

MUHASEBE-KÜLTÜR İLİŞKİSİ İLE İLGİLİ ÇALIŞMALARIN İÇERİK ANALİZİ YÖNTEMİ İLE İNCELENMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi Züleyha YILMAZ**

Öğr. Gör. Dr. Zeynep ŞAHİN***

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös107- ös128

ÖS
107

ÖZ

Her ülkenin gerek tarihi geçmişinden gerekse toplumsal yapısından kaynaklı kendine özgü sosyal ve kültürel bir yapısı vardır. Bu yapı her alanda yansımalarını gösterdiği gibi ticaret hayatında ve dolayısıyla muhasebe uygulamalarında da etkisini göstermiştir. Ancak küreselleşme ile birlikte gelen gereksinimler sonucunda ülkelerin muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların standartlaştırılması ve böylece finansal raporlarda güvenilir, karşılaştırılabilir, şeffaf ve kolay anlaşılabilir bilginin sunulması amaçlanmıştır. Bu amaçtan yola çıkılarak uluslararası finansal raporlama standartları dünyanın pek çok ülkesinde kabul edilerek uygulanmaya başlanmıştır. Bu çalışmanın amacı dünya ve Türkiye literatüründe muhasebe-kültür ilişkisinin araştırıldığı çalışmaları incelemek ve uluslararası finansal raporlama standartlarının pek çok ülkede yaygınlaşmasının muhasebe-kültür ilişkisinin incelendiği çalışmalarda yansımalarının tespit edilmesidir. Araştırma sonucunda literatürdeki çok az sayıda çalışmada bu konunun incelendiği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe-Kültür İlişkisi, UFRS, Hofstede-Gray Modeli

JEL Sınıflandırması: M40, M41

* Makale gönderim tarihi: 21.06.2018 ; kabul tarihi: 07.08.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir’de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Ordu Üniversitesi, Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman ABD, zuleyhayilmaz@odu.edu.tr, orcid.org/0000-0003-3935-1740

*** Trabzon Üniversitesi, Vakfikebir Meslek Yüksek Okulu Muhasebe-Vergi Bölümü, ktzeynepshahin@gmail.com, orcid.org/0000-0002-7416-1021

Atf: Yılmaz, Z. ve Şahin, Z. (2018). Muhasebe-kültür ilişkisi ile ilgili çalışmaların içerik analizi yöntemi ile incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös107-ös128

REVIEW OF ACCOUNTING-CULTURE RELATIONSHIP IN THE LITERATURE WITH CONTENT ANALYSIS

ABSTRACT

Each country has its own social and cultural structure originating from both their history and social norms. This structure has impact on the business life and accordingly accounting systems, as well each area of life in a country. However, with globalization, it is aimed to standardize the differences in accounting systems of countries and thus to provide reliable, comparable, transparent, and easily understandable information in financial reports. Starting from this objective, international accounting standards have been accepted and implemented in many countries of the world. The objective of this study is to review literature in the world and Turkey in terms of studies about the relationship between accounting and culture, and thus to determine the impacts of the harmonization of accounting standards in many countries to the studies in which the relationship between accounting and culture is examined. As a result of the study, it is seen that this subject has been examined in only a few studies in the literature.

Keywords: Relationship Between Accounting and Culture, IFRS, Hofstede-Gray Model

JEL Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

Her toplum ayrı bir tarihi altyapıya, dolayısıyla ayrı bir bilgi birikimi, sanat anlayışı, ahlaki değerler bütünü ve geleneğe sahiptir. Tıpkı bireyler gibi, toplumların da karakterini oluşturan bu unsurlar toplum kültürünü oluşturur. Türk Dil Kurumu kültürü; tarihi, toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan maddi ve manevi değerleri ile bu değerlerin yaratılmasında ve diğer nesillere aktarılmasında kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçlar bütünü olarak tanımlamaktadır (Türk Dil Kurumu, 893). Kültür; öğrenilir, bireyden bireye aktarılır ve zamanla diğerleri ile ne kadar çok etkileşime girilirse o kadar değişir ve zenginleşir. Kültür, toplumun içinde yer aldığı her alanda etkisini göstermektedir. Kültürün etkisini bu alanların en önemlileri arasında yer alan ekonomik hayat ve dolayısıyla ekonomik hayatın yazılı şekli olan muhasebe üzerinde de görmek mümkündür. Farklı kültüre sahip toplumların ekonomik hayata bakış açısı dolayısıyla muhasebeden beklentileri de farklı olabilmektedir. Bazı toplumlarda ekonomik hayatın yapı taşları olan işletmelerden beklenen bilgi sadece finansal tablolar ile sınırlı iken, bazı toplumlarda işletmelerin ilgili çıkar gruplarına kurumsal sürdürülebilirlik raporları, entegre raporlar, faaliyet raporları ve benzeri gibi çeşitli raporlarla daha fazla bilgi sunması talep edilir.

Her toplumunda kendine ait bir muhasebe yaklaşımı vardır. Ancak küreselleşme ile birlikte muhasebede de ortak bir dil arayışına girilmiştir. 1970'li yıllarda başlayan muhasebenin küreselleşme çalışmalarına, uluslararası muhasebe standartlarının gelişimiyle devam edilmiştir. İşletmelerin finansal bilgilerinden yararlanan yatırımcıların ve diğer paydaşların karşılaştırılabilir, anlaşılır ve güvenilir bilgi edinebilmesi için ortak bir muhasebe dili kullanılması günümüz

dünyasında bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu nedenle tüm dünyada Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) uygulanması ve bunun yaygınlaştırılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Böylece küreselleşmenin muhasebede de sağlanması hedeflenmiştir. Ancak UFRS kullanmaya başlayan ülkelerin, yapısal ve kültürel nedenlerden dolayı standartların uygulanmasında çeşitli sorunlarla karşılaştığı görülmüştür. Bu sorunların daha çok yapısal nedenleri çözülmeye çalışılmış ancak kültürel nedenleri üzerinde fazla durulmamıştır. Bu nedenle bu çalışmada uluslararası muhasebe standartlarına geçiş sürecinde, literatürde muhasebe ve kültür ilişkisi üzerine yapılan çalışmaların incelenmesi amaçlanmıştır.

Çalışmada giriş bölümünü takiben ikinci bölümde muhasebe ve kültür arasındaki ilişkiye değinilmiş, üçüncü bölümde Gray'in muhasebe alt kültür değerleri incelenmiş, dördüncü bölümde çalışmanın amacı, yöntemi, kapsamı ve sınırları ifade edilmiş, son bölümde ise muhasebe ve kültür ilişkisi ile ilgili dünyada ve Türkiye'de yapılan çalışmalarda kullanılan yöntemler, çalışma sonuçları ve UFRS ile muhasebe-kültür ilişkisinin kurulup kurulmadığı araştırılmıştır. Çalışmanın temel amacı UFRS'nin yaygınlaşması ve dolayısıyla muhasebecilik mesleğinde giderek artan profesyonellik sonucu, farklı kültürlerle sahip pek çok ülkede yaygınlaşan ortak muhasebe uygulamalarının, muhasebe-kültür ilişkisi üzerindeki yansımalarının literatürdeki çalışmalarda vurgulanıp vurgulanmadığının içerik analizi yöntemi ile incelenmesidir.

2. MUHASEBE-KÜLTÜR İLİŞKİSİ

Sosyal bir bilim olarak kabul edilen muhasebe, sadece teknik yönüyle mekanik işlemlerin tekrarından ibaret olmayıp, insan faktörünü de içinde barındırması nedeniyle sosyal bir boyuta da sahiptir (Tecimer ve Karabınar 2009, 2). Muhasebenin sosyal boyutu ise içinde bulunulan toplumun kültüründen etkilenmektedir. Diğer taraftan muhasebedeki standartlaşma eğilimi çoğunlukla kültürün etkisini göz ardı ederek ülkelerin muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılmasını gerektirmektedir. Ancak Alina ve diğerlerine göre (2017) kültür uyumlaştırılmaz ve uyumlaştırılmamalıdır. Burada bahsedilen kültür, şirketlerin işleyiş biçimleri, muhasebe davranışları, iç denetimi yürütme biçimleri, politikaları, ülkenin milliyetçilik seviyesi, farklı dillerdeki standartları yorumlama biçimleri, vb. olarak sıralanmıştır (Alina ve diğerleri 2017, 435).

Violet tarafından 1983 yılında yapılan çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartlarının gelişiminin kültürel etkenler nedeniyle sınırlandığı ortaya konulmuştur (Violet 1983, 3). Bu konuda en fazla kullanılan çalışma Gray tarafından 1988 yılında yapılmıştır. Çalışmada muhasebe kültür ilişkisini ortaya koyan bir model geliştirilmiş ve diğer çalışmalardaki eksiklikler tamamlanmıştır. Benzer şekilde, Bloom tarafından yapılan çalışmada ülkelerin benzerlik ve farklılıkları incelenmiş ve bu farklılıkların kültürden kaynaklandığı görülmüştür (Bloom 1989, 72). Mouritsen (1989) yılında yapmış olduğu "Muhasebe, Kültür ve Muhasebe Kültürü" adlı çalışmada organizasyonun şekillenmesinde kurum kültürünün anlamı ve muhasebenin önemini incelemiş ve kültürün şirket performansını geliştirmek için yönetim tarafından kullanılabilecek bir araç olduğunu, muhasebenin de temel kültürel bir araç olarak giderek daha çok önem kazandığı belirtilmiştir (Mouritsen 1989, 21). 1992 yılında Belkaoui'nin ve 1997 yılında Shaddha ve Gray'in çalışmasında, kültürün muhasebeyi etkilediği ifade

edilmiştir (Belkaoui 1992, 51; Shaddha ve Gray 1997, 4). 1996 yılında Sudarwan ve Fogarty, Endonezya’da muhasebe standartlarındaki gelişmeler ve kamuya açıklama uygulamalarının kültürel normlardaki değişiklikler tarafından şekillendirildiğini ifade etmişlerdir (Sudarwan ve Fogarty 1996).

Diğer taraftan son yıllarda muhasebe ve kültür ilişkisi üzerine yapılan çalışmalarda UFRS gibi giderek daha çok ülkede uygulanmaya veya uyumlaştırılmaya başlanan muhasebe uygulamalarında kültürün etkisinin azalmakta olduğu görülmüştür. Wehrfritz ve Haller (2014, 206) çalışmalarında, ulusal finansal sistem gibi kurumsal faktörler veya kültürel faktörler gibi ülkelere özgü faktörlerin UFRS’nin uluslararası uygulamaları sonucu giderek azaldığını ifade etmişlerdir.

ös
110

Kültürler arasında karşılaştırma yapılabilmesi için kültür, çeşitli şekillerde boyutlandırılmıştır. Muhasebe ile ilgili kültür çalışmalarında en çok kullanılan sınıflandırma, Hofstede tarafından yapılan sınıflandırmadır. Hofstede her ülkenin kültürel olarak yerini belirlemede kültürle ilgili dört farklı boyut ortaya koymuştur. Bunlar; bireysel/kollektif toplumlar, güç mesafesi dar/güç mesafesi geniş toplumlar, belirsizlikten kaçınan/belirsizlikten kaçınmayan toplumlar ve eril/dişil toplumlardır (Hofstede 1983, 75).

Bireysel toplumlarda kişinin kendisinin ve ailesinin ihtiyaçları öncelikliken, kolektif toplumlarda kişinin kendi ihtiyaçlarından önce diğerlerinin ihtiyaçları önceliklidir. Amerika, İngiltere gibi refah seviyesi yüksek ülkelerde bireyselliğin ön planda olduğu, Pakistan, Tayvan gibi ülkelerde ise kolektifliğin ön planda olduğu bilinmektedir. Türkiye’de ise bireyselliğin yüksek olduğu ifade edilmektedir (Karabınar 2005, 35).

Güç mesafesinin geniş olduğu toplumlarda hiyerarşi, emir komuta zinciri varken, güç mesafesinin dar olduğu toplumlarda ise çalışanlar ve yönetenler arasında eşitsizlik en aza indirilmiştir. Bireysel toplumlarda güç mesafesi dar iken, kolektif toplumlarda geniş güç mesafesi vardır. Türk kültüründe güç mesafesinin geniş olduğu bilinmektedir (Karabınar 2005, 36).

Belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu toplumlarda davranışlar ve inançlar katıdır. Belirsizlikten kaçınmayan toplumlarda ise risk alma düzeyi yüksektir. Belirsizlikten kaçınma düzeyinin fazla olduğu ülkelerde kurallar önemliyken, az olduğu ülkelerde kuralların fazla önemi yoktur. Türk kültürünün belirsizlikten kaçınma düzeyinin yüksek olduğu yani risk alma düzeyinin düşük olduğu bilinmektedir (Güvenç 2005, 10).

Eril toplumlarda ise sonuca ulaşmaya, cesaret ve somut başarıya önem verilirken, dişil toplumlarda sosyal ilişkilere, uysallığa, yaşam kalitesine önem verilir. Türk kültürünün dişil fakat erillğe yakın bir konumda olduğu bilinmektedir (Karabınar 2005, 38).

2001 yılında Sargut tarafından yapılan çalışmada Türk kültürü bireyselliğin ön planda olduğu, eril değerlerden çok dişil değerlerin tercih edildiği, belirsizlikten kaçınma eğiliminin yüksek olduğu, güç mesafesinin geniş olduğu bir toplum olarak ifade edilmiştir (Sargut 2001, 225).

3. GRAY 'İN MUHASEBE ALT KÜLTÜRÜ DEĞERLERİ

Gray tarafından Hofstede'nin kültür boyutları (1980) muhasebeye uyarlanmış ve muhasebe alt kültür değerleri olarak bir model geliştirilmiştir. Gray, muhasebenin sosyal değerlerden meydana geldiğini ve kültürün muhasebe uygulamalarını etkilediğini ifade etmektedir. Gray'ın sosyal değerlerin muhasebeye olan etkilerini açıklamak amacıyla geliştirdiği model birçok araştırmaya temel olmuştur. Bu modeldeki değerler; profesyonelliğe karşı yasalarla kontrol (statükoculuk), tutuculuğa karşı iyimserlik, gizliliğe karşı şeffaflık ve tek düzeliğe karşı esnekliktir (Gray 1988, 8).

Profesyonelliğe karşı yasalarla kontrol boyutunda, muhasebe uygulamalarında ihtiyaç duyulan düzenlemelerin profesyonel meslek mensupları tarafından değil resmi düzenlemeler ve yasalarla yapılması gerektiği ifade edilir. Profesyonellik derecesinin yüksek olduğu ülkelerde bireysellik ön plandadır. Profesyonellik derecesinin düşük olduğu ülkelerde ise yasalarla kontrol ön plandadır (Tecimer 2010, 36).

Tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunda ise ileride oluşabilecek olaylara karşı iyimser davranabilen, risk alabilen davranışlar sergilenir ve iyimser düşünceler ön planda tutulur. Tutuculukta ise riskten kaçan ve olabilecek olaylar için en kötüsünü düşünerek hareket eden davranışlar sergilenir (Karabınar ve Kışlalıoğlu 2014, 241).

Gizliliğe karşı şeffaflık boyutu, muhasebeyle ilgili bilgilerin ne kadarının açıklandığıyla ilgilidir. Açıklanan finansal tablolardaki bilgiler ne kadar fazla ise sunulan bilgilerin o kadar şeffaf olduğuna inanılmaktadır. Şeffaflık derecesi düşük muhasebe sistemlerinde mali tablolarda yapılan açıklama sayısı da azdır. Bireyselliğin yüksek olduğu toplumlarda gizlilik yüksek, şeffaflık ise daha azdır (Duman 2007, 31).

Tek düzeliğe karşı esneklik boyutunda ise işletmelerin kendi yapılarına uygun muhasebe uygulamalarını seçmelerine olanak sağlanır. Yıllar itibariyle işletmeler benzer muhasebe uygulamalarını değil, kendi durumlarına uygun olan muhasebe uygulamalarını kullanabilmektedir. Tekdüzelik derecesi ne kadar düşük olursa, o kadar yüksek bir profesyonellik derecesi söz konusudur (Karabınar ve Kışlalıoğlu 2014, 240).

4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

4.1. Araştırmanın Amacı

Küreselleşme muhasebe uygulamalarında da etkisini göstermiş ve bunun sonucu olarak UFRS ortaya çıkmıştır. UFRS ile birlikte pek çok ülke, uygulamakta oldukları yerel muhasebe uygulamalarını bırakarak UFRS'yi uygulamayı kabul etmiş veya kendi muhasebe uygulamaları ile UFRS'yi uyumlaştırma yoluna gitmiştir.

Literatürdeki pek çok çalışmada her ülkenin kendine ait bir muhasebe kültürü olduğu vurgulanmaktadır. Yapılan çalışmalarda küreselleşme sonucu bir gereklilik haline gelen UFRS'nin kabulü veya uyumlaştırılması sürecinin, genel olarak ülkelerin muhasebe

kültüründen etkilendiği ifade edilmektedir. ABD ve Çin gibi ticaret hacminin yüksek olduğu ve köklü bir muhasebe kültürüne sahip ülkelerde UFRS'ye geçiş süreci çok daha uzun sürmüş ve uyumlaştırma yoluna gidilmiştir. Diğer taraftan bu ülkelerin aksine, Avrupa ülkelerinin çoğu da dahil olmak üzere 144 ülke, şirketlerinin tamamının veya yalnız borsada işlem görenlerin UFRS uygulamasını zorunlu kılmış, 12 ülke ise Standartların kullanılmasına izin vermiştir (www.ifrs.org). Bir ülkede UFRS'nin kabul edilmesi veya sadece uyumlaştırma yoluna gidilmesi kararı, ayrıca geçiş sürecinde yaşanan sorunlar ve bunların çözüm şekilleri o ülkenin kültüründen etkilenmektedir.

UFRS, amacı gereği farklı ülkelerde uygulanmakta olan farklı muhasebe uygulamalarının standartlaştırılmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla standart hale getirilmiş muhasebe uygulamalarının bir ülkenin kültüründen daha az etkilenmesi beklenir. Küreselleşme sonucu ortaya çıkan UFRS ile birbirinden farklı muhasebe uygulamaları standartlaştırılmış ve muhasebe sisteminin çıktısı olan bilgiler şeffaf, karşılaştırılabilir ve kolay elde edilebilir hale getirilmiştir.

Ös
112

Bu çalışmanın amacı, UFRS'ye geçiş sürecinin başlamasının ardından uluslararası ve ulusal literatürde muhasebe-kültür ilişkisi üzerine yapılan çalışmalarda, UFRS'nin muhasebe kültürüne etkisinin incelenip incelenmediğinin tespit edilmesidir. Literatürde muhasebe-kültür ilişkisinin incelendiği pek çok çalışmaya rastlanmakla birlikte, UFRS'ye geçişin ardından muhasebe-kültür ilişkisinde bir değişiklik olup olmadığının incelendiği çok az çalışma yapıldığı görülmüştür. Bu çalışma ile literatürde yeterince incelenmemiş olan bu konuya değinilecek ve muhasebe-kültür ilişkisinin incelendiği literatür çalışmalarına yeni bir boyut kazandırılmış olacaktır.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada muhasebe-kültür üzerine literatürde yer alan çalışmaları inceleme ve sınıflandırma aracı olarak içerik analizi kullanılmıştır. İçerik analizi; herhangi nitel bir materyalin anlam ve temel fikrini belirlemek amacıyla, düzenlenmek, sınıflandırmak, karşılaştırmak ve çıkarım yapmak yoluyla incelenmesini sağlayan bir araştırma tekniği olarak tanımlanmaktadır (Patton 2002, 453; Cohen ve diğerleri 2007, 475). İçerik analizi; yazılı, sözlü ve görsel mesajların analiz edilmesinde kullanılan yaygın nitel yöntemlerden biridir (Cole 1988). İçerik analizi, yazılı bir materyalde belirli bir konunun önemi ve sıklığının yanı sıra, konuyla ilgili önyargı, probaganda veya tutumun yorumlanmasında da kullanılabilen bir yöntemdir (Cohen ve diğerleri 2007, 476). Bu yöntem, eğitim ve psikoloji gibi sosyal bilimlerle birlikte, tıp gibi fen bilimleri alanlarında da kullanılabilir. Bu çalışmada içerik analizi muhasebe-kültür ilişkisinin incelendiği çalışmalarda özellikle UFRS'lerin etkisinin incelenip incelenmediğinin sıklık açısından değerlendirilmesi şeklinde kullanılmıştır.

4.3. Araştırmanın Kapsam ve Kısıtları

Bu çalışmanın kapsamı, uluslararası ve ulusal literatürde UFRS'lere geçiş sürecinin başladığı 2005 yılı ve sonrasında muhasebe-kültür ilişkisinin incelendiği çalışmalar olarak belirlenmiştir. Bu tarihten önce konunun incelendiği pek çok çalışmaya rastlanmakla birlikte, çalışmanın amacı UFRS'ye geçişin muhasebe-kültür ilişkisi üzerinde etkisinin olup olmadığını incelemek olduğundan, çalışma kapsamı 2005 yılı ve sonrası olarak sınırlandırılmıştır.

Çalışmanın kısıtı olarak, uluslararası ve ulusal literatürde muhasebe-kültür ilişkisinin incelendiği çok sayıda çalışma mevcutken bunlardan azında UFRS'nin muhasebe-kültür ilişkisi üzerine yansımalarının incelendiği çalışmalara rastlanması ifade edilebilir.

5. MUHASEBE-KÜLTÜR İLİŞKİSİNİN İNCELENDİĞİ ÇALIŞMALAR

Bu çalışmada, literatürde UFRS'lerin uygulanmaya başladığı 2005 yılı sonrası UFRS'ye geçişin muhasebe-kültür ilişkisi üzerindeki yansımalarının incelendiği uluslararası çalışmalar ve yine Hofstede'nin kültür boyutları (1983) ve Gray (1988) tarafından oluşturulan muhasebe alt kültürü değerleri kullanılarak 2005 yılı sonrası yapılmış ulusal çalışmalar araştırma kapsamında incelenmiştir.

5.1. Muhasebe-Kültür İlişkisi ve UFRS'nin İncelendiği Uluslararası Çalışmalar

Uluslararası literatürde muhasebe-kültür ilişkisinin incelendiği çok sayıda çalışma mevcuttur. Ancak bu çalışmada, UFRS ve muhasebe-kültür ilişkisinin bir arada incelendiği çalışmalar araştırma kapsamına alınmıştır. 1973-2000 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (International Accounting Standards Board/IASB) tarafından oluşturulmaya başlanan UMS, 2001 yılında Kurumun Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee/IASC) olarak güncellenmesi ile UFRS (International Financial Reporting Standards /IFRS) olarak adlandırılmıştır. 2001 yılında çalışmaları başlatılan UFRS, 1 ocak 2005 tarihinden itibaren 25 ülkeden 7.000 şirketin katılımı ile uygulanmaya başlamıştır (www.ifrs.org). Her geçen gün UFRS'nin kabul edildiği veya yakınsandığı ülke sayısında artış görülmektedir.

Ding ve diğerleri (2005) çalışmalarında, ulusal Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles/GAAP) ile UFRS arasındaki farklılıklarda kültürün rolünü araştırmışlardır. Çoğunlukla Hofstede'nin ve Schwartz'ın kültürel boyutlarının kullanıldığı çalışmada Gray'in muhasebe değerleri de incelenmiştir. Bu çalışma muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ile kültür arasındaki ilişkinin incelendiği ilk çalışma olarak literatüre katkı sağlamıştır. Çalışma sonucunda yazarlar, teknik ve politik boyutların yanı sıra kültürel faktörlerdeki çeşitliliğin de muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasını etkilediğini tespit etmişlerdir.

Doupnik ve Riccio (2006) çalışmalarında, Gray'in muhasebe sistemlerinin gelişiminde kültürün etkisi teorisini kullanarak yüksek tutuculuk ve gizliliğin görüldüğü Brezilya ile daha düşük tutuculuk ve şeffaflığın görüldüğü ABD'de, 7 farklı UFRS'den alınan ve içinde "olasılık" kelimesinin yer aldığı metinleri kullanarak bir anket uygulamışlardır. Çalışma sonucunda yazarlar, Latin kültürünün yaygın olduğu bölgelerde özellikle Gray'in gizlilik hipotezinin geçerli olduğunu, tutuculuk hipotezinin ise gelir arttırıcı olayların tanınmasında geçerli iken gelir azaltıcı olayların tanınmasında bu hipotezin geçerliliğine dair bulguya rastlamadıklarını belirtmişlerdir. Bir başka çalışmada Olimid ve Calu (2006), Bükreş'teki muhasebecilerinin 1999 ve 2005 yılları olmak üzere iki farklı zamandaki muhasebe değerlerini incelemişlerdir. Romanya muhasebe sisteminde yasalarla kontrolün baskın olduğu, tekdüzeliğin, tutuculuğun ve gizliliğin bulunduğunu vurgulayan yazarlar, 2005'te uyguladıkları anket sonuçları ile Hofstede'nin (2001) Romanya skoruna ilişkin Gray tarafından oluşturulan ilk üç hipotezin

uyumlu olduğunu ifade etmişlerdir. Romanya, Avrupa Birliği'nin bir üyesi olarak UFRS ile uyumlu bir muhasebe sistemi uygulamaktadır. Çalışmanın bulgularına göre, muhasebeciler yine de yasalarla kontrolün olduğu, tekdüzelik ve tutuculuğun bulunduğu bir muhasebe sistemini tercih etmekte, ancak şeffaflığı da önemsemektedirler.

Tsakumis (2007), kültürün muhasebecilerin finansal raporlama kurallarını uygulayış şekilleri üzerindeki etkisini ölçtüğü çalışmada Gray'in muhasebe alt kültür değerlerini esas almıştır. Çalışma sonucunda yazar, koşullu borçlar ve varlıkların tanınması konusunda Yunan ve Amerikalı muhasebeciler arasında tutuculuk açısından bir fark tespit edemezken, bilgilerin açıklanması konusunda Yunan muhasebecilerin Amerikalı muhasebecilerden daha çok gizlilik yanlısı olduklarını ortaya çıkarmıştır.

2008 Yılında Foo tarafından yapılan doktora tezinde UFRS'de yer alan kavramların yorumlanmasında kültürün etkileri incelenmiştir. Çalışmada Hofstede'nin kültür boyutlarına değinilmiş ancak daha çok Gray'in muhasebe alt kültür değerleri temel alınarak Schwartz'ın (1992) evrensel değerleri üzerinden Malezya'daki muhasebecilere uygulanan anketler parametrik olmayan testlerle analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda muhasebe motivasyonel değerleri ile muhasebecilerin finansal raporları yorumlama ve değerlendirmeleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur.

Chand (2012) çalışmasında, Fiji'deki 4 büyük denetim firmasında ve diğer denetim firmalarında çalışan muhasebecilerin seçilmiş bazı UFRS'lerin uygulama ve yorumlanmasında etnik ve organizasyonel kültürlerinin etkisi incelemiştir. Anket yönteminin uygulandığı çalışmaya 205 muhasebeci katılmış, bunların 52'si Etnik Fijili, 153'ü Hindu-Fijili olarak belirlenmiş, ayrıca 64'ünün 4 büyük denetim firmasında, 141'inin ise diğer denetim firmalarında çalışmakta oldukları ifade edilmiştir. Hofstede'nin kültür boyutlarının baz alındığı çalışma sonucunda, hem etnik kültürün hem de organizasyon kültürünün muhasebecilerin UFRS yorum ve uygulamalarında etkili olduğu ifade edilmiştir. Benzer bir çalışmada Perera ve diğerleri (2012), Samoa ve Yeni Zelanda'da muhasebe mesleği ve kültür ilişkisini ve bunun UFRS uyum sürecine yansımalarını incelemiştir. Araştırmalarında Rokeach'ın değerler anketi (1973), Schwartz ve Bilsky'nin motivasyon alanları (1987, 1990) ve Hofstede-Gray Modelini kullanan yazarlar, çalışma sonucunda iki ülkede ölçüm, açıklama ve etik meseleler açısından muhasebe mesleğinin icra edilmesinde kültürden kaynaklanan farklılıklar olduğunu tespit etmişlerdir. UFRS'nin kabul edilmesi veya kabul edilmemesinde değerler ve motivasyon alanlarındaki farklılığın etkisi ile ilgili gelecekte daha çok çalışma yapılmasını önermişlerdir.

Drnevich ve Stuebs (2013) çalışmalarında finansal raporlamada küreselleşme giderek arttığı için finansal raporlama kararlarında kültürün etkisine dikkat çekmek istemişlerdir. UFRS uygulamaları ile ilgili üç farklı senaryonun farklı kültürlerde yorumlanış biçiminin ve bunun finansal raporlara yansımalarının incelendiği çalışmada yazarlar, Hofstede ve ağırlıklı olarak House ve diğerleri (2004) tarafından geliştirilen kültürel boyutları dikkate almışlardır. Yazarlar çalışmaları sonucunda, daha çok ilke bazlı muhasebenin temel alındığı UFRS'lerde net olarak kurallara bağlanmayan muhasebe olaylarında, muhasebecilerin kişisel yorum ve yargıları ile işlem yapacağını ve bunun sonucunda da UFRS uygulayan bütün ülkelerde finansal tabloların karşılaştırılabilir olacağı iddiasının baltalanacağını ifade etmişlerdir.

Wehrfritz ve Haller (2014) yaptıkları çalışmada farklı kurumsal ve kültürel çevreye sahip Alman ve İngiliz muhasebecilerin UFRS’de açık olmayan ve yargıya bağlı olan ilkelerin yorumlanmasında ve muhasebe tahminlerinde farklılık olup olmadığını incelemişlerdir. Araştırma sonucunda İngiliz muhasebecilere oranla daha tutucu olan Alman muhasebecilerin, provizyonların tanınması konusunda farklı görüşlere sahip olduklarını, diğer taraftan provizyonların ölçümü ve koşullu varlıklar konusunda iki grup arasında yorum farklılığı bulunmadığını görmüşlerdir. Ancak yazarlar, UFRS’deki yargısal farklılıkların kültürel faktörlerden daha çok kişisel özelliklerden kaynaklanabileceğini tespit etmişlerdir. Çalışmada ağırlıklı olarak UFRS üzerinde yoğunlaşıldığı görülmekle birlikte Gray’in muhasebe alt kültürü değerlerinin sadece literatür kısmında incelendiği görülmüştür.

Nurunnabi (2015) Bangladeş’te yaptığı çalışmada gelişmekte olan ülkelerde kültürün UFRS’ye geçiş sürecindeki etkisini incelemiştir. Çalışmada veri olarak; 7 siyasetçi, 12 muhasebeci, 6 bankacı ve 2 akademisyen ile yapılan mülakatlar, toplamda 1.647 icra dosyasından UFRS ile ilgili olan 42 icra dosyası ve 332 dava dosyası kullanılmıştır. Yolsuzluk ve eğitim gibi diğer faktörlerin yanı sıra Hofstede’nin kültür boyutlarının da kullanıldığı çalışmada sonuç olarak Bangladeş’in güç mesafesi geniş, Hindistan ve Pakistan’a nazaran gizliliğe daha yatkın ve yasalarla kontrol açısından düşük düzeye sahip olduğu ifade edilmiştir. Çalışmada UFRS uyum sürecinin yavaş işleminde sadece kültürel değerlerin değil, siyasi ve ekonomik nedenlerin de etkili olduğu ifade edilmiştir. Bir başka çalışmada Ghio ve Verona (2015) BRICS ülkelerini (Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin ve Güney Afrika Cumhuriyeti /Brasil, Russia, India, China, South Africa) incelemiş, muhasebe uyumlaştırma sürecinde bu ülkelerde yaşanan benzerlik ve farklılıkları değerlendirmişlerdir. Teorik bir çalışma olan bu çalışmada yazarlar, Gray’in muhasebe değerlerine literatür kısmında yer verirken daha çok Hofstede’nin kültür indeksini kullanmışlardır. Politik, ekonomik ve kültürel unsurlardan oluşan üç boyutlu bir araştırma süreci sonucunda yazarlar, ulusal kültürden kaynaklı politik unsurların UFRS uyum sürecinde daha etkili olduğunu tespit etmişlerdir.

Alina ve diğerleri (2017), yaptıkları çalışma ile kurumsal yönetim ve kurum kültürünün muhasebe politikaları üzerindeki etkisini ölçmeyi amaçlamışlardır. Anglo-Sakson, Kıtasal sistem ve İslami muhasebe politikalarının karşılaştırılmasının yapıldığı çalışmada yazarlar genel olarak muhasebe politikalarının seçiminde tutuculuk ve iyimserlik şeklinde iki temel ayrımın yapıldığını tespit etmişlerdir. Varlık değerlendirme örneğinden yola çıkılırsa, muhasebede tutucu politikaların benimsenmesi halinde tarihi maliyetlerin, iyimser politikaların benimsenmesi halinde ise sabit varlığın gerçeğe uygun değerinde artış görülmesi durumunda yeniden değerlemenin tercih edilmesi söz konusudur. Muhasebe politikalarında diğer pek çok benzeri uygulamada kültürün etkisi farklı bir seçimin yapılması ile sonuçlanmaktadır. Yazarlar yaptıkları çalışma sonucunda UFRS’lerin kabul edilmesi ve küreselleşmenin etkisi ile İslami muhasebe anlayışının üstünlük ve değerlerini kaybetme eğiliminde olduğu sonucuna varmışlardır.

Aşağıda verilen Tablo 1’de muhasebe-kültür ilişkisinin incelendiği literatürdeki pek çok çalışmadan bir kısmı incelenmiş, bu çalışmalarda özellikle UFRS’lerin giderek yaygınlaşmasının muhasebe-kültür ilişkisini ne şekilde etkilediğinin incelenip incelenmediği araştırılmıştır.

Tablo 1. Muhasebe-Kültür İlişkisi ve UFRS'nin İncelendiği Uluslararası Çalışmalar

Yazar(lar)	Yıl	Yayın Yeri	Örneklem	Kullanılan Yöntem	UFRS İlişkisi
Ding, Jeanjean ve Stolowy	2005	The International Journal of Accounting	52 ülkede Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile UFRS karşılaştırması	İndeks oluşturma ve istatistiksel analizler	Var
Douplik ve Riccio	2006	The International Journal of Accounting	Dört Büyük Kamu Muhasebe Firmasında ve diğer firmalarda çalışan Brezilya'da 77, ABD'de 107 muhasebeci	Anket	Kısmen
Olimid ve Calu	2006	https://ssrn.com/abstract=948953	Bükreş'teki muhasebeciler	Anket	Kısmen
Tsakumis	2007	Abacus	52 Yunan, 49 Amerikalı muhasebeci	Anket (Senaryo analizi)	Var
Foo	2008	Doktora tezi	Malezya'da 244 muhasebeci	Anket (Ki-Kare analizi, Mann-Whitney U Testi,	Kısmen
Chand	2012	Advances in Accounting	Fiji'de 205 muhasebeci	Anket (Senaryo analizi), ANOVA, MANOVA	Var
Perera, Cummings ve Chua	2012	Advances in Accounting	130 ticaret alanında üniversite öğrencisi (Samoa), 138 muhasebe dersi alan öğrenci (Yeni Zelanda)	Anket (Mann-Whitney Testi, frekans ve ortalamalar)	Kısmen
Drnevich ve Stuebs	2013	Journal of Accounting Education	ABD'deki 3 farklı üniversitede muhasebe ve muhasebe etiği alan öğrenciler	Anket (Senaryo analizi)	Var
Wehrfritz ve	2014	Advances in	291 Alman, 80 İngiliz	Anket (Regresyon	Var

Haller		Accounting	muhasebeci	analizi)	
Nurunnabi	2015	Advances in Accounting	27 mülakat, UFRS ile ilgili 42 icra dosyası, 332 dava dosyası	Mülakat, Yüzde değerleri	Kısmen
Ghio ve Verona	2015	Accounting Forum	BRICS ülkeleri	Teorik	Var
Alina, Cerasela ve Cristina	2017	Ovidius University Annals, Economic Sciences	Anglo-Sakson, Kıta ve İslami muhasebe politikalarının karşılaştırılması	Teorik	Var

Tablo 1’de görüldüğü gibi, bu araştırma kapsamında muhasebe-kültür ilişkisi ve UFRS’nin incelendiği uluslararası çalışmaların 8’inde yöntem olarak muhasebecilerle anket yöntemi veya senaryo analizinin kullanıldığı diğer çalışmaların ise teorik ve durum tespitine yönelik oldukları görülmektedir. Çalışmaların 9’unda (Ding ve diğerleri 2005; Olimid ve Calu 2006; Doupnik ve Riccio 2006; Tsakumis 2007; Foo (2008); Chand 2012; Drnevich ve Stebs 2013; Wehrfritz ve Haller 2014; Alina ve diğerleri 2017) ilke bazlı UFRS’de yer alan özellikle yoruma açık ve yargıya dayalı ifadelerin algılanış biçimlerinde ve muhasebe politikaları gibi seçenek sunulan standartların uygulanışında kültüre göre fark olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. İncelenen diğer 3 çalışmada ise (Perera ve diğerleri 2012; Ghio ve Verona 2015; Nurunnabi 2015) kültürün UFRS kabul veya uyum sürecindeki etkisi değerlendirilmiştir. İncelenen 12 çalışmanın sadece 7’sinde muhasebe-kültür ilişkisi ve UFRS’nin direkt olarak ilişkilendirildiği, 5 çalışmada ise UFRS’ye kısmen değinildiği görülmüştür.

UFRS’lerin uygulanmaya başlandığı ilk yıllarda hem standartları uygulayan ülke sayısının az olması hem de bazı ülkelerin standartları tam set olarak uygulamak yerine sadece kendi ulusal muhasebe sistemleri ile uyumlaştırma yoluna gitmeleri, konuyla ilgili ilk yıllarda yapılan çalışmalarda muhasebe-kültür ilişkisinin halen varlığını sürdürmesine sebebiyet vermiştir (Doupnik & Richter 2003; Doupnik & Richter 2004; Doupnik & Riccio 2006; Tsakumis 2007). Ancak son yıllarda yapılan çalışmalarda özellikle muhasebe mesleğindeki profesyonelliğin giderek artması ve UFRS’lerin daha çok ülkede ve daha kapsamlı şekilde kabul edilmesi neticesinde muhasebe-kültür ilişkisinin etkisinin zayıfladığı yönünde bulgulara ulaşılmıştır (Reisloh 2011; Wehrfritz ve Haller 2014). Örneğin Alina ve diğerleri (2017), yaptıkları çalışma sonucunda UFRS’nin kabul edilmesi ve küreselleşmenin etkisi ile İslami muhasebe anlayışının üstünlük ve değerlerini kaybetme eğiliminde olduğunu vurgulamışlardır. Literatürdeki bu bulgular, çalışmanın başlangıcında ifade edilen UFRS’lerin yaygınlaşması ile birlikte ülkelerin muhasebe kültüründeki farklılıkların yavaş yavaş ortadan kalkacağı iddiası ile örtüşmektedir.

Ancak yapılan bu çalışmada uluslararası literatürde incelenen çalışmalarda bu iddianın direkt olarak sorgulandığı bir analize rastlanmamıştır.

5.2.Muhasebe-Kültür İlişkisinin İncelendiği Ulusal Çalışmalar

Konuyla ilgili ulusal literatürden seçilmiş çalışmalardan UFRS'lerin Türkiye'de uygulanmaya başlandığı 2005 yılı sonrası yapılan çalışmalar incelenmiştir. Bu çalışmalardan ilki Güvenç (2005) tarafından yapılmış çalışmadır. Güvenç (2005), çalışmasında Mersin ilinde faaliyet gösteren 198 muhasebe meslek mensubuyla anket çalışması yaparak muhasebe kültür ilişkisini Gray'in muhasebe alt kültür değerlerini esas alarak açıklamaya çalışmıştır. Çalışma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının profesyonellikten yana, tekdüzeliğe yatkın, tutucu ve gizliliğin hakim olduğu bir tavır içerisinde oldukları tespit edilmiştir.

ÖS
118

Duman (2007), çalışmasında muhasebe kültür ilişkisini Gray'in muhasebe alt kültür değerleri çerçevesinde ISO 500 Büyük Sanayi Kuruluşları içerisinde yer alan 200 işletmenin muhasebecileriyle yapılan anket çalışmasıyla açıklamaya çalışmıştır. Muhasebecilerin gizliliğe karşı şeffaflık boyutunda gizlilikten yana oldukları, profesyonelliğe karşı statükoculuk boyutunda profesyonellikten yana oldukları, tekdüzeliğe karşı esneklik boyutunda tekdüzelikten yana oldukları, tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunda ise tutuculuktan yana oldukları tespit edilmiştir. İşgüden (2007) yüksek lisans tezinde Balıkesir SMMM'na kayıtlı 103 SM ve SMMM ile bir anket çalışması yaparak sosyal ve kültürel değerlerin muhasebe meslek etiği üzerine etkilerini araştırmıştır. Yazar çalışmasında Hofstede ve Gray'in kültür boyutları ile katılımcıların meslek unvanları arasında ilişki olup olmadığını analiz etmiş, bazı boyutlar açısından pozitif ilişki tespit ederken, bazı boyutlar açısından negatif ilişki olduğunu görmüştür.

Aktaş (2008), çalışmasında Bursa ilinde faaliyet gösteren 240 muhasebe meslek mensubuyla anket çalışması yaparak muhasebe kültür etkileşimini Gray'in muhasebe alt kültür değerleri çerçevesinde ortaya koymaya çalışmıştır. Muhasebecilerin şeffaflık konusunda kararsız kaldıkları, esneklikten, iyimserlikten ve profesyonellikten yana oldukları görülmüştür. Çankaya ve Aydoğan (2008), çalışmalarında Amerika Sermaye Piyasası'nda faaliyet gösteren 6 ülkeden 10 işletmenin 2005 yılı mali tablolarını inceleyerek ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarının uyum derecelerini ve kültürel farklılıklarını Gray'in alt kültür değerlerine göre tespit etmişlerdir. Bu amaçla Gray'in Karşılaştırma İndeksi'nden faydalanılmıştır. Yapılan çalışmada ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarına uyumu arttırmak adına tutucu ve gizli muhasebe politikalarından uzaklaştığı daha az tutucu ve daha açık muhasebe politikalarını benimsedikleri tespit edilmiştir. Güvemli (2008), UFRS ve Türkiye, Çin, ABD ve sosyalist düzenden etkilenen ülkelerin muhasebe kültürleri arasındaki etkileşimi hem tarihsel gelişim hem de örnekler üzerinden incelemiştir. Yazar çalışmasında Hofstede'nin kültür boyutları ve Gray'in muhasebe alt kültür değerlerini incelemiş ve çalışması sonucunda toplum kültürünün muhasebe kültürünü büyük ölçüde etkilediğini belirtmiştir. Yazara göre, belirli aralıklarla toplum kültürünün muhasebe kültürü üzerindeki etkileri incelenmeli ve buna göre muhasebenin gelişimine yön verilmelidir.

Tecimer ve Karabınar (2009), çalışmalarında Gray'in muhasebe alt kültür değerleri doğrultusunda seçilmiş bazı çalışmaları incelemiş ve çalışmalarda genellikle mülakat ve anket yöntemlerinin kullanıldığını, farklı kültürlerle sahip muhasebecilerin farklı muhasebe olgularına

sahip olduklarını görmüşlerdir. Akman (2009), çalışmasında 2005 yılı sonrasında UFRS'ye geçişle yedi ülkeden seçilmiş 193 işletmenin finansal tablolarında yer alan açıklamalarının kültürel değerlerden etkilenip etkilenmediğini araştırmıştır. Bu amaçla işletmelerin 2004, 2005 ve 2006 yılı verileri kullanılmıştır. Yapılan korelasyon ve regresyon analizi sonuçlarına göre UFRS öncesi olan 2004 yılı ve UFRS sonrası olan 2005 ve 2006 yıllarında kültürün finansal açıklamalar üzerinde etkisinin devam ettiği görülmüştür.

Tecimer (2010), çalışmasında ISO500 Büyük Sanayi İşletmeleri'nden 200 işletmenin muhasebecileriyle anket yaparak bu işletmelerin muhasebe kültürünü araştırmayı amaçlamıştır. Muhasebecilerin profesyonellikten yana, tutucu ve tekdüze tutum sergiledikleri, şeffaflıktan yana oldukları ancak işletme bilgilerinin gizli kalması gerektiği görüşünün hâkim olduğu tespit edilmiştir.

Bekçi ve Bitlisli (2012), çalışmalarında Türkiye'deki kültürel yapının Hofstede'nin kültür boyutlarından esinlenerek oluşturulan Gray'in muhasebe alt kültürü boyutlarının Isparta ilinde çalışan muhasebe meslek mensupları tarafından ne kadar benimsendiğini tespit etmeye çalışmıştır. Bu amaçla 121 meslek mensubuyla yapılan ankette elde edilen verilerle faktör analizi ve frekans dağılımı yapılmıştır. Isparta'da çalışan muhasebe meslek mensuplarının profesyonellikten yana ve tutucu olduğu, tekdüzeliğe yakın ve şeffaflık beklentisi içinde oldukları görülmüştür. Gücenme Gençoğlu ve Ertan (2012) çalışmalarında, muhasebe kalitesi üzerinde etkisi olan çeşitli faktörleri incelemişler ve Gray'in muhasebe alt kültür boyutlarını muhasebenin kalitesini etkileyen faktörlerden biri olarak incelemişlerdir.

Varıcı ve Öztürk (2013) çalışmalarında kültür ve UFRS'ye yönelişi birlikte değerlendirmiştir. Teorik açıdan geliştirilen çalışmada, UFRS'ye geçiş süreci çeşitli coğrafik modeller açısından incelenmiş, Hofstede'nin kültür boyutları ve Gray'in muhasebe alt kültür değerlerine değinilmiştir. Çalışma sonucunda yazarlar, UFRS'ye geçiş sürecinde kültürel farklılıkların dikkate alınması, kalıplaşmanın dayatılmaması, muhasebe olayları karşısında alternatif seçeneklerin bulunduğu bir kurallar sistemi oluşturularak farklı kültürler için seçme hakkının tanınması gerektiğini ifade etmişlerdir. Karabınar ve Kışlalıoğlu (2014) çalışmalarında, muhasebe kültürü alanında yapılmış bazı çalışmaların sonuçlarını Gray'in sınıflandırmasına uyan ve uymayan yönleriyle değerlendirmiştir. Çalışmalarda toplumsal kültür değerlerinin muhasebeyi etkilediği ancak aradan geçen yıllar içinde kültür değerlerinin de değişebileceğinin dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Öztürk (2015) çalışmasında, Hofstede'nin kültür boyutları ve Gray'in muhasebe alt kültür boyutları çerçevesinde tarihi ve cari maliyetleme yaklaşımlarının karşılaştırmasını yapmıştır. Kıymık (2015) doktora tezinde hileli finansal raporlama ile örgütsel kültür ve muhasebe kültürü arasındaki ilişkiyi analiz etmiştir. Çalışmanın muhasebe kültürü kısmında Gray'in muhasebe alt kültür boyutlarını baz alan yazar, çalışma sonucunda gizliliğe karşı şeffaflık ve statükoculuğa karşı profesyonellik boyutları açısından hileli finansal raporlamaya başvuran şirketlerle buna başvurmeyen şirketler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark tespit etmiştir. Yazar ayrıca doktora tezinden bir makale yayınlamıştır (Kıymık ve diğerleri, 2015).

Dinç ve Atasel (2016), çalışmalarında gerçeğe uygun muhasebe anlayışının gelişmemesinin nedenini tarihsel bir araştırmayla tespit etmeye çalışmış ve bu nedenin muhasebe kültürünün

gelişim düzeyinden kaynaklandığını ifade etmiştir. Gerçeğe uygun muhasebe anlayışının gelişebilmesi için muhasebe kültürünün geliştirilmesi gerektiğini vurgulamışlardır. Öztürk ve Fındık (2016), çalışmalarında Trakya Üniversiteler Birliği'ne bağlı dört üniversitenin 284 son sınıf öğrencisiyle yaptıkları ankette Türkiye'deki muhasebe eğitiminin uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırılması sürecini Gray'in muhasebenin alt kültür değerlerini esas alarak değerlendirmişlerdir. Anketten elde edilen verilere göre öğrencilerin profesyonellik, tekdüzelik ve şeffaflık eğiliminde olduğu görülmüştür. Gümüş ve diğerleri (2016) Afro-Avrasya ülkeleri üzerinde UFRS'nin kabulünde kültürün etkisi üzerine yaptıkları çalışmalarında, Hofstede'nin kültür boyutlarını baz almışlardır. Çalışmada, UFRS kabul durumu ile 67 ülkenin kültür boyutları skorları arasındaki ilişki lojistik regresyon analizi ile test edilmiştir. Çalışma sonucunda, bireysellik boyutu skorunun yüksek olduğu ülkelerde UFRS'leri kabul etme eğiliminin daha düşük olduğu, bireyselliğin düşük olduğu toplumlarda ise UFRS ile muhasebede ortak dil kullanımı eğiliminin daha yüksek olduğu tespit edilmiş, diğer boyutlar açısından anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir. Yaşar ve Alkan (2016) ise çalışmalarında 50 şirketin yönetim kurullarında görev yapan 136 bağımsız yönetim kurulu üyesinin gri yönetici olup olmadıklarını, Gray'in muhasebe alt kültürü değerlerini dikkate alarak incelemiştir. Araştırma sonucunda 88 bağımsız yönetim kurulu üyesinin gri yönetici olduğu yani Gray'in muhasebe alt kültürü değerlerine göre şirkette gizliliğin esas alındığını görülmüştür.

Durmuş ve Güneş (2017), çalışmalarında Türkiye'de 8 yeminli mali müşavir odasına bağlı 420 yeminli mali müşavir ile Gray'in muhasebe alt kültüründen esinlenerek oluşturulan anketi yapılmıştır. Anketten elde edilen verilerle yapılan korelasyon analizi sonuçlarına göre yeminli mali müşavirlerin profesyonellikten yana oldukları, tutuculuğu ve tekdüzeligi savundukları ve şeffaflık ilkesini destekledikleri tespit edilmiştir. Kestane ve Ağca (2017), çalışmalarında Hofstede tarafından oluşturulan kültür değerleri (güç mesafesi, bireysellik-kollektivizm, bireysellikten kaçınma, erillik-dişlilik) baz alınarak Gray tarafından hazırlanan muhasebe alt kültür değerleriyle (profesyonelliğe karşı statükoculuk, tekdüzelığe karşı esneklik, tutuculuğa karşı iyimserlik, gizliliğe karşı şeffaflık) ilişkili olarak UFRS uygulayan ülkeler (Anglo-Sakson, Kıta Avrupa, Güney Amerikan, Karma Model) içerisinde Türkiye'nin yerini belirlemeye çalışmışlardır. Türkiye'nin muhasebe uygulamaları üzerinden kültürel değerlerinin karşılaştırılması ve Anglo-Sakson, Kıta Avrupa, Güney Amerika ve Karma Modeli ülkelere göre yeri tespit edilmiştir. 2016 yılı Hofstede Kültür İndeksi'nde yer alan ve UFRS uygulayan 92 ülke verileri dikkate alınmıştır. Türkiye'nin güç mesafesi ve bireysellik-kollektivizm bakımından görece olarak Anglo-Sakson ülkelere daha yakın olduğu, erillik-dişlilik bakımından Anglo-Sakson ve Kıta Avrupa ülkelerine benzer düzeyde yakın olduğu, bireysellikten kaçınma bakımından Kıta Avrupa ve Güney Amerika ülkelerine benzediği tespit edilmiştir.

Güney (2018) çalışmasında, uluslararası muhasebe standartlarının tarihsel gelişim sürecine ve küreselleşmenin muhasebe üzerindeki etkilerine teorik olarak değinmiş, uluslararası muhasebe standartlarının muhasebe kültürüne etkisini Hofstede ve Gray'in kültür boyutları çerçevesinde incelemiştir. Tablo 2'de muhasebe-kültür ilişkisinin incelendiği ulusal çalışmalara yer verilmiştir.

Tablo 2. Muhasebe-Kültür İlişkisinin İncelendiği Ulusal Çalışmalar

Yazar(lar)	Yıl	Yayın Yeri	Örneklem	Kullanılan Yöntem	UFRS İlişkisi
Güvenç	2005	Yüksek Lisans Tezi	Mersin ilinde faaliyet gösteren 198 muhasebe meslek mensubu	Anket (Faktör ve Korelasyon Analizi)	Yok
Duman	2007	Yüksek Lisans Tezi	ISO500 Büyük Sanayi İşletmesi'nde çalışan 200 muhasebe meslek mensubu	Anket (Faktör Analizi)	Yok
İşgüden	2007	Yüksek Lisans Tezi	Balıkesir SMMMO'na kayıtlı 103 SM ve SMMM	Anket (T-testi, Ki-Kare ve Regresyon Analizi)	Yok
Aktaş	2008	Yüksek Lisans Tezi	Bursa ilinde faaliyet gösteren 240 muhasebe meslek mensubu	Anket (Faktör Analizi)	Yok
Çankaya ve Aydoğan	2008	Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	Amerika Sermaye Piyasası'nda yer alan 6 ülkeden 10 işletmenin mali tabloları	Gray'in Karşılaştırma İndeksi Verilerinin Ortalamaları	Var
Güvemli	2008	Doktora Tezi	Çeşitli ülkelerde muhasebe kültürü	Teorik	Var
Tecimer ve Karabınar	2009	Akademik İncelemeler Dergisi	Muhasebe-kültür ilişkisiyle ilgili yapılan çalışmalar	Literatür Taraması	Yok
Akman	2009	Doktora Tezi	7 ülkeden seçilmiş 193 işletmenin finansal verileri	Endeks Oluşturulması (Korelasyon ve Regresyon Analizi)	Var
Tecimer	2010	Doktora Tezi	ISO500 Büyük Sanayi İşletmesi'nde çalışan 200 muhasebe meslek mensubu	Anket (Faktör, Korelasyon ve Varyans Analizi)	Yok

Muhasebe-Kültür İlişkisi İle İlgili Çalışmaların İçerik Analizi Yöntemi İle İncelenmesi

ÖS
122

Bekçi ve Bitlisli	2012	Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi	Isparta ilinde çalışan 121 muhasebe meslek mensubu	Anket (Faktör Analizi)	Yok
Gücenme Gençoğlu ve Ertan	2012	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Muhasebede kalite ve kültür ilişkisiyle ilgili yapılan çalışmalar	Teorik	Yok
Varıcı ve Özdemir	2013	Mali Çözüm Dergisi	Akademik çalışmalarla teorik bir inceleme	Teorik	Var
Karabınar ve Kışlalıoğlu	2014	Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	Muhasebe-kültür ilişkisiyle ilgili yapılan çalışmalar	Literatür Taraması	Yok
Kıymık	2015	Doktora Tezi	32 Şirketin muhasebe yetkilisi	Anket (frekans, Mann Whitney-U testi, bağımsız iki örnek t-testi)	Yok
Öztürk	2015	Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies	Akademik çalışmalarla teorik bir inceleme	Teorik	Yok
Dinç ve Atasel	2016	KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi	Akademik çalışmalarla tarihsel bir inceleme	Teorik	Yok
Gümüş ve diğerleri	2016	Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	67 Ülkenin UFRS kabul durumu ve Hofstede'nin kültür boyutları skorları	Lojistik regresyon analizi	Var
Öztürk ve Fındık	2016	Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi	Trakya Üniversiteler Birliği'ne bağlı 4 üniversitenin 284 işletme öğrencisi	Anket (Ortalama ve Yüzde Değerleri)	Yok
Yaşar ve Alkan	2016	Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi	50 şirketin yönetim kurullarında görev yapan 136 bağımsız yönetim	İçerik Analizi	Yok

			kurulu üyesi		
Durmuş ve Güneş	2017	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Türkiye’de 8 yeminli mali müşavir odasına bağlı 420 yeminli mali müşavir	Anket (Korelasyon Analizi)	Yok
Kestane ve Ağca	2017	Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi	Hofstede Kültür İndeksi’nde yer alan ve UFRS uygulayan 92 ülkenin indeks verileri	Anket (Ortalama, Medyan, Mod)	Var
Güney	2018	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi	Akademik çalışmalarla teorik bir inceleme	Teorik	Var

Tablo 2’de görüldüğü gibi ulusal literatürde muhasebe-kültür ilişkisinin incelendiği çok sayıda çalışma mevcuttur. Araştırma kapsamında Hofstede’nin kültür boyutları ve Gray’in muhasebe alt kültürü değerlerinin esas alındığı 22 çalışma incelenmiştir. Çalışmalar yöntem olarak incelendiğinde 10 çalışmada anket yönteminin kullanıldığı, diğerlerinin ise çoğunlukla teorik veya ikincil veri analizinden oluştuğu görülmüştür. İncelenen çalışmaların 8’i lisansüstü tezlerden diğerleri çeşitli dergilerde yayınlanan makalelerden oluşmaktadır. Çalışmalardan yalnız 7’sinde muhasebe-kültür ilişkisinin UFRS açısından değerlendirildiği görülmüştür. Bu çalışmalardan bazılarında kültürün UFRS’ye geçiş sürecine etkisi incelenirken (Güvemli 2008; Çankaya ve Aydoğan 2008; Varıcı ve Özdemir 2013; Gümüş ve diğerleri 2016) yalnız 3 çalışmada (Akman 2009; Kestane ve Ağca 2017; Güney 2018) UFRS’ye geçiş sonrası muhasebe-kültür ilişkisinin durumu teorik olarak ve kısmen incelenmiştir. Yalnız Akman (2009) çalışmasında UFRS’nin muhasebe kültürüne etkisini finansal açıklama düzeylerindeki değişimler üzerinden değerlendirmiştir. Yapılan bu çalışma sonucu elde edilen bulgular, ulusal bazda yapılan çalışmalarda UFRS’ye geçiş sonrası muhasebe-kültür ilişkisinde yaşanan değişime ilişkin yeterince çalışma yapılmadığını göstermiştir.

6. SONUÇ ve ÖNERİLER

Bu çalışma ile öncelikle muhasebe-kültür ilişkisi açıklanmış, sonrasında bu ilişkinin UFRS’ye geçiş veya uyum sürecinin ardından etkisini sürdürüp sürdürmediği uluslararası ve ulusal literatürdeki çalışmalar üzerinden değerlendirilmiştir. Küreselleşme ve dolayısıyla ortak muhasebe uygulamalarının yaygınlaşması sonucu kültürün muhasebe üzerindeki etkisinin azalması ve böylece finansal bilgilerin daha kolay ve gerçekçi bir şekilde karşılaştırılabilirliğinin sağlanması beklenmektedir. Bu çalışmada literatürde muhasebe-kültür ilişkisi üzerine yapılan çalışmalarda bu beklentiye dair bir bulguya ulaşıp ulaşılmadığı içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir.

Hofstede 1980 yılında yaptığı çalışma ile her ülkenin kendine özgü bir kültürü olduğunu ve toplumların; bireysel/kolektif toplumlar, güç mesafesi dar/güç mesafesi geniş toplumlar, belirsizlikten kaçınan/belirsizlikten kaçınmayan toplumlar ve eril/dişil toplumlar olarak sınıflandırılabilceğini belirlemiştir. Gray ise 1988 yılında yaptığı bir çalışma ile Hofstede'nin teorisini ileriye taşıyarak muhasebe ile ilişkilendirmiş ve muhasebe alt kültürü boyutlarını ortaya çıkarmıştır. Literatürde muhasebe-kültür ilişkisinin incelendiği çok sayıda çalışmada kültür açısından bu iki çalışmanın esas alındığı ancak çok azında UFRS'nin muhasebe kültürü üzerindeki etkisinin incelendiği görülmüştür.

Literatürde konuyla ilgili çalışmalarda özellikle UFRS'lerdeki yorum gerektiren uygulamalarda ülkelerin kültürlerindeki çeşitlilikten kaynaklanan yorum farklılıklarının sıklıkla incelendiği görülmüştür. Bir başka sıkça rastlanan konu ise UFRS kabul veya uyum sürecinde kültürün etkili olup olmadığıdır. Diğer taraftan UFRS'ler ile birlikte yaygınlaşan ortak muhasebe uygulamalarının kültürel farklılıkları azalttığı yönünde yorumların yer aldığı sadece bir uluslararası çalışmaya rastlanmış, ancak bu durumun ülkeler açısından tercih edilip edilmeyeceği ya da avantaj veya dezavantajlarının neler olabileceği vurgulanmamıştır. Ulusal düzeyde ise bir çalışmada UFRS'ye geçişin muhasebe-kültür ilişkisi üzerindeki etkisinin finansal açıklama boyutu ile ele alındığı görülmüştür.

Muhasebe Standartlarının gelecekte daha fazla ülkede uygulanması beklenmekte olup, hemen hemen her ülkede çeşitli kurullar vasıtasıyla ülkelerin ulusal muhasebe sistemlerinin UFRS'ye uyumunun sağlanması veya tam set olarak kabulüne ilişkin çalışmalar sürdürülmektedir. Muhasebe uygulamalarında UFRS ile ülkeler arasındaki muhasebe uygulamaları farklılıklarının ortadan kaldırılması ve böylece karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal bilgilerin ülke sınırları ile sınırlandırılmaksızın tüm paydaşlara ulaştırılmasının sağlanması hedeflenmekte ve bu konu üzerinde pek çok çalışma yürütülmektedir. Konunun bu denli önemli olması, konuyla ilgili yapılacak çalışmalara da önem kazandırmaktadır. Bu çalışma ile muhasebe standartlarının yaygınlaştırılmasının muhasebe-kültür ilişkisi üzerindeki etkilerinin ne ulusal ne de uluslararası düzeyde yeterince araştırılmamış olduğu ve bu alanda büyük bir boşluk bulunduğu görülmüştür. Konunun bu boyutu ile daha geniş bir örneklem üzerinden, kapsamlı ve daha ayrıntılı olarak incelenmesi ileride yapılacak yeni çalışmaların konusunu oluşturabilir.

KAYNAKÇA

- Alina, C.M., S.E. Cerasela ve D.M. Cristina. 2017. "Culture and Accounting Practices", Ovidius University Annals, Economic Sciences Series, 17(1), 435-438.
- Akman, N. 2009. Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi: UFRS Öncesi ve Sonrası, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- Akman, N. H. 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.
- Aktaş, M. 2008. Bursa İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültür Değerlerinin

Araştırılması, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

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

Belkaoui, A. 1992. *International and Multinational Accounting*, Dryden Press, London.

Bloom, R. ve M.A. Naciri. 1989. “Accounting Standard Setting and Culture: A Comparative Analysis of the United States, Canada, England, West Germany, Australia, New Zealand, Sweden, Japan, and Switzerland”, *International Journal of Accounting*, 24(1), 70-97.

Chand, P. 2012. “The Effects of Ethnic Culture and Organizational Culture on Judgments of Accountants”, *Advances in Accounting*, 28(2), 298-306.

Cohen, L., L. Manion ve K. Morrison. 2007. *Research Methods in Education*, 6. Baskı, Routledge, Oxon.

Cole, F.L. 1988. “Content Analysis: Process and Application”, *Clinical Nurse Specialist*, 2(1), 53–57.

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

Drnevich, D. ve M. Stuebs. 2013. “Cultural Differences and Judgment in Financial Reporting Standards”, *Journal of Accounting Education*, 31(4), 461-482.

Diñç, E. ve O.Y. Atasel. 2016. “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, *KTU Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (12), 267-283.

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(4), 325-350.

Doupnik, T. S. ve M. Richter. 2003. “Interpretation of Uncertainty Expressions: A Cross-National Study”, *Accounting, Organizations and Society*, 28(1), 15-35.

Doupnik, T.S. ve M. Richter. 2004. “The Impact of Culture on the Interpretation of “in Context” Verbal Probability Expressions”, *Journal of International Accounting Research*, 3, 1–20.

Doupnik, T.S. ve E.L. Riccio. 2006. “The Influence of Conservatism and Secrecy on the Interpretation of Verbal Probability Expressions in the Anglo and Latin Cultural Areas”, *The International Journal of Accounting*, 41(3), 237-261.

Duman, S. 2007. *ISO 500 Büyük Sanayi Kuruluşunun Muhasebe Kültürünün Araştırılması*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Gençoğlu, Ü. G. ve Y. Ertan. 2012. “Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki

Durum”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (53), 1-24.

Durmuş, A.F. ve R. Güneş. 2017. “Türkiye’deki Yeminli Mali Müşavirlerin Kültür Bazlı Muhasebe Değerlerinin Analizi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (76), 81-98.

Foo, Y. F. 2008. A Cross-Cultural Study of Accounting Concepts Applied in International Financial Reporting Standards, Victoria University, Doktora Tezi.

Ghio, A. ve R. Verona. 2015. “Accounting Harmonization in the BRIC Countries: A Common Path”, In Accounting Forum, 39 (2), 121-139.

Gray, S.J. 1988. “Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally”, Abacus, 24 (1), 1-15.

ÖS
126

Gücenme Gençoğlu, Ü. ve Y. Ertan. 2012. “Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (53), 1-24.

Güney, S. 2018. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ulusal Muhasebe Kültürüne Etkileri”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8(1), 87-98.

Güvemli, B. 2008. Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri ile Etkileşimi ve Türkiye Örneği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.

Güvenç, N. 2005. Mersin İlinde Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültür Değerleri, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Hofstede, G. 1983. “The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories”, Journal of International Business Studies , 14 (2), 75-89.

International Accounting Standards Board (IASB). www.ifrs.org (Erişim Tarihi: 27.07.2018).

İşgüden, B. 2007. Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Karabınar, S. 2005. Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi, Muhasebeye Kültürel Bakışlar, 1.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Karabınar, S. ve V. Kışlalıoğlu. 2014. “Muhasebe Kültürü ile İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmaların Ampirik Analizi”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17 (31), 233-254.

Kestane, A. ve A. Ağca. 2017. “UFRS Uygulamaları ve Muhasebe Kültürel Değerler Ekseninde Türkiye’nin Yeri”, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, 19 (3), 624-649.

Kıymık, H. 2015. Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü ile Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul (BIST) Hizmetler Endeksinde Bir Araştırma, Süleyman

Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.

Kıymık, H., İ. Bekçi ve D. Acar. 2015. “Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü ile Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul (BIST) Hizmetler Endeksinde Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası*, 17(4), 759-784.

Mouritsen, J. 1989. “Accounting, Culture and Accounting-Culture”, *Scandinavian Journal of Management*, 5(1), 21-47.

Nurunnabi, M. 2015. “The Impact of Cultural Factors on the Implementation of Global Accounting Standards (IFRS) in a Developing Country”, *Advances in Accounting*, 31(1), 136-149.

Olimid, L. ve D. A. Calu. 2006. “An Empirical Study of the Accounting Values Shared by Romanian Accountants Aiming to Become Private Practitioners”, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=948953> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.948953>.

**ÖS
127**

Öztürk, E. 2015. “Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studied*, 1(3), 17-33.

Öztürk, E. ve H. Fındık. 2016. “Türkiye’deki Muhasebe Eğitiminin Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlaştırılması Sürecinde Karşılaşılan Adaptasyon Problemlerinin Muhasebe Alt Kültür Değerleri Çerçevesinde Tartışılması”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*, 9 (3), 241-256.

Patton, M.Q. 2002. *Qualitative Research and Evaluation Methods*, 3. Baskı, Thousand Oaks, CA, Sage.

Perera, H., L. Cummings ve F. Chua. 2012. “Cultural Relativity of Accounting Professionalism: Evidence from New Zealand and Samoa”, *Advances in Accounting*, 28(1), 138-146.

Salter, S.B. ve P.A. Lewis. 2011. “Shades of Gray: An Empirical Examination of Gray’s Model of Culture and Income Measurement Practices Using 20-F Data”, *Advances in Accounting*, 27(1), 132-142.

Sargut, A. S. 2001. *Kültürlerarası Farklılaşma ve Yönetim*, 2. Baskı, İmge Kitabevi, Ankara.

Shaddha, V. ve S. Gray. 1997. “The Impact of Culture on Accounting Development and Change”, *The International Association for Accounting Education and Research*, October.

Sudarwan, M. ve T.J. Fogarty. 1996. “Culture and Accounting in Indonesia: An Empirical Examination”, *The International Journal of Accounting*, 31(4), 463-481.

Tecimer, Y. 2010. *Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültür Değerlerine Yönelik Bir Araştırma*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.

Tecimer, Y. ve S. Karabınar. 2009. “Muhasebe Kültürü Bağlamında Yapılan Seçilmiş Bazı Çalışmaların Metodolojik Analizi”, *Akademik İncelemeler*, 4 (2).

Tsakumis, G. T. 2007. “The Influence of Culture on Accountants’ Application of Financial Reporting Rules”, *Abacus*, 43(1), 27-48.

Türk Dil Kurumu (TDK), www.tdk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 29.05.2018).

Varıcı, İ. ve F.S. Özdemir. 2013. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kültür Bağlamında Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, (119), 15-41.

Violet. W.J. 1983. “The Development of International Accounting Standards: An Anthropological Perspective”, *The International Journal of Accounting Education and Research*, 18 (2), 1-12.

Wehrfritz, M. ve A. Haller. 2014. “National Influence on the Application of IFRS: Interpretations and Accounting Estimates by German and British Accountants”, *Advances in Accounting*, 30(1), 196-208.

Yaşar, R.Ş. ve G. Alkan. 2016. “Ulusal Kültür Bağlamında Yönetim Kurullarındaki Bağımsız Üyelerin Bağımsızlığı: Gri Yöneticiler”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(Ö.S. 1), 813-839.