

Türkiye'deki Yeminli Mali Müşavirlerin Kültür Bazlı Muhasebe Değerlerinin Analizi

Ahmet Fethi DURMUŞ *
Recep GÜNEŞ**

ÖZET

Muhasebe alanında yapılan uluslararası ve ulusal tüm yasal ve mesleki düzenlemelerin kültürel boyutları ile birlikte ele alınması gerektiği yapılan birçok çalışma sonucunda ortaya konmuştur. Bu nedenle muhasebe uygulayıcılarının çalışmalarına yön veren kültür ve değer etkileşimlerinin araştırılması son derece önemlidir. Bu çalışmada bu noktadan hareketle Türkiye'deki yeminli mali müşavirlerin muhasebe değerlerinin Hofstede- Gray kültürel değerler çerçevesinde analiz edilmesi amaçlanmıştır. Gray, Hofstede'nin kültürel boyutlarından esinlenerek dört temel muhasebe değeri geliştirmiştir. Bu değerler; "profesyonelliğe karşı statükoculuk", "tekdüzelğe karşı esneklik", "tutuculuğa karşı iyimserlik" ve "gizliliğe karşı şeffaflık" olarak belirlenmiştir. Çalışmamızda bu değer boyutlarının yeminli mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerine etkileri incelenmiş ve yeminli mali müşavirlerin profesyonellikten yana, tekdüzelığı ve tutuculuğu savunan buna karşın şeffaflık ilkesini destekleyen düşüncelerde oldukları tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Kültür, Kültürel değerler, Muhasebe Değerleri.

JEL Sınıflandırması: M41,M42.

The Analysis of Cultural Based Accounting Values of Certified Public Accountant in Turkey

ABSTRACT

It has been revealed by the results of many studies that all international and national legal and occupational regulations in the field of accounting should be taken into consideration together with the cultural dimensions. For this reason, it is crucial to investigate the interaction between culture and value which directs the practice of accounting practitioners. In this study, from this point it is aimed to analyze the accounting values of the certified public accountants in Turkey within the framework of Hofstede-Gray cultural values. Gray has developed four basic accounting values inspired by Hofstede's Cultural Dimensions. These values are; "Professionalism versus statutory control", "Uniformity versus flexibility", "Conservatism versus optimism" and "Secrecy versus transparency". In our study, the effects of these value dimensions on the Professional activities of the certified public accountants have been examined and it has been found that the certified public accountants are in favor of transparency and professionalism, on the other hand support monism and conservatism.

Keywords: Accounting, Culture, Cultural Values, Accounting Values.

Jel Classification: M41,M42.

* Yrd.Doç.Dr. Ahmet Fethi Durmuş, İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
ahmet.durmus@inonu.edu.tr

** Prof.Dr. Recep Güneş, İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, recep.gunes@inonu.edu.tr

1. GİRİŞ

Muhasebe bilgi sisteminin çıktıları olan finansal tabloları düzenleyenler ile bu finansal tablolardan sağlanan bilgilerden yararlanarak karar verenler birbirinden farklıdır. Bu farklılığın doğru anlaşılması ve karar vericilere doğru karar vermelerini sağlayacak bilgilerin üretilmesi, muhasebe uygulamalarına yön veren genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları, kanunlar ve diğer uygulamaların yanı sıra, muhasebe uygulayıcılarının kültürel değerlerinin, doğru ve tarafsız finansal bilgi üretmede önemli bir etken olduğu literatürdeki birçok çalışmada ortaya konmuştur.

Çalışmamızda, ülkemizde muhasebe meslek mensubu olarak, özellikle vergi denetimi açısından denetim hizmeti veren yeminli mali müşavirler üzerinde yapılan anket çalışması ile uygulayıcıların kültür algıları ile kültürün muhasebe uygulamalarına etkisi tartışılmıştır. Çalışmada, önce kültür değerleri ve kültür algılamaları açıklanmış, sonra kültürün muhasebe uygulaması üzerindeki etkisi, Gray'in muhasebe değerlerine ilişkin ortalamaları ile karşılaştırma yapılarak değerlendirilmiştir. Çalışmanın sonuçları ülkemizdeki diğer çalışmalar ile paralellik göstermesine rağmen, özellikle işletmeler ile devlet arasındaki muhasebe bilgi akışını denetim ve bilgi güvenilirliği açısından değerlendiren yeminli mali müşavirler ile değerlendirilmesinin önemli olduğu düşünülmektedir.

2. KÜLTÜR DEĞER İLİŞKİSİ

En basit toplumdan en gelişmiş topluma kadar bütün insan topluluklarında kültür olarak tanımlanan ortak bir olgu mevcuttur. Her toplumda belirli maddi ihtiyaçları gidermek amacıyla geliştirilen bir teknik sistemin yanında insanlar arası ilişkileri inceleyen kurallar, örf ve adetler, gelenekler, fikirler ve düşünceler mevcuttur (Güney, 2006: 23). Bu teknik sistem ve ilişki sistemleri kültürü oluşturan temel öğelerdir.

Modern anlamdaki ilk kültür tanımı antropolojik bir bakış açısıyla 1871 yılında Edward B.Taylor tarafından yapılmıştır (Kroeber ve Kluckhohn, 1952: 9-10). Taylor, "Primitive Culture " adlı kitabında kültürü şu şekilde tanımlamaktadır; "Kültür, bilginin, imanın, sanat ve ahlakın, örf ve adetlerin, hukukun ve bireyin mensubu bulunduğu toplum tarafından kazandırılmış olan alışkanlıklarının ve yeteneklerin oluşturulduğu karmaşık bir bütündür." (Usal ve Kuşlivan, 2002:105-106; Urban, 2010:122).

Literatürde yer alan bazı kültür tanımları aşağıdaki gibidir : "Kültür bir insanın sosyal mirasıdır " (Vander Zenden, 1993: 33). " Geleneksel fikirler ve bunlara bağlı olan değerlerdir." (Kağıtçıbaşı, 2000: 36), " Bir toplumun tüm hayat biçimidir " (Linton,1946:115) " Bir toplumun yaşama tarzı olarak karakterize edilen ve bilgi, inanç, gelenek, örf, adet, sanat, ahlak, araç-gereç, teknik vb gibi maddi ve maddi olmayan unsurlardan oluşan karmaşık bir bütündür" (Şimşek ve diğerleri, 2001: 27). " Genel olarak benimsenen, üyeler için örgütsel hayatı anlamlı hale getiren ve onların davranışlarını yönlendiren inançlar, tutumlar ve değerler topluluğudur." (Barlı,2008:447), Hofstede ise; zihnin kolektif programları olarak tanımlamış

ve kültürün kendisini sadece değerlerle değil aynı zamanda yüzeysel olarak sembollerle, kahramanlarla ve ritüellerle gösterebileceğini savunmuştur (Hofstede, 2001: 1). Her sosyal olguyu kültürün bir parçası olarak gören düşünceler olduğu gibi ilişki kurulan alana göre de kültür tanımı yapılmaktadır. Toplumsal yapının kültürel boyutundan bahsetmek için belirli özelliklere sahip olan bir kavramdan söz etmek gerekir. Kültürü özellikleri açısından tanımladığımızda toplum içerisinde kazanılan bir gruptan başka bir gruba iletilen yargı, inanç ve davranış ölçülerinden ortaya çıkan; alışılmış davranış kalıplarının maddi ürünlerinden oluşan bir düzen olduğu görülür (Lundberg vd.,1970: 122).

Kültürün en önemli özelliklerinden biri öğrenilmiş davranışlar bütünü olmasıdır. Kültürün diğer bir özelliği paylaşılmasıdır. Kültür değişebilir, yani; kültür toplumsal evrimin belirli kesitleri içerisinde durgun olduğu kadar devamlıdır. Kültür herhangi bir şahıs veya toplumca oluşturulmadığı gibi, insan yaşamıyla da sınırlanmamıştır. Kültürün bireysel veya toplumsal gereksinimleri giderici özelliği bunlardan biridir. Kültür, insanın biyolojik ihtiyaçlarını ve bunlardan doğan ikincil ihtiyaçlarını karşıladığı gibi, bazı psikolojik gereksinimlerini de giderir. Kültür aynı zamanda semboliktir. Her kültürün kendisine göre geliştirdiği, insan ihtiyaçlarını karşılayan sembolleri vardır. Bu sembollerin anlamlılığı değil, yararlılığı önemlidir. Kültürler arası farkın görülmesinde bu sembollerin önemi oldukça büyüktür. Kültürün diğer bir özelliği de bütünleyici eğiliminin olmasıdır. Kültür, kültürel kalıpların yoğun olarak kabul edildiği, tarihi sosyolojik ayrılıkların sınırlı olduğu toplumlarda gruplar arası bütünleştirmede son derece önemli rol oynamaktadır (Erdoğan, 2007:243-247).

Kültür ve değerler arasındaki ilişki bir bütün içerisinde ele alınması gerekir. Zira kültür ve değerlerin mahiyeti iç içe geçmiştir. Kültür; bir toplumun tavırlarını, inançlarını ve değerlerini gösterir. Kültürel açıdan değerler, toplumun nasıl davrandığını, hissettiğini ve düşündüğünü anlamamıza yardım eder. Bir kişi ya da toplum için yararı olan her şey bir değer olarak düşünülür. Değer(ler), kültürel olarak şekillendirilmiştir ve aynı zamanda kültür üzerinde de yönlendirici olarak etki etmektedir. Bu bakımdan değerler, belirli bir kültürün gelişme süreci içinde şekil almaktadır. Bu da genel olarak sembol, moral ve estetik normlar, davranış şekilleri olarak belirginleşir. Bu açıdan değerler kültürün esasını oluşturmaktadır (Özensel, 2003: 230). Sonuç olarak, bir sosyal aktörü oluşturan değerler, inançlar ve tutumlar, esasında o sosyal aktörün mensup olduğu kültürdür. Bireyin inançları, değerleri ve tutumları mutlaka bulunduğu toplumdan önemli ölçüde etkilenir ve o toplumun sahip olduğu kültüre göre şekillenir.

Değerler, sosyal yönü ve görüntüsü içinde, kişilerin özel hayattaki eğilimlerinden sosyal hayattaki oluşturdıkları imajlara kadar somutlaşan zihniyetlerini, süreklilik içinde ve mevcut değişkenlere de bağlı olarak, zaman ve mekan çerçevesinde günlük hayatı yansıtan bir ayna niteliğindedir (Uysal, 2007:216) Değerlerin ahlaksal, estetik, dinsel vb. olmak üzere çeşitli tipleri olduğunu biliyoruz. İçeriği farklı olsa da, bütün değerler; insan ürünü olmaları, insan tarafından gerçekleştirilmeleri bakımından ortak bir özelliğe sahiptirler. Değerler

insanın tarih ve kültür varlığı olarak kendini gerçekleştirme bakımından olduğu kadar, kendisinin ne olduğunu bilmesi bakımından da önem taşır. Değerlerin hem eylem hem de bilme bakımından insan varoluşunun temeli olduğu bir gerçektir. İnsanın her eylemi, her kararı ve her tercihi belli bir değere işaret eder. Ancak değerlerin insan eylemlerini belirlemelerinde doğa yasalarına benzer bir zorunluluk söz konusu değildir (Günay, 2002: 265).

2.1. Hofstede-Gray Kültürel Değerleri ile Muhasebe Değerleri Çerçevesi Arasındaki ilişki

Hollandalı sosyal psikolog ve örgütsel antropolog Geert Hofstede'nin 1970'lerde IBM çalışanları ile yaptığı temel araştırma kültürel farklılıkların incelenmesi için bir başlangıç olurken yeni bir paradigma yarattı. Bu paradigma 4 boyutlu bir ulusal kültür modeli ortaya çıkardı. Daha sonra bu model yayıldı ve diğer karşıt kültürel verilerin analizinde oldukça yaygın olarak kullanılmaya başladı. Sonuç olarak model kültürel farklılıkların araştırılmasında geniş alanlarda ve farklı disiplinlerde oldukça popüler bir model olarak kullanılmaya başlandı (Minkov ve Hofstede, 2011:10)

Hofstede kültürel değerler çerçevesini tüm dünyadaki insanların farklı tutumları, inançları, gelenekleri, ahlak ve etik standartları ile yönlendirildikleri üzerine inşa etmiştir. Toplumlar farklı gelenekler, ritüeller ve dinlere dayanır; aile, iş, sosyal ve kişisel sorumluluklara ait farklı görüşler bu nedenle oldukça önem taşımaktadır (Blodgett vd., 2008: 340) Hofstede'nin bu temel mantıktan hareketle gerçekleştirdiği "kültürel değer boyutları teorisi" birçok disiplin tarafından kullanıldığı gibi muhasebe disiplini de son dönemlerde oldukça yaygın kullanılmaya başlanmıştır. Bu teoride Hofstede değerlerin 4 boyutta oluştuğunu ifade etmiştir. Bu boyutlar;

- Bireycilik karşıtı kolektiflik
- Güç mesafesi
- Belirsizlikten kaçınma
- Erkeklik olgusu karşıtı kadınlık olgusu.

Bireysellik, toplumda seyrek yapılabilecek bir sosyal çerçeve tercihi anlamına gelmektedir. Bu kavram toplumda yaşayan bireylerin "ben" veya "biz" kavramları arasındaki tercihiyle ilişkilidir. Bireysellik kavramında, birey kendisi ve çekirdek ailesinden sorumlu iken kolektiflikte birey, kendisi, ailesi, akrabası ve toplumun tümünden kendini sorumlu tutmaktadır. Toplumun bireysellik derecesi, toplumun bireyler üzerindeki etkisine bağlıdır (Demir, 2009: 78). Bireysellik ve toplumsallık bireyin kendi ihtiyaçlarına mı toplumun ihtiyaçlarına mı öncelik verdiği ile ilgilidir.

Güç mesafesi, kişilerin kurum ve organizasyonlarda gücün dağılımında eşitliğin olmadığını kabul etmesi eğilimidir (NG vd., 2007:167). Bir toplumda bireyin kendisinden bir üst seviyedekilerle ilişkisi o topluma özgü bir şekil alır. Sosyal statüsü daha düşük olanların

kendilerinden daha yukarıda olanlara nasıl davrandıkları her kültürde farklıdır. Güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda emirler sorgulanmadan yerine getirilir ve bireysel inisiyatif alınmazken güç mesafesinin düşük olduğu toplumlarda katılımcı karar alma ve bireysel inisiyatif alma durumları daha fazladır.

Belirsizlikten kaçınma, bir toplumdaki insanların belirsizliğe tahammül edebilme düzeyini ölçer. İnsanlar kesin olmayan belirsizlik içeren durumlar karşısında rahatsızlık ya da tehdit hissederler. Bu durumu düzeltebilmek için inanç sistemleri ve kurumlar oluştururlar. Sosyal veya finansal güvenlikle ilgili yüksek düzeyde belirsizlikten kaçınma eğiliminde olan toplumlarda, normlardan mümkün olduğunca sapmadan, yazılı kurallara göre hareket edilmesi isteği fazla iken, belirsizlikten kaçınma eğilimi düşük toplumlarda daha az yazılı kurallara dayanan ve risk alma düzeyinin yüksek olduğu bir işleyiş söz konusudur (Blodgett vd., 2008: 340). Belirsizlikten kaçınmayla uğraşmanın yolları saldırganlığın kontrol edilmesi ve duyguların açıklanmasıdır (Minkov ve Hofstede, 2011: 14).

Erkeklik olgusu karşıtı kadınlık olgusu boyutunda, erkeklik olgusunda başarı, kahramanlık, atılganlık gibi değer tercihleri yüksek iken kadınlık olgusunda, zayıflık, tevazu ve yaşam kalitesi tercihleri daha yüksektir (NG vd., 2007:167).

Hofstede kültürel değer boyutları teorisine temel teşkil eden çalışmasını 72 ülke ve yaklaşık 20 dili kapsayan çok uluslu büyük ölçekli bir şirket olan IBM çalışanları üzerinde yapmıştır. Çalışmanın odaklandığı nokta farklı ülkelerin çalışanlarının değerlerindeki farklılık olmuştur. Hofstede çalışmasında farklı ülkelerde çalışan IBM çalışanlarının iş tatmini ve çalışma tutumları arasındaki ilişkiyi incelemiştir (Blodgett vd., 2008: 340). Ülkeler arasında benzer farklılıkların oluştuğu görülmüştür. Araştırmada çalışanlar arasındaki işle ilgili değer ve tutum farklılığının; meslek, yaş veya cinsiyetten kaynaklanmadığı ayrıca ulusal kültürün işle ilgili değer ve tutumlar arasındaki değişikliğin kaynağı olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır (Hofstede, 2001: 41).

Gray, Hofstede'nin oluşturduğu kültürel değer boyutlarını muhasebeye uyarlamıştır. Gray (1988), Hofstede'nin teorik taslağını genişleterek kültür ve muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi gösteren bir model geliştirmiştir. Gray'in muhasebe değerleri aşağıdaki gibidir;

- Profesyonelliğe karşı Yasalarla kontrol (Statükoculuk)
- Muhafazakârlığa karşı İyimserlik
- Gizliliğe karşı Şeffaflık
- Tekdüzeliğe karşı Esneklik

Profesyonelliğe karşı yasalarla kontrol sıkı kurallara dayalı yasal gereklilikler ve yasal kontrollere karşı bireysel profesyonel yargıları ve kişisel sürdürülebilir profesyonel düzenlemeleri içeren bir tercihtir. Profesyonelliğe karşı yasalarla kontrol önemli bir muhasebe

değeri olarak önerilmiştir. Çünkü dünyanın her yerindeki muhasebe uygulayıcıları uygulamalarında az ya da çok mesleki yargılarında bağımsız davranabilmeyi benimsemektedirler.

Muhafazakârlığa karşı iyimserlik yaklaşımı gelecekteki olayların belirsizliğini ölçme konusunda çok fazla tedbirci bir yaklaşım ile buna karşın müdahalesiz, daha iyimser olma ve risk almaya yönelik bir yaklaşım arasındaki tercihi ifade etmektedir.

Gizliliğe karşı şeffaflık işletmelerin yönetim ve finansal durumu ile ilgili gizlilik ve bilgi kısıtlanmasına yönelik bir yaklaşım ile daha şeffaf, açık ve kamuya hesap verilebilir bir yaklaşım arasındaki tercihtir. Bilgilerin ifşasında gizlilik ve yasaklama mali tablolaradaki ulaşılabilir bilgi düzeyini azaltacağından değerlendirmelerde sorun yaratır ve kişileri mali tablolaradaki içerik düzeyi ve muhasebe uygulamalarındaki gizlilik düzeyi arasında olumsuz bir ilişki olduğu tahminine yöneltir.

Tekdüzelige karşı esneklik de tekdüzelik, şirketler arasında muhasebe uygulamalarında tutarlılık açısından benzer uygulamaların oluşturulmasını amaçlarken esneklik, işletmelerin kendi yapısına uygun özgün muhasebe uygulamaları serbestisini amaçlamaktadır (Gray,1988:8). Tekdüzelige yönelik davranışlar tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik sağlaması bakımından muhasebe prensibi olarak ele alındığında bu muhasebe değerinin önemi anlaşılmaktadır.

Gray muhasebe değerleri modeli kültür muhasebe etkileşimini test etmeyi amaçlayan araştırmacılara temel oluşturmuştur. Birçok denetçi Gray'in modelini geliştirmeye teşebbüs etmiştir. Örneğin Eddie (1990) Gray hipotezlerinin dördünü de 13 Asya-pasifik ülkesi için test etmiş ve bütün çalışmaları kültür ve muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi doğrulamıştır (Noravesh vd, 2007: 254).

Gray (1988:1) çalışmasında muhasebe de ve finansal raporlamadaki uluslararası farklılıkları Hofstede kültürel değerler kuramı çerçevesinde farklı kültürel faktörler içerisinde açıklamaya çalışmıştır. Araştırmanın birinci bölümünde uluslararası alanda sınıflandırılmış önceki çalışmalar gözden geçirilmiş ve çevresel faktörlerin etkisi incelenmiş, ikinci bölümde kültürel boyutun önemi ve onun muhasebede uygulanması, üçüncü bölümde uluslararası muhasebe tutum ve sistemlerinin geliştirilmesine yönelik hipotezler Hofstede'nin kültürler arası çalışmasına dayandırılarak oluşturulmaya çalışılmıştır. Dördüncü bölümde kültür alanı ile ilgili bazı sınıflamalar önerilmiştir. Gray çok uluslu şirketler ve büyük muhasebe firmalarında kültürle ilgili amprik araştırmalarının sonuçlarının yorumlanmasında savaş, yabancı yatırım, kolonizasyon ve benzeri dış etkenlerin yanında muhasebe içerisinde değişen birçok faktöründe etkisinin incelenmesi gerektiğini belirtmiştir.

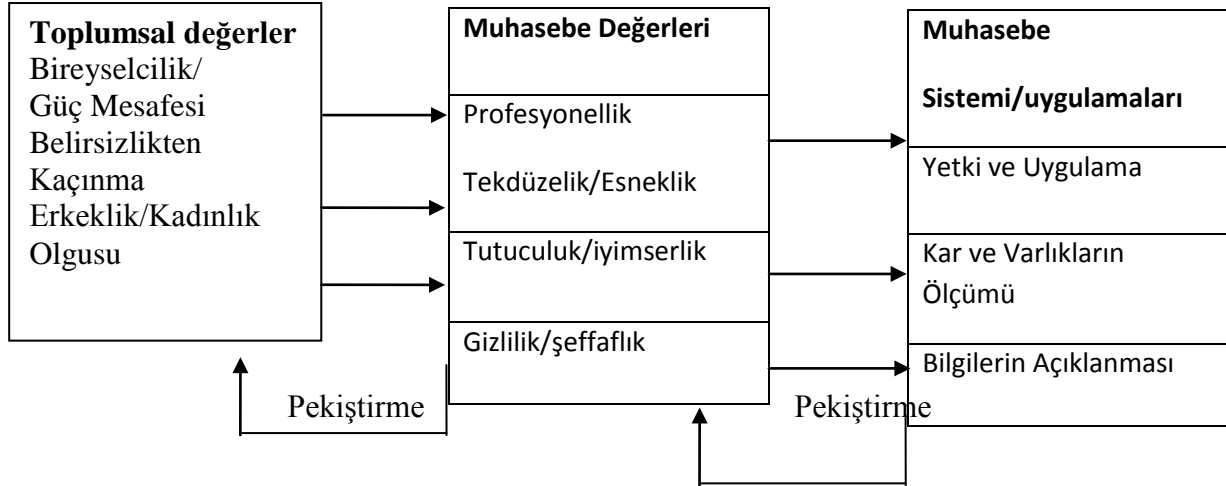
Tablo 1. Gray Muhasebe Değerleri İle Hofstede'nin Kültür Boyutları Arasındaki İlişki

Hofstede'nin Kültür Boyutları ↓	Gray Muhasebe Değerleri			
	Profesyonellik	Tekdüzelik	Muhafazakarlık (Tutuculuk)	Gizlilik
Güç Mesafesi	(-) zayıf negatif ilişki	Zayıf pozitif ilişki	Belirlenememiş	Güçlü pozitif ilişki
Belirsizlikten Kaçınma	Güçlü negatif ilişki	Güçlü pozitif ilişki	Güçlü pozitif ilişki	Güçlü pozitif ilişki
Bireysellik & Kolektiflik	Güçlü pozitif ilişki	Güçlü negatif ilişki	(-) zayıf negatif ilişki	Güçlü negatif ilişki
Erkeklik Kadınlik Olgusu	Belirlenememiş	Belirlenememiş	(-) zayıf negatif ilişki	(-) zayıf negatif ilişki

Kaynak: Gray (1988), Baydoun ve Willett (1995)

Kültür birçok unsuru içinde barındıran bir kavramdır. Bu unsurların en önemlisi de değerlerdir. Değerler birçok araştırmada kültürün içerisinde sabit bir eleman olarak kullanılmıştır. Ancak kültürle ilgili karşılaştırmalı araştırmalar değerlerin ölçülmesine başlangıç teşkil etmiştir (Hofstede vd., 2010: 12). Tablo incelendiğinde hofstede'nin güç mesafesi ile Gray'in muhasebe değerlerinden gizlilik arasında güçlü pozitif bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Güç mesafesi yüksek toplumlarda emirler sorgulanmadan yerine getirilir inisiyatif alınmaz, gizlilik ilkesi de yasalarla kontrol altına alınan işletme bilgilerinin açıklanmamasını gerektirir bu nedenle güç mesafesini tamamlar. Belirsizlikten kaçınma değeri ile Tekdüzelik ve Muhafazakarlık değerleri arasındaki güçlü pozitif ilişki incelendiğinde belirsizlikten kaçınma; insanların belirsizlik içeren durumlar karşısında rahatsız olması tehdit hissetmesi anlamı taşırken, tekdüzelik; muhasebe uygulamalarında tutarlılık açısından benzer uygulamalar içeren belirsiz durumların ortaya çıkmasını engelleyen muhasebe değeridir. Ayrıca tabloda bireysellik ile Profesyonellik değeri arasında güçlü pozitif ilişkinin olduğu görülmektedir. Bireysellik bireyin kendi ihtiyaçlarına öncelik vermesi anlamı taşır, profesyonellikte de önemli olan mesleki yargılardan bağımsız davranabilmektir.

Tablo 2 de toplumsal değerlerin oluşturduğu muhasebe değerlerinin muhasebe sistemine yansımaları Gray tarafından aktarılmıştır. Gray Muhasebeyi genel kültür altında bir alt kültür olarak değerlendirmiş ve bu alt kültürün oluşturduğu değerlerin muhasebe uygulamalarına yansımalarını incelemiştir. Tabloda görüldüğü üzere toplumsal değerler muhasebe değerlerini etkilemekte ve muhasebe değerleri de muhasebe uygulamalarında bireyin davranışlarına yön vermektedir. Bu ilişki karşılıklı olarak değerler arasındaki etkileşimi güçlendirmektedir.

Tablo 2. Gray'in Muhasebe Değerlerinin Ölçümü Ve Açıklanması

Kaynak: Gray (1988), Baydoun ve Willett (1995)

Gray'in çalışmalarını baz alan bazı çalışmalar incelendiğinde; Baydoun ve Willett (1995: 67-89) çalışmalarında, gelişmekte olan ülkelerde kullanılan farklı kültürel değerlere göre geliştirilmiş muhasebe sistemlerinin, kullanıldıkları ülke kültürlerine uymadığından bu ülkelerin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalacağı savından hareket etmişlerdir. Bu noktada Lübnan'da kullanılan Fransız muhasebe sisteminin etkilerini Hofstede- Gray kültür muhasebe ilişkisi çerçevesinde belirlemeye çalışmışlardır. Sonuç olarak Hofstede teorisinin daha bireyselci toplumlara uygulanabilirliğinin olduğu ve Lübnan gibi dini açıdan muhafazakar spesifik toplumlara uygulanabilirliğinin daha zor olacağı belirlenmiştir.

Chanchani ve Willett (2004:125) çalışmalarında Yeni Zelanda ve Hindistan'daki finansal tablo kullanıcıları ve hazırlayıcılarının muhasebe değerlerini ölçmeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonuçları Gray muhasebe değerleri teorisini destekler yönde çıkmıştır. Çalışmada profesyonellik en açık olarak tanımlanmış yapı olarak ortaya çıkmıştır. Gizlilik finansal tablolardaki detay düzeyinin yapıtaşısı olarak görülürken muhafazakarlık ölçümü ve yapısının açıklanması yönleri ile katılımcılar arasında farklı görüşler oluşturmuştur. Yine tekdüzelik ve gizlilik boyutlarının yapısal olarak önem arz ettiği görülmüştür. Araştırma bulguları muhasebe uygulamalarını anlamada kültürel faktörlerin önemini incelemek için daha fazla nicel araştırmanın yapılması gerekliliğini ortaya koymuştur.

Noravesh ve diğerleri (2007) çalışmalarında, İran'daki kültürel değerlerle muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırmanın sonuçları İran'daki kültür ve muhasebe değerleri arasında birbirlerini etkileme derecesi açısından güçlü bir ilişki olduğunu göstermiştir. Ayrıca araştırmada elde edilen bulguların Gray'in hipotezlerinin yarından

fazlasını destekler nitelikte olduğu görülmüştür. Araştırmada karşılaşılan birçok sorun; İran’da muhasebenin normal olmayan gelişimi, ekonomik istikrarsızlık etkisi, uygun olmayan muhasebe yöntem ve tekniklerinin kullanılması, devlet sahipliği, iyi gelişmiş sermaye pazarlarının eksikliği vb. Gray hipotezlerinin bir kısmının desteklenmemesinin belirleyici nedenleri olarak gösterilmiştir.

Askary ve diğerleri (2008:145) çalışmalarında Arap ülkeleri arasında muhasebe bütünlüğü ve tutarlılığı üzerinde kültürel değerlerin etkisini incelemiştir. Çalışmada Hofstede-Gray hipotezinin muhasebede tekdüzelik boyutunun Arap ülkelerindeki gerçek muhasebe uygulamaları tarafından desteklendiği belirlenmiştir. Ayrıca Müslüman Arap ülkelerinde kültürel faktörlerin genel olarak muhasebe sisteminin gelişimini kısmen de tekdüzeliği etkilediği ve Suudi Arabistan’daki muhasebe uygulamalarındaki tekdüzeliğin diğer Arap ülkelerine oranla daha az katı olduğu görülmüştür.

3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN KÜLTÜR BAZLI MUHASEBE DEĞERLERİNİN ANALİZİ

Hofstede’nin kültürel boyutlarını geliştirerek Gray tarafından oluşturulan ve ulusal ve uluslararası literatür de “muhasebe değerleri” olarak yer alan Gray’in oluşturduğu değer kavramları birçok araştırmaya konu olmuştur. Türkiye’de de bu değer kavramları kullanılarak birçok çalışma yapılmıştır. Ülkemizde Gray muhasebe değerlerini kullanarak yapılan bazı çalışmalar aşağıdaki gibidir:

- 1- Bekçi ve Bitlisli (2012) “muhasebe –kültür değerleri analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”
- 2- Tecimer ve Karabımar (2009),” Muhasebe Kültürü Bağlamında Yapılan Seçilmiş Bazı Çalışmaların Metodolojik Analizi”
- 3- Nezaket GÜVENÇ (2005); “Mersin İlinde Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültür Değerleri” (Yüksek Lisans Tez)
- 4- Münevver AKTAŞ (2008); Bursa İli Muhasebe Meslek mensuplarının Muhasebe Kültür değerlerinin Araştırılması” (Yüksek Lisans Tez)

Yapılan çalışmalar genellikle Serbest muhasebeci mali Müşavirlerle yapılan anket uygulamaları şeklindedir. Bizde bu çalışmamızda mesleki tecrübeleri yüksek olan Yeminli Mali Müşavirlerle (YMM) anket uygulaması gerçekleştirdik.

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu 3568 sayılı yasada; “Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler (Madde 12)” şeklinde belirtilmiştir. YMM’lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ve tasdike ilişkin usul ve esaslar maliye bakanlığınca belirlenmekte ve bu tasdikten doğan mali ve disiplin sorumlulukları bulunmaktadır. Bu kapsamda YMM’lerin yapmış oldukları tasdik ve

denetim faaliyetleri süreçlerinde sahip oldukları muhasebe değerleri Hofstede-Gray kültür bazlı muhasebe değerleri çerçevesinde analize tabi tutulmuştur.

3.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmamızın amacı, Hofstede'nin kültürel boyutları ile Gray'in muhasebe değerleri çerçevesinde yeminli Mali Müşavirlerin kültür bazlı muhasebe değerlerinin ölçülmesi ve analiz edilmesidir. Bu amaçla ulusal ve uluslararası literatür taranmış ve oluşturulan anket Türkiye'de faal olarak çalışan YMM'lere uygulanmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın ana kütlelerini Türkiye'de faal olarak bağımsız denetim ve tasdik hizmetleri yapan yeminli mali müşavirler oluşturmaktadır. YMM olabilmenin koşulları göz önünde bulundurulduğunda YMM olabilmek için en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmak gerektiği dolayısıyla YMM'lerin en az 10 yıllık muhasebe deneyimine sahip oldukları görülmektedir. Bundan dolayı YMM'lerin deneyimden kaynaklanan bir muhasebe kültürünün oluştuğu söylenebilir. Bu araştırmada Türkiye'deki 8 yeminli mali müşavirler odasına bağlı 420 YMM ile yüz yüze anket uygulaması yapılmıştır.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır. Bu kapsamda yerli ve yabancı literatür taranmış, araştırmanın amacına uygun veriler, Chanchani ve Willett (2004), Baydoun ve Willett 1995, Karabınar ve Soyhan (2006), Bekçi ve Bitlisli (2012) çalışmalarından derlenerek anket hazırlanmıştır. Anket 5'li likert şeklinde muhasebe kültür değerlerini ölçmeyi amaçlayan 16 sorudan oluşmaktadır. Araştırma kapsamında elde edilen veriler SPSS istatistik paket programıyla değerlendirilmiş ve güvenilirlik analizi, frekans analizi, korelasyon yapılmıştır.

3.4. Bulguların Analizi

Hofstede ve diğerleri (2002) çalışmalarında kültürün çok karışık ve dinamik bir yapıya sahip olduğunu bu nedenle kültürün güvenilirlik ve geçerlilik problemlerinin onun ölçümünü oldukça zor kıldığını ifade etmişlerdir. Çalışmamızda muhasebe değerlerini ölçmeye yönelik kullanılan ölçeğin Cronbach's Alpha katsayısı 0,608 olarak bulunmuştur. Bu değer ölçeğin sosyal bilimlerde yeterli güvenlik düzeyine sahip olduğunu toplum taramalarında kullanılabileceğini göstermektedir (Özdamar, 2011:605). Bu araştırmada Yeminli Mali Müşavirlerin demografik özelliklerini ölçmeye yönelik dört soru ve muhasebe değerlerini ölçmeye yönelik 16 soru yöneltilmiştir.

Tablo 3. YMM'lerin Demografik Özellikleri

YAŞ			MESLEKİ DENEYİM		
	Frekans	Yüzde		Frekans	Yüzde
35-40 Arası	28	6,7	1-5 Yıl	57	13,6
41-45 Arası	47	11,2	6-10 Yıl	48	11,4
46-50 Arası	48	11,4	11-15 Yıl	107	25,5
51-55 Arası	89	21,2	16-20 Yıl	85	20,2
56 ve Üstü	208	49,5	21 Yıl ve Üstü	123	29,3
CİNSİYET			EĞİTİM DÜZEYİ		
	Frekans	Yüzde		Frekans	Yüzde
Kadın	25	6,0	Lisans	327	77,9
Erkek	395	94,0	Yüksek lisans	80	19,0
			Doktora	13	3,1

Tablo 3' teki veriler incelendiğinde uygulamaya katılan meslek mensuplarının % 49,5'inin 56 yaş ve üstünde olduğu görülmektedir. YMM olabilmenin şartları göz önüne alındığında lisans mezuniyetinden sonra 3 yıllık Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik stajından sonra on yıllık mesleki deneyim gerekmekte ve Yeminli Mali Müşavirlik sınavını kazanmak için harcanan zamanda eklenince önemli bir süre ortaya çıkmaktadır. Meslek mensuplarının yaklaşık % 75'inin vergi denetimi (tasdik faaliyetleri) ve bağımsız denetim faaliyetlerinde geçirdikleri sürelerin on yıldan daha fazla olduğu görülmektedir. Mesleki deneyimlerinin oldukça yüksek olması muhasebe kültürünün ve değerlerinin önemli düzeyde yerleşmiş olduğunu düşündürmektedir. Bu da çalışmamız için son derece önem arz etmektedir. Uygulamaya katılan meslek mensuplarının yüzde 94 ü erkek, yüzde 6'sı kadındır. Ayrıca eğitim düzeyleri incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 77,9'unun lisans, yüzde 19'unun yüksek lisans ve yüzde 3,1'inin doktora mezunu olduğu görülmüştür.

Tablo 4. YMM'lerin Gray Muhasebe Değerlerine İlişkin Ortalamaları

Gray Muhasebe Değerleri	Ortalamalar (1 Kesinlikle Katılıyorum..... 5 Kesinlikle Katılmıyorum)
Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	2,2023
Tekdüzeliğe Karşı Esneklik	2,7238
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	2,9964
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	2,6297

Tablo 4' ten elde edilen veriler YMM'lerin profesyonellikten yana, tekdüzeliği ve tutuculuğu savunan buna karşın şeffaflık ilkesini destekleyen düşüncelerde olduklarını göstermektedir.

Tablo 5. “Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk” Değeri Frekans Dağılımları Tablosu

İfade (1 Kesinlikle Katılıyorum..... 5 Kesinlikle Katılmıyorum)	Frekans Ve Yüzde Dağılımı					
	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
4. Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	F	209	143	27	29	12
	%	49,8	34,0	6,4	6,9	2,9
8. Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilir.	F	61	154	54	126	25
	%	14,5	36,7	12,9	30,0	6,0
12. Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilirler.	F	68	157	49	120	26
	%	16,2	37,4	11,7	28,6	6,2
16. Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartları sürdürmelidir.	F	251	133	21	6	9
	%	59,8	31,7	5,0	1,4	2,1

Gray'in profesyonelliğe karşı statükoculuk değeri anketimizin 4,8,12 ve 16. Soruları ile ölçülmeye çalışılmıştır. Bu değer sıkı kurallara dayalı yasal gereklilikler ile kişisel sürdürülebilir profesyonel düzenlemeler arasındaki tercihleri belirlemeyi amaçlamaktadır. Tablo incelendiğinde YMM'lerin bu değerdeki sorulara verdikleri yanıtların ortalamasının 2,2023 ile katılıyorum ifadesine çok yakın olduğu görülmektedir. YMM'lerin % 83,8'inin muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemelerin profesyonel meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılması ve mali tablolarda yer alacak bilgilere meslek mensuplarının karar vermesi gerektiği düşüncelerine sahip oldukları görülmektedir. Bu durum meslek mensuplarının çok büyük oranda profesyonellikten yana tavır sergilediklerini ve meslek üzerinde resmi kurumların baskısının az olması gerektiği düşüncesine sahip olduklarını göstermektedir. Çünkü yüksek profesyonellik derecesinde meslek mensuplarında resmi kurumların müdahale beklentisi oldukça düşüktür.

Tablo 6. “Tek Düzeliğe Karşı Esneklik” Değeri Frekans Dağılımları Tablosu

İfade	Frekans Ve Yüzde Dağılımı					
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
(1 Kesinlikle Katılıyorum..... 5 Kesinlikle Katılmıyorum)						
2. Amortisman Kuralları Her Farklı Varlık grubu için maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.	F	68	137	39	116	60
	%	16,2	32,6	9,3	27,6	14,3
6.Tüm şirketlerin Mali tabloları tek tip olmalıdır.	F	127	150	31	86	26
	%	30,2	35,7	7,4	20,5	6,2
10. Muhasebe politikaları (stok değerleme, amortisman yöntemleri gibi), bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.	F	59	126	35	168	32
	%	14,0	30,0	8,3	40,0	7,6
14. Mali Tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	F	47	195	61	94	23
	%	11,2	46,4	14,5	22,4	5,5

Tekdüzelik şirketler arasında muhasebe uygulamalarında tutarlılık ilkesine uygun olarak benzer uygulamaların oluşturulmasını amaçlarken, esneklik değeri ile amaçlanan işletmelerin kendi yapısına uygun özgün muhasebe uygulamaları kullanabilmesidir. Anket sorularımızdan 2,6,10 ve 14. sorular tekdüzeliğe karşı esneklik değerini ölçmeyi amaçlamaktadır. Bu grup soruların ortalama değerinin 2,7238 ile katılıyorum ile fikrim yok arasında olduğu görülmektedir. Tablo incelendiğinde Meslek mensuplarının yüzde 65,9’u tüm şirketlerin mali tablolarının tek tip olması gerektiğini, yüzde 57,6 sının mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısının artırılması gerektiğini, yüzde 44’ünün belirlenmiş muhasebe politikalarının bir daha değiştirilmeden sürekli uygulanması gerektiğini düşündükleri görülmektedir. Bu yargılar değerlendirildiğinde meslek mensuplarının daha çok tekdüzelikten yana tavır sergiledikleri görülmüştür. Bu sonuçlar, YMM’lerin genellikle vergi denetimi ile uğraşmalarının sonucu, vergi kanunlarının gereği olarak kurala dayalı bir muhasebe uygulamalarını tercih ettikleri sonucunu çıkarmaktadır. Bu sonuç, kurala bağlı muhasebe uygulamalarının daha kolay anlaşılır ve yorumlanabilir olmasına karşılık, muhasebe biliminde meydana gelen uluslararası gelişmelerin takip edilememesi sonucunu da meydana getirebilir.

Tablo 7. “Tutuculuğa Karşı İyimserlik” Değeri Frekans Dağılımları Tablosu

İfade (1 Kesinlikle Katılıyorum..... 5 Kesinlikle Katılmıyorum)	Frekans Ve Yüzde Dağılımı					
	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
1. Şüphe durumunda Kar ve Varlıkların değeri Düşük Gösterilmelidir.	F	21	79	56	165	99
	%	5,0	18,8	13,3	39,3	23,6
5. Cari Piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır.	F	32	105	86	145	52
	%	7,6	25,0	20,5	34,5	12,4
9. Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.	F	82	221	44	52	21
	%	19,5	52,6	10,5	12,4	5,0
13. Fiyatların yükseldiği zamanlarda, stok değerlemede Fifo Yöntemi Yerine LİFO kullanılmalıdır.	F	39	155	66	124	36
	%	9,3	36,9	15,7	29,5	8,6

Tutuculuğa karşı iyimserlik değeri gelecekteki belirsizlikler karşısında risk alabilme yeteneği ile ilgili bir değerdir. Bu değer daha çok tedbirci yaklaşım veya müdahalelerden uzak, riski göze alabilme durumu arasındaki tercihi göstermektedir. Bu grup soruların ortalama değerinin 2,9960 ile katılıyorum ve fikrim yok ifadeleri arasında olduğu görülmektedir. Tablo 7 incelendiğinde meslek mensuplarının yüzde 62,9’unun şüphe durumunda kar ve varlıkların değerinin düşük gösterilmesi ifadesine katılmadıkları, yüzde 72,1’inin tarihi maliyetler yerine cari piyasa değerinin kullanılması gerektiği ifadesine katıldıkları görülmektedir. Meslek mensuplarının tablodaki verilere göre riskden daha uzak dolayısı ile tutuculuk değerine daha yakın oldukları görülmektedir. Meslek mensupları her ne kadar tutuculuk değerine daha yakın olduklarını açıklamış olsalar da, tarihi maliyetlerin yerine cari maliyetlerin kullanılması tutuculuk kavramından uzak olduklarında göstermektedir. Çünkü tarihi maliyetler, ilk kayıt tarihi ile kayıtlanan değerler olup, bu değerlerin değiştirilmemesi tutuculuk kavramının bir sonucudur. Hâlbuki cari maliyetler, finansal tabloların düzenlendiği tarihteki gerçek değerlerin dikkate alınması ile elde edilmektedir. Cari değer iyimserlik kuralına daha yakın olduğu söylenebilir.

Tablo 8. “Gizliliğe Karşı Şeffaflık” Değeri Frekans Dağılımları Tablosu

İfade	Frekans Ve Yüzde Dağılımı					
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim Yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
(1 Kesinlikle Katılıyorum..... 5 Kesinlikle Katılmıyorum)	F					
	%					
3. Finansal tablolar, sadece işletme ve yöneticileri ve hissedarları için değil kamuoyuna yönelik olarak hazırlanmalıdır.	F	224	144	19	21	12
	%	53,3	34,3	4,5	5,0	2,9
7. Mali Tablolarda Minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.	F	65	147	32	144	32
	%	15,5	35,0	7,6	34,3	7,6
11. Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almamalıdır.	F	60	114	37	163	46
	%	14,3	27,1	8,8	38,8	11,0
15. Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.	F	37	158	61	123	41
	%	8,8	37,6	14,5	29,3	9,8

Gizliliğe karşı şeffaflık değeri işletmelerin yönetim ve finansal durumu ile ilgili gizlilik ve bilgi kısıtlamalarına karşılık daha şeffaf, açık ve hesap verebilir bir yaklaşım arasında ortaya çıkan tercihleri ifade etmektedir. Bu grup soruların ortalama değerinin 2,6297 ile Katılıyorum ile fikrim yok arasında olduğu görülmektedir. Tablo incelendiğinde şeffaflığı açıklayan “ finansal tablolar sadece işletme ve yöneticileri ve hissedarları için değil kamuoyuna yönelik olarak hazırlanmalıdır” ifadesine meslek mensuplarının yüzde 87,6 sının güçlü olarak katıldığı ve şeffaflıktan yana oldukları görülmektedir. Meslek mensuplarının yüzde 50,2’sinin de yine şeffaflığı ifade eden “Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almamalıdır” ifadesine katılmadıkları görülmektedir. Sonuç olarak meslek mensuplarının çoğunlukla şeffaflıktan yana düşünceler ifade ettikleri görülmektedir.

4. SONUÇ

Çalışmamızda elde edilen sonuçlar incelendiğinde Kültür muhasebe ilişkisini inceleyen ülkemizdeki diğer çalışmalara paralellik gösterdiği tespit edilmiştir. Gerek muhasebe mesleğinde gerekse denetim faaliyetlerinde dünya genelinde yapılan çalışmaların kuralların standartların ya da diğer yasal düzenlemelerin ülke kültürünü dikkate almadan düzenlemelerinin başarıya ulaşmadığı tespit edilmiştir. Çünkü nihai olarak muhasebe ve denetim faaliyetini gerçekleştirenler bireylerdir ve bireyler yaşadıkları kültürden ve bu kültürün en önemli unsurlarından olan değerlerden etkilenmekte ve bu etkiler profesyonel davranışlarını ve karar verme süreçlerini etkileyen en önemli unsurlardır. Kültür bazlı muhasebe çalışmaları Hofsteden’in kültür boyutlarının Gray tarafından muhasebe değerleri ile ilişkilendirilmesi ve bunların geliştirilmesi neticesinde yaygınlaşmıştır. Bizde bu

çalışmamızda bu çerçeveden yararlanarak ülkemizdeki Yeminli Mali Müşavirlerin kültür bazlı muhasebe değerlerini tespit etmeye çalıştık. Elde ettiğimiz sonuçlara göre YMM'lerin Gray'in dört muhasebe değerine bakış açılarının profesyonellikten yana; resmi kurum ve kuruluşlarının baskısından uzak meslek mensuplarının muhasebe ile ilgili düzenlemelerde etkili olduğu, tekdüzelikten yana; standartlaştırılmış bilgi ve politikaların uygulanması isteğinde oldukları, muhafazakarlıktan yana: risk almadan uzak ya da ihtiyatlı davranışların sergilenmesi gerektiğine inandıkları ve son olarak ta mali tablo ve bu tablolarda yer alacak bilgilerin açıklanmasında şeffaflıktan yana tavır sergiledikleri görülmüştür.

KAYNAKLAR

- Askary, Saeed- James S. Pounder- Hassan Yazdifar (2008), "Influence of Culture On Accounting Uniformity Among Arabic Nations", Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern, Emerald Group Publishing Limited, Cilt.1, S. 2, pp. 145-154
- Barlı, Önder (2008), Davranış Bilimleri ve Örgütlerde Davranış, İstanbul: Aktif yayınevi.
- Baydoun, Nabil- Roger Willett (1995), "Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries", Abacus, Volume 31, Issue 1, pp.67-92.
- Bekçi, İsmail- Ferhat Bitlisli (2012), " Muhasebe- Kültür Değerlerinin Analizi Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma" C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 13, Sayı 1,ss. 61-76.
- Blodgett, Jeffrey G.- Ayşen Bakir- Gregory M. Rose (2008), "A Test of The Validity of Hofstede's Cultural Framework", Journal of Consumer Marketing Volume 25, Issue 6, pp.339-349.
- Chanchani, Shalin- Roger Willett (2004), "An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs", The International Journal of Accounting, Volume 39, Issue 2, pp. 125- 154.
- Demir, Volkan (2009), "Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Nisan, ss.73-92.
- Erdoğan, İlhan (2007), İşletmelerde Davranış, İstanbul: MİAD- Malatyalı İşadamları Derneği Yönetim Yayınları Dizisi 1.
- Gray, Solomon. J. (1988), Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, Volume 24, Issue 1, Abacus. pp.1-15.
- Günay, Mustafa (2002), "Hermeneutik Felsefe Açısından Bilgi-Değer İlişkisi" Bilgi ve Değer, (Editör: Şehabettin Yalçın), Ankara: Vadi Yayınları
- Güney, Salih (2006), Davranış Bilimleri, Ankara: Nobel Kitapevi.

- Hofstede, Geert (2001), Culture's Consequences, London: Sage Publications.
- Hofstede, Gert J.- Paul B. Pedersen- Geert Hofstede (2002), Exploring Culture, London: Intercultural Press.
- Hofstede, Geert- Gert Jan Hofstede- Michael Minkov (2010), Cultures and Organizations, USA: Mc Graw Hill.
- Kağıtçıbaşı, Çiğdem (2000), Kültürel Psikoloji, İstanbul: Evrim Yayınevi.
- Karabınar, Selahattin- Callut, Soyhan (2006), "Sakarya İlinde faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Kültür Bazlı Muhasebe değerleri" İktisat İşletme ve Finans Dergisi, Kasım 2006, ss.138-147.
- Kroeber, Alfred L.- Clyde Kluckhohn (1952), Culture A Critical Review Of Concepts and Definitions, Cambridge Museum, USA.
- Linton, Ralph (1946), "The Cultural Background of Personality". American Anthropologist, Volume 48, Issue 1, Pp.115.
- Lundberg, George A.- Clarence C.- Otto SCHRAG- Paul N. LARSEN (1970), Sosyoloji,(Çev. Ö.Ozankaya) Sociology, Ankara: Ayyıldız Matbaası, Cilt.1.
- Minkov, Michael- Geert Hofstede (2011), "The evolution of Hofstede's doctrine", Cross Cultural Management: An International Journal, Volume. 18, No. 1,pp. 10-20.
- Ng, Siew Imm- Julie Anne LEE- Geoffrey N. SOUTAR (2007), "Are Hofstede's and Schwartz's Value Frameworks Congruent?" International Marketing Review, Volume. 24 No. 2, pp. 164-180.
- Noravesh, Iraj- Zahra Dianati Dilami- Mohammad S. Bazaz (2007), "The Impact of Culture on Accounting: Does Gray's Model Apply To Iran?" Review of Accounting and Finance, Volume. 6, No.3, pp. 254-272.
- Özdamar, Kazım (2011), Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi 1, Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Özensel, Ertan. (2003). "Sosyolojik Bir Olgu Olarak Değer" Değerler Eğitimi Dergisi, Cilt:1,S.3, ss. 217-239.
- Şimşek, M. Şerif- Tahir Akgemici- Adnan Çelik, (2001), Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış, Ankara: Nobel yayınları.
- Tecimer, Yalçın- Selahattin Karabınar (2009), "Muhasebe Kültürü Bağlamında Yapılan Seçilmiş Bazı Çalışmaların Metodolojik Analizi", Akademik İncelemeler Cilt:4 S.2 ss.1-12.
- Urban, Greg (2010), "A Method for Measuring the Motion of Culture", American Anthropologist, Volume 112, No.1, pp.122-139.

Usal, Alparslan- Zeynep Kuşluvan (2002), Davranış Bilimleri, İzmir: Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi.

Uysal, Veysel (2007), “Yetişkinlerde Dindarlık ve Değerler: Dini Hayat, Değer Tercihleri ve Kadına Bakış Eğilimi”, (Edt. Recep Kaymakcan, Seyfi Kenan, Hayati Hökelekli, Şeyma Arslan, Mahmut, Zengin), Değerler ve Eğitimi Uluslararası Sempozyumu, İstanbul: Değerler Eğitimi Merkezi Yayınları. ss.215-239.

Vander Zanden, James W. (1993), Sociology, The Ohio State University, Third Edition.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu.