olup olmadığını ortaya çıkarmaya çalışmıştır. Ancak erillik ve güç mesafesi bu politikalarla olumsuz yönde ilişkilidir.

Askary, Yazdifar, ve Askarany (2008), Gray'in muhasebe değerleri ve uygulamaları üzerinde etkili olan sosyo-kültürel faktörler teorisini (Gray, 1988) uygulayarak kültürel

değerlerin Türkiye'deki muhasebe uygulamaları üzerindeki etkilerini incelemiştir. Yazarlar, büyük güç mesafesi, yüksek düzeyde belirsizlikten kaçınma ve kolektivizmin profesyonellik ve mali açıklamaları olumsuz yönde etkilediğini doğrulamıştır. Aynı şekilde Hope, Kang, Thomas, ve Yoo (2008), denetçinin tercihi ve gizliliği arasındaki ilişkiyi test etmiştir. Yazarlar milletlerde, denetçi seçimiyle ilişkilendirdikleri bir gizlilik ölçütü oluşturmuştur.

Hofstede (1983) ve Gray (1988)'in fikirlerine dayalı uygulanan gizlilik ölçütü, belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi ve bireycilik olan üç ulusal kültürel boyutun skorlarına eşittir. Yazarlar, gizlilik ve denetçi tercihi arasındaki ilişkinin firmanın dış faaliyetlerinin kapsamı nedeniyle belirgin biçimde azaldığını ve bunun da çokuluslu firmaların faaliyet gösterdikleri ülkenin kültürel normlarından yerel firmalara göre daha az etkilendiğine işaret ettiğini ifade etmiştir. Doupnik (2008) de 31 ülkeden oluşan bir örneklemde ulusal kültür ve kazanç yönetimi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Yazar, Hofstede'nin ortaya koyduğu belirsizlikten kaçınma ve bireycilik gibi kültürel boyutların uluslararası çeşitlilik ile ilişkilendirildiğini ortaya koymuştur.

7.3. Kurumsal Çevresel Açıklama ve Ulusal Kültürel Değerler Arasındaki İlişki

Bazı çalışmalar çevresel açıklama sorunlarını incelerken karşılaştırmalı bir çerçeve benimseyerek ülke etkisini araştırmaya çalışmıştır. Bu çalışmalar genellikle kurumsal sosyal açıklamaların (KSA) önemini vurgular ve KSA'nın ülkeler arasında değişkenlik gösterdiğini belirtir. Pek az çalışma ise KSA'da gözlemlenen varyasyonların altta yatan sebeplerini açıklamaya çalışmıştır. Bu bağlamda Buhr ve Freedman (2001), Kanadalı ve Amerikalı şirketler tarafından yapılan çevresel açıklamaları karşılaştırarak zorunlu ve gönüllü açıklamalar yapılmasının teşvik edilmesinde kültürel ve kurumsal faktörlerin rolünü araştırmıştır. Yazarlar, Kanada toplumunun kolektivist yapısı gönüllü çevresel açıklama düzeyinin daha yüksek olmasını sağladığı için Kanada kültürü ve kurumsal altyapısının, ABD'li emsallerine göre çevresel açıklama yapılmasına daha çok olanak sağladığını ifade etmiştir.

Mathews ve Reynolds (2001), Gray (1988)'in mali raporlama sınıflandırma metodolojisini uygulayarak ve Hofstede'nin boyutlarına göre KSA'nın olası sınıflandırmasını incelemiştir. Bu sınıflandırma, Hofstede'nin çalışmasını da temel almıştır. Yazarlar, kuzey ülkeleri ve ABD arasında KSA düzeylerindeki farklılıkların

Hofstede (1983)'nin boyutlarıyla ilgili olduğunu ortaya koymuştur. Newson ve Deegan (2002) da Avusturalya, Singapur ve Güney Koreli çokuluslu kurumların sosyal açıklama politikalarını araştırmıştır. Yazarlar, menşei ülke ve faaliyet sektörlerinin, sosyal açıklama uygulamalarını belirgin şekilde etkilediğini ifade etmiştir.

Van der Laan Smith, Adikhari, ve Tondkar (2005) KSA'yı ve bununla birlikte Hofstede'nin erillik (ERL), güç mesafesi (GM) ve bireycilik (BİR) başlıklı üç boyutunu araştırmıştır. Son iki boyutun uygulanmasında GM ve BİR'i jenerik kültür türlerine ait bir sınıflandırma şemasında birleştiren Gannon (2001) temel alınmıştır. Van der Laan Smith , Adikhari, ve Tondkar (2005) Norveç/Danimarka ve ABD şirketleri arasında KSA farklarını açıklamak için menşei ülke için KSA'yı ön gösterge alarak bir tahmin modeli geliştirmiştir. Simnett, Vanstraelen, ve Chua (2009) sürdürülebilirlik raporlarının sağlanmasına yönelik göstergeleri incelemiştir. Yazarlar şirket, sektör ve ülkeye ilişkin faktörlere odaklanmıştır. Ülkeye ilişkin uyguladıkları tek faktör, paydaş ve hissedar oryantasyonu arasındaki ayrımdır ki bunun için vekilli bir yasal sistem kullanılmaktadır. Yazarlar bu oryantasyonun sürdürülebilirlik raporlarının sağlanması ile tercihleri kısmen belirlediği sonucuna varmıştır.

Benzer şekilde Vachon (2010), Hofstede'nin ulusal kültürel boyutlarının ikisinin kurumların daha yüksek düzeyde sürdürülebilir uygulamalar gerçekleştirmesi ile ilgili olduğunu ifade etmiştir. Özellikle de bir milletin yüksek düzey bireycilik ve belirsizlikten uzaklaşma etmenlerinin ikisi birden yeşil korporatizm, çevresel inovasyon, adil çalışma uygulamaları ve kurumsal sosyal katılım ile ilgilidir. Orij (2010) ise kurumsal sosyal açıklama düzeylerinin ulusal kültürlerle ilgili olup olmadığını araştırmıştır. Çalışmanın örneklemi kapsamında 22 ülkeden 600 büyük şirket yer almış ve aşağıdaki kültürel ölçütler uygulanmıştır: Hope, Kang, Thomas, ve Yoo tarafından önerilen gizlilik ölçütü ile genel kültür türleri için oluşturulan ölçüt (Gannon, 2001). Her ikisi de Hofstede'nin ulusal kültürel boyutlarından türemiştir. Elde edilen bulgulara göre kurumsal sosyal açıklama düzeyleri ulusal kültürlerden etkilenmektedir.

Önceki çoğu araştırmanın aksine bu araştırma, Gray'in (1988) sınıflandırmasını kullanarak çevresel açıklama uygulamaları üzerindeki kültürel etkileri araştırmak için Hofstede'nin kültürel değer teorisini uygulamıştır. Bu sebeple bizim analizimiz kapsamında 10 kültürel bölgede bulunan 20 ülkeden 655 şirketin yıllık raporları yer

almıştır. Bu çalışma, ülkeler arasında KÇA'da gözlemlenen varyasyonların daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunmaktadır. Ayrıca sonuçlar, çokuluslu kuruluşların yöneticilerine kurumsal çevresel açıklamalar hazırlarken yararlı olabilir.

8. Özet ve Tartışma

Bu bölüm, araştırmanın nedenleri ve kısıtlarını, araştırma hedeflerini ve araştırmanın ana hatlarıyla ilgili olan geçmişteki en önemli çalışmaları açıklayan temel araştırma yapısına ilişkin genel bir değerlendirme sunar. Bu bölümün amacı araştırmanın yapısını açıklamaktır. Bu çalışma, kültürel etkilerin kurumsal çevresel açıklama uygulamaları üzerindeki etkisini araştırmak için Hofstede'nin kültürel değer teorisini uygulamaktadır. Kültürler arası bir çalışma olan bu araştırma aşağıdaki soruya yanıt bulmaya çalışmaktadır: *"Kurumsal çevresel açıklama düzeylerinin ulusal kültürel değerlerle nasıl bir ilişkisi vardır?*" Bu çalışma, Hofstede'nin bireycilik, erillik, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, uzun vadeli oryantasyon ve hoşgörü boyutları üzerine kurulmuştur.

Araştırmamız uluslararası düzeyde çevresel açıklama uygulamalarının kapsamına ışık tutması ve çeşitli muhasebe disiplinlerindeki kültürel oryantasyonun bu uygulamalar üzerindeki etkisini incelemesi önemlidir. Bu nedenle elde ettiğimiz sonuçlar, hem gönüllü çevresel açıklamaların derecesini artırmaları hususunda yönetimin motivasyonuna katkıda bulunacaktır hem de yerel otoritelerin mali tablolarda zorunlu çevresel açıklamaları yasalaştırması için teşvik edecektir. Bu araştırma, çevresel açıklamanın çeşitli yönlerini açıklamak için kapsamlı bir çerçeve sunmuştur. Bununla birlikte bu çalışma, farklı kültürel bölgelerde yer alan farklı ülkelerden kültürel varyasyonların anlaşılmasını sağlayarak yabancı piyasaların analiz edilebilmesine yardımcı olacaktır. Buna ek olarak çalışmadan elde edilen sonuçlar, çokuluslu kuruluşların yeni pazarlara girmek istemesi halinde farklı ülkelerdeki ekonomik, yasal ve sosyal durumları değerlendirmesi için bir rehber olarak kullanılabilecektir. Uluslararası varyasyonların nedenlerinin anlaşılması, yıllık rapor hazırlayanlar, kullananlar ve politika yapanlar için çok önemlidir.

Sonuç olarak bu değerlerin araştırılması, yıllık raporlarda çevresel açıklama düzeyine ilişkin ve farklı ülkelerde çevre koruma faaliyetleriyle ilgili yönetici kararlarına ilişkin kurumların tutumlarını tahmin etmeye yönelik teorik bir çerçeve

sunar. Bu bölüm, araştırma konusuyla ilgili mevcut literatürün genel bir değerlendirmesini de sunmaktadır.

İkinci Bölüm

ÇEVRE MUHASEBESİ VE RAPORLAMA

1. Giriş

Bu bölümün temel amacı, çevre muhasebesinin iç ve dış fonksiyonları arasındaki farkı göstermeye odaklanarak çevre muhasebesinin yapısını ortaya koymaktır. Buna ilaveten bu bölümde kurumsal çevre muhasebesi ve raporlamasının tarihi ve çevre muhasebesi ve raporlamasının teorik çerçevesi de ele alınmaktadır. Ardından çevresel konularla ilgili muhasebe standartları sunulmakta ve tartışılmaktadır. Daha sonrasında ise şirketlerin çevresel performanslarını açıklamalarına yönelik teşvikler ele alınmakta olup burada gönüllü çevresel açıklama uygulamalarına gerekçe göstermek için muhasebe literatüründe kullanılan teorilere de değinilmektedir. Son olarak bu bölüme ilişkin özet ve tartışma yer almaktadır.

2. Çevre Muhasebesinin Yapısı

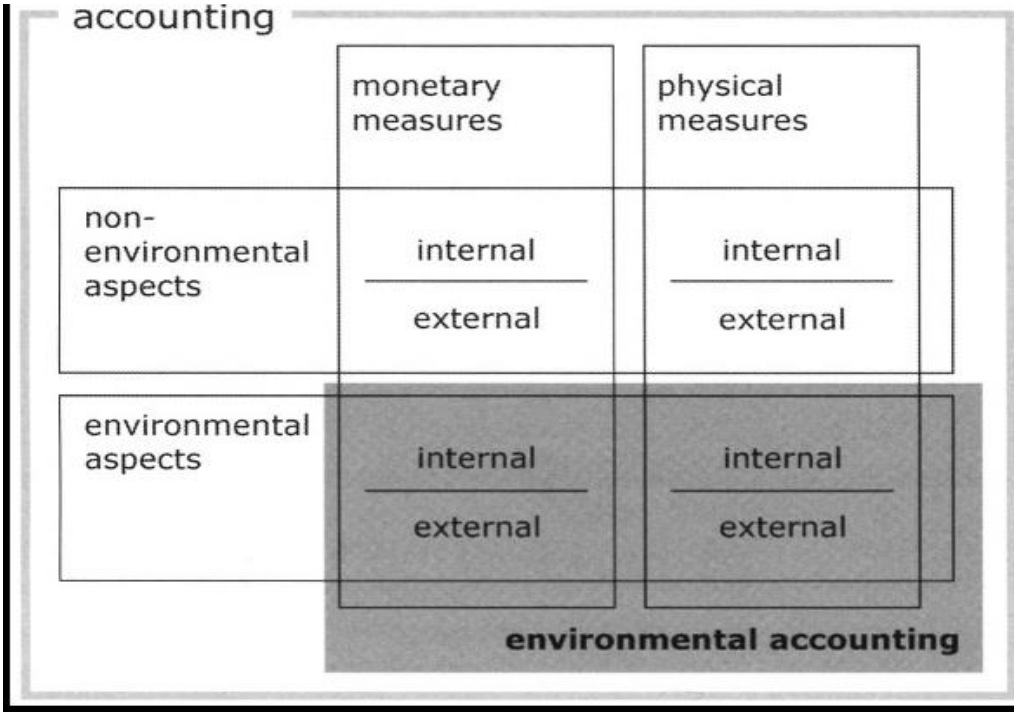
Çevre muhasebesi; sürdürülebilirlik muhasebesi, ekoloji muhasebesi, yeşil muhasebe, üçlü kâr hanesi muhasebesi ve benzeri birçok terim ve fonksiyonu olan bir kavramdır. İşletmelerin faaliyetlerinin çevresel etkileriyle ilgili muhasebe bilgilerinin iç ve dış kullanıcıları için raporlar sağlayan spesifik bir muhasebe alanıdır. Dâhili kullanımlar söz konusu olduğunda çevre muhasebesi; fiyatlandırma, genel giderlerin kontrol edilmesi ve ana para bütçelemesi konularında yönetim kararları alınmasına yardımcı olmak için çevresel bilgi sağlar. Diğer yandan çevre muhasebesinin dış kullanımları arasında, finansal topluluk ve kamuoyunun ilgisini çeken çevresel bilgilerin açıklanması sayılabilir. İdeal olarak çevre muhasebesi, hammaddeler, enerji vs.nin sağlanması sırasında küresel ekonominin gelişmesi bakımından doğal çevrenin oynadığı rolü anlamak için paydaşların kullanabileceği önemli bir araçtır.

Buna ilaveten çevre muhasebesi; şirketlerin, faaliyetlerinin kirlilik veya kaynakların bozulması gibi negatif sonuçlarını çevresel maliyetler vasıtasıyla azaltmak üzere harcadıkları çabaları ve işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları doğal kaynakları sağlamakta çevrenin rolünü göstermek gibi farklı amaçlar

için de bilgi sağlayabilir. Çevre muhasebesi sistemi kapsamındaki parasal çevresel bilgi, çevreyle ilgili çeşitli türlerdeki maliyet ve faydaları içerir. Bunlar arasında malzemelerin satın alma maliyetleri, çevresel hükümler, çevresel para cezaları ve müeyyideler, şirketlerin çevre koruma çabaları için çevre ödülleri, diğer çevre harcamaları vs. sayılabilir.

Bir şirketin ekonomik faaliyetlerinin çevre sistemi üzerindeki çevresel etkileri, parasal çevresel ölçütler yoluyla yansıtılır. Parasal çevresel ölçütler, şirketle ilgili çevresel etkilerin geçmiş, şimdiki veya gelecek mali durumu üzerinde yol açtığı tüm parasal sonuçları kapsar. Parasal çevresel bilgi, ABD doları veya Euro gibi parasal ölçütlerle ifade edilir (örneğin gelecek çevresel harcamalara yönelik hükümler, çevre yatırımları, üretim sahalarının restorasyon maliyetleri, arazi ıslahı maliyetleri, daha temiz üretime yönelik harcamalar; çevre kanunlarını ihlal etmeye yönelik cezaların maliyetleri; çevresel varlıkların dolar değerleri). Bununla birlikte fiziksel çevre bilgisi, şirketle ilgili faaliyetlerin çevre üzerindeki etkilerini şirket düzeyinde yansıtır. Fiziksel çevre bilgisi; ekolojik sistemleri etkileyen tüm geçmiş, şimdiki ve gelecek materyalleri ve enerji miktarını içerir. Fiziksel çevre bilgisi; her zaman kilogram, metreküp, jul (örneğin hizmet verilen müşteri başına düşen materyal kilogramı, ürün birimi başına kullanılan enerji julü) gibi fiziksel birimlerle ifade edilir. Şekil 2.1 çevre muhasebesinin kapsamını ve sınırlarını göstermektedir.

Çevre muhasebesi sistemleri, parasal ve fiziksel birimlerde ifade edilen işletme faaliyetlerinin şirketle ilgili tüm çevresel özelliklerini dikkate alır. Bu bilgiler, dahili veya harici amaçlar için temin edilebilir. Sonuç olarak ölçüm birimlerindeki (parasal veya fiziksel) ve bilgi kullanımlarındaki farklar, birçok farklı çevre muhasebesi kavramı oluşmasına yol açabilir. Bu nedenle bilginin dahili kullanıcılar için temin edildiği çevre muhasebesi dalına, çevre yönetimi muhasebesi (ÇYM) adı verilir ve bu dal basitçe yönetim muhasebesinin bir açılımını temsil eder. Diğer yandan bilginin harici kullanıcılar için temin edildiği çevre muhasebesi dalına, çevre muhasebesi veya çevresel finansal muhasebe adı verilir ve bu dal finansal muhasebenin bir açılımını temsil eder. Buna uygun olarak çevre muhasebesi kavramının daha fazla ayırt edilmesi ve geleneksel muhasebeden farkının tanımlanması gereklidir. Şekil 2.1 işletmelerin faaliyetleri, ölçüm birimleri ve bilgi kullanıcılarına ilişkin temel özellikleri göstermektedir.



Şekil 2.1: Çevre Muhasebesinin Temel Kapsamı ve Tanımlanması

Kaynak: Bennett, Bouma, ve Wolters, 2002:23.

Bu şekilde muhasebe işlemlerinin çevresel olan ve olmayan özellikleri dikey eksende gösterilirken yatay eksen iki kategoriye ayrılmaktadır:

1. Ölçüm birimleri (parasal veya fiziksel ölçütler).
2. Bilgi kullanıcıları (iç veya dış).

Açık ve koyu gri ile boyalı olan alanlar, muhasebe ölçüm kategorilerinin hem parasal hem de fiziksel ölçütlerinin çevresel konuları ele aldığını ve bu nedenle çevre muhasebesinin bir parçası olduğunu göstermektedir. Yukarıdaki şekle göre çevre muhasebesi, hem geleneksel parasal muhasebedeki konuları hem de ekolojik muhasebedeki konuları kapsamaktadır. Bu şekilde geleneksel muhasebe kategorisinde koru gri ile boyalı olan alanlar, şirket üzerindeki çevreye dayalı etkileri hem fiziksel hem de parasal açıdan ölçen ve çevresel olarak farklılaştırılmış geleneksel muhasebe sistemini temsil etmektedir. Geleneksel muhasebe kategorisinin kalanı – ki bu kısım çevresel konuları ele almamaktadır – beyaz olarak gösterilmektedir. Bu bağlamda çevre muhasebesi sistemi, üç dala ayrılabilir:

1. Çevre yönetimi muhasebesi (ÇYM),
2. Çevresel finansal muhasebe (ÇFM) ve

3. Çevre muhasebesinin diğer türleri, örneğin çevre vergisi muhasebesi.

İlk dal olan ÇYM, akademik çalışmalarda ve uluslararası kuruluşlarla profesyonel muhasebe kuruluşları arasında ve kurumsal uygulamalarda büyük dikkat çekmiştir. Bu dikkat; bilimsel dergi makaleleri, kitaplar ve çalışma kâğıtlarını da içeren geniş bir akademik literatürde yansıtılmaktadır. Buna ilaveten çevre muhasebesinin bir parçası olarak ÇYM, karar alma sürecine yönelik olarak çevresel konuların daha iyi anlaşılması ve ölçülmesi için geleneksel yönetim muhasebesinin sınırlamalarını aşmak üzere faydalı bir araç olarak öne sürülmüştür. Buna ek olarak ÇYM, karar alma amaçlarına yönelik olarak daha çok dahili paydaşlar için bilgi sağlamaya odaklanan çevre muhasebesidir.

Bu bağlamda Burritt (2004:13); ÇYM'nin, yöneticilerin, çevreyi etkileyen şirket faaliyetleri ve şirket üzerindeki çevreyle ilgili etkilere ilişkin muhasebe bilgisi ihtiyaçlarıyla ilgili olduğunu savunmaktadır. Bu arada BM[1] SKB (2001:8); ÇYM'nin, materyal verimliliğini artırmak, çevresel etki ve riskleri azaltmak ve çevre koruma maliyetlerini azaltmak amacıyla verilerin finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinden intikali için bilgi sağlayan birleşik bir yaklaşımı temsil ettiğine işaret etmektedir. Şirketler, ekonomik kararların alınması aşamasında çevresel konuları dikkate alarak kıyaslama süreci için finansal ve çevresel performans göstergelerini de birbirine bağlayabilir.

Buna uygun olarak ÇYM'nin başlıca yararı, yöneticilere çevresel ve finansal performansta iyileşme sağlayacak olan kararların alınma sürecini destekleyen çevreyle ilgili bilgileri sağlamasıdır. Vasile ve Man (2012:566); çevre muhasebesini, çevrenin korunmasına katkıda bulunabilecek uygun kararların benimsenmesi amacıyla karar alma süreci içindeki materyaller, enerji, çevresel maliyetler ve maliyetlerle ilgili diğer veriler hakkındaki bilginin tespit edilmesi, toplanması, hesaplanması (tahmin edilmesi), analiz edilmesi, dahili olarak raporlanması ve kullanılması süreci olarak tanımlamaktadır.

Çevre muhasebesinin ikinci dalı olan ÇFM, çevresel gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerin şirketin mali tablolarında geçerli mevzuat ve muhasebe standartlarına uygun olarak açıkça yansıtılmasını sağlamayı amaçlar. Çevre muhasebesinin bu bileşeni, esasen finansal muhasebe standartlarına dayanmaktadır. Mali tabloların asıl

[1] BM Sürdürülebilir Kalkınma Bölümü (SKB), BM'nin sürdürülebilir kalkınma gündeminin uygulanışını teşvik ve koordine etmek için liderlik sağlamaktadır.

kullanıcıları; şirketin hissedarları, yatırımcıları ve düzenleyici makamlardır. Diğer kullanıcılar arasında ise çalışanlar, kreditörler, müşteriler, tedarikçiler, komşu topluluklar ve çevresel çıkar grupları gibi diğer birçok paydaş sayılabilir. Steele ve Powell (2002:6); çevre muhasebesini, çevresel etkiler ve ilgili mali etkiler konusunda bilgi sağlamak amacıyla çevre muhasebesi sistemlerinin kullanılması yoluyla materyal akışları ve bunlarla ilgili para akışlarının tespit, tahsis edilmesi ve analiz edilmesi olarak tanımlar. Buna ilaveten Bennett ve James (1998:33); çevre muhasebesini, kurumsal çevresel ve ekonomik performansı en üst düzeye çıkarmak ve sürdürülebilir bir işletme elde etmek amacıyla mali olan ve olmayan bilginin üretilmesi, analiz edilmesi ve kullanılması olarak görmektedir. Schaltegger ve Burritt (2000:89); çevre muhasebesini, "çevresel kaynaklı finansal etkiyi ve tanımlı bir ekonomik sistemin ekolojik etkisini kaydetme, analiz etme ve raporlama yöntem ve faaliyetlerini ele alan bir muhasebe alt seti" olarak tanımlamıştır.

ABD çevre koruma kurumu (1995:18), "çevre muhasebesinin en önemli işlevlerinden birinin, çevresel maliyetleri, bu maliyetleri azaltma veya önleme yollarını tespit etme ve aynı zamanda çevresel kaliteyi iyileştirme becerisine ve motivasyonuna sahip olabilecek kurumsal paydaşların dikkatine sunmak" olduğuna işaret etmektedir.

Buna ilaveten uluslararası muhasebeciler federasyonu (2005:13), çevre muhasebesini "aşağıdaki gibi farklı bağlamlarda kullanılan geniş kapsamlı bir terim" olarak tanımlamıştır:

- Finansal muhasebe ve raporlama bağlamında çevreyle ilgili finansal bilginin değerlendirilmesi ve açıklanması,
- ÇYM bağlamında çevreyle ilgili fiziksel ve parasal bilginin değerlendirilmesi ve kullanılması,
- Genellikle tam maliyet muhasebesi (TMM) olarak ifade edilen maliyetlerin ve dış çevresel etkilerin tahmin edilmesi,
- Doğal kaynak muhasebesi (DKM) yani doğal kaynaklara ilişkin stokların ve akışların hem fiziksel hem de parasal açından hesaplanması; çevreyle ilgili uygun muhasebe sistemleri ve uygulamalarının geliştirilmesi ve hayata geçirilmesi yoluyla çevresel ve ekonomik performansın yönetilmesi.

Diğer çevre muhasebesi sistemleri, düzenlemelere uygunluğu kontrol etmeleri için düzenleyicilere bir araç sağlamaktadır. Bu muhasebe sistemleri aynı zamanda CO2

emisyon vergileri gibi çevre vergilerinin hesaplanması için de gereklidir. Gaz emisyonları ve boşaltım düzeyleri hakkında güvenilir bilgi bulunması halinde çevre vergisi oranları, toplam vergi borcunun miktarını tespit etmek için kirleticilerin toplam salınım hacimleri ile çarpılmayabilir.

Veri hesaplama işleri ve kirlilik oranları hakkında spesifik bilgilerle ilgilenen vergi kurumları dışında bankalar ve sigorta kuruluşları gibi artan sayıda paydaş, kredi verirken veya bir riski sigortalamayı kabul ederken risk değerlendirmesi sürecinin bir parçası olarak şirketlerin çevresel etkileri hakkında güvenilir bilgi talep etmektedir. Son olarak yukarıda verilen tanımlara dayalı olarak çevre muhasebesi; çevresel maliyetleri, çevresel hükümleri, şimdiki ve gelecekteki çevresel yatırımları, cezaları ve restorasyon maliyetlerini tespit etmek, bunlara ilaveten çevresel performansı ve kontrol maliyetlerini iyileştirmek, daha temiz teknolojilere yatırım yapmak, daha yeşil süreç ve ürünler geliştirmek, ürün karması, ürün muhafazası ve ürün fiyatlandırması konularında bilgiye dayalı kararlar almak gibi iç ve dış amaçlar doğrultusunda kullanılabilecek bir yönetim aracı olarak görülebilir.

Ayrıca çevre muhasebesi, çevre vergilerinin hesaplanması veya çevresel risk değerlendirmesi hakkında güvenilir bilgi sağlanması gibi düzenlemelere uygunluğu kontrol etmek için bir mekanizma olarak da görülebilir.

3. Çevre Muhasebesi ve Raporlamasına İlişkin Kısa Tarihçe

Çevre muhasebesinin ortaya çıkışı 1970'li yılların başına denk gelmektedir. Bu tarihte bazı şirketler (özellikle gelişmiş ülkelerdeki büyük çok uluslu şirketler), yıllık raporlarında sosyal ve çevresel performans bilgilerini açıklamaya başlamıştır. 1970'lerin başı genellikle sosyal ve çevresel muhasebesi (SÇM) araştırmalarının ilk defa kendi başına önemli bir disiplin olarak gündeme geldiği dönem olarak görülür (Mathews, 1997:483). 1970'den günümüze kadar geçen dönemde çevre muhasebesine ilişkin gelişme aşamaları, birçok değişikliğe ve iyileşmeye tanıklık etmiştir. Bu gelişme aşamaları dört döneme ayrılabilir: 1970 – 1979 arası, 1980 – 1989 arası, 1990 – 1999 arası ve 2000'den günümüze.

1971-1980 arası dönem, çevre muhasebesinin SÇM şeklindeki ilk başlangıçlarına tanıklık etmiştir ancak SÇM literatürü az gelişmiştir. 1971-1980 arası dönemdeki literatürün çoğu, az sayıda işletme tarafından üretilen ve yayımlanan yeni bilgilerin miktarını ölçmeye çalışan, çevreyle ilgili deneye dayalı çalışmaların tamamını

göstermeye yöneliktir. Bunun yanında nispeten az sayıda normatif ve felsefi katkılar da olmuştur. Ayrıca çevresel konular, bu dönemde Dierkes ve Preston (1977) ve Ullman (1976) haricinde genellikle ayrı şekilde ele alınmamış ve genel anlamda ayrımı olmayan bir sosyal muhasebe hareketinin bir parçası olarak ele alınmıştır (Mathews, 1997:484).

Çevre muhasebesi ve raporlamasını konu alan erken dönem literatür hala ilgi çekmektedir. Çünkü bu tür araştırmalar zaman zaman ortaya çıkmaktadır ve çoğunlukla bu araştırmaların temel aldığı sağlam bir teorik temel bulunmamaktadır. Buna ilaveten bu erken dönem araştırmalar, analiz öznelliği yüzünden çevresel açıklamaların verimli şekilde ölçülmesine ilişkin sorunlarla karşı karşıyadır ve aynı zamanda yinelenmesi çok zordur. 1971-1980 arası dönemde yayımlanan araştırmaların çoğu, yalnızca sosyal ve çevresel konulara odaklanmamış, birçok muhasebe konusuna da yer vermiştir. Bu bağlamda 1971-1980 arası dönemde finansal muhasebeye ilişkin daha az düzenleme bulunmasına karşın bu düzenlemelerin çoğunda çevre muhasebesi açısından hiçbir husus yer almamıştır.

Çevre muhasebesi konularıyla ilgili önerilerin, örneğin Muhasebe Standartları Yönlendirme Komitesinin kapsamlı müzakere dokümanının sonucu olarak 1975 yılında yayımlanan finansal muhasebe kurumsal raporu (Muhasebe Standartları Yönlendirme Komitesi, 1975) ve İngiliz hükümetinin yeşil raporunun (HMSO, 1977), SÇM'yi destekler yönde olduğu düşünülmektedir. Ancak aynı zamanda bu öneriler, SÇM uygulamaları için düzenlemeler olarak düşünülemez. Aynı bağlamda FASB'nin mali raporlamaya yönelik kavramsal çerçevesi, kurumsal çevre muhasebesi ve raporlamasını geliştirmek için herhangi bir destek sağlamamıştır.

Bu nedenle SÇM'nin gelişimi, finansal muhasebenin gelişimini izleme eğiliminde olmuştur ve meslek örgütleri standartlar veya düzenleyici çerçeveler geliştirme konusunda isteksiz kalmıştır (Mathews, 1997:489). İkinci dönemde (1980-1989), özellikle de 1981'den sonra SÇM literatürünün odağı açısından birçok değişiklik olmuştur. Genel sosyal sorumluluk açıklamaları daha az ilgi çeker hale gelmiş ve bunun yerine çevresel zararı azaltmak için aktif bir araç olarak daha çok çevresel raporlama uygulamaları ve düzenlemelerine odaklanılmaya başlanmıştır. Bu nedenle bu dönem zarfında muhasebe literatüründeki vurgu, sosyal sorumluluk muhasebesinden

çevre muhasebesine doğru kaymıştır. Bu durum çevre muhasebesi ve raporlaması konularına duyulan ilginin büyüklüğünü de yansıtmaktadır.

Bundan başka, araştırmalar yaklaşım açısından daha analitik olmaya başlamış ve felsefi tartışma da şirketlerin hangi çevresel bilgileri açıklamasının uygun olduğu konusuna daha fazla odaklanmaya başlamıştır (Roberts, 1992:603). Bu dönemin özelliği, yasal olarak şart koşulan finansal muhasebe standartları ve mevzuatı yoluyla muhasebe bilgilerine ilişkin açıklama uygulamalarına yönelik düzenlemelerin artmasıdır. Çevresel açıklamaların kapsamının ölçümünün öznelliğini azaltmak ve içerik analizinin verimliliğini artırmak amacıyla 1981'den sonra yapılan birçok araştırma, sosyal ve çevresel açıklamaların eğilimlerini incelemeye devam etmiş ve açıklama ölçüm metodolojisini iyileştirme konusuna daha fazla dikkat etmiştir. Çoğu durumda bu çalışmalar; açıklamaların kaynağı, yönü ve türüne ilişkin bazı açıklamalar sağlamaya çalışmıştır (bk. örneğin Wiseman, 1982; Guthrie ve Mathews, 1985, Freedman ve Jaggi, 1988; Guthrie ve Parker, 1989).

Bununla birlikte bazı araştırmacılar, sosyal ve çevresel açıklamaların kapsamını etkin şekilde tespit edecek bir mekanizma olarak içerik analizi tekniğini eleştirmiştir. Örneğin Mathews (1997:491), içerik analizi çalışmalarına dair birçok eleştiri olduğunu belirtmiştir. Çünkü bu çalışmalar; yalnızca şu anda mevcut olan veya eskiden mevcut olan şeyleri raporlayarak neyin olması gerektiği hakkında normatif pozisyonlara atıfta bulunmamakta, genellikle teorik bir temelden yoksun kalmakta ve daha çok kuruluşun imajını iyileştirmek ve sosyal yapılar açısından mevcut durumu korumakla ilgilenen açıklamalar için dolaylı destek sağlamaktadır. Bu dönem zarfında finansal muhasebe ve raporlama düzenlemelerinin gelişimi devam etmiş ve mali raporlamada bireysel yorum derecesini azaltmak için yasal hükümler, muhasebe standartları ve kavramsal çerçevelere dayanma derecesi artmıştır. Muhasebe düzenlemelerindeki bu artan gelişmelere karşın bu muhasebe düzenlemelerinin az bir kısmı, SÇM ve raporlamasına uygulanmıştır. Bunun dışında bu dönem, mevcut finansal muhasebe kavram çerçevesinden büyük oranda farklıdır.

Üçüncü dönemde (1990-1999) muhasebe literatürünün sosyal sorumluluk muhasebesinden çevre muhasebesine geçtiği görülmüştür ve muhasebe literatürü, hem yönetim hem de muhasebecilerin ilgisi açısından çevresel sorunlara odaklanmaya devam etmiştir. Bu nedenle bu dönem, çevre muhasebesi ve raporlaması literatürünün

sosyal sorumluluk muhasebe literatürü üzerinde neredeyse tam egemenlik elde etmesiyle nitelendirilebilir. 90'lı yılların başında bazı şirketler, özellikle birçok ülkedeki büyük ve çok uluslu şirketler, yıllık raporlarında gönüllü olarak çevresel ve sosyal konuları açıklamaya başlamıştır. Bu açıklamalar, şirketlerin sosyal ve çevresel politikaları ve de şirketlerin ekonomik faaliyetlerinin çevresel etkileri hakkında genel bilgi içermektedir. 90'lı yıllarında ortalarında şirketlerin yıllık raporlarında sosyal ve çevresel performanslarını açıklamaları yaygın hale gelmiştir. Şirketlerin açıkladığı içerikler, daha çok kurumsal çevre politikaları, çevresel uygulamalar ve şirket faaliyetlerinin çevresel etkileri hakkında bilgiye yer vermektedir. Şirketler için çevresel açıklamalar yapmanın temel aracı yıllık raporlar olmasına karşın bazı şirketler, çevresel performans bilgilerini, çevre raporu veya sosyal rapor gibi ayrı raporlar olarak bildirmeye başlamıştır.

Buna karşın yıllık rapor, kendi başına yayımlanmış ve esas olarak şirketin mali tablolarına ve şirketin faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkilerinin bir özetine yer vermiştir. 90'lı yıllarının sonunda ise sosyal ve çevresel etkilerin ayrı bir rapor içinde kurumsal olarak raporlanması, özellikle de sürdürülebilirlik raporları, yaygın hale gelmiştir. Bu raporlar ekonomik, çevresel ve sosyal performans göstergelerine ilişkin kurumsal raporlamalara yer vermiştir. Bu dönem zarfında birçok şirket, kendi çevresel ve sosyal performans bilgilerini kendi internet siteleri üzerinden de yayımlamaya başlamıştır. Ayrıca şirketler kendi internet sitelerini çevresel ve sosyal konular hakkında kendi paydaşlarıyla iletişim kurmak üzere bir kanal olarak kullanmıştır. Bu dönemde diğer literatürlerin çevre muhasebesine yaptığı en büyük katkı; yönetim, kontrol ve stratejik planlama alanından – özellikle çevre yönetimi sistemlerinin (ÇYS'lerin) gelişmesi – olmuştur.

Gray, Bebbington, ve Walters (1993:49) şirketin üst düzeylerinin politika ve bakış açısı alanlarındaki değişiklileri desteklemesi durumunda bu değişikliklerin meydana gelme olasılıklarının arttığını ifade etmiştir; yani "üstten gelen tavır" yaklaşımı, uygun kaynakları ve yapıyı bir araya getirerek ÇYS'nin gelişmesine neden olmaktadır. Son dönem (2000- günümüz) ise SÇM düzenlemelerindeki en önemli ilerlemenin ortaya çıkışına tanık olmuştur. Bu ilerleme, Global Raporlama İnisiyatifi (GRİ) kurumsal sürdürülebilirlik raporlama rehberidir. GRİ, 1997 yılında ABD'nin çevresel olarak sorumlu ekonomiler koalisyonu (CERES) sivil toplum kuruluşu ile

Birleşmiş Miletler Çevre Programının (BMÇP'nin) ortak girişimi olarak lanse edilmiştir ve amacı sürdürülebilirlik raporlamasının kalite, özen ve yararlılığını gelişmektir. GRİ; iş dünyası, kar amacı gütmeyen destek grupları, muhasebe kuruluşları, yatırım kuruluşları, sendikalar ve diğer birçok kuruluştan temsilcilerin katılımına ve aktif desteğine sahip olmuştur. Bu destek grupları, dünya çapında kabul sağlama amacıyla raporlama rehberi seti hakkında uzlaşma elde etmek için hep birlikte çalışmıştır (GRİ, 2002:1).

Bu rehber, en iyi kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması uygulamasını temsil ettiği için dünya çapında kabul görmüştür. GRİ Rehberinin ilk versiyonu, 1999 yılında Taslak Metin olarak ortaya çıkmış olup incelendikten ve tartışıldıktan sonra Haziran 2000'de yayımlanmıştır. Hemen ardından bir revizyon süreci başlamış ve sonraki iki yıl boyunca devam etmiştir. 2002 yılında Johannesburg'da sürdürülebilir kalkınma konulu dünya zirvesinde G2 olarak bilinen ikinci versiyon yayımlamıştır. Dünya zirvesinin uygulama planında GRİ'den de bahsedilmiştir. Bu nedenle BMÇP, GRİ'yi kucaklamış ve BM üye devletlerini GRİ'ye ev sahipliği yapmaya davet etmiştir.

Ev sahibi ülke olarak Hollanda seçilmiştir. Sürdürülebilirlik performans göstergeleri üç kategoride düzenlenmiştir. Bunlar ekonomik, çevresel ve sosyal göstergelerdir. Her kategoride politika, sorumluluk ve amaçları kapsayan bir "Yönetim Yaklaşımı Açıklaması" bulunmaktadır. Bundan sonra "temel göstergeler" ve "ek göstergeler" olarak kategorize edilen bir performans göstergeleri listesi yer almaktadır. Rehberin genel olarak G3 olarak bilinen üçüncü versiyonu ise 2006 yılında lanse edilmiştir.

G3'te 49 adet "temel gösterge" ve 30 adet "ek gösterge" yer almaktadır. Temel Göstergeler, GRİ'nin çok paydaş katılımlı süreçleri yoluyla geliştirilmiştir. Temel göstergelerin genel olarak uygulanabilir göstergeleri belirlemesi amaçlanmış ve birçok kuruluş için önemli oldukları varsayılmıştır. Ek Göstergeler, yeni geliştirilmekte olan uygulamaları temsil etmektedir ve bazı kuruluşlar için önemli olabilecek ancak diğerleri için olmayacak konuları ele almaktadır. 2011 yılında GRİ, G3'ün güncel ve tam versiyonu olan ve cinsiyet, topluluk ve insan kaynaklarıyla ilgili performansın raporlanmasına yönelik daha fazla rehberlik içeren G3.1 Rehberini yayımlamıştır. GRİ'nin iyileştirmeleri, sürdürülebilirlik ve şeffaflık raporlaması konulu yılda iki kere düzenlenen Amsterdam konferansı ile daha da güçlendirilmiştir. Mayıs 2013'teki

dördüncü konferansa, 69 ülkeden 1500'den fazla delege katılmıştır. Mayıs 2013'teki bu dördüncü konferansta GRİ, rehberinin dördüncü ve son versiyonu olan G4'ü ortaya koymuştur. GRİ, G4 sürdürülebilirlik raporlaması rehberiyle ilgili olarak güncellemeler de yapmıştır. Bu güncellemeler, dünyanın dört bir yanından yüzlerce raportör, rapor kullanıcısı ve mesleki aracıları içeren kapsamlı bir süreç yoluyla elde edilmiştir. Bu sebeple G4, raporlamaya yönelik standardize bir yaklaşımı desteklemek için global olarak ilgili bir çerçeve önermekte ve bilgiyi piyasalar ve toplum için faydalı ve güvenilir kılmak için gereken şeffaflık ve tutarlılık derecesini teşvik etmektedir. G4, dünya çapında büyük ve küçük tüm kuruluşlar için evrensel olarak geçerli olmak üzere dizayn edilmiştir.

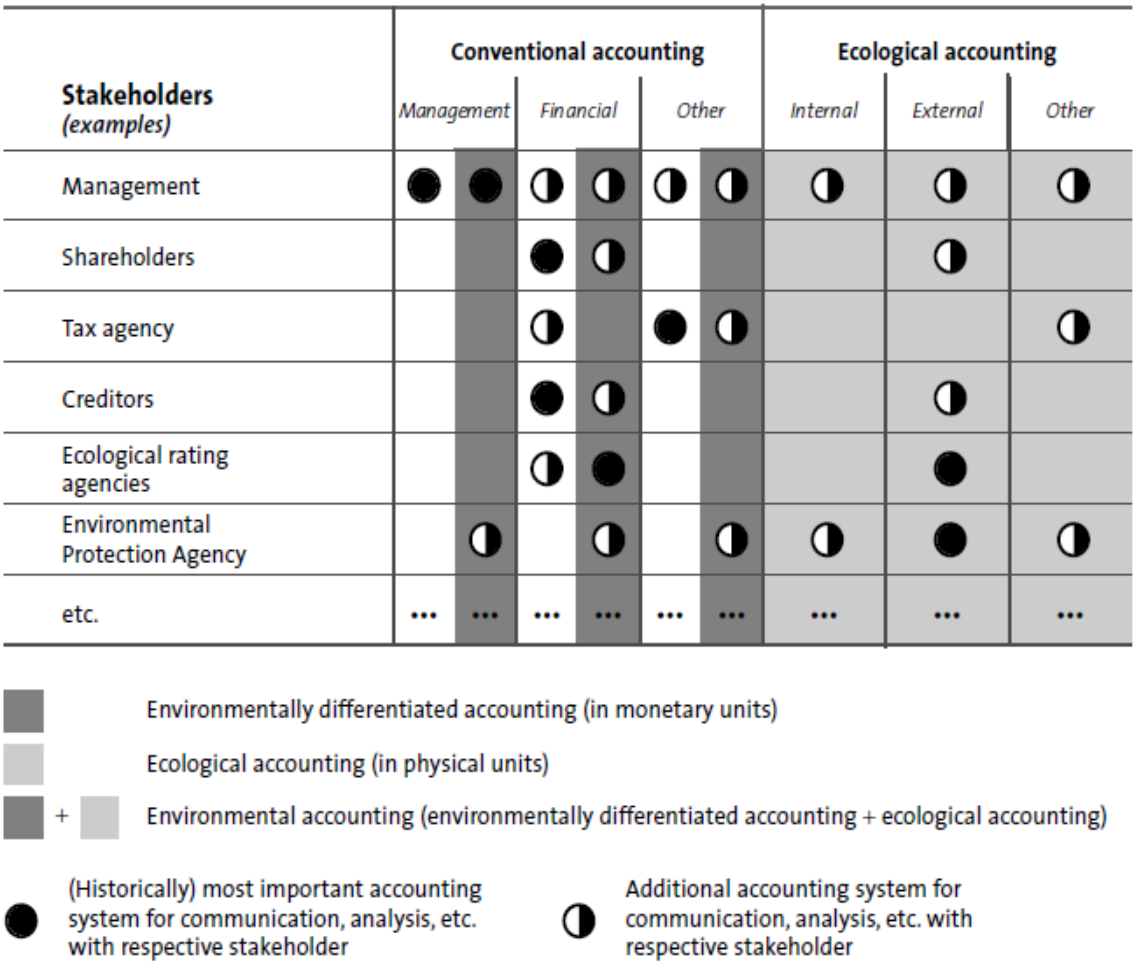
Rehberin kullanımını, hem deneyimli raportörler hem de herhangi bir sektörde sürdürülebilirlik raporlaması konusuna yeni olanlar için daha kolay hale getirmek amacıyla G4'ün özellikleri, diğer GRİ materyalleri ve hizmetleriyle desteklenmektedir (GRİ, 2013:3). GRİ rehberi, dünyada en çok kullanılan kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması rehberi olmasına karşın mükemmel değildir. Rehberin zayıf yönlerinden birisi, kullanımının zorunlu olmamasıdır. Şirketler, hangi göstergeleri raporlayıp hangilerini raporlamayacaklarına karar verme konusunda özgürdür. Buna ilaveten bir şirket, sadece bazı göstergelerde raporlama yapabilir ve yine de rehberleri kullanma meşruiyetini kazanmış olur.

4. Çevre Muhasebesi ve Raporlaması Çerçevesi

Geçtiğimiz yıllarda özellikle 1990'ların başından itibaren SÇM ve raporlaması konulu literatürde göze çarpan bir artış olmuştur. Buna karşın SÇM açıklamalarını düzenleyen kural, standart veya yasal muhasebe düzenlemeleri hala azdır. Bu düzenlemeler, genel amaçlı mali tablolarda yer alan muhasebe bilgi açıklamalarını düzenleyen kavramsal çerçevelerde veya muhasebe mesleği örgütlerinin sağladığı yasal gerekliliklerde tanınmamakta veya yer almamaktadır. Günümüzde sosyal veya çevresel konuların finansal ölçümünü ele almak için nitelikli olan ve yaygın olarak kabul edilen kavramsal bir muhasebe çerçevesi bulunmamaktadır. Ancak çevre muhasebesi için çerçeveler öneren birçok yazar olmuştur. Örneğin: Schaltegger, Müller ve Hindrichsen (1996), Schaltegger ve Burritt (2000), Burritt, Hahn, ve schaltegger (2002), Lamberton (2005) ve Jones (2010). Bu bölüm, çevre muhasebesinin teorik çerçevesini geliştirmek için yapılan en önemli önerileri değerlendirmeye çalışmaktadır ve bu değerlendirme,

çevresel açıklamanın yapısını ve kapsamını tespit etmeye ek olarak çevresel açıklamaya ilişkin kabul edilen bir gerekçe sağlayabilir.

Erken dönem çalışmalarından bir tanesi, Schaltegger, Müller ve Hindrichsen (1996), kurumsal faaliyetlerin çevresel olarak ilgili ekonomik yönlerinin, şirketle ilgili çevre üzerindeki etkilerden ayrılması konusuna çok belirgin biçimde vurgu yapan bir çevre muhasebesi çerçevesi ortaya koyan araştırmasıdır. İşletme faaliyetlerinin çevresel olarak ilgili ekonomik yönlerini yansıtan muhasebe sistemleri, "çevresel olarak farklılaştırılmış geleneksel muhasebe sistemleri" olarak adlandırılmış ve parasal birim olarak ifade edilmiştir (Şekil 2.2'de koyu gri renkli alan). Diğer yanda ise bir şirketin çevre üzerindeki fiziksel etkilerine atıfta bulunan muhasebe sistemleri "ekolojik muhasebe" olarak değerlendirilmiştir (Şekil 2.2'de açık gri alan). Bu iki alan birlikte kurumsal çevre muhasebesini oluşturmaktadır.



Şekil 2.2: Çevre Muhasebesinin Erken Dönemdeki Çerçevesi

Kaynak: Schaltegger ve Burritt, 2000:59

Hem “çevresel olarak farklılaştırılmış geleneksel muhasebe sistemleri” hem de “ekolojik muhasebe”, farklı paydaşların bilgi taleplerine uygun olarak daha fazla ayrım yapmaktadır. Erken dönemdeki bu çerçevenin güçlü yönleri şöyledir:

1. 1. Parasal birim olarak ifade edilen çevresel kaynaklı ekonomik etkiler ve şirket faaliyetlerinin doğal çevre üzerindeki fiziksel etkileri arasında net bir ayrım sağlar. Bu ayrım önemlidir çünkü her iki bilgi türü de (parasal ve fiziksel bilgi) genellikle farklı amaçlar için ve farklı paydaşlar için gerekli olmaktadır.
2. 2. Çevresel olarak ilgili parasal etkileri ele alan çevre muhasebesi sistemlerinin geleneksel muhasebeden kaynaklanan metodolojik orijinini belirlemektedir.

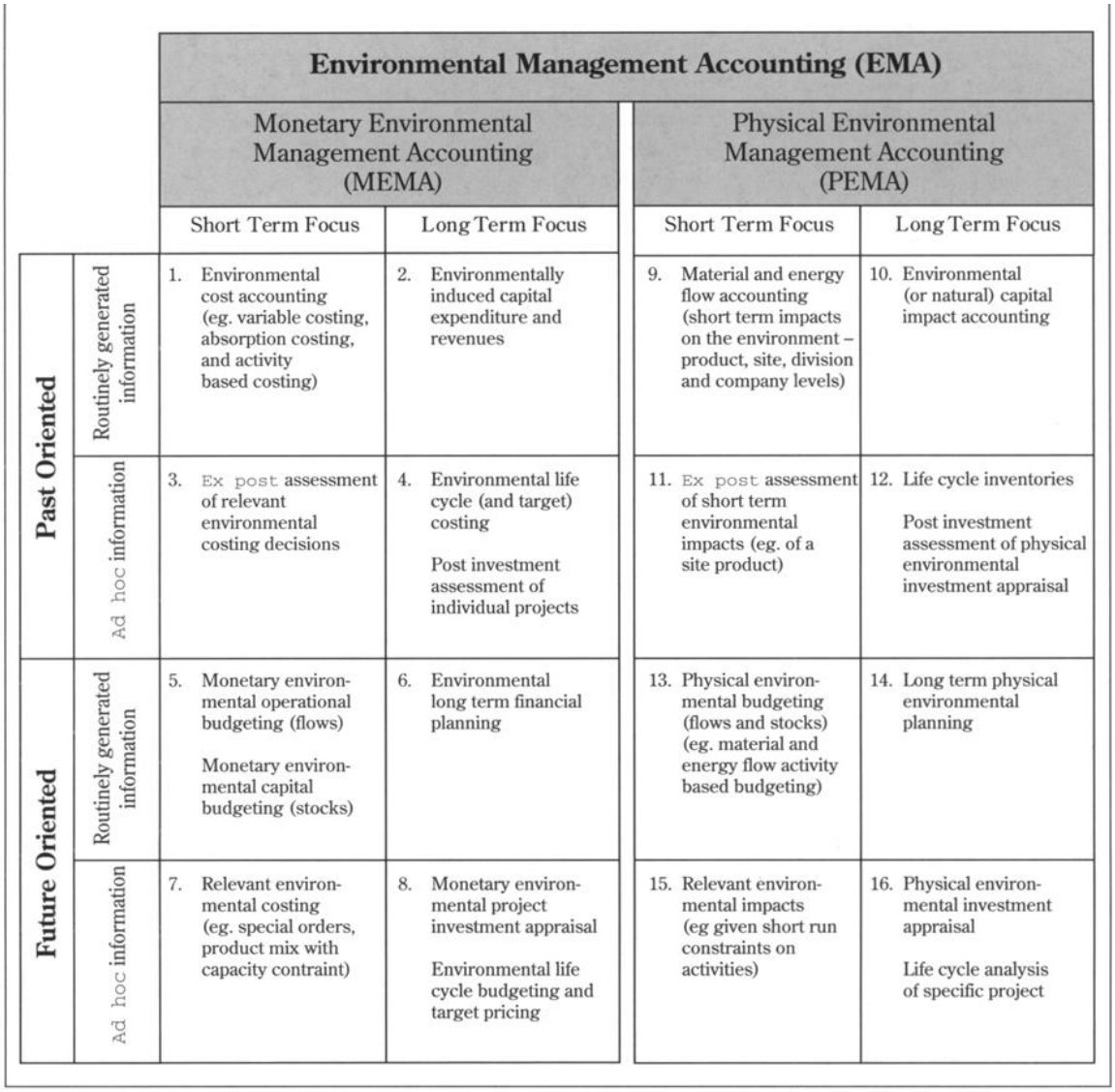
Erken dönemdeki bu çerçeve yukarıda sayılan avantajları sahip olmasına karşın, Burritt, Hahn, ve schaltegger (2002:26)’a göre iki temel eksikliği de ihtiva etmektedir: Birincisi, geleneksel muhasebenin – ve bunun ayrılmaz iç kısmında, yönetim muhasebesinin – bir şirketi idare etmenin sadece parasal yönlerini ele aldığı düşünülmektedir. Yukarıda ileri sürüldüğü üzere geleneksel muhasebe – çevre muhasebesinde olduğu gibi – hem parasal hem de fiziksel özellikleri içerir. Erken dönemdeki çerçevenin ikinci eksikliği ise çevre muhasebesini oluşturan iki bileşene dair oldukça ilişkisiz ve bağımsız bir terminoloji bulunmasıdır. Buna ek olarak semantik açıdan her iki terim de genellikle anlaşılmaz veya karıştırılır. 'Ekolojik muhasebe', bu noktada bir nebze kullanışsızdır çünkü geleneksel muhasebe geleneğinde aslında ekolojik bir kavram bulunmamaktadır. Yani bu terim, fiziksel kurumsal çevre özelliklerini ifade etmek yerine gerçekten temel bir ekolojik bileşen ileri sürmektedir. Şirketler üzerindeki çevresel kaynaklı parasal etkilere yönelik muhasebeye ise '' çevresel olarak farklılaştırılmış geleneksel muhasebe' adı verilir – bu nedenle geleneksel muhasebenin ayrılmaz bir parçası olarak görülür.

Aynı şekilde Schaltegger ve Burritt (2000), erken dönemdeki çerçevenin eksik olduğu çünkü çevre muhasebesinin geleneksel muhasebenin ayrılmaz bir parçası olarak görüldüğü argümanlarına dayanarak yukarıdaki çerçeveyi geliştirmiştir. Bu çerçeve, çevresel olarak farklılaştırılmış geleneksel muhasebe sisteminden gelen çevresel kaynaklı finansal etkileri içermektedir.

Çevresel kaynaklı finansal etkiler de kendi aralarında şöyle ayrılmaktadır: yönetim muhasebesindeki çevresel konular, finansal muhasebedeki çevresel konular, diğer muhasebe sistemlerindeki çevresel konular. Bu çerçeve iki tür bilgi içermektedir: Fiziksel çevre bilgisi ve parasal çevresel bilgisi. Çerçeve, geleneksel ve diğer muhasebe yöntemlerini dikkate almaktadır ve geleneksel muhasebenin çevresel konularını, finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi olarak birbirinden ayırmaktadır. Aynı bağlamda Burritt, Hahn, ve schaltegger (2002) da Schaltegger, Müller ve Hindrichsen (1996) ile Schaltegger ve Burritt (2000)'in çalışmalarına dayalı olarak çevre muhasebesi sistemini daha da geliştirmiştir.

Çevre muhasebesi sisteminde temel yapılar olarak parasal ÇYM ve fiziksel yönetim muhasebesi sistemi kavramlarını destekleyen yukarıdaki argümanlara dayalı olarak Burritt, Hahn, ve schaltegger (2002), ÇYM yapısına üç ek boyut ilave etmiştir. Özellikle ÇYM araçlarının üç boyutu vurgulanmaktadır:

1. Zaman çerçevesi – farklı araçların ele aldığı dönem (örneğin geçmiş, şimdi veya gelecek),
2. Zaman çerçevesinin uzunluğu – aracın ele aldığı dönemin süresi (örneğin kısa dönemi ele alan araçlar ve uzun döneme odaklanan araçlar) ve
3. 3. Bilginin rutinliği (örneğin geçici veya rutin bilgi toplanması).

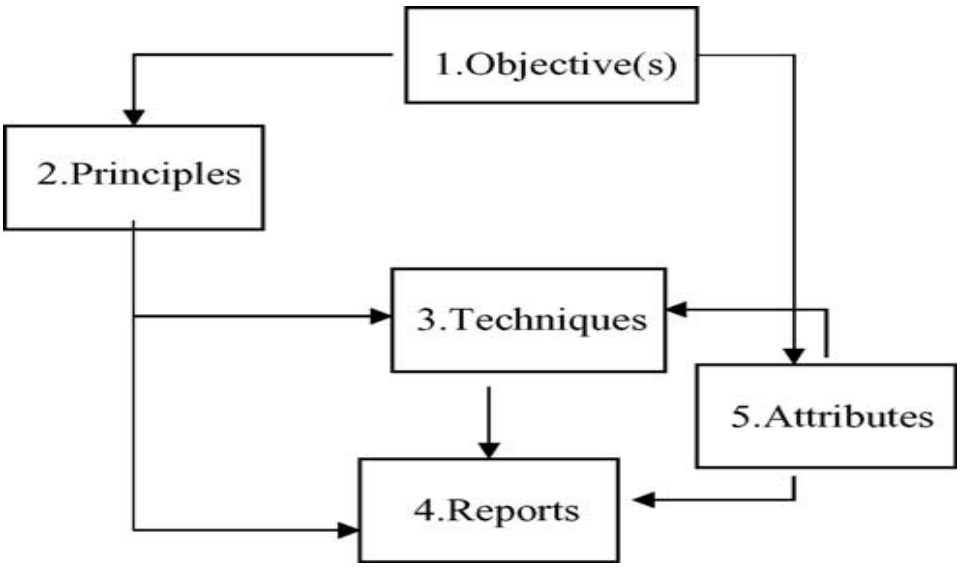


		Environmental Management Accounting (EMA)			
		Monetary Environmental Management Accounting (MEMA)		Physical Environmental Management Accounting (PEMA)	
		Short Term Focus	Long Term Focus	Short Term Focus	Long Term Focus
Past Oriented	Routinely generated information	1. Environmental cost accounting (eg. variable costing, absorption costing, and activity based costing)	2. Environmentally induced capital expenditure and revenues	9. Material and energy flow accounting (short term impacts on the environment – product, site, division and company levels)	10. Environmental (or natural) capital impact accounting
	Ad hoc information	3. Ex post assessment of relevant environmental costing decisions	4. Environmental life cycle (and target) costing Post investment assessment of individual projects	11. Ex post assessment of short term environmental impacts (eg. of a site product)	12. Life cycle inventories Post investment assessment of physical environmental investment appraisal
Future Oriented	Routinely generated information	5. Monetary environmental operational budgeting (flows) Monetary environmental capital budgeting (stocks)	6. Environmental long term financial planning	13. Physical environmental budgeting (flows and stocks) (eg. material and energy flow activity based budgeting)	14. Long term physical environmental planning
	Ad hoc information	7. Relevant environmental costing (eg. special orders, product mix with capacity contraint)	8. Monetary environmental project investment appraisal Environmental life cycle budgeting and target pricing	15. Relevant environmental impacts (eg given short run constraints on activities)	16. Physical environmental investment appraisal Life cycle analysis of specific project

Şekil 2.3: Çevre Muhasebesine İlişkin Önerilen bir Çerçeve

Kaynak: Burritt, Hahn, ve Schaltegger, 2002:43.

Şekil 2.3 ÇYM'nin beş boyutunun hepsini içermektedir – iç ve dış; fiziksel ve parasal sınıflandırmalar, geçmiş ve gelecek zaman çerçeveleri, kısa ve uzun vadeler, geçici ve rutin bilgi toplanması. FASB finansal muhasebe çerçevesine benzer şekilde Lamberton (2005), sürdürülebilir muhasebe çerçevesinin beş bileşeninden oluşan bir çerçeve sunmaktadır. Şekil 2.4'te görüldüğü üzere bu çerçevenin oluşumunu destekleyen konular şunlardır: sürdürülebilirlik raporlama modelinin amacı; sürdürülebilirlik muhasebesi modelinin uygulanışını destekleyen ilkeler; veri yakalama araçları; paydaşlara bilgi sunmak için kullanılan raporlar; çerçeve kullanılarak raporlanan bilginin nitel özellikleri.



Şekil 2.4: Sürdürülebilirlik Muhasebesi Çerçevesinin Bileşenleri

Kaynak: Lamberton, 2005:16.

Bu bileşenler, sürdürülebilirlik muhasebesi bilgisinin raporlanmasına özen ve yapı katmak için gelişim aşamasında ele alınması gereken önemli konulardır.

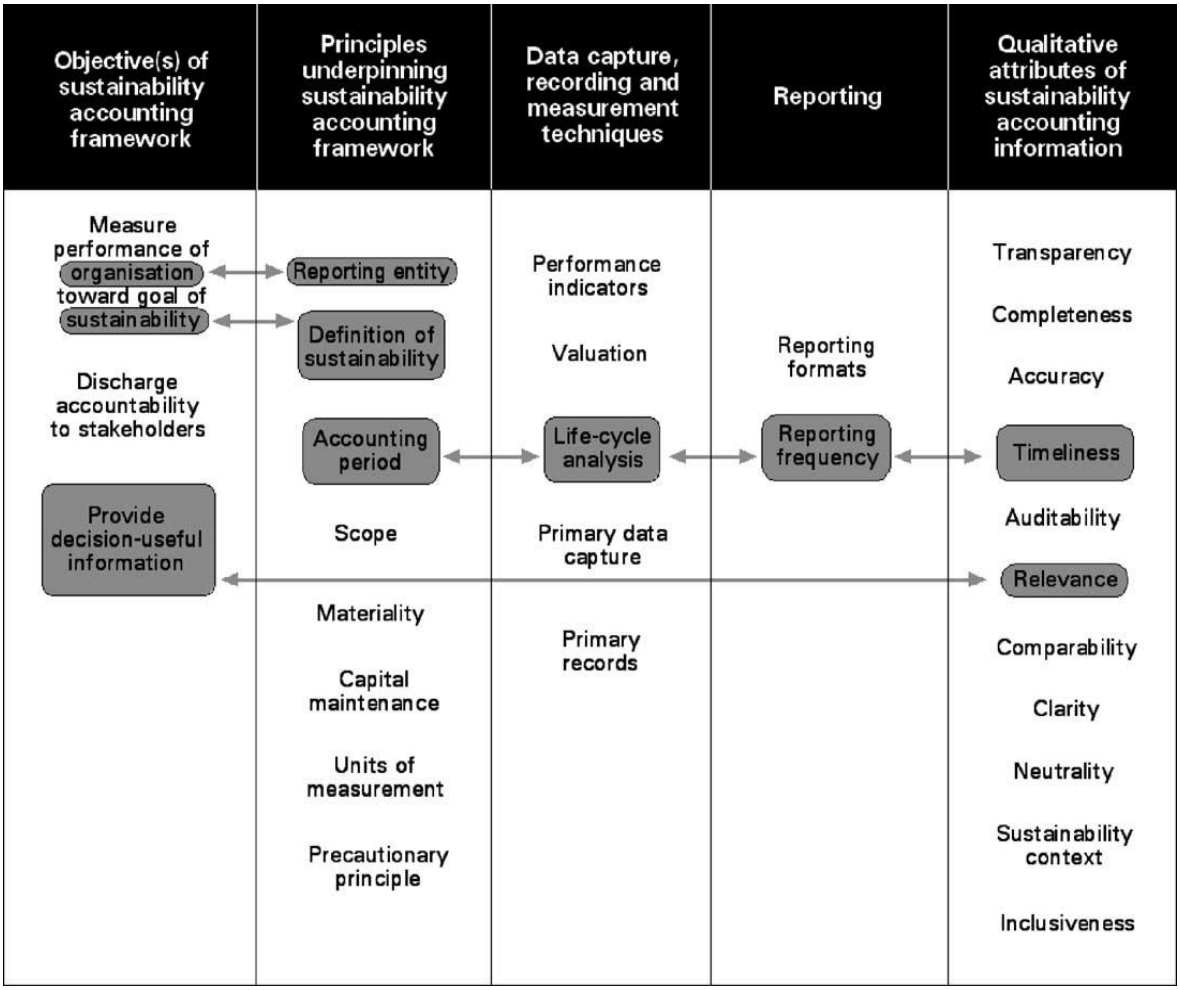
Şekil 2.5, kapsamlı bir sürdürülebilirlik muhasebesi çerçevesi tarif etmekte ve bu çerçevedeki çeşitli bileşenler arasındaki bağlantıların bazılarını göstermektedir. Bu çerçeve, GRİ sürdürülebilirlik raporlama rehberinin 2002 sürümü dahil olmak üzere çevre muhasebesi araştırma ve uygulamalarında belirgin olan beş genel konuyu bir araya getirmektedir. Sürdürülebilirlik muhasebesi çerçevesinin beş bileşeni şöyledir:

1. **Çerçevenin Amaçları.** Sürdürülebilirlik muhasebesi çerçevesinin esas amacı, GRİ rehberinin belirlediği şekilde sürdürülebilirlik hedeflerine yönelik olarak kuruluşların performansını ölçmek ve buna ek olarak karar alımı için faydalı sürdürülebilirlik bilgileri sağlayarak paydaşlara yönelik hesap verme sorumluluğu işlevini yerine getirmektir. Bunun merkezinde, sürdürülebilirliğin kuruluşlar için ilgili bir hedef olup olmadığını ve ölçülebilir olup olmadığını konu alan tartışma yer almaktadır.
2. **Altında Yatan İlkeler.** Sürdürülebilirlik muhasebesi çerçevesinin uygulanmasını destekleyen ilkelerin çoğu, muhasebe ilkelerine veya kavramlarına benzerdir. Bu gibi kavramlar arasında finansal muhasebe çerçevesinde tutuculuk kavramına karşılık gelen ihtiyat ilkesine ek olarak raporlama kuruluşu, muhasebe dönemi, önemlilik, sermaye muhafazası, ölçüm birimleri sayılabilir. Tüm bu ilkeler, Şekil 2.5'te ikinci sütunda sıralanmaktadır. Bu modeldeki en önemli ilke, kuruluşun

sürdürülebilirlik muhasebesi çerçevesinin kapsam ve içeriğini şekillendiren sürdürülebilirlik tanımıdır. GRİ (2002)'ye göre, kabul edilen üç boyutlu tanım sürdürülebilirlik kavramını ekolojik, sosyal ve (özellikle daha uzun vade) ekonomik amaçları içine alacak şekilde genişletmektedir. Performansın, çok boyutlu bir sürdürülebilirlik kavramına yönelik olarak ölçülmesi için bir dizi sosyal, çevresel ve ekonomik göstergeye ihtiyaç vardır.

3. **Veri yakalama ve Ölçme Teknikleri.** Performansın sürdürülebilirlik açısından ölçülmesi için geniş bir dizi göstergenin kullanılması, GRİ rehberinde de tavsiye edilmektedir. Sürdürülebilirlik performansı göstergeleri temel olarak ekonomik, sosyal ve çevresel performans göstergelerini içerir.
4. **Raporlama Formatları.** Sürdürülebilirlik muhasebesi çerçevesinin dördüncü bileşeni, kullanıcılara bilgi raporlanmasıyla ilgilidir ve iki temek soruyu içerir:
    1. Sürdürülebilirlik muhasebesi raporlarının uygun formatı nedir?
    2. Sürdürülebilirlik muhasebesi bilgisi ne sıklıkla kullanıcılara dağıtılmalıdır?
5. **Nitel Özellikler.** Çoğunlukla finansal muhasebeden alınan bu özellikler, raporlama yapan kuruluşun bu raporları nasıl hazırladığı konusunda kullanıcıları bilgilendirmek için tasarlanmıştır (GRİ, 2002: 22). Rehberde belirtilen temel özellikler şöyledir:
    1. Gerekli şeffaflık (rapor hazırlanmasında yer alan süreçler, prosedürler ve varsayımların tam olarak açıklanması) (GRİ, 2002: 24).
    2. Raporlama yapan kuruluşun, raporlarını odaklamaya ve rapor kalitesini sürekli olarak artırmaya yardımcı olmak için sürekli olarak paydaşlarını işe dahil etmesini gerektiren kapsayıcılık (GRİ, 2002: 24).
    3. Raporlanan veri ve bilgilerin, iç denetçiler veya dış güvence sağlayıcıların bunların güvenilirliğini tasdik etmesine imkân verecek şekilde kaydedilmesi, derlenmesi, analiz edilmesi ve açıklanmasını gerektiren denetlenebilirlik (GRİ, 2002: 25).

Bu kapsamlı sürdürülebilirlik muhasebesi çerçevesi; sürdürülebilirlik, muhasebe amaçları, ilkeleri, teknikleri, raporlama yöntemleri ve bilgi özelliklerini içeren tam bir model sunmuştur. Buna karşın geleneksel finansal muhasebe modelinin yapısını sürdürülebilirlik muhasebesi çerçevesine uygulamanın faydalı olduğunu kanıtlamakta başarısız olmuştur.



Şekil 2.5: Kapsamlı Sürdürülebilirlik muhasebesi Çerçevesi

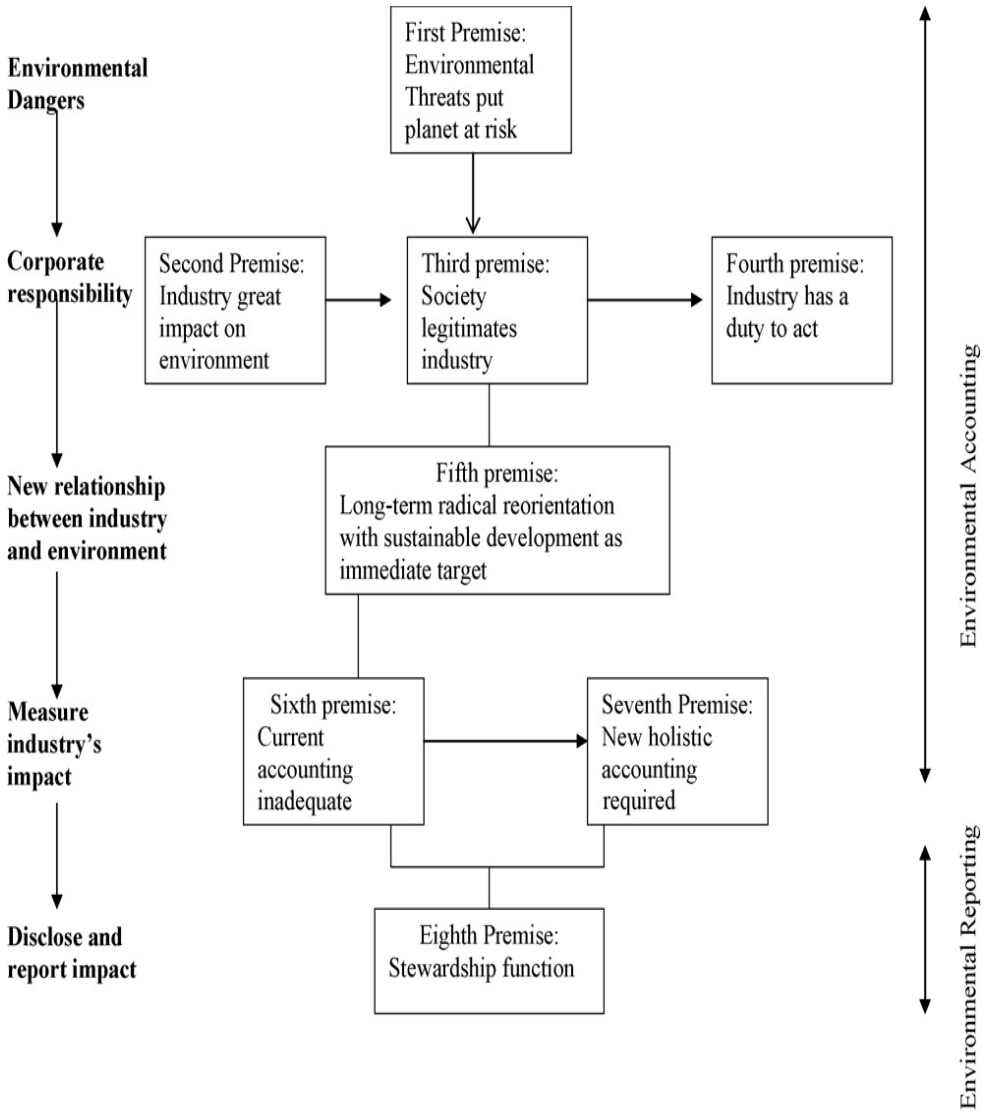
Kaynak: Lamberton , 2005:17.

Çevre muhasebesi çerçevelerine ilişkin bir diğer öneri de Jones (2010) modelidir. Bu modelde Jones, normatif yaklaşımı kullanarak çevre muhasebesi ve raporlaması için tümdengelimle teorik bir çerçeve oluşturmuştur. Bu model, beş düzeyde sekiz öncül geliştirilerek elde edilebilir. Birinci düzey, tek bir öncül içeren çevresel tehlikeler düzeyidir. Bu öncül, çevrenin tehdit altında olduğunu ifade etmektedir. İkinci düzey kurumsal sorumluluktur ve kurumsal sorumluluk başlığı geniş kapsamlı olup bu kapsamda üç tane kesişen öncül ele alınmaktadır:

(i) Sanayinin çevre üzerinde büyük etkisi vardır,

(ii) Sanayi, sosyal meşrulaştırmaya dayanır ve

(iii) Harekete geçmek bireylerin ve şirketlerin görevidir.



Şekil 2.6: Çevre Muhasebesi ve Raporlaması İçin Teorik Model

Kaynak: Jones, 2010:125.

Üçüncü düzey, sanayi ve çevre arasındaki yeni bir ilişkidir ve sadece tek bir öncül içerir. Bu öncül, çevreyle olan insani ilişkide radikal bir yeniden yönlendirmeye ihtiyacımız olduğuna işaret etmektedir. Uzun vadede çevresel zararı telafi etmemiz, küresel ısınmayı tersine çevirmemiz ve doğal yaşam ortamlarını restore etmemiz ve böylece biyolojik çeşitliliği iyileştirmemiz gerekmektedir. Dördüncü düzey, iki öncül içerir ve sanayinin etkisinin bir şekilde ölçülmesinin önemli olduğunu varsayar. Altıncı öncüle göre geleneksel muhasebe, çevre muhasebesi için uygun değildir. Geleneksel muhasebe, insanların doğal çevre üzerindeki etkilerini yakalamak için tasarlanmamıştır ve sonuç olarak da bunu yapamaz. Buna karşın yedinci öncül; muhasebe, işletmeler ve

çevreye ilişkin daha bütüncül bir bakış açısına dayanmaktadır ve bunları karşılıklı olarak bağımlı, birbirine bağlı ve birbiriyle ilgili sistemler olarak görmektedir. İşletmelerin tüm etkinliklerini veya işlemlerini (bunlar ister çevre koruma aktiviteleriyle ister başka faaliyetlerle ilgili olsun) yakalamak için yeni ve bütüncül bir muhasebe sistemine ihtiyaç vardır. Son olarak en son düzey, etkinin açıklanması ve raporlamasıdır ve teorik model adlı sekizinci ve son unsuru içermektedir. Bu kapsamdaki inanca göre işletmeler, hem çevrenin temsilcileri oldukları için hem de aydınlanmış kişisel çıkar yüzünden çevreye yönelik olarak hesap verme sorumluluğu taşımalıdır.

Özet olarak sürdürülebilirlik muhasebesi ve özellikle çevre muhasebesi çerçeveleri, geçtiğimiz son yirmi yıl içinde büyük dikkat çekmiştir. Eldeki literatür incelendiğinde birçok farklı algı ve kavram geliştirildiği görülmektedir. Genellikle çevre muhasebesi çerçevesi oluşturmak için kullanılan teorik yaklaşımlar, işletme ve çevre arası etkileşime dair farklı bir anlayışı temel almıştır. Bu da çevre muhasebesi çerçevesinin nasıl ve neden geliştirilmesi gerektiği konusunda oldukça farklı görüşler olmasına yol açmıştır. Bu itibarla çevre muhasebesi çerçevesi oluşturmaya yönelik önemli çabalara dair yukarıdaki tartışma, iki ayrı yaklaşım olduğunu ortaya koymaktadır. Birinci yaklaşımda, işletmelerin açıkladığı çevresel bilginin yapı ve bileşenlerini belirlemek ve de geleneksel muhasebe ile çevre muhasebesi arasındaki farkı ayırt etmek amacıyla normatif görüşe dayalı olarak çevre muhasebesi ve raporlaması çerçevesine ilişkin bazı öneriler geliştirilmiştir. İkinci yaklaşım kapsamındaki diğer öneriler ise çevre muhasebesi çerçevesinin yapısı hakkında düşünmek ve harekete geçmek için başka bir yol izlemiştir. Bu yol, çevre muhasebesi ve raporlamasının teorik gerekçesini temel almaktadır ve hem işletmeler hem de muhasebeciler için işletmelerin faaliyetlerinin çevresel etkilerini raporlamak üzere mantıksal bir temel sağlayabilir.

5. Çevresel Konularla İlgili Muhasebe Standartları

Çevre muhasebesi, şirketin çevresel faaliyetleri hakkında faydalı bilgiler sağlamaya ilaveten çevresel olarak ilgili gelirler, maliyetler, varlıklar ve yükümlülüklerin ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi konusunda hayati rol oynar. Sonuç olarak bu rol; mevzuat, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ'ler) ve uluslararası finansal raporlama düzenlemelerine uygunluğu artırmaya yardımcı olur. Bu bakımdan birçok kuruluş, doğrudan veya dolaylı olarak çevresel konuları ele alan

muhasebe standartları yayımlanmasında yer almıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSB); çevresel maliyetler, varlıklar ve yükümlülüklere atıfta bulunan birçok uluslararası muhasebe standardı (UMS'ler) yayımlamıştır. Bu gibi standartlar arasında çevresel konularla ilgili yükümlülüklere yönelik şarta bağlı borç ve ihtiyatların ve de ihtiyat olarak muhasebeleştirilen ve kuruluşa ait gelecek eylemlerden bağımsız olarak var olan geçmiş olaylardan kaynaklanan yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesini ele alan UMS 37 sayılabilir.

Örneğin kuruluşun yol açtığı zararı telafi etmeye zorunlu olduğu ölçüde yasadışı çevre zararlarına yönelik müeyyideler veya çevresel rehabilitasyon ve temizlik maliyetleri ile petrol veya nükleer tesisinin hizmetten alma maliyetlerine yönelik ihtiyat. Bir diğer standart ise gayrimenkul, fabrika ve ekipmanı konu alan UMS 16'dır ve bu standart çevresel yatırımların veya varlıkların ölçülmesini ve muhasebeleştirilmesini ele alır. Örneğin UMS 16'da 11. Paragraf şöyledir: ''Kimyasal bir imalatçı, tehlikeli kimyasalların üretilmesi ve depolanmasına yönelik çevresel gerekliliklere uymak amacıyla yeni kimyasal işlem süreçleri tesis edebilir; bununla ilgili fabrikada yapılan geliştirmeler, varlık olarak muhasebeleştirilir çünkü bunlar olmadan kuruluş herhangi bir kimyasal üretemez ve satamaz''. Buna ilaveten doğrudan çevresel konuları ele alan birçok uluslararası finansal raporlama standardı (UFRS'ler) vardır. Örneğin mineral kaynakların araştırılması ve değerlendirmesini konu alan UFRS 6, mineral kaynakların aranması ve değerlendirilmesine ilişkin raporlamayı ele almaktadır.

Aynı şekilde UFRS 6'da 11. Paragraf şöyle demektedir:*' UMS 37 'İhtiyatlar, şarta bağlı borçlar ve varlıklar' bölümü uyarınca bir kuruluş, mineral kaynakların aranması ve değerlendirilmesi işinin sonucu olarak belli bir dönemde maruz kalınan nakliye ve restorasyon yükümlüklerini muhasebeleştirir".* Ticari birleşmeleri konu alan UFRS 3, şarta bağlı borçlar hakkında spesifik bilgi vermektedir. UFRS 3, çevresel yükümlülüklere yönelik ihtiyatların nasıl ölçüleceğini ve muhasebeleştirileceğini belirler ve bu da firmanın ticari bir birleşmede veya Birleşme & Satın Alma (B&S)'da alınması halinde firmanın çevresel performansının, firmanın ekonomik değeri üzerindeki etkisini gösterir. Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi (UFRYK) de özel olarak çevresel konuları ele alan birçok yorum yayımlamıştır. Bunlara örnek olarak mevcut hizmetten alma, restorasyon ve benzeri

yükümlülüklerdeki değişiklikleri konu alan UFRYK 1 verilebilir. Bu yorum, mevcut olan herhangi bir hizmetten alma, restorasyon ve benzeri bir yükümlülüğün ölçülmesindeki değişiklikler için geçerlidir. Bu değişiklikler, bir tesisin hizmetten alınması, madencilik sanayisindeki çevresel zararın rehabilitasyonu veya ekipmanların nakliyesi için var olabilecek hizmetten alma, restorasyon ve benzeri bir yükümlülüğün ölçülmesindeki değişikliği kapsar.

Buna ek olarak ‘’hizmetten alma, restorasyon ve çevresel rehabilitasyon fonlarından kaynaklanan faizlere yönelik hakları’’ konu alan UFRYK 5, ‘’bir tesisin (örneğin nükleer tesis) veya ekipmanların (örneğin arabalar) hizmetten alınmasına veya çevresel restorasyon veya rehabilitasyon yapılmasına (örneğin su kirliliğinin giderilmesi veya madeni çıkarılmış arazinin restorasyonu) ilişkin maliyetleri karşılamak için oluşturulan fonlardan yapılması beklenen harcamalara’’ nasıl muamele edileceğini açıklamaktadır. Bir diğer standart da belli bir piyasaya dahil olmaktan kaynaklanan yükümlülükleri (örneğin atık elektrik ve elektronik ekipman) konu alan UFRYK 6’dır. Bu yorum, atık yönetimine yönelik yükümlülüklerin üreticilerin mali tablolarında nasıl muhasebeleştirileceğine dair rehberlik sağlamaktadır. Aynı bağlamda devlet tahsisli emisyon hakları, bu hakların ticareti ve emisyon ödeneklerinin değer kayıplarını ele almak için 2004 yılında (emisyon haklarını konu alan) UFRYK 3 yayımlanmış ancak 2005 yılında geri çekilmiştir. Zaten 2004 dokümanı, çevre konulu Kyoto anlaşmasının temeline ve devletin sera gazı emisyonlarında azaltma yapma eğilimine karşıt olarak hazırlanmıştır (Negash, 2012:590).

Şunu da önemle belirtmek gerekir ki daha birçok standart; çevresel varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasını dolaylı olarak desteklemektedir veya UFRS 7, UFRS 8, UMS 27, UMS 28, UMS 24, UMS 31 ve UMS 38 gibi çevresel yükümlülüklere bağlanabilir. Sürdürülebilirlik konularını ele alan muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacın sonucu olarak Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SMSK) kurulmuştur. SMSK, kar amacı gütmeyen bir Amerikan kuruluşu olup resmen 2011 yılında sürdürülebilirlik muhasebesi standartlarını geliştirmek ve yaymak amacıyla kurulmuştur.

Ayrıca UMSB, yakın zamanda hem ekonomik hem de çevresel konuları dikkate alan entegre kurumsal bir raporlama çerçevesi geliştirmek amacıyla Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (UERK) ile bir anlaşma yaptığını ilan etmiştir. Daha önce

belirtildiği üzere çevre muhasebesi ve raporlamasının bazı yönlerini doğrudan veya dolaylı olarak ele alan birçok muhasebe standardı ve yorumlaması bulunmaktadır. Ancak çevre muhasebesinin geleneksel muhasebe çerçevesi içinde yer almadığını söyleyebiliriz çünkü çevre muhasebesi mevcut muhasebe modelinde muhasebeleştirilen normal işlemlerin sınırlarını aşmaktadır. Bu yüzden geleneksel muhasebe çerçevesi, çevre performansı bilgi ve göstergelerini ihtiva edecek şekilde genişletilmelidir. Bu gereklidir çünkü çevre performansına ilişkin yerel ve uluslararası gerekliliklere uygunluk konusunda bilgiler, paydaşlar için büyük önem arz etmektedir ve paydaşların kamu güvenini elde etmek için kullanılabilir.

6. Kurumsal Çevresel Açıklamalara İlişkin Teoriler

Çevresel açıklama düzeylerindeki yaygın farklar (şirketler veya topluluklar arasında olabilir), araştırmacıları bu farkların nedenlerini belirlemek için olası veya muhtemel teorik perspektifleri aramaya itmektedir. Bu yüzden geçtiğimiz son otuz yılda gönüllü çevresel raporlama uygulamaları için teorik çerçeve sağlamaya çalışan çeşitli teoriler ortaya çıkmıştır. Esasında kurumsal çevresel raporlama literatürü incelendiğinde şirketlerin neden gönüllü sosyal ve çevresel açıklamalar yaptığına gerekçe göstermek için bir motivasyon olarak kullanılan farklı kuramsal teoriler olduğu görülmektedir. Bu bağlamda Gray, Kouhy, ve Lavers (1995: 52),kurumsal çevresel raporlama konulu mevcut araştırma literatürünün büyük kısmını birbiriyle örtüşen üç teorik bakış açısı içinde kategorize etmiştir.

Bunlar paydaş teorisi, meşruluk teorisi ve politik ekonomi teorisidir. Örtüşen bu üç teori, çevresel açıklamanın sosyal ve/veya politik baskının bir işlevi olduğunu kabul etmekte ve dolayısıyla zorunlu raporlama gereklilikleri olmadığında, çevresel açıklamanın, şirketlerin belli çevresel performans bilgilerini paydaşlara açıklanması için bir teşvik olarak kullanılabileceğini öne sürmektedir. Politik ekonomi, meşruluk ve paydaş teorileri; kurumsal çevresel açıklamayı, bir şirketin yönetiminin, şirketin paydaşlarının algılarını şirket yönünde etkilemek için kullandığı bir strateji olarak görmektedir. Buna ilaveten bu teoriler, şirketlerin neden başka teknikler yerine belli finansal muhasebe tekniklerini benimsediklerini izah etmek için fikir sağlamak amacıyla da kullanılmıştır. Aynı şekilde çevresel raporlama literatüründe kurumsal teori de gönüllü kurumsal çevresel açıklamaya gerekçe göstermek için kullanılmıştır.

Bu nedenle bu bölümde politik ekonomi teorisi, meşruluk teorisi, paydaş teorisi ve kurumsal teori ele alınmaktadır.

6.1. Politik Ekonomi Teorisi

Politik ekonomi teorisi; muhasebe sisteminin güç yaratmak, dağıtmak ve şaşırtmak için kullanılan bir mekanizma olarak hareket ettiğini varsaymaktadır (Buhr, 1998:165). Bu teori, çoğunlukla pozitif muhasebe teorisine dayalıdır ve o teori de ekonomi literatüründeki tüm bireylerin kendi çıkarları için hareket ettiği varsayımına dayanır. Bunun yanı sıra, politik ekonomi teorisinden kaynaklanan iki başka teori (meşruluk teorisi ve paydaş teorisi) daha vardır. Sosyal baskı gruplarının ortaya çıkışı, şirketler için bir tehdit yaratabilir çünkü şirketler düzenleyici eylem şeklinde devlet müdahalesinde bir artışla karşılaşabilir ve bu da sonrasında politik maliyetlere yol açar. Bu nedenle şirketlerin, devlet lobiciliğini azaltarak ve çevresel performans bilgisi sağlayarak olası politik maliyetlerle yüzleşeceği tahmin edilir. Gray, Owen, ve Adams (1996:47)'a göre politik ekonomi; insan yaşamının içinde var olduğu sosyal, politik ve ekonomik çerçevedir. Spesifik olarak ekonomi, politika ve toplum birbirinden ayrılamaz; bunlar entegre bir bütün olarak görülebilir; birbirlerine yakından bağlıdırlar ve birbirinden bağımsız değildirler.

Guthrie ve Parker (1990:166) şunu savunmaktadır: "Politik ekonomi bakış açısı; muhasebe raporlarını sosyal, politik ve ekonomik dokümanlar olarak algılar. Bunlar, şirketin özel çıkarlarına katkıda bulunan ekonomik ve politik düzenlemeler, kurumlar ve ideolojik temaları oluşturmak, sürdürmek ve meşrulaştırmak için bir araç görevi görür. Açıklamaların çoğulcu bir alıcılar seti için sosyal, politik ve ekonomik anlamları iletme kapasitesi vardır." Gray, Owen, ve Adams (1996:47) politik ekonomi teorisinin iki temel parçası olduğuna işaret etmektedir; bu iki kısım, klasik politik ekonomi teorisi ve burjuva politik ekonomi teorisidir. Klasik politik ekonomi teorisi, Karl Marx gibi filozofların çalışmalarından kaynaklanmaktadır ve toplumda sınıf çıkarları, güç ve çatışmanın varlığıyla bağlantılıdır. Bu bağlamda Deegan (2000:252), klasik politik ekonomi teorisini, muhasebe raporları ve açıklamalarını kıt kaynakları (kapital) kontrol edenlerin avantajlı pozisyonlarını korumak için bir araç olarak ve kapitali kıt olmayanların pozisyonunu sarsmak için bir araç olarak görme eğiliminde olan bir teori olarak tanımlar.

Bu teori toplum içindeki yapısal çatışmalara odaklanmaktadır. Gray, Owen, Adams (1996:47), klasik politik ekonomi teorisinin "bölümsel (sınıf) çıkarlar, yapısal çatışma, adaletsizlik ve devletin rolü konularını analizin kalbine" yerleştirdiğini savunmaktadır. Esasında klasik politik ekonomi teorisi, kurumsal yıllık raporları şirketler tarafından iki temel amaca ulaşmak için kullanılan bir araç olarak görmektedir: birinci amaç ekonomik olarak güçlü paydaşların iltimasını kazanmak ve ikinci amaç ekonomik olarak zayıf paydaşları sarsmaktır. Şirketler gönüllü olarak belli türlerdeki bilgileri açıklayabilir ve bu şirketler hakkında paydaşların algılarını iyileştirmek amacıyla yıllık raporlarda bazı bilgileri açıklamaktan kaçınabilir. Klasik politik ekonomi teorisinin temel odak noktası, toplum içinde meydana gelen yapısal çatışmalardır. İdeal olarak klasik politik ekonomi teorisi, kurumsal çevresel açıklamayı, hem kapitalist sistemde kapsamındaki münferit şirketleri hem de sistemin tümünü meşrulaştırmaya yönelik çabanın bir parçası olarak görmektedir.

Buna karşın burjuva politik ekonomi yaklaşımı; genellikle bölümsel (sınıf) çıkarlar, yapısal adaletsizlik, çatışma ve devletin rolünü göz ardı eder ve dünyayı özünde çoğulcu olarak algılar (Gray, Kouhy, ve Lavers, 1995:53). Burjuva politik ekonomi teorisindeki çoğulcu görüşe yönelik odak noktası, toplumda özellikle güçlü grupların varlığını göz ardı eder ancak bir bütün olarak toplumdaki ilgili grupların etkileşimlerini vurgulama eğilimindedir (örneğin bir kuruluş ile çevresel baskı grupları arasındaki veya yerel bir makam ile devlet arasındaki pazarlık). Politik ekonomi teorisinin faydası, hem paydaşların mevcut taleplerine tepki olarak çevresel açıklamaların değerlendirilmesinden hem de muhasebe raporlarını sosyal, politik ve ekonomik dokümanlar olarak algılama şeklinden kaynaklanmaktadır (Guthrie ve Parker 1990:172). Sonuç olarak politik ekonomi teorisi, sosyal ve çevresel raporlama uygulamalarının, organizasyonel amaçlara ulaşmak ve dış paydaşların tutumlarını manipüle etmek için stratejik bir araç olarak yıllık raporlarda kullanılmasını da desteklemektedir. Aynı şekilde kurumsal çevresel açıklama; kamu kurumları, tedarikçiler, kreditörler, müşteriler, genel kamuoyu ve diğer çevresel eylemci gruplar gibi birçok paydaştan gelen rekabet içerisindeki baskılara bir yanıt olarak görülebilir.

6.2. Meşruluk Teorisi

Meşruluk teorisi, şirketlerin sürekli olarak içinde faaliyet gösterdikleri toplumların koşul ve normlarına uymaya çalıştıklarını yani faaliyetlerinin toplum grupları

tarafından "meşru" olarak algılanmasını sağlamaya çalıştıklarını varsaymaktadır. Buna ek olarak meşruluk teorisi, şirket ile içinde faaliyet gösterdiği toplum arasında 'toplum sözleşmesi' olduğu fikrine dayalıdır. 'Toplum sözleşmesi', toplum ile şirket arasında karşılıklı yararlara yönelik bir anlaşmayı temsil eder. Bu anlaşmaya göre bir tarafta şirket, toplum içinde faaliyet gösterme ve kaynaklarını kullanma hakkına sahiptir, diğer tarafta ise toplum, şirketlerin faaliyetlerini nasıl gerçekleştirmeleri gerektiği hakkındaki çeşitli açık ve imalı beklentileri karşılamasını talep eder. Daha spesifik olarak belirtmek gerekirse bu varsayıma göre toplum, şirketlerin toplumun beklentilerini karşıladığı ölçüde faaliyetlerine devam etmesine izin vermektedir. Bu bağlamda Deegan ve Rankin (1996:567)'e göre ise meşruluk teorisi, şirketlerin, sadece yatırımcıların değil tüm halkın haklarını dikkate alıyor gibi görünmesi gerektiğini varsaymaktadır. Şirketin toplum tarafından uygun kabul edilen davranış sınırları içinde çalışıyor gibi görünmemesi halinde toplum, şirketin faaliyetlerine devam etme haklarını kaldırmak üzere harekete geçebilir.

Meşruluk teorisine göre şirketler, sürekli olarak toplumun onları toplumun beklentilerine uygun faaliyet gösteriyor şeklinde algılamasını sağlamaya çalışır; yani şirketler, toplumun şirket faaliyetlerini "meşru" olarak görmesini sağlamak ister. Ancak şunu da unutmamak gerekir ki toplumun beklentileri değişkendir ve zaman içinde değişebilir. Bu nedenle şirketlerin, toplumun beklentileri değiştiğinde bunlara yanıt vermesi beklenir. Aynı şekilde Lindblom (1994:2)'a göre meşruluk "bir kuruluşun değer sistemi, bu kuruluşun parçası olduğu büyük sosyal sistemin değer sistemiyle mutabık olduğunda ortaya çıkan bir durum veya statüdür. Bu iki değer sistemi arasında fiili veya potansiyel bir uyumsuzluk olduğunda kuruluşun meşruluğuna yönelik bir tehdit olur". Bilginin açıklanması, şirketin tutumunun toplum tarafından nasıl algılandığını şekillendirme konusunda kilit bir strateji olarak görülmektedir. Diğer bir deyişle şirketin fiili tutumunu meşrulaştırmak için bir bütün olarak toplumun algılarını yönetmek için bir strateji olarak bilginin açıklanmasını kullanmak önemlidir.

Meşruluk teorisini kullanan şirketler; içinde faaliyet gösterdikleri toplumun beklenti, norm, değer ve inançlarına uyduklarını göstermek için gönüllü olarak çevresel bilgilerini açıklamaktadır. Birçok araştırmacı, meşruluk teorisine ilişkin teorik çerçeve kapsamında çevresel raporlama uygulamalarını incelemiştir (Hogner, 1982; Guthrie ve Parker, 1989; Patten, 1992; Deegan ve Rankin, 1996; Deegan, Rankin, ve Voght,

2000). Meşruluk teorisini kurumsal sosyal açıklama politikalarına bağlamaya çalışan en erken çalışmalardan biri Hogner (1982) tarafından gerçekleştirilmiştir. Hogner, sosyal açıklamaların kapsamının yıldan yıla değiştiğine ve bu varyasyonun kurumsal davranışa ilişkin toplumun beklentilerindeki değişikliğe verilen bir yanıtı temsil edebileceğine dikkat çekmiştir. Benzer şekilde Patten (1992), Kuzey Amerika şirketleri tarafından yapılan çevresel açıklamaların kapsamındaki değişikliğe odaklanmaktadır. Meşruluk teorisine göre, kendi sanayileri içinde faaliyet gösteren şirketler, 1989 Alaska petrol sızıntısı sonrasında bu duruma yıllık raporlarındaki çevresel açıklama miktarını artırarak yanıt vermiştir. Aynı bağlamda Deegan ve Rankin (1996); meşruluk teorisini, kanıtlanmış çevresel kovuşturma olduğu zamana denk gelen yıllık raporda, kurumsal çevresel açıklama politikalarına ilişkin sistemik değişiklikleri açıklamak için kullanmıştır.

Deegan, Rankin, ve Voght (2000) da meşruluk teorisini, seçili sanayilerdeki şirketlerin yıllık raporlarında yer alan sosyal açıklamaların, önemli sosyal olay veya afetlerin olduğu zamanlarda nasıl değiştiğini açıklamak için kullanmıştır. Ayrıca kuruluşların, yıllık raporlarını, şirket faaliyetlerine yönelik toplumun algısını etkilemek için bir araç olarak ve süregelen mevcudiyetlerini meşrulaştırma aracı olarak kullandıklarını göstermişlerdir. Bu nedenle kurumsal çevresel açıklamalar; şirketlerin, toplumun doğal çevreye davranış şekliyle, toplulukla ve çalışanların refahıyla ilgili beklentilerini karşılayan bilgileri sağlayarak meşruluk kazanmak ve korumak için kullanabilecekleri önemli bir yoldur.

6.3. Paydaş Teorisi

Paydaş teorisi, SÇM ve raporlaması alanında en önemli kavramsal çerçevelerden biri kabul edilmektedir. Bu teoriye göre şirketin başarısı çoğunlukla şirketin tüm paydaşlarıyla olan ilişkilerinin etkin şekilde yönetilmesine dayanır. Diğer bir deyişle paydaş teorisi, şirketlerin raporlama stratejisini belirleme konusunda paydaşların rolünü açıkça tarif eden faydalı bir çerçevedir ve buna göre şirketlerin davranışı, dış paydaşların yaptığı baskılardan etkilenecek olan paydaş teorisi altında görülebilir. Freeman (1984:25), paydaşları bir şirketin ekonomik faaliyetlerinden etkilenebilecek olan veya etkilenen grup veya bireyler olarak tanımlamaktadır. Bu tanım, iki tarafı vurgulamaktadır: birinci taraf, faaliyetleriyle şirketleri etkileyebilecek olan bir kişi veya toplum içi gruptur; ikinci taraf ise şirketlerin faaliyetleri tarafından etkilenmiş olan grup

veya kişileri temsil etmektedir. Bu anlamda toplumsal sistemlere dayalı teorilerden biri olan paydaş teorisi, şirketler ve belli paydaş grupları arasındaki ilişkiyi, çeşitli sosyal sözleşmelerle yoluyla açıklamaktadır ve paydaşlara hesap verme sorumluluğuna ilişkin bir açıklama sağlamaktadır.

Sosyal ve çevresel raporlama literatürü, paydaş teorisinin iki temel alanını tartışmaktadır: etik (normatif) ve yönetimsel (pozitif) alan (bk. örneğin Donaldson ve Preston, 1995; Jamali, Safieddine, ve Rabbath, 2008, Orij, 2010; Mahadeo, ogarah-hanuman, ve Soobaroyen, 2011). Birinci alan olan etiğe (veya normatif) göre tüm paydaşların, şirket tarafından adil davranılmaya hakkı vardır. Belli ki etik görüşler, paydaşların şirketin mali performansını etkileme gücüne bakmaksızın tüm paydaş gruplarının şirket hakkında bilgi alma haklarını dikkate almaktadır. Diğer bir deyişle ilgili paydaş grupları, şirketlerin bu gruplara nasıl davrandığını belirleme konusunda en önemli husus değildir. Buna göre şirket her paydaşa, bu paydaşın şirketin faaliyetlerinden nasıl etkilenebileceğine göre (o paydaşın şirket üzerinde sahip olduğu ekonomik gücün derecesine göre değil) davranır.

Farklı paydaş gruplarına yönelik adil muameleyi sağlamak için şirket, her bir spesifik paydaş grubunun bilgi ihtiyaçlarını dikkate almalıdır çünkü tüm grupların ihlal edilmemesi gereken eşit hakları vardır. Bu haklar arasında örneğin işçilere yönelik güvenli bir çalışma ortamı ve makul ücret hakkı; kamuoyu için temiz çevre, daha az emisyon, daha az çevre kazası ve daha iyi enerji tüketimi hakkı sayılabilir. Diğer yandan paydaş teorisinin yönetimsel dalı, paydaş gücüyle ilgili konuları ve münferit paydaşların nispi gücünün bir şirketi beklentilerini karşılamaya nasıl zorlayabileceğini vurgulamaktadır.

Bu durumda paydaşlar; şirketler tarafından, her bir grubun algılanan ekonomik gücüne uygun olarak belirlenir. Bu nedenle şirketler, belli paydaşlara özellikle de güçlü olanlara ayrıcalıklı muamele edebilir. Bu bağlamda Ullmann (1985:554), yıllık raporlardaki kurumsal sosyal raporlamanın, farklı paydaşlardan gelen dış bilgi talebinin düzeyini etkilemek için stratejik olarak kullanıldığını öne sürmüştür. Sonuç olarak kuruluş için kritik önemi olan kaynakların paydaşlar tarafından kontrol edilmesi halinde şirket paydaşların taleplerini yerine getirecek şekilde yanıt verebilir. Bu nedenle paydaş gücü, sosyal performansla pozitif şekilde ilişkili olma eğilimindedir. Diğer taraftan paydaşların gücünün az olması halinde talepleri de odak kuruluş tarafından göz ardı

edilme eğilimdedir (Ullman, 1985:552). Genel olarak kaynaklar şirketin hayatta kalması için ne kadar önemliyse şirketin bu kaynakları kontrol eden paydaşların beklentilerine (çevresel ve sosyal bilgilerle sağlanacak beklentiler dahil) uyma olasılığı da o kadar fazladır. Daha önceden ele alındığı üzere hem meşruluk teorisi hem de paydaş teorisi, daha geniş kapsamlı olan politik ekonomi teorisinden kaynaklanmıştır. Bu yüzden paydaş teorisi ile meşruluk teorisinin birçok benzerliği bulunmaktadır; her ikisi de şirket ve paydaşlar arası ilişkilere odaklanmaktadır. Gray, Kouhy, ve Lavers (1995:552) bu iki teorinin örtüşen noktaları olduğunu ve bu yüzden iki ayrı teori olarak ele alınmaması gerektiğini belirterek bu durumu şöyle açıklamıştır:

‘’Bizim gördüğümüz kadarıyla literatürdeki esas sorun, bunların her birinin birbiriyle rekabet halinde olan raporlama teorileri olarak ele alınmasından kaynaklanmaktadır. Hâlbuki “paydaş teorisi” ve “meşruluk teorisini”, “politik ekonomi” hakkındaki varsayımlar çerçevesinde yer alan konulara ilişkin (örtüşen) iki bakış açıcı olarak kabul etmek daha iyi olacaktır. Bu bakımdan meşruluk teorisi ve paydaş teorisi, birbiriyle örtüşmekte ve dolayısıyla kurumsal yöneticilerin neden belli bir şekilde davrandığına dair benzer ancak kendilerine özgü yaklaşımlar önermektedir. Paydaş teorisi ve meşruluk teorisi arasında birçok benzerlik olmasına karşın şöyle bir farklar vardır: meşruluk teorisi, toplumun beklentilerini şirket ve toplum arasındaki sosyal bir sözleşme olarak ele alırken paydaş teorisi, toplumun beklentilerini bir yanda şirket diğer yanda toplumdaki münferit paydaş grupları arasındaki birçok sosyal sözleşme olarak ele almaktadır.

Diğer bir deyişle paydaş teorisine göre toplumda şirketin finansal performansıyla ilgili farklı beklentileri olan farklı paydaşlar vardır ve şirket, farklı paydaşlarla farklı sosyal sözleşmeler yapacaktır. Diğer yandan meşruluk teorisi, şirket ve bir bütün olarak toplum arasında tek bir sosyal sözleşme talep eder. Son olarak paydaş katılımı, sosyal ve çevresel raporlama süreçlerinde uluslararası olarak giderek daha önemli hale gelmiştir ve sosyal ve çevresel raporlama uygulamalarının yapısını ve sebeplerini değerlendirmek de faydalıdır. Dahası paydaş teorisi, gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde gönüllü çevresel açıklamaların arkasındaki motivasyon ve belirleyicilerin anlaşılmasında faydalı bir çerçeve olarak araştırmacılar tarafından yaygın olarak kullanılmıştır.

6.4. Kurumsallık Teorisi

Son teori, kurumsal teoridir. Bu teori kurumsal çevresel raporlama çalışmalarında yakın zamanda kullanılmaya başlanmıştır. Kurumsal teoriye göre belli bir alandaki şirketlerin, aynı koşullarla veya kurumsal baskılarla karşılaşmaları halinde benzer usulleri benimsemeleri ve uygulamalar gerçekleştirmeleri muhtemeldir. Bu bakımdan kurumsal teori, şirketlerin muhasebe uygulamalarını inceler ve benzer sanayilerde faaliyet gösteren şirketlerin neden benzer usul ve uygulamalara sahip olduğunu açıklar. Kurumsal teori meşruluk teorisini desteklemesine karşın, bu iki teori birbirinden farklıdır çünkü meşruluk teorisi, şirketlerin meşruluk kazanmak için belli bir stratejiyi nasıl kullandığını ele alır. Kurumsal teori ise şirketlerin bunu başarmak için belli usul ve formları nasıl benimsediğiyle ilgilenir.

Kurumsal teori, kurumsal çevrenin kuruluşun davranışları üzerindeki etkisini ele almaktadır. Kurumsal teori; kurumsal baskıların gizli bir anlaşmaya katılmak için bir zorlama, ikna veya davet olarak hissedilebileceğini öne sürmektedir. Organizasyonel değişiklik, devletin taleplerine verilen direkt bir yanıttır (DiMaggio & Powell, 1983:150). Kurumsal teori kapsamında şirketler, kurumsal meşruluk amacıyla gönüllü çevresel açıklama yapmayı benimser. Diğer bir deyişle gönüllü çevresel açıklama, şirketin düzenleyici kurumların dış baskılarına verdiği bir yanıt olarak görülebilir. Bu anlamda kurumsal teori, herhangi bir şirkete yönelik bu dış tarafların ilgi, amaç ve eylemlerinin o kuruluşun muhasebe ve açıklama politikalarını anlamak için kritik önem taşıyabileceğini öne sürmektedir.

Buna ilaveten bazı firmalar, verimlilik ve etkinliklerini iyileştirmek için değil daha çok paydaşlarına firmanın sorumlu ve meşru şekilde davrandığı izlenimini vermek veya kilit paydaşların desteğine veya kaynaklarına erişmek için belli organizasyonel uygulamaları benimseyecektir (bk. Meyer & Rowan, 1977; DiMaggio ve Powell, 1983). Kurumsal teori, izomorfizm ve bağlaşımı kesme olarak iki temel boyut içerir. İzomorfizm, şirket tarafından belli bir kurumsal uygulamanın benimsenmesini ifade eder. Bu anlamda kurumsal çevresel açıklama, raporlama yapan şirketin kurumsal bir uygulaması olarak görülebilir ve de şirkette kurumsal çevresel açıklama uygulamasının benimsenmesiyle ilgili tüm süreçler, izomorfik süreçler olarak kabul edilir. Aynı bağlamda DiMaggio ve Powell (1983:149), izomorfizmi ‘’bir popülasyondaki bir birimi aynı çevresel koşullarla karşılaşan diğer birimlere benzemeye zorlayan

kısıtlayıcı bir süreç" olarak tanımlar. DiMaggio ve Powell (1991:67)'a göre izomorfizm, üç tür olarak düşünülebilir: politik baskı ve meşruluk sorunundan kaynaklanan zorlayıcı izomorfizm, belirsizliğe verilen standart yanıtlardan kaynaklanan taklitçi izomorfizm ve profesyonelleşmeyle ilgili olan normatif izomorfizm. Şirketler, hayatta kalmak için bel bağladıkları güçlü paydaşlarından gelen baskılar sonucu belli kurumsal uygulamaları kabul ettiklerinde zorlayıcı izomorfizm ortaya çıkar. DiMaggio ve Powell (1983:150) bunu şöyle açıklamaktadır:

"Zorlayıcı izomorfizm, bir şirketin içinde faaliyet gösterdiği toplumdaki kültürel beklentiler ve şirketin bağımlı olduğu diğer kuruluşlar tarafından o şirkete uygulanan resmi ve gayri resmi baskılardan kaynaklanır. Bu gibi baskılar; gizli bir anlaşmaya katılmak için bir zorlama, ikna veya davet olarak hissedilebilir".

Paydaş teorisinin yönetimsel dalına benzer şekilde zorlayıcı izomorfizme göre şirketler, kurumsal çevresel açıklamaları şirketin güçlü paydaşlarının sosyal ve etik değerlerini ele almak için kullanma eğilimindedir. Sonuç olarak şirketin güçlü paydaşları, şirketi kurumsal çevresel raporlama uygulamalarına katılmaya zorlayabilir. Bu bağlamda Deegan (2006), bu izomorfizm türünü paydaş teorisiyle ilişkilendirmekte ve kuruluş üzerinde en fazla güce sahip olan paydaşların ekonomik, sosyal, çevresel ve etik değer ve kaygılarını ele almak için kuruluşun gönüllü kurumsal raporlama açıklamalarını kullanacağını ileri sürmektedir. Gerçekten de zorlayıcı izomorfizm, finansal raporlamada neden bazı şirketlerin belli finansal raporlama uygulamalarını kullanma eğiliminde olduklarını açıklamak için kullanılmıştır. Örneğin Carpenter ve Feroz (2001:565), zorlayıcı izomorfizmi belli kamu kurumlarının kamu muhasebesinde neden GKGMİ'leri kullanmaya karar verdiklerini açıklamak için kullanmış ve zorlayıcı kurumsal baskının güçlü formları ile erken dönemde GKGMİ'nin benimsenmesi arasında bir ilişki olduğunu tespit etmiştir.

Sonuç olarak şirketler, güçlü paydaşların beklenti ve değerlerine uyan belli raporlama uygulamalarını benimsemeye zorlanabilir. Diğer taraftan bu kadar da güçlü görülmeyen bir paydaşın beklenti ve değerleri ise dikkate alınmayabilir. Şunu da önemle belirtmek gerekir ki en güçlü paydaşlar, şirket için benzer beklenti ve değerlere sahiptir. Bu nedenle farklı alanlardaki şirketlerin kurumsal raporlama uygulamaları, paydaşların beklenti ve değerlerine yanıt verme konusunda benzerlik gösterme eğilimindedir; bu durum şirketlerin raporlama uygulamalarında belli bir tek biçimlilik

yaratabilir. İkinci izomorfik süreç taklitçi izomorfizmdir. Taklitçi izomorfizm, bir şirket diğer şirketlerin özellikle de başarılı bir başvuru şirketinin kurumsal uygulamalarını taklit etmeye çalıştığı zaman ortaya çıkan süreçtir. Bu sürece yol açan faktörler genellikle belirsizlik, kendi ortamında rehberlik olmaması veya meşruluk gibi rekabetçi bir avantaj elde etme isteğidir. DiMaggio ve Powell (1983:151) taklitçi izomorfizmi şöyle açıklamaktadır:

"Belirsizlik, taklidi teşvik eden kuvvetli bir güçtür; organizasyonel teknolojiler iyi anlaşılmadığında, amaçlar belirsiz olduğunda veya ortam sembolik bir belirsizlik yarattığında kuruluşlar, kendilerine diğer kuruluşları model olarak alabilir".

Unerman ve Bennetts (2004:692), bazı kurumsal teoricilere göre belli bir sektördeki birçok kuruluşun, kendi sektörlerindeki diğer lider kuruluşların benimsediğine benzer yeni politika ve prosedürleri benimseme eğiliminde olduğunu ileri sürmektedir. Bu süreç, her kuruluşun yöneticilerinin, dış paydaşların kuruluşun meşruluğuna ilişkin algılarını koruma veya artırma çabalarının bir sonucudur çünkü aynı sektör içinde diğer kuruluşların benimsediği yenilikçi uygulamaları ve prosedürleri (en azından) takip etmeyi başaramayan her kuruluş, sektörün geri kalanı karşısında meşruluğunu kaybetme tehlikesiyle karşılaşacaktır. Şüphesiz bu argüman, paydaşlardan gelen zorlayıcı baskılarının şirketleri diğer şirketlerin sosyal raporlama uygulamalarını taklit etmeye zorlayabileceğini göstererek zorlayıcı izomorfizm baskılarını taklitçi izomorfizm baskılarıyla ilişkilendirmektedir.

Üçüncü izomorfik süreç normatif izomorfizm olarak bilinmektedir. Normatif izomorfizm, profesyonelleşmeden yani bir mesleğin mensuplarının koşullarını ve çalışma yöntemlerini tanımlamak için gösterdikleri kolektif çabadan kaynaklanır. Gönüllü açıklama açısından normatif izomorfik baskılar, – iş yeri bünyesinde geliştirilmiş olan çalışma uygulamaları ve kültür gibi – yöneticilerin ait oldukları resmi ve gayri resmi gruplardan kaynaklanan daha az resmi olan grup etkilerinden de kaynaklanabilir (Qu, Cooper, Wise, ve Leung, 2012:32). Normatif izomorfizm, grup normlarından kaynaklanan baskılar sonucu belli kurumsal uygulamalar benimsenirken ortaya çıkar. Bu tür kurumsal davranışa finansal raporlama uygulamalarından örnek verilebilir: Muhasebeciler şirketlerin yıllık raporlarını hazırladıkları zaman –ki bu kurumsal uygulamadır – bu muhasebecilerin raporları uluslararası mali raporlama standartlarının gerekliliklerine uygun olarak hazırlamaları yönünde profesyonel bir

beklenti vardır –ki bu da bu şirket için normatif izomorfizmdir. Aynı şekilde, şirketlerin sürdürülebilirlik raporları veya yıllık raporların çevre bölümleri hazırlanırken şirket içindeki gayri resmi gruplardan izomorfizm baskıları gelebilir. Bu gruplar, raporlama uygulamalarında farklı düzeylerdeki yöneticileri içerir ve kurumsal çevresel raporlamaya ilişkin organizasyonel kültür oluşturulur. Böylece şirket için yıllık raporda paydaşlarına çevresel bilgi açıklamanın ne derece gerekli olduğunu belirlemek üzere çeşitli yöneticilerin görüşleri bir araya getirilir. Kurumsal teorinin ikinci boyutuna bağlaşımı kesme denir. Dillard, Rigsby, ve Goodman (2004:509)'a göre bağlaşımı kesme, resmi organizasyonel yapı ve uygulamanın, fiili organizasyonel uygulamadan ayrı ve farklı olduğu durumu ifade etmektedir.

Diğer bir deyişle uygulama, kuruluşun yönetim ve işletim süreçlerine entegre değildir (bağlaşımı kesiktir). Resmi yapı, kuruluşun fiili işlemlerinden daha çok kuruluşun kendini nasıl sunduğuyla ilgilidir. İdeal olarak kuruluşlar, ekonomik verimliliğin peşindedir ve organizasyonel hiyerarşiler ve faaliyetler arasında aynı hizayı geliştirmeye çalışırlar. Buna ek olarak bağlaşımı kesme, şirketlerin paydaşların algılarını yönetme sürecidir. Bu amaçla yöneticiler, şirket bu kurumsal uygulamaları benimsemese bile paydaşlara bunları benimsediğini düşündüren kamuoyu açıklamaları yapabilir. Bağlaşımı kesme çevresel raporlama uygulamalarına yönelik olarak uygulandığı zaman da kurumsal yöneticiler, şirket belli kurumsal çevresel uygulamaları benimsememesine karşın şirketin bunları benimsediği izlenimini yaratmak için çevresel açıklamalar yapar. Bu nedenle kurumsal yöneticiler, yıllık raporlardaki çevresel performans bilgisi açıklamalarını sorumlu şirket için, yöneticiler sadece kar marjının en üst düzeye çıkarılmasıyla ilgilendikleri halde çevresel performansla ilgiliymiş gibi görünen uygun bir kurumsal imaj çizmek için kullanabilirler.

7. Özet ve Tartışma

Çevre muhasebesi sistemleri, işletmelerin faaliyetlerinin hem parasal hem de fiziksel birimlerle ifade edilen, şirketle ilgili tüm çevresel yönlerini dikkate alır ve bu bilgiler dahili veya harici amaçlar için sağlanabilir. İç kullanıcılar için bilgi sağlayan çevre muhasebesi dalına çevre yönetimi muhasebesi (ÇYM) denir. ÇYM, basit bir ifadeyle yönetim muhasebesinin bir açılımıdır. Diğer yandan dış kullanıcılar için bilgi sağlayan çevre muhasebesi dalına ise çevre muhasebesi veya çevresel finansal muhasebe adı verilir ve bu dal finansal muhasebenin bir açılımıdır. Çevre muhasebesi,

1970'lerde sosyal performans raporlamasıyla başlamıştır. 1970'den günümüze kadar çevre muhasebesinin geçirdiği başlıca gelişim aşamaları dört döneme ayrılabilir: 1970 – 1979 arası, 1980 – 1989 arası, 1990 – 1999 arası ve 2000'den günümüze.

Yakın tarihte sosyal ve çevresel muhasebesi (SÇM) ve raporlaması çerçevesini konu alan literatürde göze çarpan bir artış meydana gelmiştir. Mali tabloları olan işletmelerin faaliyetlerinin çevresel etkilerini değerlendirmek amacıyla birçok kuruluş, çevresel konuları ele alan muhasebe standartlarının yayımlanması çalışmalarına katılmıştır. Bu bakımdan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSB); çevresel maliyetler, varlıklar ve yükümlülüklere açıkça ele alan birçok uluslararası muhasebe standardı (UMS'ler) yayımlamıştır. Bu gibi standartlar arasında çevresel konularla ilgili yükümlülüklere yönelik şarta bağlı borç ve ihtiyatların ve de ihtiyat olarak muhasebeleştirilen ve kuruluşa ait gelecek eylemlerden bağımsız olarak var olan geçmiş olaylardan kaynaklanan yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesini ele alan UMS 37 sayılabilir. Kurumsal çevresel raporlama yoluyla paydaşların algılarını yönetmek üzere bir strateji olarak literatürde kullanılan teoriler; politik ekonomi teorisi, meşruluk teorisi, paydaş teorisi ve kurumsal teoridir. Dahası bu teoriler, şirketlerin neden belli finansal muhasebe tekniklerini benimseyerek diğerlerini benimsemediklerini açıklamak için de kullanılmıştır. Bu bakımdan şirketler piyasa payı kazanmak ve paydaşları tatmin etmek için birbirileriyle rekabet ettikleri için kurumsal teorinin diğer teorilere kıyasla çevresel açıklamalara yönelik daha fazla fikir sağladığını düşünüyoruz. Bu nedenle her şirket, piyasadaki ününü iyileştirmek ve paydaş gruplarına pozitif bir imaj iletmek amacıyla lider şirketleri taklit etme eğiliminde olacaktır.

Üçüncü Bölüm

ULUSAL KÜLTÜREL DEĞERLER VE MUHASEBE ÇEVRESI

1. Giriş

Bu bölümün amacı, Hofstede'nin kültürel değer teorisinin bir değerlendirmesini sunmaktır. Hofstede'nin kültürel değer teorisinde kültürün ayırt edici temel değerlerini yansıtan ve ölçen kültürel değerler (bireycilik, belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi, erkeklik, uzun vadeli oryantasyon ve hoşgörü) sunulur ve tartışılır. Daha sonra Hofstede (1980) tarafından belirlenen ve Gray (1988) tarafından geliştirilen mali raporlamanın uluslararası sınıflandırması tartışılır. Bu bölümde aşağıdaki hususlara da değinilir: ulusal kültürel değerlerin mali raporlama uygulamaları üzerindeki etkisi, kurumsal çevresel raporlama ve kültürel farklılıklar. Son olarak bu bölümün özeti ve tartışma kısmı yer alır.

2. Hofstede'nin Kültürel Değer Teorisi

Hofstede'nin kültürel değer teorisi, toplumun üyelerinin sahip olduğu tüm değer ve inançların onların kararlarını ve karar almalarını etkilediğini ve sonuç olarak da toplum içindeki bireylerin, grupların ve kurumların davranışlarını etkilediğini ileri sürer. Bu teori, değerlerin işyerinde kültürden nasıl etkilendiği üzerine en kapsamlı çalışmalarından birisini yürüten Profesör Geert Hofstede tarafından 1980 yılında oluşturulmuştur. IBM'de insan kaynakları müdürü olarak çalıştığı dönemde Hofstede, kültürler arası davranış kalıplarını tespit etmek üzere 1967-1973 yılları arasında 40 ülkede yaklaşık 100.000 müdür, çalışan ve danışmanı kapsayan bir araştırma yapmıştır. Hofstede ilk olarak çalıştıkları ülkeye göre iş yerinde insan davranışlarını temsil eden dört boyut belirlemiştir. Aşağıdaki bu dört boyut, Hofstede'nin ulusal kültür değerleri teorisini oluşturmuştur:

Güç Mesafesi (GM)

Bireyciliğe karşı Kolektivizm (BİR)

Erilliğe karşı Dişilik (ERL)

Belirsizlikten Kaçınma (BK)

Beşinci boyut olan uzun vadeli oryantasyon (UVO) Michael Haris Bond tarafından 1988 yılında yapılan çalışmaya dayanarak 1991'de eklenmiş ve Hofstede tarafından desteklenmiştir. Bu boyut, Konfüçyüsçü düşünceye dayalı olup 23 ülkede uygulanmıştır. 2010 yılında bu boyut Minkov tarafından modifiye edilmiş ve Pragmatiğe karşı Normatif (PRA) olarak adlandırılmıştır. Yine 2010 yılında Bulgar bilim insanı Michael Minkov çeşitli ülke nüfuslarından oluşan örneklemin temsilcilerinden elde edilen Dünya Değerleri Anketi verilerini kullanarak altıncı boyutu ortaya koymuştur. Bu yeni boyuta hoşgörüye karşı kısıtlama (HOŞ) adı verilmiştir. Minkov ayrıca beşinci boyutu (uzun vadeli oryantasyon) da yeniden şekillendirmiştir. Beşinci boyut için ülke skorları modifiye edilmiş ve 93 ülkeyi kapsayacak şekilde yayılmıştır. Buna göre bu tezde kullanılan ülke skorları, 1980'de Hofstede'nin yayınladığı skorlar yerine hem beşinci (uzun vadeliye karşı kısa vadeli oryantasyon) hem de altıncı (hoşgörüye karşı kısıtlama) boyutlar için Hofstede ve Minkov (2010)'un yayınladığı araştırma skorlarıdır. Biz beşinci boyuta aynı zamanda pragmatiğe karşı normatif (PRA) olarak değindik. Hofstede'nin kültürel boyutlarının her birinin kısaca tanımı aşağıda verilmiştir.

2.1. Küçüğe karşı Büyük Güç Mesafesi

Hofstede, güç mesafesini bir toplumdaki bireylerin, eşitsiz güç dağılımını kabul edebileceği derece olarak tanımlamıştır. Bu mesafe, aile içinde hiyerarşi ve bağımlılık ilişkileri ile kurumsal şartları etkiler. En temelde güç mesafesi boyutu kültürleri, dar ve geniş güç mesafesinin sürekliliğine odaklanır (bazı yazarlar bu terimleri "yüksek" ve "düşük" güç mesafesi olarak kullanabilir). Bu boyutun öncülü; bir toplumun ilişkilerde, kurumlarda ve kuruluşlarda gücün eşit veya eşitsiz olarak dağıtılmasını tercih ettiği son noktayı ele alır. Bu da toplumların insanlar arasındaki güç dağılımının eşitsizliğini nasıl değerlendireceği ile ilgilidir. Dar güç mesafesi kültürleri eşitsizliğin daha az hoşgörüldüğü kültürlerdir. Pozisyonla ilgili ayrıcalıklar kolayca kabul edilmez. Dar güç mesafesi olan ülkeler, toplumda eşitsizliğin en aza indirgenmesi gerektiğini savunur. Samovar, Porter, McDaniel, ve Roy'e (2012:184) göre "'düşük güç mesafesi' olarak adlandırılan kültürler; yasalar, normlar ve güç ayrımlarını mümkün olduğunca minimal tutmaya çalışan günlük davranışlarla yönlendirilir".

Alt ve üst kademede çalışanlar partner olarak değerlendirilir ve en iyi yönetim metodu demokrasidir. Bu doğrultuda kararların paylaşıldığı, alt kademede çalışanlara

danışıldığı, yöneticilerin destek ekiplerine güvendiği belirtilir. Buna göre danışmanlar, yöneticiler veya hükümet görevlileri gibi güç sahibi kişiler genellikle kendi alt kademe çalışanları ile etkileşim içindedir ve olduklarından daha az güçlü görünmeye çalışırlar.

Tablo 3.1: Dar ve Geniş güç Mesafesine Sahip Toplumlar arasındaki Farklar

Dar Güç Mesafesi	Geniş Güç Mesafesi
• Güç kullanımı meşru olmalı, iyi ve kötü kriterlerini izlemelidir.	• Güç haklılıktan üstündür: Güce sahip olan haklıdır ve iyidir.
• Yetenekler, zenginlik, güç ve statünün birlikte olması gerekmez.	• Yetenekler, zenginlik, güç ve statü birlikte olmalıdır.
• Zengin ülkelerin orta sınıfları genellikle geniştir.	• Fakir ülkelerin orta sınıfları genellikle dardır.
• Herkes eşit haklara sahip olmalıdır	• Güçlüler önceliklere sahip olmalıdır.
• Güç; resmi pozisyona, uzmanlığa ve ödül verebilme becerisine dayalı olmalıdır.	• Güç; geleneklere veya aileye, karizmaya ve gücü kullanabilmeye dayalıdır.
• Bir siyasi sistemi değiştirmenin yolu kuralları değiştirmekten geçer (evrim).	• Bir siyasi sistemi değiştirmenin yolu en üst kademedeki kişileri değiştirmekten geçer (devrim)
• İç politikalarda daha çok diyalog daha az şiddet vardır.	• İç politikalarda daha az diyalog ve daha fazla şiddet vardır.
• Çoğulcu hükümetler, çoğunluk oylarının sonucuna dayalıdır.	• Oybirliği ile seçime dayalı otokratik veya oligarşik hükümetler vardır.
• Siyasi tablo güçlü bir merkez, güçsüz sağ ve sol kanatlar olduğunu gösterir.	• Siyasi tablo, eğer varsa, güçsüz bir merkez, güçlü sağ ve sol kanatlar olduğunu gösterir.
• Toplumdaki gelir farklılıkları azdır ve vergi sistemi ile daha da azalır.	• Toplumdaki gelir farklılıkları çok geniştir ve vergi sistemi ile daha da artar.
• Skandallar, içine karışanların siyasi kariyerlerine son verir.	• Güç sahiplerinin içinde olduğu skandallar genellikle örtbas edilir.
• Katılımcı yönetim teorileri: Hıristiyanlığın Yeni Ahiti, Marx.	• Güce dayalı yönetim uygulaması: Konfüşyüs, Plato, Machiavelli.

Kaynak: Hofstede, Hofstede, ve Minkov, 2010:83.

Tüm bunlara ek olarak düşük güç mesafesi kültürlerinde çalışan insanlar, kurumdaki pozisyonla ilgili eşitsizlik olduğunu kabul etmezken bu çalışanlar kendileriyle ilgili olan kararların alınması sürecine katılmaya hakları olduğunu düşünürler. Açıkçası dar güç mesafesi bulunan bir toplumda farklı yönetim düzeylerinde çalışan insanlar arasında iletişim kurmak kolaydır ve bilgi "en yukarıdan aşağıya" doğru veya tam ters yönde aktarılabilir. Düşük güç mesafesi kültürlerinde faaliyet gösteren işletmelerde çalışanlar ve üst yönetim arasındaki iletişim olasılığı geniş güç mesafesi toplumlarında faaliyet gösterenlerden daha sık olmaktadır. Tablo 3.1, genel kurallar ve aile bakımından dar ve geniş güç mesafesi toplumlarının önemli

özelliklerini özetler ve güç mesafesi farklarının önemine ilişkin genel bir değerlendirme sunar.

Öte yandan geniş güç mesafesi kültürleri daha merkeziyetçidir. Bu durum, geniş güç mesafesine sahip olan çalışanların daha üst kademe yöneticilerin daha alt kademe çalışanlara göre idari kararları almada daha fazla güce sahip olması gerektiği düşüncesini kabul ettiklerini ifade eder. Geniş güç mesafesi kültürlerinden insanlar toplumun bir kısmını güç olarak kabul ederler ve eşitsiz bir toplumda yaşamayı tolere etmeye yatkındırlar. Yöneticiler de ayrıca çalışanlarını, kendilerinden farklı olan astları olarak görürlerken bu durum tam ters yönde de aynıdır. Öte yandan düşük güç mesafesine sahip çalışanlar, kurum içinde eşitsizlikle karşılaşırlarsa daha üst düzeydeki yöneticilerden bunun gerekçelerini talep ederler. Geniş güç mesafesi kültürlerinde ise kurumlar gücü merkezileştirmeye çalışır ve çalışanların bu kurumların talimatlarına riayet etmesi beklenir. Geniş güç mesafesi kültürleri üyelerine insanların bu dünyada eşit olmadığını ve herkesin hak ettiği bir yeri olduğunu öğretir. Güç ve otoritenin hayatın gerçekleri olduğuna inanılır.

2.2. Bireyciliğe Karşı Kolektivizm

Bireycilik boyutu bireylerin benliği "ben" veya "biz" kavramı olarak tanımladığı dereceye karşılık gelir (Hofstede, 1980:47). Bireyciler "ben" kavramını vurgular, kendileriyle ve en yakın ailesiyle ilgilenmeye odaklanır. Bireycilik-kolektivizm boyutu ise toplumda insanların davranış kalıplarını tahmin edebilmek için sosyal davranış araştırmalarında yaygın olarak kullanılır. Bireycilik terimi genellikle toplumun üyelerinin kendi imajını birey olarak mı yoksa geniş bir grubun parçası olarak mı tanımladığını belirlemek için kullanılır.

Öte yandan kolektivizm terimi, kendilerini benliğin sosyal ve kolektif yönlerinden tanımlayanlar için kullanılırken bireycilik kendilerini bağımsız ve eşsiz olarak görenleri tanımlar. Bu nedenle bireycilik ve kolektivizm bazen birbirine zıt olarak değerlendirilir ancak benlik kavramının farklı yönlerini belirginleştiren bakış açılarını tanımlamak daha doğrudur. Tablo 3.2 genel normlar ve ailelerde kolektivist ve bireyci kültürler arasındaki önemli farkları gösterir. Kolektivist kültürler; topluluk, işbirliği, paylaşılan ortak ilgi alanları, uyum, gelenek, kamu yararı ve tutumu korumayı vurgular. Kolektif toplumlarda ilişkiler grup içi ve grup dışı arasında ayrım yapan katı bir sosyal çerçeve oluşturur. Kolektif toplumlarda insanlar; birbirlerine bakabilmek ve

bağlılıklarını güçlendirmek için aile, kabile, klan, kurum gibi gruplar içinde işbirliği yapar. Bu toplumların üyeleri geniş ailelerde doğar veya onları destekleyen ve koruyan grupların içinde doğar. Bu nedenle aile, üyelerine bakar ve birlikte işbirliği yapar. Örneğin Irak, Afganistan ve Libya'da görüldüğü gibi kabilecilik pek çok Arap milletinde ve Afrika toplumlarında önemli bir sosyal faktördür. "Afrika düşünce tarzı otonom ve sorumlu bir varlık olarak her türlü birey fikrini reddeder" (Samovar, Porter, McDaniel, ve Roy, 2012:186). Aile üyelerinin birbirine karşı güçlü duygusal bağları vardır. Sonuç olarak kaynaklarını akrabalarıyla paylaşırlar. Ayrıca kolektivist toplumlarda grup üyelikleri vurgulanır. Yetişkin çocuklar evlendikten sonra aileleriyle beraber yaşarlar.

Tablo 3.2: Kolektivist ve Bireyci Toplumlar arasındaki Farklar

Kolektivist	Bireyci
• İnsanlar geniş ailelerde veya sadakat karşılığında onları korumaya devam eden diğer gruplarda doğarlar.	• Herkes kendine ve yalnızca kendi yakın (çekirdek) ailesine bakarak büyür.
• Çocuklar "biz" şeklinde düşünmeyi öğrenir.	• Çocuklar "ben" şeklinde düşünmeyi öğrenir.
• Değer standartları, grup içlerinde ve dışlarında farklılaşır: Dışlayıcılık.	• Aynı değer standartlarının herkese uygulanması gerekir: Evrensellik.
• Uyum her zaman korunmalı ve doğrudan çatışmadan kaçınılmalıdır.	• Bir kişinin fikirlerini söylemesi dürüst bir insanın özelliğidir.
• Arkadaşlıklar önceden belirlenir.	• Arkadaşlıklar gönüllüdür ve güçlendirilmelidir.
• Kaynaklar akrabalarla paylaşılmalıdır.	• Çocuklar için bile kaynaklara bireysel olarak sahip olunması.
• Yetişkin çocuklar aileleriyle yaşar.	• Yetişkin çocuklar anne babalarının evinden ayrılır.
• Yüksek bağlamlı iletişim yaygındır.	• Düşük bağlamlı iletişim yaygındır.
• Kamusal alanlarda sıklıkla sosyalleşilir.	• Evim benim kalemdir.
• Suistimaller birey ve grup için utanç ve saygınlığın kaybolmasına yol açar.	• Suistimaller suçluluğa ve öz saygının kaybolmasına yol açar.
• Gelinler genç, üretken ve iffetli olmalı, damatlar ise yaşça büyük olmalıdır.	• Evlilikte partner seçimi kriterleri önceden belirlenmez.
• Genç kızların güzellik idealleri üzerindeki en güçlü etki kız arkadaşlardır.	• Genç kızların güzellik idealleri üzerindeki en güçlü etki genel olarak erkeklerdir.

Kaynak: Hofstede, Hofstede, ve Minkov, 2010:113.

Örgütlü ortamlarda belli gruplar ve kurumlara ait olmak bireylerin özel hayatını etkiler ve isteklerinin tam aksine olsa bile insanlar genellikle grup kararlarına uyar. Sonuç olarak öğrenme ortamında insanlar çocuklarına "ben" yerine "biz" kavramına

göre düşünmeyi öğretir. Bu nedenle kolektif bir toplum, rekabetten daha çok uyum ve işbirliğini destekler. Tam aksine bireyci kültürler, kişisel hakları ve sorumlulukları, özel hayatı, kendi görüşünü dile getirmeyi, özgürlüğü, yeniliği ve kendini ifade etmeyi vurgular. Bir kişinin hakları ve özel hayatı, bireyci toplumlarda grup değerlendirmelerini yönetir. İnsanlar pek çok gruba katılabilir ancak bu gruplarla yalnızca zayıf bağlantılar sürdürürler. İstedikleri zaman üyeliklerini değiştirirler. Gruplar sadece sadakat nedeniyle (aile, kabile, klan veya kurum) güçlü değildir. Herkes kendine bakarak büyür ve kendi çekirdek ailesine bakar. Çoğu çocuğun yükseköğrenime başlarken evlerinden ayrılması ve kendi kendilerine yaşaması beklenir. Bu durum bireysel ilgi alanlarının birincil; kurum ve iş arkadaşlarının ikincil olarak düşünüldüğünü gösterir. Bu nedenle çalışanlar mali durumlarını iyileştirmek için işlerini değiştirmeyi tercih eder ve bu prosedür şirkete ve diğer çalışanlara olan sadakatsizliği yansıtır.

Örgütsel ortamlarda insanlar, kurumsal faydalara karşı bireysel faydalara odaklanır. Bireyci kültürlerde yaşayan insanların ilgi alanlarına göre yönlendirilmesi ve kişisel çıkarları ve işverenin çıkarlarıyla örtüşecek biçimde işlerinin organize edilmesi gerektiği beklenir. Buna göre çalışanların, ekonomik kişiler veya grubun üyeleri olarak hareket etmeleri beklenir. Ancak kişisel hedefler kurumun hedefleriyle birlikte başarılır. Bireyci bir toplumda yönetim, bireylerin yönetilmesidir. Teşvikler veya primlerin bireyin performansında büyük etkisi vardır. Alt kademede çalışanlar da bireysel olarak rol oynayabilir.

2.3. Erilliğe Karşı Dişilik

Erilliğin kültürel özelliği, toplumların "cinsiyetler arasındaki biyolojik farkların hangi göstergelerinin cinsiyetlerin duygusal ve sosyal rolleri ile ilgili olduğu" hususundaki kararlarını yansıtır (Hofstede, 2001: 279). Erkeklerin iddialı, hırslı ve sert olduğu bu toplumlar cinsiyetler arasındaki rollerin belirgin bir şekilde ayrılmasını vurgular. Bu bağlamda Hofstede, eril ve dişi davranışların değerlendirildiği ve ortaya çıkarıldığı noktaya değinmek için erillik ve dişilik sözcüklerini kullanır. Ona göre pek çok eril ve dişil davranış öğreniliyor, kültürel normlar ve geleneklerle uzlaştırılıyor. Genel olarak erillik skoru fazla olan toplumlar başarıya, kahramanlığa ve materyal başarıya değer verir. Bunun için bu toplumlar genellikle daha rekabetçi olurlar. Tam aksine erillik puanı düşük skorlu milletler, ilişkilere daha çok önem verir ve hayattan

keyif alır. Sonuç olarak dişil toplumlar daha az rekabetçi ve daha çok uzlaşmacı görünürler. Genel normlar ve aile ile ilgili olarak dişil ve eril toplumlar arasındaki cinsiyet normlarında en önemli farklılıklar tablo 3.3'te belirtilmiştir. Feminist kültürlerde toplum dişil olarak adlandırılır ki buna göre cinsiyet rolleri açık bir şekilde bölünmez ve duygusal cinsiyet rolleri örtüşür. Öte yandan hem erkekler hem de kadınların alçakgönüllü, şefkatli, hayat kalitesi ile ilgili ve ilişkilere odaklı olması beklenir. Ailede hem babalar hem de anneler gerçekler ve duygularla ilgilenir. Dişil bir dünya birbirine bağımlılık ve androjen davranışları normal davranış olarak kabul eder ve insanlar daha az şanslı olanlara sempati duyarlar. Dişil kültüre sahip bir kurumda uzlaşmalar karmaşaları çözmeye yönelik uygun metotlardır. Bu dişil ortam içinde çalışanlar yaşamak için çalışırlar.

Tablo 3.3: Dişil ve Eril Toplumlar

Dişil	Eril
• İlişkiler ve yaşam kalitesi önemlidir.	• Zorluklar, kazançlar, tanınma ve ilerleme önemlidir.
• Erkek de kadın da alçakgönüllü olmalıdır.	• Erkekler iddialı, hırslı ve katı olmalıdır.
• Erkek de kadın da hassas olmalı ve ilişkilere odaklanmalıdır.	• Kadınların hassas olması ve ilişkilere dikkat etmesi gerekir.
• Ailede hem babalar hem de anneler gerçekler ve duygularla ilgilenir.	• Ailede babalar gerçeklerle, anneler ise duygularla ilgilenir.
• Genç kızların güzellik idealleri en çok anne ve babasından etkilenir.	• Genç kızların güzellik idealleri en çok medyadan ve ünlülerden etkilenir.
• Anne babalar bakımı ve bakım rollerini paylaşır.	• Standart kalıba göre baba para kazanır anne ise çocuklarla ilgilenir.
• Hem kız hem erkek çocukların ağlamasına izin verilir fakat ikisi de kavga etmemelidir.	• Genç kızlar ağlar fakat erkek çocuklar ağlamaz; erkek çocuklar kavgaya karşılık vermelidir ve kızlar kesinlikle kavga etmemelidir.
• Kız çocuklar ve erkek çocuklar aynı nedenlerle oyun oynar.	• Erkek çocuklar yarışmak oynar; kız çocuklar beraber zaman geçirmek için oynar.
• Damatlar ve gelinler için aynı standartlar uygulanır.	• Gelinlerin iffetli ve üretken olması gerekir, damatların ise gerekmez.
• Kocalar erkek arkadaşlar gibi olmalıdır.	• Kocalar sağlıklı, zengin ve anlayışlı olmalıdır; erkek arkadaşlar eğlenceli olmalıdır.

Kaynak: Hofstede, Hofstede, ve Minkov, 2010:155.

Ayrıca dişil toplumlarda her iki cinsiyet için eşit derecede katı ve eşit derecede esnek olan tek bir standart olabilir ve çıplaklık ve cinsellik arasında hiçbir bağ yoktur. Dişil kültürlerde daha zayıf çocuklar, onları cesaretlendirmek için öğretmenleri

tarafindan daha çok övülür. Mükemmel performans gösteren öğrenciler veya öğretmenleri ödüllendirmek popüler değildir çünkü mükemmellik eril bir terimdir. Dişiliğin tam aksine erillik bir toplumda yaygın olan değerlerin ne kadar erkek odaklı olduğudur. Duygusal cinsiyet rolleri ayrı olduğu zaman bir toplum eril olarak adlandırılır. Buna göre erkeklerin iddialı, hırslı, katı ve maddi başarı odaklı olması beklenirken kadınların daha alçakgönüllü, şefkatli, hayat kalitesi ile ilgilenen ve ilişkileri yürüten rolde olması beklenir.

Daha eril kültürlerde babalar gerçeklerle, anneler ise duygularla ilgilenir. Rol dağılımında genellikle baba, ailenin geliri için para kazanan, anne ise çocuklara bakan kişidir. Buna ilaveten eril kültürler, çift ahlaklılık gösterir ki buna göre yalnızca erkekler tarafından yapıldığında ciddiyet, iffet ve partnerin üretkenliği çok önemli olarak görülmüştür. Sonuç olarak kocalar güçlü, sağlıklı, zengin ve anlayışlı olmalıdır, fakat erkek arkadaşlar kişilik, şefkat, zeka ve espri anlayışı sergilemelidir. Öğretici bir ortamda öğrenciler sınıfta kendilerini görünür kılmaya çalışır ve birbirleriyle açık bir şekilde rekabet ederler. Buna ek olarak eril toplumlarda kurumlar sonuçlara dikkat çeker ve eşitlik temeline dayanarak performansa göre başarıyı ödüllendirmeye çalışır. Kurumun iş yerinde çatışan kişilerin tartışarak problemlerini çözmesine izin vererek çatışmaları sona erdirmesi beklenir. Burada işçiler çalışmak için yaşar ki bu da toplumun kültürüne yansır. Bu bakımdan Hofstede, (2010:167) eril bir toplumda etik değerlerin daha çok "çalışmak için yaşa" olduğunu dişil bir toplumda ise çalışma etiğinin "yaşamak için çalış" olduğunu ifade eder.

2.4. Güçsüz veya Güçlü Belirsizlikten Kaçınma

Belirsizlikten kaçınma, bir toplumun üyeleri arasındaki belirsizliklerin ve anlam karmaşasının kabul edilme derecesini ifade eder (Hofstede, 1980:47). Diğer bir deyişle bu ifade, çalışanların bilinmeyen durumlarla tehdit edildiği veya belirsizlik ve anlam karmaşası nedeniyle rahatsız olduğu noktaları belirtir. Buradaki temel konu, bir toplumun geleceğin asla bilinemeyeceği gerçeği ile nasıl mücadele ettiğidir: Geleceği kontrol etmeye çalışmalı mıyız yoksa olmasına izin vermeli miyiz?

Belirsizlikten kaçınma skorlarının dağılımına göre sıfir en zayıf belirsizlikten kaçınma oranına sahip kültürü, 100 ise en güçlü belirsizlikten kaçınma oranına sahip kültürü gösterir. Belirsizlikten kaçınma skoru yüksek olan sahip ülkeler, belirsizlikleri ve anlam karmaşalarını azaltmak için genellikle katı inanç ve davranış kuralları ve

yasalar kullanır. Tam aksine belirsizlikten kaçınma skorları düşük olan ülkeler, farklı görüşleri kabul etmeye ve uygulamanın ilkelerden daha önemli olduğu rahat tutumu sürdürmeye daha yatkındır. Belirsizlikten kaçınan kültürler, anlam karmaşasına yol açan durumlar sergiler. Bu nedenle bu gibi kültürlerde yaşayan insanlar kendi kurumlarında olayları daha yorumlanabilir ve tahmin edilebilir kılan bir yapı arayışına girer (Hofstede, 1997:116). Tablo 3.4, genel normlar ve aile için güçsüz ve güçlü belirsizlikten kaçınma arasındaki önemli farkları özetler. Buradaki tanımlar, boyutların aşırı uçlarına değinir. En gerçekçi toplumlar bu uçlar arasında yer alır ki her ülke içinde kayda değer varyasyonlar görülür. Belirsizlikten kaçınmanın zayıf olduğu kültürler belirsizliğin hayatın içinde olmasını daha kolay kabul ederler ve olağandışı durumlara karşı daha hoşgörülü olurlar.

Tablo 3.4: Güçsüz ve Güçlü Belirsizlikten Kaçınma Kültürü olan Toplumlar arasındaki Farklar

Güçsüz Belirsizlikten Kaçınma	Güçlü Belirsizlikten Kaçınma
• Belirsizlik hayatın normal bir özelliğidir ve her gün olduğu gibi kabul edilir.	• Hayatın içindeki belirsizlikler savaşılması gereken devamlı bir tehdit oluşturur.
• Stres ve endişe düşük düzeydedir.	• Stres ve endişe yüksek düzeydedir.
• Agresiflik ve duygular gösterilmemelidir.	• Agresiflik ve duygular uygun zaman ve yerlerde dışa vurulabilir.
• Kişilik testlerinde yumuşak görüşlere ilişkin skorlar yüksektir.	• Kişilik testlerinde nevrotiklik skorları yüksektir.
• Anlam karmaşası olan durumlarda ve bilinmeyen risklere karşı rahat davranılır.	• Bilinen riskler kabul edilir, belirsiz durumlar ve bilinmeyen risklerden korkulur.
• Kötü ve tabu olan şeyler hususunda çocuklara karşı hoşgörülü kurallar koyulur.	• Kötü ve tabu olan şeyler hususunda çocuklara katı kurallar koyulur.
• Süperegolar güçsüzdür.	• Süperegolar güçlüdür.
• Farklı kişilere karşı benzer davranışlar sergilenir.	• Farklı kişiler karşı farklı davranışlar sergilenir.
• Farklı olan merak uyandırır.	• Farklı olan tehlikelidir.
• Aile hayatı rahattır.	• Aile hayatı streslidir.
• Bir ülke varlıklı ise aile hayatı tatmin edicidir.	• Bir ülke varlıklı ise çocukları yetiştirme maliyetinden endişe edilir.

Kaynak: Hofstede, Hofstede, ve Minkov, 2010:203.

Bu kültürlerde insanlar farklı fikirleri ve diğer insanları tehdit olarak görmez. Belirsizlikten kaçınmanın zayıf olduğu toplumlarda insanlar girişimleri takdir eder; hiyerarşi ile ilişkilendirilen yapılardan hoşlanmaz; anlam karmaşası olan durumlarda ve bilinmeyen risklere karşı rahattır, esnektir, agresiflik ve duygularını göstermemeye

çalışır, kötü ve tabu olan şeyler hususunda çocuklara karşı hoşgörülü kurallar koyulması gerektiğini düşünür.

Belirsizlikten kaçınma kültürleri zayıf olan üyeler sosyal kurallardan daha az kısıtlanır. Eğitim bağlamında güçsüz belirsizlikten kaçınma kültürlerinden gelen çocuklar problem çözmeye yönelik yenilikçi yaklaşımlarda ödüllendirilmek ve katı zaman çizelgeleri olmaması gibi yapılandırılmamış öğrenme durumlarında daha rahattır. Buna ilaveten genellikle öğrenciler "bilmiyorum" diyen bir öğretmeni kabul edebilirler. Basit bir dil kullanan ve zor konuları açıklarken sıradan ifadelerle yazan öğretmenlere saygı duyarlar.

Öğretmenler genellikle anne babaları çocukların fikirlerinden yararlanmak için onları öğrenme sürecine dahil etmeye çalışır. Güçsüz belirsizlikten kaçınma kültürü içinde faaliyet gösteren kurumların kesinlikle gerekmedikçe kurallar ve prosedürler koyma olasılığı daha düşüktür. İnsanlar ancak gerek varsa çok çalışabilir. Bu gibi toplumlardaki insanlar [güçsüz belirsizlikten kaçınma kültürleri] resmi kurallar olmadan pek çok problemi çözebildikleri için kendileriyle övünür (Hofstede, 1997:121). Gariptir ki güçsüz belirsizlikten kaçınma kültürlerinde izleyecek kural sayısı az olmasına rağmen, bu birkaç kural güçlü belirsizlikten kaçınma kültürleri içinde bulunan pek çok kuraldan daha fazla izlenir. Güçsüz belirsizlikten kaçınma kültürlerinin tam aksine güçlü belirsizlikten kaçınma kültürleri beklenmeyen durumları ve anlam karmaşalarını anormal düşünce ve davranışları hoşgörmeyerek, uzlaşmacılığı destekleyerek, değişikliklere karşı koyarak ve geleneksel sosyal davranış kalıplarına uyarak azaltmaya çalışır.

Bu kültürler genellikle belirsiz durumlardan, bilinmeyen risklerden, endişeden ve stresten oldukça yüksek düzeyde korkulması, bilinen ve makul derecede olan risklerin uygun derece kabul edilmesi gibi özelliklerle ilişkilendirilir. Agresiflik ve duygular uygun zaman ve yerlerde dışa vurulabilir. Bu tür bir kültürde yaşayan insanlar, devam eden olası riskler bulunduğu, bunlardan kaçınmak veya bunları azaltmak için kanunlar, yazılı kurallar, planlamalar, yönetmelikler, törenler, seremoniler ve iletişim toplantıları yapılmasının önemli olduğu görüşündedir. Buna göre insanlar, kötü ve tabu olan şeylere karşı çocuklara katı kurallar uygulama eğiliminde olur.

Aynı şekilde güçlü belirsizlikten kaçınma kültürleri olan kurumların da çevreye hükmetmek için katı kurallar ve prosedürler koyması beklenir. Hemen hemen hiçbir şey

şansa veya yoruma bırakılmaz. Ancak ilginçtir ki bu kurallar izlenebilir veya izlenmeyebilir ya da mantıklı veya tutarlı olmak zorunda da değildir. Kurallar var oldukça güçlü belirsizlikten kaçınma kültürünün üyeleri daha rahat hisseder ve etkisiz kurallar bile insanların resmi yapı bulunması ile ilgili duygusal ihtiyacını tatmin eder (Hofstede, 1997:121).

2.5. Uzun Vadeliye karşı Kısa Vadeli Oryantasyon UVO (Pragmatiğe karşı Normatif(PRA)

Uzun vadeliye karşı kısa vadeli oryantasyon (pragmatizme karşı normatif olarak da adlandırılır) beşinci boyuttur. Bu boyut taslak çalışmasından 14 yıl sonra Hofstede tarafından 1991'de eklenmiştir. Uzun vadeli oryantasyon veya Konfüşyüsçü dinamizm doğu ve batılı ülkeler arasında insanların düşüncelerine yansıyan "zaman anlayışı"nda oluşan farklılıklara değinir. Çinli bilim insanları tarafından 23 ülkeyi kapsayarak yapılmış olan bir değerler araştırmasına dayanarak Hofstede (1991, 1994) uzun vadeli oryantasyonda düşük skorları bulunan toplumların geçmiş veya günümüze ait değerlere sahip olduğunu, öte yandan uzun vadeli oryantasyonda yüksek skorları olan toplumların ise geleceğe ait değerlere sahip olduğunu ifade etmiştir. Yukarıda belirtildiği gibi bu boyut, Çinli bilim insanları tarafından öngörülen Çin Değerler Araştırması adlı, 23 ülkede yapılan bir çalışmadan elde edilenler doğrultusunda belirlenmiştir. Bu araştırma sonradan 93 ülkeyi kapsayacak şekilde genişletilmiş ve bu boyut son zamanlarda pragmatiğe karşı normatif boyut olarak adlandırılmıştır.

Tablo 3.5 genel normlar ve aile için kısaya karşı uzun vadeli oryantasyonlu toplumlar arasındaki farkları özetler. Kısa vadeli oryantasyon, geçmişe ve günümüze ilişkin erdemlerin güçlendirilmesi, geleneklere saygı, "saygınlığın" korunması ve sosyal yükümlülüklerin yerine getirilmesini temsil eder. Bu boyutta skorları düşük olan toplumlar, örneğin, eskiden kalma gelenekleri ve normları sürdürmeyi tercih eder, sosyal ve statü yükümlülükleri ile ilgilenir, sosyal çevrede her türlü toplumsal değişikliği şüpheli olay olarak değerlendirir. Bu toplumlar kişisel istikrarı ve eğlence için para harcamayı, alışverişi ve lüksü desteklerken diğer yandan eşin ailesiyle yaşamayı kişiler veya bütün olarak toplum için problem kaynağı olarak değerlendirir. Öte yandan kısa vadeli oryantasyon kültürlerinde kurumlar; kısa vadeli karların önemini vurgular, çalışanları ödüllendirmek için performans göstergelerini kullanır, geçici kurumsal sadakat görülür, evrensel kurallar ve ilkeler çalışanlar için etik kurallar

olarak değerlendirir. Tam aksine uzun vadeli oryantasyon geleceğe yönelik ödülleri özellikle de azim ve tutumluluk odaklı erdemlerin güçlendirilmesini temsil eder. Uzun vadeli oryantasyon skorları yüksek olan kültürlerde yaşayanlar daha pragmatik bir yaklaşıma sahiptir. Yasalar çerçevesinde yaşamayı normal görürler, kişisel adaptasyonu önemser, geleceğe hazırlığın bir yolu olarak modern eğitimde öngörülü ve gayretli olmayı teşvik eder

Tablo 3.5: Kısa ve Uzun Vadeli Oryantasyon Toplumları arasındaki Farklar

Kısa-vadeli oryantasyon	Uzun-vadeli oryantasyon
• Harcamaya yönelik sosyal baskı vardır.	• Tutumluluk kaynakları biriktirmektir.
• Çabalar hızla sonuç vermelidir.	• Yavaş elde edilen sonuçlara doğru ısrar edilir ve çabalar sürdürülür.
• Sosyal ve statü yükümlülükleri ile ilgilenir.	• İnsanlar kendini bir amaca tabi kılmaya isteklidir.
• "Saygınlık" önemlidir.	• Utanma duygusu vardır.
• Geleneklere saygı duyulur.	• Şartlara göre saygı gösterilir.
• Kişisel istikrar önemlidir.	• Kişisel uyum önemlidir.
• Evlilik ahlaki bir düzenlemedir.	• Evlilik pragmatik bir anlaşmadır.
• Eşin ailesiyle yaşamak problemlerin kaynağıdır.	• Eşin ailesiyle yaşamak normaldir.
• Genç kadınlar yakınlığı erkek arkadaş ile özdeşleştirir.	• Genç kadınlar yakınlığı bir eş ile özdeşleştirir.
• Alçakgönüllülük yalnızca kadınlar içindir.	• Alçakgönüllülük hem erkekler hem de kadınlar içindir.
• Yaşlılık mutsuz bir dönemdir fakat geç başlar.	• Yaşlılık mutlu bir dönemdir ve erken başlar.
• Okul öncesi çocuklara başka insanlar tarafından bakılabilir.	• Annelerin okul öncesi çocukları için zamanı olmalıdır.
• Çocuklar eğlence ve sevildikleri için hediyeler alır.	• Çocuklar eğitim ve ilerleme karşılığında hediyeler alır.

Kaynak Hofstede, Hofstede, ve Minkov, 2010:243

Bunun yanı sıra bazı doğu Avrupa ulusları arasında yüksek skorların alınmasının ardından Hofstede ve arkadaşları, bu boyutun Konfüçyüsçülük ile özdeşleştirilmesinin artık uygun olmadığını düşünmeyip bunun yerine uzun vadeli/kısa vadeli oryantasyonu, ulusal kültürün evrensel bir boyutu olarak ve bunun tüm dünyada anlamlı olan kavramlarla desteklendiğini düşünmektedir (Samovar, Porter, McDaniel, ve Roy, 2012:192). Kurum ortamı açısından bakıldığında uzun vadeli oryantasyon kültüründe faaliyet gösteren kurumsal örgütler; çalışanlarını kuruma bağlılık, güçlü kişilerarası bağlar, durumsal etik, adapte olabilirlik, öz disiplin unsurlarını temel alarak

ödüllendirme eğiliminde olmakla birlikte boş zaman unsuru bu tür kültürlerin merkezindeki en önemli nokta olmayacaktır.

2.6. Hoşgörüye karşı Kısıtlama (HOŞ)

Bulgar akademisyen Michael Minkov 93 ülkeden/bölgeden dünya değerler araştırması verilerini kullanarak hoşgörüye karşı kısıtlama adı verilen altıncı bir boyut ortaya koymuştur. Hoşgörü ifadesi, hayattan keyif alma ve eğlenmeyle ilgili temel ve doğal insan isteklerinin serbestçe tatmin edilmesine imkan verilmesi eğilimini yansıtır. Bu bakımdan hoşnutluk genel olarak hayattan zevk almayı ifade etmektedir. Karşı kutupta yer alan kısıtlama ise ihtiyaçların tatmin edilmesini frenlemeye ve katı sosyal normlarla bunları düzenlemeye çalışan toplumları ifade eder. Tablo 3.6 genel normlar, kişisel duygular ve sağlık bakımından hoşgörülü ve kısıtlanmış toplumlar arasındaki farkları özetler. Hoşgörülü bir toplumda insanlar, boş zamanlarında ve arkadaşlarıyla sosyalleşerek özgürlük ve kişisel keyif alma duygularını öne çıkarır. Tüketim ve alışverişte para harcama ve/veya diğer eğlence türleri, mali kısıtlamaların önüne geçer. Hoşgörü kavramı hayattan keyif alma eğilimini yansıtır. İnsanların boş zamana ve arkadaşa sahip olması önemli olmalıdır.

Tablo 3.6: Hoşgörülü ve Kısıtlanmış Toplumlar arasındaki Farklar

Hoşgörü Kültürü	Kısıtlanmış Kültür
• Çok mutlu insanların yüzdesi fazladır.	• Çok mutlu insanların yüzdesi düşüktür.
• Kişisel hayatın kontrolü algısı vardır.	• Çaresizlik algısı: başıma gelen şeyleri ben kendim yapmıyorum.
• Boş zamanlar çok önemlidir	• Boş zamanlar çok önemli değildir
• Arkadaşlara sahip olmak çok önemlidir	• Arkadaşlara sahip olmak çok önemli değildir.
• Tutumluluk çok önemli değildir.	• Tutumluluk önemlidir.
• Serbest bir toplumdur.	• Sıkı bir toplumdur.
• Olumlu duygular daha fazla hatırlanır.	• Olumlu duygular daha az hatırlanır
• Ahlaki disiplin daha azdır.	• Ahlaki disiplin vardır.
• Olumlu tutumlar vardır.	• Kuşkuculuk vardır.
• Dışa dönük karakter daha fazladır.	• Nevrotik karakter daha fazladır.
• Sağlıklı hisseden insan yüzdesi yüksektir.	• Sağlıklı hisseden insan yüzdesi düşüktür.
• İyimserlik yüksektir.	• Kötümserlik daha fazladır.
• Nüfusları iyi eğitim almış ülkelerdir ve doğum oranı yüksektir.	• Nüfusları iyi eğitim almış ülkelerdir ve doğum oranı düşüktür.
• Kardiyovasküler hastalıklar nedeniyle ölüm oranı düşüktür.	• Kardiyovasküler hastalıklar nedeniyle ölüm oranı yüksektir.

Kaynak: Hofstede, Hofstede, ve Minkov, 2010:291.

Daha hoşgörülü toplumlarda çok mutlu insanların yüzdesi ve iyimserlik derecesi daha yüksektir. İnsanlar tutumluluğun toplum için çok önemli olmadığını düşünür. Buna ilaveten bu insanlar çoğunlukla aile hayatlarından memnundurlar, aktif olarak spor faaliyetlerine katılırlar ve ev işlerinin partnerler arasında eşit biçimde paylaşılmamasının gerçek bir problem olduğunu düşünürler. Öte yandan kısıtlanan toplumların üyeleri daha kötümserdir. Boş zamanlara pek önem vermezler, kendileri eğlendirmek için daha az özgürlükleri vardır ve bu gibi kültürlerde çok mutlu insanların yüzdesi düşüktür.

Bu toplumlar tutumluluğa çok önem verir, sosyal düzen ve disiplin bireysel özgürlüklerden daha önemlidir. Kısıtlanmış kültürlerde bireylerin çok arkadaşı olması veya herkese gülümsemesi beklenmez. Bu nedenle yabancı bir kişinin size gülümsemesi şüphe ile karşılanır. Bu gibi toplumlarda insanlar düzenin korunmasının diğer amaçların önüne geçen önemli bir ulusal amaç olduğuna inanır. Sonuç olarak kültürü sadece beş veya altı boyuta indirgeyen ve ülkedeki heterojen yapıyı göz ardı eden Hofstede'nin kültürel değer teorisi araştırmacılar tarafından (bknz. Baskerville, 2003, Kirkman, Lowe, ve Gibson, 2006, Drogendijk ve Slangen, 2006, Soares, Farhangmehr, ve Shoham, 2007) çok eleştirilmesine rağmen Hofstede, milliyete dayalı basit kategorilerin de ötesinde daha incelikli değişkenler geliştirerek kültürler arası çalışmaları desteklemektedir. Hofstede'nin kültürel değer boyutları, araştırmacıların kültürler içinde ve arasında davranış kalıplarını anlamaları için tüm dünyada tüketici davranışlarını önemli ölçüde etkileyen genel kültürel özellikleri bulmasına ve ölçmesine imkân verir.

3. Ulusal Kültürel Değerler ve Uluslararası Sınıflandırma

Uluslararası düzeyde muhasebe uygulamalarında görülen farkların doğası ve sebeplerinin anlaşılması için temel araçlardan biri muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasıdır. Çeşitli araştırmalarda muhasebe uygulamaları temel alınarak ülkelerin sınıflandırılması yapılmaya çalışılmıştır (örn. Mueller, 1967, Nair ve Frank, 1980, Nobes, 1983, Gray, 1988, Gannon, 2003). Muhasebe sistemlerinin uluslararası sınıflandırması ile ilgili araştırma iki biçimde yapılmıştır. İlki tümdengelimsel veya yargısal yaklaşımdır ki buna göre ilgili çevresel faktörler belirlenir ve bu faktörler ulusal muhasebe uygulamaları ile birleştirilerek uluslararası gruplamalar veya gelişim kalıpları önerilir. İkinci form tümevarımsal veya deneysel yaklaşımıdır ki buna göre

bireysel muhasebe uygulamaları analiz edilir ve daha sonra gelişme kalıpları veya gruplamalar belirlenir. En son ise çeşitli ekonomik, sosyal, siyasi ve kültürel faktörler ile uyumlu açıklamalar önerilir (Radebaugh, 2006:55). Mueller (1967)'in sınıflandırması, muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasına ilişkin tümdengelimsel yaklaşıma öncülük eden bir çalışma olarak kabul edilir. Mueller, muhasebe alanında dört ayrı yaklaşım tespit etmiştir (bknz. Nobes ve Parker, 2010:60).

1. Makroekonomik çerçeve içinde muhasebe: Bu grupta muhasebe, ulusal ekonomik politikaların bir yardımcısı olarak gelişmiştir. Mali muhasebenin katma değer tablosunu öne çıkarması, karın istikrarlı hale getirilmesini teşvik etmesi, vergi muhasebesine eşit olması ve sosyal sorumluluk muhasebesini içermesi beklenir. İsveç buna örnek olarak gösterilmiştir.
2. Mikroekonomik yaklaşım: Bu yaklaşım, ekonomik faaliyetlerinin merkezinde bireysel özel işletmeleri olan piyasa odaklı bir ekonomide başarılı olabilir. Mikroekonomilerin etkisi, muhasebenin ölçümlerinde ve değerlendirmelerinde ekonomik gerçekliği yansıtmaya çalışmasına neden olur. Diğer bir deyişle muhasebe kuralları gelişmiş ama esnek olmalıdır. Yenileme maliyeti muhasebesi gibi gelişmeler bu gibi sistemlerde daha kolay kabul edilecektir. Hollanda örnek olarak gösterilmiştir.
3. Bağımsız disiplin olarak muhasebe: Bu gibi sistemler hükümetlerden veya ekonomik teorilerden bağımsız olarak gelişir. Muhasebe işletme içinde gelişir, problemlerle karşılaşır ve işe yarayan çözümleri benimser. Teoriye çok önem verilmez ve acil durumlarda dikkate alınır veya pratik sonuçları meşrulaştırma çabası için kullanılır. "Genel olarak kabul edilen muhasebe ilkeleri" gibi tipik ifadeler kullanılır. Mueller, İngiltere Birleşik Krallığının ve Amerika Birleşik Devletlerinin muhasebe sistemlerini örnek olarak alır.
4. Tek tip muhasebe sistemi: Bu gibi sistemler, hükümetlerin muhasebeyi sektörlerin idari kontrolünün bir parçası olarak kullandığı durumlarda gelişir. Muhasebe; performansı ölçmek, finansmanı tahsis etmek, sektörlerin ve kaynakların büyüklüğünü değerlendirmek, fiyatları kontrol etmek, vergileri toplamak, sektörleri manipüle etmek gibi faaliyetler için kullanılır. Tanımlar, ölçümler ve sunumlar standardize edilir. Fransa örnek olarak gösterilmiştir.

Nobes (1983) Mueller'in çevresel analizini benimseyip genişletmiş ve kendi varsayımsal sınıflandırmasını gelişmiş batılı ülkelerdeki ölçüm uygulamalarının belirlenmesine yönelik evrimsel bir yaklaşıma dayandırmıştır. Nobes (1983), mikroekonomik ve makroeknomik sistemler arasında basit bir ayrım yapmış, işletme ekonomileri ve işletme uygulamalarının oryantasyonları arasında mikro temelde sınıflandırma altında bir ayrım yapılmasına son vermiştir. Bu yazar, makro birleşik temeldeki sınıflandırmalar altında hükümet/vergi/yasal oryantasyon ile hükümet/ekonomik oryantasyonu birbirinden ayırmıştır. Daha sonra ise işletme uygulamalarının oryantasyonu bakımından İngiltere ve ABD'nin etkileri arasında ve hükümet/vergi/yasal oryantasyon bakımından vergi bazlı ve yasal bazlı sistemler arasında ayrım yapmıştır (Radebaugh, 2006:38).

Tümdengelimli yaklaşım ile çalışmalarını yürüten Mueller (1967) ve Nobes (1983)'in tam aksine, muhasebe sistemlerini belirleyici şablonlara yönelik tümevarımsal veya deneysel yaklaşımlar belli bir ülkede belli muhasebe uygulamalarının analiz edilmesi ile ortaya çıkmıştır. Bu bakımdan bu tür araştırmalar arasında en önemli girişim Nair ve Frank (1980) tarafından gerçekleştirilmiştir. Uluslararası muhasebe uygulamalarının istatistik analizini yapmak için 1975 Price Waterhouse anketleri kullanılmıştır. Yazarlar, mali raporlama özelliklerini, ölçümle ilgili olanlar ve açıklama ile ilgili olanlar şeklinde ikiye ayırmıştır. Ölçüm ve açıklama uygulamaları arasındaki bu ayrım yararlıdır çünkü gelişim bakımından bunların farklı modellere sahip olduğu düşünülmüştür. Buna göre yazarlar, 1975 Price Waterhouse verilerine dayanarak ülkeleri 5 gruba ayırabilmenin mümkün olduğunu göstermiştir. Şili ölçüm açısından tek ülke olarak gruplanmıştır.

Ölçüm grupları; İngiliz Milletler Topluluğu, Latin Amerika, Kıta Avrupası ve ABD modelleri ile karakterize edilmiştir. Açıklama uygulamaları incelendiği zaman grupların sayısı yediye yükselmiştir. Uluslararası sınıflandırma konusunda başlıca bazı çalışmalara ait yukarıdaki değerlendirmelerden bu alandaki araştırmaların kültürel faktörler ve muhasebe sistemleri arasındaki genel ilişkinin kurulduğu açıkça görülmektedir. Daha evvel yapılan bir sınıflandırma araştırması bağlamında ulusal kültürün öneminden neredeyse hiç bahsedilmemiş veya vurgulanmamıştır. Buna göre kültürün muhasebe üzerindeki etkisi uluslararası sınıflandırmalar hakkındaki fikirlerin gelişmesinde büyük ölçüde ihmal edilmiş gibi görünmektedir. Ancak Gray (1988) ve

Gannon (2001) gibi bazı araştırmacılar, uluslararası muhasebe uygulamalarının analizinde ve muhasebe sistemlerinin sınıflandırılmasında kültürel etkileri değerlendirmiştir.

Gray (1988), muhasebe uygulamalarında uluslararası farkları ortaya çıkarmak ve muhasebe uygulamalarının uluslararası gelişimini belirlemek üzere teorik bir çerçeve önermiştir. Bu amaçla Gray (1988), Hofstede'nin muhasebe sınıflandırmaları bağlamında ulusal kültürel boyutları kullanır. Bu boyutlar arasında bireycilik, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve erillik yer alır. Bu çerçevenin rasyonelliği, ulusal kültür ve muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkiye bağlıdır. Yazar, kültür veya toplumsal değerlerin uluslararası düzeyde farklı entegrasyon derecelerinde olsa da kurumsal ve mesleki alt kültürlerde yayılması da beklendiğini belirtir. Bu bağlamda Gray, Hofstede'nin küme analizini kullanan muhasebe değerleriyle ilgili dört kültürel boyutun skorları ve muhasebe uygulamaları temelinde dört çift muhasebe değeri (profesyonelliğe karşı yasal kontrol, benzerliğe karşı esneklik, tutuculuğa karşı iyimserlik, gizliliğe karşı Şeffaflık) geliştirmiştir. Gray, Hofstede'nin ülkeleri gruplandırması temelinde muhasebe değerleriyle kültürel bölgelerin sınıflandırmasını birleştirerek muhasebe sınıflandırmaları öngörmüştür.

Bu modelde değerlendirilen ülkelerin gruplandırılması on kültürel bölgeyi kapsar. Bu kültürel bölgeler (Şekil 3.1'de belirtildiği gibi) aşağıdaki gibidir:

1. Afrika Ülkeleri
2. Anglo Ülkeler
3. Asya Kolonileri
4. Germenik
5. Az Gelişmiş Asya Ülkeleri
6. Az Gelişmiş Latin Ülkeleri
7. Daha Gelişmiş Asya Ülkeleri
8. Daha Gelişmiş Latin Ülkeleri
9. Yakın Doğu Ülkeleri
10. Nordik Ülkeler

Ulusal kültür ve muhasebe sistemleri arasındaki ilişkileri uluslararası düzeyde ortaya çıkarmak için Gray, uluslararası bağlamda kültürel bölgeler ve muhasebe sistemi modelleri arasında yakın bir eşleşme olması gerektiğini ifade eder. İlk iki muhasebe

değeri boyutu, otorite ve yürürlük (düzenleme ve yürürlüğe girme veya uygunluk derecesi) ile ilgilidir.

Daha Gelişmiş Latin	*Az Gelişmiş Latin*	*Daha Gelişmiş Asyalı*
Belçika	Kolombiya	Japonya
Fransa	Ekuador	
Arjantin	Meksika	
Brezilya	Venezuela	
İspanya	Kosta Rika	
İtalya	Şili	
Az Gelişmiş Asyalı	Guatemala	
Endonezya	Panama	*Afrikalı*
Pakistan	Peru	Doğu Afrika
Tayland	Portekiz	Batı Afrika
Tayvan	Salvador	
Hindistan	Uruguay	
Malezya	*Yakın Doğu*	*Asya Kolonileri*
Filipinler	Arap Ülkeleri	Hong Kong
	Yunanistan	Singapur
	İran	
	Türkiye	
	Yugoslavya	

Germenik	*Anglo*	*Nordik*
Avusturya	Avusturalya	Danimarka
İsrail	Kanada	Finlandiya
Almanya	İrlanda	Hollanda
İsviçre	Yeni Zelanda	Norveç
	Birleşik Krallık	İsveç
	Birleşik Devletler	
	Güney Afrika	

Şekil 3.1: kültürel Bölgeler

Kaynak: Hofstede, 1980:6

Gray, öz düzenleme ve esneklik derecesine sahip Anglo ve Nordik kültür bölgeleri ile benzerlik ve yasal kontrol derecesini yansıtan Asya kültürel bölgeleri arasında açık bir zıtlık olduğunu gösterir. İkinci muhasebe değeri boyutu, ölçüm ve açıklama (tutuculuk ve gizlilik derecesi) ile ilgilidir. Gray, daha saydam ve iyimser olan Anglo ve Nordik kültür bölgeleri ile gizlilik ve tutuculuğu yansıtan Latin ve Germenik

kültürleri karşılaştırır. Gray'in analizinden, bu bölümde daha sonra detaylı olarak bahsedilecektir. Aynı şekilde Gannon (2001) yine Hofstede'nin ulusal kültürel değerler skorlarına dayanan kültürel bölgeler için başka bir sınıflandırma önermiştir. Hofstede'nin bireycilik ve güç mesafesi boyutlarını temel alarak Gannon dört jenerik işletme kültürü olduğunu ifade etmiştir (bknz. Şekil 3.2).

Gannon (2001), 23 ülke analiz etmiş ve bunları aşağıdaki kültür tiplerine kategorize etmiştir:

1. **Piyasa Fiyatlandırması** (PF): Yüksek GM, yüksek BİR. ABD bu tip kültürlere bir örnektir.
2. **Eşitlik Eşleştirme** (EE): Yüksek GM, düşük BİR. Örneğin, İskandinav ülkeleri.
3. **Otorite Sıralaması** (OS): Düşük GM, yüksek BİR. Pek çok Asya ve Afrika kültürünü kapsar.
4. **Topluluk Paylaşımı** (TP): Düşük GM, düşük BİR. Bu tip aslında ulusal düzeyde bulunmaz ki bu da karşılaştırma amaçlı olarak bunu ilgisiz kılar.

	YÜKSEK GÜÇ MESAFESİ	***DÜŞÜK GÜÇ MESAFESİ***
BİREYCİLİK	**Piyasa Fiyatlandırması (PF)**	**Otorite Sıralaması (OS)**
KOLEKTİVİZM	**Eşitlik Eşleştirme (EE)**	**Topluluk Paylaşımı (TP)**

Şekil 3.2: Gannon'un Jenerik Kültür Türleri

Kaynak: Gannon 2001:14

Toplumların kültürel veya ekonomik özellikleri bakımından ülkelerin sınıflandırmasına yönelik faydalı bir yaklaşım sağlamak için kültürler arası araştırmasında Gannon (2001) dört aşamalı bir model geliştirmiştir. Birinci aşamada yazar, belli bir kültür için önemli olarak addedilen boyutları belirlemek için kültürel metaforlar kullanmıştır. Metafor, toplumun tüm üyelerinin veya çoğu üyesinin bilinçli ve/veya bilinçsiz biçimde yakından tanıdığı büyük olay, faaliyet veya kurum olarak tanımlanır (Gannon, 2001:1). Gannon farklı ulusların temel değerlerini, tutumlarını ve

davranışlarını anlatmak için Amerikan futbolu, Japon bahçesi, Türk kahvesi gibi metaforlar kullanır.

İkinci aşama ise ulusal kültür ve ekonomi veya işletme uygulamaları arasındaki ilişkiye dikkat çeker. Gannon analizine bireycilik boyutu ile başlayarak aynı zamanda kültürde büyük ölçüde güç mesafesi eşitsizliği derecesine de odaklanır. Böylece bireyciliğe karşı kolektivizmi ve yükseğe karşı düşük güç mesafesini vurgulayan kültürün dört hücre tipolojisi vardır (Şekil 3.2). Daha sonra kültürün dört jenerik türü, durumu çerçevelemek için uygun bir platform sağlar. Üçüncü aşamada, Hofstede, Hofstede, ve Minkov'nin belirsizlikten kaçınma, zaman anlayışı, dişilik veya iddiacılık olarak tespit ettiği ulusal kültürlerin çeşitli boyutlarından faydalanmanın yararlı olduğu ifade edilir. Dördüncü aşamada ise söz konusu kültüre ilişkin zengin bir anlayışa sahip olmak için kültürel metaforlar kullanılır. Bu aşama boyunca bireycilik ve kolektivizmin spesifik türleri, her bir kültürel metaforla ilişkilendirilir. Örneğin, ABD'de rekabetçi bireycilik ve İspanya'da gururlu ve kendine yeten bireycilik.

4. Mali Raporlamada Ulusal Kültürel Değerlerin Etkisi

Sosyal sistem, mali raporlama ve örgütsel sistemde davranış kalıplarını etkileme ve gerekçelendirme hususunda ulusal kültürün önemi literatürde geniş çapta tanınmış ve vurgulanmıştır (örn. Gray, 1988, Hussein, 1995, Salter ve Niswander, 1996; Roberts ve Salter, 1999, Harrison ve McKinnon, 1999, Jaggi ve Low, 2000, Scholtens ve Dam, 2007, Hope, Kang, Thomas, ve Yoo, 2008, Borker, 2012, Borker, 2013a). Özellikle ulusal kültürün muhasebe uygulamaları üzerindeki etkileri, kültürden etkilenen olası muhasebe uygulamalarını inceleme veya dünyada farklı kurumlar tarafından kullanılan muhasebe yöntemlerinde görülen varyasyonların olası nedenlerini belirlemede araştırmacılar tarafından büyük ilgi görmüştür. Hofstede (1980:25) kültürü *"bir insan grubunun üyelerini diğerinden ayıran zihnin kolektif programlanması"* olarak tanımlar. Kültür kelimesi, tüm toplumlar veya uluslar için kullanılırken "alt kültür" bir kurumun, mesleğin veya ailenin seviyesini göstermek için kullanılır. Kültürel entegrasyon derecesi toplumlar arasında değişmesine rağmen toplum içindeki çoğu alt kültür diğer alt kültürlerle ortak özellikler paylaşır (Hofstede, 1980:26).

Şirketin faaliyet gösterdiği çevre kesinlikle mali muhasebe raporlama uygulamalarını belirgin şekilde etkilemektedir. Ulusal kültür; sosyal sistemlerde inançların, normların ve değerlerin, sistemlerin içinde ve arasında grupların

birbirleriyle etkileşiminde davranışları nasıl etkilediğini anlama çerçevesinde önemli bir unsur olarak değerlendirilir. Bu bağlamda mali muhasebe standartları kurulu 1978'de mali raporlama hedeflerinin sabit olmadığını fakat mali raporlamanın meydana geldiği ekonomik, yasal, siyasi ve sosyal çevreden etkilendiğini belirtmiştir. Kültürel çevrelerin muhasebe sistemleri ve muhasebe raporlaması üzerindeki etkisini inceleyen pek çok çalışma olduğu unutulmamalıdır. Ulusal kültürün mali muhasebe ve raporlama üzerindeki etkisini değinen ilk çalışmalardan biri Jagi (1975) tarafından yapılmıştır.

Jaggi (1975), bir ülkenin kültürel çevresinin o ülkede faaliyet gösteren şirketler tarafından yapılan mali açıklamalar üzerinde güçlü etkisi olabileceğini belirtmiştir. Gray (1988), Hosfstede (1980)'nin kültürel boyutları ve muhasebe alt kültürleri değerleri arasındaki ilişkiyi açıklamak için bir çerçeve geliştirmiştir ve bunların birbirleriyle ilgisine dair dört varsayım öne sürmüştür. Gray (1988), muhasebe uygulamalarında uluslararası farkları açıklamak ve tahmin etmek, uluslararası muhasebe gelişmelerinin gelecekteki modellerini belirlemek için kültürel boyutların kullanılabileceğini önermiştir. Gray'in çerçevesinin, ulusal kültürel değerlerin muhasebe değerleri üzerindeki etkisini açıklamak için muhasebe literatürüne önemli katkı sağlandığı düşünülmektedir. Hofstede' (1980)'nin dört kültürel değer boyutu bireycilik, erillik, güç mesafesi ve belirsizlikten kaçınma olup bu boyutların Gray (1988)'in ortaya çıkardığı dört muhasebe değeri boyutu ile ilişkili olduğunu önerilmiştir. Örneğin; profesyonelliğe karşı yasal kontrol değeri (otorite), evrenselliğe karşı esneklik değeri (yürürlük), tutuculuğa karşı iyimserlik değeri (ölçüm) ve gizliliğe karşı Şeffaflık değeri (açıklama). Gray (1988:8)'in muhasebe değerleri aşağıda özetlenmiştir.

1. Profesyonelliğe karşı Yasal Kontrol: Bu durum, meşru yasal gereklilikler ve yasal kontrole uyum karşısında bireysel profesyonel yargıya varma ve profesyonel öz düzenlemenin sürdürülmesi tercihidir. Bu değer, muhasebecilerin muhasebe standartları koyma üzerindeki kontrol becerisine ne derece sahip olduğunu ölçer. Bu durumda profesyonellik düzeyi yüksek olan bir muhasebe sisteminin kamusal yasal kontrolün aksine özel muhasebe düzenlemeleri vardır.
2. Benzerliğe karşı Esneklik: Bu durum bireysel şirketlerin şartlarına göre esneklik göstermesi karşısında şirketler arasında benzer muhasebe uygulamalarının yürürlüğe girmesi ve bu uygulamaların zaman içinde istikrarlı biçimde kullanılması

tercini yansıtır. Bu boyut şu iki bileşenden oluşur: Muhasebe uygulamalarında zaman içinde sürekli olarak uygulanabilecek zamanlar arası istikrar ve muhasebe politikaları ve kurallarının sürekli olarak şirketler arasında uygulanabileceği şirketler arası benzerlik.

3. Tutuculuğa karşı İyimserlik: Bu durum gelecekteki olayların belirsizliği ile mücadele etmek üzere daha iyimser, müdahale etmeme, risk alma yaklaşımı karşısında ölçüme daha dikkatli yaklaşılması tercihidir. Bu boyut, varlıkların ölçümü ve gelirin raporlanması için kullanılır ve muhasebecilerin dikkatli olması ve belirsiz işlemleri ve olayları ölçmekten kaçınması gerektiği anlamına gelir. Özellikle de insanlar muhasebecilik mesleğinde tutuculuk stratejisinin bir parçası olarak kazançlardan çok kayıplar bekler.
4. Gizliliğe karşı Şeffaflık: Bu durum, açıkça Şeffaflık ve kamuya karşı hesap verebilirlik yaklaşımı karşısında işletmeye ait bilginin sadece yönetim ve finans ile yakından ilişkili kişilere açıklanmasında gizlilik ve kısıtlama tercihidir. Gray (1988:11) gizliliği, açıklama açısından dışarıdaki kişilere açıklanan bilginin miktarı üzerinde yönetimin etkisinden kaynaklanan temel muhasebe özelliklerini de dikkate alarak dikkatli bir yaklaşım tercihi olarak tanımlar.

Gray'in çerçevesi Hofstede'nin kültürel değerlerin muhasebeyle ilişkili mesleklerin değerlerini inşa etmesi gerektiğini önerir. Bunun gibi muhasebecilerin değerleri mali raporlama sistemleri ile bilgi açıklama ve benzer hususlarda ilgili kendi yargılarını ve kararlarını etkiler ki bunlar sonuçta ulusal muhasebe sistemlerini etkiler. Bu bağlamda Gray, dört farklı bölgeden kültürel değerler ve muhasebe değerleri arasında dört varsayım öne sürmüştür ki bunlar profesyonelliğe karşı yasal kontrol değeri (otorite), evrenselliğe karşı esneklik değeri (yürürlük), tutuculuğa karşı iyimserlik değeri (ölçüm), gizliliğe karşı Şeffaflık değeridir (açıklama). Muhasebe değerlerinin ilk ölçümü olan profesyonelliğe karşı yasal kontrol için Gray (1988:9) şu varsayımı oluşturmuştur:

> ***"Bir ülke bireycilik bakımından yüksek bir sırada, belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi bakımından düşük bir sırada ise o zaman profesyonellik sıralamasında yüksek bir yerde olması olasılığı yüksektir".***

Gray, profesyonelliğin bireycilik ve belirsizlikten kaçına ile daha yakından ilgisi olabileceğini, muhasebe sistemlerinde bağımsız profesyonel yargı tercihinin

bağımsızlık düşüncesine daha fazla odaklanılan ve bireysel kararların ve kişisel çabaya saygının yüksek düzey olduğu bireycilikle tutarlı olduğunu belirtmiştir. Belirsizlikten kaçınmanın güçsüz olduğu durum ile tutarlıdır çünkü burada da adil bir oyun inanışı ve mümkün olduğu kadar az kural bulunması ve çeşitli profesyonel yargıların daha fazla tolere edilebileceği inancı vardır. Buna ilaveten profesyonellik ve güç mesafesi arasında daha güçsüz bir vardır ki buna göre eşit hakların daha önemli olduğu dar güç mesafesi toplumunda profesyonellik daha çok kabul görür.

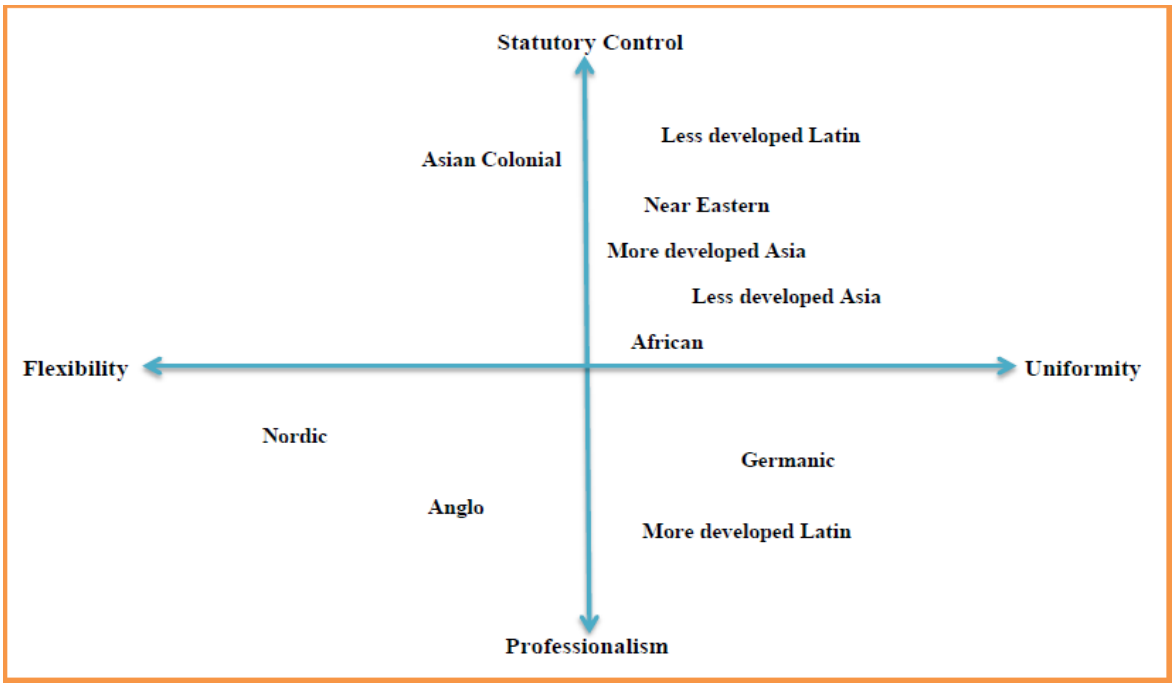
Muhasebe değerlerindeki ikinci ölçüt benzerliğe karşı esneklik ise aynı kuruluş içinde veya farklı raporlama kuruluşları zaman içinde olması gereken karşılaştırılabilme derecesini ölçmeye çalışmaktır. Örneğin, yüksek derecede esnek bir sistem muhasebecilerin farklı durumlarda hizmet sunabilecek farklı muhasebe uygulamaları kullanmasına imkan verecektir. Bu bakımdan Gray (1988:10) aşağıdaki varsayımı ileri sürmüştür:

> ***" Bir ülke belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi bakımından ne kadar yüksek sırada olursa bireycilik bakımından da o kadar alt sıralarda yer alır ve o zaman benzerlik bakımından da üst sıralarda yer alma olasılığı yüksek olur''.***

Gray, benzerliğin yüksek belirsizlikten kaçınma, yüksek güç mesafesi ve düşük bireycilik ile bağdaştırılabileceğini ileri sürmüştür. Buna göre benzerlik tercihi, güçlü belirsizlikten kaçınma tercihi ile tutarlıdır ki bu da kanunları, düzenlemeleri ve katı ahlak kurallarını benimsemeye yol açacaktır. Benzerlik tercihi bireycilik ile tutarlı kolektivizm ile karşıt olup benzer yapıdaki kanun ve düzenlemelerin olduğu gibi kabul edildiği geniş güç mesafesi toplumlarında kolayca uygulanabildiği için güç mesafesi ile de bağlantılıdır. Şekil 3.3 ilk iki muhasebe değerinin muhasebe sistemleri üzerindeki birleşik etkisini gösterir. Bu aynı zamanda kültürel bölgelerin Hofstede (1980)'nin varsaydığı ve Gray (1988)'in desteklediği gibi sınıflandırıldığına işaret eder. Bu sınıflandırmaya göre bir yandan Anglo ve Nordik kültür bölgelerinin bir yandan Germenik ve daha gelişmiş Latin kültür bölgeleri ile diğer yandan ise daha gelişmiş Asya, Yakın Doğu, Az Gelişmiş Latin ve Az Gelişmiş Asya ve Afrika kültür bölgelerinde birbirine zıt durumda olduğu anlaşılmaktadır. Pek çok etkinin karışık olarak bulunduğu Asya Kolonisi ülkeleri ayrı sınıflandırılır. Tutuculuğa karşı iyimserlik üçüncü muhasebe değeridir. Varlık ölçümünde ve kar raporlamada

kullanılan ihtiyatlılık derecesinden bahseder. Yüksek derecede belirsizlikten kaçınma, gelir ve varlık değerlemesinin düzeltilmesi isteğinin artmasına neden olur ve ardından tutuculuğun daha yüksek düzeyde olmasına yol açar. Bu aynı zamanda Hofstede'nin boyutları ile bağlantısı birlikte muhasebe sistemlerinin önemli bir özelliği olarak da kabul edilir. Özellikle bir muhasebe değeri olarak tutuculuk ve yüksek düzeyde belirsizlikten kaçınma toplumlarında faaliyet gösteren şirketlerin gelecek olayları ve bunların etkilerini nasıl ölçüp rapor edeceğine ilişkin belirsizlikten kaçınma arasındaki bağlantıya dikkat çekilir. Bu tür ilişkiler için Gray (1988:10) aşağıdaki varsayımı ileri sürmüştür:

> ***"Bir ülke belirsizlikten kaçınma bakımından ne kadar yüksek sırada olursa bireycilik ve erillik bakımından o kadar alt sırada yer alır ve o zaman tutuculuk bakımından üst sıralarda olma olasılığı yüksektir".***



Şekil 3.3: Muhasebe Sistemi: Otorite ve Yürürlük

Kaynak: Gray, 1988:12

Tutuculuğun muhasebe ölçüm ve raporlama uygulamaları üzerindeki etkisinin ülkeler arasında farklı kuvvet seviyeleri vardır. Bu farklar şu sorunun sorulmasına yol açar: *"tutuculuk, kültürel değerlerle ne derece bağlantılıdır?"*

Gray, belirsizlikten kaçınma skoru olan uluslar belirsiz ortamlarda gelecek olayların belirsizliği ile mücadele etmek için beklenmeyen değişiklikleri minimize

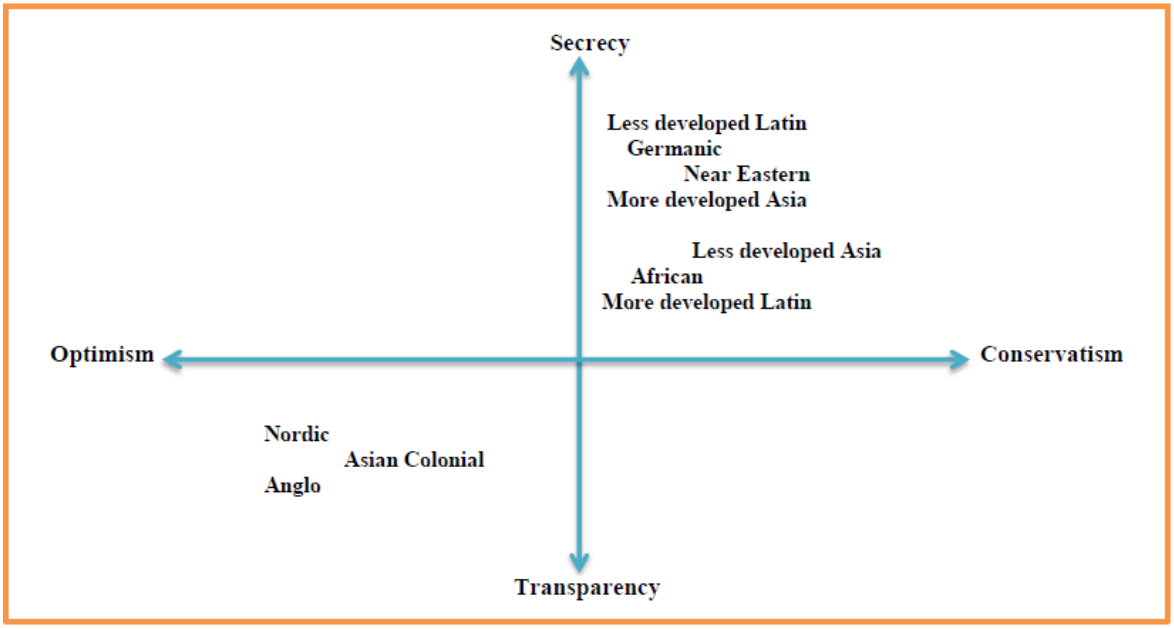
ederek tutucu yargılar ve davranışlar kullanabildiği için tutuculuğun belirsizlikten kaçınma ile yakından ilgili olduğunu iddia eder. Gray aynı zamanda bireysel başarı ve performansın öneminden dolayı ölçümle ilgili daha az tutucu bir yaklaşım desteklendiği sürece tutuculuk ile yüksek düzeyde bireycilik ve erillik arasında zayıf bir ilişki olduğunu iddia eder. Muhasebe değerleri arasından dördüncü ve son ölçüm ise gizliliğe karşı Şeffaflıktır ki bu değer, raporlama kuruluşlarının açıklamaya istekli olmalarından bahseder. Bu değer, paydaşlara açıklanan bilgi miktarı hakkındaki yönetim kararlarını etkileyen önemli bir muhasebe değeri boyutu olarak değerlendirilir. Bu bağlamda Gray (1988:11) aşağıdaki varsayımı ileri sürmüştür:

> ***"Bir ülke belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi bakımından ne kadar yüksek sırada olursa bireycilik ve erillik bakımından o kadar alt sırada yer alır ve o zaman gizlilik bakımından üst sıralarda olma olasılığı yüksektir".***

Sonuç olarak Gray (1988), gizliliğin belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi ve bireycilik ile yakından ilgili olduğunu iddia eder. Gizliliğe yatkınlık, yüksek bir belirsizlikten kaçınma skoru ile tutarlıdır. Bu davranış, karmaşa ve rekabetten kaçınmak ve bilgi güvenliğinin sağlanması için raporlama kuruluşları tarafından açıklana bilginin kısıtlanması ihtiyacından kaynaklanır. Gizlilik aynı zamanda yüksek düzeyde güç mesafesi ile de tutarlıdır. Yüksek güç mesafesi toplumlarının toplum içinde eşitsizlikleri korumak adına bilgiyi tutmaları ile de karakterize edilir. Buna ilaveten gizlilik, bireycilik skorunun düşük olması ile bağlantılı olup toplum içinde kolektivizm tercihi bilginin gizliliği ile yakından ilişkilidir. Gray aynı zamanda hayat kalitesine, insanlara ve çevreye önem verilen toplumların özellikle sosyal hayatla ilgili bilgiler hususunda daha açık davranması bakımından gizlilik ve erillik arasında daha az önemli bir bağlantı olduğunu iddia etmiştir. Aslında gizlilik veya mahremiyet, tutuculukla ilgili gözükmektedir çünkü her ikisi de kurumsal mali raporlama bakımından dikkatli bir yaklaşım uygulamaktadır. Daha spesifik bahsedilecek olursa gizlilik, bilginin açıklanması boyutu ile ilişkilendirilirken tutuculuk ölçüm boyutu ile ilişkilidir.

Şirketler tarafından kullanılan ölçüm ve açıklama uygulamaları ve bu şirketler tarafından açıklanan bilginin derecesi ile ilgili muhasebe değerleri sırasıyla tutuculuk ve gizliliktir. Bu iki muhasebe değeri boyutu ile Şekil 3.4'te gösterilen ülke kümeleri arasındaki korelasyonu belirtmek için bu boyutlar, kültürel bölgelerin sınıflandırılması

ile bağdaştırılabilir. Bu şekilden anlaşılacağı üzere Nordik grup, Anglo grup ve Asya kolonisi grubu adlı kültürel bölge gruplamalarının Şeffaflık ve iyimserlik muhasebe değerlerine daha yakından bağlantılı olduğu açıktır ki sonuçta bu ülkelerin diğer gruplara göre bilgi açıklama eğilimi daha fazla olur. Tam aksine az gelişmiş Asya, Afrika, Latin, Yakın Doğu, Germenik ve daha gelişmiş Latin gruplar gizlilik ve tutuculuk ile daha yakından ilgili görünmektedir. David Borker yakın bir geçmişte ulusal kültürel değerlerin uluslararası mali muhasebe sistemleri üzerindeki etkisini tartışan birtakım makaleler yayınlamıştır (bknz. Borker, 2012, Borker, 2013a, Borker, 2013b, Borker, 2014a, Borker, 2014b). Bu makaleler aracılığıyla Borker, Hofstede'nin iki yeni boyutunun (uzun vadeli oryantasyon ve hoşgörü) Gray'in dört muhasbe boyutu ile nasıl uyuştuğuna dikkat çekerek Gray'in modelini geliştirmeye çalışır.



Şekil 3.4: Muhasebe Sistemi: Ölçme ve Açıklama

Kaynak: Gray, 1988:13

Bu bakımdan Borker, Gray'in muhasebe çerçevesi (uzun vadeli oryantasyon ve hoşgörü) ile ABD, Birleşik Krallık, Avustralya, Kanada ve Yeni Zelanda'da Hofstede'nin kültürel değerlerinin incelenmesi temelinde uygun bir kültürel profil önermiştir. Beşinci kültürel boyut (uzun vadeli oryantasyon) için Borker (2013a:173), Hofstede'nin UVO ve Gray'in dört muhasebe değeri boyutu olan tutuculuk, benzerlik, yasal kontrol ve gizliliğin her biri arasında doğrudan bir ilişki olduğunu öngörmüştür. Öte yandan yazar, altıncı kültürel boyut (hoşgörü) için Hofstede'nin hoşgörü boyutu ve Gray'in dört muhasebe değeri boyutu olan iyimserlik, esneklik, profesyonellik ve

Şeffaflığın her biri arasında doğrudan bir ilişki olduğunu öngörmüştür. Bilgilendirme bağlandırma Gray'in sunduğu çerçeve, dört kültürel boyut ve bir muhasebe boyutu olarak gizliliğe karşın Şeffaflık değeri boyutu arasındaki ilişkileri vurgular. Buna göre Şeffaflığın açıklanan bilginin miktarıyla ilgili olduğu düşünülür ki Şeffaflık miktarı arttıkça kamusal bilgilendirme miktarının da artması gerekir. Gizlilik bir yandan yüksek düzeyde belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi ile diğer yandan ise düşük düzeyde bireycilik ve erillik ile ilişkilidir. Herhangi bir ülkede mali raporlama uygulamaları, çevresel faktörler (ulusal kültür de dahil) ve kurumlar arasındaki etkileşimi yansıtır fakat söz konusu soru hangi faktör veya faktörler bileşiminin o ülkedeki mali raporlama odağı üzerinde en çok etkiye sahip olduğudur.

Aslında pek çok araştırma, çevresel faktörlerin genel olarak mali muhasebe ve raporlama uygulamaları süreçleri ve özel olarak bildirimler üzerindeki etkilerini incelemiştir. Kültürel faktörler uluslararası muhasebe çeşitliliğindeki başlıca nedenlerden biri olarak değerlendirilir. Salter ve Niswander (1995) Hofstede'nin iki ulusal kültür değeri ve bilgilendirme arasında belirgin bir ilişki olduğunu ileri sürmüştür. Bu değerler, bireycilik ve belirsizlikten kaçınmadır. Yazarlar, belirsizlikten kaçınma ve gizlilik arasında belirgin olumlu ilişkiler, bireycilik ve gizlilik arasında ise belirgin olumsuz ilişkiler bulmuştur. Hussein (1996) de Hofstede'nin kültür modelinden biri olan erillik/dişilik temeline dayanarak kültür ve açıklama arasındaki ilişkiye dair bir öneriyi incelemiştir. Dişi özelliklere sahip Hollanda toplumu içinde bilginin hazır şekilde dağıtıldığını ve Hollanda kültürünün özellikle sosyal konularda daha fazla hesap verebilirlik talep ettiğini belirtmiştir. Bu konuyla ilgili Hussein (1996:103) aşağıdaki ifadelere yer vermiştir:

"Bu kültürel farklara dayanarak eril Amerikan kültüründe mali raporlamanın piyasa katılımcılarına odaklanması ve bilginin isteksizce sağlanan önemli bir rekabet aracı olarak görülmesi beklenir. Öte yandan dişil Hollanda kültüründe önemli olan topluma karşı hesap verebilirliktir ve bilginin kapsamlı bir katılım için önemli görülmesi gerekir. Bilgi veya girişim faaliyetlerinin pek çok özelliği kolayca dağıtılabilir olmalıdır".

Jaggi ve Low (2000), bir ülkenin yasal sistemlerinin şirketlerin mali açıklamaları üzerindeki etkisini incelemiştir. Yazarlar, kültürel değerlerin uluslararası şirketler tarafından yapılan mali açıklamalar üzerinde etkisinin önemsiz olduğunu

ortaya çıkarmış ve kültürel değerlerin ulusal sınırlar dışında faaliyet gösteren şirketler tarafından yapılan mali açıklamalarla ilgili olmayabileceğini ifade etmiştir. Bunun yerine ülkenin yasal sistemleri veya kültürel değerlerinden bağımsız olarak çokuluslu şirketlerin yüksek mali açıklamalarla ilişkilendirildiğini belirtmiştir. Tam aksine Archambault ve Archambault (2003:174), kurumsal açıklama kararlarının kültür, ulusal sistemler ve kurumsal sistemlerden etkilendiği sonucuna varmıştır. Buna göre mali açıklamalar; kültürel, ulusal, siyasi ve ekonomik sistemlerin, kurumsal mali ve işletim sistemlerinin bir fonksiyonudur. Hope (2003) da şirketlerin açıklama düzeylerini uluslararası temelde açıklamaya yönelik yasal kökenli ve ulusal kültür ile ilgili rolleri incelemek için Hofstede'nin kültürel değer ölçütlerini kullanmıştır.

Yazar, yasal köken ve kültürün şirketlerin bilgilendirme düzeyini açıklamasında önem arz ettiğini ifade eder. Gray (1988)'in muhasebe değer yapılarının geçerliliğini test etmek için Chanchani ve Willett (2004), Hindistan ve Yeni Zelanda'da mali tabloların hazırlayıcıları ve kullanıcılarının muhasebe değerlerini incelemiştir. Yazarlar, Gray'in profesyonellik ve benzerlik yapılarına bir derece destek bulmuştur. Scholtens ve Dam (2007) sanayileşmiş ülkelerde firmaların etik politikalarını analiz etmiş ve ülke farklarını açıklamada kültürün rolünü ortaya çıkarmaya çalışmıştır. Yazarlar, bireycilik ve belirsizlikten kaçınmanın bir firmanın etik politikalarıyla olumlu bir ilişki içinde olduğunu, erillik ve güç mesafesinin ise bu politikalarla olumsuz ilişkisi olduğunu belirtmiştir. Askary, Yazdifar, ve Askaran (2008), geniş güç mesafesi, yüksek düzeyde belirsizlikten kaçınma ve kolektivizmin profesyonellik ve mali açıklamaları olumsuz etkilediğini doğrulamaktadır.

Son olarak şirketlerin muhasebe prosedürü seçiminde veya bir firmanın mali tablolarda açıklaması gereken detaylı bilginin derecesini belirleme üzerindeki etkileri ile ulusal kültürün genel olarak mali raporlama uygulamalarında önemli bir belirleyici olduğunu iddia etmekteyiz. Ulusal kültür, bilginin açıklanması bakımından firmanın gelecekteki davranışlarının özelliklerini belirlemede önemli rol oynayabilmesine rağmen biz kültürün insan faaliyetlerinin tek belirleyicisi olduğunu düşünmemekteyiz. Hussein (1996) tarafından belirtildiği gibi kültür, "sosyal ilişkilerden bir uçta minimal olarak etkilenen rasyonel ve çıkarcı davranışı" kabul edenler ve "davranış ve kurumların sosyal ilişkilerle tamamen kısıtlandığını" kabul edenler arasında bir uzlaşma sağlar. Bu görüş, üyeleri ve diğer dış kaynaklı taraflar arasındaki etkileşimler

aracılığıyla dinamik olan ve değişen kültür bağlamında insan davranışını rasyonel olarak kabul eder.

5. Kurumsal Çevresel Raporlama ve Kültürel Farklar

Çevresel sorunların raporlanması, şirketler için önemli bir mücadele alanıdır. Çevresel performanslarını artırmaları için şirketler üzerinde artan baskılar göz önüne alındığında bu baskıların yatırımcılar, müşteriler, borç verenler, tedarikçiler, hükümetler ve kamu gibi farklı paydaş gruplarından geldiği görülmektedir. Bu da sonuçta özellikle çevresel maliyetler, çevresel yatırımlar ve çevresel yükümlülükler gibi çevresel faaliyetlerin mali etkilerini açıklayan bileşenler olmak üzere çevresel raporlamanın önemini artıracaktır.

Hissedarlar ve yatırım yapan diğer taraflardan kurumsal çevresel sorumluluklar ve diğer çevreyle ilgili faaliyetler hakkında gelen bilgi talepleri nedeniyle çevresel raporlamanın artan önemi hem gelişmiş hem de gelişen ülkelerde bu nedenle özellikle belirgin hale gelmiştir. Bu nedenle kurumsal çevresel açıklamalar, şirketler tarafından çevresel hasarlar, emisyonlar, taşmalar, enerji tüketimi veya tasarrufları, çevresel hasarları azaltma çabaları gibi faaliyetlerine ilişkin sağlanan bilgilerdir. Berthelot, Cormier, ve Magnan (2003: 2)'ne göre kurumsal çevresel açıklamalar "firmanın geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki çevresel faaliyetleri ve performansıyla ilgili bilgilerin bütünüdür" ve "firmanın çevresel yönetim kararları ve faaliyetlerinden kaynaklanan geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki mali özellikler hakkındaki bilgilerdir". Kurumsal çevresel raporlama esas olarak çevresel yatırımların, yükümlülüklerin ve diğer önemli çevresel maliyetlerin raporlanmasına odaklanır ve bu şekilde dış kaynaklı paydaşlara ilgili çevresel mali bilgi sağlar. Sonuç olarak kurumsal çevresel açıklamalar, kurumsal mali açıklamaların bir alt seti olarak görülebilir. Zira çoğu zaman bunlar, kurumsal muhasebe sistemlerinden kaynaklanır. Buna ilaveten Gray, Kouhy ve Lavers (1995:12), kurumsal çevresel raporlamayı, kurumların ekonomik faaliyetlerinin çevresel etkilerini toplumdaki özel çıkar gruplarına ve genel olarak tüm topluma iletme süreci olarak tanımlamıştır.

Bu tanım, kurumun faaliyetlerinin çevresel yönleriyle ilgili bilginin iletilmesinin rolüne ve gerek resmi gerekse gayri resmi kanallarla açıklanan bilginin niteliği ve niceliğinin artırılması yönünde kurumları motive etme hususunda paydaşların çıkarlarının önemine odaklanır. Genel olarak kurumsal çevresel raporlamanın zorunlu

gönüllü çevresel raporlama olmak üzere iki temel biçimi vardır. Zorunlu çevresel raporlama; profesyonel, kurumsal ve hükümet yapıları tarafından gerektirilen tüm bilgileri veya bilgi bileşeşenlerini kapsar. Bu gibi bilgiler; zehirli kimyasalların salınması, emisyon yüzdeleri veya çevresel yükümlülükleri kapsayabilir. Bu bağlamda Danimarka, zorunlu çevresel raporlama prosedürlerini başlatan ilk ülke olarak kabul edilir. Onu diğer Avrupa uluslararası izler ki bunlar arasında Hollanda, Norveç ve İsveç gibi ülkeleri kapsar (Kolk, 1999:225). Bunun yanı sıra ABD'de şirketler zehirli kimyasalların çevreye salınımı hakkında zehirli salınım envanterinin gerekleri uyarınca rapor verirler. Buna ilaveten Kanada ve ABD'deki ilgili güvenlik birimleri bazı çevresel bilgilerin açıklanmasını gerekli kılar. ABD'de SEC form No 10K ve Kanada'da yıllık bilgi formu (AIF) ile çevrenin korunması için mevcut maddi ve gelecek sermaye masraflarının açıklanması talep edilir. Aynı zamanda genel mali açıklamalar kategorisi uyarınca çevresel sorunları kapsayan maddi yasal olayların 10K'lar ve AIF'ler gibi yıllık raporlarda sunulması gerekir (Buhr ve Freedman, 2001:294). Buna ilaveten zorunlu çevresel raporlama içeriğinde bir şirketin kanunların talep ettiği çevresel faaliyetler hakkında bilgileri açıklaması da yer alabilir.

Öte yandan gönüllü çevresel raporlama, paydaşlar tarafından uygulanan dış kaynaklı baskılara bir yanıt olarak açıklanan spesifik hususlarla ilgili bilgileri de içerebilir. Bu bilgiler çoğu zaman bankalar, yatırımcılar, yerel topluluklardan çevresel topluluk üyeleri ve kurum müşterileri gibi şirketlerin performansından doğrudan çıkarı olan çeşitli gruplardan gelen baskılar sonucu açıklanır. Bu baskı dikkate alındığında lider şirketlerin mali tablolarında çevresel performanslarını bildirmelerine yönelik kesin bir eğilim vardır fakat şirketlerin çevreyle ilgili bilgi açıklama biçimi şirketten şirkete ve ülkeden ülkeye değişir çünkü dünyada çevresel sorunları ele almaya yönelik genel bir standart yöntem yoktur.

Her ülkenin ulusal kültürü, kurumsal çevresel açıklamaların derecesi ve türünü şekillendirmede önemli bir belirleyicidir. Bu sebeple son yıllarda kurumsal çevresel raporlama, kültürler arası araştırmaların önemli bir kısmının konusu olmuştur. Çevresel raporlama uygulamaları üzerine yapılan araştırmalar, yıllık raporlarda ve 10K'larda açıklanan bilgiye odaklanır ki bunlar zorunlu ve gönüllü açıklamaların bir karmasıdır. Bu araştırmaların çoğu muhasebe çalışmalarında genellikle kullanılan Hofstede'nin ulusal kültür boyutları çalışmasına değinir (örneğin, Gray (1988)'in muhasebe modeli).

Gray (1988) kültürel değerlerin, ülkenin muhasebe sistemini ve açıklama uygulamalarını ve özellikle kurumsal mali raporlamayı etkilediği varsayımında bulunmuştur. Çevresel raporlama bağlamında çeşitli çalışmalar, karşılaştırmalı bir yaklaşım izleyerek ulusal kültürün sosyal ve çevresel açıklamalar üzerindeki etkisini ortaya çıkarmaya çalışmıştır. Buhr ve Freedman (2001), Kanada ve ABD şirketleri tarafından açıklanan çevresel bilgileri karşılaştırarak zorunlu ve gönüllü açıklama yapılmasına yönelik kültürel ve kurumsal faktörlerin rolünü ortaya çıkarmaya çalışmıştır. Yazarlar, Kanada toplumunun kolektivist yapısının ABD'nin bireyci toplumuna göre daha fazla gönüllü açıklama yapılmasını sağladığını belirtmiştir.

Bu sonuç, Gray'in gizliliğe karşı Şeffaflık hipotezi çerçevesi ile tutarlı görünmemektedir. Ancak Kanada ve ABD'nin bireycilik skorları arasında fark olmasına rağmen bu iki ülkenin açıkça aynı bireyci özellikleri vardır. Mathews ve Reynolds (2001) Hofstede'nin boyutlarını temel alarak kurumsal sosyal açıklamaların olası sınıflandırmasını incelemek için Gray (1988)'in mali raporlama çerçevesini uygulamıştır. Yazarlar, Nordik ülkeler ve ABD arasındaki kurumsal sosyal açıklama düzeylerindeki farkların Hofstede'nin ulusal kültürel değerleriyle ilişkili olduğunu göstermiştir. Orij (2010), Hofstede'nin ulusal kültürel boyutları temeline dayanan Gannon (2001)'un sınıflandırmasından faydalanarak kurumsal sosyal açıklama düzeyleri ve ulusal kültürler arasındaki ilişkiyi inceler. Yazar, kurumsal sosyal açıklama düzeylerinin ulusal kültürlerden etkilendiğini belirtmiştir. Daha spesifik olarak yazar kurumsal sosyal açıklamaların bireycilik ile olumlu bir ilişkisini olduğunu, güç mesafesi ve erillik ile de olumsuz bir ilişkisi olduğunu ifade etmiştir.

Yukarıdaki tartışmaya dayanarak bu gibi çevresel faaliyetlere katılmanın şirketlerin faaliyet gösterdikleri toplumun gereklerini karşılamasını sağlamadığı sürece şirketlerin çevresel raporlama faaliyetlerinde bulunmaması gerektiği konusu tartışılabilir. Buna ek olarak çoğu zaman muhasebe sistemleri, toplumun özelliklerinden zaten etkilenmiş olan paydaşların bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya çalışmaktadır. Biz de kültür ve bilgilendirme arasındaki ilişkiye dair Gray'in çerçevesini temel alarak ve Hofstede'nin ulusal kültürel değerler teorisini kullanarak ulusal kültürel değerler ve gönüllü çevresel açıklama arasında benzer bir ilişki modeli önermekteyiz. Bu amaçla Gray (1988)'in dört boyutu yerine Hofstede'nin kültürel değerler teorisinin tüm bileşenlerini (Borker, 2013a gibi) dikkate almak daha uygundur. Daha önce bahsedildiği gibi Hofstede

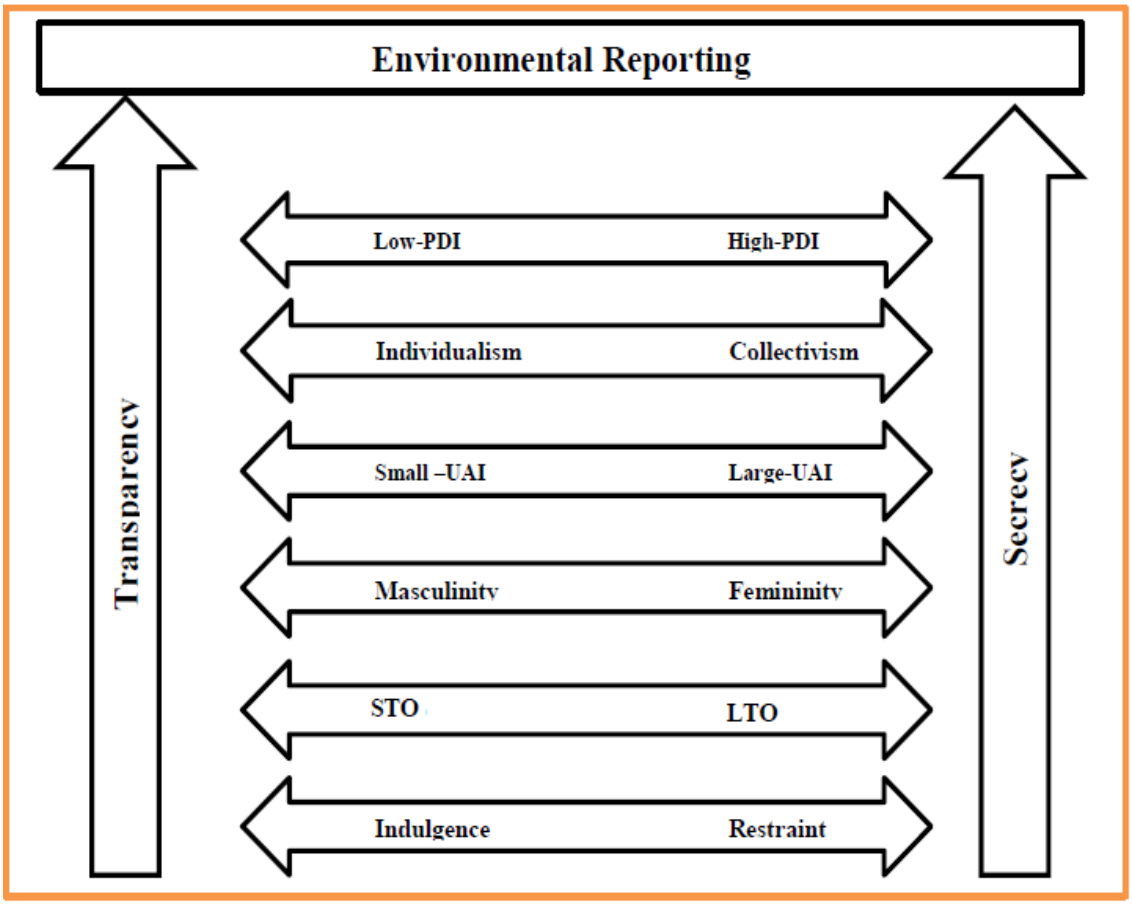
aslında çalıştıkları ülkeye göre insanların iş yerindeki değerlerini temsil eden dört boyut belirlemiştir.

Bu dört boyut GM, BİR, ERL ve BK'dir. Beşinci boyut, uzun vadeli oryantasyon (UVO) Hofstede tarafından 1991'de eklenmiş, altıncı boyut, hoşgörü (HOŞ) ise 2010'da eklenmiştir. Bu nedenle bizim modelimiz Hofstede'nin ulusal kültürel boyutlarını ve gizliliğe karşı Şeffaflık muhasebe boyutu için yapılan ölçümlerde bu boyutların kombinasyonlarını uygulamaktadır. Şekil 3.5'te belirtildiği gibi bu ulusal kültürel değerler; güç mesafesi, bireycilik, belirsizlikten kaçınma, erillik, uzun-vadeli oryantasyon ve hoşgörüdür.

Bu bakımdan çevresel raporlamada Şeffaflığın BİR, ERL ve HOŞ ile daha olumlu; GM, BK ve UVO ile olumsuz ilişkisi olduğunu önermekteyiz. Bireycilik insanların işbirlikçi gruplar halinde organize olduğu kolektivizme karşı ne derece bağımsız olduğunu ifade eder. BİR'i Şeffaflıkla ilişkilendirmenin arkasında yatan sebep bireyci toplumların bireysel özgürlük, ekonomi bazlı bireysel çıkarlar ve herkes için aynı olması gereken kanunlar ve hakları olmasıdır. Kolektivist toplumlarla karşılaştırıldığında bireyci toplumlarda bireylere hesap verebilirlik hususunda daha fazla bilgi talep edilmesi beklenir. Böylece bireyci toplumlarda çevresel raporlama, Şeffaflığın artmasına doğru yönlendirilirken kolektivist toplumlarda grubun ihtiyaçlarına doğru yönlendirilecektir. Buna ilaveten çevresel raporlama bağlamında bireyci toplumların, insanların ortak inançlara ve bilgiye sahip olduğu kolektivist toplumlardan daha az sır tutabilen karakterde olması beklenir. Erillik; toplumda başarma, kahramanlık, iddiacılık ve maddi başarı tercihini ifade eder. Eril toplumlar; başarı, kahramanlık, iddiacılık ve maddi başarının önemini vurgular.

Tam aksine dişil toplumlar; ilişkileri, alçakgönüllülüğü, zayıfların korunması ve yaşam kalitesinin önemini vurgular. Buna ilaveten Gray (1988:11) hem Şeffaflık hem de erilliğin toplumda yaşam kalitesine ne derece önem verildiği ile ilgili olduğunu ve sonunda bu gibi toplumların özellikle sosyal yaşamla ilgili bilgiler bakımından daha açık olduğunu iddia eder. Bu nedenle dişil ülkelerde faaliyet gösteren firmalara göre yüksek düzeyde eril ülkelerde faaliyet gösteren firmaların daha yüksek düzeyde çevresel bilgi açıklama olasılığının daha fazla olduğu iddia edilebilir. Hoşgörüye karşı kısıtlama tamamen yeni bir boyuttur ve çevresel raporlama veya dahi mali raporlama derecesi ile ilişkisi bakımından daha önce incelenmemiştir. Hoşgörü, hayattan keyif

alma ve eğlenmeyle ilgili temel ve doğal insan isteklerinin özgürce tatmin edilmesine imkan veren bir toplumu ifade eder. Öte yandan kısıtlama, ihtiyaçların tatmin edilmesini kontrol eden ve bunu katı sosyal normlarla düzenleyen bir toplumu ifade eder. Mutluluk, kişisel sağlık ve geleceğe yönelik iyimserlik gelecek odaklı düşünce, daha az sır saklayan ve bilginin paylaşılmasını destekleyen düşünce sistemi kurulmasında rol oynar. Sonuç olarak hoşgörülü toplumların önemli ölçüde yüksek düzeyde çevresel raporlama ile ilgili olması beklenir. Tam aksine güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve uzun vadeli oryantasyonun Şeffaflıkla olumsuz bir ilişkisi vardır ve bunun yerine bunların gizlilik ile ilgili olması beklenir.



Şekil 3.5: *Ulusal Kültürel Boyutların Çevresel Raporlama üzerindeki Etkisi*

Kaynak: Araştırmacı tarafından yerleştirilmiştir

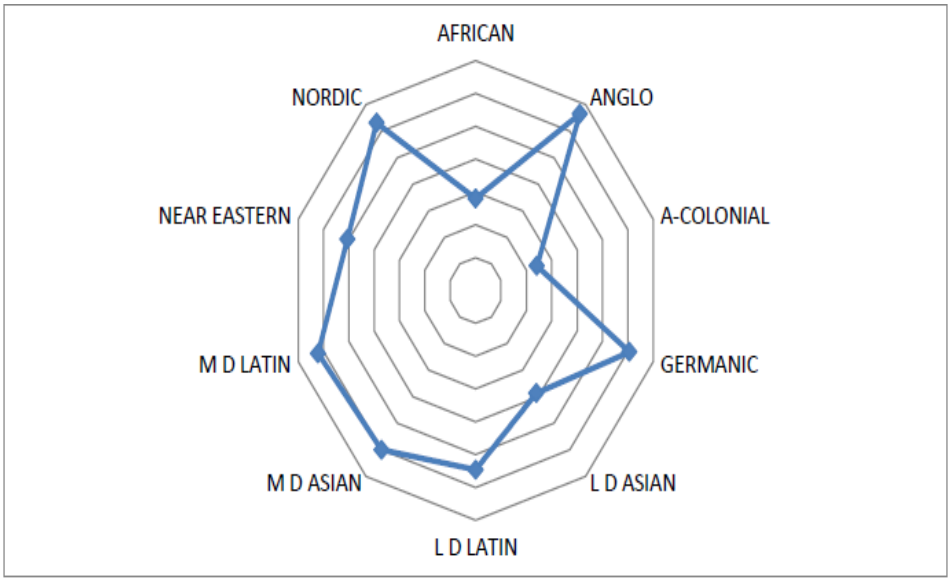
Güç mesafesi, toplumdaki insanların kurumlar ve kuruluşlardaki gücün eşitsiz biçimde dağıtıldığını kabul ettiği derecedir. Yüksek güç mesafesi, beli bir toplumdaki insanların güç eşitsizliğiyle ilgili yüksek toleransa sahip olduğu anlamına gelir. Böylece düşük güç mesafesi toplumları ile karşılaştırıldığında yüksek güç mesafesi

toplumlarındaki çevresel raporlamanın daha az kapsayıcı olması ve daha çok güç pozisyonlarında olanların ihtiyaçlarına yönelik olması beklenir.

Bu nedenle yüksek güç mesafesi toplumları kapsamlı bilgi paylaşımını desteklemeyen işletmeleri daha çok teşvik eder ki bu da kamusal çevresel açıklamalarla ilgili olumsuz bir ilişkisi olduğu sonucuna ulaştıracaktır. Belirsizlikten kaçınma, insanların bilinmeyen durumlar karşısında tehdit hissetme derecesi veya belirsizlikten ve geleceğin net olmamasından rahatsızlık hissetme derecesini temsil eder. Böylece belirsizlikten kaçınma, insanların gelecek olaylar hakkındaki hislerini ölçer ve buna göre geniş belirsizlikten kaçınma skorunun bulunduğu ülkelerde çalışan yöneticilerin daha çok sır saklayan karakterde olması beklenir ki bu da belirsizlikten kaçınma ve açıklama arasında olumsuz bir ilişki olduğunu ifade eder. Bu mantığa göre dar belirsizlikten kaçınma durumunun çevresel raporlama süreçlerinin Şeffaflığı üzerinde olumlu etkiler yaratabileceği beklenir.

UVO boyutu, tarihi perspektiften daha çok ileriye dönük perspektife karşılık gelir. Bu gibi bir gelecek oryantasyonu tutumluluk ve ısrar ile ilişkilidir. Tam tersi olan kısa vadeli oryantasyon bugünde ve geçmişte sabitlenerek sosyal statüye odaklanılması anlamına gelir. Uzun vadeli oryantasyon toplumları bulunan ülkelerde çalışan yöneticilerin daha fazla sır tutan karakterde olması beklenir çünkü uzun vadeli oryantasyon şirket için kaynakların saklanması ihtiyacı ile tutarlı olarak gizlilik tercihini ifade eder ve hissedarların ve çalışanların ihtiyaçlarıyla ilgili yatırım için gereken fonların bulunmasını sağlar. Bu nedenle uzun vadeli oryantasyon toplumlarının çevresel açıklama düzeyi ile olumsuz ilişkili olması beklenir.

Çevresel açıklama ulusal kültürel değerler arasındaki ilişkiler hakkında yukarıda formüle edilen varsayımlardan kurumsal çevresel açıklamanın bireycilik, erillik ve hoşgörü ile olumlu yönde ilişkili, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve uzun vadeli oryantasyon ile ise olumsuz yönde ilişkili olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre bu boyutlar, yargısal temele dayanarak ve Şekil 3.6'da görüldüğü gibi her bir bölge için ulusal kültürel boyutların ortalama skorlarını dikkate alarak Gray (1988) tarafından önerilen kültürel bölgelerin sınıflandırılması ile birleştirilebilir.



Şekil 3.6: Çevresel Açıklama ve Kültürel Bölgelerin Sınıflandırılması
Kaynak: Araştırmacı tarafından önerilmiştir

Bu şekilden anlaşılacağı üzere Anglo ülkelerin çevresel açıklamaya (birinci seviyede) yatkınlık derecesi en yüksek olup bunların ardından Nordik, Germenik, Daha Gelişmiş Latin ve Daha Gelişmiş Asya ülkeleri (ikinci seviyede) gelir. Az Gelişmiş Latin ve Yakın Doğu ülkelerinin ise daha düşük bir yatkınlığı vardır (üçüncü seviyede). Dördüncü seviyede ise Az Gelişmiş Asya ülkeleri ve onları takiben Afrika ve Asya Kolonisi ülkeleri yer alır.

Özet olarak milli kültürel boyutlar ve şirketlerin çevresel bilgilendirmeye yatkınlık derecesi arasındaki ilişki özellikle Gray (1988)'in modelinde yer alanlar dahil çoğu boyutta öne çıkarılmıştır. Ancak bu modelin diğer iki boyutu da dahil edecek şekilde genişletilmesi, gizliliğe karşı Şeffaflık muhasebe değerini de vurgulayarak çevresel raporlama bağlamında modelin açıklayıcı gücünü güçlendirmeye yardımcı olacaktır. Gray (1988:11)'e göre gizlilik önemli bir muhasebe değeridir. Bu değer muhasebeciden kaynaklandığı kadar yöneticiden de kaynaklanır. Yöneticilerin dışarıdaki insanlara açıklanan bilgi miktarı üzerinde etkisi vardır. Bu nedenle toplumdaki gizlilik derecesi açıklanan bilgiyi de önemli ölçüde etkiler ve gizliliğin kendi ulusal kültürel değerlerle ilgilidir. Bu nedenle burada çeşitli toplumlarda ulusal kültürel değer düzeylerini temel alarak muhasebe raporlama uygulamalarının gizliliği arasında yararlı bir ayrım yapılabileceği tartışılmaktadır.

Bu ayrım benzer sosyal özelliklere sahip belli ülke grupları için Şeffaflık veya gizlilik derecesini yansıtan kültürel bölgeler arasında da yapılabilir. Buna ilaveten

Hofstede'nin bireycilik, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, erillik, uzun vadeli oryantasyon ve hoşgörüyü önemli kültürel değer boyutları olarak doğru biçimde tespit ettiği düşünüldüğünde bunların "muhasebe değerleri ile olan ilişkisini Gray (1988) tarafından belirtildiği" gibi kurmak mümkündür. Bu gibi bir ilişkinin olması halinde kültürel değerler ve çevresel raporlama sistemi arasında bir bağ kurulabilir ve kültürel etkiler değerlendirilir.

6. Özet ve Tartışma

Hofstede'nin kültürel değerleri teoride bir kültürün ayırt edici esas değerlerini yansıtır ve ölçer. Hofstede'nin teorisinin bu esas değerleri (bireycilik, belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi, erillik, uzun vadeli oryantasyon ve hoşgörü) insanların zihinsel durumunu ve sonuçta mali raporlama uygulamaları bağlamında davranışlarını önemli ölçüde etkiler. Ulusal kültürel değerler, uluslararası mali raporlama uygulamaların bağlamında özellikle Gray (1988) ve Gannon (2001)'un sınıflandırmaları olmak üzere pek çok mali sistemlerle ilgili sınıflandırma yaklaşımının temeli olarak da kullanılır. Ulusal kültür ayrıca muhasebe prosedürlerine dair firma tercihleri üzerindeki etkileri veya firmanın mali tablolarında ne derece detaylı bilgi açıklayacağını belirlemesi aracılığıyla mali raporlama uygulamalarının önemli bir belirleyicisi olarak da değerlendirilir. Kurumsal mali raporlama düzeylerinin ulusal kültürel farklardan etkilenmesi beklenir ki ulusal kültürel boyutlar ve şirketlerin çevresel bilgilendirmeye yatkınlık derecesi arasındaki ilişki özellikle de Gray (1988)'in modelinde dahil edilenler olmak üzere çoğu boyut için iddia edilmektedir.

Dördüncü Bölüm

VERI TOPLAMA VE ANALIZ

1. Giriş

Bu bölüm, geliştirilen varsayımların tartışılması ile başlar. Ardından içerik analizi teknikleri ve çevresel açıklama endeksi tartışılarak araştırma dizaynı ve metodoloji açıklanır. Daha sonra bu çalışmanın veri toplama yöntemleri tartışılır. Bunu takiben çalışmadaki bağımlı ve bağımsız değişkenlerin tanımları tartışılır. Bu çalışmada kullanılan istatistik teknikler ve testler sunulur ve tartışılır. Son olarak bu bölümün özeti ve tartışma kısmı yer alır.

2. Varsayımlar

Bu araştırma, toplumların ulusal kültür değerlerinin kurumsal çevresel açıklama kararları üzerinde önemli rol oynadığını öngörmektedir. Kurumsal çevresel açıklamalar (KÇA) üzerinde etkisi olan kültürel değerlere dair yapılan bir araştırma, belli bir ulusal kültür boyutunda farklı skorlara sahip olan kurumlar arasında KÇA düzeylerinde teorik mantıklı farklılıklar olduğu varsayımı ile başarıya ulaşabilir. Hofstede (1988) ve Hofstede, Hofstede, ve Minkov (2010)'ne göre test edilen her bir kültürel değer boyutu için ayrı bir varsayım üretilir. Bu boyutlar şunlardır: güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ). Bu nedenle bu araştırma güç mesafesi (GM), belirsizlikten kaçınma (BK) ve uzun vadeli oryantasyon (UVO) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında olumsuz bir ilişki olduğunu varsaymıştır. Öte yandan bu araştırma bireycilik (BİR), erillik (ERL) ve hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında olumlu bir ilişki olduğunu varsaymıştır. Buna göre korelasyon çalışması için aşağıdaki varsayımlar geliştirilmiştir.

1.1. ***Geniş Güç Mesafesine karşı Dar Güç mesafesi***: Güç mesafesi, toplumun daha güçsüz üyelerinin gücün eşitsiz dağılmasını kabullendiği ve umduğu dereceyi ifade eder (Hofstede, 2001). Geniş güç mesafesi ülkelerinde insanlar herhangi bir açıklama gerektirmeyecek şekilde herkesin bir yere sahip olduğu hiyerarşik bir düzeni kabul eder. Öte yandan düşük güç mesafesi ülkelerinde insanlar, gücün eşitlenmesi için çaba gösterir ve güç eşitsizlikleri için gerekçeler talep

eder. Güç mesafesi geniş olduğu takdirde yöneticilerin, güç eşitsizliklerini korumak için bilgi saklaması ve açıklamaması ki böylece daha fazla gizliliğe yol açması beklenir. Bu nedenle güç mesafesinin gizlilik ile olumlu bir ilişkisi olduğu kabul edilir çünkü kurumun ikincil paydaşlarına düşük düzey bilgi gitmesi, güç ilişkilerinin statükocu yapısını korur. Buna göre aşağıdaki varsayım ortaya çıkar:

V1: Ulusal kültürel değer olarak güç mesafesi (GM) ve kurumsal çevresel açıklama düzeyi arsında olumsuz bir ilişki vardır.

1.2. ***Bireyciliğe karşı Kolektivizm***: İkinci boyut olan bireycilik (BİR), bireyin kişisel özgürlüğe karşı ailesine, kabilesine veya ulusal gruplara (kolektivizm) karşı sorumluluğunu kabul ettiği dereceye karşılık gelir. Gray (1988) gizliliğin bireyciliğe karşı kolektivizmin tercih edilmesi ile tutarlı olduğunu, bireyci toplumların, insanların ortak inançları ve olası bilgileri paylaştığı ve kolektivist toplumlara ilişkin kapsamlı açıklamalar gerektirdiği toplumlara göre gizliliğe daha az önem veren karakterde olduğunu belirtir. Van der Laan Smith, Adikhari, ve Tondkar (2005) tarafından yapılan bir analiz, BİR'de yüksek skorun toplumda hem paydaş hem de hissedar oryantasyonuyla ilgili olabileceğini gösterir. Gizlilik ve bireycilik arasında olumsuz bir ilişki olduğu öngörülür. Diğer bir deyişle bireycilik ve Şeffaflık derecesi arasında pozitif korelasyon olması beklenir. Buna göre aşağıdaki varsayım ortaya çıkar:

V2: Ulusal kültürel bir değer olarak bireycilik ve kurumsal çevresel açıklama düzeyi arasında olumlu bir ilişki vardır.

1.3. ***Erilliğe karşı Dişilik:*** Erillik toplumda başarı, kahramanlık, iddiacılık ve maddi başarı tercihini ifade eder. Tam aksine dişilik ise ilişkiler, alçakgönüllülük, zayıfların korunması ve yaşam kalitesine yönelik tercihleri ifade eder. Gray (1988) Şeffaflığın "yaşam kalitesi" oryantasyonunda daha çok görüldüğünü ve daha çok önemseyici toplumların (örn. dişil toplumlar) özellikle sosyal hayatla ilgili bilgiler hususunda daha açık olmaya yatkın olabileceğini ifade eder. Yazar, mali açıklamalar bakımından ERL'nin gizlilikle olumsuz ilişkisi olduğunu varsaymıştır. Sonuç olarak üçüncü varsayım aşağıdaki gibidir:

V3: Ulusal kültürel bir değer olarak erillik (ERL) ve kurumsal çevresel açıklama düzeyi arasında olumlu bir ilişki vardır.

1.4. ***Güçlü Belirsizlikten Kaçınma Düzeyine karşı Güçsüz Belirsizlikten Kaçınma:*** Belirsizlikten kaçınma, toplumun riskten kaçınma, teknoloji ve binaları, kanunları, kuralları ve dini vurgulayarak güvenlik yaratma derecesini ifade eder. Güçsüz belirsizlikten kaçınma düzeyindeki toplumlar, uygulamanın ilkelerden daha önemli sayıldığı ve sapmanın daha kolayca tolere edildiği daha rahat bir atmosfer kurar. Gray (1988), karmaşa ve rekabeti önlemek ve güvenliği korumak için bilgilendirmeyi kısıtlama ihtiyacından kaynaklanan gizlilik tercihinin güçlü belirsizlikten kaçınma ile tutarlı olduğunu belirtir. Bu nedenle güvenliğin korunmasında gizlilik yardımcı bir unsur olduğu için belirsizlikten kaçınmanın gizlilikle olumlu ilişkide olduğu kabul edilir ve bu da sonuçta BK ve çevresel açıklama arasında olumsuz bir ilişki olduğu anlamına gelir. Sonuç olarak dördüncü varsayım aşağıdaki gibidir:

V4: Ulusal kültürel bir değer olarak belirsizlikten kaçınma (BK) ve kurumsal çevresel açıklama düzeyi arasında olumsuz bir ilişki vardır.

1.5. ***Uzun Vadeli Oryantasyona karşı Kısa Vadeli Oryantasyon***: Beşinci boyut olan uzun vadeli oryantasyon (UVO) Hofstede (2001) tarafından 1991'de eklenmiştir. UVO boyutu, tarihi perspektiften daha çok ileriye dönük bir perspektif karşılık gelir. Bu gibi bir gelecek oryantasyonu tutumluluk ve ısrar ile ilişkilidir. Tam tersi olan kısa vadeli oryantasyon bugünde ve geçmişte sabitlenerek sosyal statüye odaklanılması anlamına gelir. Borker (2013a:173) düşük düzeyde uzun vadeli oryantasyonun yatırımcının karar alması için kolayca erişilebilir açıklamalar yapılarak açık ve net kısa vadeli mali sonuçlar sunulması ile tam olarak uyuştuğunu ifade eder. Böylece Hofstede'nin UVO boyutu ve gizlilik arasında olumlu bir ilişki olduğu kabul edilir. Bu nedenle kısa vadeli oryantasyonun Şeffaflıkla tutarlı olduğu ve sonuç olarak KÇA'nın UVO ile olumsuz ilişkide olduğu düşünülür. Bu nedenle aşağıdaki varsayım ortaya çıkmıştır:

V5: Ulusal kültürel bir değer olarak uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve kurumsal çevresel açıklama düzeyi arasında olumsuz bir ilişki vardır.

1.6. ***Hoşgörüye karşı Kısıtlama:*** Altıncı boyut olan Hoşgörü (HOŞ), Hofstede (2010) tarafından 2010 yılında eklenmiştir. Hoşgörü ifadesi, hayattan keyif alma ve eğlenmeyle ilgili temel ve doğal insan isteklerinin serbestçe tatmin edilmesine imkan verilmesi eğilimini yansıtır. Karşı kutupta yer alan kısıtlama ise ihtiyaçların tatmin edilmesini frenlemeye ve katı sosyal normlarla düzenlenmesi inancını yansıtır (Hofstede, Hofstede, ve Minkov, 2010:281). Borker, (2013a:173), Hofstede'nin HOŞ boyutu ve gizlilik arasında doğrudan ve ters bir ilişki olduğunu ve yüksek düzeyde HOŞ'un profesyonellik, esneklik, iyimserlik muhasebe değerleriyle ilişkili olduğunu ve sonuçta hoşgörünün Şeffaflıkla tutarlı olduğunu ileri sürmüştür. Böylece KÇA'nın, HOŞ ile olumlu yönde ilişkisi olduğu anlaşılmaktadır ve bu sebeple aşağıdaki varsayım doğmuştur:

V6: Ulusal kültürel bir değer olarak hoşgörü (HOŞ) ve kurumsal çevresel açıklama düzeyi arasında olumlu bir ilişki vardır.

Çoklu regresyon modellerine ilişkin varsayımlar korelasyon çalışmasına benzer. Diğer bir deyişle bu araştırma çalışması, güç mesafesi, bireycilik, erillik, belirsizlikten kaçınma, uzun vadeli oryantasyon ve hoşgörü düzeyleri ile kurumsal çevresel açıklama düzeyi arasında bir ilişki olduğunu varsaymıştır. Çoklu regresyon modelleri için 4.6.4'te bahsedildiği gibi kontrol değişkenleri bölgeler, sektörler ve firma büyüklüğüdür. Kültürel farklar nedeniyle yukarıdaki kültürel değerler ve kurumsal çevresel açıklama düzeyi arasındaki ilişki üzerinde bölgelerin etkisinin olması beklenir. Sektörlerin ise bu kültürel değerler ve kurumsal çevresel açıklama düzeyi arasındaki ilişki üzerinde etkisinin olması beklenir çünkü çevreye karşı daha duyarlı sektörlerde faaliyet gösteren şirketler daha az duyarlı sektörlerde faaliyet gösteren firmalara göre daha fazla çevresel bilgilendirme yapmaya yatkındır.

Sonuç olarak firma büyüklüğünün de güç mesafesi, bireycilik, erillik, belirsizlikten kaçınma, uzun vadeli oryantasyon ve hoşgörü düzeyleri ile kurumsal çevresel açıklama düzeyi arasındaki ilişki üzerinde etkisinin olması beklenir çünkü

büyük şirketlerin daha küçük şirketlere göre büyük olasılıkla çevre koruma faaliyetlerine ayıracak daha iyi kaynakları vardır. Böylece çoklu regresyon modelleri için aşağıdaki varsayımlar geliştirilmiştir:

- *V7: Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve Hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında bir ilişki vardır.*
- *V7a: Bölgeler kontrol edildikten sonra Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve Hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında bir ilişki vardır.*
- *V7b: Sektörler dikkate alındıktan sonra Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO), Hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında bir ilişki vardır.*
- *V7c: Firma büyüklüğü kontrol edildikten sonra Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO), Hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında bir ilişki vardır.*

İstatistik testler için, yukarıda geliştirilen varsayımlar hükümsüz halleriyle aşağıda belirtilmektedir:

Varsayım 1

v_0: **Güç mesafesi** düzeyi ve Kurumsal çevresel açıklama arasında hiçbir ilişki yoktur.

Varsayım 2

V_0: **Bireycilik** düzeyi ve Kurumsal çevresel açıklama arasında hiçbir ilişki yoktur.

Varsayım 3

V_0: **Erillik** düzeyi ve Kurumsal çevresel açıklama arasında hiçbir ilişki yoktur.

Varsayım 4

V_0: **Belirsizlikten kaçınma** düzeyi ve Kurumsal çevresel açıklama arasında hiçbir ilişki yoktur.

Varsayım 5

v_0: **Uzun vadeli oryantasyon** düzeyi ve Kurumsal çevresel açıklama arasında hiçbir ilişki yoktur.

Varsayım 6

V0: **Hoşgörü** düzeyi ve Kurumsal çevresel açıklama arasında hiçbir ilişki yoktur.

Varsayım 7

V0: Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve Hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında hiçbir ilişki yoktur.

Varsayım 7a

V0: **Bölgeler** kontrol edildikten sonra Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve Hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında hiçbir ilişki yoktur.

Varsayım 7b

v0: **Sektörler** kontrol edildikten sonra Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve Hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında hiçbir ilişki yoktur.

Varsayım 7c

V0: **Firma büyüklüğü** kontrol edildikten sonra Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve Hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında hiçbir ilişki yoktur.

3. Araştırma Dizaynı ve Metodoloji

Bu kültürlerarası çalışma, ulusal kültürel değerlerin kurumsal çevresel açıklama üzerindeki etkisi hakkındaki sorulara yanıt vermek üzere iki kısımdan oluşan bir çalışma olarak dizayn edilmiştir. İlk kısım korelasyon çalışması, ikinci kısım ise çoklu regresyon çalışmasıdır. İki kısımlı çalışma dizaynı, birinci kısımda Hofstede'nin kültürel değerlerinin kurumsal çevresel açıklama düzeyi üzerindeki etkisini, ikinci kısım ise kontrol değişkenlerinin bu korelasyon üzerindeki etkisini araştırmaya çalışır. Kurumsal çevresel açıklama düzeyini analiz etmek için kurumsal yıllık raporların verilerinden alıntı yapacak bir temel olarak içerik analizi tekniği kullanılmıştır. Örneklemdeki şirketlerin çevresel açıklama düzeylerini ölçmek için çevresel açıklama verilerini skorlama enstrümanı olarak çevresel açıklama endeksi hazırlanmıştır. Bu amaçla bu bölüm, araştırmanın varsayımlarını incelemek için kullanılan araştırma

metodunu açıklar ve bu nedenle içerik analizi tekniği ve çevresel açıklama endeksi sunulur.

3.1. İçerik Analizi

Kurumsal çevresel açıklama düzeyi örneklemdeki şirketlerin yıllık raporlarda içerik analizi yapılarak incelenir. İçerik analizi tekniği, gönüllü çevresel açıklama değişkenlerini işlevsel hale getirmek amacıyla verilerden yinelenebilir ve geçerli çıkarımlar yapmak için kullanılan bir araştırma metodudur. İçerik analizi ayrıca farklı metinlerden, yazılı, sözlü veya yayınlanmış iletişim biçimlerinden objektif ve niceliksel analiz yoluyla belli bir kelimeyi veya kavramı bulmak için kullanılabilecek yararlı bir metottur. Bu bakımdan biz de örneklemdeki şirketlerin yıllık raporlarında içerik analizi yaparak ve yanı sıra maliyet ve risk, yasalar ve düzenlemeler, kirliliğin azaltılması, sürdürülebilir gelişme, toprağın iyileştirilmesi ve çevresel gelişim adlı altı kategoriyle ilgili ifadelerin bulunması veya bulunmaması temelinde KÇA'yı belirledik.

Bu araştırmada içerik analizi metodu benimsenmiştir çünkü bu metot, kurumsal çevresel açıklamanın sistematik olarak sınıflandırılıp karşılaştırılmasına imkan verir ki bu da açıklama trendlerini ve derecelerini belirlemede yarar sağlar. Buna ilaveten bu metot, kurumsal çevresel açıklama uygulamalarını içeren önceki araştırmalarda kullanılan veri analizi teknikleri arasında en sistematik, objektif ve niceliksel metotlardan biridir (Wiseman, 1982; Deegan ve Rankin, 1996; Patten, 2002; Cormier ve Magnan 2003; ve Al-Tuwaijri, Christensen, ve Hughes 2004). Bu metot, kurumsal yıllık raporlarda kurumsal çevresel açıklamayı ölçmek ve analiz etmek için kullanılan en yaygın veya baskın araştırma tekniklerinden de biridir. Çevresel açıklama endeksinin gerekliliklerini karşılamayan çevresel terimlerin sıklığını belirlemek için içerik analizi yazılımı DICTION7 kullanılmaktadır. DICTION 7, Dr. Roderick Hart tarafından geliştirilen ve sözlü mesaj tonunu belirlemek için kullanılan bilimsel bir araçtır. DICTION7 sözlük tabanlı ve bir metnin sözlü tonunu beş ana değişken olan faaliyet, iyimserlik, kesinlik, realizm ve yaygınlık bakımından inceleyen bilgisayarla işlenmiş bir içerik analizi yazılımıdır. DICTION, 31 ayrı sözlükten 10,000 arama kelimesi barındırır.

DICTION'ın ana ekranı aşağıdaki üç ayrı pencereye bölünür:

1. **Proje Keşif Penceresi,** projeleri ve bunların işlem yapılacak ilgili girdi dosyalarını gösterir. Çıktı dosyaları DICTION tarafından işlem görür. Projeye özel, kullanıcı

tanımlı sözlüklerdir. Global Kullanıcı Sözlükleri de Proje Keşif Penceresinde gösterilir.

2. **Metni Görüntüleme Penceresi,** seçilen her bir girdi metni dosyasında bulunan metni gösterir.
3. **Rapor Görüntüleme Penceresi,** DICTION analizinden elde edilen sonuçları gösterir. Proje Rapor Görüntüleyici, projenin rakamsal sonuçlarını bütün olarak gösterir. Dosya Rapor Görüntüleyici ve Karşılaştırmalı Görüntüleyici ise tek bir dosyayla ilgili sonuçları gösterir.

   Tipik bir DICTION çıktısı genellikle değişkenlerin (ikincil değişkenlerin) isimlerini, sıklıklarını, analiz edilen kelimelerin yüzdesini ve normal skor dağılımını, standart dağılımı ve bunların dağılımın dışında olup olmadığını gösterir. DICTION aynı zamanda dönüşüm transferini, metinlerin ve verilerin diğer bilgisayar programları ile kolay ve kullanıcı dostu olarak içeri ve dışarı aktarılması de yapılabilir (Hart; 2013:43) (örn., Excel, SPSS)

3.2. Çevresel Açıklama Endeksi

Çevresel açıklama, Wiseman (1982), Cormier ve Magnan (2003), Al-Tuwaijri, Christensen, ve Hughes (2004) ve Cormier (2012)'in uyguladığı gibi bir kodlama aracı kullanılarak ölçülür. Bu metodu kullanırken inceleme en başta altta yatan açıklama unsurlarına konulara veya bölgelere odaklanır ve bunlar kelime sayıları ve cümle sayılarını vurgulamak yerine paydaşların ilgi alanları olarak değerlendirilir. Araştırmacılar, kurumsal yöneticilerin yıllık raporlarını hazırlarken çevresel açıklamalarda belli sayıda çevresel açıklama alanı veya çıkar konusuna değinip değinmediklerini veya tartışıp tartışmadıklarını tespit etmek için bu gibi alanlar belirler. Bu nedenle skorlama endeksi, bu alanları çeşitli maddeler halinde kategorize ederken açıklamada ise belirlenen her bir maddenin varlığı veya yokluğunu kodlama metodolojisinde evet veya hayır (0 ya da 1) diyerek değerlendirir.

Bu gibi bir skorlama kullanarak diğer metotların kullanılmasından doğabilecek kelime, cümle, paragraf ve sayfa sayıları gibi olası problemler önlenmektedir. Bu 0-1 skorlama metodolojisi, yıllık raporlarda çevresel bilgilendirme kalitesini ölçmese de çevresel bilgilendirme kalitesini belirlemek için bu çalışmada önemli yere sahiptir. Buna ilaveten skorlama metodolojisinin amacı her bir çevresel açıklama maddesinin varlığını tanımaktır.

Tablo 4.1: Çevresel Bilgilendirme Ağı

1. Expenditures and risk.	**4. Sustainable development.**
1.1. Investments	4.1. Natural resource conservation
1.2. Operation costs	4.2. Recycling
1.3. Future investments	4.3. Life cycle information
1.4. Future operating costs	**5. Land remediation.**
1.5. Financing for investments	5.1. Sites
1.6. Environmental debts	5.2. Efforts of remediation
1.7. Risks provisions	5.3. Potential liability-remediation
1.8. Risks litigations	5.4. implicit liability
1.9. Provision for future expenditures	5.5. Spills (number, nature, efforts of reduction)
2. Laws and regulation.	**6. Environmental management.**
2.1. Litigations, actual and potential	6.1. Environmental policies or company concern for the environment
2.2. Fines	6.2. Environmental management system
2.3. Orders to conform	6.3. Environmental auditing
2.4. Corrective actions	6.4. Goals and targets
2.5. Incidents	6.5. Awards
2.6. Future legislation and regulations	6.6. Department, group, service affected to the Environment
3. Pollution abatement.	6.7. ISO 14000
3.1. Emission of pollutants	6.8. Involvement of the firm to the development of environmental standards
3.2. Discharges	6.9. Involvement to environmental organizations (industry committees, etc)
3.3. Waste management	6.10. Joint projects with other firms on environmental management
3.4. Installation and process controls	
3.5. Compliance status of facilities	
3.6. Noise and odors	
3.7. Energy consumption /conservation	

Kaynak: Cormier, 2012:39.

Bu çalışmada 0,1,2 veya 3 skorları çevresel bilgilendirme ağı temel alınarak verilir (bknz. Ek A: İçerik Analizi Maddeleri). Bu ağ, çevresel açıklama düzeyini ölçen 40 maddeden oluşur. Tablo 4.1'de görüldüğü gibi burada maddeler altı kategoride gruplandırılmaktadır. Derecelendirme 1'den 3'e kadar dağılan skor üzerinden yapılmaktadır. Niteliksel veya niceliksel parasal veya niceliksel terimlerde tanımlanan bir madde için 3 puan verilir, niceliksel olmayan açıklama için 2 puan ve genel olarak tartışılan bir maddeye ise 1 puan verilir.

İçerik analizinde çevresel hususlara ilişkin ifadeler bulunup bulunmaması ile ilgili mali rapor gözden geçirilir (bknz. Örn., Wiseman, 1982). Bu nedenle skorlama

sürecindeki objektifliği artırırken kelimeler, cümleler veya paragraflar halindeki açıklamaların skorlarının tahsisinde sübjektifliği önlemeye çalışır ve tekrarlanan bilgiden kaçınarak çevresel açıklama ölçümünün genel güvenilirliğini yükseltir. Örneğin bazı durumlarda yıllık raporlarda yapılan çevresel bilgilendirme rapor içinde farklı yerlerde tekrarlanıyor olabilir (harfi harfine tekrar veya gerçekten benzer içerik) Bu gibi açıklamalar yalnızca bir defa skorlanmıştır (tekrarlanan bilgi, açıklama endeksinin kapsamında skorun yüksek olmasına neden olmamıştır).

Tablo 4.2: İçerik Analizi için Kullanıcı Sözlükler

1. Environmental Expenditures and risks 1.1. Environmental 1.2. Litigations 1.3. Remanufacturing 1.4. Degradation 1.5. Dematerialization 1.6. Sustainability 1.7. Repair 1.8. ABDge 1.9. Resources 1.10. Source	**2. Laws and regulations conformity** 2.1. litigation 2.2. Fines 2.3. Fine 2.4. Incident 2.5. Incidents 2.6. Legislation 2.7. Regulations 2.8. Pollutant 2.9. Emissions 2.10. Preventive	**3. Pollution abatement** 3.1. Emission 3.2. Pollutants 3.3. Polluter 3.4. Waste 3.5. Toxic 3.6. Noise 3.7. Odor 3.8. Hazardous 3.9. Purification 3.10. Minimization
4. Sustainable development 4.1. Natural 4.2. Conservation 4.3. Recycling 4.4. Recovery 4.5. Renewable 4.6. Life 4.7. Consumption 4.8. Ecosystems 4.9. Energy 4.10. Reuse	**5. Land remediation and contamination** 5.1. Sites 5.2. Remediation 5.3. Regeneration 5.4. Spills 5.5. spill 5.6. Utilization 5.7. Depletion 5.8. Cradle 5.9. Resource 5.10. Prevention	**6. Environmental management** 6.1. Auditing 6.2. Awards 6.3. ISO 6.4. Technology 6.5. Ecosystem 6.6. Eco-industrial 6.7. Eco-management 6.8. Eco-efficiency 6.9. Sustainable 6.10. Ecology

Daha önce bahsedildiği gibi tüm örneklem şirketlerinin skorları çevresel açıklama ölçümünün miktarını temsil edecek bir miktara ulaşmak için bu alanlardaki örnek sayısı temel alınarak belirlenmiştir. Bir şirketin 40 açıklama maddesinin hepsi için tüm bilgi türlerinde açıklama yapması halinde maksimum açıklama skoru 240

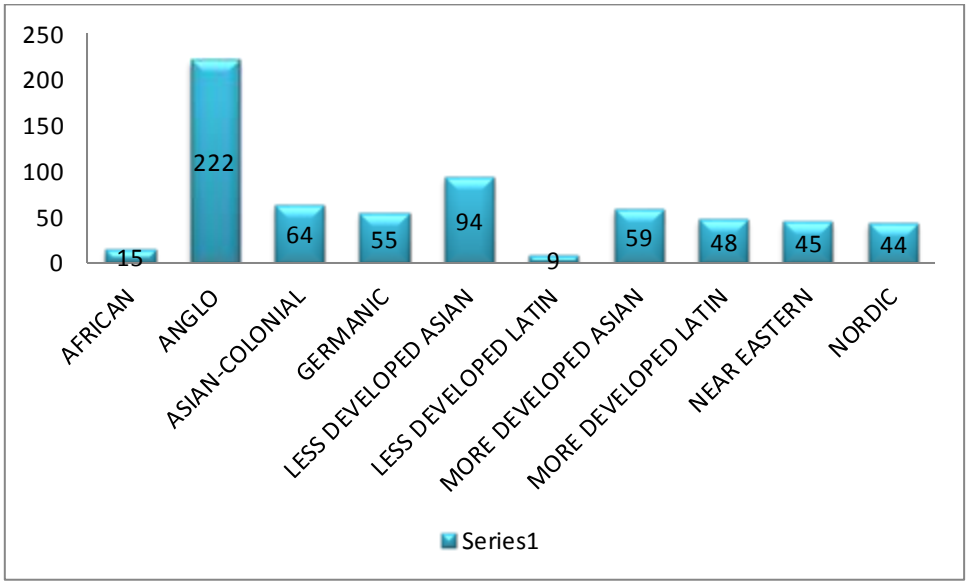
(40*6) ve minimum 0 verilebilmiştir. DICTION7 yazılımının bizim çevresel açıklama endeksimize adapte edilmesi için 6 Kullanıcı Sözlüğü[2] yarattık. Bu sözlükler iki terminoloji kaynağına dayanır. İlki altı farklı kategoriden oluşan çevresel açıklama endeksi, ikinci kaynak ise çevresel açıklama terminolojisiyle ilgili muhasebe literatürüdür ki bunun için özellikle sürdürülebilirlik terimleri ve bunların tanımlarını detaylı olarak araştıran Glavi ve Lukman (2007)'ın kaynaklarından faydalanılmıştır. Tablo 4.2, endekse eşit olacak şekilde 6 kategoriye ayrılan analizimizde kullanılan kullanıcı sözlüklerini gösterir ve her sözlük 10 anahtar kelime içerir.

4. Veri Toplama

Mevcut çalışma, 20 ülkeden 655 büyük şirketten oluşan bir örneklemin yıllık raporlarında ulusal kültürel değerlerin kurumsal çevresel açıklama üzerindeki kültürler arası karşılaştırmasını yapmıştır. Bu kültürler arası araştırma iki aşamalı bir çalışma kullanarak Hofstede'nin ulusal kültürel boyutlarının farklı kültürel ortamlarda faaliyet gösteren şirketler tarafından yapılan çevresel bilgilendirmelerin kapsamı üzerindeki etkisi ile bölgelerin, sektörlerin ve firma büyüklüğünün şirketlerin çevresel açıklama derecesi ve karar alma süreci üzerindeki olası etkisi hakkındaki sorulara yanıt vermek üzere tasarlanmıştır.

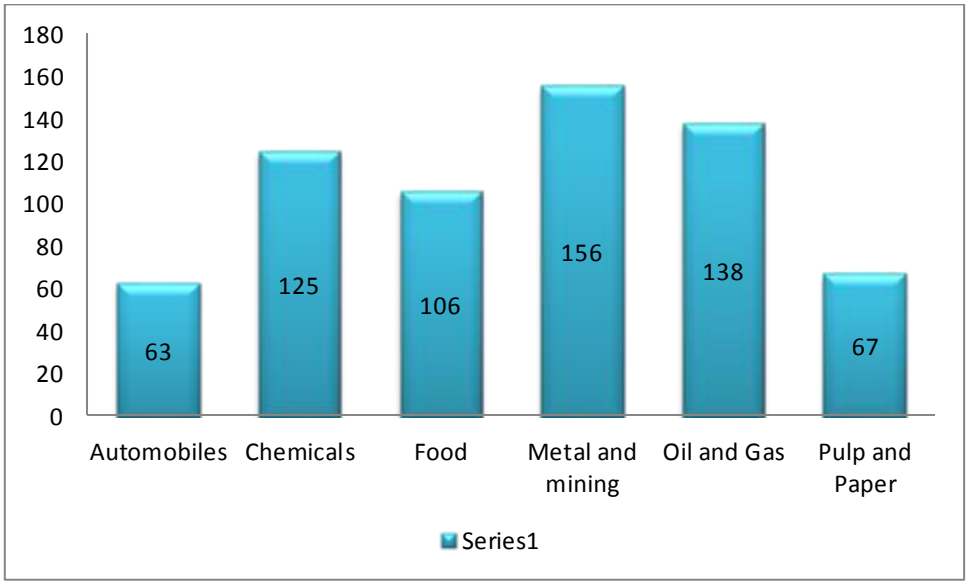
İki aşamalı bu çalışma kurumsal çevresel açıklamayı iki aşamalı biçimde araştırmaya çalışır. Buna göre Hofstede'nin ulusal kültürel boyutları ve kurumsal çevresel açıklama düzeyi arasındaki ilişkileri incelemek için korelasyon çalışması ile kontrol değişkenlerinin (bölgeler, sektörler ve firma büyüklüğü) bu ilişkiler üzerindeki etkisini incelemek için çoklu regresyon çalışması yapılır. Bu çalışma örneklemindeki ülkeler; kendine özgü, sosyal, siyasi ve kültürel normları olan ülkelerin seçilmesi ile tüm kültürel bölgeleri temsil eder (Tablo 4.1'te gösterildiği gibi).

[2] Kullanıcı sözlüğü oluşturduğunuz kelime listesidir. Herhangi bir zamanda bunlar gibi otuz (30) sözlük kullanılabilir. Sözlükler, Global veya Proje Ayarları pencerelerinin "Kullanıcı Sözlükleri" sekmelerini kullanarak içeri aktarılabilir, yaratılabilir, düzeltilebilir ve silinebilir.



Şekil 4.1: Bölgeye göre Örnek Dağılım

Bu çalışma kapsamında bu ülkelerin seçilmesinin amacı, kültürlerinin şirket paydaşları ile ilgili farklı görüşlere sahip olabileceği ve Şeffaflık oryantasyonu seviyesi bakımından farklılaşan ülkelerin tespit edilmesidir. Bu nedenle araştırma amaçlarına yönelik olarak seçilen örnek ülkeler 10 kültürel bölgede bulunan 20 farklı ülkeden alınmıştır. Bu ülkeler aşağıdaki gibidir: Afrika: Çin, Anglo: Avustralya, Kanada, UK ve ABD, Asya-Kolonisi ülkeleri: Hong Kong ve Singapur; Germenik ülkeler: Almanya ve İsviçre; Az Gelişmiş Asya: Hindistan ve Malezya, Az Gelişmiş Latin ülkeleri: Portekiz, Daha Gelişmiş Asya ülkeleri: Japonya, Daha Gelişmiş Latin ülkeleri: Brezilya, Fransa, ve İspanya, Yakın Doğu: Irak ve Türkiye, Kuzey ülkeleri: Hollanda ve İsveç (daha fazla bilgi için bknz. Hofstede, 1983). Bu araştırmanın hedeflerine ulaşmak için 10 kültürel bölgeden 6 sektörde veri incelemesi yapılmıştır (bknz.Tablo 4.3). Bu sektörler ise otomobil, kimyasallar, gıda, metal ve madencilik, petrol ve gaz ile kağıt hamuru ve kağıt sektörsidir.



Şekil 4.2: Sektöre göre Örnek Dağılım

Örnek sektörlere ilişkin tercihler bu sektörlerde gerçekleşen endüstriyel faaliyetlerin doğasına ve bunun çevre üzerindeki doğrudan etkilerine göre şekillenir. Bunların kirliliğe neden olma eğilimi yüksektir ve toplu olarak dünyadaki çevresel düzenlemelerin konusu olmaktadır (Tablo 4.3). Yukarıdaki sektörlerin seçilmesinin nedeni, çevreye karşı duyarlı sektörlerin çevresel açıklamalarını daha az duyarlı sektörlerin açıklamalarıyla karşılaştırarak çeşitli sektörler arasında gönüllü çevresel açıklamalarda görülen farklara değinmektir. Şirketin toplumsal imajının, sosyal ve çevresel açıklama düzeyinin belirlenmesinde en önemli değişkenlerden biri olduğu ve sektör sınıflandırmasının, sosyal ve çevresel sorumluluk derecesini olumlu yönde etkilemeye yatkın olduğu anlaşılmaktadır.

Diğer bir deyişle çevreyi olumsuz etkileyen sektörlerde faaliyet gösteren firmalar daha fazla kamu denetimi altında olur ki bu da bu firmaların sosyal ve çevresel sorumluluk açıklamalarını olumlu yönde etkiler. Buna ilaveten siyasi maliyet varsayımı, çevreye karşı yüksek düzeyde duyarlılık gösteren bir sektörde çalıştığını düşünen yöneticilerin şirket faaliyetlerine olumlu bir imaj çizen çevresel açıklama politikalarını daha kolay benimsediğini tahmin eder. Bunun nedeni ise yöneticilerin üretim sürecinin emisyon, kirlilik ve diğer olumsuz sonuçlarına ilişkin sosyal baskıdan doğan siyasi maliyetlerden kaçınmak istemesidir.

Tablo 4.3: Ülkelere ve Sektörlere göre Örnek Ülkelerin Analizi

No	*Ülke*	*Otomobil*	*Kimyasallar*	*Gıda*	*Metal ve Madencilik*	*Petrol ve Gaz*	*Kağıt ve Kağıt*	*Toplam*
1	**Avustralya**		1	4	18	14	1	**38**
2	**Brezilya**	2	1	3	5	6	4	**21**
3	**Kanada**	1	3	4	14	36	1	**59**
4	**Çin**	6	1		4	3	1	**15**
5	**Fransa**	3	1	3	1	4	3	**15**
6	**Almanya**	11	12	3	7	4	1	**38**
7	**Hong Kong**			8	10	2	1	**21**
8	**Hindistan**	10	20	5	15	5	7	**62**
9	**Irak**		7	3	7		3	**20**
10	**Japonya**	12	20	12	7	4	6	**61**
11	**Malezya**	2	3	5	5	5	8	**28**
12	**Hollanda**	1	6	11	2		1	**21**
13	**Portekiz**	1		3	1	1	3	**9**
14	**Singapur**	2	17	2	9	6	5	**41**
15	**İspanya**		1	1	1	2	3	**8**
16	**İsveç**	1	2	4	9	6	4	**26**
17	**İsviçre**	2	7	3	3	1	2	**18**
18	**Türkiye**	3	6	7	9	2	2	**29**
19	**İngiltere**	1	3	4	15	9	1	**33**
20	**ABD**	6	14	22	17	28	5	**92**
		63	**125**	**106**	**156**	**138**	**67**	**655**

Aslında örneklemdeki ülke dağılımı çevreye karşı duyarlılığı yüksek olan sektörlerde (petrol ve gaz) faaliyet gösteren şirketlerden çevreye daha az duyarlı şirketlere (gıda sektörü) doğrudur. Örneklemdeki şirketlerin seçiminin çevre üzerinde farklı etki düzeyi olan sektörleri kapsayacak şekilde yapılması, sektörler ve bunların doğasında var olan siyasi maliyetler üzerinde bulunan sosyal baskı düzeyindeki farkların etkili biçimde incelenmesine yol açar. Örnek şirketlerin sektöre göre dağılımı

Şekil 4.2'de belirtilmektedir. Daha önce çevresel açıklama hakkında yapılan çalışmalar yıllık raporlarda ve 10K'lerde yer alan bilgilere odaklanmıştır ki bunlar zorunlu ve gönüllü açıklamaların bir karmasıdır (Clarkson, Li, Richardson, ve Vasvari, 2008). Bu çalışmanın veri kaynağı, şirketin yıllık raporu veya 10K bilgilerine dayanır. 2012 mali yılı için her bir şirketin yıllık rapor veya 10K'sinin yazılım versiyonu toplanmıştır. Bu bağlamda şirketlerin yıllık raporları örnek şirketlerin resmi web sayfalarından doğrudan indirilerek elde edilmiştir. Bu nedenle ilk örnek, çalışma gerekliliklerimizi karşılayan 20 ülkeden borsaya kayıtlı şirketlerden oluşan kapsamlı küresel bir örneklemdir. Mevcut araştırma, önemli uluslararası varlık gösteren ve çevreye duyarlı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlere odaklanmış ve örneklemimizde yer alması için toplam varlıkları temel alınarak en büyük şirketler belirlenmiştir.

Başlangıç noktası olarak bu araştırma, ilk örneklemi oluşturmak için OSIRIS[3] veritabanının sağladığı verileri kullanır. OSIRIS veritabanı, 20 ülkeden 6 sektörde 8569 şirket olduğunu gösterir. İlk adımda bu örneklem için 8569 şirketin tümü, daha sonra ise ilk örneklemin içinden en büyük şirketlerin %10'u seçilmiştir. Ancak ilk örneklem aşağıdaki şartları temel alarak 655 ülkeye indirgenmiştir (Ek B: Örnek Ülkeler):

(i) Firmalar Menkul Kıymetler Borsasına kayıtlı olmalıdır.

(ii) Firmalar yukarıda sınıflandırıldığı gibi çevreye duyarlı sektörlere ait olmalıdır.

(iii) Firmaların fonksiyonel bir internet sayfaları olmalıdır.

(iv) Raporlar İngilizce olarak hazırlanmış olmalıdır.

(v) Firmaların 2012 yılı için 10K raporları veya yıllık raporları bulunmalıdır.

Daha önce bahsedildiği gibi çevresel bilgiler, yıllık raporlarda yer verilen tüm çevresel açıklamaları kapsayacak şekilde yapılandırılmış ve araştırma devam ettiği sürece ve önceden belirlenmiş çevresel açıklama endeksine göre ayarlanabilecek bir kontrol listesine göre toplanmıştır. Kontrol listesi aslında belli çevresel bilgilerin bulunup bulunmadığına dikkat çeker ve verilerin genel, tanımlayıcı ve aynı zamanda niceliksel olarak ifade edilip edilmediğini belirtir. Analiz, kültürel boyutlar (güç mesafesi, bireycilik, belirsizlikten kaçınma, erillik, uzun vadeli oryantasyon ve hoşgörü) ve örnek şirketlerin çevresel açıklama skorları arasındaki korelasyon

[3] Osiris dünya çapında menkul kıymetler borsasına kayıtlı şirketler, bankalar ve sigorta şirketlerinden oluşan kapsamlı bir veritabanıdır. Bu veritabanı şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri için spesifik rapor formatları içerir ve içinde dünyanın başlıca bölgelerindeki muhasebe prosedürlerini yansıtan raporlar bulunur.

derecesine odaklanır. Bu analiz Hofstede (1983) ve Hofstede (1988) tarafından belirlenen kültürel boyutların skorlarını temel alır. Tablo 4.4 Hofstede'nin örnek ülkeler arasında belirlenen ülke skorlarının kısmi listesini göstermektedir.

Tablo 4.4: *Hofstede'nin Örnek Ülkeler için Ülke Skorlarının Kısmi Listesi*

COUNTRY	PDI	IDV	MAS	UAI	LTO	IND[4]
AVUSTRALYA	36	90	61	51	21	70
BREZİLYA	69	38	49	76	44	59
KANADA	39	80	52	48	36	68
ÇİN	80	20	66	40	87	24
FRANSA	68	71	43	86	63	48
ALMANYA	35	67	66	65	83	40
Hong Kong	68	25	57	29	61	17
HİNDİSTAN	77	48	56	40	51	26
Irak	95	30	70	85	25	17
JAPONYA	54	46	95	92	88	42
Malezya	104	26	50	36	41	57
HOLLANDA	38	80	14	53	67	68
PORTEKİZ	63	27	31	104	28	33
SİNGAPUR	74	20	48	8	72	46
İSPANYA	57	51	42	86	48	44
İSVEÇ	31	71	5	29	53	78
İSVİÇRE	34	68	70	58	74	66
TÜRKİYE	66	37	45	85	46	49
İNGILTERE	35	89	66	35	51	69
ABD	40	91	62	46	26	68

Kaynak: Hofstede, 1988:17

5. Bağımlı ve Bağımsız Değişkenler Tanımı

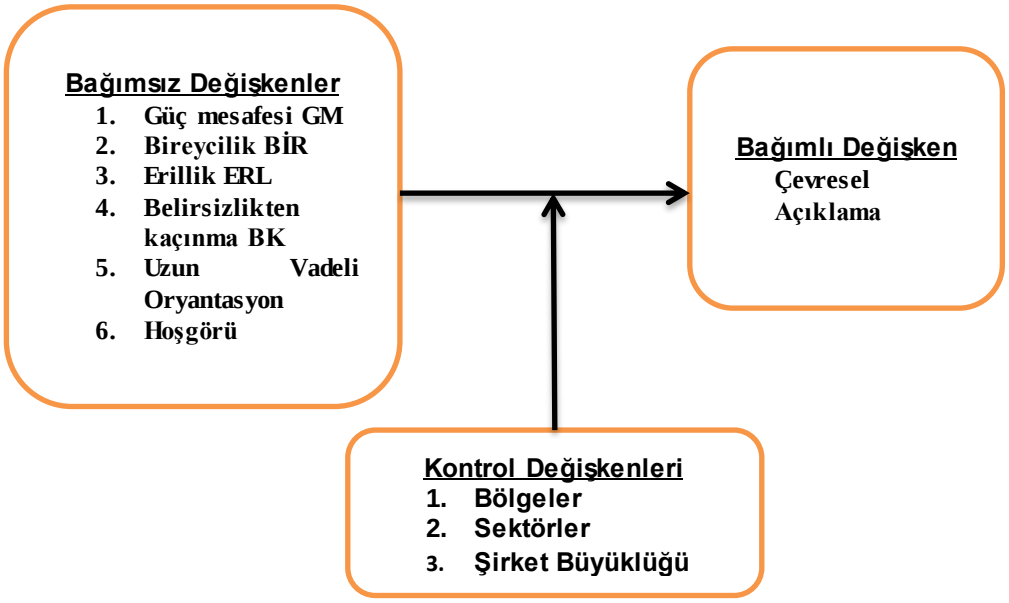
Bu çalışmanın teorik modeli Şekil 4.3'te tanımlanmaktadır. Bağımsız değişkenler; güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ). Bağımlı değişken ise kurumsal çevresel

[4] UVO ve HOŞ skorları Hofstede, Hofstede, ve Minkov,(2010) tarafından yapılan çalışmadan alınmıştır.

açıklamadır (KÇA). Kontrol değişkenleri; bölge, sektör ve firma büyüklüğüdür. Bu çalışma bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi araştırmak için bir korelasyon çalışması yürütmüştür ki buna göre güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörünün (HOŞ) her biri kurumsal çevresel açıklamayla korelasyon içindedir. Altı bileşene ayrılan değişkenler şeklindeki kültürel boyutların araştırılmasının nedeni, her bir bileşenin kurumsal çevresel açıklama ile ilişkisini anlayabilmek ve bütün olarak kültürel boyutlar ile kurumsal çevresel açıklama düzeyi arasındaki ilişkiyi araştırmaktır. Bu prosedür Hofstede'nin sosyal ve kültürel değerlerle ilgili teorisinin farklı bir alan olan çevresel bilgilendirmede geçerliliğini incelemek için uygulanmaktadır.

Korelasyon çalışmasına ek olarak bu araştırma çalışması; güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasındaki ilişkileri araştırmak için çoklu regresyon modelleri geliştirir. Bu, R-kare değerlerini belirlemek için yapılır. Çoklu regresyon modelleri için kullanılan kontrol değişkenleri sektör, bölge ve firmanın büyüklüğüdür. Bu sektör kontrol değişkeni olarak çalışmaya dahil edilir çünkü önceki çalışmalar bunların kurumsal çevresel açıklama düzeyini etkileyebilir ve çevreye duyarlı belli sektörler vardır. Bu araştırma çalışmasında araştırdığımız altı sektör arasında otomobil, kimyasallar, gıda, metal ve madencilik, petrol ve gaz, kağıt hamuru ve kağıt sektörleri yer alır. Bu sektörler yüksek düzeyde çevreye duyarlı sektörler olarak değerlendirilir fakat bunların incelenmesi kesinlikle bunlar arasındaki çevresel açıklama düzeylerinin çeşitliliğinin keşfedilmesine yol açar. Bölge unsuru kontrol değişkeni olarak dahil edilmektedir.

Bölge unsurunun çalışmaya dahil edilme nedeni korelasyon çalışmasının sonuçlarını doğrulamaktır. Diğer bir deyişle bölgeler, kültürel boyutlar ve kurumsal çevresel açıklama düzeyi arasındaki ilişkiler üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir. Önceki araştırma çalışmaları firmanın büyüklüğünü de kontrol değişkeni olarak çalışmaya katmıştır çünkü küçük şirketlerle karşılaştırıldığında büyük şirketlerin, çevresel faaliyetlere katılacak daha fazla kaynağı vardır (Da Silva Monteiro ve Aibar-Guzmán, 2010; Cho, Roberts, ve Patten, 2010; Suttipun ve Stanton, 2012; Bowrin, 2013). Bu nedenle firma büyüklüğü bu çalışmaya bir kontrol değişkeni olarak dahil edilmiştir.



Şekil 4.3: Çalışmanın Modeli

6. Kullanılan İstatistiksel Teknikler ve Testleri

Bu araştırmada kullanılan istatistik teknikler ve testler aşağıdaki gibidir:

1. Tek yönlü varyans analizi (ANOVA): Bu teknik farklı bölgelerde kurumsal çevresel açıklamada farkları ve farklı sektörlerde KÇA'daki farkı test etmek için kullanılır.

2. Pearson ürün momenti korelasyonu: Varsayım 1, 4 ve 5'i test etmek için kullanılır.

3. Spearman'ın derece sırası korelasyonu: Varsayım 2, 3 ve 6'yı test etmek için kullanılır.

4. Çoklu Regresyon Modeli: 7 ila 7c arası varsayımları test etmek için kullanılır.

Yukarıdaki istatistik teknikleri ve testleri kullanmak için bu tekniklerin tüm özelliklerinin karşılanması gerekir.

6.1. Tek yönlü ANOVA

Tek yönlü varyans analizi, sosyal bilimlerde ve diğer araştırma bölgelerinde en esnek ve geniş çaplı prosedürlerden biridir. Bu test Bağımsız Örnekler T-test'in bir uzantısıdır. Bu analiz ikiden fazla bağımsız değişken grubunu karşılaştırmak için kullanılır. Bu nedenle 10 bölgenin araçlarının kurumsal çevresel açıklama açısından karşılaştırıldığı bölgeler arasında kurumsal çevresel açıklamada (KÇA) farkları test etmek uygundur. 6 sektörün araçlarının kurumsal çevresel açıklama açısından karşılaştırıldığı farklı sektörler arasında kurumsal çevresel açıklamadaki farkları test etmek için de tek yönlü ANOVA uygundur. Tek yönlü ANOVA tekniği, aşağıdaki

koşulların karşılanmasını gerektirir (bknz. Lehman, O'Rourke, Hatcher, ve Stepanski, 2005):

1. Nüfusun normalliği: Deneysel çalışmalardan elde edilen bu skorların nüfusta çok-değişkenli normal dağılımı vardır. Diğer bir deyişle örneklemin alındığı nüfusun dağılımı bu bakımdan normal olarak yapılmalıdır. Normalliği test etmek için çarpıklık ve basıklık testi gibi istatistikler de kullanılabilir. 6.5'te veri normalliği üzerine yapılan bir araştırmada veri normalliği sonuçları, KÇA için çarpıklık (.987) ve KÇA için basıklık istatistiğinin (.811) kabul edilebilir değer olan ±1 sınırı içinde olduğunu belirtir.
2. Varyansın homojenliği: Yaygın olarak kullanılan bir kovaryans matrisinin spesifik şablonuna küresellik (kovaryansın homojenliği) adı verilir. Buna göre her grupta skorların varyanslarının homojen olması gerekir. Varyansların homojen olup olmadığını yani eşit olup olmadığını test etmek için ise Levene testi kullanılır. Bu testin istatistik olarak anlamlı olmaması halinde ($p > .05$) grupların varyansı arasında önemli bir fark olmadığı kabul edilir ki bu da varyansın homojen olduğu anlamına gelir. Ancak testin istatistik olarak anlamlı olduğu durumda ($p < .05$) grupların varyansları arasında önemli bir fark vardır ki bu da varyansların eşit olmadığını ifade eder (Tabachnick ve Fiddell, 2012; Hair Jr., Black, Babin, Anderson, ve Tatham, 2013). Bölgelere ve sektörlere göre KÇA için Levene testinin sonuçları Tablo 4.5 sunulmaktadır.

Tablo 4.5: Bölgelere ve Sektörlere göre Levene Testinin Sonuçları

Test of Homogeneity of Variances				
	Levene Statistic	**Df1**	**Df2**	**Sig.**
Regions				
Environmental Disclosure Value (CED)	8.415	9	645	.075
Industries				
Environmental Disclosure Value (CED)	9.914	5	649	.054

Tablo 4.5'te gösterilen Levene'nin test sonuçları, KÇA için grupların varyansları arasında önemli bir fark olmadığını ifade eder (tüm p değerleri .05'ten

büyüktür). Yukarıdaki analize göre Tek Yönlü ANOVA koşullarının karşılandığı ve böylece bölgelere ve sektörlere göre kurumsal çevresel açıklamada (KÇA) farkları incelemek için kullanılabilecek uygun bir istatistik teknik olduğu anlaşılmaktadır.

6.2. Pearson Ürün Momenti Korelasyonu

Korelasyon iki değişken arasındaki ilişkiyi inceler. 1-6 arası varsayımlar her bir bağımsız değişken arasındaki ilişkiyi inceler ki bunlar: güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörüdür (HOŞ); bağımlı değişken ise kurumsal çevresel açıklamadır (KÇA). Bu nedenle varsayımları test etmek için korelasyonu kullanmak uygundur. Pearson ürün momenti korelasyonu katsayısı olan r, iki değişken X ve Y arasındaki ilişkinin derecesini ölçer. Deneğin ikili z skorlarının uyuşmazlığı temel alındığında r katsayısı — 1 ve +1 arasında değişir ki bu da sırasıyla tam negatif ve tam pozitif doğrusal ilişkileri temsil eder. Katsayı açısından r = 0 olduğu zaman değişkenler arasında hiçbir doğrusal korelasyon yoktur (Cohen, Cohen, West, ve Aiken, 2003). Bu en sık kullanılan ilişki ölçütü ve pek çok çokdeğişkenli hesaplamaya temel oluşturur.

Pearson ürün momenti korelasyonunu kullanmak için aşağıdaki koşulların karşılanması gerekir:

1. İlgili eşler: Buna göre X değişkeni üzerinden bir skor elde edilirse o zaman her durum için buna karşılık gelen skorun Y değişkeninden de elde edilmesi gerekir.
2. Ölçüm skalası: Veriler, aralık skalası veya oran ölçeğine göre ölçülmelidir.
3. Normallik: Her bir değişkenin dağılımı normal olmalıdır.
4. Doğrusallık: X değişkeni ve Y değişkeni arasındaki ilişki doğrusal olmalıdır. Doğrusallık koşulu, iki değişken arasında düz çizgi olmasıdır (değişkenlerden biri veya her ikisi birkaç değişkenin birleşimi olabilir). Uygulama açısından doğrusallık önemlidir çünkü Pearson'un r katsayısı sadece değişkenler arasındaki doğrusal ilişkileri kapsar. Değişkenler arasında önemli miktarda doğrusal olmayan ilişkiler varsa bunlar dikkate alınmaz.
5. Eş varyanslık: X değişkeni skorlarındaki değişkenlik, Y değişkeninin tüm skorları ile aynı olmalıdır. Eş varyanslık, normallik koşuluyla ilgilidir çünkü çok değişkenli normallik koşulu karşılandığında değişkenler arasındaki ilişkiler eş varyanslı olur.

Pearson ürün momenti korelasyonunun koşulları karşılandığı için 1, 4 ve 5 numaralı varsayımları test etmek için Pearson ürün momenti korelasyonu kullanılmaktadır. Veri

normalliği ile ilgili bölüm 6.5'te, KÇA (-.298) için çarpıklık istatistiği kabul edilebilir değer olan -1 sınırı içindedir. Buna ek olarak çarpıklık istatistiği GM için (0.460), BK (0.036) ve UVO (0.166) kabul edilebilir değer olan +1 sınırı içindedir. Dahası basıklık istatistiği KÇA için (-.195), GM (-.663), BK (-.994) ve UVO (-.943) kabul edilebilir değer olan -1 sınırı içindedir. Özet olarak yukarıdaki sonuçlar KÇA, GM, BK ve UVO dağılımlarının normal olduğunu gösterir.

6.3. Spearman Korelasyon

Pearson korelasyonunun altında yatan koşullar karşılanmadığında bunun yerine Spearman derece sırası korelasyonu olarak bilinen parametrik olmayan bir eşdeğer kullanılabilir. Spearman'ın derece sırası korelasyon katsayısı (rs olarak sembolize edilir) bazı şartlar altında uygundur. İlk olarak her iki değişken sayısal ve derece gösteren modelleme tipi (ölçüm düzeyi) olduğunda Spearman korelasyonları kullanılabilir. Bu durum bir değişken sayısal derece gösteren değişken, diğeri de devamlı değişken olduğu halde de doğrudur. Ancak her iki değişken devamlı olduğu zaman da Spearman korelasyonunu kullanmak uygun olabilir. Spearman katsayısı serbest dağılım yaklaşımına göre uygulanan bir testtir.

Serbest dağılım testi, örnek verilerin alındığı dağılım biçimi hakkında hiçbir koşul belirtmez. Bu nedenle değişkenlerin biri veya her ikisi devamlı ama belirgin şekilde normal olmadığı zaman araştırmacılar bazen Spearman korelasyonlarını hesaplar ki bu da Pearson korelasyonunu uygunsuz hale getirir. Her iki değişken normal olduğu zaman Spearman korelasyonu, Pearson korelasyonu kadar kullanışlı değildir. Ancak değişkenleri biri veya her ikisi de normal olmadığı zaman daha kullanışlıdır (Tabachnick ve Fiddell, 2012). 2, 3 ve 6 numaralı varsayımları test etmek için Spearman'ın derece sırası korelasyonu kullanılmaktadır çünkü Pearson ürün momenti korelasyonunda normallik koşulu ihlal edilir. Veri normalliği hakkındaki bölüm 6.5'te BİR için (-1.530) ve HOŞ için (-1.059) olan Basıklık istatistiği kabul edilebilir değer olan –1'i çok az üstündedir. Ayrıca ERL (1.379) için Basıklık istatistiği kabul edilebilir değer olan +1'in üstünde olup yukarıdaki sonuçlar BİR, ERL ve HOŞ'un dağılımlarının anlamlı derecede normal olmadığını göstermektedir.

Genellikle Spearman'ın rho'su olarak da değinilen Spearman'ın derece sırası korelasyon katsayısı, +1 ile –1 arasında bir değer alır. Bu değer, iki değişken arasındaki ilişkinin ne kadar güçlü olduğunu gösterirken işaret ise (+ veya –) olumlu bir ilişki veya

olumsuz bir ilişki olup olmadığı konusunda ilişkinin yönünü gösterir. Spearman'ın rho'sunun anlamlılığı şu şekilde yorumlanabilir: Anlamlılık değerinin .05 ($p < .05$)'ten az olması halinde iki değişken arasında anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna varılabilir. Tam aksine anlamlılık değeri .05 ($p > .05$)'ten yüksek olması halinde ise iki değişken arasında hiçbir anlamlı ilişki olmadığı sonucuna varılabilir (Tabachnick ve Fiddell; 2012, Hair Jr., Black, Babin, Anderson, ve Tatham, 2013).

6.4. Çoklu Regresyon Modeli

Çoklu regresyon analizi, tek bir bağımlı (kriter) değişken ve birkaç bağımsız (tahmin değişkeni) değişkenler arasındaki ilişkiyi analiz etmek için kullanılabilecek istatistiksel bir tekniktir. Çoklu regresyon analizinin amacı, araştırmacının seçtiği tek bağımlı değişkeni tahmin etmek için değerleri bilinen bağımsız değişkenleri kullanmaktır. Birtakım bağımsız değişkenden en fazla biçimde tahmin edilmesini sağlamak için her bir bağımsız değişken regresyon analizi prosedürü ile tartılır. Ağırlıklar, bağımsız değişkenlerin genel tahmine göreceli katkısı olduğunu, bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon yorumlama sürecini zorlaştırmasına rağmen tahmin ederken her bir değişkenin etkisi bakımından yorumlanmasını kolaylaştırdığını belirtir. Birtakım ağırlıklı bağımsız değişken bağımlı değişkeni en iyi tahmin etmek için bağımsız değişkenlerin doğrusal kombinasyonu olan regresyon varyantını oluşturur. Regresyon denkliği veya regresyon modeli olarak da bahsedilen regresyon varyantı, birtakım çok değişkenli teknik arasında en çok bilinen tekniktir (Hair Jr., Black, Babin, Anderson, ve Tatham, 2013).

Yukarıda bahsedildiği gibi korelasyon iki değişken arasındaki ilişkiyi inceler. Öte yandan çoklu regresyon, bağımlı değişkendeki varyansın birkaç bağımsız değişkenin ortak etkisi ile ne kadar açıklanabileceğini gösterir. Bağımsız değişkenler, bağımlı değişken karşısında toplu olarak gerilediğinde her bir bağımsız değişken ile bağımlı değişken arasındaki ve birbiri karşısındaki bireysel korelasyon çoklu korelasyon adı altında birleştirilir. Bu çoklu korelasyon karesi genelde R-kare veya R^2 olarak değinilir. R^2 değeri, bağımlı değişkendeki varyansın bağımsız değişkenlerle ne derece açıklanabileceğini gösterir. Çoklu regresyonun sonucu, birtakım bağımsız değişkenden bağımlı değişkene ilişkin elde edilecek en iyi tahmini gösterir. Yedi ile 7c arası varsayımları test etmek için çoklu regresyon modeli kullanılmaktadır.

Yedi ile 7c arası varsayımlar, bağımlı değişkendeki varyansın bağımlı değişkenlerin ortak etkisi ile ne kadar açıklanabileceğini belirlemek için bağımsız değişkenler güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ) ile bağımsız değişken kurumsal çevresel açıklama (KÇA) arasındaki ilişkiyi araştırır. Bu araştırmada dört çoklu regresyon denkliği kullanılmaktadır. Hiçbir kontrol değişkeni bulunmaması durumunda ilk denklik kullanılmaktadır. Analizde bölge için kontrol değişkeni bulunduğunda ikinci denklik kullanılmaktadır. Sektör için kontrol değişkeni bulunduğunda üçüncü denklik kullanılmaktadır. Firma büyüklüğü için kontrol değişkeni bulunduğunda ise dördüncü denklik kullanılmaktadır.

İlk denklik hiçbir kontrol değişkeni bulunmadığında aşağıdaki biçimi alır:

$$\mathbf{Y = \alpha + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3 + \beta_4 x_4 + \beta_5 x_5 + \beta_6 x_6 + \varepsilon}$$

Buna göre

Y = bağımlı değişken: kurumsal çevresel açıklama (KÇA).

α = sabit

$\beta_{1'den}$ $\beta_{6'ya}$ = bağımsız değişkenler için regresyon katsayıları sırasıyla $x_{1'den}$ $x_{6'ya}$.

$x_{1'den}$ $x_{6'ya}$ = bağımsız değişkenler sırasıyla Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO) veya Hoşgörü (HOŞ).

ε = hata terimi

İkinci denklik, bölge için kontrol değişkeni bulunduğunda aşağıdaki gibidir:

$$\mathbf{Y = \alpha + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3 + \beta_4 x_4 + \beta_5 x_5 + \beta_6 x_6 + \beta_7 x_7 + \varepsilon}$$

Buna göre

Y = bağımlı değişken: kurumsal çevresel açıklama (KÇA).

α = sabit

$\beta_{1'den}$ $\beta_{6'ya}$ = bağımsız değişkenler için regresyon katsayıları sırasıyla $x_{1'den}$ $x_{6'ya}$.

B_7 = kontrol değişkeni için regresyon katsayısı x_7

$x_{1'den}$ $x_{6'ya}$ = bağımsız değişkenler sırasıyla Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO) veya Hoşgörü (HOŞ) .

X_7 = bölgeler için kontrol değişkeni

ε = hata terimi

Üçüncü denklik, sektör için kontrol değişkeni bulunduğunda aşağıdaki gibidir:

$$\mathbf{Y = \alpha + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3 + \beta_4 x_4 + \beta_5 x_5 + \beta_6 x_6 + \beta_8 x_8 + \varepsilon}$$

Buna göre:

Y = bağımlı değişken: kurumsal çevresel açıklama (KÇA).

α = sabit

$\beta_{1'den}$ $\beta_{6'ya}$ = bağımsız değişkenler için regresyon katsayıları sırasıyla $x_{1'den}$ $x_{6'ya}$.

B_8 = kontrol değişkeni için regresyon katsayısı x_8.

$x_{1'den}$ $x_{6'ya}$ = bağımsız değişkenler sırasıyla Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve Hoşgörü (HOŞ)

X_8 = sektör için kontrol değişkeni

ε = hata terimi

Dördüncü denklik, firma büyüklüğü için kontrol değişkeni bulunduğunda aşağıdaki gibidir:

$$\mathbf{Y = \alpha + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \beta_3 x_3 + \beta_4 x_4 + \beta_5 x_5 + \beta_6 x_6 + \beta_9 x_9 + \varepsilon}$$

Buna göre:

Y = bağımlı değişken: kurumsal çevresel açıklama (KÇA).

α = sabit

$\beta_{1'den}$ $\beta_{6'ya}$ = bağımsız değişkenler için regresyon katsayıları sırasıyla $x_{1'den}$ $x_{6'ya}$.

B_9 = kontrol değişkeni için regresyon katsayısı x_9.

$x_{1'den}$ $x_{5'e}$ = bağımsız değişkenler sırasıyla Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve Hoşgörü (HOŞ).

X_9 = firma büyüklüğü için kontrol değişkeni.

ε = hata terimi

Çoklu regresyon modelinde başlıca üç analitik model vardır: standart çoklu regresyon, ardışık (hiyerarşik) regresyon ve istatistik (adımsal) regresyon:

- Standart çoklu regresyon: Bu modelde, tüm bağımsız değişkenler, eş zamanlı olarak regresyon denkliğine girilir. Böylece araştırmacı toplu olarak bağımsız değişkenler ve bağımlı değişken arasındaki ilişkiyi inceler.
- Ardışık (Hiyerarşik) çoklu regresyon: Her bir bağımsız değişken teorik literatürdeki sıraya göre regresyon denkliğine girilir.

❖ İstatistik (adımsal) çoklu regresyon: Her bir bağımsız değişken bilgisayarın oluşturduğu istatistik kriterler göre sırayla regresyon denkliğine girilir.

Bu araştırmada standart regresyon modeli kullanılmaktadır çünkü 7 ila 7c arası varsayımlar, ortak olarak bağımsız değişkenler ve bağımlı değişken arasındaki ilişkiyi inceler.

Çoklu regresyon modelini kullanmak için aşağıdaki koşulların yerine getirilmesi gerekmektedir:

1. Minimum örneklem büyüklüğü: Veri toplama kısmında bahsedildiği gibi bu araştırmada kullanılan örnek kurumsal yıllık raporlar örneklemdeki şirketlerin internet sayfalarından toplanmıştır ve hepsi de 2012 mali yılı için 2013 yılında yayımlanan denetlenmiş İngilizce raporlardır. Kriterleri karşılayan toplam rapor sayısı 655 olup tüm 655 rapor toplanmıştır.
2. Aykırı değerler: Aykırı değer, regresyon modeline tam uymayan, alışılmamış bir gözlemdir. Bu genelde veriler girilirken yapılan hataların bir sonucudur ve parametre hesaplarını derin biçimde önyargı ile etki altında bırakır (regresyon katsayıları gibi). Üç veya dört standart deviasyonu geçen ekstrem durumlar silinebilir veya etkilerini en aza indirgemek için modifiye edilebilir. Bu örneklerin diğer verilerden önemli ölçüde farklılaşması, regresyon modelinin önyargılı olarak etki altında kalmasına neden olur. Bazı araştırmacılar (Tabachnick ve Fiddell, 2012, ve Hair Jr. ve diğerler, 2013) üç veya dört standart deviasyonu aşan bu örneklerin silinmesini önermiştir. Ancak bu araştırmada daha sıkı bir şart ortaya koymak için üç standart deviasyonu aşan aykırı değerler silinmiştir.
3. Çoklu eşdoğrusallık ve tekillik: Çoklu eşdoğrusallık ve tekillik, değişkenler çok yüksek korelasyon gösterdiğinde meydana gelen korelasyon matrisi sorunlarıdır. Bu sorunlar, bağımsız değişkenler ve bağımlı değişken arasındaki ilişkinin yorumunu etkiler. Bunlar Varyans Artış Faktörü (VAF) değeri incelenerek belirlenebilir. Myers (1990) VAF değerinin 10'dan az olması gerektiğini belirtmiştir.
4. Normallik, doğrusallık, eşvaryanslık ve kalıntıların bağımsızlığı: Kalıntıların, ortalama değerin sıfıra eşit olduğu normal dağılmış değişkenler olduğu varsayılır. Buna ilaveten kalıntılar ve tahmin edilen bağımlı değişken değerleri

arasındaki ilişkinin doğrusal olduğu varsayılır. Ayrıca tüm tahmin değerlerinin kalıntı varyanslarının sabit olduğu varsayılır. Bu koşulları incelemek için histogramın gözle denetimi, normal PP taslak standardize edilmiş kalıntı regresyonu ve standardize edilmiş tahmini değer regresyonu karşısında standardize edilmiş kalıntı regresyonu dağılım grafiği kullanılabilir.

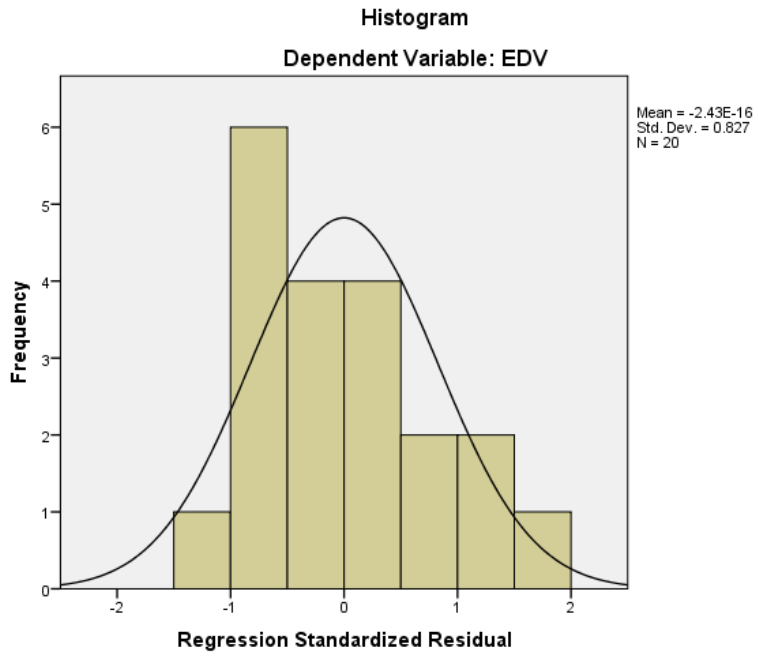
Yukarıdaki koşulları karşılamak için histogramın oldukça normal dağılım göstermesi gerekir (çan eğrisi). Normal P-P taslak standardize edilmiş regresyon kalıntısının düz bir çizgideki noktaları göstermesi gerekir ve standardize edilmiş tahmini değer regresyonu karşısında standardize edilmiş kalıntı regresyonu dağılım grafiğinin taslak boyunca eşit biçimde yayıldığını göstermesi gerekir. Daha önce bahsedildiği gibi minimum örneklem boyutu hakkındaki ilk koşulla ilgili olarak 2012 mali yılı için 2013'te şirketlerin internet sayfalarında yayımlanmış olan 655 denetlenmiş İngilizce rapor toplanmış ve her bir ülke (toplam 20 ülke) için çevresel açıklamanın ortak değerine ulaşmak üzere analiz edilmiştir.

Aykırı değerlerle ilgili ikinci koşula göre ortalamadan üç standart deviasyonu aşan tüm örnekler, örneklemden çıkarılmıştır çünkü üç standart deviasyon çok sıkı bir durumdur ve kabul edilebilir ((Tabachnick ve Fiddell, 2012, ve Hair Jr., Black, Babin, Anderson, ve Tatham, 2013). Yedi ila 7c arası varsayımlarda aykırı değerler bu şekilde ele alınmıştır. Çoklu eşdoğrusallık ve tekillik hakkındaki koşullara gelince tüm varyans artış faktörü değerleri 7 ila 7c arası varsayımlarda 10'dan azdır. 7 ila 7c arası varsayımlarda dördüncü koşul olan normallik, doğrusallık, eş varyanslık ve kalıntıların bağımsızlığı, histogramın gözle denetimi, normal P-P taslak standardize edilmiş regresyon kalıntısı ve standardize edilmiş tahmini değer regresyonu karşısında standardize edilmiş kalıntı regresyonu dağılım grafiği kullanılmıştır.

7 ila 7c arası varsayımlarda histogramlar, tüm dağılımların biçimlerinin normal olarak kabul edildiğini gösterir. 7 ila 7c arası varsayımları için normal P-P taslak standardize edilmiş regresyon kalıntısı oldukça normal dağılımlar gösterir. 7 ila 7c arası varsayımlar için standardize edilmiş tahmini değer regresyonu karşısında standardize

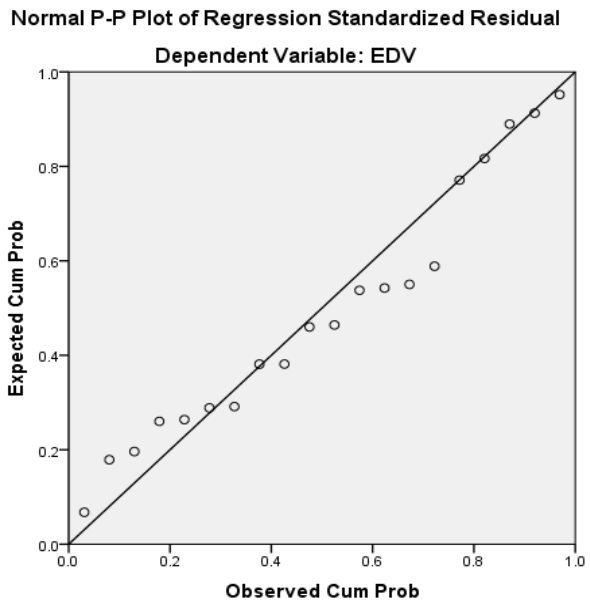
edilmiş kalıntı regresyonu dağılım grafiği, kalıntılar ve tahmini değerler arasında net bir ilişki olmadığını göstermektedir. Şekil 4.4'ten Şekil 4.15'e kadar 7 ila 7c arası varsayımlar için histogramlar, normal P-P taslak standardize edilmiş regresyon kalıntısı ve standardize edilmiş tahmini değer regresyonu karşısında standardize edilmiş kalıntı regresyonu dağılım grafiği sunulur:

Varsayım 7



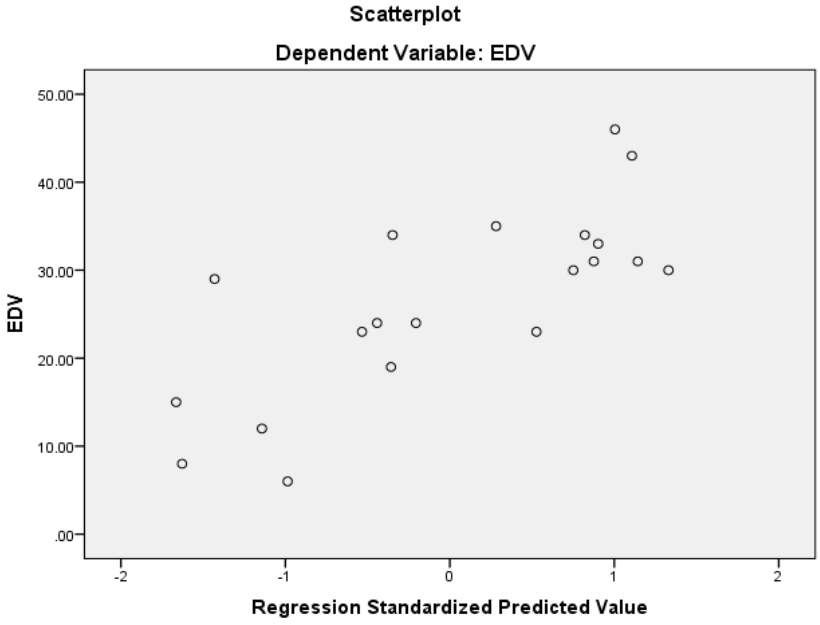
Şekil 4.4: Varsayım 7'in Histogramı

Not: Dağılımın şekli normal olarak değerlendirilir.



Şekil 4.5: Varsayım 7 için normal P-P taslak standardize edilmiş regresyon kalıntısı

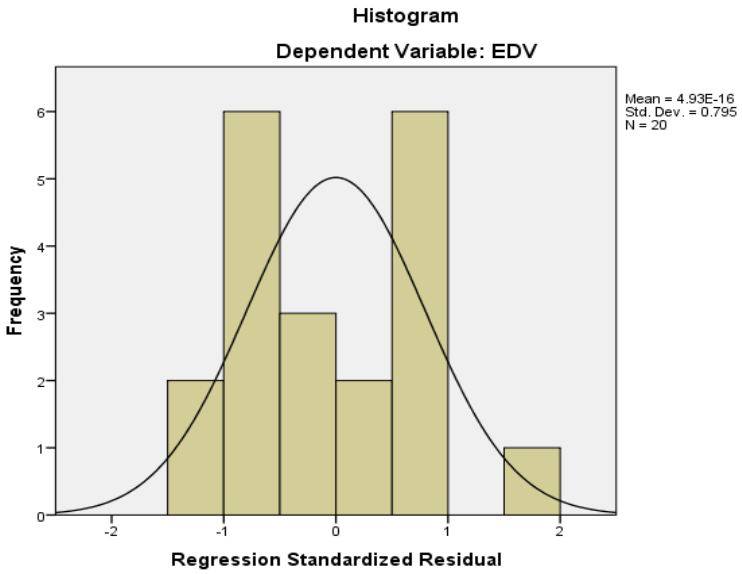
Not: Bağımlı değişken için normal taslak standardize edilmiş regresyon kalıntısı oldukça normal bir dağılım ifade eder.



Şekil 4.6: Varsayım 7'nin Dağılım Grafiği

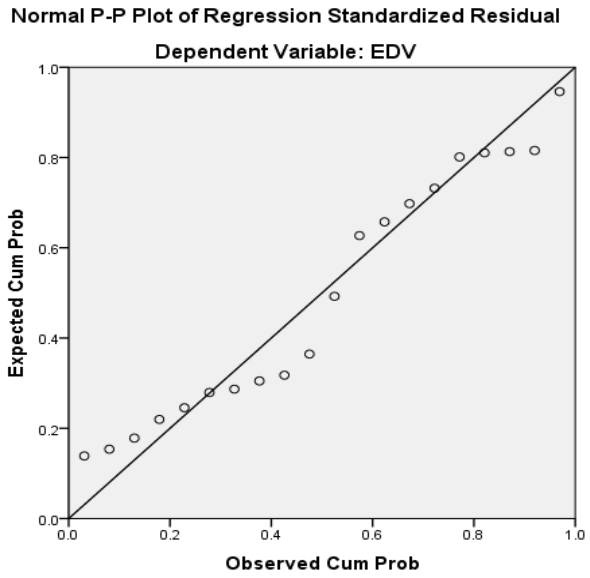
Not: Standardize edilmiş tahmini değer regresyonu karşısında standardize edilmiş kalıntı regresyonu dağılım grafiği kalıntılar ve tahmini değerler arasında hiçbir net ilişki olmadığını göstermektedir.

Varsayım 7a



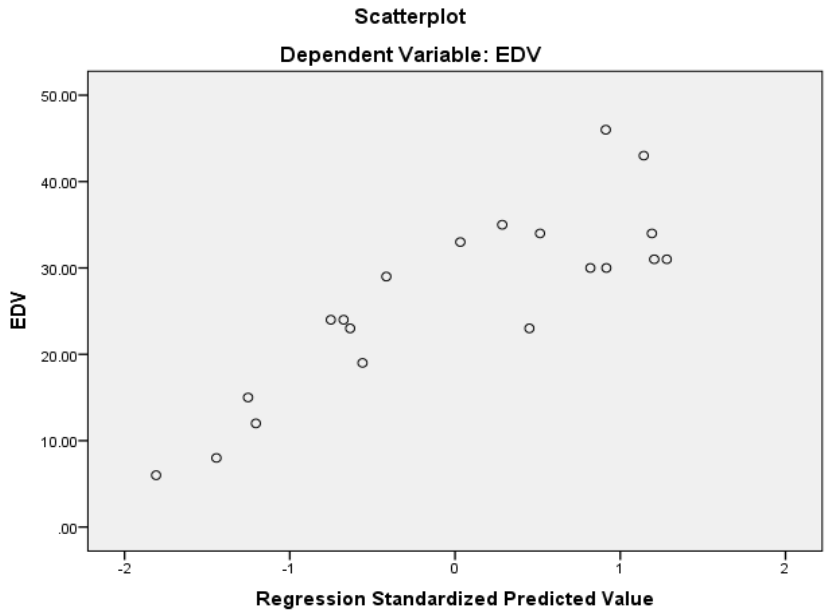
Şekil 4.7: Varsayım 7a'nın Histogramı

Not: Dağılım biçimi normal olarak değerlendirilmektedir.



Şekil 4.8: Varsayım 7a'nın normal P-P taslak standardize edilmiş regresyon kalıntısı

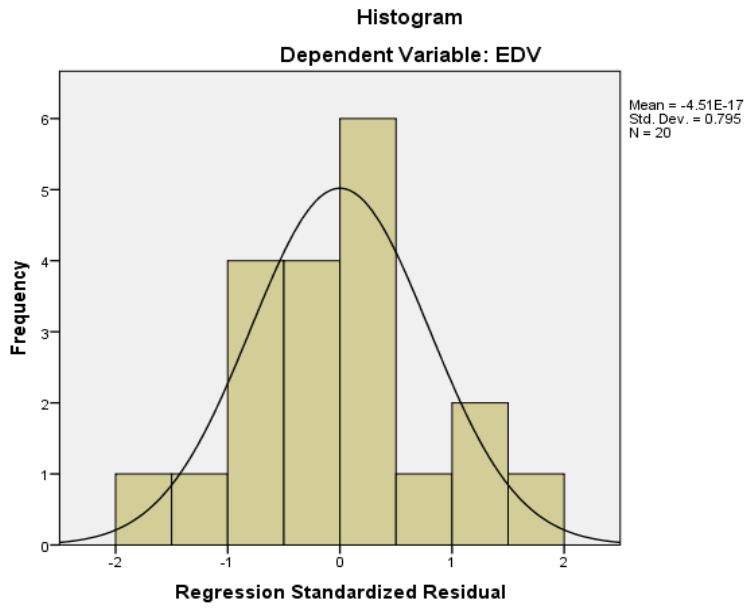
Not: Bağımlı değişken için normal taslak standardize edilmiş kalıntı regresyonu oldukça normal bir dağılım olduğunu göstermektedir.



Şekil 4.9: Varsayım 7a'nın Dağılım Grafiği

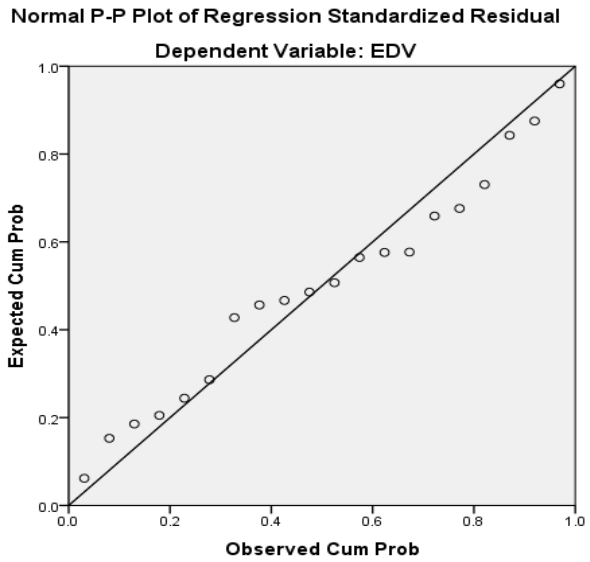
Not Tahmini değerlere karşı kalıntıların dağılım grafiği, kalıntılar ve tahmini değerler arasında hiçbir net ilişki olmadığını göstermektedir.

Varsayım 7b



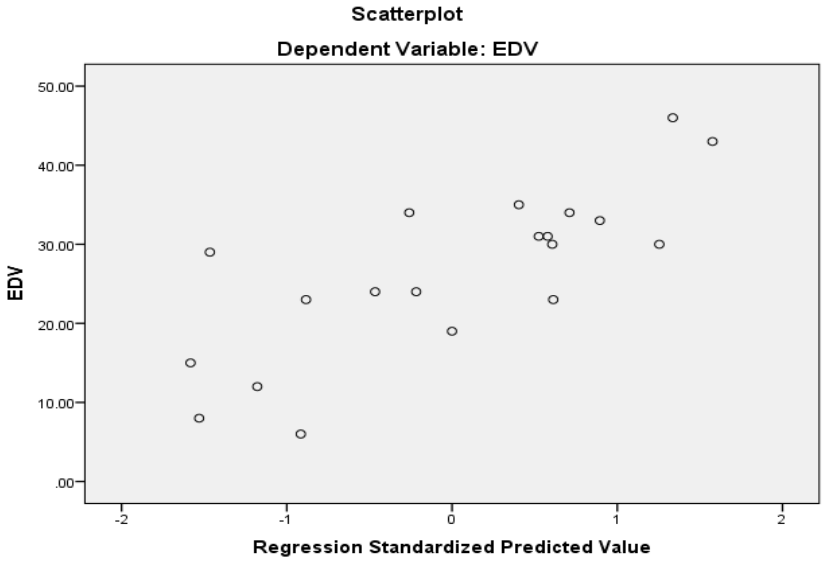
Şekil 4.10: Varsayım 7b'nin histogramı

Not: Dağılımın biçimi normal olarak değerlendirilmektedir.



Şekil 4.11: Varsayım 7b için normal P-P taslak standardize edilmiş regresyon kalıntısı

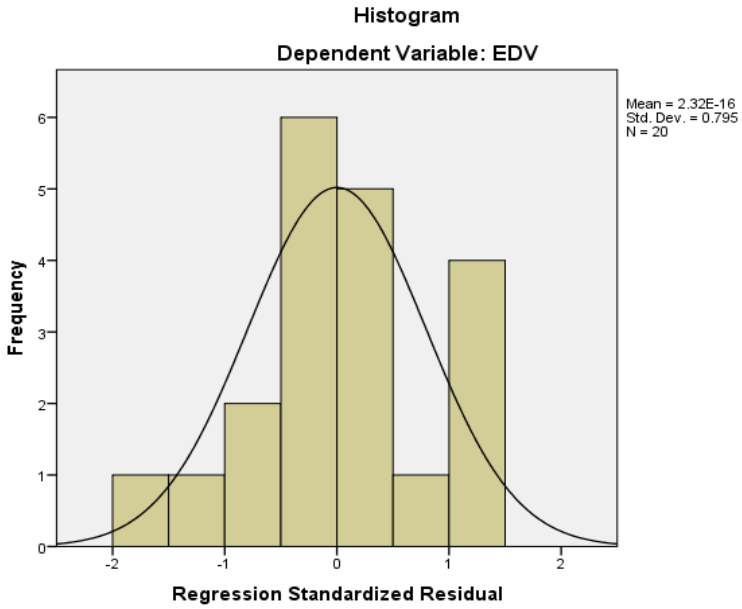
Not: Bağımlı değişken için normal taslak standardize edilmiş regresyon kalıntıları oldukça normal dağılım göstermektedir.



Şekil 4.12: Varsayım 7b'nin Dağılım Grafiği

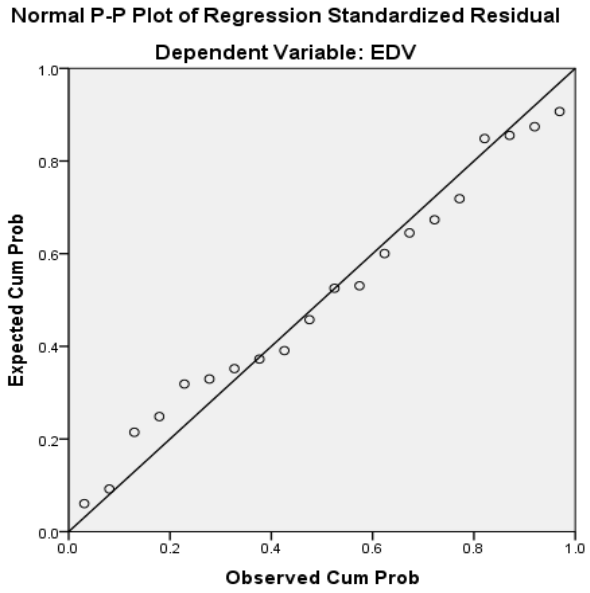
Not: Tahmini değerlere karşı kalıntıların dağılım grafiği, kalıntılar ve tahmini değerler arasında hiçbir net ilişki olmadığını göstermektedir.

Varsayım 7c



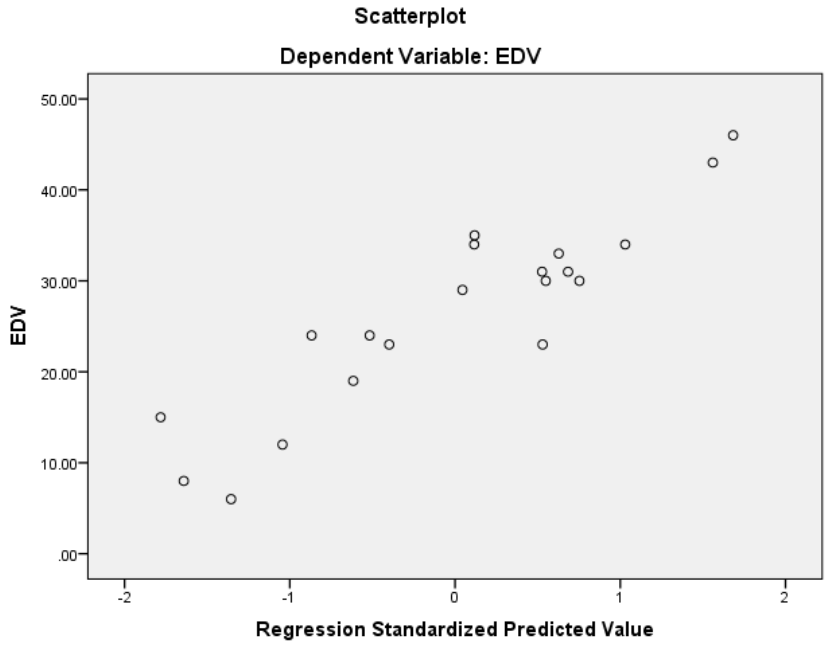
Şekil 4.13: Varsayım 7c'nin Histogramı

Not: Dağılımın biçimi normal olarak değerlendirilmektedir.



Şekil 4.14: Varsayım 7c'nin normal P-P taslak standardize edilmiş regresyon kalıntısı

Not: Bağımlı değişken için normal taslak standardize edilmiş regresyon kalıntıları, oldukça normal bir dağılım göstermektedir.



Şekil 4.15: Varsayım 7c'nin Dağılım Grafiği

Not: Tahmin edilen değerlere karşı kalıntıların dağılım grafiği, kalıntılar ve tahmin edilen değerler arasında hiçbir net ilişki olmadığını gösterir.

Sonuç olarak bu bulguları yorumlamak için çoklu regresyon modellerinin sonuçlarının yorumlanabilmesi için R-kare değeri, F istatistik ve anlamlılık düzeyi bilinmelidir. R2 değeri .85 ise örneğin F istatistiği 15.45 ve anlamlılık düzeyi ise $p < .05$'tir. O takdirde bağımsız değişkenlerdeki varyansın %85'inin bağımsız değişkenler tarafından açıklanabileceği şeklinde yorumlanabilir ancak %5 oranında doğru olmama şansı vardır.

6.5. Veri Normalliği

Şirketlerin 2012 yılında İngilizce olarak yazılmış ve 31 Aralık 2012'de şirketlerin internet sayfalarında yayınlanmış olan tüm denetlenmiş yıllık raporları değerlendirilerek şirketlerin çevresel açıklama düzeyi incelenmektedir. Tüm ülkelerden 655 kurumsal yılık rapor toplanmıştır. Kontrol değişkenlerinde bölge, sektör ve firma büyüklüğü yer alır çünkü görünürlük ve siyasi baskı nedeniyle büyük şirketlerin gönüllü çevresel bilgilendirme yapması daha olasıdır (Liu ve Anbumozhi 2009, Da Siva Monteiro ve Aibar-Guzmán 2010, ve Suttipun ve Stanton 2012). Firma büyüklüğü (toplam varlıklar olarak tanımlanır) ve KÇA'nın pozitif ilgili olması beklenir. Tablo 4.6'da 655 şirketin bölgeye dökümü yer almaktadır. Bu tablo, kurumsal çevresel

raporcuların yüzde 34'ünün Anglo ülkelerden gelirken raporcuların yüzde 1'i Az Gelişmiş Latin ülkelerden gelir.

Tablo 4.6: Bölgelere göre Hofstede'nin Sınıflandırmasına ait Döküm

No.	Kültürel Bölge	Şirket Sayısı	%
1	AFRİKA	15	2
2	ANGLO	222	34
3	ASYA KOLONİSİ	64	10
4	GERMENİK	55	8
5	AZ GELİŞMİŞ ASYA	94	14
6	AZ GELİŞMİŞ LATIN	9	1
7	DAHA ÇOK GELİŞMİŞ ASYA	59	9
8	DAHA ÇOK GELİŞMİŞ ASYA	48	8
9	YAKIN DOĞU	45	7
10	NORDİK	44	7
	Toplam	**655**	**%100**

655 şirketin sektörlere göre dökümü Tablo 4.7'de görülmektedir. Bu tablo, kurumsal çevresel raporların yüzde 24'ü metal ve madencilik sektöründen, raporların yüzde 10'u ise hem otomobil hem de kağıt hamuru ve kağıt sektöründendir.

Tablo 4.7: Örneklemin Sektörlere göre Dökümü

No.	Sektör	Şirket sayısı	%
1	Otomobil	63	10
2	Kimyasallar	125	19
3	Gıda	106	16
4	Metal ve madencilik	156	24
5	Petrol ve gaz	138	21
6	Kağıt hamuru ve kağıt	67	10
	Toplam	**655**	**%100**

Normallik koşulu, pek çok istatistik teknik ve testleri kullanma şartıdır. Normalliği test etmek için mevcut birtakım testler vardır. Bu bağlamda örneklemimizin normalliğini test etmek için aşağıdaki teknikler kullanılmaktadır:

 Çarpıklık

 Basıklık

Herhangi bir dağılımın biçimi iki ölçütle açıklanabilir: basıklık ve çarpıklık. Çarpıklık dağılımın simetrisini ölçer. Çoğu zaman normal dağılımla karşılaştırma yapılır. Dağılım biçiminin tamamen normal olması halinde çarpıklık değeri sıfırdır. Dağılım biçiminin pozitif çarpıklık göstermesi halinde çarpıklık değeri pozitiftir. Dağılımın biçiminin negatif çarpıklık göstermesi halinde çarpıklık değeri negatiftir. Öte yanda basıklık ölçütleri, normal dağılım ile karşılaştırıldığında bir dağılımın zirveye çıkmasını veya yassılığını ölçer. Pozitif bir değer oldukça zirvede bir dağılıma işaret ederken negatif bir değer oldukça yassı bir dağılım olduğunu gösterir. Dağılımın biçiminin tamamen normal olması halinde basıklık değeri sıfırdır. Ancak dağılım sivri uçlu (çok basık) olması halinde basıklık değeri pozitiftir.

Dağılımın değerinin oldukça yassı (az basık) olması halinde basıklık değeri negatiftir. Çarpıklık ve basıklık için kabul edilebilir değerler +1 ve –1 arasındadır (Hair Jr., Black, Babin, Anderson, ve Tatham, 2013). Çarpıklık ve basıklık testlerinin sonuçları Tablo 4.8'de verilmiştir

Tablo 4.8: Çarpıklık ve Basıklık Testlerinin Sonuçları

Statistics

		CED	PDI	IDV	MAS	UAI	LTO	IND
N	Valid	20	20	20	20	20	20	20
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Skewness		-.298	.460	.113	-.564	.036	.166	-.330
Std. Error of Skewness		.512	.512	.512	.512	.512	.512	.512
Kurtosis		-.195	-.663	-1.530	1.379	-.994	-.943	-1.059
Std. Error of Kurtosis		.992	.992	.992	.992	.992	.992	.992

Bu sonuçlar aşağıdaki dağılımların olumsuz çarpıklıkta olduğunu göstermektedir: kurumsal çevresel açıklama – ülkeler- (KÇA), erillik (ERL) ve hoşgörü (HOŞ). Çarpıklık istatistiği KÇA (-.298), ERL (- .564) ve HOŞ (-.330) –1 sınırı içindedir. Öte yandan çarpıklık istatistiği GM için (.460), BİR için (.113), BK için (.036) ve UVO için (.166) +1 sınırı içindedir. Tablo 4.8'deki sonuçlar basıklık istatistiklerini de gösterir. KÇA dağılımları (-.195), GM (-.663), BK (-.994) ve UVO (-.943) az basıktır. Bu dağılımların basıklık istatistikleri kabul edilebilir değer olan ±1 sınırı içindedir. Ancak basıklık istatistikleri BİR için (-1.530), ERL için (1.379) ve HOŞ için (-1.059) kabul edilebilir ±1 değerinin üzerindedir. Kısacası sonuçlar; BİR,

ERL ve HOŞ dağılımlarının anlamlı derecede normal olmadığını KÇA, GM, BK ve UVO dağılımlarının ise normal olduğunu göstermektedir.

6.6. Çoklu Doğrusal Bağlantı ve Tekillik: Varyans Artış Faktörü (VAF) Değerleri

Bu araştırmada 7 ile 7c arası varsayımları test etmek için çoklu regresyon modelleri kullanılmaktadır. Bağımsız değişkendeki varyansın ne derece bağımsız değişkenlerin ortak etkisi ile açıklandığını belirlemek için bu varsayımlar; güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ) bağımsız değişkenleri ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasındaki ilişkiyi araştırmaktadır.

Çoklu regresyonda çoklu doğrusal bağlantı ve tekillik hakkındaki koşullar Varyans Artış Faktörü (VAF) değerini inceleyerek tespit edilebilir. Myers (1990)' göre VAF değeri 10'dan daha az olmalıdır. Bu bağlamda bizim elde ettiğimiz sonuçlar, varyans artış faktörü (VAF) değerinin 7 ila 7c arası varsayımlarda 10'dan az olduğunu gösterir. 7 ila 7c arası varsayımlar VAF değerleri Tablo 4.9 ila 4.12'te sunulmaktadır:

Varsayım 7

Tablo 4.9: Varsayım 7'nin VAF Değerleri

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	(Constant)		
	PDI	.258	3.873
	IDV	.215	4.645
	MAS	.789	1.267
	UAI	.888	1.126
	LTO	.708	1.413
	IND	.362	2.760

Varsayım 7a

Tablo 4.10: Varsayım 7a'nın VAF Değerleri

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	(Constant)		
	PDI	.258	3.873
	IDV	.215	4.645
	MAS	.789	1.267
	UAI	.888	1.126
	LTO	.708	1.413
	IND	.362	2.760
2	(Constant)		
	PDI	.228	4.394
	IDV	.213	4.704
	MAS	.399	2.509
	UAI	.403	2.483
	LTO	.604	1.656
	IND	.351	2.851
	REGION	.318	3.142

Varsayım 7b

Tablo 4.11: Varsayım 7b'nin VAF Değerleri

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	(Constant)		
	PDI	.258	3.873
	IDV	.215	4.645
	MAS	.789	1.267
	UAI	.888	1.126
	LTO	.708	1.413
	IND	.362	2.760
2	(Constant)		
	PDI	.257	3.896
	IDV	.215	4.647
	MAS	.789	1.268
	UAI	.882	1.134
	LTO	.707	1.414
	IND	.360	2.777
	INDUSTRY	.942	1.061

Varsayım 7c

Tablo 4.12: Varsayım 7c'nin VAF Değerleri

Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	(Constant)		
	PDI	.258	3.873
	IDV	.215	4.645
	MAS	.789	1.267
	UAI	.888	1.126
	LTO	.708	1.413
	IND	.362	2.760
2	(Constant)		
	PDI	.244	4.096
	IDV	.183	5.478
	MAS	.698	1.433
	UAI	.877	1.141
	LTO	.584	1.712
	IND	.362	2.762
	FIRM SIZE	.592	1.690

7. Özet ve Tartışma

Bu bölümde ilgili literatür temel alınarak araştırmanın varsayımları geliştirilmiştir. Korelasyon çalışması için alt varsayım geliştirilirken diğer dört varsayım ise çoklu regresyon çalışması için oluşturulmuştur. Buna ilaveten içerik analizi tekniği tartışılmış ve çevresel açıklama endeksinde belirtildiği gibi 40 adet çevresel açıklama maddesinin bulunup bulunmadığını kaydetmek için 0 ve 1 skorlama metodu kullanılmıştır. Yirmi ülkeden 655 büyük şirketin faaliyet gösterdiği örnek ülkelerin yıllık raporları bu şirketlerin internet sayfaları kullanılarak toplanmıştır. Bu çalışmanın teorik modeli bağımlı değişken ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiler de gösterilerek sunulmuştur. Bu araştırmada kullanılan istatistiksel teknikler ve testler Tek Yönlü ANOVA, Pearson ürün momenti korelasyonu, Spearman'ın derece sırası korelasyonu ve çoklu regresyon modelidir. En son olarak istatistiksel tekniklerin koşulları yerine getirilmiştir.

Beşinci Bölüm

SONUÇ VE TARTIŞMA

1. Giriş

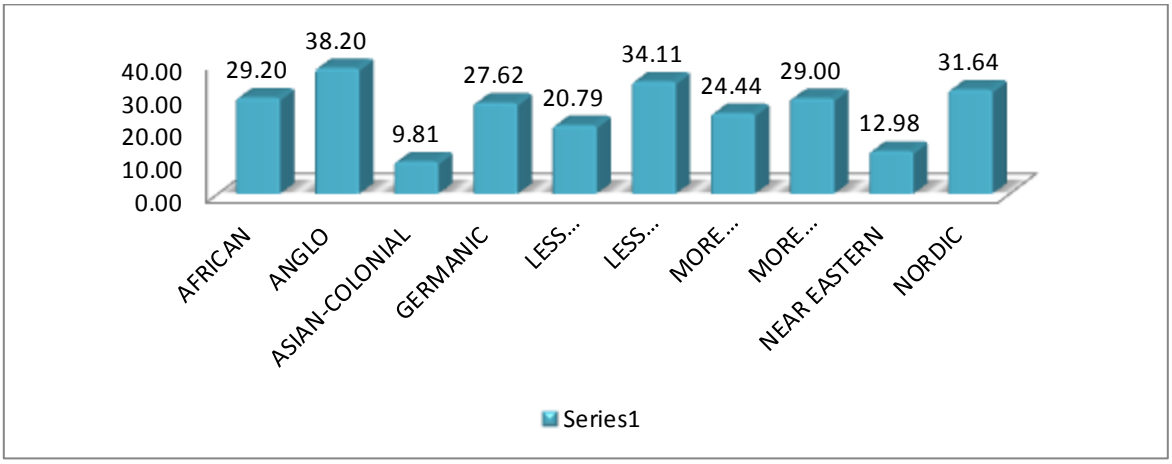
Bu araştırmada vurgulanan varsayımlara yanıt vermek için deneysel testler gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle bu bölüm, veri analizi ve elde edilen bulgularla başlamaktadır. Bunun ardından yıllık raporlarda kurumsal çevresel açıklama uygulamalarının tanımları sunulur ve tartışılır. Bu bölüm özet kısmı ile sona erer.

2. Veri Analizi ve Bulgular

Ulusal kültürel değerlerin kurumsal çevresel açıklamalar üzerindeki etkisinin mantıksal olarak anlaşılması için bu araştırmada pek çok prosedür ve test kullanılmıştır. Buna göre bu bölüm bölgeye göre kurumsal çevresel açıklamaların analizinin tartışılması ile başlar. Bunun ardından sektöre göre kurumsal çevresel açıklamaların analizinin tartışılması gelir. Daha sonra araştırma sonuçlarının varsayımları sunulur ve tartışılır.

2.1. Kurumsal Çevresel Açıklamaların Kültürel Bölgelere göre Analizi (Bölgeler)

Bu araştırmanın genel hedefi, ulusal kültürün kurumsal çevresel açıklamalar üzerindeki etkisini araştırmaktır. Bu çerçevede bu kısım, farklı kültürel bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerce hazırlanan yıllık raporlardaki çevresel açıklama düzeylerinde bulunan farkları incelemektedir. Bu farkların araştırılmasında Tek Yönlü ANOVA testi kullanılması uygun olmuştur. Buna göre 10 kültürel bölgenin çevresel açıklama skorları karşılaştırılmaktadır. Şekil 5.1, örneklemde bölgeye göre dağılmış şirketlere ait çevresel açıklama skorlarının ortalamalarını göstermektedir. Tablo 5.1 ise şirketlerin bölgeye göre ortalama, standart deviasyon, minimum ve maksimum çevresel bilgilendirme düzeylerini göstermektedir. Bu tablo, bölgeye göre Anglo ülkelerde şirketlerin çevresel bilgilendirme skorlarının ortalamasının 38.20, standart deviasyonun ise 22.59 olduğunu göstermektedir.



Şekil 5.1: Bölgeye göre Çevresel Açıklama Skorlarının Ortalamaları

Bu tabloya göre Asya Kolonisi ülkelerinde faaliyet gösteren şirketlerin çevresel bilgilendirme skorlarının ortalaması 9.81, standart deviasyonu ise 10.36'dır. Diğer bölgelerin skorları ise Nordik ülkelerde 31.64, Yakın Doğu ülkelerinde ise 12.98'dir. Bu nedenle bölgeler arasında farklı ortalamalar olması, şirketlerin çevresel bilgilendirme değerinin bölgeler arasında anlamlı derecede farklı olabileceğini göstermektedir. Çok açık ki Anglo ülkeler, daha az gelişmiş Latin ülkeleri ve Nordik ülkeler; Yakın Doğu ve Asya Kolonisi ülkelerine göre yıllık raporları aracılığıyla daha geniş çaplı çevresel bilgilendirme yapmaktadır.

Tablo 5.1: Bölgelere göre Ortalamalar, Standart Deviasyonlar, Minimum ve Maksimum Çevresel Açıklama Skorları

Statistics

		African	Anglo	Asian Colonial	Germanic	Less Developed Asian	Less developed Latin	More Developed Asian	More Developed Latin	Near Eastern	Nordic
N	Valid	15	222	64	55	94	9	59	48	45	44
	Missing	207	0	158	167	128	213	163	174	177	178
Mean		**29.200**	**38.203**	**9.813**	**27.618**	**20.787**	**34.111**	**24.441**	**29.000**	**12.978**	**31.636**
Std. Deviation		21.874	22.592	10.355	18.333	15.773	23.273	14.128	21.141	11.377	18.651
Minimum		1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	3.00	1.00	1.00	1.00	1.00
Maximum		79.00	120.00	56.00	86.00	65.00	64.00	58.00	79.00	44.00	74.00

Tablo 5.2 Bölge farklarına göre Tek Yönlü ANOVA testlerinden elde edilen bulgular. Bu bulgular, ortalama çevresel bilgilendirme açısında bölgeler arasında farklar olduğunu ifade eder. $F(9,645) = 19.422$, $p < .05$.

Tablo 5.2: Bölgesel farklara göre Tek Yönlü ANOVA testinden elde edilen bulgular

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	61004.740	9	6778.304	19.422	.000
Within Groups	225111.346	645	349.010		
Total	286116.085	654			

Tablo 5.1 ve Tablo 5.2'deki bulgular, çevresel bilgilendirme düzeyi açısından bölgeler arasında istatistiksel anlamlı farklar olduğunu göstermektedir. F istatistiğinin (19.422), kritik F değerinden (1.894) daha büyük olması halinde boş varsayımı reddetmekte ve anlamlılık düzeyi olarak 0.05 alternatif varsayımı kabul etmekteyiz çünkü F istatistiğinin, kritik F değerine eşit veya bundan küçük olması gerekmektedir. Bu sonucun olası sebebi ise farklı muhasebe çevrelerinde faaliyet gösteren şirketlerin farklı açıklamalar yapmasıdır çünkü farklı ülkelerde ve kültürel bölgelerde farklı çevresel raporlama yönetmelikleri uygulanmaktadır.

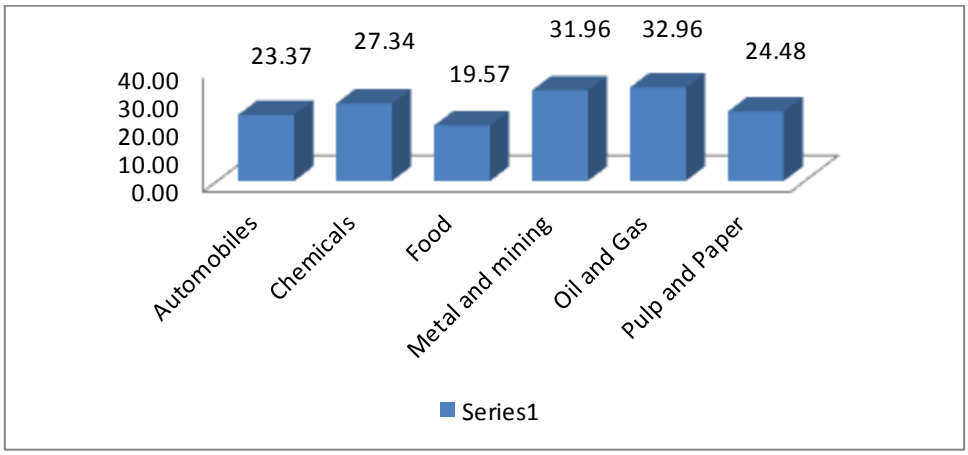
Örneğin Anglo ülkeler kapsamında yer alan Avustralya, İngiltere ve ABD çevresel açıklama yönetmelikleri ve kılavuzları yayınlamasına rağmen diğer ülkelerde bu gibi uygulamalar bulunmamaktadır. Söz konusu yönetmelik ve kılavuzlara sahip ülkeler ve bölgelerdeki paydaşların beklentilerinin bunlara sahip olmayan ülkeler ve bölgelerdeki paydaşların beklentilerinden çok daha yüksek olduğunu düşünmekteyiz. Bu nedenle söylenebilir ki kültürel bölgelerde farklar, çevresel açıklama düzeylerini istatistiksel anlamlı derecede etkilemektedir. Buna ilaveten kültürel farklar da ülkelerin çevresel bilgilendirmeye yatkınlığını etkilemekte ve şirketlerin açıklama kapsamını genişletmeleri için bir motivasyon da sağlamaktadır. Ancak kültürel etkiler, çevresel raporlama yönetmeliklerinin bulunması, çevre koruma faaliyetlerine yönelik sosyal baskıların derecesi ve şirket (yerel veya çokuluslu) faaliyetlerinin sektörel ortamı gibi sebeplerle çevresel bilgilendirmeye yatkınlığın artmasına neden olabilmektedir. Yukarıda bahsedildiği gibi elde edilen bulgular Anglo ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin çevresel bilgilendirme skorunun 38.20, Asya Kolonisi ülkelerinin çevresel

açıklama skorlarının ise 9.81 olduğunu göstermektedir. Bu bulgular kültürel bölgeler arasında toplumsal beklentilerdeki farklılıkları yansıtmaktadır.

ABD, İngiltere, Avustralya ve Kanada (Anglo) gibi ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin Singapur veya Hong Kong gibi ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere göre daha çok çevresel yükümlülükleri vardır. Bu araştırmada yer alan şirketler, pek çok ülkede faaliyet gösteren pek çok büyük çokuluslu şirketi kapsamaktadır ve bunların farklı toplumsal baskılar ve beklentilerle karşılaşması olağandır. Sonuç olarak bu şirketler farklı bölgelerde bulunmakla birlikte çevresel bilgilendirme düzeyleri de farklıdır. Bu sebeple elde edilen bulgular, kültürel değerlerin çevresel bilgilendirme düzeyi üzerindeki etkisine destekleyici kanıt sağlamaktadır. Yukarıda bahsedildiği gibi elde edilen bulgular bölgeler arasında çevresel bilgilendirme düzeyinin farklı olduğunu göstermektedir. Bu nedenle de farklı bölgelerdeki şirketlerin çevresel performansı karşılaştırılamaz. Bu bulgular; çevresel raporlama, düzenleyiciler, hükümetler, profesyonel kuruluşlar ve ilgili diğer tarafları kurumsal çevresel raporlamayı zorunlu hale getirmesi için teşvik etmektedir.

2.2. Kurumsal Çevresel Açıklamaların Sektöre göre Analizi

Analizin ikinci kısmı, farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerce hazırlanan yıllık raporlarda yer alan çevresel açıklamalardaki farkları incelemektir. Tek yönlü ANOVA da bu farkları test etmek için uygundur ki buna göre 6 sektörün ortalamaları (otomobil, kimyasallar, gıda, metal ve madencilik, petrol ve gaz, kağıt hamuru ve kağıt) çevresel açıklama düzeyi bakımından karşılaştırılmaktadır. Şekil 5.2, örneklemdeki ülkelerin sektöre göre çevresel açıklama skorlarının ortalamalarını göstermektedir.



Şekil 5.2: Sektöre göre Çevresel Açıklama Skorlarının Ortalamaları

Tablo 5.3, 10 sektörde faaliyet gösteren şirketlerin çevresel bilgilendirmelerinin ortalamaları, standart deviasyonu, minimum ve maksimum düzeylerini göstermektedir. Bu tablo, petrol ve gaz sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin sunduğu çevresel bilgilendirme skorlarının ortalamasının 32.96, standart deviasyonun ise 21.87 olduğunu göstermektedir. Bu tabloda aynı zamanda gıda sektöründe faaliyet gösteren firmaların çevresel bilgilendirme skorlarının ortalamasının 19.57, standart deviasyonun ise 12.94 olduğu görülmektedir. Diğer sektörler 31.96 (Metal ve madencilik) ile 23.37 (Otomobil) arasında dağılım göstermektedir. Bu nedenle sektörler arasındaki farklı ortalamalar, farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin çevresel bilgilendirme skorlarının anlamlı derece farklılaşabileceğini ifade etmektedir.

Tablo 5.3: Sektörlere göre Ortalama, Standart Deviasyon, Minimum ve Maksimum Çevresel Açıklama Skorları

Statistics

		Otomobiller	Kimyasallar	Gıda	Metal ve Madencilik	Petrol ve Gaz	Kağıt Hamuru ve Kağıt
N	Valid	63	125	106	156	138	67
	Missing	93	31	50	0	18	89
Mean		**23.3651**	**27.3360**	**19.5660**	**31.9615**	**32.9565**	**24.4776**
Std. Deviation		15.41606	23.75138	12.93870	22.79216	21.86951	18.36198
Minimum		1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
Maximum		60.00	109.00	71.00	120.00	99.00	67.00

Tablo 5.4 Tek Yönlü ANOVA testinden elde edilen bulguları sektör farklarına göre belirtmektedir. Bu bulgular sektörler arasında çevresel bilgilendirme derecesinde farklar olduğunu öngörmektedir. $F(5,649) = 7.463$, $p < .05$.

Tablo 5.4: Sektörel Farklılıklara göre Tek Yönlü ANOVA testinden elde edilen bulgular

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	15555.332	5	3111.066	7.463	.000
Within Groups	270560.754	649	416.889		
Total	286116.085	654			

Tablo 5.3 ve Tablo 5.4'te yer alan bulgular, sektörler arasında çevresel bilgilendirme düzeylerinde istatistiksel anlamlı farklar olduğunu göstermektedir. F istatistiğinin (7.463) kritik F değerinden (2.228) daha büyük olması halinde boş varsayımı reddetmekte ve anlamlılık düzeyi olarak 0.05 alternatif varsayımı kabul etmekteyiz çünkü F istatistiğinin, kritik F değerine eşit veya bundan küçük olması gerekmektedir. Kurumsal sürdürülebilirlik kılavuzlarının örneğin kimyasal, petrol ve gaz gibi bazı sektörlerde yayımlandığı fakat diğer sektörlerde yayımlanmadığı göz önünde bulundurulursa bu gibi kılavuzlar yayımlayan sektörlerdeki paydaş beklentilerinin kılavuz yayımlayamayan sektörlerdeki paydaşların beklentilerinden daha yüksek olması beklenir.

Bu nedenle sektörler arasındaki kurumsal çevresel açıklama düzeyinin anlamlı derecede farklı olması beklenmiştir. Diğer bir deyişle sektör türü, şirketler arasındaki çevresel açıklama düzeylerini anlamlı derecede etkileyecektir. Burada elde edilen bulgular, meşruiyet teorisini destekleyici kanıt sağlamaktadır ve bulgular, çevreye duyarlı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin daha az duyarlı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlere kıyasla varlıklarını meşru kılmak üzere daha fazla çevresel performans bilgisi açıklamaya yatkınlığı olduğunu ortaya koyan Deegan ve Gordon (1996)'un görüşleri ile tutarlıdır. Bu nedenle elde edilen bulgular meşruiyet teorisini destekleyici kanıtlar sunmaktadır. Yukarıda bahsedildiği gibi elde edilen bulgular, sektörler arasında çevresel bilgilendirme düzeyi açısından fark olduğunu göstermektedir. Buna bağlı olarak farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin çevresel performansı etkin bir şekilde karşılaştırılamaz. Farklı sektörlerde çevresel performans bilgisi açıklama düzeyinin aynı olması için kurumsal çevresel raporlamaların zorunlu kılınması gerekmektedir.

2.3. Varsayımların Sonuçları ve Tartışma

Bu araştırmada vurgulanan varsayımlara yanıt vermek üzere bu bölüm hem korelasyon çalışması hem de çoklu regresyon çalışmasından elde edilen bulguları sunmaktadır.

2.3.1. 1 ile 6 arası Varsayımlardan Elde Edilen Bulgular (korelasyon çalışması)

1 ile 6 arası varsayımlardan elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

1. Varsayım / Pearson Korelasyonu

V0: **Güç mesafesi** düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında hiçbir ilişki yoktur.

Tablo 5.5: 1. Varsayımın Bulguları

Correlations

		CED	PDI
CED	Pearson Correlation	1	-.656**
	Sig. (2-tailed)		.002
	N	20	20
PDI	Pearson Correlation	-.656**	1
	Sig. (2-tailed)	.002	
	N	20	20

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Araştırmada p < .05 değeri görülmesi, boş varsayımın reddedildiği anlamına gelmektedir. Sonuç olarak alternatif varsayım V1 desteklenmektedir ki bu da güç mesafesi düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında bir ilişki olduğunu göstermektedir (r (20) = -.656, p < .05). Bu bulgular KÇA ve GM arasında olumsuz bir ilişki olduğuna ve GM'nin 0.01 anlamlılık derecesinde olduğuna işaret eder. KÇA skorunun yüksek olması GM skorunun düşük olması ile ilişkilendirilir.

2. Varsayım/ Spearman Korelasyonu

V0: **Bireycilik** düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında hiçbir ilişki yoktur.

Tablo 5.6: 2. Varsayımın Bulguları

Correlations

			CED	IDV
Spearman's rho	CED	Correlation Coefficient	1.000	.696**
		Sig. (2-tailed)	.	.001
		N	20	20
	IDV	Correlation Coefficient	.696**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.001	.
		N	20	20

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Araştırmada p < .05 değeri görülmesi, boş varsayımın reddedildiği anlamına gelmektedir. Sonuç olarak alternatif varsayım V1 desteklenmektedir ki bu da bireycilik

düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında bir ilişki olduğunu göstermektedir (r (20) = -.696, p < .05). Bu bulgular 0.01 anlamlılık düzeyinde KÇA ve BİR arasında olumlu bir ilişki olduğuna işaret eder. KÇA skorunun yüksek olması BİR skorunun yüksek olması ile ilişkilendirilir.

3. Varsayım/ Spearman Korelasyonu

v_0: **Erillik** derecesi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında hiçbir ilişki yoktur.

Tablo 5.7: 3. Varsayımın Bulguları

Correlations

			CED	MAS
Spearman's rho	CED	Correlation Coefficient	1.000	-.230
		Sig. (2-tailed)	.	.330
		N	20	20
	MAS	Correlation Coefficient	-.230	1.000
		Sig. (2-tailed)	.330	.
		N	20	20

Araştırmada p > .05 değeri görülmesi, boş varsayımın kabul edildiği anlamına gelmektedir. Sonuç olarak alternatif varsayım V_1 desteklenmemektedir ki bu da erillik düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında bir ilişki olmadığını göstermektedir (r (20) = -.230, p > .05).

4. Varsayım/ Pearson Korelasyonu

v_0: **Belirsizlikten Kaçınma** düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında hiçbir ilişki yoktur.

Tablo 5.8: 4. Varsayımın Bulguları

Correlations

		CED	UAI
CED	Pearson Correlation	1	.106
	Sig. (2-tailed)		.657
	N	20	20
UAI	Pearson Correlation	.106	1
	Sig. (2-tailed)	.657	
	N	20	20

Araştırmada p > .05 değeri görülmesi, boş varsayımın kabul edildiği anlamına gelmektedir. Sonuç olarak alternatif varsayım V1 desteklenmemektedir ki bu da

belirsizlikten kaçınma düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında bir ilişki olmadığını göstermektedir (r (20) = .106, p > .05.

5. Varsayım / Pearson Korelasyonu

v0: **Uzun vadeli oryantasyon** düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında hiçbir ilişki yoktur.

Tablo 5.9: 5. Varsayımın Bulguları

Correlations

		CED	LTO
CED	Pearson Correlation	1	-.107
	Sig. (2-tailed)		.654
	N	20	20
LTO	Pearson Correlation	-.107	1
	Sig. (2-tailed)	.654	
	N	20	20

Araştırmada p > .05 değeri görülmesi, boş varsayımın kabul edildiği anlamına gelmektedir. Sonuç olarak alternatif varsayım V1 desteklenmemektedir ki bu da uzun vadeli oryantasyon düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında bir ilişki olmadığını göstermektedir (r (20) = -.107, p > .05.).

6. Varsayım / Spearman Korelasyonu

v0: **Hoşgörü** düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında hiçbir ilişki yoktur.

Tablo 5.10: 6. Varsayımın Bulguları

Correlations

			CED	IND
Spearman's rho	CED	Correlation Coefficient	1.000	.456*
		Sig. (2-tailed)	.	.043
		N	20	20
	IND	Correlation Coefficient	.456*	1.000
		Sig. (2-tailed)	.043	.
		N	20	20

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Araştırmada p < .05 değeri görülmesi, boş varsayımın reddedildiği anlamına gelmektedir. Sonuç olarak alternatif varsayım V1 desteklenmektedir ki bu da bireycilik düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında bir ilişki olduğunu göstermektedir (r (20) = .456, p < .05. Bu değer 0.05 anlamlılık düzeyinde KÇA ve BİR arasında olumlu

bir ilişki olduğunu ifade etmektedir ki buna KÇA skorunun yüksek olması BİR skorunun da yüksek olması ile ilişkilendirilmektedir.

2.3.2. Bir ile Altı Numara Arası Varsayımların Tartışılması

Pearson korelasyonuna göre bir numaralı varsayımdan elde edilen bulguların Tablo 5.5'te verilen özeti, güç mesafesi (GM) düzeyinin kurumsal çevresel açıklamaların derecesi ile negatif korelasyon içinde olduğunu ve istatistik anlamlı olduğunu göstermektedir (anlamlılık 0.001). Bu nedenle bu bulgular, güç mesafesi düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında istatistiksel anlamlı bir ilişki olduğunu ifade etmektedir. Bu bulgular, söz konusu değişkenler arasında olumsuz bir ilişki olduğunu ortaya koyan Vachon (2010)'un bulguları ile tutarlıdır. Vachon (2010), bir ülkede yüksek güç mesafesi düzeyinin, sürdürülebilir kalkınma uygulaması derecesinin düşük olması ile ilişkilendirildiğini ifade etmiştir. Bu bulguya ilişkin olası açıklama genellikle, yüksek güç mesafesine sahip toplumların genellikle kötü çalışma koşullarını ve çevre kirliliğini genel olarak kabul etmesi olarak sunulur. Buna göre toplumun, çevresel açıklama yapmaları hususunda şirketler üzerindeki baskısı yüksek güç mesafesine sahip ülkelerde düşük güç mesafesine sahip ülkelere kıyasla daha düşük olacaktır. Aynı çerçevede güç mesafesi, Dünya Ekonomik Forumu tarafından geliştirilmiş olan Çevresel Sürdürülebilirlik Endeksi ile hesaplandığı gibi ülkenin çevresel performansı ile de olumsuz ilişkilidir (Husted, 2005; ve Park, 2007). Bu nedenle yüksek güç mesafesinin, genellikle toplumun çevresel koruma faaliyetleri gerçekleştirme ve açıklama yatkınlığı üzerinde negatif bir etkisi vardır.

Tablo 5.6'da gösterildiği gibi iki numaralı varsayımın Spearman korelasyonu katsayısı ile ilgili sonuç özeti, bireycilik düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında iki uçlu teste göre 0.1% anlamlılık düzeyinde anlamlı olumlu bir ilişki olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Bu bulgu, bireycilik düzeyi yüksek olan ülkelerde faaliyet gösteren firmaların bireycilik düzeyi düşük olan ülkelerdeki firmalara göre çevresel bilgilendirme konusunda daha istekli olduğu anlamına gelmektedir. Bu bulgu ayrıca bireycilik ve çevresel inovasyon arasında olumsuz bir ilişki olduğunu ortaya koyan Vachon (2010)'un bulguları ile tutarlıdır. Bir ülkede bireycilik düzeyinin yüksek olması (kolektivizm karşısında) o ülkedeki kurumların yürüttüğü sürdürülebilir kalkınma uygulamalarının da derecesinin yüksek olacağı ile ilişkilendirilmektedir. Bu bulguların aksine Van der Laan Smith, Adikhari, ve Tondkar (2005) ve Orij (2010),

jenerik tip kültürler (bireycilik ve güç mesafesi adlı ulusal kültürel boyutların birleşimi) ve kurumsal sosyal açıklama arasında hiçbir ilişki olmadığını belirtmiştir. Ancak bizim bulgularımız, sosyal açıklamadan daha çok çevresel açıklamalarla ilgilidir. Sonuç olarak şirketler bireycilik düzeyi yüksek ülkelerde faaliyet gösterdikleri zaman çevresel bilgilendirme yapma yatkınlığının daha çok olduğu anlaşılmaktadır. Bu sonucun bir açıklaması da bireyci toplumların, insanların ortak inanç ve olası bilgileri yaylaştığı kolektivist toplumlara göre gizliliğe daha az önem vermesi ve kapsamlı açıklama gerektirmesi beklendiği için bu toplumlarda faaliyet gösteren şirketler çevresel bilgilendirme hususunda diğer şirketlere göre daha fazla sosyal baskı ile karşılaşmaktadır.

Tablo 5.7 üç numaralı varsayım için Spearman korelasyonundan elde edilen bulguları göstermektedir. Bu bulgular erillik ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında hiçbir ilişki olmadığını göstermektedir. Bu da erillik değerinin kurumsal sosyal açıklama ile olumsuz ilişkisi olduğunu ortaya koyan Orij (2010)'in bulguları ile tutarlıdır. Bu doğrultuda erillik düzeyi yüksek ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin erillik düzeyi düşük ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere göre açıklama yapma eğilimi daha az olduğudur.

Dört numaralı varsayım için Tablo 5.8'de verilen Pearson korelasyonu bulgularının özeti, belirsizlikten kaçınma düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında hiçbir ilişki olmadığını göstermektedir. Ancak bu bulgu, olumsuz bir ilişki olduğunu bulan Vachon (2010)'un bulguları ile tutarlı değildir. Vachon (2010) bir ülkede belirsizlikten kaçınma düzeyinin yüksek olmasının o ülkedeki kurumlarca yürütülen sürdürülebilir kalkınma uygulamalarının derecesinin düşük olması ile ilişkilendirildiğini ortaya koymuştur. Tablo 5.9'da sergilenen beş numaralı varsayım için Pearson korelasyonu katsayısı bulgularının özeti, uzun vadeli oryantasyon ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında hiçbir ilişki olmadığını göstermektedir. Bu bulgular, uzun vadeli oryantasyon düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında hiçbir ilişki olmadığını ifade etmesine rağmen (r.-.107), uzun vadeli oryantasyonun kurumsal çevresel açıklamalarla negatif korelasyon içinde olduğu varsayımı doğrultusunda iki değişken arasında teorik olarak tahmin edilen ilişki doğrulanmıştır. Bu bulgu, uzun vadeli oryantasyonun kurumsal sosyal açıklama düzeyleri ile ilişkili olmadığını ortaya koyan Orij (2010) ile tutarlıdır. Sonuç olarak Tablo 5.10'da

gösterildiği gibi altı numaralı varsayım için Spearman korelasyonu katsayısı bulgularının özeti, hoşgörü düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında iki uçlu teste göre 0.05% oranında anlamlı olumlu bir ilişki olduğunu ifade etmektedir.
Bu bulgu, hoşgörü düzeyi yüksek olan ülkelerde faaliyet gösteren firmaların, kısıtlı ülkelerde faaliyet gösteren firmalardan daha fazla çevresel açıklamaya istekli olduğu anlamına gelmektedir.

Bu bulgu, hoşgörü ve kurumsal çevresel açıklamalar arasında teoride tahmin edilen ilişki ile tutarlıdır. Hofstede'nin hoşgörü boyutu ve gizlilik arasında doğrudan ve ters bir ilişki olduğunu ifade eden Borker (2013a) ile de tutarlıdır ve bu da sonuçta hoşgörünün kurumsal çevresel açıklamalarla olumlu ilişkisi olduğu anlamına gelmektedir. Bu sonucun olası açıklamasına göre hoşgörülü toplumlar hayattan zevk almaya ve eğlenmeye yatkın, iyimser toplumlar olduğu için ortak inançlar ve olası bilgileri paylaşan diğer toplumlara göre daha şeffaftır ve kısıtlı toplumlara oranla daha kapsamlı açıklama yapılmasını gerektirir. Bu toplumlarda faaliyet gösteren şirketler diğer şirketlere kıyasla çevresel bilgilendirme konusunda daha fazla toplumsal baskıyla karşı karşıya kalmaktadır.

2.3.3. 7 ile 7c Arası Varsayımlardan Elde Edilen Bulgular (Çoklu Regresyon)

7. Varsayım Bulguları

Yedi numaralı varsayımdan elde edilen bulgular Tablo 5.11 ile Tablo 5.13 arasında gösterilmektedir

Tablo 5.11: 7.Varsayımın Model Özeti

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.756[a]	.572	.374	8.41285

a. Predictors: (Constant), IND, LTO, UAI, MAS, PDI, IDV

b. Dependent Variable: CED

Tablo 5.11'deki R2 değeri 0.57 olup bu bulgu bağımlı değişkendeki (KÇA) varyansın %57'sinin bağımsız değişkenlerle (kültürel değerler) açıklanabileceği anlamına gelmektedir.

Tablo 5.12: 7.Varsayımın ANOVA Bulguları

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1228.911	6	204.819	2.984	.041[b]
	Residual	920.089	13	70.776		
	Total	2149.000	19			

a. Dependent Variable: CED

b. Predictors: (Constant), IND, LTO, UAI, MAS, PDI, IDV

Tablo 5.13: 7.Varsayımın Katsayıları

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	18.874	23.278		.811	.432
	PDI	-.090	.175	-.183	-.511	.618
	IDV	.269	.165	.639	1.633	.126
	MAS	-.074	.108	-.139	-.679	.509
	UAI	.068	.080	.162	.843	.415
	LTO	.014	.110	.027	.126	.901
	IND	-.049	.169	-.087	-.289	.777

7. Varsayım / Çoklu regresyon modeli

v0: Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten Kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve Hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında hiçbir ilişki yoktur.

Araştırmada $p < .05$ olduğu takdirde V1 desteklenmektedir. Bu bulgu, güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklamalar (KÇA) düzeyi arasında bir ilişki olduğunu gösterir ($F(6,13) = 2.984$, $p < .05$). F istatistiğinin (2.984), kritik F değerinden (2.915) daha yüksek olması halinde boş varsayımı reddetmekte ve 0, 05 düzeyinde alternatif varsayımı kabul etmekteyiz çünkü F istatistiğinin, kirik F değerine eşit veya ondan daha küçük olması gerekmektedir.

7a Varsayımından Elde Edilen Bulgular

7a varsayımından elde edilen bulgular Tablo 5.14 ile Tablo 5.16 arası sergilenmektedir:

Tablo 5.14: 7. Varsayımın Özet Modeli

Model Summary[c]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.756[a]	.572	.374	8.41285
2	.853[b]	.728	.569	6.98195

a. Predictors: (Constant), IND, LTO, UAI, MAS, PDI, IDV

b. Predictors: (Constant), IND, LTO, UAI, MAS, PDI, IDV, REGION

c. Dependent Variable: CED

Tablo 5.14'te verilen R^2 değeri 0.728 olup bu sonuç bağımlı değişkendeki (KÇA) varyansın %73'ünün bölge değişkeni kontrol edildikten sonra bağımsız değişkenlerin tümüyle (kültürel değerler) açıklanabileceği anlamına gelmektedir.

Tablo 5.15: 7a Varsayımının ANOVA Sonucu

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1228.911	6	204.819	2.984	.041[b]
	Residual	920.089	13	70.776		
	Total	2149.000	19			
2	Regression	1564.028	7	223.433	4.583	.010[c]
	Residual	584.972	12	48.748		
	Total	2149.000	19			

a. Dependent Variable: CED

b. Predictors: (Constant), IND, LTO, UAI, MAS, PDI, IDV

c. Predictors: (Constant), IND, LTO, UAI, MAS, PDI, IDV, REGION

7a Varsayımı/ Çoklu regresyon modeli

V0: Bölge değişkeni kontrol edildikten sonra güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında hiçbir ilişki yoktur.

Araştırmada $p < .05$ olduğu takdirde V1 desteklenmektedir. Bu bulgu; bölge değişkeni kontrol edildikten sonra güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklamalar (KÇA) düzeyi arasında bir ilişki olduğunu gösterir ($F(7,12) = 4.583$, $p < .05$). F istatistiğinin (4.583), kritik F değerinden daha büyük (2.913) olması halinde boş varsayımı reddetmekte ve 0,05 anlamlılık düzeyindeki

alternatif varsayımı kabul etmekteyiz çünkü F istatistiği, kritik F değerine eşit olmalı veya bundan daha küçük olmalıdır.

Tablo 5.16: 7a Varsayımının Katsayıları

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	18.874	23.278		.811	.432
	PDI	-.090	.175	-.183	-.511	.618
	IDV	.269	.165	.639	1.633	.126
	MAS	-.074	.108	-.139	-.679	.509
	UAI	.068	.080	.162	.843	.415
	LTO	.014	.110	.027	.126	.901
	IND	-.049	.169	-.087	-.289	.777
2	(Constant)	14.542	19.390		.750	.468
	PDI	.050	.155	.102	.324	.751
	IDV	.310	.138	.734	2.248	.044
	MAS	-.307	.126	-.579	-2.426	.032
	UAI	.259	.099	.622	2.622	.022
	LTO	.114	.099	.222	1.147	.274
	IND	.018	.142	.032	.124	.903
	REGION	-2.469	.942	-.700	-2.622	.022

7b Varsayımından Elde Edilen Bulgular

7a varsayımından elde edilen bulgular Tablo 5.17 ile Tablo 5.19 arasında sergilenmektedir:

Tablo 5.17: 7b Varsayımının Model Özeti

Model Summary[c]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.756[a]	.572	.374	8.41285
2	.780[b]	.608	.379	8.37984

a. Predictors: (Constant), IND, LTO, UAI, MAS, PDI, IDV

b. Predictors: (Constant), IND, LTO, UAI, MAS, PDI, IDV, INDUSTRY

c. Dependent Variable: CED

Tablo 5.17'deki R2 değeri 0.608 olup bu bulgu, sektör değişkenini kontrol ettikten sonra bağımlı değişkendeki varsansın %61'inin bağımsız değişkenlerin tümüyle (kültürel değerler) açıklanabileceği anlamına gelmektedir.

Tablo 5.18: 7b Varsayımının ANOVA Sonucu

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1228.911	6	204.819	2.984	.041[b]
	Residual	920.089	13	70.776		
	Total	2149.000	19			
2	Regression	1306.339	7	186.620	2.958	.026[c]
	Residual	842.661	12	70.222		
	Total	2149.000	19			

a. Dependent Variable: CED

b. Predictors: (Constant), IND, LTO, UAI, MAS, PDI, IDV

c. Predictors: (Constant), IND, LTO, UAI, MAS, PDI, IDV, INDUSTRY

Tablo 5.19: 7b Varsayımının Katsayıları

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	18.874	23.278		.811	.432
	PDI	-.090	.175	-.183	-.511	.618
	IDV	.269	.165	.639	1.633	.126
	MAS	-.074	.108	-.139	-.679	.509
	UAI	.068	.080	.162	.843	.415
	LTO	.014	.110	.027	.126	.901
	IND	-.049	.169	-.087	-.289	.777
2	(Constant)	5.981	26.237		.228	.824
	PDI	-.075	.175	-.154	-.431	.674
	IDV	.273	.164	.646	1.658	.123
	MAS	-.076	.108	-.143	-.701	.497
	UAI	.074	.080	.178	.926	.373
	LTO	.017	.110	.033	.156	.879
	IND	-.062	.168	-.112	-.371	.717
	INDUSTRY	3.244	3.090	.196	1.050	.314

7b Varsayımı / Çoklu regresyon modeli

H0: Sektör değişkeni kontrol edildikten sonra güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında hiçbir ilişki yoktur.

Araştırmada $p < .05$ olduğu takdirde, H1 desteklenmektedir. Bu bulgu; sektör değişkeni kontrol edildikten sonra güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında bir ilişki olduğunu ifade etmektedir ($F(7,12) = 2.958$, $p < .05$). F istatistiğinin (2.958), kritik F değerinden (2.913) daha büyük olması halinde boş varsayımı reddetmekte ve 0,05 anlamlılık düzeyinde alternatif varsayımı kabul etmekteyiz çünkü F istatistiği, kritik F değerine eşit olmalı veya bundan daha küçük olmalıdır.

7c Varsayımından Elde Edilen Bulgular

7c varsayımından elde edilen bulgular Tablo 5.20 ile Tablo 5.22 arasında sergilenmektedir:

Tablo 5.20: 7c Varsayımının Model Özeti

Model Summary[c]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.756[a]	.572	.374	8.41285
2	.909[b]	.827	.726	5.56562

a. Predictors: (Constant), IND, LTO, UAI, MAS, PDI, IDV

b. Predictors: (Constant), IND, LTO, UAI, MAS, PDI, IDV, SIZE

c. Dependent Variable: EDV

Tablo 5.20'deki R^2 değeri 0.827 olup bu bulgu, firma ölçeği değişkeni kontrol edildikten sonra bağımlı değişkendeki (KÇA) varyansın %83'ünün bağımsız değişkenlerin tümüyle (kültürel değişkenler) açıklanabileceği anlamına gelmektedir.

Tablo 5.21: 7c Varsayımının ANOVA Sonucu

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1228.911	6	204.819	2.984	.041[b]
	Residual	920.089	13	70.776		
	Total	2149.000	19			
2	Regression	1777.286	7	253.898	8.197	.001[c]
	Residual	371.714	12	30.976		
	Total	2149.000	19			

a. Dependent Variable: EDV

b. Predictors: (Constant), IND, LTO, UAI, MAS, PDI, IDV

c. Predictors: (Constant), IND, LTO, UAI, MAS, PDI, IDV, SIZE

Tablo 5.22: 7c Varsayımının Katsayıları

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	18.874	23.278		.811	.432
	PDI	-.090	.175	-.183	-.511	.618
	IDV	.269	.165	.639	1.633	.126
	MAS	-.074	.108	-.139	-.679	.509
	UAI	.068	.080	.162	.843	.415
	LTO	.014	.110	.027	.126	.901
	IND	-.049	.169	-.087	-.289	.777
2	(Constant)	44.137	16.529		2.670	.020
	PDI	-.207	.119	-.421	-1.734	.109
	IDV	.075	.119	.178	.633	.539
	MAS	-.183	.076	-.345	-2.398	.034
	UAI	.042	.053	.102	.792	.444
	LTO	-.128	.080	-.249	-1.587	.139
	IND	-.060	.112	-.107	-.534	.603
	SIZE	.000	.000	.657	4.208	.001

7c Varsayımı / Çoklu regresyon modeli

v0: Firma ölçeği kontrol edildikten sonra güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve Hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında hiçbir ilişki yoktur.

Araştırmada $p < .05$ olduğu takdirde V1 desteklenmektedir. Bu bulgu; firma ölçeği kontrol edildikten sonra güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında bir ilişki olduğunu ifade etmektedir ($F(7,12) = 8.197$, $p < .05$). F istatistiğinin (8.197), kritik F değerinden (2.913) daha büyük olması halinde boş varsayımı reddetmekte ve 0.05 anlamlılık düzeyinde alternatif varsayımı kabul etmekteyiz çünkü F istatistiği, F kritik değerine eşit veya ondan küçük olmalıdır.

2.3.4. 7 ile 7c arası Varsayımların Tartışılması

Yirmi ülkeden elde edilen veri grubu üzerinde gerçekleştirilen çoklu regresyon analizi, Tablo 5.11 ile Tablo 5.22 arası tablolarda sunulan aşağıdaki deneysel bulguları ortaya koymaktadır. Tablo 5.11 ile Tablo 5.13 arası tablolarda sunulduğu gibi 7 numaralı varsayımından elde edilen bulgular; güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklamalar (KÇA) düzeyi arasında bir ilişki olduğunu göstermektedir. Burada bahsedilen bulguların, 1. ve 6. arası tüm varsayımlarla tutarlı olduğu unutulmamalıdır ki buna göre bağımlı değişken olarak kurumsal çevresel açıklamalar (KÇA) ile bağımsız değişkenler güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR) ve hoşgörü (HOŞ) ile anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. Bu nedenle kültürel boyutların tümü ve bağımlı değişken (KÇA) arasında ortak anlamlı bir ilişki olduğunu bulmak mantığa uygundur. Bu sonuç, kültürel faktörlerin çevresel raporlama sürecinde önemli rol oynadığını ve sonuç olarak farklı kültürlerde faaliyet gösteren şirketlerin çevresel bilgilendirmelerinin kalitesini ve çapını etkileyeceğini öngörmektedir. Kontrol değişkenleri (bölgeler, sektörler ve firma ölçeği) ile ilgili çoklu regresyon modellerinin sonuçlarını sergileyerek bu değişkenlerin etkisini incelemek için 7a, 7b ve 7c varsayımları oluşturulmuştur (eşitlikler 2, 3 ve 4).

7a ile 7c arası varsayımlardan elde edilen bulgulara bakılacak olursa bölge kontrol değişkeni girildiğinde 7a varsayımı (Tablo 5.14 ile Tablo 5.16 arası tablolardaki

gibi) bölge değişkeni kontrol edildikten sonra güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklamalar (KÇA) düzeyi arasında anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. Bu beklenen bir durumdur. Zira Tek Yönlü ANOVA (bknz. 5.2.1) bulguları, bölgeler arasında kurumsal çevresel açıklamalarda anlamlı fark olduğunu göstermektedir. Tek yönlü ANOVA, farlı kültürel bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin farklı düzeyde bilgilendirme yaptığını ortaya koymaktadır. Bu bulguların olası nedeni, daha gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin daha az gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere kıyasla daha sıkı çevresel raporlama yönetmelikleri ile karşılaşması ve yanı sıra bazı toplumlarda şirketlerin çevresel açıklamayı artırmaya karşı ilgili davranmasıdır.

Aynı şekilde sektör kontrol değişkeni girildiğinde anlamlı bir etki ortaya çıkmaktadır. 7b varsayımından elde edilen bulgular (Tablo 5.17 ile Tablo 5.19 arası tablolarda sunulduğu gibi) sektör değişkeni kontrol edildikten sonra güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. Buna göre sektör kontrol değişkeni girildiğinde sektörler arasında şirketlerin ortalama kurumsal çevresel açıklamalar düzeyindeki farklar güç mesafesi değişkeni, bireycilik değişkeni, erillik değişkeni, belirsizlikten kaçınma değişkeni, uzun vadeli oryantasyon değişkeni ve hoşgörü değişkeninden çok daha önemli hale gelmektedir. Bu yöndeki bulgular, çevreye daha duyarlı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin çevreye daha az duyarlı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlere kıyasla daha fazla çevresel performans bilgilendirmesi yaptığını ortaya koyan Deegan ve Gordon (1996)'un elde ettiği bulgular ile tutarlıdır. Elde edilen bu sonuçların nedeni, çevreye daha duyarlı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin toplum içinde varlıklarını meşrulaştırma gereğidir ki buradan yola çıkarak diğer şirketlere kıyasla daha fazla çevresel bilgilendirme yapmaktadırlar.

En son olarak firma ölçeği kontrol değişkeni de girildiğinde istatistiksel anlamlı bir etki ortaya çıkmaktadır. 7c varsayımından elde edilen bulgular (Tablo 5.20 ile Tablo 5.22 arası tablolardan sunulduğu gibi) firma ölçeği değişkeni kontrol edildikten sonra güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA)

düzeyi arasında bir ilişki olduğunu göstermektedir. Buna göre firma ölçeği kontrol değişkeni girildiğinde farklı ölçekteki şirketler arasında ortalama kurumsal çevresel açıklama düzeyi; güç mesafesi değişkeni, bireycilik değişkeni, erillik değişkeni, belirsizlikten kaçınma değişkeni ve uzun vadeli oryantasyon değişkeninden daha önemli hale gelmektedir. Bu yöndeki bulgular, firma ölçeğinin çevresel açıklamanın kapsamı ile olumlu ilişkisi olduğunu öngören Liu ve Anbumozhi (2009), Monteiro ve Aibar-Guzmán (2010) ile Suttipun ve Stanton (2012)'un elde ettiği bulgularla tutarlıdır. Bu bulgu; firma ölçeği büyük olan şirketlerin, firma ölçeği küçük olan şirketlere göre daha az çevresel bilgilendirme yaptığına işaret eder.

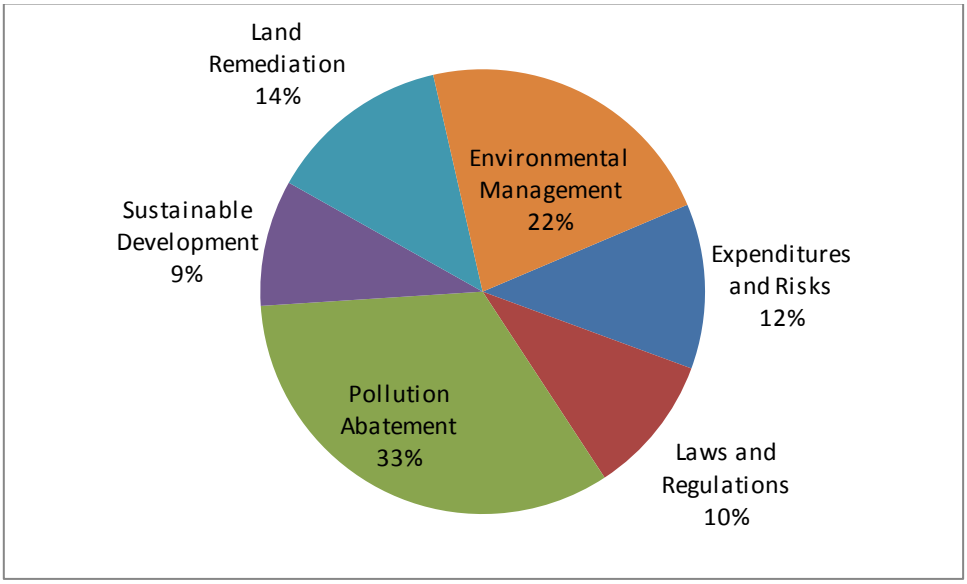
Bu nedenle farklı firma ölçeğine sahip şirketlerin kurumsal çevresel açıklamaları etkili bir biçimde karşılaştırılamaz. Elde edilen bulgu, toplam varlıklar (TV) ile temsil edilen firma ölçeğinin kurumsal çevresel açıklamalarda istatistiksel anlamlı rol oynadığını da belirtmektedir. Bu bulgunun açıklanmasına göre firma ölçeği ne kadar büyük veya çok büyük olursa kaynakları ile kurumsal çevresel teknolojilere yatırım yapma kapasitesi de o kadar fazla olup yönetim kadrosu da o kadar çevreye dosttur. Bunun sebebi ise yönetimin, daha fazla kurumsal sosyal ve çevresel performans talep eden dış paydaşlara görünür hale gelmekle birlikte şirketin kurumsal çevresel unvanı ve kurumsal imajı ile daha çok ilgili olmasıdır.

3. Yıllık Faaliyet Raporlarda Kurumsal Çevresel Açıklama Uygulamalarının Betimlenmesi

Yıllık faaliyet raporda çevresel bilgilendirmenin betimlenmesi, paydaşlar açısından kurumsal çevresel faaliyetlerinin daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunur. Bizim bulgularımıza göre bu betimleme en kapsamlı olarak bu bölümdeki çevre yönetmelikleri, çevre sorunları, çevresel maliyetler, çevresel koruma sorumluluğu, çevresel yönetim sistemi vb. başlıklar altında yer almaktadır. Bu bölüme ayrılan miktar yarım sayfa ile birkaç sayfa arasında dağılım göstermektedir.

Analitik amaçlarımız doğrultusunda çevresel açıklama endeksimiz Şekil 5.3'te belirtildiği gibi altı kategoriye ayrılmıştır. Bu endeks her bir kategori için toplam örneklem açıklamasına göre çevresel açıklama yüzdesine işaret etmektedir. Örneklemdeki şirketlerin yıllık raporlarında yer alan çevresel açıklama bileşenleri; şirketlerin çevresel açıklama skorunun çoğunu kirliliğin azaltılması (%33) hususu

oluştururken diğer kategoriler arasında çevre yönetimi (%22), toprak ıslahı (%14), maliyetler ve riskler (%12), kanun ve yönetmelikler (%10) ve sürdürülebilir kalkınma (%9) yer almaktadır. Elde edilen bu bulgular, şirketlerin diğer kategorilere kıyasla kirliliğin azaltılması ve çevre yönetimi açıklamalarına (ikisi birlikte toplam açıklama maddelerinin %55'ini oluşturur) verdiği öneme işaret etmektedir.



Şekil 5.3: Örneklemdeki şirketlerin yaptığı çevresel bildirim bileşenleri

Şirketlerin çevresel bilgilendirmelerinin doğasını anlayabilmek için farklı ülkelerden 18 şirket seçtik. Bunlar, çevresel bilgilendirmenin altı kategorisinde açıklama yapan seçilmiş şirketlerdir: Maliyetler ve riskler, kanunlar ve yönetmelikler, kirliliğin azaltılması, sürdürülebilir kalkınma, toprak ıslahı ve çevre yönetimi. İçerik analizi ile seçilen ülkelerin 2012 mali yıllık raporlarında bulunan en ilginç çevresel bilgilendirmenin bir analizini gerçekleştirdik. Aşağıdaki kısımlar, çevresel açıklama endeksinin her kategorisi için seçilen şirketlerin yıllık raporlarında yer verilen çevreyle ilgili bilgilere örnekler sunar.

3.1. Harcamalar ve Riskler

Kirletilmiş bir alana ilişkin yükümlülüğü doğduğunda ve miktarın makul biçimde hesaplanabilmesi mümkün olduğunda şirkete çevresel maliyetler tahakkuk eder. Çevresel harcamaların hafifletilmesi veya gelecekte oluşacak kirliliğin önlenmesi veya maliyetlerin mevcut varlıkların çevresel güvenliği veya verimliliği iyileştirmesi halinde diğer masrafların sermayeye eklenmesi gibi çevresel maliyetler de sermayeye çevrilir.

Bu kategori genel olarak mevcut ve gelecek çevresel maliyetler, yatırımlar, risk provizyonu, riskin hafifletilmesi ve gelecek harcamaların koşullarına ilişkin çevresel unsurları içermektedir. Operasyon maliyetleri ve çevresel yatırımlar, şirketlerin yıllık raporlarında yer alan yaygın açıklama maddeleridir. Buna en mükemmel örnek olarak *COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL* şirketi gösterilebilir. Bu şirket, çevresel harcamalar ve yatırımlar için ayrı bir bölüm ayırmıştır.

BREZİLYA- COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL AR 2012

Environmental Expenditures and Claims: *Since our privatization, we have invested heavily in environmental protection and remediation programs. We had environmental expenditures (capitalized and expensed) of R$436.2 ulusalon in 2012, of which R$131.4 ulusalon relate to capital expenditures and R$304.8 ulusalon relate to operational expenditures. Our environmental expenditures were R$310.6 ulusalon in 2011 and R$336.0 ulusalon in 2010.*

Çevresel maliyetler ve yatırımlarını açıklayan şirketler yalnızca niceliksel veriler kullanmaz aynı zamanda mali yılında işleyen masrafları ve çevresel yatırım miktarlarını açıklayarak veya açıklamaksızın betimleyici biçimde bilgi de sağlar. *CHINA COAL ENERGY COMPANY LIMITED* çevresel yatırımlar ve maliyetler hakkında betimleyici bilgi sağlanmasına bir örnek oluşturur.

ÇİN- ÇİN COAL ENERGY COMPANY LIMITED - AR 2012

Risks of environmental protection: *The Company has strived to strike a balance between coal mining development and environmental protection through increasing investment in technological and environmental protection, while actively promoting the recycling economy to build itself into an energy-saving and environmental- friendly enterprise.*

En çok ilgi gören çevresel harcama kalemleri arasına çevresel yükümlülükler dahil edilebilir ve özellikle çevresel risklerin mali etkisini değerlendirmek için çevresel doğa rezervlerinden bahsedilmesinde yarar olduğu düşünülmektedir. *EASTMAN CHEMICALS COMPANY* çevresel yükümlülüklere iyi bir örnek oluşturur.

US- EASTMAN KIMYASALLAR- AR 2012

Environmental Matters: ….The company's total environmental reserve for environmental contingencies, including remediation costs and assets retirement obligations, is recorded in Consolidated Statements of Financial Position as follows:

(Dollars in ulusalons)	December 31, 2012	2011
Environmental contingent liabilities, current	$ 35	$ -
Environmental contingent liabilities, long term	$ 359	$ 39
Total	$ 394	$ 39

3.2. Kanun Ve Yönetmelikler

Şirket faaliyetlerini etkileyen çevre kanunları ve yönetmelikler; tehlikeli maddelerin veya katı atıkların toprağa, yeraltı sularına ve yerüstü suyuna salınması ile ilgili olan ve çevre kirliliği kontrolünü ölçenlerdir. Bu kanunlar genellikle katı ve tehlikeli atıkların ortaya çıkışını, depolanışını, bunlara yönelik uygulamaları, taşınmasını ve atılmasını düzenlemektedir. Bunlar aynı zamanda katı atıkların doğaya salınabileceği veya atılabileceği tesislerde araştırma ve ıslah gibi düzeltici faaliyet yürütülmesini de gerektirmektedir. Şirketler; belli bir dönem içinde su, hava ve toprakta emisyonun artırılması, petrol, kimyasallar ve diğer tür olayların kazara dökülmesi ile ilgili bilgilendirme eğilimindedir. Buna verilebilecek iyi bir örnek çevresel olaylar hakkında hem niceliksel hem de detaylı bilgilendirmeler sunan WOODSIDE PETROLEUM şirketidir.

AVUSTRALYA- WOODSIDE PETROLEUM- AR 2012

***Excellent environmental performance**: Woodside did not receive any environmental fines or penalties in relation to environmental incidents in 2012. Six incidents were reported to regulators, in accordance with legal requirements. Of these, four resulted in no measurable environmental impact. The other two resulted in a loss of 120 litres and 200 litres of hydraulic oil in separate incidents on two offshore facilities.*

Gelecekteki çevre mevzuatı ve yönetmelikler, özellikle de çevre mevzuatı ile mevcut ve yürürlükteki çevre kanunu ve yönetmeliklere uyum açısından genel olarak kanun yönetmeliklerin önemli bir unsuru olarak kabul edilmektedir. ENERPLUS CORPORATION bu gibi bildirimler sağlayan şirketlere iyi bir örnek olarak verilebilir.

KANADA- ENERPLUS CORPORATION- AR 2012

***Environmental Regulations:** The Corporation believes that it is, and expects to continue to be, in material compliance with applicable environmental laws and regulations and is committed to meeting its responsibilities to protect the environment wherever it operates or holds working interests. The Corporation anticipates that this compliance may result in increased expenditures of both a capital and expense nature as a result of increasingly stringent laws relating to the protection of the environment. The Corporation believes that it is reasonably likely that the trend I n environmental legislation and regulation will continue toward stricter standards.*

Şirketler aynı zamanda şirket veya diğer taraflarca kimyasal veya petrol maddelerinin atılması veya salınmasının çevre üzerindeki etkilerine ilişkin düzeltici faaliyet yürütmesini gerektirebilecek çevre kanunları ve yönetmeliklere istinaden

gelecekte beklenmedik olaylara da maruz kalmaktadır. Bu kanun ve yönetmeliklerin ihlali şirketin paydaşlara yönelik çevresel taahhütlerinin başlıca göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda *MP ENERGY* bu ihlalin olası nedenlerini açıklamak üzere gelecekteki çevre cezaları ile ilgili niceliksel açıklama sunar.

US- MP ENERGY- AR 2012

Environmental Proceedings: *In January 2013, the EPA notified MPL of alleged Clean Air Act violations pertaining to a 2011 audit of MPC's Woodhaven, Michigan facility operated by MPL. The resolution of this matter may result in a penalty in excess of $100,000. Under our omnibus agreement, MPC will indemnify us for the full cost of any losses incurred for this matter.*

3.3. Kirliliğin Azaltılması

Çevre etkilerinin riskleri, kişisel yaralanmalar ve/veya can kaybı, mal ve ekipmanlarda ciddi hasar ve yıkım olması, kirlilik veya diğer şekillerde çevreye verilen zararlar ile işletmelerin kesintiye uğraması veya tesislerin kapatılması nedeniyle önemli kayıplara neden olabilmektedir. Buna ilaveten çevreye kirletici maddelerin atılması ve emisyonları ile ilgili olarak kirlilik, şirketlerin uygun faaliyet veya prosedürler yürütmesini gerektirmektedir. *RIO TINTO* şirketi, emisyonların azaltılması açısından yürütülen süreç türlerini ve gelecekteki tahminleri açıklayıcı bilgiler sağlamaktadır. Öte yandan DSM şirketi, atıkların çevreye etkilerine iyi bir örnek olarak kabul edilmektedir.

İNGILTERE- RIO TINTO- AR 2012

Greenhouse gas emissions: *Overall greenhouse gas (GHG) emission intensity improved across the product group due to higher production levels and the implementation of more efficient equipment and technology. GHG emissions per ton of product were marginally higher at Rio Tinto Minerals in 2012 as a result of lower production, and intensity decreased by 8.4 per cent across Rio Tinto Iron & Titanium's operations, reflecting efficiencies associated with higher production levels and new technology. GHG emission intensities improved across all Rio Tinto Diamonds operations.*

HOLLANDA- DSM- AR 2012

Discharges to water and landfilling of waste: *The discharge of COD (Chemical Oxygen Demand; an indicator of the degree of pollution of wastewater by organic substances) decreased from 7,000 tons in 2011 to 5,500 tons in 2012. The main reductions were achieved by the closure of DSP Zhangjiakou and shutdowns of production units at DNP Dalry and DSP Ramos Arizpe and lower production volumes due to turnarounds and less demand at DFI Augusta and DPP Capua (Italy). On the other hand, new reporting sites, including DNP Leon (Spain), DNP Kingstree, South Carolina (USA) and DSP Yushu, caused an increase in COD discharge.*

Diğer bir çevresel açıklama örneği ise planlı çevresel performansı; enerji tüketimi, su tüketiminin azaltılması, paketleme malzemelerinin tüketiminin azaltılması, su üretiminin azaltılması gibi gerçek bulgularla karşılaştıran bir tablo ile başlıca çevre göstergelerini belirten VALEO şirketi tarafından sunulmuştur.

FRANSA- VALEO SA- AR 2012

Objective	Unit	2012 target (base = 2009)	2012 result (base = 2009)	Status
Environmental performance of sites				
Reduction in energy consumption	MWh/€m	-10%	-18%	--
Reduction in water consumption	cu.m/€m	-7%	-32%	--
Reduction in packaging materials consumption	kg/€m	-15%	-3%	D
Waste management:				
Reduction in waste production	metric tons/€m	-15%	+13%	-
Waste recovery rate	%	+15%	-3%	
Carbon emissions				
Reduction of direct and indirect greenhouse gas emissions(1)	metric t CO /€m	-10%	-9%	D
Environmental and occupational health and safety certification				
ISO 14001 certification		100%	96%	D
OHSAS 18001 certification	% of sites	100%	88%	D

3.4. Sürdürülebilir Kalkınma

Şirketlerin doğal kaynakların daha iyi kullanılmasına ilişkin faaliyetlerinin çevreye etkileri hakkında paydaşlarına olumlu bir imaj iletmek isteğinde olduğu için sürdürülebilir kalkınma; doğal kaynakların korunması, geri dönüşüm ve ürün yaşam döngüsü bilgisi ile ilgili tüm faaliyetleri içermektedir. Bu politikaya iyi bir örnek olarak MIGROS TICARET verilebilir. Bu şirket, geri dönüşüm faaliyetleri hakkında niceliksel ve betimleyici bilgiler sunarak şirketin geri dönüşüm politikası için belli bir bölüm ayırmıştır. Diğer bir örnek ise yenilenebilir doğal kaynaklar kullanarak doğal kaynakları korumayı ve faaliyetlerinin çevreye etkisini en aza indirgemeyi temel alan bir şirket politikasına sahip olduğunu belirten PORTUCEL GROUP'tur.

TÜRKİYE- MIGROS TICARET A.Ş.- AR 2012

Environment-Savvy Recycling Bins: *Migros's environmental approach is also expanding through the increasingly greater use of "smart" recycling bins at the company's stores. Environmentally-aware customers who properly dispose of packaging waste and used batteries (all of which is correctly sorted and binned by means of barcode readers) earn "Environment Points" which they can then use to buy eco-friendly carrier bags, make a donation to the World Wildlife Fund (WWF), or have a tree planted in the Migros Customers Forest. As a result of this program, 7.7 ulusalon pieces of packaging and other waste were collected in 2012.*

PORTEKİZ- PORTUCEL GROUP - AR 2012

***Sustainability**: the business model of the Portucel Group, is based on renewable natural resources, which serves the real needs of society, which minimizes the impact of its operations and generates biodegradable products suitable to recycling, is capable of withstanding the undesirable effects of globalization.*

Yaşam döngüsü bilgisi sağlamak üzere ürün güvenliği ile ilişkilendirilen çevresel etkilerin kapsamlı analizleri yapılmakta, Yaşam Döngüsü Değerlendirmeleri kullanılarak süreçler ve kaynakların kullanımı hakkında bilgi edinilmektedir. Buna mükemmel bir örnek olarak *THYSSENKRUPP* şirketi verilebilir.

ALMANYA- THYSSENKRUPP- AR 2012

***Energy costs and emissions over the product life cycle:** Our life cycle assessments for steel materials make it possible to track environmental performance over the entire product life cycle – from production to use to recycling. To make these complex calculations easier to understand for the non-technician, we developed the free "Autobody LCA" app for iPad and iPhone, with an easy-to-use interface that allows complete bodies or individual parts of steel to be compared with aluminum variants. The app reveals that steel frequently displays a superior CO2 life cycle performance to other lightweight materials, while also costing less.*

3.5. Toprak Islahı

Toprak ıslahı bilgilerinin önemli bir kısmı, önceki ve mevcut işleyen yerlerin ıslah edilmesi ile ilgilidir. Bu kategoride çevresel ıslah maliyetleri, mevcut ve olası yükümlülükler ile yağ veya diğer kimyasalların dökülmesinin azaltılmasına ilişkin tüm çabalar yer almaktadır. Şirketler, faaliyetlerini yürütürken veya tamamladıktan sonra kullandıkları alanın ıslahından sorumludur. Bu nedenle şirketler, sözleşme şartlarına uymak için veya paydaşlara karşı taahhütlerini yerine getirmek için ıslah çalışmaları hakkında tatmin edici bilgi sağlama eğilimindedir. Örneğin *NIPPON PAPER GROUP* alan ıslah çalışmalarına yeterli görsel bilgilendirmeler sunmaktadır.

JAPONYA- NIPPON PAPER GROUP.- AR 2012

***Site Restoration:** Due to the prompt recovery efforts after the Great East Japan Earthquake, the Nakoso and Iwanuma mills achieved a full-scale restoration within two months after the earthquake. The main Ishinomaki Mill will complete its recovery in August 2012. Under the Fourth Medium-Term Business Plan, we aim to complete cost reductions amounting to ¥25.0 billion by FY2013 and restore our domestic sales volume to 4.10 ulusalon metric tons by pursuing the medium-term revitalization plan. Beyond the restoration from the disaster, we are strengthening the earning power of our paper business.*

Bilinen çevresel etkilerin hesaplanmasına bağlı olarak ıslah yükümlülükleri tahakkuk eder ve bazı durumlarda indirim uygulanır. Şirketler düzenli olarak çevresel ıslahla ilgili ilerlemelerini izler ve buna göre bir yıl için ıslah yükümlülüklerinden tahakkuk eden miktarı açıklar. Bu açıklama türüne örnek olarak UNITED STATES STEEL CORPORATION verilebilir.

US- UNITED STATES STEEL CORPORATION- AR 2012

Environmental Remediation: *U. S. Steel regularly monitors the progress of environmental remediation. Should studies indicate that the cost of remediation is to be more than previously estimated, an additional accrual would be recorded in the period in which such determination was made. As of December 31, 2011, the total accrual for environmental remediation was $206 ulusalon, excluding liabilities related to asset retirement obligations. Due to uncertainties inherent in remediation projects, it is possible that total remediation costs for active matters may exceed the accrued liability by as much as 15 to 30 percent.*

Yıllık raporlarda üretim faaliyetlerinin çevreye etkilerini sunmak üzere tabloların kullanılması etkili bir yöntemdir. İlginç bir örnek olarak farklı türde atık dökülmeleri hakkında niceliksel bilgiler sunan LUNDIN PETROLEUM verilebilir.

İSVEÇ- LUNDIN PETROLEUM- AR 2012

Environmental Indicator Data

Lost Time Incident Rate [4]	Employees	0.44	0.58	0.55	0.44
	Contractors	0.64	0.25	0.17	0.06
Total Recordable Incident Rate [4]	Employees	0.66	0.77	0.55	1.10
	Contractors	0.64	0.85	2.23	0.46
Oil Spills	No.	2	7	1	1
	Vol. (m^3)	4.18	33	10	40
Chemical Spills	No.	1	2	1	2
	Vol. (m^3)	1.75	3.50	7.70	129.78
Hydrocarbon Leaks	No.	0	0	0	1
	Mass (kg)	0	0	0	4
Near Misses with High Potential	No.	5	3	3	24
Non-compliance with Permits/ Consents	No.	0	0	6	19

3.6. Çevre Yönetimi

ISO 14001'e uyumlu olan çevre yönetim sistemi (ÇYS), faaliyetlerin çevresel özelliklerine değinmekte, çalışan eğitim programları sağlamakta, yerel toplumlar ve düzenleyiciler ile bağlantıları kolaylaştırmaktadır. En önemlisi de ÇYS, yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uyumu kolaylaştırmak üzere çevre kanunları ve çevresel verilerin toplanması, analiz edilmesi ve raporlanmasına imkan vermektedir. Çevre yönetim sisteminin yıllık raporlarda sunulması paydaşlara şirketin çevresel problemleri göz önünde bulundurduğu ve çevresel problemlere karşı acil yanıtlar geliştirmeye çalıştığına dair daha yüksek bir güvenlik duygusu vermektedir. Çevre yönetim sistemi ile ilgili en yaygın bileşenler; çevre politikaları, çevresel hedefler, çevre standartları vb.'dir. Bu bağlamda IBERPAPEL GROUP aynı başlık altında bir bölüm ayırarak çevre yönetim sistemini betimlemektedir.

İSPANYA- IBERPAPEL GROUP- AR 2012

Environmental management system: *Operating the facilities in accordance with environmental principles is one of the pillars of sustainability. To ensure the attainment of this goal, Papelera Guipuzcoana de Zicuñaga, S.A. has an environmental management system based on the standard ISO-14001 that has been certified by independent orga- nizations and it establishes measurable environmental targets that are regularly evaluated and monitored to ensure our environmental performance.*

Özellikle de çevresel hedefler ve amaçlar olmak üzere çevre yönetimi sistemi bilgileri hakkında raporlama yapmak paydaşlar için en önemli gerekliliklerden biri olarak kabul edilmektedir. Nedeni ise bunun paydaşların, şirketin çevresel hedeflerine ulaşıp ulaşmadığını bilmesine imkan vermesidir. Çevresel hedef açıklamalarına iyi bir örnek olarak JOHNSON MATTHEY verilebilir.

İNGİLTERE- JOHNSON MATTHEY- AR 2012

Environmental Aims and Targets: *Our environment related priorities for 2012/13 are to:*

- *Ensure that the future environmental performance of the group is aligned to the Sustainability 2017 vision of cutting carbon intensity by half, achieving zero waste to landfill and halving key resources per unit of output, by helping each business develop projects and metrics to achieve our goals.*
- *Further develop our internal data reporting systems to improve consistency of reporting across our sites and to increase the frequency of internal reporting.*

Çevre yönetimi açıklamalarına ilginç diğer bir örnek olarak IRC LIMITED gösterilebilir. Bu örnek olay ISO 14001'i önemli bir çevre standardı olarak kabul etmiştir. Şirketler, çevresel performanslarını yönetmek ve optimize etmek amacıyla Uluslararası Standardizasyon Kurumu (ISO) 14001 standardını kullanmaktadır. ISO kılavuzları, üçüncü taraf denetimleri, hedef koyulması, düzeltici faaliyet, belgelendirme ve yürütmeye ilişkin gözden geçirmeyi entegre ederek uzun vadeli yönetim planlaması yapılmasını gerektirmektedir.

Hong Kong: IRC LIMITED- AR 2012

IS0 14001:2004 CERTIFICATION: *in 2010 IRC started an environmental management system, with the aim of attaining international standard ISO 14001:2004 for its principal mining and processing complexes. The system continued implementation in 2012 and was recognised in April when it was awarded full certification.*

4. Özet ve Tartışma

Bu bölümde bu doktora tezinin temel hedeflerinin deneysel analizine ait prosedürler yer almaktadır. Deneysel analiz bulguları Hofstede'nin üç kültürel boyutunun kurumsal çevresel açıklamalar (KÇA) ile ilgili olduğunu göstermektedir. Özellikle de bir ulusun bireycilik ve hoşgörü düzeylerinin yüksek olması kurumsal çevresel açıklamalarının da yüksek olması ile ilişkilendirilmiştir. Öte yandan bir ulusun güç mesafesi derecesinin yüksek olması ise KÇA derecesinin düşük olması ile ilişkilendirilmiştir. Diğer yandan elde edilen bulgular; belirsizlikten kaçınma, erillik ve uzun vadeli oryantasyonun kurumsal çevresel açıklamalar ile ilgisi olmadığını ifade etmiştir.

Benzer şekilde kontrol değişkenlerinin (bölgeler, sektörler ve firma ölçeği), kurumsal çevresel açıklamalar ile istatistik anlamlı biçimde ilgili olduğu anlaşılmıştır. Bu bulgular, farklı ülkelerde, farklı sektörlerde veya farklı ölçeklerde faaliyet gösteren şirketler arasındaki kurumsal çevresel açıklamaların karşılaştırılabilir olmadığını ortaya koymuştur. Buna ilaveten bölge, sektör veya firma ölçeği kontrol değişkenleri girildiğinde bölgeler, sektörler veya farklı firma ölçekleri açısından şirketlerin ortalama kurumsal çevresel açıklama düzeylerinde gözlemlenen farklılıklar güç mesafesi değişkeni, bireycilik değişkeni, erillik değişkeni, belirsizlikten kaçınma değişkeni, uzun vadeli oryantasyon değişkeni ve hoşgörü değişkeninden daha önemli hale gelmiştir.

Sonuçlar, şirketlerin çevresel performanslarının etkili biçimde karşılaştırılabilmesi için zorunlu çevresel raporlamanın çok gerekli olduğunu göstermektedir.

Altıncı Bölüm

SONUÇLAR

Bu doktora tezinin genel hedefi, Hofstede'nin bireycilik, erillik, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, uzun vadeli oryantasyon ve hoşgörü boyutları temelinde ulusal kültürel değerlerle ilgili kurumsal çevresel açıklama düzeylerinin araştırılmasıdır. Gray (1988)'in Hofstede'nin ülkeleri ulusal kültür gruplarına dayanan uluslararası muhasebe sistemleri sınıflandırması temelinde çevresel açıklama düzeyleri ve kültürel bölgeler arasındaki farkları inceler. Bu kültürel bölgeler, Anglo, Afrika, Daha Gelişmiş Latin, Daha Gelişmiş Asya, Az Gelişmiş Latin, Az Gelişmiş Asya, Nordik, Asya Kolonisi, Yakın Doğu ve Germenik ülkelerdir. Buna ilaveten bu doktora tezi, farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin çevresel bilgilendirmeyi farklı biçimlerde yapıp yapmadığını incelemeye çalışmaktadır.

Aynı zamanda sektörlerin kurumsal çevresel açıklamalar üzerindeki etkisini incelemek için altı farklı sektör incelenmektedir. Bu sektörler, otomobil, kimyasallar, gıda, metal ve madencilik, petrol ve gaz, kağıt hamuru ve kağıt sektörüdür. En son olarak firmanın büyüklüğü de bu araştırmada kontrol değişkeni olarak incelenmektedir. Çevre muhasebesi ve raporlama hakkındaki muhasebe literatürünün, çevre muhasebesi sistemlerinin işletme faaliyetlerinin şirkete ilişkin tüm çevresel yönlerini dikkate aldığını ve bunun hem parasal hem de fiziksel birimlerle ifade edildiğini gösterir. İç ve dış kaynaklı amaçlara yönelik bu gibi bilgiler sağlanabilir. İç kullanıcılara bilgi sağlayan çevre muhasebesi dalına çevresel yönetim muhasebesi denir. ÇYM, en basit haliyle yönetim muhasebesini temsil eder. Öte yandan dış kullanıcılara bilgi sağlayan çevre muhasebesi dalına ise çevre muhasebesi veya çevresel mali muhasebesi adı verilir ve bu mali raporlamanın gelişmesini temsil eder.

Çevre muhasebesi, 1970'lerde sosyal performans raporlama ile birlikte başlamıştır. 1970'ten günümüze kadarki dönemde çevre muhasebesinin temel gelişim aşamaları aşağıdaki dört zaman dönemine ayrılabilir: 1970'ten 1979'a, 1980'den 1989'a, 1990'dan 1999'a ve 2000'den günümüze. Buna ek olarak Hofstede'nin kültürel değer teorisi, kültürün ayırt edici çekirdek değerlerini yansıtır ve ölçer. Hofstede'nin teorisinin bu çekirdek değerleri (bireycilik, belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi, erillik,

uzun vadeli oryantasyon ve hoşgörü) insanların düşünsel durumunu önemli ölçüde etkiler ve sonuç olarak mali raporlama uygulamaları bağlamında davranışlarını etkiler. Ulusal kültürel bölgeler de uluslararası mali raporlama uygulamaları bağlamında mali sistemlerle ilgili özellikle Gray (1988) ve Gannon (2001)'un yaklaşımları başta olmak üzere pek çok sınıflandırma yaklaşımına temel olarak kullanılmaktadır. Buna ek olarak ulusal kültür, firmaların muhasebe prosedürleri seçimleri üzerindeki etkileri veya aracılığıyla mali raporlama uygulamalarında önemli bir belirteç olarak kabul edilmektedir.

Kurumsal mali raporlama düzeylerinin, ulusal kültürel boyutlar ile özellikle Gray (1988) modelinde yer alanlar gibi şirketlerin çevresel bilgilendirmeye ne derece eğilimli olduğu arasındaki ilişkinin birçok boyutta açıkça gösterildiği ulusal kültürel farklılıklardan etkilenmesi beklenmektedir. Bulgular, 20 ülkeden 6 sanayi sektöründe faaliyet gösteren 655 şirketin 2012 yılına ait yıllık raporlarının içerik analizine dayalı olarak çıkartılmıştır (Avustralya, Brezilya, Kanada, Çin, Fransa, Almanya, Hong Kong, Hindistan, Irak, Japonya, Malezya, Hollanda, Portekiz, Singapur, İspanya, İsveç, İsviçre, Türkiye, İngiltere ve ABD).

Bu çalışmada kullanılmak üzere bu ülkelerin seçilmesindeki amaç, kültürleri bakımından şirketlerin paydaşları arasında farklı görüşlerin benimseneceği ve şeffaflık açısından da farklılıklar görülmesinin bekleneceği ülkelerin belirlenmesidir. Bu kültürler arası çalışma, ulusal kültürel değerlerin 10 kurumsal çevresel açıklama üzerindeki etkisiyle ilgili soruları, iki bölümden oluşan bir çalışma aracılığıyla cevaplamak üzere tasarlanmıştır. İlk bölüm, korelasyon çalışmasından; ikinci bölüm ise çoklu regresyon çalışmasından oluşmaktadır. İlk bölüme ait bulgular (korelasyon çalışması) altı varsayımın sonuçlarını içermektedir (1-6). tablo 5.5'te görüldüğü üzere 1 numaralı varsayımın sonuçları, güç mesafesi (GM) düzeyinin kurumsal çevresel açıklama derecesiyle negatif korelasyon içinde olduğunu istatistiksel olarak anlamlı olduğunu açıkça göstermektedir (0.001 anlamlı). Bu sonuç, negatif bir ilişki bulmuş olan ve Vachon (2010) çalışması ile de uyumludur.

Vachon (2010), bir ülkede artan güç mesafesi düzeyinin, azalan sürdürülebilir kalkınma uygulamalarıyla ilişkilendirildiğini ortaya koymuştur. Bu sonuç, yüksek güç mesafesine sahip toplumlarda genellikle daha kötü çalışma koşulları ve kirletilmiş çevre konularında daha yüksek bir kabullenme düzeyi olduğunu göstermektedir. Bu

yüzden, toplumun şirketler üzerindeki çevresel açıklamaya yönelik baskısı, düşük güç mesafesine sahip toplumlardaki baskıdan daha düşük olacaktır. Aynı açıdan bakıldığında güç mesafesi, Dünya Ekonomik Forumu tarafından geliştirilen Çevresel Sürdürülebilirlik Endeksinde ölçülen bir ülkenin çevre performansı ile olumsuz ilişkiye sahiptir (Husted, 2005; ve Park, 2007). Bu yüzden, yüksek güç mesafesinin, toplumun genel anlamda çevre koruma eylemlerinde bulunma ve bunları açıklama eğilimi üzerinde olumsuz bir etkiye sahiptir. Tablo 5.6'da görüldüğü gibi 2 numaralı varsayımın sonucu, bireycilik düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamaları arasında anlamlı düzeyde pozitif bir ilişki olduğu ve iki uçlu test ile %0.1 düzeyinde anlamlı olduğu saptanmıştır. Bu bulgu, bireycilik ve çevresel yenilikler arasında negatif bir ilişki olduğunu öne süren Vachon (2010) çalışması ile uyumludur.

Bunun aksine, Van der Laan Smith, Adikhari, ve Tondkar (2005) ve Orij (2010), (ulusal kültür boyutları, bireycilik ve güç mesafesinin bir bileşimi olarak) genel kültür çeşitleri ve şirketlerin sosyal içerikli açıklamaları arasında bir ilişki olmadığına işaret etmiştir. Ne var ki, bizim vardığımız sonuçlar, sosyal açıklamalardan çok çevresel açıklamalarla ilgili olduğundan bu, yüksek düzeyde bireyciliğin egemen olduğu ülkelerde çalıştıklarında şirketlerin çevresel bilgilendirmede bulunma olasılıklarının daha fazla olduğu anlamına gelmektedir. Bu sonuca varmamızın sebebi, daha fazla inanç ve büyük olasılıkla da bilgi paylaşan ve kapsamlı açıklama talebinde bulunan kolektivist toplumlara göre bireyselci toplumların gizliliğe daha az eğilimli olmasının beklenmesidir. Bu tür toplumlarda faaliyet gösteren şirketler, çevresel bilgilendirme açısından diğer şirketlere göre daha fazla sosyal baskıya maruz kalacaktır.

Tablo 5.7'de 3 numaralı varsayımın sonuçları gösterilmektedir. Bu sonuçlar, erillik düzeyi ve kurumsal çevresel açıklamaları arasında bir ilişki bulunmadığını göstermektedir. Bu bulgu, erillik kavramının şirketlerin sosyal açıklama düzeyleri (SAD) ile negatif ilişkisi olduğunu öne süren Orij (2010) çalışması ile uyumlu değildir. Burada daha yüksek erillik düzeyine sahip ülkelerde faaliyet gösteren şirketler, düşük erillik düzeylerine sahip ülkelere göre daha az sosyal bilgi açıklamalarında bulunma eğiliminde olduğundan söz edilmektedir. Tablo 5.8'de gösterildiği gibi 4 numaralı varsayımın sonucu, belirsizlikten kaçınma düzeyi ve kurumsal çevresel açıklama arasında bir ilişki olmadığını göstermektedir. Ne var ki, bu bulgu, olumsuz bir ilişki

bulmuş olan Vachon (2010) çalışmasıyla uyumlu değildir. Vachon (2010), bir ülkede belirsizlikten kaçınma düzeyi yükseldikçe bu ülkedeki şirketlerin sürdürülebilir kalkınmaya yönelik uygulamaları düzeyinin düştüğünü öne sürmüştür. Ayrıca, tablo 5.9'da görülen 5 numaralı varsayımın sonucu, uzun vadeli oryantasyon düzeyi ile kurumsal çevresel açıklama arasında bir ilişki olmadığını göstermektedir. Bu bulgu, uzun vadeli oryantasyonun kurumsal sosyal açıklama (SAD) düzeyleriyle ilişkili olmadığına işaret eden Orij (2010) çalışmasıyla uyumludur.

Son olarak, Tablo 5.10'da gösterilen 6 numaralı Varsayımın sonucu, hoşgörü düzeyi ile kurumsal çevresel açıklama arasında anlamlı düzeyde pozitif bir ilişki olduğuna ve iki uçlu test sonucunun %0.05 düzeyinde bir anlamlılığa işaret ettiğini göstermektedir. Bu sonuç, hoşgörü düzeyi yüksek ülkelerdeki firmaların daha ihtiyatlı ülkelerde faaliyet gösteren firmalara göre daha fazla çevresel bilgilendirme açısından daha istekli olacağı anlamına gelir. Bu bulgu, hoşgörü ve kurumsal çevresel açıklama arasında teorik düzeyinde varlığından söz edilen ilişki ile uyumludur. Bu, Hofstede'nin, hoşgörü boyutu ve gizlilik arasındaki doğrudan ve ters ilişki olduğu ve dolayısıyla hoşgörünün büyük olasılıkla kurumsal çevresel açıklama ile pozitif ilişkili olduğu anlamına geleceği varsayımını ortaya koyan Borker (2013a) çalışmasıyla uyumludur. Bu sonuca varılmasının sebebi, hoşgörülü toplumların yaşamdan zevk almaya eğilim göstermesi, eğlenmesi ve daha iyimser olmalarıdır. Bu yüzden de ihtiyatlı toplumlara göre daha fazla inanç ve büyük olasılıkla da bilgi paylaşan ve kapsamlı açıklama talebinde bulunan hoşgörülü toplumların ihtiyatlı toplumlara göre daha şeffaf olmaları beklenir.

Çoklu regresyon çalışması için 4 varsayım geliştirilmiştir (7-7c). Tablo 5.11 ve Tablo 5.13 arasında gösterilen 7 numaralı varsayımın sonuçları, güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO), ve Hoşgörü (HOŞ) ve kurumsal çevresel açıklama düzeyi (KÇA) arasında bir ilişki olduğuna işaret etmektedir. Buradaki sonuçların, bağımlı değişken olan kurumsal çevresel açıklama (KÇA) ile bağımsız değişkenler olan Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), ve Hoşgörü (HOŞ) arasında anlamlı bir ilişki olduğunu gösteren 1'den 6'ya kadar olan varsayımların sonuçlarıyla uyumlu olduğu görülmüştür.

Doktora tezinin kontrol değişkenlerinin etkisiyle ilgili (bölge, sektör, ve firma ölçeği) hedeflerini gerçekleştirmek üzere bu değişkenlere ilişkin çoklu regresyon

modellerinin sonuçlarını gösteren 7a, 7b, ve 7c numaralı varsayımlar oluşturuldu. Bölgenin kontrol değişkeni eklendiğinde 7a numaralı varsayımın sonuçları (tablo 5.14 ile tablo 5.16 arasında gösterildiği şekilde), bölge değişkeninin kontrolünün ardından güç mesafesi (GM), bireycilik (BİR), erillik (ERL), belirsizlikten kaçınma (BK), uzun vadeli oryantasyon (UVO) ve hoşgörü (HOŞ) ile kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında anlamlı bir ilişki olduğuna işaret etmiştir. Daha da özele inildiğinde sonuçlar, Anglo şirketlerin açıkladığı bilgiler 38.20 düzeyindeyken Asya Kolonileri şirketlerinin çevresel bilgilendirme notunun 9.81 olduğunu göstermektedir. Bu sonuçlar, farklı kültürlerin egemen olduğu bölgelerde toplumsal beklentilerin arasında fark olduğunu yansıtmaktadır.

Açıkça görülmektedir ki ABD, İngiltere, Avustralya ve Kanada gibi ülkelerde faaliyet gösteren şirketler, Singapur ya da Hong Kong'da bulunan diğer şirketlere göre çevre konusunda daha fazla açıklama yapmaktadır. Bu sonuçlara varılmasının sebebi ise daha gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin, daha az gelişmiş ülkelerdeki şirketlere göre daha sıkı çevresel bilgilendirme düzenlemelerine tabi olabilmeleri ve bazı toplumlarda faaliyet gösteren şirketlerin, çevresel bilgilendirme konusunda gelişim gösterme açısından duyduğu kaygının artmasıdır.

Ayrıca, sonuçlar, çevresel bilgilendirme düzeyinin bölgeler arasında farklılık gösterdiğine işaret etmektedir. Bu yüzden, farklı bölgelerdeki şirketlerin çevresel performansları arasında karşılaştırma yapılması mümkün değildir. Bu sonuçlar, düzenleyici organlar, hükümetler, meslek örgütleri ve diğer ilgili tarafların kurumsal çevresel raporlamayı zorunlu hale getirmesi için teşvik etmektedir. Benzer biçimde, sektör kontrol değişkeni dahil edildiğinde anlamlı bir etki görülmektedir. 7b numaralı varsayımın sonuçları (tablo 5.17 ile tablo 5.19 arasında gösterildiği gibi), sektör değişkeninin kontrolünün ardından Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO), ve Hoşgörü (HOŞ) ve kurumsal çevresel açıklama (KÇA) düzeyi arasında anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. Ayrıca, sonuçlara göre petrol ve gaz sektöründeki şirketlerin açıkladığı çevresel bilgi skorlarının ortalaması 32.96 ve standart sapması da 21.87'dir. Tablo, ayrıca gıda sektörü şirketlerinin açıkladığı çevresel bilgi skorlarının ortalamasının 19.57 ve standart sapmanın da 12.94 olduğunu göstermektedir.

Diğer sektörlerde bu sayılar, 31.96 (metal ve madencilik) ile 23.37 (otomobil) arasında değişmektedir. Bu yüzden, sektörler arasındaki farklı ortalamalar, farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin açıkladığı çevresel bilgi skorlarının belirgin biçimde farklılık gösterebileceğini ortaya koymuştur. Buradaki sonuçlar, Meşruiyet Kuramını destekleyecek kanıtlar sunmaktadır ve çevresel konularda daha hassas sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin, varlıklarını meşrulaştırmak üzere çevresel konularda çok hassas olmayan sektörlerde faaliyet gösteren şirketlere göre çevresel performans konusunda daha fazla bilgi paylaşma eğiliminde olduklarını bulan Deegan ve Gordon (1996) çalışmasıyla da uyumludur.

Bu yüzden sonuçlar, Meşruiyet Kuramını destekleyecek kanıtlar sunmaktadır. Bu sonucun sebebi, bazı sektörler için, kimya, petrol ve gaz gibi kurumsal sürdürülebilirlik raporlama yönergeleri yayımlanmışken diğer sektörlerde böyle bir işlemin yapılmamış olmasıdır. Bu yüzden, bu tür yönergelerin yayımlandığı sektörlerdeki paydaş beklentilerinin, yönergeleri olmayan sektörlerdeki paydaşların beklentilerinden daha yüksek olması beklenmektedir. Sonuçlar, çevresel bilgi açıklama düzeyleri açısından sektörler arasında da büyük farklılık olduğunu göstermektedir.

Bu yüzden, farklı sektörlerdeki şirketlerin çevresel performansları arasında etkin bir karşılaştırma yapmak mümkün değildir. Farklı sektörlerde çevresel performans bilgisi açısından benzer düzeyde açıklama yapılmasını sağlamak için kurumsal çevresel raporlamanın zorunlu hale getirilmesi gerekmektedir. Son olarak, firma ölçeğinin kontrol değişkeni dahil edildiğinde anlamlı bir etki ortaya çıkmıştır. 7c numaralı varsayımın sonuçları (tablo 5.20 ile tablo 5.22arasında gösterildiği gibi) firma ölçeğinin kontrolünün ardından Güç mesafesi (GM), Bireycilik (BİR), Erillik (ERL), Belirsizlikten kaçınma (BK), Uzun vadeli oryantasyon (UVO), ve Hoşgörü (HOŞ) ve düzeyi Kurumsal çevresel açıklama (KÇA) arasında bir ilişki olduğunu göstermiştir. Bu da firma ölçeğinin kontrol değişkeni dahil edildiğinde farklı ölçeklere sahip şirketlerde şirketlerin kurumsal çevresel açıklama düzeylerinin ortalamaları arasındaki farkların, Güç mesafesi değişkeni, Bireycilik değişkeni, Erillik değişkeni, Belirsizlikten kaçınma değişkeni, Uzun vadeli oryantasyon değişkeni, ve Hoşgörü değişkeninden daha önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Sonuçlar, firma ölçeğinin, çevresel bilgilendirme düzeyiyle pozitif ilişkili olduğunu bulan Liu ve Anbumozhi (2009), Monteiro ve Aibar-Guzmán (2010), ve Suttipun ve Stanton (2012) çalışmalarıyla uyumludur.

Bu da büyük şirketlerin, küçük şirketlere göre daha fazla çevresel bilgi paylaşımında bulunduğu anlamına gelir. Bu yüzden, farklı ölçeklere sahip şirketlerin kurumsal çevresel açıklamaları, etkin bir şekilde karşılaştırılamaz. Sonuç, ayrıca toplam varlıklarla temsil edilen (TA) firma ölçeğinin, kurumsal çevresel açıklama konusunda kayda değer bir rol oynadığını da göstermektedir. Bu sonucun açıklaması da bir firma ölçeği büyüdükçe kaynaklarını kurumsal çevresel teknolojilere ve çevre dostu yönetime tahsis etme yetilerinin de artıyor olmasıdır. Bu da şirketin kurumsal çevresel itibarı ve kurumsal imajı ile ilgilenirken aynı zamanda daha yüksek düzeyde kurumsal sosyal ve çevresel performans talebinde bulunan harici paydaşlar açısından görünür olmaya çalışmalarından kaynaklanmaktadır. Özetle, bulgular, Hofstede'nin kültürel boyutlarının üçünün kurumsal çevresel açıklama (KÇA) ile ilişkili olduğunu göstermektedir.

Özellikle, bir ulusta yüksek düzeyde bireycilik ve hoşgörü olması, yüksek düzeyde kurumsal çevresel açıklama ile ilişkilendirilmekteyken bir ulusun yüksek düzeyde güç mesafesine sahip olması, düşük oranda KÇA ile bağdaştırılmaktadır. Benzer biçimde, kontrol değişkenlerinin (bölge, sektör ve firma ölçeği) kurumsal çevresel açıklama KÇA ile ciddi anlamda ilişkili olduğu görülmüştür. Sonuçlar, bölgeler, sektörler ya da firma ölçeğinin kontrol değişkenleri dahil edildiğinde şirketlerin kurumsal çevresel açıklama düzeyleri ortalamasının farklarının bölgeler, sektörler ya da farklı firma ölçekleri arasında Güç mesafesi değişkeni, Bireycilik değişkeni, Erillik değişkeni, Belirsizlikten kaçınma değişkeni, Uzun vadeli oryantasyon değişkeni ve Hoşgörü değişkeninden daha önemli hale geldiğini ortaya koymaktadır. Bizim vardığımız sonuçlar, kurumsal çevresel açıklama ve ulusal kültürler arasındaki ilişkiye bir açıklama getirmektedir ve paydaşların, KÇA açısından gözlenen uluslararası farklılıkları anlamalarına destek olacaktır.

Ayrıca bu sonuçlar, çok-uluslu şirketlerin yöneticileri için de yararlı olabilir; çünkü farklı toplumlarda yıllık raporların hazırlanması, paydaşlara yapılacak çevresel bilgi açıklamalarının düzeyiyle ilgili olarak ülkelerin ulusal kültürleri ve sosyal oryantasyonlarının dikkate alınmasını gerektirmektedir. Ulusal kültür ve kurumsal çevresel açıklama arasındaki ilişki konusunda yukarıda sunulan tartışmaya ek olarak kurumsal sürdürülebilirlik ödülleri verilerek dünya genelinde şirketlerin, gönüllü çevresel açıklamalarda bulunmalarının teşvik edilmesine dikkat çekilmesi de önemlidir.

Bu ödüller, ABD, İngiltere, Avustralya, Malezya gibi birçok ülkede her yıl verilmektedir ve uluslararası düzeyde de bu ödüllerin verilmesi gereklidir. Ayrıca, tüm çevre konularını kapsayan muhasebe standartlarının oluşturabilmesi için Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu'nun (SASB) desteklenmesi gerekir. Ayrıca, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) kurumsal çevresel raporlama konusunda bir uluslararası muhasebe standardı yayımlaması gerekir. Böylece tüm dünyada şirketlerin yıllık raporlar yoluyla ya da bağımsız kurumsal çevresel raporlar hazırlayarak çevresel faaliyetleriyle ilgili belirli maddeleri açıklamalarını gerekli kılınabilir. Bu standartlar, çevresel bilgilendirmenin nitelik ve niceliği konusunda bir reçete sunabilir; bu da çevresel bilgilendirmelerin tek tip ve karşılaştırılabilir olmasını sağlayabilir.

Ulusal borsalar, sermaye piyasalarında işlem gören şirketler için mali tablolarıyla çevresel bilgilerin belirli maddeleri paylaşmalarını öngören belirli koşullar getirebilir. Çevresel performans açıklamalarının tek tip olmasını sağlamak için, İstanbul borsası gibi borsalar halka açık şirketlerin, çevresel bilgilendirme koşullarına ya da kurumsal çevresel raporlama konusunda geçerli muhasebe standartlarına uymasını şart koşabilir. Ayrıca, dünya genelinde tüm şirketlerde açıklamaların benzer şekillerde yapılmasını sağlamak amacıyla Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü'nün (IOSCO), menkul değerler piyasaları ve vadeli piyasalarda işlem gören şirketler için çevresel raporlamada yer almaları ve (varsa) kurumsal çevresel raporlama konusunda yeni uluslararası muhasebe standartlarının tüm gerekliliklerini yerine getirmelerini sağlayacak uluslararası bir düzenleme getirmesi gereklidir. Dünyanın her yerinde hükümetlerin, dünya genelinde meslek örgütlerinin çevre kültürünün yayılması amacıyla yaptıkları çalışmaları desteklemesi gerekir.

Hükümetler, ulusal sermaye piyasalarında işlem gören şirketlerin kurumsal çevresel raporlama konusunda yerel gereklilikler ya da yeni geliştirilen uluslararası muhasebe standartları temelinde çevresel performans bilgisiyle ilgili a rapor sunmaları için birtakım yasaları yürürlüğe koyabilir ya da mevzuat geliştirebilirler. Ne var ki, bu sayılan usullerin şirketler için raporlama maliyetlerini arttırabileceği öne sürülmüştür. Dolayısıyla, zorunlu çevresel raporlamanın halka açık şirketlerle sınırlı olmasına önem verilmelidir. Küçük ve orta ölçekli şirketler için de sınırlı bir takım koşullara uyma zorunluluğu getirilebilir.

Ayrıca, küçük ve orta ölçekli şirketlerin maliyet yükünü azaltmak için de küçük ve orta ölçekli şirketler için sınırlı koşullar içeren bir başka çevresel raporlama standartları listesinin yayımlanması gerekir. Bu doktora tezinin sonuçları, elimizdeki bilgilere şu katkılarda bulunmuştur:

1. Bu çalışma, farklı ülkelerde ve farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin çevresel ve sosyal davranışlarıyla ilgili anlayışımızı zenginleştirmiştir; çünkü farklı ülkelerden, farklı sektörlerden ve farklı kültürlere ait bölgelerden şirketleri kapsamaktadır.
2. Ayrıntılı olarak gözden geçirilmiş çevre muhasebesi ve raporlama tarihi, teşvikler ve çerçeveleri temin ederek çevre muhasebesi ve raporlamanın anlaşılması için kuramsal bir çerçeve sunmaktadır. Ulusal kültür ve kurumsal çevresel açıklamalar arasındaki ilişkinin anlaşılması için kapsamlı bir model de geliştirmektedir.
3. Firmaların yıllık raporlarında açıklanan çevresel bilginin uluslararası anlamda kültürel farklılıklardan etkilenip etkilenmediğini deneysel olarak test ederek literatüre katkıda bulunmaktadır.
4. Bu çalışma, 10 farklı kültürel bölge arasında kurumsal çevresel açıklama düzeyinin karşılaştırmalı bir analizini yapmak üzere ilk kez deneme yaparak mevcut literatüre katkıda bulunmaktadır.
5. Norveç/Danimarka ve ABD şirketleri arasındaki CSD farklılıklarını inceleyen Van der Laan Smith et al.(2005) çalışmasında yapıldığı gibi iki ulus arasında karşılaştırma yapmaktansa deneysel olarak kurumsal çevresel açıklamanın test edilmesinde önceki çevresel bilgilendirme çalışmalarında yer almayan geniş çaplı bir ülke grubunu kapsamaktadır.
6. Bu çalışma, Gray'in Gizlilik-Şeffaflığın muhasebe boyutu ve Hofstede'nin beşinci ve altıncı kültürel boyutlar (uzun vadeli oryantasyon ve Hoşgörü) arasındaki ilişkiyi çevresel raporlama bağlamında deneysel olarak test etmek üzere yapılmış ilk denemedir. Bu açıdan bu çalışma, Gray modelini, Hofstede'nin beşinci ve altıncı kültürel boyutlarını kapsayacak şekilde genişletmiştir.

Son olarak, gelecekte yapılacak araştırmalarda İngilizce'den başka dillerde de yazılmış olan raporlar da yer alabilir. Ayrıca, ileride tüm bölgeler ve sektörlerin eşit olarak dağıtıldığı örneklemler üzerinde çalışmalar yapılabilir. Buna ek olarak ileride yapılacak araştırmalarda bir yıl yerine birden fazla dönemi kapsayan yıllık raporların bulunduğu örneklemler bulunabilir. İleride yapılabilecek diğer araştırma önerilerinin içinde kurumsal çevresel açıklamasının değer ilişkisi de olabilir. Bu araştırma, şirketlerin paylaştığı çevresel bilgiye hisse senedi piyasasının tepkisini inceleyerek gönüllü kurumsal çevresel açıklamaların hisse senedi fiyatları üzerindeki etkileri konusunda nicel kanıtlar sunmaya odaklanmıştır. Gelecekte yapılabilecek bir başka araştırma konusu da çevresel performans önlemleri ve şirketin raporlama maliyetleri arasındaki ilişkiyi incelenmesidir.

Ekler

Ek A: İçerik Analizi Öğeler

No	Items	Monetary or quantitative (3)	described specifically (2)	General (1)	Not available (0)
	Expenditures and risks				
1	Investments				
2	Operation costs				
3	Future investments				
4	Future operating costs				
5	Financing for investments				
6	Environmental debts				
7	Risks provisions				
8	Risks litigations				
9	Provision for future expenditures				
	Laws and regulations conformity				
10	Litigations, actual and potential				
11	Fines				
12	Orders to conform				
13	Corrective actions				
14	Incidents				
15	Future legislation and regulations				
	Pollution abatement				
16	Emission of pollutants				
17	Discharges				
18	Waste management				
19	Installation and process controls				
20	Compliance status of facilities				

21	Noise and odors				
22	Energy consumption /conservation				
	Sustainable development				
23	Natural resource conservation				
24	Recycling				
25	Life cycle information				
	Land remediation and contamination				
26	Sites				
27	Efforts of remediation				
28	Potential liability-remediation				
29	Implicit liability				
30	Spills (number, nature, efforts of reduction)				
	Environmental management				
31	Environmental policies or company concern for the environment				
32	Environmental management system				
33	Environmental auditing				
34	Goals and targets				
35	Awards				
36	Department, group, service affected to the Environment				
37	ISO 14000				
38	Involvement of the firm to the development of environmental standards				
39	Involvement to environmental organizations (industry committees, etc)				
40	Joint projects with other firms on environmental management				

Ek B: Örnek şirketler

#	*Firma Adı*	Ülke	Web Sitesi	Iş Sektörü
1	ORICA LIMITED	AVUSTRALYA	www.orica.com.au	Kimyasallar
2	WESFARMERS LIMITED	AVUSTRALYA	www.wesfarmers.com.au	Gıda
3	WOOLWORTHS LIMITED	AVUSTRALYA	www.woolworthslimited.com.au	Gıda
4	COCA-COLA AMATIL LIMITED	AVUSTRALYA	www.ccamatil.com	Gıda
5	METCASH LIMITED	AVUSTRALYA	www.metcash.com	Gıda
6	BHP BILLITON LIMITED	AVUSTRALYA	www.bhpbilliton.com	Metal ve Madencilik
7	RIO TINTO LIMITED	AVUSTRALYA	www.riotinto.com	Metal ve Madencilik
8	NEWCREST MINING LIMITED	AVUSTRALYA	www.newcrest.com.au	Metal ve Madencilik
9	FORTESCUE METAL GROUP LIMITED	AVUSTRALYA	www.fmgl.com.au	Metal ve Madencilik
10	ARRIUM LIMITED	AVUSTRALYA	www.arrium.com	Metal ve Madencilik
11	BLUESCOPE STEEL LIMITED	AVUSTRALYA	www.bluescopesteel.com	Metal ve Madencilik
12	WHITEHAVEN COAL LIMITED	AVUSTRALYA	www.whitehaven.net.au	Metal ve Madencilik
13	WASHINGTON H SOUL PATTINSON & COMPANY LIMITED	AVUSTRALYA	www.whsp.com.au	Metal ve Madencilik
14	SIMS METAL MANAGEMENT LIMITED	AVUSTRALYA	www.simsmm.com	Metal ve Madencilik
15	ALUMINA LIMITED	AVUSTRALYA	www.aluminalimited.com	Metal ve Madencilik
16	OZ MINERALS LIMITED	AVUSTRALYA	www.ozminerals.com	Metal ve Madencilik
17	NEW HOPE CORPORATION LIMITED	AVUSTRALYA	www.newhopecoal.com.au	Metal ve Madencilik
18	ILİNGILTEREA RESOURCES LIMITED	AVUSTRALYA	www.ilİngilterea.com	Metal ve Madencilik
19	PALADIN ENERGY LTD.	AVUSTRALYA	www.paladinenergy.com.au	Metal ve Madencilik
20	ATLAS IRON LIMITED	AVUSTRALYA	www.atlasiron.com.au	Metal ve Madencilik
21	ENERGY RESOURCES OF AVUSTRALYA LIMITED	AVUSTRALYA	www.energyres.com.au	Metal ve Madencilik
22	MOUNT GIBSON	AVUSTRALY	www.mtgibsoniron.com.au	Metal ve

	IRON LIMITED	A		Madencilik
23	EVOLUTION MINING LIMITED	AVUSTRALYA	www.evolutionmining.com.au	Metal ve Madencilik
24	ORIGIN ENERGY LIMITED	AVUSTRALYA	www.originenergy.com.au	Petrol ve Gaz
25	WOODSIDE PETROLEUM LIMITED	AVUSTRALYA	www.woodside.com.au	Petrol ve Gaz
26	SANTOS LTD	AVUSTRALYA	www.santos.com.au	Petrol ve Gaz
27	CALTEX AVUSTRALYA LIMITED	AVUSTRALYA	www.caltex.com.au	Petrol ve Gaz
28	BEACH ENERGY LIMITED	AVUSTRALYA	www.beachpetroleum.com.au	Petrol ve Gaz
29	AWE LIMITED	AVUSTRALYA	www.awexplore.com	Petrol ve Gaz
30	LINC ENERGY LTD	AVUSTRALYA	www.lincenergy.com.au	Petrol ve Gaz
31	KAROON GAS AVUSTRALYA LIMITED	AVUSTRALYA	www.karoongas.com.au	Petrol ve Gaz
32	NEXUS ENERGY LIMITED	AVUSTRALYA	www.nexusenergy.com.au	Petrol ve Gaz
33	DART ENERGY LIMITED	AVUSTRALYA	www.dartenergy.com.au	Petrol ve Gaz
34	AURORA OIL & GAS LIMITED	AVUSTRALYA	www.auroraoag.com.au	Petrol ve Gaz
35	SENEX ENERGY LIMITED	AVUSTRALYA	www.senexenergy.com.au	Petrol ve Gaz
36	ROC OIL COMPANY LIMITED	AVUSTRALYA	www.rocoil.com.au	Petrol ve Gaz
37	HORIZON OIL LIMITED	AVUSTRALYA	www.horizonoil.com.au	Petrol ve Gaz
38	AMCOR LIMITED	AVUSTRALYA	www.amcor.com.au	Kağıt Hamuru ve Kağıt
39	TUPY S.A.	BREZİLYA	www.tupy.com.br	Otomobiller
40	AUTOMETAL SA	BREZİLYA	www.autometal.com.br	Otomobiller
41	BRASKEM S.A.	BREZİLYA	www.braskem.com.br	Kimyasallar
42	JBS S.A.	BREZİLYA	www.jbs.com.br	Gıda
43	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV	BREZİLYA	www.ambev.com.br	Gıda
44	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇAO	BREZİLYA	www.grupopaodeacucar.com.br	Gıda
45	VALE S.A.	BREZİLYA	www.vale.com	Metal ve Madencilik
46	METALURGICA GERDAU	BREZİLYA	www.gerdau.com.br	Metal ve Madencilik
47	GERDAU S.A.	BREZİLYA	www.gerdau.com.br	Metal ve Madencilik
48	COMPANHIA SIDERURGICA NACIONAL	BREZİLYA	www.csn.com.br	Metal ve Madencilik

49	USINAS SIDERURGICAS DE MINAS GERAIS S/A - USIMINAS	BREZİLYA	www.usiminas.com.br	Metal ve Madencilik
50	PETROLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS	BREZİLYA	www.petrobras.com.br	Petrol ve Gaz
51	COSAN S/A INDUSTRIA E COMÉRCIO.	BREZİLYA	www.cosan.com.br	Petrol ve Gaz
52	OGX PETROLEO E GAS PARTICIPAÇOES S.A.	BREZİLYA	www.ebx.com.br	Petrol ve Gaz
53	ULTRAPAR PARTICIPACOES S.A.	BREZİLYA	www.ultra.com.br	Petrol ve Gaz
54	HRT PARTICIPACOES EM PETROLEO SA	BREZİLYA	www.hrt.com.br	Petrol ve Gaz
55	QGEP PARTICIPACOES SA	BREZİLYA	www.qgep.com.br	Petrol ve Gaz
56	FIBRIA CELULOSE S.A.	BREZİLYA	www.fibria.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
57	KLABIN S.A.	BREZİLYA	www.klabin.com.br	Kağıt Hamuru ve Kağıt
58	SOUZA CRUZ SA	BREZİLYA	www.souzacruz.com.br	Kağıt Hamuru ve Kağıt
59	CELULOSE IRANI SA	BREZİLYA	www.irani.com.br	Kağıt Hamuru ve Kağıt
60	MAGNA INTERNATIONAL INC	KANADA	www.magna.com	Otomobiller
61	POTASH CORPORATION OF SASKETCHEWAN	KANADA	www.potashcorp.com	Kimyasallar
62	AGRIUM INC	KANADA	www.agrium.com	Kimyasallar
63	SHOPPERS DRUG MART CORPORATION	KANADA	www.shoppersdrugmart.ca	Kimyasallar
64	GEORGE WESTON LIMITED	KANADA	www.weston.ca	Gıda
65	LOBLAW COMPANIES LIMITED	KANADA	www.loblaw.com	Gıda
66	MOLSON COORS KANADA INC	KANADA	www.molson.com	Gıda
67	EMPIRE COMPANY LTD	KANADA	www.empireco.ca	Gıda
68	BARRICK GOLD CORPORATION	KANADA	www.barrick.com	Metal ve Madencilik
69	TECK RESOURCES LIMITED	KANADA	www.teck.com	Metal ve Madencilik
70	GOLDCORP INC	KANADA	www.goldcorp.com	Metal ve Madencilik
71	NEWMONT MINING CORPORATION OF KANADA LIMITED	KANADA	www.newmont.com	Metal ve Madencilik

72	KINROSS GOLD CORPORATION	KANADA	www.kinross.com	Metal ve Madencilik
73	YAMANA GOLD INC.	KANADA	www.yamana.com	Metal ve Madencilik
74	CAMECO CORPORATION	KANADA	www.cameco.com	Metal ve Madencilik
75	SHERRITT INTERNATIONAL CORPORATION	KANADA	www.sherritt.com	Metal ve Madencilik
76	TURQUOISE HILL RESOURCES LTD.	KANADA	www.ivanhoemines.com	Metal ve Madencilik
77	FIRST QUANTUM MINERALS LTD	KANADA	www.first-quantum.com	Metal ve Madencilik
78	AGNICO-EAGLE MINES LTD.	KANADA	www.agnico-eagle.com	Metal ve Madencilik
79	IAMGOLD CORPORATION	KANADA	www.iamgold.com	Metal ve Madencilik
80	ELDORADO GOLD CORP	KANADA	www.eldoradogold.com	Metal ve Madencilik
81	LUNDIN MINING CORPORATION	KANADA	www.lundinmining.com	Metal ve Madencilik
82	SUNCOR ENERGY INC.	KANADA	www.suncor.com	Petrol ve Gaz
83	TRANSKANADA CORPORATION	KANADA	www.transKANADA.com	Petrol ve Gaz
84	CANADIAN NATURAL RESOURCES LIMITED	KANADA	www.cnrl.com	Petrol ve Gaz
85	ENCANA CORPORATION	KANADA	www.encana.com	Petrol ve Gaz
86	ENBRIDGE INC	KANADA	www.enbridge.com	Petrol ve Gaz
87	HUSKY ENERGY INC.	KANADA	www.huskyenergy.ca	Petrol ve Gaz
88	IMPERIAL OIL LIMITED	KANADA	www.imperialoil.ca	Petrol ve Gaz
89	TALISMAN ENERGY INC	KANADA	www.talisman-energy.com	Petrol ve Gaz
90	CENOVUS ENERGY INC.	KANADA	www.cenovus.com	Petrol ve Gaz
91	NEXEN INC	KANADA	www.nexeninc.com	Petrol ve Gaz
92	PENN WEST PETROLEUM LTD	KANADA	www.pennwest.com	Petrol ve Gaz
93	CRESCENT POINT ENERGY CORP.	KANADA	www.crescentpointenergy.com	Petrol ve Gaz
94	CANADIAN OIL SANDS LTD.	KANADA	www.cos-trust.com	Petrol ve Gaz
95	PETROBANK ENERGY AND RESOURCES LTD	KANADA	www.petrobank.com	Petrol ve Gaz
96	PETROBAKKEN ENERGY LTD.	KANADA	www.petrobakken.com	Petrol ve Gaz
97	MEG ENERGY CORP.	KANADA	www.megenergy.com	Petrol ve Gaz
98	ENERPLUS CORPORATION	KANADA	www.enerplus.com	Petrol ve Gaz

99	PENGROWTH ENERGY CORPORATION	KANADA	www.pengrowth.com	Petrol ve Gaz
100	PACIFIC RUBIALES ENERGY CORP.	KANADA	www.pacificrubiales.com	Petrol ve Gaz
101	ARC RESOURCES LTD.	KANADA	www.arcresources.com	Petrol ve Gaz
102	INTER PIPELINE FUND	KANADA	www.interpipelinefund.com	Petrol ve Gaz
103	ATHABASCA OIL CORPORATION	KANADA	www.aosc.com	Petrol ve Gaz
104	BONAVISTA ENERGY CORP	KANADA	www.bonavistaenergy.com	Petrol ve Gaz
105	VERESEN INC.	KANADA	www.fortchicago.com	Petrol ve Gaz
106	ULTRA PETROLEUM CORPORATION	KANADA	www.ultrapetroleum.com	Petrol ve Gaz
107	ALTAGAS LTD.	KANADA	www.altagas.com	Petrol ve Gaz
108	ENBRIDGE INCOME FUND HOLDINGS INC.	KANADA	www.enbridgeincomefund.com	Petrol ve Gaz
109	PEMBINA PIPELINE CORPORATION	KANADA	www.pembina.com	Petrol ve Gaz
110	VERMILION ENERGY INC.	KANADA	www.vermilionenergy.com	Petrol ve Gaz
111	TOURMALINE OIL CORP	KANADA	www.tourmalineoil.com	Petrol ve Gaz
112	BAYTEX ENERGY CORP	KANADA	www.baytex.ab.ca	Petrol ve Gaz
113	LEGACY OIL + GAS INC.	KANADA	www.glamisresources.ca	Petrol ve Gaz
114	KEYERA CORP	KANADA	www.keyera.com	Petrol ve Gaz
115	GIBSON ENERGY INC.	KANADA	www.gibsons.com	Petrol ve Gaz
116	ADVANTAGE OIL & GAS LTD.	KANADA	www.advantageog.com	Petrol ve Gaz
117	CREW ENERGY INC	KANADA	www.crewenergy.com	Petrol ve Gaz
118	CASCADES INC	KANADA	www.cascades.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
119	SAIC MOTOR CORPORATION LIMITED	ÇİN	www.saicmotor.com	Otomobiller
120	DONGFENG MOTOR GROUP COMPANY LIMITED	ÇİN	www.dfmg.com.cn	Otomobiller
121	BYD COMPANY LIMITED	ÇİN	www.byd.com.cn	Otomobiller
122	GUANGZHOU AUTOMOBILE GROUP CO., LTD.	ÇİN	www.gagc.com.cn	Otomobiller
123	CHONGQING CHANGAN AUTOMOBILE COMPANY LIMITED	ÇİN	www.changan.com.cn	Otomobiller
124	GREAT WALL MOTOR CO., LTD.	ÇİN	www.gwm.com.cn	Otomobiller

125	SINOPEC SHANGHAI PETROCHEMICAL CO., LTD.	ÇİN	www.spc.com.cn	Kimyasallar
126	ÇİN SHENHUA ENERGY COMPANY LIMITED	ÇİN	www.csec.com	Metal ve Madencilik
127	BAOSHAN IRON & STEEL COMPANY LIMITED	ÇİN	www.baosteel.com	Metal ve Madencilik
128	ÇİN COAL ENERGY COMPANY LIMITED	ÇİN	www.ÇİNcoalenergy.com	Metal ve Madencilik
129	ALUMINUM CORPORATION OF ÇİN LIMITED	ÇİN	www.chalco.com.cn	Metal ve Madencilik
130	PETROÇİN COMPANY LIMITED	ÇİN	www.petroÇİN.com.cn	Petrol ve Gaz
131	ÇİN PETROLEUM & CHEMICAL CORPORATION	ÇİN	www.sinopec.com.cn	Petrol ve Gaz
132	ÇİN SUNTIEN GREEN ENERGY CORPORATION LIMITED	ÇİN	www.suntien.com	Petrol ve Gaz
133	SHANDONG CHENMING PAPER HOLDINGS LIMITED	ÇİN	www.chenmingpaper.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
134	RENAULT	FRANSA	www.renault.com	Otomobiller
135	PEUGEOT S.A.	FRANSA	www.psa-peugeot-citroen.com	Otomobiller
136	VALEO SA	FRANSA	www.valeo.com	Otomobiller
137	COMPAGNIE GENERALE DES ETABLISSEMENTS MICHELIN (C.G.E.M.) SA	FRANSA	www.michelin.com	Kimyasallar
138	CARREFOUR SA	FRANSA	www.carrefour.com	Gıda
139	RALLYE SA	FRANSA	www.rallye.fr	Gıda
140	CASINO GUICHARD-PERRACHON SA	FRANSA	www.groupe-casino.fr	Gıda
141	GROUPE ERAMET SA	FRANSA	www.eramet.fr	Metal ve Madencilik
142	TOTAL S.A.	FRANSA	www.total.com	Petrol ve Gaz
143	L'AIR LIQUIDE, SOCIÉTÉ ANONYME POUR L'ÉTUDE ET L'EXPLOITATION DES PROCÉDÉS GEORGES CLAUDE	FRANSA	www.airliquide.com	Petrol ve Gaz
144	MAUREL & PROM SA	FRANSA	www.maureletprom.fr	Petrol ve Gaz
145	MAUREL & PROM NIGERIA	FRANSA	www.mpnigeria.com	Petrol ve Gaz
146	SEQUANA	FRANSA	www.sequanacapital.fr	Kağıt Hamuru ve Kağıt
147	EXACOMPTA	FRANSA	www.exacomptaclairefontai	Kağıt Hamuru ve

	CLAIREFONTAINE SA		ne.fr	Kağıt
148	GASCOGNE	FRANSA	www.groupe-gascogne.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
149	SOCIETE TONNELLERIES FRANCOIS FRERES SA	FRANSA	www.francoisfreres.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
150	VOLKSWAGEN AG	ALMANYA	www.volkswagen.de	Otomobiller
151	DAIMLER AG	ALMANYA	www.daimler.com	Otomobiller
152	BAYERISCHE MOTOREN WERKE AG - BMW	ALMANYA	www.bmwgroup.com	Otomobiller
153	AUDI AG	ALMANYA	www.audi.de	Otomobiller
154	PORSCHE AUTOMOBIL HOLDING SE	ALMANYA	www.porsche.de	Otomobiller
155	CONTINENTAL AG	ALMANYA	www.conti-online.com	Otomobiller
156	LEONI AG	ALMANYA	www.leoni.com	Otomobiller
157	ELRINGKLINGER AG	ALMANYA	www.elringklinger.de	Otomobiller
158	GRAMMER AG	ALMANYA	www.grammer.de	Otomobiller
159	RENK AG	ALMANYA	www.renk.de	Otomobiller
160	PROGRESS-WERK OBERKIRCH AG	ALMANYA	www.progress-werk.de	Otomobiller
161	BASF SE	ALMANYA	www.basf.de	Kimyasallar
162	LANXESS AG	ALMANYA	www.lanxess.de	Kimyasallar
163	WACKER CHEMIE AG	ALMANYA	www.wacker.com	Kimyasallar
164	K+S AKTIENGESELLSCHAFT	ALMANYA	www.k-plus-s.com	Kimyasallar
165	SYMRISE AG	ALMANYA	www.symrise.com	Kimyasallar
166	FUCHS PETROLUB AG	ALMANYA	www.fuchs-oil.de	Kimyasallar
167	H&R AG	ALMANYA	www.hur-wasag.de	Kimyasallar
168	HANSA GROUP AG	ALMANYA	www.hansagroup.de	Kimyasallar
169	SIMONA AG	ALMANYA	www.simona.de	Kimyasallar
170	UZIN UTZ AG	ALMANYA	www.uzin-utz.com	Kimyasallar
171	NABALTEC AG	ALMANYA	www.nabaltec.de	Kimyasallar
172	NANOGATE AG	ALMANYA	www.nanogate.de	Kimyasallar
173	METRO AG	ALMANYA	www.metrogroup.de	Gıda
174	SUDZUCKER AG	ALMANYA	www.suedzucker.de	Gıda
175	KWS SAAT AG	ALMANYA	www.kws.com	Gıda
176	THYSSENKRUPP AG	ALMANYA	www.thyssenkrupp.com	Metal ve Madencilik
177	SALZGITTER AG	ALMANYA	www.salzgitter-ag.de	Metal ve Madencilik
178	AURUBIS AG	ALMANYA	www.aurubis.com	Metal ve

				Madencilik
179	SKW STAHL-METALLURGIE HOLDING AG	ALMANYA	www.skw-steel.com	Metal ve Madencilik
180	ENVITEC BIOGAS AG	ALMANYA	www.envitec-biogas.de	Metal ve Madencilik
181	PEARL GOLD AG	ALMANYA	www.pearlgoldag.co	Metal ve Madencilik
182	LINDE AG	ALMANYA	www.linde.com	Petrol ve Gaz
183	CROPENERGIES AG	ALMANYA	www.cropenenergies.com	Petrol ve Gaz
184	VERBIO VEREINIGTE BIOENERGIE AG	ALMANYA	www.verbio.de	Petrol ve Gaz
185	PETROTEC AG	ALMANYA	www.petrotec.de	Petrol ve Gaz
186	YOUBISHENG GREEN PAPER AG	ALMANYA	www.youbisheng-greenpaper.de	Kağıt Hamuru ve Kağıt
187	ÇİN RESOURCES ENTERPRISE LIMITED	HONG KONG	www.cre.com.hk	Gıda
188	SUN ART RETAIL GROUP LIMITED	HONG KONG	www.sunartretail.com	Gıda
189	ÇİN AGRI-INDUSTRIES HOLDINGS LIMITED	HONG KONG	www.ÇİNagri.com	Gıda
190	VITASOY INTERNATIONAL HOLDINGS LIMITED	HONG KONG	www.vitasoy.com	Gıda
191	LAM SOON (HONG KONG) LIMITED	HONG KONG	www.lamsoon.com	Gıda
192	GREAT ÇİN HOLDINGS LIMITED	HONG KONG	www.greatÇİNholdingsltd.com.hk	Gıda
193	GUANGNAN (HOLDINGS) LIMITED	HONG KONG	www.gdguangnan.com	Gıda
194	SAN MIGUEL BREWERY HONG KONG LIMITED	HONG KONG	www.sanmiguel.com.hk	Gıda
195	FOSUN INTERNATIONAL LIMITED	HONG KONG	www.fosun-international.com	Metal ve Madencilik
196	SHOUGANG CONCORD INTERNATIONAL ENTERPRISES COMPANY LIMITED	HONG KONG	www.shougang-intl.com.hk	Metal ve Madencilik
197	SHOUGANG FUSHAN RESOURCES GROUP LIMITED	HONG KONG	www.shougang-resources.com.hk	Metal ve Madencilik
198	MMG LIMITED	HONG KONG	www.minmetalsresources.com	Metal ve Madencilik
199	ÇİN NONFERROUS MINING CORPORATION LIMITED	HONG KONG	www.cnmcl.net	Metal ve Madencilik

200	CPMC HOLDINGS LTD	HONG KONG	http://cofcopack.com	Metal ve Madencilik
201	XIWANG SPECIAL STEEL COMPANY LIMITED	HONG KONG	www.xiwangsteel.com	Metal ve Madencilik
202	IRC LIMITED	HONG KONG	www.ircgroup.com.hk	Metal ve Madencilik
203	KING STONE ENERGY GROUP LIMITED	HONG KONG	www.663hk.com	Metal ve Madencilik
204	SHOUGANG CONCORD CENTURY HOLDINGS LIMITED	HONG KONG	www.shougangcentury.com.hk	Metal ve Madencilik
205	ÇİN YUNNAN TIN MINERALS GROUP COMPANY LIMITED	HONG KONG	www.cytmg.com	Metal ve Madencilik
206	CVM MINERALS LIMITED	HONG KONG	www.cvmminerals.com	Metal ve Madencilik
207	CNOOC LIMITED	HONG KONG	www.cnoocltd.com	Petrol ve Gaz
208	CHEMOIL ENERGY LIMITED	HONG KONG	www.chemoil.com	Petrol ve Gaz
209	HUNG HING PRINTING GROUP LIMITED	HONG KONG	www.hhop.com.hk	Kağıt Hamuru ve Kağıt
210	TATA MOTORS LIMITED	HİNDİSTAN	www.tatamotors.com	Otomobiller
211	MAHINDRA & MAHINDRA LIMITED	HİNDİSTAN	www.mahindra.com	Otomobiller
212	MARUTI SUZİNGILTEREI HİNDİSTAN LIMITED	HİNDİSTAN	www.marutiudyog.com	Otomobiller
213	BALLARPUR INDUSTRIES LIMITED	HİNDİSTAN	www.bilt.com	Otomobiller
214	HERO MOTOCORP LIMITED	HİNDİSTAN	www.herohonda.com	Otomobiller
215	BAJAJ AUTO LTD.	HİNDİSTAN	www.bajajauto.com	Otomobiller
216	MOTHERSON SUMI SYSTEMS LIMITED	HİNDİSTAN	www.motherson.com	Otomobiller
217	STEEL STRIPS WHEELS LTD.	HİNDİSTAN	http://www.sswlHİNDİSTAN.com	Otomobiller
218	SUNDARAM-CLAYTON LIMITED	HİNDİSTAN	www.sundaramclayton.com	Otomobiller
219	BOSCH LIMITED	HİNDİSTAN	www.boschHİNDİSTAN.com	Otomobiller
220	TATA KIMYASALLAR LIMITED	HİNDİSTAN	www.tataKimyasallar.net	Kimyasallar
221	E.I.D. PARRY (HİNDİSTAN) LIMITED	HİNDİSTAN	www.eidparry.com	Kimyasallar
222	APOLLO TYRES LIMITED	HİNDİSTAN	www.apollotyres.com	Kimyasallar
223	MRF LIMITED	HİNDİSTAN	www.mrftyres.com	Kimyasallar

224	COROMANDEL INTERNATIONAL LIMITED	HİNDİSTAN	www.coromandel.biz	Kimyasallar
225	ASIAN PAINTS LIMITED	HİNDİSTAN	www.asianpaints.com	Kimyasallar
226	ZUARI AGRO KIMYASALLAR LIMITED	HİNDİSTAN	www.zuari.in	Kimyasallar
227	UNITED PHOSPHORUS LIMITED	HİNDİSTAN	www.uplonline.com	Kimyasallar
228	CHAMBAL FERTILISERS & KIMYASALLAR LIMITED	HİNDİSTAN	www.chambalfertilisers.in	Kimyasallar
229	NATIONAL FERTILIZERS LIMITED	HİNDİSTAN	www.nationalfertilizers.com	Kimyasallar
230	JK TYRE & INDUSTRIES LIMITED	HİNDİSTAN	www.jktyre.com	Kimyasallar
231	RASHTRIYA KIMYASALLAR AND FERTILIZERS LIMITED	HİNDİSTAN	www.rcfltd.com	Kimyasallar
232	GODREJ INDUSTRIES LIMITED	HİNDİSTAN	www.godrejinds.com	Kimyasallar
233	GUJARAT STATE FERTILIZERS & KIMYASALLAR LTD.	HİNDİSTAN	www.gsfclimited.com	Kimyasallar
234	DCM SHRIRAM CONSOLIDATED LIMITED	HİNDİSTAN	www.dscl.com	Kimyasallar
235	CEAT LTD	HİNDİSTAN	www.ceatltd.com	Kimyasallar
236	KIRI INDUSTRIES LIMITED	HİNDİSTAN	www.kiridyes.com	Kimyasallar
237	GUJARAT NARMADA VALLEY FERTILIZERS AND KIMYASALLAR LIMITED	HİNDİSTAN	www.gnfc.in	Kimyasallar
238	MANGALORE KIMYASALLAR & FERTILIZERS LTD	HİNDİSTAN	www.mangaloreKimyasallar.com	Kimyasallar
239	SOUTHERN PETROCHEMICAL INDUSTRIES CORPORATION LIMITED	HİNDİSTAN	www.spic.in	Kimyasallar
240	GOKUL REFOILS & SOLVENT LTD	HİNDİSTAN	www.gokulgroup.com	Gıda
241	RUCHI SOYA INDUSTRIES LTD	HİNDİSTAN	www.ruchigroup.com	Gıda
242	SHREE RENİNGILTEREA	HİNDİSTAN	www.renİngiltereasugars.com	Gıda

	SUGARS LTD.			
243	UNITED SPIRITS LIMITED	HİNDİSTAN	www.unitedspirits.in	Gıda
244	NESTLE HİNDİSTAN LTD	HİNDİSTAN	www.nestle.in	Gıda
245	TATA STEEL LIMITED	HİNDİSTAN	www.tatasteel.com	Metal ve Madencilik
246	HINDALCO INDUSTRIES LIMITED	HİNDİSTAN	www.hindalco.com	Metal ve Madencilik
247	COAL HİNDİSTAN LIMITED	HİNDİSTAN	www.coalHİNDİSTAN.in	Metal ve Madencilik
248	STEEL AUTHORITY OF HİNDİSTAN LIMITED	HİNDİSTAN	www.sail.co.in	Metal ve Madencilik
249	STERLITE INDUSTRIES (HİNDİSTAN) LIMITED	HİNDİSTAN	www.sterlite-industries.com	Metal ve Madencilik
250	JSW STEEL LIMITED	HİNDİSTAN	www.jvsl.com	Metal ve Madencilik
251	JINDAL STEEL & POWER LIMITED	HİNDİSTAN	www.jindalsteelpower.com	Metal ve Madencilik
252	NMDC LTD.	HİNDİSTAN	www.nmdc.co.in	Metal ve Madencilik
253	BHUSHAN STEEL LIMITED	HİNDİSTAN	www.bhushan-group.org	Metal ve Madencilik
254	HINDUSTAN ZINC LIMITED	HİNDİSTAN	www.hzlHİNDİSTAN.com	Metal ve Madencilik
255	JSW ISPAT STEEL LIMITED	HİNDİSTAN	www.jswispat.in	Metal ve Madencilik
256	WELSPUN CORP LIMITED	HİNDİSTAN	www.welspuncorp.com	Metal ve Madencilik
257	JINDAL STAINLESS LIMITED	HİNDİSTAN	www.jindalstainless.com	Metal ve Madencilik
258	SESA GOA LTD	HİNDİSTAN	www.sesagoa.com	Metal ve Madencilik
259	NATIONAL ALUMINIUM COMPANY LTD	HİNDİSTAN	www.nalcoHİNDİSTAN.com	Metal ve Madencilik
260	HİNDİSTANN OIL CORPORATION LIMITED	HİNDİSTAN	www.iocl.com	Petrol ve Gaz
261	RELIANCE INDUSTRIES LIMITED	HİNDİSTAN	www.ril.com	Petrol ve Gaz
262	BHARAT PETROLEUM CORPORATION LIMITED	HİNDİSTAN	www.bharatpetroleum.com	Petrol ve Gaz
263	HINDUSTAN PETROLEUM CORPORATION LIMITED	HİNDİSTAN	www.hindustanpetroleum.com	Petrol ve Gaz
264	OIL & NATURAL GAS CORPORATION	HİNDİSTAN	www.ongcHİNDİSTAN.com	Petrol ve Gaz

	LIMITED			
265	BALLARPUR INDUSTRIES LIMITED	HİNDİSTAN	www.bilt.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
266	PAPER PRODUCTS LIMITED	HİNDİSTAN	www.pplpack.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
267	JMDE PACKAGING & REALTIES LIMITED	HİNDİSTAN	www.hdfcsec.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
268	ITC LIMITED	HİNDİSTAN	www.itccorporate.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
269	UFLEX LIMITED	HİNDİSTAN	www.flexindustriesltd.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
270	TAMIL NADU NEWSPRINT AND PAPERS LIMITED	HİNDİSTAN	www.tnpl.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
271	JK PAPER LIMITED	HİNDİSTAN	www.jkpaper.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
272	Al-Mansour Pharmaceutical Industries (IMAP)	Irak	www.isc.gov.iq/node/343	Kimyasallar
273	AL- Kindi of Veterinary Vaccines (IKLV)	Irak	www.isc.gov.iq/node/331	Kimyasallar
274	Iraki carpets and upholstery (IITC)	Irak	www.isc.gov.iq/node/381	Kimyasallar
275	Modern Chemical Industries (IMCI)	Irak	www.isc.gov.iq/node/399	Kimyasallar
276	Modern Paints Industries (IMPI)	Irak	www.isc.gov.iq/node/404	Kimyasallar
277	Modern Sewing (IMOS)	Irak	www.isc.gov.iq/node/419	Kimyasallar
278	National Company for Chemical and Plastic Industries	Irak	www.isc.gov.iq/node/421	Kimyasallar
279	Ready Made Clothes (IRMC)	Irak	www.isc.gov.iq/node/429	Kimyasallar
280	Baghdad Soft Drinks (IBSD)	Irak	www.pepsibaghdad.com	Gıda
281	Iraki Date Processing and Marketing Co.	Irak	www.isc.gov.iq/node/368	Gıda
282	North Soft Drinks (INSD)	Irak	www.isc.gov.iq/node/427	Gıda
283	Al-Hilal Industrial Co.	Irak	www.alhilal-iq.com	Metal ve Madencilik
284	Al -Khazer for Construction Materials (IKHC)	Irak	www.isc.gov.iq/node/326	Metal ve Madencilik
285	Electronic Industries Co.	Irak	www.Irakinet.net/Irakiindustry/EIC.htm	Metal ve Madencilik
286	Fallujah for Construction Materials (IFCM)	Irak	www.isc.gov.iq/node/359	Metal ve Madencilik
287	Iraki engineering works (IIEW)	Irak	www.isc.gov.iq/node/374	Metal ve Madencilik
288	Modern Constrcution Materials Industry (IMCM)	Irak	www.isc.gov.iq/node/383	Metal ve Madencilik

289	Metal Industries and motorcycles (IMIB)	Irak	www.isc.gov.iq/node/395	Metal ve Madencilik
290	Baghdad for Packing Materials (IBPM)	Irak	www.isc.gov.iq/node/335	Kağıt Hamuru ve Kağıt
291	Iraki Cartoon Manufacturing Co.	Irak	www.isc.gov.iq/node/364	Kağıt Hamuru ve Kağıt
292	National Household Furniture Industry (IHFI)	Irak	www.isc.gov.iq/node/432	Kağıt Hamuru ve Kağıt
293	TOYOTA MOTOR CORPORATION	JAPONYA	www.toyota-global.com	Otomobiller
294	HONDA MOTOR CO LTD	JAPONYA	www.honda.co.jp	Otomobiller
295	NISSAN MOTOR CO LTD	JAPONYA	www.nissan.co.jp	Otomobiller
296	DENSO CORPORATION	JAPONYA	www.denso.co.jp	Otomobiller
297	TOYOTA INDUSTRIES CORPORATION	JAPONYA	www.toyota-industries.com	Otomobiller
298	SUZİNGILTEREI MOTOR CORPORATION	JAPONYA	www.suzİngilterei.co.jp	Otomobiller
299	MAZDA MOTOR CORPORATION	JAPONYA	www.mazda.co.jp	Otomobiller
300	FUJI HEAVY INDUSTRIES LIMITED	JAPONYA	www.fhi.co.jp/english	Otomobiller
301	MITSUBISHI MOTORS CORPORATION	JAPONYA	www.mitsubishi-motors.co.jp	Otomobiller
302	DAIHATSU MOTOR CO LTD	JAPONYA	www.daihatsu.co.jp	Otomobiller
303	ISUZU MOTORS LIMITED	JAPONYA	www.isuzu.com	Otomobiller
304	MITSUBISHI CHEMICAL HOLDINGS CORPORATION	JAPONYA	www.mitsubishichem-hd.co.jp	Kimyasallar
305	BRIDGESTONE CORPORATION	JAPONYA	www.bridgestone.co.jp	Kimyasallar
306	SUMITOMO CHEMICAL COMPANY LIMITED	JAPONYA	www.sumitomo-chem.co.jp	Kimyasallar
307	SHIN-ETSU CHEMICAL CO., LTD.	JAPONYA	www.shinetsu.co.jp	Kimyasallar
308	TORAY INDUSTRIES INC	JAPONYA	www.toray.com	Kimyasallar
309	ASAHI KASEI CORPORATION	JAPONYA	www.asahi-kasei.co.jp/asahi/english	Kimyasallar
310	MITSUI KIMYASALLAR INC	JAPONYA	www.mitsui-chem.co.jp	Kimyasallar
311	SHOWA DENKO K K	JAPONYA	www.sdk.co.jp	Kimyasallar
312	TEIJIN LIMITED	JAPONYA	www.teijin.co.jp	Kimyasallar
313	SUMITOMO RUBBER INDUSTRIES LTD	JAPONYA	www.srigroup.co.jp	Kimyasallar

314	TOSOH CORPORATION	JAPONYA	www.tosoh.co.jp	Kimyasallar
315	DIC CORP.	JAPONYA	www.dic.co.jp	Kimyasallar
316	UBE INDUSTRIES LIMITED	JAPONYA	www.ube-ind.co.jp	Kimyasallar
317	NITTO DENKO CORPORATION	JAPONYA	www.nitto.co.jp	Kimyasallar
318	MITSUBISHI GAS CHEMICAL COMPANY INC	JAPONYA	www.mgc.co.jp	Kimyasallar
319	THE YOKOHAMA RUBBER COMPANY LIMITED	JAPONYA	www.yrc.co.jp	Kimyasallar
320	KURARAY CO LTD	JAPONYA	www.kuraray.co.jp	Kimyasallar
321	TOKUYAMA CORPORATION	JAPONYA	www.tokuyama.co.jp	Kimyasallar
322	KANEKA CORPORATION	JAPONYA	www.kaneka.co.jp	Kimyasallar
323	HITACHI CHEMICAL CO LTD	JAPONYA	www.hitachi-chem.co.jp	Kimyasallar
324	SEVEN & I HOLDINGS CO., LTD.	JAPONYA	www.7andi.com	Gıda
325	KIRIN HOLDINGS CO., LTD.	JAPONYA	www.kirinholdings.co.jp	Gıda
326	ASAHI GROUP HOLDINGS LTD.	JAPONYA	www.asahibeer.co.jp	Gıda
327	AJINOMOTO COMPANY INC	JAPONYA	www.ajinomoto.com	Gıda
328	UNY CO LTD	JAPONYA	www.uny.co.jp	Gıda
329	MEIJI HOLDINGS CO., LTD	JAPONYA	www.meiji.com	Gıda
330	MITSUBISHI SHOKUHIN LTD.	JAPONYA	www.ryoshoku.co.jp	Gıda
331	NIPPON MEAT PACKERS INC	JAPONYA	www.nipponham.co.jp	Gıda
332	SAPPORO HOLDINGS LIMITED	JAPONYA	www.sapporoholdings.jp	Gıda
333	LAWSON INC	JAPONYA	www.lawson.co.jp	Gıda
334	FAMILY MART CO LTD	JAPONYA	www.family.co.jp	Gıda
335	NIPPON STEEL & SUMITOMO METAL CORPORATION	JAPONYA	www.nsc.co.jp	Metal ve Madencilik
336	JFE HOLDINGS INC	JAPONYA	www.jfe-holdings.co.jp	Metal ve Madencilik
337	KOBE STEEL LIMITED	JAPONYA	www.kobelco.co.jp	Metal ve Madencilik
338	MITSUBISHI MATERIALS CORPORATION	JAPONYA	www.mmc.co.jp	Metal ve Madencilik
339	SUMITOMO METAL MINING CO LTD	JAPONYA	www.smm.co.jp	Metal ve Madencilik
340	HITACHI METALS LTD	JAPONYA	www.hitachi-metals.co.jp	Metal ve Madencilik
341	DAIDO STEEL CO	JAPONYA	www.daido.co.jp	Metal ve

	LTD			Madencilik
342	JX HOLDINGS, INC.	JAPONYA	www.hd.jx-group.co.jp	Petrol ve Gaz
343	INPEX CORPORATION	JAPONYA	www.inpex.co.jp	Petrol ve Gaz
344	IDEMITSU KOSAN CO., LTD.	JAPONYA	www.idemitsu.co.jp	Petrol ve Gaz
345	COSMO OIL CO LTD	JAPONYA	www.cosmo-oil.co.jp	Petrol ve Gaz
346	JAPONYA TOBACCO INC	JAPONYA	www.jti.co.jp	Kağıt Hamuru ve Kağıt
347	OJI HOLDINGS CORPORATION	JAPONYA	www.ojipaper.co.jp	Kağıt Hamuru ve Kağıt
348	NIPPON PAPER GROUP, INC.	JAPONYA	www.np-g.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
349	RENGO CO LTD	JAPONYA	www.rengo.co.jp	Kağıt Hamuru ve Kağıt
350	HOKUETSU KISHU PAPER CO., LTD.	JAPONYA	www.hokuetsu-paper.co.jp	Kağıt Hamuru ve Kağıt
351	MITSUBISHI PAPER MILLS LTD	JAPONYA	www.mpm.co.jp	Kağıt Hamuru ve Kağıt
352	DRB-HICOM BERHAD	MALEZYA	www.drb-hicom.com	Otomobiller
353	UMW HOLDINGS BERHAD	MALEZYA	www.umw.com.my	Otomobiller
354	PETRONAS KIMYASALLAR GROUP BERHAD	MALEZYA	www.petronasKimyasallar.com	Kimyasallar
355	BATU KAWAN BHD	MALEZYA	www.bkawan.com.my	Kimyasallar
356	CHEMICAL COMPANY OF MALEZYA BERHAD	MALEZYA	www.ccm.com.my	Kimyasallar
357	IOI CORPORATION BERHAD	MALEZYA	www.ioigroup.com	Gıda
358	PPB GROUP BERHAD	MALEZYA	www.ppbgroup.com	Gıda
359	FELDA GLOBAL VENTURES HOLDINGS BERHAD	MALEZYA	www.feldaglobal.com	Gıda
360	KUALA LUMPUR KEPONG BHD	MALEZYA	www.klk.com.my	Gıda
361	KULIM (MALEZYA) BHD	MALEZYA	www.kulim.com.my	Gıda
362	TRADEWINDS (M) BHD	MALEZYA	www.twinds.com.my	Gıda
363	GENTING PLANTATIONS BERHAD	MALEZYA	www.asiatic.com.my	Gıda
364	LION CORPORATION BERHAD	MALEZYA	www.lion.com.my	Metal ve Madencilik
365	LION INDUSTRIES CORPORATION BHD	MALEZYA	www.lion.com.my	Metal ve Madencilik
366	KINSTEEL BERHAD	MALEZYA	www.kinsteel.com.my	Metal ve Madencilik
367	PRESS METAL BERHAD	MALEZYA	www.pressmetal.com	Metal ve Madencilik
368	LION DIVERSIFIED HOLDINGS BERHAD	MALEZYA	www.lion.com.my	Metal ve Madencilik

369	PETRONAS DAGANGAN BERHAD	MALEZYA	www.mymesra.com.my	Petrol ve Gaz
370	SHELL REFINING CO (FOM) BHD	MALEZYA	www.shell.com.my	Petrol ve Gaz
371	PETRON MALEZYA REFINING & MARKETING BHD	MALEZYA	www.petron.com.my	Petrol ve Gaz
372	HIBISCUS PETROLEUM BERHAD	MALEZYA	www.hibiscuspetroleum.com	Petrol ve Gaz
373	SIG GASES BERHAD	MALEZYA	www.siggases.com	Petrol ve Gaz
374	BRITISH AMERICAN TOBACCO (MALEZYA) BERHAD	MALEZYA	www.batMalezya.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
375	MUDA HOLDINGS BERHAD	MALEZYA	www.muda.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
376	JT INTERNATIONAL BERHAD	MALEZYA	www.jti.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
377	NTPM HOLDINGS BERHAD	MALEZYA	www.ntpm.com.my	Kağıt Hamuru ve Kağıt
378	THONG GUAN INDUSTRIES BERHAD	MALEZYA	www.thongguan.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
379	GW PLASTICS HOLDINGS BERHAD	MALEZYA	www.gwpi.com.my	Kağıt Hamuru ve Kağıt
380	UPA CORPORATION BERHAD	MALEZYA	www.upa.com.my	Kağıt Hamuru ve Kağıt
381	PUBLIC PACKAGES HOLDINGS BERHAD	MALEZYA	www.pph.com.my	Kağıt Hamuru ve Kağıt
382	BOX-PAK (MALEZYA) BERHAD	MALEZYA	www.boxpak.com.my	Kağıt Hamuru ve Kağıt
383	BP PLASTICS HOLDING BHD	MALEZYA	www.bpplastics.com.my	Kağıt Hamuru ve Kağıt
384	SPYKER N.V.	HOLLANDA	www.spykernv.com	Otomobiller
385	AKZO NOBEL NV	HOLLANDA	www.akzonobel.com	Kimyasallar
386	LYONDELLBASELL INDUSTRIES N.V.	HOLLANDA	www.lyondellbasell.com	Kimyasallar
387	KONINKLIJKE DSM N.V.	HOLLANDA	www.dsm.com	Kimyasallar
388	ROYAL TEN CATE NV	HOLLANDA	www.tencate.com	Kimyasallar
389	AMTEL N.V.	HOLLANDA	www.amtel-nv.com	Kimyasallar
390	HOLLAND COLOURS NV	HOLLANDA	www.hollandcolours.com	Kimyasallar
391	HEINEKEN HOLDING NV	HOLLANDA	www.heinekeninternational.com	Gıda
392	HEINEKEN NV	HOLLANDA	www.heinekeninternational.com	Gıda
393	UNILEVER NV	HOLLANDA	www.unilever.com	Gıda
394	KONINKLIJKE AHOLD NV	HOLLANDA	www.ahold.com	Gıda
395	X5 RETAIL GROUP	HOLLANDA	www.x5.ru/en	Gıda

	N.V.			
396	NUTRECO N.V.	HOLLANDA	www.nutreco.com	Gıda
397	CSM NV	HOLLANDA	www.csm.nl	Gıda
398	D.E MASTER BLENDERS 1753 N.V.	HOLLANDA	www.demasterblenders1753.com	Gıda
399	SLIGRO GIDA GROUP N.V.	HOLLANDA	www.sligroGıdagroup.com	Gıda
400	KONINKLIJKE WESSANEN NV	HOLLANDA	www.wessanen.com	Gıda
401	VIMETCO N.V.	HOLLANDA	www.vimetco.com	Metal ve Madencilik
402	ADVANCED METALLURGICAL GROUP N.V.	HOLLANDA	www.amg-nv.com	Metal ve Madencilik
403	CROWN VAN GELDER N.V.	HOLLANDA	www.cvg.nl	Kağıt Hamuru ve Kağıt
404	TOYOTA CAETANO PORTEKİZ, S.A.	PORTEKİZ	www.salvadorcaetano.pt	Otomobiller
405	JERONIMO MARTINS SGPS SA	PORTEKİZ	www.jeronimomartins.pt	Gıda
406	SONAE INDUSTRIA - SGPS, S.A.	PORTEKİZ	www.sonae-industria-tafisa.com	Gıda
407	CORTICEIRA AMORIM SGPS SA	PORTEKİZ	www.corticeiraamorim.com	Gıda
408	F. RAMADA - INVESTIMENTOS, SGPS, S.A.	PORTEKİZ	www.ramadainvestimentos.pt	Metal ve Madencilik
409	GALP ENERGIA, S.G.P.S., S.A.	PORTEKİZ	www.galpenergia.com	Petrol ve Gaz
410	SOCIEDADE DE INVESTIMENTO E GESTAO, SGPS, SA SEMAPA	PORTEKİZ	www.semapa.pt	Kağıt Hamuru ve Kağıt
411	PORTUCEL - EMPRESA PRODUTORA DE PASTA E PAPEL, SA	PORTEKİZ	www.portucelsoporcel.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
412	ALTRI SGPS S.A.	PORTEKİZ	www.altri.pt	Kağıt Hamuru ve Kağıt
413	LIZHONG WHEEL GROUP LTD.	SİNGAPUR	www.lzwheel.com	Otomobiller
414	JACKSPEED CORPORATION LIMITED	SİNGAPUR	www.jackspeed.com	Otomobiller
415	SUNVIC CHEMICAL HOLDINGS LIMITED	SİNGAPUR	www.sunvic-chem.com	Kimyasallar
416	ÇİN XLX FERTILISER LTD.	SİNGAPUR	www.ÇİNxlx.com.sg	Kimyasallar
417	ÇİN ENERGY LIMITED	SİNGAPUR	www.ÇİNenergy.com.sg	Kimyasallar
418	JIUTIAN CHEMICAL GROUP LIMITED	SİNGAPUR	www.ir.wallstraits.net	Kimyasallar
419	ÇİN SUNSINE CHEMICAL HOLDINGS LTD.	SİNGAPUR	www.ÇİNsunsine.com	Kimyasallar

420	MEMSTAR TECHNOLOGY LTD	SİNGAPUR	www.memstar.com.sg	Kimyasallar
421	CHEMICAL INDUSTRIES (FAR EAST) LTD	SİNGAPUR	http://www.sgx.com/	Kimyasallar
422	FABCHEM ÇİN LIMITED	SİNGAPUR	www.fabchemÇİN.com	Kimyasallar
423	CHANGJIANG FERTILIZER HOLDINGS LIMITED	SİNGAPUR	http://www.sgx.com/	Kimyasallar
424	ANCHUN INTERNATIONAL HOLDINGS LIMITED	SİNGAPUR	www.anchun.com	Kimyasallar
425	ZIWO HOLDINGS LTD	SİNGAPUR	http://www.sgx.com/	Kimyasallar
426	MATEX INTERNATIONAL LTD	SİNGAPUR	www.matex.com.sg	Kimyasallar
427	DYNAMIC COLOURS LIMITED	SİNGAPUR	www.dynamiccolours.com	Kimyasallar
428	BERGER INTERNATIONAL LTD	SİNGAPUR	www.bergeronline.com	Kimyasallar
429	HLN TECHNOLOGIES LIMITED	SİNGAPUR	www.hlntech.com	Kimyasallar
430	SUNTAR ECO-CITY LIMITED	SİNGAPUR	www.newreyphon.com	Kimyasallar
431	PNE MICRON HOLDINGS LTD	SİNGAPUR	www.pne.com.sg	Kimyasallar
432	WILMAR INTERNATIONAL LIMITED	SİNGAPUR	www.wilmar-international.com	Gıda
433	OLAM INTERNATIONAL LIMITED	SİNGAPUR	www.olamonline.com	Gıda
434	SAKARI RESOURCES LIMITED	SİNGAPUR	www.straitsasia.com	Metal ve Madencilik
435	DELONG HOLDINGS LIMITED	SİNGAPUR	www.dlholdings.com	Metal ve Madencilik
436	XINREN ALUMINIUM HOLDINGS LIMITED	SİNGAPUR	www.xinren.com.sg	Metal ve Madencilik
437	MIDAS HOLDINGS LIMITED	SİNGAPUR	www.midas.com.sg	Metal ve Madencilik
438	SAPPHIRE CORPORATION LIMITED	SİNGAPUR	www.sapphirecorp.com.sg	Metal ve Madencilik
439	LEE METAL GROUP LTD	SİNGAPUR	www.leemetal.com.sg	Metal ve Madencilik
440	LION TECK CHIANG LIMITED	SİNGAPUR	http://www.sgx.com/	Metal ve Madencilik
441	SUPERIOR MULTI-PACKAGING LIMITED	SİNGAPUR	www.smpl.com.sg	Metal ve Madencilik
442	ASIA ENTERPRISES HOLDING LIMITED	SİNGAPUR	www.asiaenterprise.com.sg	Metal ve Madencilik

443	ÇİN AVIATION OIL (SİNGAPUR) CORPORATION LTD	SİNGAPUR	www.caosco.com	Petrol ve Gaz
444	RH PETROGAS LIMITED	SİNGAPUR	www.rhpetrogas.com	Petrol ve Gaz
445	SINOSTAR PEC HOLDINGS LIMITED	SİNGAPUR	http://www.sgx.com/	Petrol ve Gaz
446	HENGYANG PETROCHEMICAL LOGISTICS LIMITED	SİNGAPUR	http://www.sgx.com/	Petrol ve Gaz
447	INTERRA RESOURCES LIMITED	SİNGAPUR	www.interraresources.com	Petrol ve Gaz
448	YUJIN INTERNATIONAL LTD	SİNGAPUR	www.yujininternational.com	Petrol ve Gaz
449	NEW TOYO INTERNATIONAL HOLDINGS LTD	SİNGAPUR	www.newtoyo.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
450	TAT SENG PACKAGING GROUP LTD	SİNGAPUR	www.tatseng-packaging.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
451	SOUTHERN PACKAGING GROUP LIMITED	SİNGAPUR	www.southern-packaging.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
452	UPP HOLDINGS LIMITED	SİNGAPUR	http://www.sgx.com/	Kağıt Hamuru ve Kağıt
453	TEXCHEM-PACK HOLDINGS (S) LTD.	SİNGAPUR	www.texchem-pack.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
454	CIE AUTOMOTIVE S.A.	İSPANYA	www.cieautomotive.com	Otomobiller
455	ERCROS SA	İSPANYA	www.ercros.es	Kimyasallar
456	DISTRIBUIDORA INTERNACIONAL DE ALIMENTACION S.A.	İSPANYA	www.diacorporate.com	Gıda
457	ACERINOX SA	İSPANYA	www.acerinox.es	Metal ve Madencilik
458	REPSOL S.A.	İSPANYA	www.repsol.com	Petrol ve Gaz
459	COMPANIA LOGISTICA DE HIDROCARBUROS CLH, S.A.	İSPANYA	www.clh.es	Petrol ve Gaz
460	ENCE ENERGIA Y CELULOSA S.A.	İSPANYA	www.ence.es	Kağıt Hamuru ve Kağıt
461	PAPELES Y CARTONES DE EUROPA S.A.	İSPANYA	www.europac.es	Kağıt Hamuru ve Kağıt
462	ADVEO GROUP INTERNATIONAL, S.A.	İSPANYA	www.unipapel.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
463	IBERPAPEL GESTION S.A.	İSPANYA	www.iberpapel.es	Kağıt Hamuru ve Kağıt
464	MIQUEL Y COSTAS & MIQUEL SA - MCM	İSPANYA	www.miquelycostas.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
465	FINNVEDENBULTEN AB	İSVEÇ	www.finnvedenbulten.com	Otomobiller

466	HEXPOL AB	İSVEÇ	www.hexpol.com	Kimyasallar
467	GEVEKO AB	İSVEÇ	www.geveko.se	Kimyasallar
468	HAKON INVEST AB	İSVEÇ	www.hakoninvest.se	Gıda
469	AARHUSKARLSHAMN AB	İSVEÇ	www.aak.com	Gıda
470	AXGIDA AB	İSVEÇ	www.axGıda.se	Gıda
471	RUSFOREST AB	İSVEÇ	www.rusforest.com	Gıda
472	SSAB AB	İSVEÇ	www.ssab.com	Metal ve Madencilik
473	BOLIDEN AB	İSVEÇ	www.boliden.com	Metal ve Madencilik
474	HÖGANÄS AB	İSVEÇ	www.hoganas.com	Metal ve Madencilik
475	NORDIC MINES AB	İSVEÇ	www.nordicmines.se	Metal ve Madencilik
476	AURIANT MINING AB	İSVEÇ	www.auriant.se	Metal ve Madencilik
477	PROFILGRUPPEN AB	İSVEÇ	www.profilgruppen.se	Metal ve Madencilik
478	KOPPARBERG MINERAL AB	İSVEÇ	www.kopparbergmineral.se	Metal ve Madencilik
479	LUNDIN PETROLEUM AB	İSVEÇ	www.lundin-petroleum.com	Petrol ve Gaz
480	PA RESOURCES AB	İSVEÇ	www.paresources.se	Petrol ve Gaz
481	CONCORDIA MARITIME AB	İSVEÇ	www.concordia-maritime.se	Petrol ve Gaz
482	SHELTON PETROLEUM AB	İSVEÇ	www.sheltonpetroleum.com	Petrol ve Gaz
483	MISEN ENERGY AB	İSVEÇ	www.misenenergy.se	Petrol ve Gaz
484	SELENA OIL & GAS HOLDING AB	İSVEÇ	www.emitor.se	Petrol ve Gaz
485	HOLMEN AB	İSVEÇ	www.holmen.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
486	SWEDISH MATCH AB	İSVEÇ	www.swedishmatch.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
487	BILLERUDKORSNÄS AB	İSVEÇ	www.billerudkorsnas.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
488	ROTTNEROS AB	İSVEÇ	www.rottneros.se	Kağıt Hamuru ve Kağıt
489	AUTONEUM HOLDING AG	İSVİÇRE	www.autoneum.com	Otomobiller
490	IQ POWER AG	İSVİÇRE	www.iqpower.com	Otomobiller
491	SYNGENTA AG	İSVİÇRE	www.syngenta.com	Kimyasallar
492	CLARIANT AG	İSVİÇRE	www.clariant.com	Kimyasallar
493	GIVAUDAN SA	İSVİÇRE	www.givaudan.com	Kimyasallar
494	SIKA AG	İSVİÇRE	www.sika.com	Kimyasallar
495	EMS-CHEMIE HOLDING AG	İSVİÇRE	www.ems-group.com	Kimyasallar
496	DOTTIKON ES HOLDING AG	İSVİÇRE	www.dottikon.com	Kimyasallar
497	GURIT HOLDING AG	İSVİÇRE	www.gurit.com	Kimyasallar
498	NESTLE S.A.	İSVİÇRE	www.nestle.com	Gıda

499	ARYZTA AG	İSVİÇRE	www.iaws.com	Gıda
500	BARRY CALLEBAUT AG	İSVİÇRE	www.barry-callebaut.com	Gıda
501	SCHMOLZ + BICKENBACH AG	İSVİÇRE	www.swiss-steel.com	Metal ve Madencilik
502	VETROPACK HOLDING AG	İSVİÇRE	www.vetropack.com	Metal ve Madencilik
503	I.P.S. INNOVATIVE PACKAGING SOLUTIONS AG	İSVİÇRE	www.ips-grp.com	Metal ve Madencilik
504	BIOPETROL INDUSTRIES AG	İSVİÇRE	www.biopetrol-ind.com	Petrol ve Gaz
505	CPH CHEMIE + PAPIER HOLDING AG	İSVİÇRE	www.cph.ch	Kağıt Hamuru ve Kağıt
506	CHAM PAPER GROUP HOLDING AG	İSVİÇRE	www.cham-group.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
507	TOFAS TÜRK OTOMOBIL FABRIKASI A.S.	TÜRKİYE	www.tofas.com.tr	Otomobiller
508	FORD OTOMOTIV SANAYI A.S.	TÜRKİYE	www.fordotosan.com.tr	Otomobiller
509	PETKIM PETROKIMYA HOLDING A.S.	TÜRKİYE	www.petkim.com.tr	Kimyasallar
510	KORDSA GLOBAL ENDUSTRIYEL IPLIK VE KORD BEZI SANAYI VE TICARET A.S.	TÜRKİYE	www.kordsa.com	Kimyasallar
511	SODA SANAYII A.S.	TÜRKİYE	www.sodakrom.com.tr	Kimyasallar
512	BRISA BRIDGESTONE SABANCI LASTIK SANAYI VE TICARET A.S.	TÜRKİYE	www.brisa.com.tr	Kimyasallar
513	SASA POLYESTER SANAYI A.S.	TÜRKİYE	www.advansa.com	Kimyasallar
514	ANADOLU EFES BIRACILIK VE MALT SANAYII A.S.	TÜRKİYE	www.anadoluefes.com	Gıda
515	MIGROS TICARET A.S.	TÜRKİYE	www.migros.com.tr	Gıda
516	COCA COLA ICECEK A.S.	TÜRKİYE	www.cci.com.tr	Gıda
517	ÜLKER BISKUVI SANAYI VE TICARET A.S.	TÜRKİYE	www.ulker.com.tr	Gıda
518	BIM BIRLESIK MAGAZALAR ANONIM SIRKETI VE BAGLI ORTAKLIGI	TÜRKİYE	www.bim.com.tr	Gıda
519	PINAR SÜT MAMULLERI SANAYII A.S.	TÜRKİYE	www.pinar.com.tr	Gıda

520	EREGLI DEMIR VE ÇELIK FABRIKALARI T.A.S.	TÜRKİYE	www.erdemir.com.tr	Metal ve Madencilik
521	ANADOLU CAM SANAYII A.S.	TÜRKİYE	www.anadolucam.com.tr	Metal ve Madencilik
522	IZMIR DEMIR ÇELIK SANAYI A.S.	TÜRKİYE	www.izdemir.com.tr	Metal ve Madencilik
523	KOZA ALTIN ISLETMELERI A.S	TÜRKİYE	www.kozaaltin.com.tr	Metal ve Madencilik
524	PARK ELEKTRIK URETIM MADENCILIK SANAYI VE TICARET A.S.	TÜRKİYE	www.parkelektrik.com.tr	Metal ve Madencilik
525	CEMAS DOKUM SANAYI A.S	TÜRKİYE	www.cemas.com.tr	Metal ve Madencilik
526	ÇELIK HALAT VE TEL SANAYII A.S.	TÜRKİYE	www.celikhalat.com.tr	Metal ve Madencilik
527	TÜRKIYE PETROL RAFINERILERI A.S. - TÜPRAS	TÜRKİYE	www.tupras.com.tr	Petrol ve Gaz
528	TURCAS PETROL A.S.	TÜRKİYE	www.turcas.com.tr	Petrol ve Gaz
529	OLMİNGILTERESA INTERNATIONAL PAPER SABANCI AMBALAJ SANAII VE TICARET A.S.	TÜRKİYE	www.olmİngilteresa.com.tr	Kağıt Hamuru ve Kağıt
530	ALKIM KAGIT SANAYI VE TICARET A.S.	TÜRKİYE	www.alkimkagit.com.tr	Kağıt Hamuru ve Kağıt
531	DELPHI AUTOMOTIVE PLC	İNGILTERE	www.delphi.com	Otomobiller
532	JOHNSON MATTHEY PLC	İNGILTERE	www.matthey.com	Kimyasallar
533	CRODA INTERNATIONAL PUBLIC LIMITED COMPANY	İNGILTERE	www.croda.com	Kimyasallar
534	SYNTHOMER PLC	İNGILTERE	www.synthomer.com	Kimyasallar
535	TESCO PLC	İNGILTERE	www.tescoplc.com	Gıda
536	SABMILLER PLC	İNGILTERE	www.sabmiller.com	Gıda
537	DIAGEO PLC	İNGILTERE	www.diageo.com	Gıda
538	UNILEVER PLC	İNGILTERE	www.unilever.com	Gıda
539	BHP BILLITON PLC	İNGILTERE	www.bhpbilliton.com	Metal ve Madencilik
540	RIO TINTO PLC	İNGILTERE	www.riotinto.com	Metal ve Madencilik
541	GLENCORE INTERNATIONAL PLC	İNGILTERE	www.glencore.com	Metal ve Madencilik
542	XSTRATA PLC	İNGILTERE	www.xstrata.com	Metal ve Madencilik
543	ANGLO AMERICAN PLC	İNGILTERE	www.angloamerican.com	Metal ve Madencilik

544	VEDANTA RESOURCES PLC	İNGILTERE	www.vedantaresources.com	Metal ve Madencilik
545	UNITED COMPANY RABDL PLC	İNGILTERE	www.rABDl.ru	Metal ve Madencilik
546	EURASIAN NATURAL RESOURCES CORPORATION PLC	İNGILTERE	www.enrc.com	Metal ve Madencilik
547	KAZAKHMYS PLC	İNGILTERE	www.kazakhmys.com	Metal ve Madencilik
548	ANTOFAGASTA PLC	İNGILTERE	www.antofagasta.co.İngilter e	Metal ve Madencilik
549	REXAM PLC	İNGILTERE	www.rexam.com	Metal ve Madencilik
550	BUMI PLC	İNGILTERE	www.bumi-plc.com	Metal ve Madencilik
551	LONMIN PUBLIC LIMITED COMPANY	İNGILTERE	www.lonmin.com	Metal ve Madencilik
552	POLYUS GOLD INTERNATIONAL LIMITED	İNGILTERE	www.polyusgold.com	Metal ve Madencilik
553	POLYMETAL INTERNATIONAL PLC	İNGILTERE	www.polymetalinternational .com	Metal ve Madencilik
554	ROYAL DUTCH SHELL PLC	İNGILTERE	www.shell.com	Petrol ve Gaz
555	BP P.L.C.	İNGILTERE	www.bp.com	Petrol ve Gaz
556	BG GROUP PLC	İNGILTERE	www.bg-group.com	Petrol ve Gaz
557	ESSAR ENERGY PLC	İNGILTERE	www.essarenergy.com	Petrol ve Gaz
558	TULLOW OIL PLC	İNGILTERE	www.tullowoil.com	Petrol ve Gaz
559	CAIRN ENERGY PLC	İNGILTERE	www.cairnenergy.com	Petrol ve Gaz
560	PREMIER OIL PLC	İNGILTERE	www.premier-oil.com	Petrol ve Gaz
561	AFREN PLC	İNGILTERE	www.afren.com	Petrol ve Gaz
562	ENQUEST PLC	İNGILTERE	www.enquest.com	Petrol ve Gaz
563	IMPERIAL TOBACCO GROUP PLC	İNGILTERE	www.imperial-tobacco.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
564	FORD MOTOR CO	ABD	www.corporate.ford.com	Otomobiller
565	GENERAL MOTORS COMPANY	ABD	www.gm.com	Otomobiller
566	TRW AUTOMOTIVE HOLDINGS CORP.	ABD	www.trw.com	Otomobiller
567	HARLEY DAVIDSON INC	ABD	www.harley-davidson.com	Otomobiller
568	LEAR CORP	ABD	www.lear.com	Otomobiller
569	FEDERAL-MOGUL CORPORATION	ABD	www.federal-mogul.com	Otomobiller
570	PPG INDUSTRIES INC	ABD	www.ppg.com	Kimyasallar
571	EASTMAN CHEMICAL CO	ABD	www.eastman.com	Kimyasallar
572	DOW CHEMICAL COMPANY (THE)	ABD	www.dow.com	Kimyasallar
573	CVS CAREMARK	ABD	www.cvscaremark.com	Kimyasallar

	CORPORATION			
574	E. I. DU PONT DE NEMOURS AND COMPANY	ABD	www.dupont.com	Kimyasallar
575	WALGREEN CO	ABD	www.walgreens.com	Kimyasallar
576	MONSANTO CO	ABD	www.monsanto.com	Kimyasallar
577	ECOLAB INC	ABD	www.ecolab.com	Kimyasallar
578	GOODYEAR TIRE & RUBBER CO	ABD	www.goodyear.com	Kimyasallar
579	ASHLAND INC	ABD	www.ashland.com	Kimyasallar
580	CELANESE CORPORATION	ABD	www.celanese.com	Kimyasallar
581	CF INDUSTRIES HOLDINGS, INC.	ABD	www.cfindustries.com	Kimyasallar
582	RITE AID CORP	ABD	www.riteaid.com	Kimyasallar
583	SHERWIN WILLIAMS COMPANY (THE)	ABD	www.sherwin-williams.com	Kimyasallar
584	WAL-MART STORES, INC.	ABD	www.walmart.com	Gıda
585	COCA-COLA COMPANY (THE)	ABD	www.thecoca-colacompany.com	Gıda
586	PEPSICO INC	ABD	www.pepsico.com	Gıda
587	ARCHER-DANIELS-MIDLAND COMPANY	ABD	www.admworld.com	Gıda
588	COSTCO WHOLESALE CORP	ABD	www.costco.com	Gıda
589	KRAFT GIDAS GROUP, INC.	ABD	www.kraftGıdasgroup.com	Gıda
590	GENERAL MILLS INC	ABD	www.generalmills.com	Gıda
591	KELLOGG COMPANY	ABD	www.kelloggcompany.com	Gıda
592	SAFEWAY INC	ABD	www.safeway.com	Gıda
593	CHS INC.	ABD	www.chsinc.com	Gıda
594	MOLSON COORS BREWING COMPANY	ABD	www.molsoncoors.com	Gıda
595	SYSCO CORP	ABD	www.sysco.com	Gıda
596	SUPERVALU INC	ABD	www.supervalu.com	Gıda
597	H. J. HEINZ COMPANY	ABD	www.heinz.com	Gıda
598	TYSON GIDAS INC	ABD	www.tyson.com	Gıda
599	CONAGRA GIDAS, INC.	ABD	www.conagraGıdas.com	Gıda
600	DR PEPPER SNAPPLE GROUP INC.	ABD	www.drpeppersnapplegroup.com	Gıda
601	J. M. SMUCKER COMPANY (THE)	ABD	www.smucker.com	Gıda
602	COCA-COLA ENTERPRISES, INC.	ABD	www.cokecce.com	Gıda
603	BEAM INC.	ABD	www.beamglobal.com	Gıda

604	SMITHFIELD GIDAS INC	ABD	www.smithfieldGıdas.com	Gıda
605	CONSTELLATION BRANDS, INC.	ABD	www.cbrands.com	Gıda
606	SUNCOKE ENERGY PARTNERS, L.P.	ABD	www.sxcpartners.com	Metal ve Madencilik
607	ALCOA INC	ABD	www.alcoa.com	Metal ve Madencilik
608	FREEPORT MCMORAN COPPER & GOLD INC	ABD	www.fcx.com	Metal ve Madencilik
609	NEWMONT MINING CORPORATION	ABD	www.newmont.com	Metal ve Madencilik
610	ALPHA NATURAL RESOURCES, INC.	ABD	www.alphanr.com	Metal ve Madencilik
611	PEABODY ENERGY CORP	ABD	www.peabodyenergy.com	Metal ve Madencilik
612	UNITED STATES STEEL CORPORATION	ABD	www.ussteel.com	Metal ve Madencilik
613	CLIFFS NATURAL RESOURCES INC.	ABD	www.cliffsnaturalresources.com	Metal ve Madencilik
614	NUCOR CORP	ABD	www.nucor.com	Metal ve Madencilik
615	ARCH COAL INC	ABD	www.archcoal.com	Metal ve Madencilik
616	BALL CORP	ABD	www.ball.com	Metal ve Madencilik
617	CROWN HOLDINGS, INC.	ABD	www.crowncork.com	Metal ve Madencilik
618	ALLEGHENY TECHNOLOGIES INC	ABD	www.alleghenytechnologies.com	Metal ve Madencilik
619	STEEL DYNAMICS INC	ABD	www.steeldynamics.com	Metal ve Madencilik
620	RELIANCE STEEL & ALUMINUM CO	ABD	www.rsac.com	Metal ve Madencilik
621	AK STEEL HOLDING CORPORATION	ABD	www.aksteel.com	Metal ve Madencilik
622	GREIF INC	ABD	www.greif.com	Metal ve Madencilik
623	EXXON MOBIL CORP	ABD	www.exxonmobil.com	Petrol ve Gaz
624	CHEVRON CORPORATION	ABD	www.chevron.com	Petrol ve Gaz
625	PHILLIPS 66	ABD	www.Phillips66.com	Petrol ve Gaz
626	VALERO ENERGY CORP	ABD	www.valero.com	Petrol ve Gaz
627	MARATHON PETROLEUM CORPORATION	ABD	www.marathonpetroleum.com	Petrol ve Gaz
628	CONOCOPHILLIPS	ABD	www.conocophillips.com	Petrol ve Gaz
629	ENTERPRISE PRODUCTS PARTNERS L P	ABD	www.enterpriseproducts.com	Petrol ve Gaz
630	TESORO CORPORATION	ABD	www.tsocorp.com	Petrol ve Gaz

631	MURPHY OIL CORPORATION	ABD	www.murphyoilcorp.com	Petrol ve Gaz
632	NUSTAR ENERGY L.P.	ABD	www.nustarenergy.com	Petrol ve Gaz
633	MAGELLAN MIDSTREAM PARTNERS, L.P.	ABD	www.magellanlp.com	Petrol ve Gaz
634	EQT CORPORATION	ABD	www.eqt.com	Petrol ve Gaz
635	MPLX LP	ABD	www.mplx.com	Petrol ve Gaz
636	SPECTRA ENERGY PARTNERS, LP	ABD	www.spectraenergypartners.com	Petrol ve Gaz
637	LEHIGH GAS PARTNERS LP	ABD	www.lehighgaspartners.com	Petrol ve Gaz
638	NUSTAR GP HOLDINGS, LLC	ABD	www.nustargpholdings.com	Petrol ve Gaz
639	KINDER MORGAN, INC.	ABD	www.kindermorgan.com	Petrol ve Gaz
640	OCCIDENTAL PETROLEUM CORP	ABD	www.oxy.com	Petrol ve Gaz
641	ANADARKO PETROLEUM CORP	ABD	www.anadarko.com	Petrol ve Gaz
642	APACHE CORP	ABD	www.apachecorp.com	Petrol ve Gaz
643	HESS CORPORATION	ABD	www.hess.com	Petrol ve Gaz
644	CHESAPEAKE ENERGY CORP	ABD	www.chesapeake-energy.com	Petrol ve Gaz
645	DEVON ENERGY CORP	ABD	www.devonenergy.com	Petrol ve Gaz
646	MARATHON OIL CORPORATION	ABD	www.marathonoil.com	Petrol ve Gaz
647	SPECTRA ENERGY CORP.	ABD	www.spectraenergy.com	Petrol ve Gaz
648	EOG RESOURCES INC	ABD	www.eogresources.com	Petrol ve Gaz
649	PRAXAIR INC	ABD	www.praxair.com	Petrol ve Gaz
650	AIR PRODUCTS & KIMYASALLAR INC	ABD	www.airproducts.com	Petrol ve Gaz
651	PACKAGING CORP OF AMERICA	ABD	www.packagingcorp.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
652	PHILIP MORRIS INTERNATIONAL INC.	ABD	www.pmi.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
653	ALTRIA GROUP, INC.	ABD	www.altria.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
654	INTERNATIONAL PAPER CO	ABD	www.internationalpaper.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt
655	REYNOLDS AMERICAN INC.	ABD	www.reynoldsamerican.com	Kağıt Hamuru ve Kağıt

Kaynakça

Acerete, B., Liena, F., & Moneva, J. M. (2011). Environmental disclosure in financial statements: An analysis of Spanish toll motorway concessionaires. *Transportation Research Part D: Transport and Environment, 16*(5), 377–383.

Al-Tuwaijri, S., Christensen, T. E., & Hughes , K. E. (2004). The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: a simultaneous equations approach. *Accounting, Organizations and Society, 49*(5-6), 447-471.

Archambault, J. J., & Archambault, M. E. (2003). A Multinational Test of Determinants of Corporate Disclosure. *The International Journal of Accounting, 38*(2), 173-194.

Askary, S., Yazdifar, H., & Askarany, D. (2008). Culture and accounting practices in TÜRKİYE. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 5*(1), 66-88.

Baskerville , R. F. (2003). Hofstede never studied culture. *Accounting, Organizations and Society, 28*(1), 1-14.

Bennett, M., & James, P. (1998). *Environment Under the Spotlight—Current Practice and Future Trends in Environment—Related Performance Measurement for Business.* London: Association of Chartered Certified Accountants.

Bennett, M., Bouma, J. J., & Wolters, T. (2002). *Environmental management accounting: Informational and institutional developments.* Dordrecht: Kluwer academic.

Berthelot, S., Cormier, D., & Magnan, M. (2003). Environmental disclosure research: Review and synthesis. *Journal of Accounting Literature, 22*, 1-44.

Bewley, K., & Li, y. (2000). Disclosure of Environmental Information by Canadian Manufacturing Companies: A Voluntary Disclosure Perspective. *Advances in Environmental Accounting and Management, 1*, 201-226.

Bond, M. A. (1988). *The Cross-Cultural Challenge to Social Psychology.* Newbury Park: CA: Sage.

Borker, D. R. (2012). Accounting, Culture And Emerging Economies: IFRS In Central And Eastern Europe. *International Business & Economics Research Journal, 11*(9), 1003-1018.

Borker, D. R. (2013a). Is There a Favorable Cultural Profile for IFRS?: An Examination and Extension of Gray's Accounting Value Hypotheses. *Is There a Favorable Cultural Profile for IFRS?: An EInternational Business & Economics Research Journal, 12*(2), 167-177.

Borker, D. R. (2013b). Economic Growth and Cultural Value Analysis In Six Emerging Economies. *World Journal of Social Sciences, 3*(6), 115-125.

Borker, D. R. (2014a). Accounting and Cultural Values: The 3G Index Runner-up Countries. *Global Review of Accounting and Finance, 5*(1), 1-12.

Borker, D. R. (2014b). IFRS socio-cultural orientation in the Shanghai cooperative organization. *The Business & Management Review, 4*(4), 91-102.

Bowrin, A. R. (2013). Corporate Social and Environmental Reporting in the Caribbean. *Social Responsibility Journal, 9*(2), 259-280.

Bradley, M., Schipani, C. A., Sundaram, A. K., & Walsh, J. P. (1999). The purposes and accountability of the corporation in contemporary society: corporate governance at a crossroads. *The purposes and accountability of the corporation in Law and Contemporary Problems, 62*(3), 9-86.

Buhr, N. (1998). Environmental Performance, Legislation and Annual Report Disclosure: the case of acid rain and Falconbridge. *Accounting, Auditing, and Accountability Journal, 11*(2), 163-190.

Buhr, N., & Freedman, M. (2001). Culture, Institutional Factors and Differences in Environmental Disclosure between KANADA and the United States. *Critical Perspectives on Accounting, 12*(3), 293-322.

Burritt, R. L. (2004). Environmental management accounting: Roadblocks on the way to the green and pleasant land. *Business Strategy and the Environment, 13*(1), 13-32.

Burritt, R. L., Hahn , T., & Schaltegger , S. (2002). An Integrative Framework of Environmental Management Accounting – Consolidating the Different Approaches of EMA to a Common Framework and Terminology. In M. Bennett, J. J. Bouma , & T. Wolters , *Environmental Management Accounting:*

Informational and Institutional Developments. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.

Burritt, R. L., Hahn, T., & schaltegger, S. (2002). towards a comprehensive framework for environmental management accounting. Links between business actors and environmental management accounting tools. *AVUSTRALYAn Accounting Review, 12*(2), 39-50.

Campbell, D. (2004). A longitudinal and cross-sectional analysis of environmental disclosure in İNGILTERE companies—a research note. *The British Accounting Review, 36*(1), 107-117.

Carpenter, V., & Feroz, E. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: An analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organization and Society, 26*(7-8), 565-596.

Chanchani , S., & Willett, R. (2004). An empirical assessment of Gray's accounting value constructs. *The International Journal of Accounting, 39*(2), 125-154.

Cho, C. H., & Patten, D. M. (2007). The Role of Environmental Disclosures as Tools of Legitimacy: A Research Note. *Accounting, Organizations and Society, 32*(7-8), 639-647.

Cho, C. H., Roberts, R. W., & Patten, D. M. (2010). The language of US corporate environmental disclosure. *Accounting, Organizations and Society, 25*(4), 431-443.

Clarkson, P. M., Li, Y., Richardson, G. D., & Vasvari, F. P. (2008). Revisiting the Relation Between Environmental Performance and Environmental Disclosure: An Empirical Analysis. *Accounting, Organizations and Society, 33*(4-5), 303-327.

Cohen, J., Cohen, P., West, S. G., & Aiken, L. S. (2003). *Applied multiple regression/correlation analysis for the behavioral sciences* (3rd ed.). Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associate.

Committee, A. S. (1975). *The Corporate Report*. London: ICAEW.

Cormier, D. (2012). On the Relevance of Social and Environmental Disclosures and Corporate Governance for Financial Analysts Forecasts: Canadian Evidence. *Working Paper*, 1-44.

Cormier, D., & Magnan, M. (2003). Environmental reporting management: a European perspective. *Journal of Accounting and Public Policy, 22*(1), 43-62.

Cowan, S., & Gadenne, D. (2005). AVUSTRALYAn corporate environmental reporting: a comparative analysis of disclosure practices across voluntary and mandatory disclosure systems. *Journal of Accounting & Organizational Change, 1*(2), 165-179.

Da silva Monteiro, S. M., & Aibar-Guzmán, B. (2010). Determinants of environmental disclosure in the annual reports of large companies operating in PORTEKİZ. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 17*(4), 185-204.

De Villiers, C., & Van Staden, C. (2010). New Zealand shareholder attitudes towards corporate environmental disclosure. *Pacific Accounting Review, 24*(2), 186-210.

Deegan, C., & Gordon , B. (1996). A Study of the Environmental Disclosure Practices of AVUSTRALYAn Corporations. *Accounting and Business Research, 26*(3), 187-199.

Deegan, C., & Rankin, M. (1996). Do AVUSTRALYAn companies report environmental news objectively?: An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the Environmental Protection Authority. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 9*(3), 50-67.

Deegan, C., Rankin, M., & Voght, P. (2000). Firms' disclosure reactions to major social incidents: AVUSTRALYAn evidence. *Accounting Forum, 24*(1), 101-130.

Dierkes , M., & Preston, L. E. (1977). Corporate social accounting reporting for the physical environment: A critical review and implementation proposal. *Accounting, Organizations and Society, 2*(1), 3-22.

Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing and Accountability Journal, 17*(4), 506-542.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review, 48*, 147-160.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.

Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). he stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications. *Academy of Management Review, 20*(1), 65-91.

Doupnik, T. S. (2008). Influence of Culture on Earnings Management: A Note. *Abacus, 44*(3), 317–340.

Drogendijk , R., & Slangen , A. (2006). Hofstede, Schwartz, or managerial perceptions?: The effects of different cultural distance measures on establishment mode choices by multinational enterprises. *International Business Review, 15*(4), 361-380.

Freedman, M., & Jaggi, B. (1988). An Analysis of the Association between Pollution Disclosure and Economic Performance. *Accounting, Auditing and Accountability Journal, 1*(2), 43-58.

Freeman, E. R. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston: Pitman.

Gannon, M. J. (2001). *Understanding Global Cultures* (2nd ed.). hoABDnd Oaks, CA: Sage Publications.

Glavi, P., & Lİngiltereman, R. (2007). Review of sustainability terms and their definitions. *Journal of Cleaner Production, 15*(18), 1875-1885.

Gray , R. H., Bebbington, K. J., & Walters , D. (1993). *Accounting for the Environment: The greening of accountancy* (Part II ed.). London: Paul Chapman.

Gray , R. H., Kouhy , R., & Lavers , S. (1995). Corporate social and environmental reporting: A review of the literature and a longitudinal study of İNGILTERE disclosure. *Accounting, Auditing and Accountability Journal, 8*(2), 47-77.

Gray , R. H., Owen , D. L., & Adams , C. (1996). *Accounting and accountability: Changes and challenges in corporate social and environmental reporting*. London: Prentice Hall.

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

GRI. (2002). *Sustainability Reporting Guidelines, Version 2.0*. NY: Global Reporting Initiative.

GRI. (2006). *Sustainability Reporting Guidelines, Version 3.0*. NY: Global Reporting Initiative.

GRI. (2011). *Sustainability Reporting Guidelines, Version 3.1*. NY: Global Reporting Initiative.

GRI. (2013). *Sustainability Reporting Guidelines, Version 4.0*. NY: Global Reporting Initiative.

Guthrie, J. E., & Mathews, M. R. (1985). Corporate Social Accounting in Australasia. *Research in Corporate Social Performance and Policy, 7*(1), 251-277.

Guthrie, J., & Parker, L. D. (1989). Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory. *Accounting and Business Research, 19*(76), 343–352.

Guthrie, J., & Parker, L. D. (1990). Corporate social disclosure practice: A comparative international analysis. *Advances in Public Interest Accounting, 3*, 159-175.

Hair Jr, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2013). *Multivariate Data Analysis*. US: Pearson Education International.

Harrison, G. L., & McKinnon, J. L. (1999). Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state. *Accounting, Organizations and Society, 24*(5-6), 483-506.

Hart, R. P., & Carroll, C. E. (2013). *Help manual DICTION 7.0: The text analysis program*. ABD: Digitext.

Harte, G., & Owen, D. L. (1991). Environmental disclosure in the annual the reports of British Companies: a research note. *Accounting, Auditing and Accountability Journal, 4*(3), 51-61.

HMSO. (1977). *the Future of Company Reports: A Consultative Document*. London: HMSO.

Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills, CA: Sage.

Hofstede, G. (1983). The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories. *Journal of International Business Studies, 14*(2), 75-89.

Hofstede, G. (1997). *Cultures and Organizations: Software of the Mind*. London: McGraw-Hill.

Hofstede, G. (2001). *Culture's Consequences* (2nd ed.). Beverly Hills: Sage.

Hofstede, G. H. (2001). *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions, and Organizations across Nations* (2nd ed.). ThoABDnd Oaks CA: Sage Publication.

Hofstede, G. H., & Bond, M. H. (1988). The Confucius connection: from cultural roots to economic growth. *Organizational Dynamics, 16*(4), 5-21.

Hofstede, G., Hofstede, G. J., & Minkov, M. (2010). *Cultures and Organizations: Software of the Mind* (3rd ed.). New York: McGraw-Hill.

Hogner, R. H. (1982). Corporate Social Reporting: Eight decades of development at US Steel. *Research in Corporate Performance and Policy, 4*, 243-250.

Hope, O. K. (2003). Firm-Level Disclosures and the Relative Roles of Culture and Legal Origin. *Firm-Level Disclosures and the RelativJournal of International Financial Management and Accounting, 14*(3), 218-248.

Hope, O., Kang, T., Thomas, W., & Yoo, Y. (2008). Culture and auditor choice: A test of the secrecy hypothesis. *Journal of Accounting and Public Policy, 27*, 357–373.

Hughes, S. B., Anderson , A., & Golden, S. (2001). Corporate environmental disclosures: are they useful in determining environmental performance? *Journal of Accounting and Public Policy, 20*(3), 217-240.

Hussein , M. E. (1996). A comparative study of cultural influences on financial reporting in the US and the HOLLANDA. *The International Journal of Accounting, 31*(1), 95–120.

Iatridis, G. E. (2013). Environmental disclosure quality: Evidence on environmental performance, corporate governance and value relevance. *Emerging Markets Review, 14*, 55-75.

International Federation of Accountants, I. (2005). *International Guidance Document of EMA*. New York: IFAC.

Jaggi , B., & Low, P. Y. (2000). Impact of Culture, Market Forces and Legal System on Financial Disclosures. *International Journal of Accounting, 35*(4), 495-519.

Jaggi, B. L. (1975). The Impact of the Cultural Environment on Financial Disclosures. *International Journal of Accountin, 10*(2), 75-84.

Jamali, D., Safieddine, A. M., & Rabbath, M. (2008). Corporate governance and corporate social responsibility synergies and interrelationships. *Corporate Governance: An International Review, 16*(5), 443-459.

Jones, M. J. (2010). Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. *Accounting Forum, 34*(2), 123-138.

Khaveh , A., Nikhasemi , S. R., Haque , A., & Yousefi , A. (2012). Environmental and Social Performance Disclosure and Shareholders' Wealth - A Perspective from Malezyan Companies. *AVUSTRALYAn Journal of Business and Management Research, 1*(12), 33-41.

Kirkman, B. L., Lowe, K. B., & Gibson, C. B. (2006). A Quarter Century of Culture's Consequences: A Review of Empirical Research Incorporating Hofstede's Cultural Values Framework. *Journal of International Business Studies, 37*(3), 285-320.

Kolk, A. (1999). Evaluating Corporate Environmental Reporting. *Business Strategy and the Environment, 8*(4), 225-237.

Lamberton, G. (2005). Sustainability accounting ''A brief history and conceptual framework''. *Accounting forum, 29*(1), 7-26.

Lehman , A., O'Rourke, N., Hatcher, L., & Stepanski, E. J. (2005). *JMP for Basic Univariate and Multivariate Statistics: A Step-by-Step Guide*. Cary, NC: SAS Institute Inc.

Lindblom, C. D. (1994). The Implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure. *Critical Perspectives on Accounting Conference*. New York.

Liu, X., & Anbumozhi, V. (2009). Determinant factors of corporate environmental information disclosure: An empirical study of Chinese listed companies. *Journal of Cleaner Production, 17*, 593-600.

Mahadeo, J. D., Oogarah-hanuman, V., & Soobaroyen, T. (2011). A longitudinal study of corporate social disclosures in a developing economy. *Journal of Business Ethics, 104*(4), 545-558.

Mathews, M. R., & Reynolds, M. A. (2001). Cultural relativity and accounting for sustainability: a research note. *Accounting Forum, 25*(1), 79-88.

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology, 83*(2), 340-363.

Myers, R. (1990). *Classical and modern regressions with applications.* Boston, MA: Duxbury.

Nair, R. D., & Frank, W. G. (1980). The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications. *The Accounting Review, 55*(3), 426-450.

Negash, N. (2012). IFRS and environmental accounting. *Management Research Review, 35*(7), 577-601.

Newson, M., & Deegan, C. (2002). Global Expectations and their Association with Corporate Social Disclosure Practices in AVUSTRALYA, SİNGAPUR, and South Korea. *Global Expectations and their Association with Corporate Social DisThe International Journal of Accounting, 37*(2), 183-213.

Nobes, C. W. (1983). A Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices. *Journal of Business Finance and Accounting, 10*(1), 1-19.

Nobes, C. W., & Parker, R. H. (2010). *Comparative International Accounting* (11th ed.). Hemel Hempstead: Prentice Hall.

Orij, R. (2010). Corporate social disclosures in the context of national cultures and stakeholder theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal, 23*(7), 868-889.

Owen, D. (2008). Chronicles of wasted time? A personal reflection on the current state of, and future prospects for, social and environmental accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal, 21*(2), 240-267.

Patten, D. (2002). The relation between environmental performance and environmental disclosure: a research note. *Accounting, Organizations, and Society, 27*(8), 763-773.

Patten, D. M. (1992). Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: a note on legitimacy theory. *Accounting, Organizations and Society, 17*(5), 471-475.

Qu, W., & Leung, P. (2006). Cultural impact on Chinese corporate disclosure: a corporate governance perspective. *Managerial Auditing Journal, 21*(3), 241-264.

Qu, W., Cooper, B., Wise, V., & Leung, P. (2012). Voluntary Disclosure in a Changing Regulatory Environment–Evidence from Chinese Stock Market. *International Journal of Economics and Finance, 4*(4), 30-43.

Radebaugh, L. H., Gray, S., & Black, E. (2006). *International Accounting and Multinational Enterprises* (6th ed.). NJ.ABD: John Wiley and Sons Inc.

Roberts, C. B., & Salter, S. B. (1999). Attitudes towards uniform accounting: cultural or economic phenomena? *Journal of International Financial Management and Accounting, 10*(2), 121-142.

Roberts, R. W. (1992). Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: An Application of Stakeholder Theory. *17*(6), 595–612.

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, 26*(2), 379-397.

Samovar, L. A., Porter, R. E., McDaniel, E. R., & Roy, C. S. (2012). *Communication Between Cultures* (8th ed.). Boston: Wadsworth Cengage Learning.

Schaltegger, S., & Burritt, R. L. (2000). *Contemporary Environmental Accounting – Issues, Concepts and Practice*. Sheffield: Greenleaf Publishing.

Schaltegger, S., Müller , K., & Hindrichsen , H. (1996). *Corporate Environmental Accounting*. London: John Wiley & Sons.

Scholtens, B., & Dam, L. (2007). Cultural Values and International Differences in Business Ethics. *Journal of Business Ethics, 75*(3), 273–284.

Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *the Accounting Review, 84*(3), 937-967.

Soares , A. M., Farhangmehr , M., & Shoham , A. (2007). Hofstede's dimensions of culture in international marketing studies. *Journal of Business Research, 60*(3), 277-284.

Steele , A. P., & Powell, J. R. (2002). Environmental Accounting: Applications for Local Authorities to Quantify Internal and External Costs of Alternative Waste Management Strategies. *Environmental Management Accounting Network Europe, Fifth Annual Conference*. Gloucestershire Business School.

Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Journal, 20*(3), 571-610.

Sun, N., Salama, A., Hussainey, K., & Habbash, M. (2010). Corporate environmental disclosure, corporate governance and earnings management. *Managerial Auditing Journal, 25*(7), 679-700.

Suttipun, M., & Stanton , P. (2012). Determinants of Environmental Disclosure in Thai Corporate Annual Reports. *International Journal of Accounting and Financial Reporting, 2*(1), 99-115.

Tabachnick, B. G., & Fiddell, L. S. (2012). *sing Multivariate Statistics* (6th ed.). ABD: Pearson International Edition.

U.S. Environmental Protection Agency. (1995). *A Design for the Environment (DE) Current Projects*. Washington, DC: USEPA.

Ullmann, A. (1985). Data in Search of a Theory: A Critical Examination of The Relationships among Social Performance, Social Disclosure, and Economic Performance of US firms. *Academy of Management Review, 10*(3), 540-557.

Ullmann, A. A. (1976). The corporate environmental accounting system: A management tool for fighting environmental degradation. *Accounting, Organizations and Society, 1*(1), 71-79.

UNDSD. (2001). *Environmental Management Accounting, Procedures and Principles.* New York: United Nations.

Unerman, J., & Bennett, M. (2004). Increased stakeholder dialogue and the internet: Towards greater corporate accountability or reinforcing capitalist hegemony. *Accounting, Organizations and Society, 29*(7), 685-707.

Vachon, S. (2010). International Operations and Sustainable Development: Should National Culture Matter? *Sustainable Development, 18*(6), 350–361.

Van der Laan Smith, J., Adikhari, A., & Tondkar, R. H. (2005). Exploring differences in social disclosures internationally: a stakeholder perspective. *Journal of Accounting and Public Policy, 24*(2), 123-151.

Vasile, E., & Man, M. (2012). Current Dimension of Environmental Management Accounting. *Social and Behavioural Sciences, 62*, 566-570.

Wang, J. L., Hsiung, H. H., & Ting Ku, W. (2012). Ownership Structure and Environmental Disclosure: Taiwan Evidence. *International Research Journal of Finance and Economics*(88), 132-145.

Wiseman, J. (1982). An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports. *Accounting, Organizations and Society*, *7*(1), 53-63.

Zarzeski, M. T. (1996). Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices. *Accounting Horizons*, *10*(1), 18-37.

Zeghal, D., & Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting, 41*, 373–386.

Zeng, S. X., Xu, X. D., Dong, Z. Y., & Tamb, V. W. (2010). Towards corporate environmental information disclosure: an empirical study in ÇİN. *Journal of Cleaner Production, 18*(12), 1142-1148.

Zhongfu, Y., Jianhui, J., & Pinglin, H. (2011). The Study on the Correlation between Environmental Information Disclosure and Economic Performance-With empirical data from the manufacturing industries at Shanghai Stock Exchange in ÇİN. *Energy Procedia*, *5*, 1218–1224.