

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (UFRS) MUHASEBE KÜLTÜRÜNE ETKİSİ ÜZERİNE OTEL İŞLETMELERİNDE BİR ARAŞTIRMA*

Prof.Dr. Nilüfer TETİK**
Arş.Gör. Esin YELGEN***

Araştırma

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2015; 8 (3): 201-228

Öz

Günümüzde küreselleşme ile birlikte çok uluslu işletmelerin sayısındaki artış, işletme sermayelerinin uluslararası platformlarda dolaşması, sermaye piyasalarında yaşanan gelişmeler ve yasal düzenlemelerdeki değişiklikler gibi muhasebe kültürünü etkileyen bir diğer gelişme ise uluslararası finansal raporlama standartlarının (UFRS) birçok ülke tarafından kabul edilmesidir. Standartların kabul edilmesi, ülkeler arasındaki ticari engelleri ortadan kaldırarak küresel çapta tek bir muhasebe sisteminin oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Standartların uygulanması, muhasebe algılamasının değişmesine ve dolayısı ile kültürün muhasebe üzerindeki etkisinin azalmasına neden olmaktadır. Çalışmada, muhasebe uygulayıcılarının UFRS uygulamalarına bakış açılarının ortaya çıkarılması ve Türkiye’de UFRS uygulamalarının kültür ve muhasebe değerleri üzerine olan etkisinin araştırılması amaçlanmaktadır. Bu amaçla yapılan anket çalışması sonucunda, muhasebe uygulayıcılarının UFRS uygulamalarına bakış açılarına ilişkin ifadeler, yapılan faktör analizi sonucunda faktörleşerek literatüre yeni bir ölçek kazandırıldığı düşünülmektedir. Ancak yapılan korelasyon analizi sonucunda, UFRS uygulamalarının kültür ve muhasebe değerleri üzerinde yüksek düzeyde bir etkisi tespit edilememiştir.

Anahtar Sözcükler: Hofstede-Gray Teorisi, Muhasebe Kültürü, Muhasebe Değerleri ve UFRS.

JEL Kodları:M41, M48, M49

* Makalenin gönderim tarihi: 18.06.2015; Kabul tarihi: 21.09.2015

** Akdeniz Üniversitesi Turizm Fakültesi öğretim üyesi, niltetik@akdeniz.edu.tr

*** Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, esinyelgen@akdeniz.edu.tr

A RESEARCH IN HOTEL ENTERPRISES ON THE EFFECT OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) ON ACCOUNTING CULTURE

ABSTRACT

Today, with globalization, as well as an increase in the number of multinational corporations, circulation of operational capitals in the international platform, developments in capital market and changes in legal acts; another development affecting accounting culture is the admission of international financial reporting standards (IFRS) by many countries. The admission of the standards has required a single global international accounting system to be developed by lifting the interstate trade barriers. Application of standards has led to a decrease in accounting perception and thus the effect of culture on accounting. In this study, it is intended to find out the perspectives of accounting performers on IFRS applications and the effects of IFRS applications in Turkey on culture and accounting valuations. Following the questionnaire study conducted through this aim, statements of accounting performers related to IFRS applications are gathered under common factors and thus a new scale is thought to have been brought in the literature. However, as a result of the correlation analyses carried out, not a high level of effect of IFRS applications on culture and accounting valuations has been identified.

Keywords: Hofstede-Gray Theory, Accounting Culture, Accounting Valuations and IFRS.

JEL Codes: M41, M48, M49

1. GİRİŞ

Ülkelerin muhasebe sistemleri üzerinde küreselleşme, dil, din, politika, ekonomi ve kültür gibi sosyo-ekonomik faktörlerin etkisi bulunmaktadır. Çünkü işletmelerin iletişimini sağlayan muhasebe sistemi, ülkelerin sosyo-ekonomik çerçevesi içinde hizmet sunmaktadır. Bu sistemin etkin çalışıp çalışmaması ülkelerin muhasebe algılayışına bağlıdır. Bu nedenle ülkelerin kültürleri, muhasebe sistemini etkileyen önemli sosyo-ekonomik faktörlerden bir tanesi olmaktadır (TURMOB 2013; Varıcı ve Özdemir 2013, 15; Usul ve Kıymık 2010, 123; Akman 2009, 26-38; Çankaya ve Aydoğan 2008, 304). Kültür konusunda yapılan çalışmalar Hofstede'in çalışmaları ile başlamaktadır. Hofstede'inkültür sınıflamasına bağlı olarak da Gray tarafından muhasebe değerleri belirlenmiştir (Tecimer ve Karabınar 2009, 2). Gray'inyaptığı çalışmalarda uluslararası finansal raporlama sistemlerindeki değişikliklerin kültürel etmenler ile açıklanabilirliği incelenmiştir (Akman 2009, 26-38).

Hofstede (1980), kültürü nüfusta çoğunluk grup tarafından paylaşılan değerler sistemini içeren toplumsal normlar sistemi olarak nitelemektedir (Heidhues ve Patel 2011, 275; Solaş ve Ayhan, 5). Hofstede, ayrıca dört değer boyutu olan bireysellik, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve erilliğin, her ülkenin kültürel değerlerini ölçmede ve birbirine karşı konumlandırma, kurumsal yapı ve davranışları açıklamada faydalı olduğunu belirtmektedir (Heidhues ve Patel 2011, 275). Ancak Hofstede'in gerçekleştirdiği araştırma ve ortaya koyduğu kültürel değer boyutları doğrudan muhasebe ve finansal raporlama ile ilişkili değildir. Bu yüzden Gray (1988) tarafından gerçekleştirilen çalışmalarda muhasebe ve kültür ilişkisinin ele alınması, muhasebe değerlerinin birçok muhasebe araştırmasında yoğun olarak kullanılmasına neden olmaktadır (Akman 2009, 26-38). Gray (1988) yaptığı çalışmada, bir ülkenin muhasebe kültürünü tanımlamada kullanılacak dört muhasebe değer boyutu belirlemiştir: “profesyonelliğe karşı statükoculuk”, “tekdüzelğe karşı esneklik”, “tutuculuğa karşı iyimserlik” ve “gizliliğe karşı şeffaflık”. Gray bu değerlerle muhasebe sistemlerindeki uluslararası farklılıkları ve uluslararası ölçekte muhasebe gelişimini açıklayabileceğini ileri sürmüştür (Heidhues ve Patel 2011, 274; Güvemli 2008,81; Doupnik ve Tsakumis 2004). Bu çalışmalar, muhasebe araştırmalarında uluslararası muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları açıklamada kültürel bir çerçeve geliştirmek için yaygın olarak kullanılmıştır (Limaki ve diğerleri 2013, 173; Finch 2007, 2).

Kültür konusunda yapılan bu çalışmalarla birlikte özellikle son yıllarda ekonomik alanda dünyada yaşanan gelişmeler, ülke ekonomilerini birbirine bağlayarak, finansal tabloların hazırlanmasında ve raporlanmasında ortak muhasebe ilkelerinin kullanılmasına ve finansal tabloların aynı kriterler baz alınarak hazırlanmasına neden olmaktadır (Kocamaz 2012, 106). Çünkü kültürel farklılıklar nedeniyle finansal tablo bilgilerinin her ülke uygulamasına göre farklı anlamlar ifade etmesi, bu bilgilerin karşılaştırılabilme yeteneğini azaltmaktadır. Son zamanlarda kullanım alanı genişleyen uluslararası muhasebe standartları uygulamaları ile birlikte kültürel farklılıkların muhasebe sistemine yansıyan boyutu ortadan kalkmaya başlamaktadır (Varıcı ve Özdemir 2013, 16; Usul ve Kıymık 2010, 124). Bununla birlikte standartlarla, muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kaldırılması, muhasebe ilkelerinde tekdüzenin gerçekleştirilmesi (Kocamaz 2012, 109), finansal tabloların şeffaf, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olması amaçlanmaktadır (Varıcı ve Özdemir 2013, 16; Kocamaz 2012, 109; Usul ve Kıymık 2010, 124).

Bu doğrultuda araştırmanın amacı, muhasebe uygulayıcılarının UFRS uygulamalarına bakış açılarını ortaya koymak ve Türkiye’de UFRS uygulamalarının kültür ve muhasebe değerleri üzerine olan etkisini araştırmaktır.

Bu amaçla araştırmada, Antalya ve İstanbul illerinde faaliyet gösteren beş yıldızlı yerli ve yabancı zincir ve grup otellerinin muhasebe müdürleri üzerine anket uygulanmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe üzerinde kültürün rolüne odaklanan çalışmalar, 1980'lerden beri önemli araştırma alanı olmaya başlamış ve uluslararası işletme literatüründe ilk dikkat edilen konulardan biri olmuştur. Son zamanlarda UFRS uygulamaları ile birlikte standartların kültür üzerine etkisini inceleyen çalışmalarında yapılmaya başlamıştır. Aşağıda alanyazında bu konuda yapılan çalışmalar ve araştırma sonuçları özetlenmektedir.

Chanchani ve Willett (2004)'in Yeni Zelanda ve Hindistan' da finansal tablo hazırlayıcılarına ve kullanıcılarına uygulanan muhasebe değerleri anketinin sonuçları; profesyonelliğin, tekdüzen boyutunun unsurlarını açık bir şekilde tanımladığını ve gizlilik boyutunu ise etkilediğini göstermiştir.

Kang ve arkadaşlarının (2004) yaptığı çalışmada, yüksek muhafazakar kültür çevresinde bulunan yöneticilerin daha muhafazakar muhasebe seçimleri (gelecekteki nakit akışları için daha düşük tahmini raporlama gibi) yapma eğiliminde olduğuna yönelik güçlü kanıtlar bulunmuştur. Ayrıca çalışma, muhasebe muhafazakarlığını açıklamada kültür ve yasal rejimin birbirini etkilediğine dair bazı ampirik destekler de sağlamıştır.

Ding ve arkadaşlarının (2005)'te yaptıkları araştırmada, ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve uluslararası muhasebe standartları arasındaki farklılıkların altında yatan açıklayıcı bir faktör olarak kültürün rolünü incelemişlerdir. Onlar kültürel değerlerin, uluslararası muhasebe standartlarından sapmanın açıklanmasında yasal kökenden daha önemli olduğunu bulmuşlardır.

Noravesh ve arkadaşlarının (2007) İran'da kültürel değerler ve muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmayı amaçlayan araştırmanın sonuçları, bu iki değer arasında ilişkinin mevcut olduğunu göstermiştir. Bununla birlikte araştırma sonuçları; muhafazakarlık, gizlilik, güvensizlik ve kaderciliğin muhasebe uygulamalarını etkilediğini göstermiştir.

Tsakumis (2007)'in çalışmasının amacı, Yunan ve Amerikalı muhasebecilerin muhasebe kurallarını uygulamaları üzerinde ulusal kültürün etkisini ortaya çıkarmaktır. Buna göre sonuçlar, Amerikan muhasebecilerin Yunan muhasebecilere göre daha muhafazakar olduğunu ve Yunan muhasebecilerin Amerikan muhasebecilere göre bilgiyi açıklama (daha fazla gizlilik) olasılıklarının daha düşük ihtimal olduğunu göstermiştir.

Çankaya ve Aydoğan'ın (2008) Türkiye'de dahil olmak üzere birçok ülkeyi kapsayan birkaç aşamalıolarak gerçekleştirdikleri çalışmalarında Yakın Doğu kültürel sınıfına giren Türkiye'nin muhasebe uygulamalarında ve kurullarında daha tutucu (kar gizleyen politikaların olduğu) bir yapıda olduğunu göstermiştir.

Kamp (2010)'in Avrupalı küçük ve orta ölçekli işletmeler üzerine yaptığı çalışmasının sonuçları, kültürel farklılıkların UFRS'lerin kabulü üzerinde engel oluşturabileceğini göstermiştir.

Akman (2011)'in yaptığı çalışma, UFRS kullanımından sonra kültürün etkisinin azalmasıyla birlikte finansal açıklamalardaki farklılıkları incelemektedir. Sonuçlar UFRS kullanımından sonra bile açıklama miktarı üzerinde kültürün etkisinin hala yaygın olduğunu göstermiştir.

Alkafaji (2012) çalışmasında, muhasebe sistemleri üzerinde ulusal kültürdeki değişimleri ve bunun etkilerini ortaya çıkarmayı amaçlamıştır. Çalışmanın sonuçları, muhasebe ve denetim standartlarında tekdüzeliğin bulunmamasıyla birlikte muhasebe değerlerini ölçmede muhafazakar davranıldığını ve açıklamalarda şeffaflığın eksik olduğunu göstermiştir.

Bekçi ve Bitlisli (2012) çalışmalarında, muhasebe – kültür değerlerini ölçmek amacı ile Isparta ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerine anket yapmışlardır. Anket ile meslek mensuplarının kültürel değerlerinin mesleki faaliyetlerinde ne derece etkili olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Sonuçlar, meslek mensuplarının profesyonellikten yana olduğunu, tekdüzeliğe yakın, tutucu denebilecek bir konumda ve şeffaflık beklentisi içinde ama gizlilikten de vazgeçemeyen değerlere sahip olduklarını göstermiştir.

Borker (2012)'in 12 ülkede yaptığı çalışmada, ülkeler Rusya eğilimli ve Alman/İskandinav eğilimli ülkeler olarak iki gruba ayrılmıştır. Bu ülkelerden Rusya eğilimli olanlarda UFRS uygulamaları üzerinde kültürün etkisinin daha fazla görüldüğü; Alman/İskandinav eğilimli ülkelerde ise UFRS'ler ile kültürel değerlerin daha uyumlu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Shima ve Yang (2012)'in yaptığı çalışmada kültür değişkenlerinden olan belirsizlikten kaçınma düzeyinin tek değişkenli analizde UFRS adaptasyonu ile negatif bir şekilde korele olduğu, çok değişkenli analizde ise pozitif bir şekilde korele olduğu görülmüştür.

Chand ve arkadaşlarının (2012) yaptıkları çalışmanın sonuçları, belirsizlikten kaçınma, bireysellik, güç mesafesi, erillik ve uzun dönem yönelimi olan kültür boyutları üzerinde Çinli öğrenciler Avustralyalı öğrencilerle karşılaştırıldığında muhafazakarlık ve gizliliğin daha güçlü sergilendiğine yönelik bazı kanıtlar sağlamaktadır. Araştırmanın sonucu, belirsizlik ifadeleri içe-

ren seçilmiş UFRS'lerin yorumlanmasında ve uygulanmasında ulusal kültürün muhasebe öğrencilerinin yargıları üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğunu göstermiştir. Ayrıca sonuçlar eğitimde benzerliğin muhasebe öğrencilerinin yargılarını etkilemede kültürün etkilerini hafifletmediğini göstermiştir.

Limaki ve arkadaşları (2013)'nin kültürün muhasebe standartları ve metotları üzerinde etkin faktör olduğunu düşündükleri çalışmanın sonuçları, örgütsel kültür değişkenleri ve muhasebe standartları arasında anlamlı pozitif bir ilişki olduğunu göstermiştir.

Varıcı ve Özdemir (2013)'in genel bir değerlendirme yaptıkları çalışmalarında, özellikle kültürel yapıların muhasebe uygulamalarında farklılık gerektirip gerektirmediğini tartışmışlardır. *Çalışmada*, Türkiye'nin de içinde bulunduğu birçok ülke açısından kültürel değerlerin göz ardı edildiği, dışarıdan alınan uygulamaların sıkıntı yarattığı sonucuna ulaşmışlardır.

Zehri ve Chouaibi (2013)'nin yaptığı çalışmada kültürün, UFRS'lere uyum kararları üzerinde önemli bir etkisinin bulunmadığı sonucu ortaya çıkmıştır.

Xu (2014)'nun yaptığı çalışmada Çin'in konfüsyüsçü kültürünün küresel UFRS temelli muhasebe standartlarının uygulanması ve gelişiminde içsel bir engel oluşturduğu sonucuna ulaşmıştır.

3. OTEL İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Ekonomik alanda dünyada meydana gelen gelişmeler, ülke ekonomilerini birbirine bağlayarak, finansal tabloların hazırlanmasında ve raporlanmasında ortak muhasebe ilkeleri paydasında buluşmasına ve finansal tabloların aynı kriterler baz alınarak hazırlanmasına yöneltmektedir. Bu nedenle International Accounting Standards Board (IASB) tarafından oluşturulan uluslararası finansal raporlama standartları, uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmeyi, mali tabloların açık, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamayı amaçlamaktadır (Kocamaz 2012, 106-109). Ancak, UFRS'lerin kullanımı ile birlikte dünya çapında tek bir muhasebe sistemi yaratılarak ülkelerin kendilerine özgü olan muhasebe kültürlerinin etkisinin uzun vadede ortadan kalkması ile sonuçlanacaktır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı, muhasebe uygulayıcılarının UFRS uygulamalarına bakış açılarını ortaya koymak ve Türkiye'de UFRS uygulamalarının kültür ve muhasebe değerleri üzerine olan etkisini araştırmaktır. Bu amaçla ara-

tırmada, Antalya ve İstanbul illerinde faaliyet gösteren beş yıldızlı yerli ve yabancı zincir ve grup otellerinin muhasebe müdürleri üzerine anket uygulanmıştır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Anketin oluşturulmasında; Fidanve Cinit (2013), Bekçi ve Bitlisli (2012), Özkan ve Özşahin (2012), Erolvd. (2011), Aktaş(2010), Tetik vd.(2008), Chanchani ve Willett (2004), Gray (1988) ve Hofstede (1980) kaynaklarından yararlanılmıştır. Anket, beş yıldızlı yerli ve yabancı grup veya zincir otellerin muhasebe müdürleri ile yüz yüze görüşülerek gerçekleştirilmiştir. Anket beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümdeki sorular, yerli ve yabancı grup veya zincir otellerin muhasebe müdürlerinin demografik özelliklerini belirlemeye yöneliktir. İkinci bölümde, katılımcıların kültürel değerlerini ölçmek için 38 ifadeden oluşan bir ölçek kullanılmıştır. Üçüncü bölümde, katılımcıların muhasebe değerlerini ölçmek için 16 ifadeden oluşan bir ölçek kullanılmıştır. Dördüncü bölüm, katılımcıların UFRS uygulamalarına bakış açılarını ölçmek için alan yazında yer alan çalışmalardan derlenen 19 ifadeden oluşmaktadır. Beşinci bölüm ise, katılımcıların Türkiye’de UFRS’nin uygulanabilirliğini konusundaki düşüncelerini ölçmede kullanılan 4 ifadeden oluşmaktadır. Elde edilen veriler, SPSS (Versiyon 21,0) programı ile analize tabi tutulmuştur. İki grup arasındaki farklılığı tespit etmek için t testi, üç ve daha fazla gruplar arasında herhangi bir farklılık olup olmadığını belirlemek içinde F testi (ANOVA veya VARYANS Analizi) gerçekleştirilmiştir. Ankette bulunan ölçeklerin boyutları arasındaki ilişkileri belirlemeye yönelik regresyon ve korelasyon analizi gerçekleştirilmiştir. Ankette katılımcıların kültürel değerlerini belirlemek için 38 ifadeden oluşan ölçeğin Cronbach Alfa (α) değerinin 0.700 olduğu görülmüştür. Katılımcıların muhasebe değerlerini belirlemek için kullanılan 16 ifadeden oluşan ikinci ölçeğin Cronbach Alfa (α) değerinin 0.700 olduğu görülmüştür. Son olarak katılımcıların UFRS uygulamalarına bakış açılarını belirlemek için kullanılan 19 ifadeden oluşan ölçeğin Cronbach Alfa (α) değerinin 0.852 olduğu görülmüştür. Buna göre kullanılan ölçeklerin sosyal bilimlerde yüksek derecede güvenilir olduğu kabul edilmektedir (Kalaycı 2010, 405). Araştırmada, ayrıca demografik veriler için yüzde ve frekans dağılımlarının yanısıra regresyon ve korelasyon analizlerine de yer verilmiştir. Son olarak çalışmada, dağılım testleri (kolmogrowsmirnov ve shapirowilks) uygulanmamıştır. Çünkü araştırmada, sıralama (ordinal) ölçeği kullanılmamıştır (Gegez 2010, 170-171).

3.3. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Bu çalışma 15 Ağustos 2014 – 15 Mart 2015 tarihleri arasında Türkiye’de faaliyet gösteren beş yıldızlı yerli ve yabancı zincir/grup otellerinin muha-

sebe müdürleri ile gerçekleştirilmiştir. Anket çalışmasının gerçekleştirileceği otellerin merkezleri ağırlıklı olarak Antalya ve İstanbul'da olduğundan çalışmada zaman ve maliyet kolaylığı sağlaması açısından iki ilde gerçekleştirilmiştir.

3.4. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirme

Yapılan araştırma sonucu elde edilen verilere, aşağıdaki tablolarda yer verilmektedir. Bu verilere dayalı olarak çıkarılan bulgu ve değerlendirmeler, tablolarla birlikte sunulmuştur.

Tablo 1: Katılımcıların Demografik Değişkenlere Göre Dağılımı

Cinsiyet	N	%	Medeni Durum	N	%
Kadın	14	21,5	Bekâr	10	15,4
Erkek	51	78,5	Evli	55	84,6
Toplam	65	100	Toplam	65	100
Yaş	N	%	Çalışma Şekli	N	%
25-35	25	38,5	Bağımlı	59	90,8
36-46	30	46,2	Bağımsız	6	9,2
47-57	10	15,4	Toplam	65	100
Toplam	65	100	Eğitim	N	%
Mesleki Ünvanı	N	%	Lise	7	10,8
SM	12	18,5	Ön lisans	9	13,8
SMMM	12	18,5	Lisans	45	69,2
Hiçbiri	41	63,1	Yüksek Lisans	4	6,2
Toplam	65	100	Toplam	65	100
Eğitim ve Sertifikalar	N	%	İşletmede Çalışma Süresi	N	%
Var	20	30,8	5 ve 5 yıldan az	28	43,1
Yok	45	69,2	6-16 yıl arası	29	44,6
Toplam	65	100	17-27 yıl arası	8	12,3
Toplam İş Tecrübesi	N	%	Toplam	N	%
6-16 yıl arası	37	56,9	UFRS Eğitimine Katıldınız mı?	N	%
17-27 yıl arası	28	43,1	Evet	22	33,8
Toplam	65	100	Hayır	43	66,2
UFRS Mesleği Zorlaştırır mı?	N	%	Toplam	N	%
Evet	28	43,1	Türkiye'de UFRS Konusunda Engel Çıkar mı?	N	%
Hayır	37	56,9	Evet	19	29,2
Toplam	65	100	Hayır	46	70,8
			Toplam	65	100

Tablo 1’de görüldüğü gibi ankete cevap veren 65 katılımcının %21,5’i (n=14) kadın, %78,5’si (n=51) erkektir. Erkeklerin oransal olarak kadınlardan daha fazla oldukları dikkat çekmektedir. Katılımcıların medeni durumu incelendiğinde ise %15,4’ünün (n=10) bekâr, %84,6’sının (n=55) da evli olduğu görülmektedir. Katılımcıların yaş durumu incelendiğinde ise en yüksek oranı %46,2 (n=30) ile 36-46 yaş grubu oluşturmaktadır. Katılımcılar arasında eğitim durumu açısından en yüksek düzeyi %69,2 (n=45) oranla lisans mezunları oluşturmaktadır. Katılımcıların görev yaptığı işletme de çalışma süresi açısından en yüksek düzey %44,6 (n=29) ile 6-16 yıl aralığı olmuştur. Katılımcıların toplam iş tecrübeleri açısından ise en yüksek düzeyi %56,9 (n=37) ile 6-16 yıl aralığı oluşturmaktadır. Ankete katılan muhasebe müdürlerinin %90,8 (n=59)’inin bağımlı çalıştığı görülmektedir. Muhasebe müdürlerinin %63,1 (n=41)’inin mesleki bir ünvanı bulunmazken; %18,5 (n=12)’i serbest muhasebeci ruhsatına sahip kişilerden oluşmaktadır. Demografik verilere ilave olarak katılımcılara mesleki birtakım sorular da yöneltilmiştir. Buna göre katılımcıların %69,2’si (n=45) mesleki bir eğitime katılmamış olup herhangi bir sertifika sahibi değildir. Muhasebe müdürlerinin %66,2 (n=43)’si UFRS eğitimine katılmamıştır. Bununla birlikte muhasebe müdürlerinin %56,9 (n=37)’u UFRS’lerin mesleklerini zorlaştırmayacağını düşünmektedir. “Türkiye’de UFRS Konusunda Engel Çıkar mı?” ifadesine muhasebe müdürlerinin %70,8 (n=46)’i hayır demişlerdir.

Tablo 2: Muhasebe Uygulayıcılarının UFRS Uygulamalarına Bakış Açıları

Faktör Boyutları / Değişkenler		Std. Sapma	Faktör Yükleri	Öz Değerler	Varyansın Açıklama Oranı (%)	Alpha (α)
Faktör 1: Erişilebilirlik (A.O=3,95)				7,109	37,417	,893
S6	Bağımsız Denetim Kolaylaşır	4,07	,713	,829		
S7	İşletme Dışı İlgililer Daha Doğru Karar Verir	3,92	,853	,749		
S5	Muhasebe ile İlgili Taraflar Daha Çok Bilgiye Ulaşır	4,01	,672	,748		
S11	UFRS’lerTDHP’nin İşlevselliğini Olumlu Etkiler	3,78	,780	,667		
S1	İşletmeler Daha Şeffaf Raporlama Yapacaktır	3,96	,683	,608		

Faktör 2: Ortak Dil (A.O.=4,08)					2,609	13,730	
S19	Muhasebeciler UFRS Yönünden Kendini Geliştirmeli	4,12	,760	,856			,854
S18	Muhasebeciler Meslek Yasaları Yönünden Kendini Geliştirmeli	4,06	,704	,775			
S2	Finansal Tablolar Karşılaştırılabilir Olacaktır	4,15	,565	,686			
S4	Finansal Tabloların Güvenilirliği Artacaktır	4,01	,717	,599			
S3	Dünya’da ve Türkiye’de Dil Birliği Sağlanacaktır	4,03	,769	,595			
Faktör 3: Sınırlılık (A.O.=3,39)					1,731	9,112	
S14	Muhasebe Alanında Çok Fazla Değişiklik Olur	3,55	,884	,790			,668
S17	UFRS’deki Değerleme İlkelerinin Uygulama İmkanı Sınırlıdır	2,87	,780	,753			
S16	Muhasebe Maliyeti Artar	3,16	1,02	,620			
S13	Muhasebe Uygulayıcılarının İşyükü Artar	3,52	1,14	,582			
S15	Muhasebecinin İnisiyatif Kullanımı Sınırlanacaktır	3,23	,996	,404			
Faktör 4: Verimlilik (A.O.=3,73)					1,058	5,567	
S9	UFRS’ler Muhasebe Uygulayıcılarının Performansına Olumlu Katkı Sağlar	3,80	,711	,798			,581
S12	UFRS’ler Muhasebe Uygulamalarına Esneklik Kazandırır	3,58	,747	,734			
S8	İşletmelerdeki Hileler Azalır	3,66	,776	,523			
S10	UFRS’ler Sermaye Piyasaları Girişine Olumlu Katkı Sağlar	3,87	,718	,496			

Güvenilirlik (α): 0.852, Toplam varyansı açıklama oranı (%):65,827 , KMO Değeri: 0.744, Bartlett’s Değeri :744,464, p=0,000

Muhasebe uygulayıcılarının UFRS uygulamalarına bakışlarının ölçülmesine ilişkin ifadeler faktör analizine tabi tutulmuştur. Analiz sonucu KMO değeri 0,744 olarak hesaplanan oran; katılımcı sayısının yeterliliğinin bu tür bir analiz için oldukça uygun olduğunu göstermektedir (Kalaycı 2010, 322). UFRS uygulamasına ilişkin faktörler belirlenirken, öz değeri (Eigenvalues)

1'den büyük olanlar değerlendirmeye alınmıştır. Yapılan faktör analizi sonucunda ifadelerin dört faktörde toplandığı görülmüştür.

Faktör analizi sonucu ortaya çıkan dört faktör; "Erişilebilirlik, Ortak Dil, Sınırlılık ve Verimlilik"tir. Bu dört faktörün toplam varyansı açıklama oranı %66'dır. Ayrıca, faktörlerin Cronbach's Alfa değerleri oldukça yüksek olup 0,58 ile 0,89 arasındadır ve her faktör en az dört değişkenle açıklanmaktadır. Ölçeğin genel güvenilirliği ise, 0,85 olarak hesaplanmıştır. İlk faktör olan "Erişilebilirlik" toplam varyansı açıklama oranı ortalama %37,4'tür ve beş değişken ile açıklanmaktadır. İkinci faktör olan "Ortak Dil" toplam varyansı açıklama oranı %13,7'dir ve beş değişken ile açıklanmaktadır. Üçüncü faktörün toplam varyansı açıklama oranı %9,1'dir ve beş değişken ile açıklanmaktadır. Son faktör olan "Verimlilik" varyansın %5,6'sını, dört madde ile açıklanmaktadır.

Tablo 3: Kültürel Değerlere Karşı Muhasebe Uygulayıcılarının Bakışı

Faktör Boyutları / Değişkenler		\bar{x}	Std. Sapma	Alpha (α)
Faktör 1: Bireysellik / Kolektiflik (A.O.=4,04; S.S.=0,36)				,654
S1	Mutluluğum çevremdekilerin mutluluğuna bağlıdır.	4,09	,86	
S2	Çevredekilerle uyumu korumak benim için önemlidir.	4,40	,58	
S3	İş arkadaşlarım ödül kazansa gurur duyarım.	4,69	,47	
S4	Karar vermeden önce yakın arkadaşlarımla işbirliği yaparak fikirlerini almak önemlidir.	4,28	,76	
S5	Özgün bir birey olmak benim için önemlidir.	4,45	,73	
S6	Başkalarına güvenmektense kendime güvenirim.	3,28	1,07	
S7	İnsan hayatını başkalarından bağımsız yaşamalıdır.	3,25	1,29	
S8	İnsanlarla açık ve dosdoğru konuşmayı tercih ederim.	4,43	,68	
S9	Başarılı oluyorsam yeteneklerim sayesinde.	3,85	,92	
S10	Grubun başarısı bireyin başarısından önemlidir.	4,35	,84	
S11	Çalışma grubu tarafından kabul edilmek önemlidir.	4,38	,60	
S12	Çalışanlar, grubun iyiliğini düşündükten sonra kendi hedeflerinin peşinde olmalıdır.	4,09	,80	
S13	Yöneticiler, bireysel hedefler zarar görse bile grup bağlılığını özendirilmelidir.	3,97	,98	
S14	Bireylerden, grup başarısı için hedeflerinden vazgeçmeleri beklenebilmelidir.	2,98	1,15	

Faktör 2: Otorite Mesafesi Düzeyi (A.O.=2,77; S.S.=0,39)				
S15	Yöneticiler astlarına danışmadan sürekli güç ve otorite kullanmalıdır.	1,88	1,05	,601
S16	Yöneticiler çalışanlarına fikirlerini nadiren sormalıdır.	1,80	,89	
S17	Yöneticiler çalışanlarla sosyal ilişkiden kaçınmalıdır.	2,09	,95	
S18	Çalışanlar yönetimin kararları ile çelişkiye düşmemelidir.	3,28	1,11	
S19	Yöneticiler önemli görevlerde çalışanları yetkilendirmemelidir.	2,40	1,25	
S20	Yönetici çalışanlarının kişisel problemlerini çözmede yardımcı olmalıdır.	4,12	,78	
S21	Yönetim, bütün çalışanların kişisel ihtiyaçlarını sağlamalıdır.	3,43	1,15	
S22	Yönetim, başı kanunla derde giren çalışanlarına yasal destek sağlamalıdır.	3,14	1,07	
Faktör 3: Belirsizlikten Kaçınma Düzeyi (A.O.=4,33; S.S.=0,46)				
S23	Yöneticiler, çalışanların kural ve prosedürleri takip etmelerini beklemektedir.	4,22	,69	,751
S24	Kurallar ve düzenlemeler, çalışanlara kuruluşun onlardan bekleneni söylemesi açısından önemlidir.	4,37	,61	
S25	Standart çalışma prosedürleri, çalışanlara işlerini yaparken yardımcı olmaktadır.	4,20	,62	
S26	Çalışanların talimatlar hakkında detaylı şekilde bilgilendirilmesi önemlidir.	4,54	,51	
Faktör 4: Erillğe Karşı Dışılık (A.O.=3,28; S.S.=0,45)				
S27	Erkeğin, profesyonel bir kariyere sahip olması kadından daha önemlidir.	1,80	,99	,661
S28	Erkekler problemleri mantıksal analiz ile kadınlar sezgiyle çözmektedir.	2,69	1,18	
S29	Örgütsel problemleri çözmek erkekler için özgü kuvvetli bir yaklaşım gerektirmektedir.	2,26	1,06	
S30	Örgütlerde yöneticilik ve liderlik erkekler için özgü pozisyonlardır.	1,78	,87	
S31	Kadınlar da, erkekler gibi yöneticilik yapabilmektedir.	4,49	,51	
S32	Yaşam kalitesi, iyi iş performansından daha önemlidir.	3,82	1,01	
S33	Çalışmak sadece yaşamak için bir araçtır.	3,45	1,25	
S34	Çalışmak hayatın merkezidir.	2,82	1,26	
S35	İnsanlar ve sosyal çevre çok önemlidir.	4,38	,65	
S36	Para ve maddi kazanımlar çok önemlidir.	3,91	,86	
S37	İş arkadaşlarına yardım etmek motivasyon kaynağıdır.	4,25	,59	
S38	Başarı hırsları, temel bir güdüleyicidir.	3,69	1,11	

Güvenilirlik (α): 0.700

Tablo 3'te verilen bulgular daha önce Aktaş (2010) tarafından Hofstede'den alınarak Türkçeye çevirdiği ölçek uygulandığından ve genel geçerliği olan bir ölçek olduğu için faktör analizi yapmaya gerek duyulmamıştır. Boyutların Cronbach's Alfa değerleri yüksek olup 0,60 ile 0,75 arasındadır ve her faktör en az dört değişkenle açıklanmaktadır. Ölçeğin genel güvenilirliği ise, 0,70 olarak hesaplanmıştır. Tabloya göre boyutlardan biri ve en

yüksek ortalamaya sahip olan üçüncü faktörün “Belirsizlikten Kaçınma Düzeyi” (A.O.= 4,33; S.S.=0,46) olduğu görülmektedir. İlk faktör olan “Bireysel-lik/Kolektiflik” boyutunun ortalaması ise (A.O.=4,04; S.S.=0,36)ve ondörtü-fade ile açıklanmaktadır. İkinci faktör olan “Otorite Mesafesi Düzeyi” bo-yutunun ortalaması ve standart sapması (A.O.=2,77; S.S.=0,39)olup, sekiz de-ğişken ile açıklanmaktadır. Son faktör olan “Erillik/Dişillik” boyutunun ortalaması ve standart sapması(A.O.=3,28; S.S.=0,45)olup,onikimadde ile açıklanmaktadır.

Tablo 4: Muhasebe Değerlerine Karşı Muhasebe Uygulayıcılarının Bakışı

Faktör Boyutları / Değişkenler		\bar{x}	Std. Sapma	Alpha (α)
Faktör 1: Statükoculuğa Karşı Profesyonellik (A.O.=4,05; S.S.=0,54)				
S1	Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler muhasebe uygulayıcıları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	4,12	,71	,621
S2	Bir firmanın mali performans değerlemesini en iyi muhasebe uygulayıcıları belirler	3,88	,86	
S3	Mali tablolardaki bilgilere en iyi muhasebe uygulayıcıları karar verebilir.	3,98	,86	
S4	Muhasebe uygulayıcıları yüksek düzeyde etik standartları sürdürmelidir.	4,20	,73	
Faktör 2: Tekdüzelige Karşı Esneklik (A.O.=3,36; S.S.=0,66)				
S5	Amortisman ayırma yöntemleri her varlık grubu için devlet dışı organizasyonlar tarafından belirlenmelidir.	3,62	,95	,653
S6	Tüm işletmeler aynı raporlama standartlarını kullanmalıdır.	3,42	1,21	
S7	Muhasebe politikaları bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.	2,97	1,12	
S8	Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgiler artırılmalıdır.	3,43	1,03	
Faktör 3: Tutuculuğa Karşı İyimserlik (A.O.=2,89; S.S.=0,71)				
S9	Şüpheli durumlarda karın ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir.	2,58	1,19	,701
S10	Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır.	2,65	,91	
S11	Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.	3,52	,92	
S12	Fiyatların yükseldiği zamanlarda FIFO yerine LIFO kullanılmalıdır.	2,82	1,17	

Faktör 4: Gizliliğe Karşı Şeffaflık (A.O.=3,17; S.S.=0,64)			
S13	Mali tablolar kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir.	3,03	1,25
S14	Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.	3,14	1,11
S15	Şirket yönetici ve sahipleri hakkında bilgiler mali tablolarda yer almamalıdır.	3,29	1,27
S16	Yönetimin firma ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.	3,20	1,15

,753

Güvenilirlik (α): 0.700

Tablo 4’te verilen bulgular daha önce Bekçi ve Bitlisli (2012) tarafından Gray’den alınarak türkçeye çevirdiği ölçek uygulandığından ve genel geçerliği olan bir ölçek olduğu için faktör analizi yapmaya gerek duyulmamıştır. Boyutların Cronbach’s Alfa değerleri yüksek olup 0,62 ile 0,75 arasındadır ve her faktör dört ifade ile açıklanmaktadır. Ölçeğin genel güvenilirliği ise, 0,70 olarak hesaplanmıştır. Tabloya göre boyutlardan biri ve en yüksek ortalamaya sahip olan birinci faktörün “Statükoçuluğa Karşı Profesyonellik” (A.O.=4,05; S.S.=0,54) boyutu olduğu görülmektedir. İkinci faktör olan “Tekdüzelğe Karşı Esneklik” boyutunun ortalaması ise (A.O.=3,36; S.S.=0,66)’dır. Üçüncü faktör olan “Tutuculuğa Karşı İyimserlik” boyutunun ortalaması ve standart sapması (A.O.=2,89; S.S.=0,71)’dir. Son faktör olan “Gizliliğe Karşı Şeffaflık” boyutunun ortalaması ve standart sapmasının (A.O.=3,17; S.S.=0,64) olduğu görülmektedir.

Tablo 5. T Testine İlişkin Bulgular

Faktörler	Cinsiyet	N	\bar{X}	S.S.	t	p.
F1- Erişilebilirlik	Kadın	14	3,65	,403	2,065	0,043
	Erkek	51	4,03	,649		
F2- Ortak Dil	Kadın	14	3,77	,495	2,378	0,020
	Erkek	51	4,16	,554		
F4- Verimlilik	Kadın	14	3,39	,467	2,574	0,012
	Erkek	51	3,82	,575		
F7- Belirsizlikten Kaçınma	Kadın	14	4,03	,526	2,860	0,006
	Erkek	51	4,41	,408		
F4- Verimlilik	Medeni Durum	N	\bar{X}	S.S.	t	p.
	Evli	55	3,79	,582	2,012	0,048
	Bekar	10	3,40	,444		
F7- Belirsizlikten Kaçınma	Evli	55	4,37	,475	1,955	0,005
	Bekar	10	4,07	,237		
UFRS Bilgi Seviyesi	Evli	55	3,29	,853	3,129	0,003
	Bekar	10	2,30	1,251		

F1- Erişilebilirlik	Çalışma Şekli	N	\bar{X}	S.S.	t	p.
	Bağımlı	59	4,00	,572	2,063	0,043
Bağımsız	6	3,46	,917			
F7- Belirsizlikten Kaçınma	Alınan Eğitim ve Sertifikalar	N	\bar{X}	S.S.	t	p.
	Var	20	4,51	,417	2,188	0,032
	Yok	45	4,25	,458		
F2- Ortak Dil	UFRS Eğitimine Katılım	N	\bar{X}	S.S.	t	p.
	Evet	22	4,29	,439	2,265	0,027
	Hayır	43	3,96	,590		
UFRS Bilgi Seviyesi	Evet	22	3,59	,666	3,209	0,002
	Hayır	43	2,90	1,04		
F3- Sınırlılık	Türkiye’de UFRS Uygulamasında Engel Çıkarır mı?	N	\bar{X}	S.S.	t	p.
	Evet	19	3,69	,530	3,136	0,003
	Hayır	46	3,27	,470		
F3- Sınırlılık	UFRS Mesleği Zorlaştırır mı?	N	\bar{X}	S.S.	t	p.
	Evet	28	3,76	,459	6,163	0,000
	Hayır	37	3,12	,378		

Tablo 5’i incelediğimizde muhasebe müdürlerinin cinsiyetleriyle Erişilebilirlik, Ortak Dil, Verimlilik ve Belirsizlikten Kaçınma boyutları arasında anlamlı bir farklılık görülmektedir. Buna göre sırasıyla UFRS’lerin verilere erişilebilirliği artırmasına yönelik algılamaları ($t=2,065$; $p=0,043<0,05$); UFRS’lerin ortak dil oluşturmasına ($t=2,378$; $p=0,020<0,05$) yönelik algılamaları; UFRS’lerin verimlilik algılaması ($t=2,574$; $p=0,012<0,05$) ve belirsizlikten kaçınma düzeylerinin ($t=2,860$; $p=0,006<0,05$) ortalamasının erkeklerin kadınlara oranla daha yüksek olduğu görülmektedir.

Ankete katılan muhasebe müdürlerinin medeni durumları ile verimlilik, belirsizlikten kaçınma düzeyi ve UFRS bilgi seviyesi arasında anlamlı bir farklılık görülmektedir. Buna göre sırasıyla verimlilik algılaması ($t=2,012$; $p=0,048<0,05$); belirsizlikten kaçınma düzeyleri ($t=1,955$; $p=0,005<0,05$) ve UFRS bilgi seviyeleri ($t=3,129$; $p=0,003<0,05$) ortalamasının evli müdürlerin bekarlara oranla daha yüksek olduğu görülmektedir.

Ankete katılan muhasebe müdürlerinin çalışma şekilleri ile erişilebilirlik boyutu arasında anlamlı bir farklılık görülmektedir ($t=2,063$; $p=0,043<0,05$). Buna göre bağımlı olarak çalışan müdürler ($\bar{X}=4,00$, S.S.=,57), bağımsız olarak çalışan müdürlere ($\bar{X}=3,46$, S.S.=,91) oranla erişilebilirliğe daha fazla önem vermektedir.

Ankete katılan muhasebe müdürlerinin aldıkları eğitim ve sertifikalar ile

belirsizlikten kaçınma boyutu arasında anlamlı bir farklılık görülmektedir ($t=2,188$; $p=0,032<0,05$). Buna göre eğitim ve sertifika sahibi olan müdürler ($=4,51$, $S.S.=,42$), olmayanlara ($=4,25$, $S.S.=,46$) oranla belirsizlikten kaçınma düzeyine daha fazla önem vermektedir.

Ankete katılan müdürlerinin UFRS eğitimine katılımları ile ortak dil ve UFRS bilgi seviyesi arasında anlamlı bir farklılık görülmektedir. Buna göre sırasıyla UFRS'lerin ortak dil oluşturacağı algılaması ($t=2,265$; $p=0,027<0,05$) ve UFRS bilgi seviyesi ($t=3,209$; $p=0,002<0,05$) ortalaması UFRS eğitimine katılan muhasebe müdürlerinin katılmayanlara oranla daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Katılımcıların "Türkiye'de UFRS Uygulamasında Engel Çıkar mı?" ifadesine verdikleri cevaplar ile UFRS'lerin meydana getireceği sınırlılık algılamaları arasında anlamlı bir farklılık görülmektedir ($t=3,136$; $p=0,003<0,05$). Buna göre engel çıkacağını düşünen müdürler ($=3,69$, $S.S.=,53$), düşünmeyenlere ($=3,27$, $S.S.=,47$) oranlara UFRS'lerin sınırlılık algılamaları daha yüksektir.

Katılımcıların "UFRS Muhasebe Mesleğini Zorlaştırır mı?" ifadesine verdikleri cevaplar ile UFRS'lerin sınırlılık algılamaları arasında anlamlı bir farklılık görülmektedir ($t=6,163$; $p=0,000<0,05$). Buna göre mesleğin zorlaşacağını düşünen müdürler ($=3,76$, $S.S.=,46$), düşünmeyenlere ($=3,12$, $S.S.=,38$) oranlara UFRS'lerin sınırlılık algılamaları daha yüksektir.

Tablo 6. Yaş Grubuna İlişkin F testi (Anova) Bulguları

Faktör 4	Yaş	N	\bar{X}	S.S	F	p.	Ortalamaların Farklılığı (I-J)			
Verimlilik	25-35	25	3,84	,57	5,722	0,005	36 - 46	Yaş	I-J	p.
	36-46	30	3,50	,45				25-35	-,331	,068
	47-57	10	4,12	,66				47-57	-,616	,007*
	Toplam	65	3,73	,57						
Faktör 6	Yaş	N	\bar{X}	S.S	F	p.	Ortalamaların Farklılığı (I-J)			
Otorite Mesafesi	25-35	25	2,62	,37	3,350	0,042	25- 35	Yaş	I-J	p.
	36-46	30	2,88	,37				36-46	-,263	,032*
	47-57	10	2,78	,36				47-57	-,167	,464
	Toplam	65	2,76	,39						
Faktör 8	Yaş	N	\bar{X}	S.S	F	p.	Ortalamaların Farklılığı (I-J)			
Erillik Karşı Dışılık	25-35	25	3,41	,45	3,337	0,042	25- 35	Yaş	I-J	p.
	36-46	30	3,25	,41				36-46	,155	,386
	47-57	10	3,00	,40				47-57	,413	,034*
	Toplam	65	3,27	,44						

Tablo 6'a göre katılımcıların yaş gruplarıyla UFRS'lerin verimlilik algılamaları arasında anlamlı bir farklılık görülmektedir ($F=5,722$; $p=0,005<0,05$).

Buna göre 47-57 yaş grubunun (=4,12, S.S.=,66) UFRS'lerin verimlilik algısı diğer yaş gruplarına oranla daha yüksektir. Ayrıca gruplar arasındaki farklılık, 36-46 yaş grubu ile 47-57 yaş grubu arasında görülmektedir.

Ankete cevap verenlerin yaş gruplarıyla yöneticiler ile astları arasındaki otorite mesafesidüzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır ($F=3,350$; $p=0,042$). Buna göre 36-46 yaş grubunun (=2,88, S.S.=,37) otorite mesafesidüzeyi diğer yaş gruplarına oranla daha yüksek olup; gruplar arasındaki farklılık, 25-35 yaş grubu ile 36-46 yaş grubu arasında görülmektedir.

Katılımcıların yaş gruplarıyla erillığe karşı dışillik boyutu arasında anlamlı bir farklılık görülmektedir ($F=3,337$; $p=0,042$). Buna göre 25-35 yaş grubunun (=3,41, S.S.=,45) erillığe karşı dışillik algısı diğer yaş gruplarına oranla daha yüksektir. Aynı şekilde gruplar arasındaki farklılık, 25-35 yaş grubu ile 47-57 yaş grubu arasında görülmektedir.

Tablo 7. Öğrenim Durumuna İlişkin F testi (Anova) Bulguları

Faktör 1	Ö.Durumu	N	\bar{X}	S.S	F	p.	Ortalamaların Farklılığı (I-J)			
Erişilebilirlik	Lise	7	3,82	,687	3,253	0,028	Y.Lisans	Ö.Durumu	I-J	p.
	Ön Lisans	9	3,73	,734				Lise	,971	,053
	Lisans	45	3,94	,558				Önlisans	1,066	,020
	Y.Lisans	4	4,80	,400				Lisans	,857	,036
	Toplam	65	3,95	,622						
Faktör 2	Ö.Durumu	N	\bar{X}	S.S	F	p.	Ortalamaların Farklılığı (I-J)			
Ortak Dil	Lise	7	3,88	,681	3,680	0,017	Y.Lisans	Ö.Durumu	I-J	p.
	Ön Lisans	9	4,35	,421				Lise	,864	,055
	Lisans	45	3,99	,532				Önlisans	,394	,605
	Y.Lisans	4	4,75	,378				Lisans	,758	,039
	Toplam	65	4,07	,562						
Faktör 4	Ö.Durumu	N	\bar{X}	S.S	F	p.	Ortalamaların Farklılığı (I-J)			
Verimlilik	Lise	7	3,50	,408	4,179	0,009	Y.Lisans	Ö.Durumu	I-J	p.
	Ön Lisans	9	3,66	,484				Lise	1,125	,008
	Lisans	45	3,70	,560				Önlisans	,958	,022
	Y.Lisans	4	4,62	,595				Lisans	,925	,009
	Toplam	65	3,73	,578						
Faktör 12	Ö.Durumu	N	\bar{X}	S.S	F	p.	Ortalamaların Farklılığı (I-J)			
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	Lise	7	3,46	,636	3,569	0,019	Y.Lisans	Ö.Durumu	I-J	p.
	Ön Lisans	9	3,08	,433				Lise	,535	,501
	Lisans	45	3,06	,612				Önlisans	,916	,069
	Y.Lisans	4	4,00	,841				Lisans	,938	,022
	Toplam	65	3,16	,643						

Tablo 7'e göre katılımcıların öğrenim durumları ile UFRS'lerin erişilebilirliği artırıldığına yönelik algılamaları arasında anlamlı bir farklılık görülmektedir ($F=3,253$; $p=0,028 < 0,05$) ve gruplar arasındaki farklılık yüksek lisans mezunları ile ayrı ayrı ön lisans ve lisans mezunlarından kaynaklanmaktadır.

dir. Gruplar arasında erişilebilirlik boyutuna en fazla yüksekisans (=4,80, S.S.=,40) mezunları önem vermektedir.

Katılımcıların öğrenim durumlarıyla UFRS'lerin ortak dil oluşturduğuna yönelik algılamaları arasında anlamlı bir farklılık görülmektedir (F=3,680; p=0,017). Buna göre gruplar arasındaki farklılık yüksekisans mezunları ile lisans mezunlarından kaynaklanmaktadır. Ayrıca yüksekisans (=4,75, S.S.=,38) mezunları ortak dile en fazla önem veren gruptur.

Muhasebe müdürlerinin öğrenim durumlarıyla verimlilik algılaması arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır (F=4,179; p=0,009<0,05). Buna göre yüksekisans mezunlarının (=4,62, S.S.=,59) UFRS'lerin verimliliklerini algılaması diğer gruplardan daha fazladır.

Ankete cevap verenlerin öğrenim durumları ile gizliliğe karşı şeffaflık algılamaları arasında anlamlı bir farklılık görülmektedir (F=3,569; p=0,019<0,05). Buna göre yüksekisans mezunu (=4,00, S.S.=,84) olanlar gizliliğe karşı şeffaflık boyutuna diğer gruplardan daha fazla önem vermektedir. Gruplar arasındaki farklılık ise yüksekisans ile lisans mezunu olanlar arasında görülmektedir.

Tablo 8: UFRS Bilgi Seviyesine İlişkin Regresyon Analizi Bulguları

Bağımsız Değişken	B	β	t değeri	t değerinin Anlamlılığı	Düzeltilmiş R ²	R ²	F (Anova)	p.
Erişilebilirlik	,404	,256	1,252	,216	,176	,330	2,138	,030
Ortak Dil	,898	,514	3,254	0,002				
Sınırlılık	-,110	-,058	-,469	,641				
Verimlilik	-,271	-,159	-,953	,345				
Bireysellik/ Kolektiftik	-,404	-,149	-,957	,343				
Otorite Mesafesi	,049	,019	,153	,879				
Belirsizlikten Kaçınma	-,251	-,118	-,826	,416				
Erillik/ Dişillik	,166	,076	,533	,596				
Statüko/ Profesyonel	,092	,050	,359	,721				
Tekdüzelik/ Esneklik	,138	,092	,675	,503				
Tutuculuk/ İyimserlik	-,256	-,182	-1,325	,191				
Gizlilik/ Şeffaflık	-,049	-,032	-,204	,839				

Tablo 8'de görüldüğü gibi bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama düzeyi istatistiki açıdan anlamlıdır (Düzeltilmiş R² = 0,176; F=2,138;

$p=0,030<0,005$). Farklı bir ifadeyle F (Anova) tablosunun anlamlılık sütunundaki değer, söz konusu değişkenler arasındaki ilişkinin $p<0,05$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Bu aşamadan sonra değişkenlerin değerlendirilmesine geçilebilir. F değeri 2,138'in 0,005 düzeyinde modelin bir bütün olarak geçerli olduğunu ve on iki bağımsız değişkenin, bağımlı değişkendeki değişmelerin %17,6'sını açıkladığını göstermektedir. Bağımsız değişkenler erişilebilirlik, sınırlılık, verimlilik, bireysellik/kolektiflik, otorite mesafesi düzeyi, belirsizlikten kaçınma düzeyi, erillik/dişillik, statükoculuk/profesyonellik, tekdüzelik/esneklik, tutuculuk/iyimserlik ve gizlilik/şeffaflık boyutlarına ait katsayıların t değerlerinin 0,05 anlamlılık düzeylerinde geçerli olmamaları, katsayıların da anlamlı olmadığını göstermektedir. Bu nedenle değişkenler arası korelasyon analizi yapılarak, aralarında güçlü korelasyon olan bağımsız değişkenlerden önemsiz olanları modelden çıkarmak gerekir.

Tablo 9: Boyutlar Arası İlişkilere Yönelik Korelasyon Analizi

Boyutlar	UFRS	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	F9	F10	F11	F12
UFRS Bilgi Seviyesi	1												
F1-Erişilebilirlik	,384** ,002	1											
F2-Ortak Dil	,507** ,000	,622** ,000	1										
F3-Sınırlılık	,130 ,302	,188 ,135	,282* ,023	1									
F4-Verimlilik	,245* ,049	,670** ,000	,524** ,000	,062 ,621	1								
F5-Bireyselliğe Karşı Kolektiflik	,077 ,542	,377** ,002	,340** ,006	,165 ,188	,288* ,020	1							
F6-Otorite Mesafesi	,029 ,817	-,106 ,400	-,052 ,678	-,030 ,815	-,011 ,928	-,108 ,392	1						
F7-Belirsizlikten Kaçınma	,113 ,369	,456** ,000	,381** ,002	-,014 ,913	,340** ,006	,415** ,001	-,204 ,103	1					
F8-Erillik_Dişillik	-,012 ,924	,033 ,795	,098 ,437	,041 ,748	,216 ,084	,496** ,000	-,030 ,813	,119 ,346	1				
F9-Statükoculuğa Karşı Profesyonellik	,128 ,310	,260* ,036	,248* ,046	,216 ,083	,297* ,016	,330** ,007	,050 ,695	,261* ,036	,180 ,152	1			
F10-Tekdüzelige Karşı Esneklik	,061 ,628	,140 ,265	,064 ,613	,103 ,414	,185 ,139	,149 ,236	,086 ,496	,055 ,664	,067 ,595	,449** ,000	1		
F11-Tutuculuğa Karşı İyimserlik	-,184 ,143	-,120 ,341	-,048 ,702	-,038 ,763	-,063 ,616	,001 ,995	-,106 ,399	-,064 ,613	,182 ,148	,125 ,320	,288* ,020	1	
F12-Gizliliğe Karşı Şeffaflık	,056 ,658	,378** ,002	,131 ,300	,040 ,753	,281* ,023	,192 ,125	,222 ,076	,033 ,792	,108 ,392	,321** ,009	,396** ,001	,339** ,006	1

**0,001'e göre anlamlı

*0,005'e göre anlamlı

Tablo 9'da görüldüğü gibi UFRS bilgi seviyesi ile ortak dil ($r=,507$; $p=0,000<0,05$) arasında orta düzeyde bir ilişki olduğu görülmektedir.

UFRS bilgi seviyesi ile erişilebilirlik ($r=,384$; $p=0,002<0,05$) arasında zayıf düzeyde bir ilişki görülmektedir. UFRS bilgi seviyesi ile verimlilik ($r=,245$; $p=0,049<0,05$) arasında çok zayıf düzeyde bir ilişki görülmektedir.

Diğer taraftan erişilebilirlik ile ortak dil ($r=,622$; $p=0,000<0,05$) ve erişilebilirlik ile verimlilik ($r=,670$; $p=0,000<0,05$) arasında orta düzeyde bir ilişki olduğu görülmektedir. Erişilebilirlik ile bireysellik/kolektiflik ($r=,377$; $p=0,002<0,05$); erişilebilirlik ile belirsizlikten kaçınma düzeyi ($r=,456$; $p=0,000<0,05$); erişilebilirlik ile statükoculuğa karşı profesyonellik ($r=,260$; $p=0,036<0,05$); erişilebilirlik ile gizliliğe karşı şeffaflık ($r=,378$; $p=0,002<0,05$) boyutları arasında ayrı ayrı zayıf düzeyde bir ilişki bulunmaktadır.

Tablodan görüldüğü gibi ortak dil ile verimlilik ($r=,524$; $p=0,000<0,05$) arasında orta düzeyde bir ilişki olduğu görülmektedir. Verimlilik ile belirsizlikten kaçınma düzeyi ($r=,340$; $p=0,006<0,05$) arasında zayıf düzeyde bir ilişki görülmektedir. Bireyselliğe karşı kolektiflik ile erillik/dışillik ($r=,496$; $p=0,000<0,05$) arasında orta düzeyde bir ilişki görülmektedir. Belirsizlikten kaçınma düzeyi ile statükoculuğa karşı profesyonellik ($r=,261$; $p=0,036<0,05$) arasında zayıf düzeyde bir ilişki görülmektedir. Statükoculuğa karşı profesyonellik ile tekdüzeliğe karşı esneklik ($r=,449$; $p=0,000<0,05$) arasında zayıf düzeyde bir ilişki görülmektedir. Tekdüzeliğe karşı esneklik ile gizliliğe karşı şeffaflık ($r=,396$; $p=0,001<0,05$) arasında zayıf düzeyde bir ilişki görülmektedir. Son olarak tutuculuğa karşı iyimserlik ile gizliliğe karşı şeffaflık ($r=,339$; $p=0,006<0,05$) arasında ise zayıf düzeyde bir ilişki olduğu görülmektedir.

Bu çalışmada UFRS bilgi seviyesi ile ilişkili olan bağımsız değişkenler korelasyon analizi ile tespit edilmiştir. Bundan sonraki analizlere basit doğrusal regresyon modeliyle devam edilmektedir.

Tablo 10: Ortak Dil ile UFRS Bilgi Seviyesine İlişkin Regresyon Analizi Bulguları

Bağımsız Değişken	B	β	t değeri	t değerinin Anlamlılığı	Düzeltilmiş R ²	R ²	F (Anova)	p.
Ortak Dil	,886	,507	4,667	0,000	,245	,257	21,718	0,000

Tablo 10'da görüldüğü gibi bağımsız değişkenin bağımlı değişkeni açıklama düzeyi istatistiki açıdan anlamlıdır (Düzeltilmiş R² = 0,245; F=21,718; $p=0,000<0,005$). Buna göre, bağımsız değişken olarak kullanılan ortak dil, ($\beta_1=,507$; $t=4,667$; $p=0,000$) bağımlı değişkeni (UFRS bilgi seviyesi) açıklama düzeyi istatistiki açıdan anlamlıdır. Söz konusu bağımlı değişkeni, bağımsız değişken % 24 oranında açıklamaktadır.

Tablo 11: Erişilebilirlik ile UFRS Bilgi Seviyesine İlişkin Regresyon Analizi Bulguları

Bağımsız Değişken	B	β	t değeri	t değerinin Anlamlılığı	Düzeltilmiş R ²	R ²	F (Anova)	p.
Erişilebilirlik	,606	,384	3,299	0,002	,134	,147	10,885	0,002

Tablo 11’de görüldüğü gibi bağımsız değişkenin bağımlı değişkeni açıklama düzeyi istatistiki açıdan anlamlıdır (Düzeltilmiş R² = 0,134; F=10,885; p=0,002<0,005). Buna göre, bağımsız değişken olarak kullanılan erişilebilirlik, (β_1 =,384; t=3,299; p=0,002) bağımlı değişkeni (UFRS bilgi seviyesi) açıklama düzeyi istatistiki açıdan anlamlıdır. Söz konusu bağımlı değişkeni, bağımsız değişken % 13 oranında açıklamaktadır.

Tablo 12: Verimlilik ile UFRS Bilgi Seviyesine İlişkin Regresyon Analizi Bulguları

Bağımsız Değişken	B	β	t değeri	t değerinin Anlamlılığı	Düzeltilmiş R ²	R ²	F (Anova)	p.
Verimlilik	,417	,245	2,009	0,049	,045	,060	4,036	,049

Tablo 12’de görüldüğü gibi bağımsız değişkenin bağımlı değişkeni açıklama düzeyi istatistiki açıdan anlamlıdır (Düzeltilmiş R² = 0,045; F=4,036; p=0,049<0,005). Buna göre, bağımsız değişken olarak kullanılan verimlilik, (β_1 =,245; t=2,009; p=0,002) bağımlı değişkeni (UFRS bilgi seviyesi) açıklama düzeyi istatistiki açıdan anlamlıdır. Söz konusu bağımlı değişkeni, bağımsız değişken % 4 oranında açıklamaktadır.

4. SONUÇ

UFRS’ler dünya genelinde birçok ülke tarafından uygulanmaya başlamıştır. Ama bu standartları uygulayan ülkeler sadece kültür modeli Anglo-Amerikan modeli içerisinde yer alan ülkeler değildir. Kıta Avrupasında yer alan ülkelerde (Almanya, Fransa, İskandinav Ülkeleri, Türkiye..), Güney Amerika modeline sahip ülkelerde (Şili, Arjantin, Brezilya..) ya da karma modeli benimseyen ülkelerde (Rusya, Doğu Avrupa ülkeleri..) son yıllarda UFRS’leri kabul etmiş ve uygulamaya başlamışlardır. UFRS’lerin kullanımı sonucunda, dünya çapında tek bir muhasebe sistemi yaratılarak ülkelerin kendilerine özgü olan muhasebe kültürlerinin etkisinin uzun vadede ortadan kalkacağı beklenmektedir. Burada önemli olan hangi muhasebe sisteminin daha iyi olduğu ya da hangi muhasebe sisteminin daha fazla yararlı olduğu değildir; önemli olan birbiri ile zıt kriterlere sahip iki farklı kültürün tek kültür haline getirilmeye çalışılmasının sonuçlarıdır (Yelgen ve Tetik, 2014: 1387).

Sonuç olarak Türkiye, ekonomik yönden gelişmekte olan bir ülkedir. Hofstede’in yapmış olduğu kültür değerlerine göre kolektif bir yapı gös-

termektedir. Yapılan analiz sonucundamuhasebe mesleğinin yapısı gereği hiyerarşik yapınındüşük olduğu,belirgin bir güç mesafesi olmadığı görülmüştür. Bununla birlikte finansal tablolar üzerinde yasal düzenlemelerin etkisi bulunmaktadır. Belirsizlikten kaçınma derecesinin yüksek olduğu ülkemizde üst yönetim kısa ve orta vadeli planlamaya fazla vakit ayırmakta ve sorunlara anlık çözümler üretilmektedir.Ülkemiz rekabetçi bir yapıdan çok güçsüzü korumayı seven dayanışma toplumu özelliği göstermektedir. Ölçekteki erillik ifadelerine bakıldığında katılımcıların cevaplarının ortalamının düşük olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte katılımcıların dişil özellik gösterdiği görülmektedir. Türkiye muhasebe düzenlemelerinde devletin hakim olduğu statükocu bir yapı sergilemektedir. Ancak Gray'ın muhasebe değerlerine göre muhasebe konusunda karar merci olarak katılımcılar profesyonel meslek mensuplarının ya da organizasyonlarının etkin olması gerektiğini belirtmişlerdir. Türkiye'de devlet yıllar itibariyle karşılaştırabilirliği sağlamak için aynı sektörde bulunan işletmeler için aynı kural ve prosedürleri (tekdüzen hesap planı çerçevesinde) uygulamak zorunda bırakmış, hiçte esnek olmayan bir yapı sergilemiştir. Türkiye risk almayı sevmeyen, ekonomik ve siyasi gelişmeler paralelinde dışa dönük özellik sergileyen tutucu bir toplumdur. Bu yüzden muhasebe sistemlerinde ölçme yöntemlerine bağlılık yüksek seviyededir. Finansal tabloları açıklamada yeterince şeffaf olmayan ülkemizde gizlilik derecesi, mali tablolarda hangi bilgilerin yer alıp almayacağını, açıklanacak bilginin kapsam ve düzeyini doğrudan etkilemektedir. Gizlilik ne kadar yükseğe mali tablolarda yer alan bilgi sayısı da o derece az olacaktır. Ancak sonuçlar, katılımcıların mali tabloların daha şeffaf olması gerektiğini düşündüklerini göstermektedir. Yapılan açıklamalar çerçevesinde, UFRS'leri uygulama ile birlikte kıta avrupası özelliği gösteren Türkiye'nin Anglo-Amerikan kültür modeline uyum sağlayıp sağlayamayacağı tartışmalıdır. Ancak, kültürün yapısı gereği yeterince uzun zaman diliminde gelişmekte ve değişmekte olduğu söylenebilir. Ayrıca daha önce yapılan birkaç çalışmadan derlenen UFRS'lerin özelliklerini yansıtan anketin dördüncü bölümünde yeralan ifadelerin genel güvenirliliği 0,85 çıkmıştır. Ankete alınan bu gruptaki sorularla muhasebe literatürüne yeni bir ölçek kazandırılarak çalışmanın alanyazına katkı sağladığı düşünülmektedir. Ankette kültür ve muhasebe değerleri ile ilgili ifadelerin yer aldığı bölümler daha önceden birçok çalışmada kullanılan ve genel geçerliliği olan ölçekler olduğu için faktör analizi yapılmamıştır.

Yapılan t testleri sonucunda özellikle UFRS eğitime katılan müdürlerin UFRS'lerin ortak bir dil oluşturacağı algılamalarının eğitim almayan müdürlerden farklı olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca yapılan analizde UFRS eğitimlerinin müdürlerin UFRS bilgi seviyesini arttırdığını da göstermiştir. Ankete katılan müdürlerin öğrenim durumlarına ilişkin yapılan f testi ana-

lizi sonucunda özellikle yüksekisans mezunlarının UFRS uygulamalarının erişilebilirliği arttırdığı, ortak bir dil oluşturduğu, verimliliği sağladığı ve şeffaflığı sağladığına yönelik algılamaları diğer öğrenim grupları arasında farklılık göstermiştir. Bu durum muhasebe müdürlerinin eğitim düzeyleri arttıkça UFRS uygulamalarına bakış açılarının olumlu yönde değiştiğini ve uygulamada kendilerini daha güvenli hissettiklerini göstermektedir.

Yapılan korelasyon analizi sonucunda müdürlerin UFRS uygulamalarının bilgiye erişilebilirliği arttırdığı algılamasının, kültür ölçeği boyutlarından bireysellik, belirsizlikten kaçınma ile zayıf düzeyde ilişkili olduğunu göstermiştir. Ayrıca sonuçlar, UFRS uygulamalarının bilgiye erişilebilirliği arttırdığı algılamasının muhasebe değerleri boyutlarından statükoculuk ve gizlilik ile pozitif yönde zayıf bir ilişki olduğunu göstermiştir. UFRS uygulamalarının verimliliği sağladığına yönelik algılama ile kültürel değerlerden belirsizlikten kaçınma boyutu arasında da pozitif yönde zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir. Sonuç olarak denilebilir ki, UFRS uygulamalarının kültür üzerinde yüksek düzeyde bir etkisi tespit edilememiştir.

Ayrıca yüzyüze gerçekleştirilen anket çalışması sırasında muhasebe uygulayıcılarının UFRS uygulamaları noktasında karşılaşılmaması muhtemel bazı sorunları şu şekilde belirtmektedirler. (1) UFRS uygulamaları konusunda yaşanacak alt yapı yetersizliği; birçok işletmenin muhasebe yapısı UFRS uygulamalarına henüz hazır bulunmamaktadır. UFRS'ye uymayan bilançoya dahil edilecek kıdem tazminatı karşılıkları vb. uygulamaları işletmeler için sorun yaratabilecektir. Bu bağlamda karşılıkların bilançodan çıkarılması gerekebilecektir. Türkiye'de ki muhasebe uygulamalarının vergi esasına dayalı olmasında geçişi zorlaştıracak bir diğer etken olarak görülmektedir. Nitekim, elektronik fatura işlemlerine de aynı şekilde zayıf bir altyapı ile geçiş yapılmış olup; uygulamada çok büyük sorunlarla karşılaşmıştır, (2) UFRS'lere geçiş maliyetlerinin öngörülememesi; UFRS'nin işletmelere ciddi maliyetler getireceği düşünülmektedir. Bu nedenle bu uygulamaların büyük ölçekli kurumsal işletmeler tarafından uygulanması, küçük ve orta ölçekli işletmelerin kapsam dışı bırakılması gerekmektedir, ve (3) UFRS konusunda eğitim yetersizliği: Muhasebe uygulayıcıları, UFRS uygulamalarında bilgi birikimine sahip olmadıklarını ve UFRS eğitimlerinin de yeterli düzeyde olmadığı konusunda endişe duyduklarını ifade etmişlerdir. Buna karşılık UFRS eğitimi alan müdürler, iyi kurumlardan alınan UFRS eğitimi-nin de çok faydalı olduğunu belirtmişlerdir.

Muhasebe uygulayıcılarının yukarıda belirttiği sözkonusu sorunlar, UFRS konusunda alınacak yeterli düzeyde eğitimler ile giderilebilecektir. Bununla birlikte altyapısı hazırlanmadan kabul edilen uygulamalar işletmeler açısından büyük güçlüklerle yol açacağı da bir gerçektir. Muhasebe müdürlerinin UFRS'lere bakış açıları ve muhasebe değerleri değerlendirildiğin-

de UFRS'lere geçilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmakla birlikte bu konuda Türkiye'de büyük sıkıntıların da yaşanabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmamızda, Hofstede ve Gray'ın kültür ve muhasebe değerlerinden yola çıkarak UFRS uygulamalarının Türkiye'nin kültür ve muhasebe kültürüne olan etkisi değerlendirilmiştir. Bu çalışma, gelecekte Türkiye'nin UFRS'lere ne kadar uyum sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesi konusunda yapılacak olan çalışmalara yol gösterecektir. Bu çalışmanın literatüre katkısı; muhasebe uygulayıcılarının UFRS uygulamalarına bakış açılarına ilişkin nicel araştırma yapacak araştırmacılar, bu çalışmada yer alan UFRS uygulamaları ölçeğini temel alarak nicel çalışmalarını gerçekleştirebileceği düşünülerek bundan sonra kültürel değişimlerin tespitine yönelik olarak yapılacak çalışmalara ışık tutacak olmasıdır.

KAYNAKÇA

Akman, N. 2011. "The Effect of IFRS Adoption on Financial Disclosure: Does Culture Still Play A Role?" American International Journal of Contemporary Research 1 (1): 6-17

Akman, N.2009. Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi: UFRS Öncesi ve Sonrası. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara

Aktaş, M. 2010. İzleyicilerin Kültürel Değerleri ve Liderliğe Duydukları İhtiyaç, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara

Alkafaji, Y.A. 2012. "The Influence of Culture on Accounting Disclosures: The Case of the UAE" erişim adresi: <http://ssrn.com/abstract=2155123>, erişim tarihi: 24.02.2014

Bekçi, İ. ve F. Bitlisli. 2012. "Muhasebe-Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma" C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 13 (1): 61-76

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

Chanchani, S. ve R. Willett. 2004. "An Empirical Assessment Of Gray's Accounting Value Constructs", The International Journal of Accounting 39: 125– 154

Chand. P.,L. Cummings. ve C. Patel. 2012. "The Effect of Accounting Education and National Culture on Accounting Judgments: A Comparative Study

of Anglo-Celtic and Chinese Culture" *European Accounting Review* 21(1): 153-182

Çankaya, F. ve E. Aydoğan. 2008. "Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumu" *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 11(1): 299-326

Ding, Y., T. Jeanjean. ve H. Stolowy. 2005. "Why Do National GAAP Differ From IAS? The Role Of Culture" *The International Journal of Accounting* (40): 325– 350

Doupnik, T.S. ve G.T. Tsakumis. 2004. "A Critical Review Of Tests Of Gray's Theory Of Cultural Relevance And Suggestions For Future Research" *Journal of Accounting Literature* (23): 1–48

Erol, M., M. Atmaca. ve S. Öztürk. 2011. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ölçülmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma" *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* (3): 225-267

Fidan, M.E. ve H. Cinit. 2013. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübeleri ile Muhasebe Standartlarına Yönelik Algıları Arasındaki İlişki Üzerine Bir Araştırma: Marmara Bölgesi Örneği" *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (60): 1-25

Finch, N. 2007. "Testing The Theory Of Cultural Influence On International Accounting Practice" *Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies* 12(1): 27-30

Gegez, A.E. 2010. *Pazarlama Araştırmaları*. 3. Baskı İstanbul: Beta Basım-Yayın Dağıtım

Gray, S.J. 1988. "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally" *Abacus* 1-15

Güvemli, B. 2008. *Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi Ve Türkiye Örneği*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul

Heidhues, E. ve C. Patel. 2011. "A Critique Of Gray's Framework On Accounting Values Using Germany As A Case Study" *Critical Perspectives on Accounting* (22): 273–287

Kalaycı, Ş. 2010. *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. 5. Baskı Ankara: Asil Yayın Dağıtım

Kamp, B. 2010. "Accounting Culture and Attitudes Towards IFRS for Small Medium Enterprises (SMES)" *Asia Pacific Journal of Accounting and Finance* 1(1): 1-16

- Kang, T.,L.F. Lee., T.Y. Jeffrey NG. veS.W. Tay. 2004. "TheImpact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism?" Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference,1-23
- Kocamaz, H. 2012. "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci" KSÜ İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 2(2): 105–120
- Limaki, A.K.,M. Meshki. ve M.A. Kachoosangy.2013. "The Determinant Cultural Factors In Compiling Accounting Standards" International Research Journal of Appliedand Basic Sciences 6(2): 172-176
- Noravesh, I.,Z.D. Dilami. ve M.S. Bazaz. 2007. "The Impact Of Culture On Accounting: Does Gray’s Model Apply To Iran?" Review of Accounting and Finance 6(3): 254-272
- Özkan, A. ve F. Özşahin. 2012. "Muhasebe Meslek Mensuplarının KobiFinansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi (37): 47-68
- Shima, K.M. ve D.C. Yang. 2012. "Factors Affecting the Adoption of IFRS" International Journal of Business 17(3): 276-298
- Solaş, Ç. ve S. Ayhan. "The Historical Evolution Of Accounting In China: The Effects Of Culture" 1-28, erişim adresi: <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/456/12.pdf>, erişim tarihi: 01.02.2014
- Tecimer, Y. ve S. Karabınar. 2009. "Muhasebe Kültürü Bağlamında Yapılan Seçilmiş Bazı Çalışmaların Metodolojik Analizi" Akademik İncelemeler 4(2): 1-12
- Tetik, N.,F. Kınay. veA. Ciğer. 2008. "Antalya İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Durum Analizi ve Beklentilerini Saptamaya Dönük Bir Araştırma" Muhasebe ve Finansman Dergisi(38):70-79
- Tsakumis, G.T. 2007. "The Influence of Culture on Accountants’ Application of Financial Reporting Rules" Abacus43(1): 27-48
- TURMOB, "Muhasebe ve Denetim Mesleği" erişim adresi:<http://www.turmob.org.tr>, erişim tarihi: 12.12.2013
- Usul, H. ve H. Kıymık. 2010. "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları" Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (12): 123-139
- Varıcı, İ. ve F. S. Özdemir. 2013. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kültür Bağlamında Değerlendirilmesi" Mali Çözüm Dergisi (Eylül-Ekim): 15-42

Yelgen, E. ve N. Tetik. 2014. "The Development of Accounting in TURKEY and Analysis of The Accounting Culture in terms of International Accounting and Financial Reporting Standards (IFRS)" 12th International Academic Conference, Prague, 1378-1390

Zehri, F. ve J. Chouaibi. 2013. "Adoption Determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the Developing Countries" Journal of Economics, Finance and Administrative Science (18): 56-62

Xu, G. 2014. "Culturel Obstacles to the Implementation of IFRS Converged Chinese Accounting Standards" 26th Asian Pasific Conference on International Accounting Issues and 2014 Accounting Theory and Practice Conference, Auckland, 1-40

