

ŞEFFAFLIK RAPORLARININ HOFSTEDE-GRAY MODELİYLE MUHASEBE KÜLTÜRÜ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI: TÜRKİYE, NİJERYA, LETONYA VE İNGİLTERE ÖRNEĞİ*

Duygu ANIL KESKİN**

Salih TUTAR***

Kemal Faruk YAZGAN****

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2020; 22, ös195 - ös213

ÖS
195

ÖZ

Kurumsal yönetim sorumluluğu açısından şeffaflık, sermaye piyasalarında kaliteyi sağlama, finansal tablolara olanı güveni artırma ve yönetim yetersizliklerini önleme açısından önemlidir. Bu çalışmada farklı ülkelerdeki dört büyük denetim şirketinin yayınladıkları şeffaflık raporları, Hofstede-Gray modeline dayanarak kültürel farklılıkları açısından incelenmiştir. Çalışmanın özgün yanı kültür açısından farklı özelliklere sahip ülkelerin (Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere) şeffaflık raporlarının küresel çapta karşılaştırılmış olmasıdır. Araştırmada nitel araştırma dizaynı doğrultusunda MAXQDA paket programı kullanılmıştır. Araştırma sonucunda yerel kültürel özelliklerin şeffaflık raporlarında farklılık yarattığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kültür, Hofstede-Gray Modeli, Hofstede Kültürel Boyutlar Teorisi

JEL Sınıflandırılması: M14, M40, M42

* Makale gönderim tarihi: 15/11/2019; kabul tarihi: 17/01/2020.

Bu çalışma 5-8 Ekim tarihleri arasında MODAV tarafından Kuşadası-Aydın'da düzenlenen Modavica 2019 16th International Conference On Accounting konferansında bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye, danil@istanbul.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-3069-0615>

*** Öğr. Gör., Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Hendek Meslek Yüksek Okulu, Sakarya, Türkiye, salih_tutar@subu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-1248-6234>

**** Vergi Müfettişi, Haliç Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, İstanbul, Türkiye, kemal.faruk.yazgan@vdk.gov.tr, <https://orcid.org/0000-0003-4084-2969>

Atıf: Keskin, D. A., Tutar, S. ve Yazgan, K.F. (2020). Şeffaflık raporlarının Hofstede-Gray modeliyle muhasebe kültürü açısından karşılaştırılması: Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22 (Özel Sayı), ös195 - ös213. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.647509>

COMPARISON OF TRANSPARENCY REPORTS WITH HOFSTEDE-GRAY MODEL IN ACCOUNTING CULTURE: TURKEY, NIGERIA, LATVIA AND ENGLAND EXAMPLE

ABSTRACT

In terms of corporate governance responsibility, transparency is important for ensuring quality in capital markets, increasing confidence in financial statements and preventing management inadequacies. In this study, transparency reports published by four major audit firms in different countries were examined in terms of cultural differences based on the Hofstede-Gray model. Unique aspects of the work culture with varying characteristics in terms of countries (Turkey, Nigeria, Latvia and the UK) is compared to the global transparency report. In the research, the MAXQDA program was used in line with the qualitative research design. As a result of the research, it has been found that local cultural characteristics make a difference in transparency reports.

Keywords: Independent Auditing, Culture, Hofstede-Gray Model, Hofstede Cultural Dimensions Theory

JEL Classification: M14, M40, M42

ÖS
196

1. GİRİŞ

Özellikle 2000’li yıllardan sonra yaşanan finansal krizlerin ve işletme skandallarının temelinde kalite çalışmalarının ve yönetim faaliyetlerinin yetersizliği yer almaktadır. Skandallara konu olan işletmelerin bilgi kullanıcıları ile paylaştıkları bilgilerin kullanıcıların aldıkları kararları etkilediği gözlenmektedir. Bu bilgilerin kullanıcı ihtiyaçları doğrultusunda; gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması önem taşımaktadır. Bilgilerin bu nitelikte olduğu konusunda makul güvence verme sorumluluğu gelişmiş ekonomilerin veya gelişmiş sermaye piyasalarının en önemli yapı taşlarından biri olan bağımsız denetim kuruluşlarındadır. Mikro düzeyde işletmelerde, makro düzeyde ekonomide kaliteyi artırmak için ülke düzeyinde düzenlemeler yapılmaktadır. Bu çerçevede bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarını hazırlamalarına yönelik düzenlemeler bulunmaktadır.

Şeffaflık raporunu kimlerin düzenleyeceği ve nasıl düzenleneceği ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Ancak esas olarak süregelen bazı uygulamalar ve yasalar çerçevesinde veya uluslararası kuruluşlar tarafından da şeffaflık raporlarını kimlerin hazırlamak zorunda olduğu ve nasıl hazırlanması gerektiği konusunda belirli sınırlar çizilmektedir (Tanç ve Gümrah 2016, 427).

Ülkelerdeki muhasebe ve denetim yapısını örgüt yapısı, uluslararası kurum ve kuruluşlar, yaptırımlar, dış ticaret hacmi ve toplumsal kültür, siyasi ilişkiler, eğitim, ekonomik yapı (Mueller ve diğerleri 1991, 13-15), vergi politikaları gibi birçok faktör etkilemektedir (Karabınar, Canel ve Öktem 2012, 42). Bu faktörler arasında kültür en önemli ve en derin etkiye sahiptir. Kültür, toplum tarafından oluşturulan, paylaşılan ve aktarılan değer ve davranışları kapsayan dinamik bir olgudur (Karabınar ve Kışlalıoğlu 2014, 238).

Hofstede’nin altı örgütsel kültür sınıflandırması Dünya’nın farklı kültürlerini analiz etmede araç olarak kullanılmaktadır. Bu sınıflandırma ile toplumsal değerler ve normlar tespit edilerek, bireysel davranışların farklılıkları açıklanabilmektedir. Hofstede, örgütsel kültürünü, belirsizlikten kaçınma oranı; bireysel/kolektif; eril/dişil; güç mesafesi az/çok; kısa/uzun vadede uyum; hoşgörü ve baskı olarak sınıflandırmıştır.

Gray, 1988 yılında “Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Gelişiminde Kültürel Etkilerin Bir

Teorisine Doğru” isimli çalışmasında kültürün muhasebe uygulamalarını direkt olarak etkilediğini söylemiştir. Gray bu çalışmasında özellikle Hofstede’in toplumların kültürleriyle ilgili çalışmasından yararlanarak toplumsal değerler ile muhasebe yapısı arasında bağlantı kuran Hofstede-Gray Modelini geliştirmiştir (Chancani ve Willett 2004, 126).

Gray, Hofstede’nin örgütsel kültür sınıflandırmasından hareketle muhasebe uygulamalarındaki yasal düzenlemelerin ve finansal yapının muhasebe sisteminin belirlenmesinde önemli rol oynadığını belirtmektedir (Karabınar ve diğerleri 2014). Gray’e göre muhasebe toplumsal değerlerin bir ürünüdür ve toplumsal değerlerden türetilmiştir. Bu sebeple Gray muhasebenin toplumsal kültür içinde var olan bir alt kültür olduğunu belirtmektedir. Bu doğrultuda Gray, Hofstede’in sınıflandırmasından hareketle muhasebe kültürünü profesyonel/statükocu; tekdüze/esnek; tutucu/iyimser ve gizlilik/şeffaflık olarak sınıflandırmıştır.

Literatür incelendiğinde; Chan ve arkadaşları (2003) çalışmasında, farklı kültürel boyutların denetim esnasında tespit edilen muhasebe hatalarının üzerindeki etkisini incelemektedir. Çin’de faaliyet gösteren farklı kültürel özelliklere sahip 80 farklı yabancı işletmenin denetim esnasında tespit edilen muhasebe hatalarına dayanılarak kültürel boyutların, güç mesafesinin ve bireyselliğin hatalar üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda bireyselliğin ve güç mesafesinin, muhasebe hatalarındaki nicel farklılıkları açıklamada önemli bir açıklayıcı güce sahip olduğu görülmüştür.

Sıgı ve Tıgılı’nın (2006) çalışmalarında, kültür kavramı ve işlevi üzerinde durulmuştur. Hofstede’nin belirsizlikten kaçınma kültür boyutu çerçevesinde kültürel farklılaşmanın boyutlarına yönelik olarak literatür araştırılması yapılmıştır. Sonuç olarak belirsizlikten kaçınma kültür boyutunun yönetsel/örgütsel süreçlere etkileri ile pazarlama bakımından tüketicilerin davranışlarına etkileri analiz edilmiştir.

Tsakumis ve arkadaşlarının (2007) çalışmalarında, 50 ülkedeki ulusal kültürün vergi uyum düzeylerini araştırmışlardır. Hofstede’nin kültür boyutları, çalışmanın hipotezlerinin temelini oluşturmuştur. Vergiye uyumsuz olan ülkelerin profilleri incelendiğinde; bu ülkelerin kültürel açıdan yüksek belirsizlikten kaçınan, düşük erillik, düşük bireysellik ve yüksek güç mesafesiyle karakterize olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Yapılan bu çalışma, Hofstede’nin kültür çerçevesini uluslararası vergi uyumunun açıklayıcısı olması ve geliştirilmesinde başlangıç noktası olarak kullanılması açısından ilk çalışmadır.

Çankaya ve Aydoğan (2008) çalışmasında, alternatif uyumlaştırma teknikleri incelenerek uyumlaştırma, tekdüzelik ve standartlaştırma kavramları araştırılmıştır. Ülkeler arasında var olan muhasebe sistemi farklılıklarının sebepleri açıklanmaya çalışılarak ulusal değerlerin ve normların muhasebeye olan etkilerinden bahsedilmiştir. Çalışmanın amacı ülkelerin muhasebe standartlarına uyumlarını belirlemek ve kültür farklılıklarının uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ile muhasebe ilke ve politikalarına etkilerini tespit etmektir. Araştırmada kendi ülkelerinde ve Amerika Birleşik Devletleri borsalarında işlem gören işletmelerin finansal tabloları örneklem olarak alınmış olup finansal tabloların hangilerinin şeffaf olduğu tutuculuk indeksi yöntemi kullanılarak tespit edilmiştir.

Karabınar ve arkadaşlarının (2014) çalışmasında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ülkeler tarafından uygulama durumları araştırılarak, finansal tablolardaki yeknesaklığı temin etmek, farklılıklara son verilerek şeffaf finansal tabloların oluşturulmasını sağlamak ve uluslararası yatırımcılara kolaylık sağlamak amaçlanmıştır. Araştırmaya dahil edilen ülkeler Hofstede’nin oluşturduğu kültür boyutları referans alınarak oluşturulmuştur. Ülkelerin kültür boyutları dikkate alınarak tespit edilen

ülkelerde UFRS nin yakınsama aşaması incelenmiştir. Çalışmanın sonuç kısmında Japonya'nın ayrıksı bir yapıda olduğu tespit edilmiştir. Bu duruma Japonya'da oluşan muhasebe kültürünün etkili olduğu sonucuna varılmıştır. KOBİ IFRS kullanımına bakıldığında ise Avrupa ülkelerinin standartların kullanılmasında isteksiz tavır sergiledikleri sonucuna varılmıştır.

Mısırdalı (2015) çalışmasında, Türkiye'de 100 büyük sanayi kuruluşunun 2013 sürdürülebilirlik raporlarında bulunan çevresel, ekonomik ve sosyal sürdürülebilirlik açıklamalarını içerik analizi yöntemi kullanılarak araştırmıştır. Yapılan araştırmada büyük sanayi kuruluşlarından yalnızca 21 tanesinin sürdürülebilirlik raporuna sahip olduğu görülmüştür. Analize konu işletmelerin, çevresel sürdürülebilirlik açısından iklim, emisyon ve sera gazı etkisi; sosyal sürdürülebilirlik açısından çalışanların iş sağlığı ve güvenliği, yetenek yönetimi; ekonomik sürdürülebilirlik açısından ise finansal verilerin ilk sırada yer aldığı tespit edilmiştir.

ÖS
198

Yerel kültürel özellikleri analiz etmek, ülkeler arasındaki uygulama farklılıklarının daha iyi anlaşılmasını sağlamaktadır. Bu çalışmanın amacı; Gray'in muhasebe kültür sınıflandırması temel alındığında, farklı ülkelerde yayınlanan şeffaflık raporlarının, yerel kültürün niteliksel farklılıklarına dayanarak şeffaflık raporlarında beyan düzeyinde farklılık olacağı hipotezini araştırmaktır. Bu amaçla çalışmada Hofstede'e göre farklı yerel kültürel özelliklere sahip Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere'deki (Big Four) dört büyük bağımsız denetim şirketlerinin yayınlamış oldukları güncel şeffaflık raporları incelenmiştir. Bu etki Hofstede-Gray Modeli ile analiz edilmiş ve farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

2. MUHASEBE UYGULAMALARI ARASINDAKİ FARKLILIKLARIN NEDENLERİ VE HOFSTEDE-GRAY MODELİ

Ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının birbirinden farklı olmasının altında birçok neden vardır. Ülkelerin coğrafi konumları, tarihleri, örf ve adetleri, politik yapıları, ekonomileri ve hukuk sistemlerindeki farklılıklar muhasebe uygulamalarının ve sistemlerinin gelişmesinde etkili olmakla birlikte farklılaşmasına da neden olmaktadır (Fritz ve Lamme 2003, 17). Ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının veya sistemlerinin farklı olmasının ana nedenlerini Hoyle ve arkadaşları (2004) şu şekilde sıralamıştır (Hoyle ve diğerleri 2004, 531);

- Hukuk Sistemi
- Finansal Kaynaklar
- Politik ve Ekonomik Sistemler
- Kültürel Faktörler
- Enflasyon
- Vergilendirme Politikaları
- Gelişmiş Sermaye Piyasaları
- Muhasebe Meslek Mensuplarının Uzmanlaşması ve Örgütlenmesi

- Devletin Yapısal Düzenlemeleri

Dünyadaki hukuk sistemi legalist (mevzuatçı) ve non-legalist (mevzuatçı olmayan - demokratik) olmak üzere ikiye ayrılabilir. Hukuki yapılarını yasalarla sınırlandırmayan ülkelerde umumi hukuk kullanılmaktadır ve umumi hukuk uygulamaları bu çalışmanın da örnek ülkelerinden biri olan İngiltere’de başlamıştır ve Dünya’ya İngiltere’den yayılmıştır (Ong 2005, 6). Bu ülkelerde muhasebe uygulamaları hukuk kurallarından ziyade muhasebecilerin uzmanlıklarına göre ve profesyonel muhasebeci örgütler aracılığıyla şekillenmektedir (Çankaya ve Aydoğan 2008, 302). İngiltere gibi ülkelerin aksine yasalara tam anlamıyla uyan ülkelerin muhasebe uygulamaları hukuk kurallarına dahil edilerek geniş bir mevzuat haline gelmiştir (Fritz ve Lammler 2003, 18).

Hukuk sistemindeki farklılıkların muhasebe sistemini etkilediği gibi ekonomik büyümenin şekli ve düzeyi de muhasebe uygulamalarını etkilemektedir. Tarım toplumları ile sanayi toplumlarının muhasebe sistemleri karşılaştırılacak olursa, tarımsal toplumlarda amortisman ve sabit değerlendirme konuları sanayi toplumlarında olduğu kadar önem arz etmeyecektir. Hizmet sektörünün geliştiği toplumlarda ise maddi olmayan varlıkların önemi artacağından muhasebe uygulamaları farklılaşacaktır. Gelişmiş ülkelerde ise muhasebe sistemi ve uygulamaları daha karmaşık olacaktır. Ekonomik yapıdaki değişimlerin yanı sıra kültür ve sosyal değerlerde muhasebe sistemini etkilemektedir. Ülkelerin kültürlerindeki farklılıkların muhasebe sistemi üzerindeki etkileri temelde iki noktada değişiklik yaratmaktadır (Karabınar 2005, 15);

1- Muhasebe Sisteminde Değişim,

2- Muhasebe Uygulamalarında Değişim.

Ülkeler arasındaki örgütsel kültürel farklılıklarla ilgili temel çalışma Hofstede’ye aittir. Hofstede’ye göre kültür, toplum tarafından öğrenilmiş, sosyal çevre içinde yaşamış insanlar tarafından paylaşılmış ve aktarılan ortak bir fenomen olarak ifade edilmektedir. (Haskins ve diğerleri 2000, 5) Bu tanımlamadan yola çıkarak ülkeler arasındaki örgütsel kültürel farklılıkları altıya ayırmıştır.

- Bireysel ve kolektif
- Güç mesafesi geniş ve güç mesafesi dar
- Riski seven toplumlar ve riskten kaçınan
- Uzun dönemli bakış açısı ve kısa dönemli bakış açısı
- Eril ve dişil
- Hoşgörülü ve baskıcı

Güç mesafesi: Güç mesafesi ile kastedilen toplum içerisindeki farklı güç seviyelerindeki kişilerin bu güç farklılığından kaynaklanan ayrımı hangi düzeyde kabul ettiklerini göstermektedir. Güç mesafesinin geniş olduğu toplumlarda astlar ile üstler arasında hiyerarşik farklılık hissedilir seviyededir ve astlar ile üstlerin mücadeleye girmeleri mümkün değildir. Asya ve Afrika ülkelerinde genellikle güç mesafesi geniştir. Güç mesafesinin dar olduğu ülkelerde ise toplumdaki kişiler arasında eşitlik söz konusudur. Slav ülkeleri, Batı Avrupa ve Avustralya bu ülkelere örnek olarak gösterilebilir. Güç mesafesi geniş toplumlarda hiyerarşi bir ihtiyaç olarak görülürken dar olan toplumlarda hiyerarşi süreçleri kolaylaştırmak içindir. Güç mesafesi dar toplumlarda değişimler doğal bir süreç sonucunda

oluşurken, güç mesafesi geniş toplumlarda değişimler zorlama sonucunda gerçekleşmektedir.

Bireysel ve kolektif: Bireysel toplumlarda kişiler ben odaklıdır ve bireysel seçimler önem taşımaktadır. Kolektivist toplumlarda ise kişiler biz odaklıdır ve kişiler arası ilişkiler işten daha önemlidir. Kolektif toplumlarda kişilerin içinde bulunduğu grupların veya toplumun dayattığı sorumluluklar yerine getirilmelidir. Bireysel toplumlarda ise kişiler kendilerinin belirlediği sorumlulukları yerine getirmektedir. Kolektivist toplumlarda grup içi bağlar güçlüdür ve aile kavramı bireysel toplumlara göre daha geniş kapsamlıdır.

Risk seven ve riskten kaçınan: Risk seven veya riskten kaçınan toplumlar kişilerin belirsiz durumlar karşısında nasıl davrandıkları konusunda açıklanır. Riskten kaçınan toplumlarda kişiler riskli ve sonucu belli olmayan, tahmin edilemeyen durumlardan kaçınma eğilimindedir. Riskten kaçınan toplumlarda stres ve tedirginlik seviyesi daha yüksektir. Rusya ve Japonya gibi ülkelerde riskten kaçınma seviyesi yüksektir. Risk seven toplumlar ise kontrol edemedikleri veya öngöremedikleri durumlar karşısında daha esnek ve daha rahat davranmaktadırlar. Risk seven toplumlarda belirsizlikler günlük yaşamın bir parçası olarak görülürken riskten kaçınan toplumlar belirsizlikler tehdit olarak algılanır.

Eril ve dişil: Eril toplumlarda bireyleri rekabet ve başarı motive eder ve eril toplumdaki kişiler genellikle materyalist, başarı odaklı ve iddialı yapıdadırlar. Dişil toplumlarda ise kişilerin motivasyon kaynağı insanlar arası ilişkiler kurmaktır. Eril toplumlara örnek olarak Japonya, İtalya ve Meksika verilirken dişil toplumlara örnek olarak Danimarka, Norveç ve Hollanda gibi ülkeler örnek verilebilir. Eril toplumlarda bireyler hırslıdır ve çalışmak için yaşarlar ve problemler güçlü taraflar lehine çözülür. Dişil toplumlarda ise yaşam kalitesi bireylerin ortak noktasıdır ve eril toplumun aksine yaşamak için çalışılır.

Uzun dönemli bakış açısı ve kısa dönemli bakış açısı: Uzun dönemli bakış açısına sahip olan ülkelerde kişiler yatırımlara ve tasarruf yapmaya yönlendirilir. Bu toplumlar örf ve geleneklerini modern hayata uydurma eğilimindedirler. Japonya gibi uzak doğu ülkeleri uzun vadeli bakış açısına sahip ülkelerdir. Büyük amaçlar için kişisel zevk ve isteklerden vazgeçebilmektedirler. Kısa dönemli bakış açısında ise bireyler harcamaya ve hızlı gelir elde etmeye yönlendirir. Amerika, İngiltere ve İspanya gibi ülkeler örnek verilebilir. Bu toplumlarda ise kısa vadeli kazançlar genel olarak ilişkilerden daha önemlidir.

Hoşgörü ve baskı: Hoşgörü, yaşamdan zevk alma ve eğlenme ile ilgili temel ve doğal insan arzularının tatmin edilmesi eğilimini ifade etmektedir. Baskı, bu tür bir takdirin katı normlar tarafından engellenmesi ve düzenlenmesi gerektiği inancını yansıtmaktadır. Hoşgörülü kültürler bireysel mutluluğa ve iyiliğe daha fazla odaklanma eğilimindedir, boş zamanları daha önemlidir ve daha fazla özgürlük peşindedirler. Bu altıncı boyut henüz açıklama alanı içinde geniş çapta kabul görmemiştir ve bunun temel nedeni nispeten yeni bir boyut olması olabilir. Hoşgörü puanlarının en yüksek olduğu yerler Latin Amerika'da, Afrika'nın bazı bölgelerinde, Anglo dünyasında ve Kuzey Avrupa ülkelerinde görülürken; Baskı çoğunlukla Doğu Asya, Doğu Avrupa ve çoğu Müslüman ülkede görülmektedir (Hofstede, 2011).

Hofstede'in bu kültürel sınıflandırmasını muhasebe sistemi çerçevesinde değerlendirecek olursak, gelişmiş ülkeler gelişmekte olan ülkelere göre daha bireyseldir. Toplumdaki bireysellik arttıkça muhasebe sisteminin oluşturduğu bilgiler kolektivist toplumlara göre daha fazla dikkate alınır. Kolektivist toplumlarda muhasebe mesleğine verilen önem daha az olacaktır ve stratejik kararlarda etkisi olmayacaktır (Karabınar 2005, 35). Türkiye gibi bireyselleşmenin düşük olduğu ülkelerde finansal raporlamalar üzerinde yasal düzenlemelerin etkisi daha fazladır. Toplumdaki bireyselleşme seviyesi

artıkça finansal raporlar daha az koruyucu bir yapıya gelir (Haskins ve diğerleri 2000, 8). Hiyerarşik düzenin hakim olduğu, güç mesafesi geniş toplumlarda finansal raporlar üzerinde yasal düzenlemelerin etkisi fazladır. Bu toplumlarda finansal raporların açıklanmasında daha tutucu/muhafazakâr politikalar izlenmektedir. Benzer şekilde belirsizlikten kaçınan toplumların muhasebe sistemleri de daha koruyucu bir yapıdadır. Belirsizlikten kaçınan toplumlarda günlük olaylar dışındaki olaylar karşısında veya sık karşılaşılmayan durumlar karşısında uygulanacak prosedürler kesin olarak belirlenir, ihtiyatlılık hakimdir (Haskins ve diğerleri 2000, 10; Karabınar 2005, 37). Uzun dönemli toplumların finansal raporlarının yapısı kolay kolay değişmemektedir (Haskins ve diğerleri 2000, 11). Daha öncede değinildiği gibi, muhasebe uygulamaları veya oluşturulan muhasebe sistemlerindeki farklılıkların başta kültür olmak üzere birden fazla nedeni vardır.

Gray ise, 1988 yılında “Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Gelişiminde Kültürel Etkilerin Bir Teorisine Doğru” isimli çalışmasında kültürün muhasebe uygulamalarını direkt olarak etkilediğini söylemiştir. Gray bu çalışmasında özellikle Hofstede’in toplumların örgüt kültürleriyle ilgili çalışmasından yararlanarak toplumsal değerler ile muhasebe yapısı arasında bağlantı kuran Hofstede-Gray Modelini geliştirmiştir (Chancani ve Willett 2004, 126).

Gray, Hofstede’nin örgütsel kültür sınıflandırmasından hareketle muhasebe uygulamalarındaki yasal düzenlemelerin ve finansal yapının muhasebe sisteminin belirlenmesinde önemli rol oynadığını belirtmektedir (Karabınar ve diğerleri 2014, 24). Gray’e göre muhasebe toplumsal değerlerin bir ürünüdür ve toplumsal değerlerden türetilmiştir. Bu sebeple Gray muhasebenin toplumsal kültür içerisinde var olan bir alt kültür olduğunu belirtmektedir. Bu doğrultuda Gray, Hofstede’in sınıflandırmasından hareketle muhasebe kültürünü profesyonel/statükocu; tekdüze/esnek; tutucu/iyimser ve gizlilik/şeffaflık olarak sınıflandırmıştır.

Profesyonel/Statükocu: Profesyonellikten kastedilen muhasebe uygulamaları konusunda düzenlemelerin profesyonel meslek örgütleri tarafından gerçekleştirilmesidir. Profesyonelliğin derecesini muhasebe sisteminin otoriteyi etkileme derecesi ile ölçülmektedir. Statükoculuk ise muhasebe sisteminin resmi otoritenin düzenlemelerine uygun olarak oluşturulması söz konusudur. Profesyonellik derecesi yüksek olan kültürler statükocu kültürlerle göre kendi ihtiyaçlarını kendi başlarına karşılayabilecek potansiyele sahiptir.

Tekdüzelik/Esneklik: Şirketin kendi isteği ile yaptığı seçimlerin türü ve içeriği ile yeni muhasebe kurallarının uygulamacılar tarafından kabullenme arzusunu ifade eder. Tekdüzelik derecesi ne kadar yüksekse o kadar daha düşük bir profesyonellik derecesinden ve daha sıkı kural ve prosedürlere uyma zorunluluğundan söz edilir. Tekdüzelik yaklaşımı finansal raporların uzun yıllar boyunca karşılaştırılabilir olmasına önem verir. Ayrıca tek tip muhasebe uygulamalarının olması gerektiğini savunur. Esneklik yaklaşımı ise her şirketin kendi faaliyetleri doğrultusunda muhasebe uygulamaları kullanması gerektiğini savunmaktadır.

Tutuculuk/İyimserlik: Tutucu muhasebe sistemlerinde belirsizlikle başa çıkmak için daha ölçülü ölçüm yöntemleri kullanan, riskten kaçınan bir tutum söz konusudur ve belirsizlik karşısında uygulanacak yöntem ve uygulamalar kurullarla belirlenmiştir. İyimser muhasebe sistemlerinde ise geleceğe daha olumlu bir bakış söz konusudur ve risk alan bir tutum sergilenebilir. Belirsiz durumlara karşı uygulama alanı iyimser toplumlarda daha geniştir.

Gizlilik/Şeffaflık: Gizlilikten kastedilen sadece üst yönetimi ilgilendiren bilgilerin finansal raporlarda yer almasını savunurken şeffaflık yaklaşımında finansal raporların şeffaf, daha detaylı,

anlaşılabilir, ihtiyaca yönelik hazırlanmasını ve kamuya açık olmasını vurgulamaktadır. Gizlilik derecesi, finansal tablolarda hangi bilgilerin yer alıp almayacağını, açıklanacak bilginin kapsam ve düzeyini doğrudan etkiler.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında Hofstede'in kültür değerleriyle Gray'in muhasebe değerleri arasındaki ilişkiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1. Hofstede'in Kültür Değerleriyle Muhasebe Değerleri Arasındaki İlişki

MUHASEBE DEĞERİ	İlişki Gücü	Belirsizlikten Kaçınma	Uzun Dönem Oryantasyon	Güç Mesafesi	Bireysellik	Erillik	Hoşgörü
Profesyonellik ve Statükoculuk	Güçlü	Negatif			Pozitif		
	Orta			Negatif			Pozitif
	Zayıf		Negatif			Pozitif	
Tekdüzen ve Esneklik	Güçlü	Pozitif			Negatif		Negatif
	Orta						
	Zayıf			Pozitif			
Tutuculuk ve İyimserlik	Güçlü	Pozitif	Pozitif				
	Orta				Negatif	Negatif	
	Zayıf						Negatif
Gizlilik ve Şeffaflık	Güçlü	Pozitif	Pozitif	Pozitif	Negatif		
	Orta					Negatif	
	Zayıf						Negatif

• Boş hücreler ilişki olmadığını göstermektedir.

ÖS
202

Kaynak: Rodriguez, R. P. Jr., (2009). Three Essays On The Quantification, Validation, and Application of Gray's Accounting Values, Unpublished Doctoral Dissertation, The University Of Texas At El Paso, UMI Microform 3358880, ProQuest LLC, Ann Arbor. (Revize)

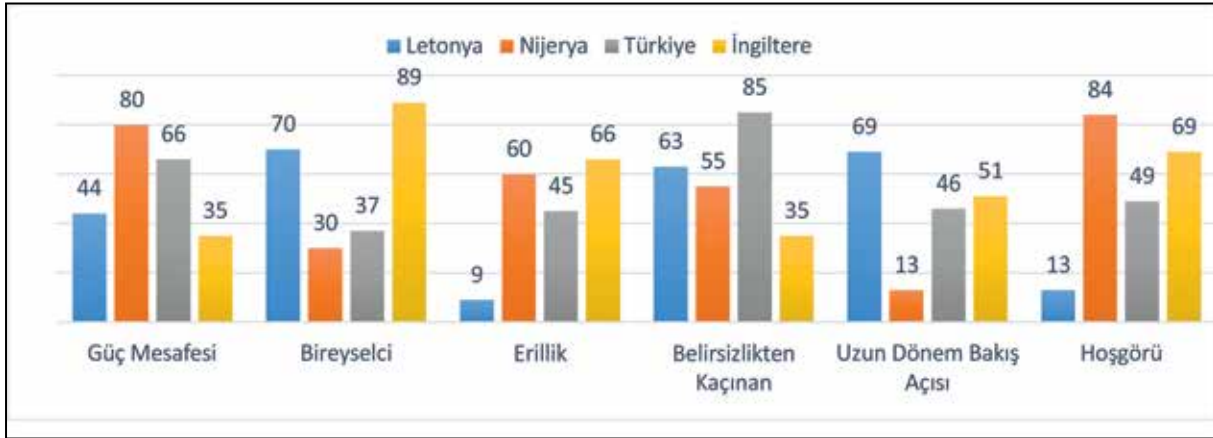
Tabloya göre bir ülke ne kadar az belirsizlikten kaçınan ve ne kadar çok bireysel yapıya sahipse muhasebe değeri o kadar profesyoneldir. Ayrıca ülkedeki belirsizlikten kaçınan yapı arttıkça ve ne kadar çok kolektivist yapıya sahipse muhasebe değeri olarak tekdüzedir. Ülkedeki belirsizlikten kaçınma ve uzun dönemli bakış açısına sahip olmak ile tutuculuk arasında doğru yönlü bir ilişki vardır. Son olarak ise belirsizlikten kaçınan, güç mesafesi yüksek ve kolektivist toplumların muhasebe uygulamaları da daha gizli olmaktadır.

3. SEÇİLİ ÜLKELERİN KÜLTÜREL ÖZELLİKLERİ

Hofstede tarafından 1980 yılında geliştirilen model ile kültürler arası farklılıkların karşılaştırılması sağlanmıştır (Bakan 2008, 78). Daha öncede belirtildiği gibi; Hofstede'in yaptığı analizler doğrultusunda kültür değerleri; güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma, bireysellik/ kolektivist ve eril/ dişil olarak öncelikle dört boyutta incelenmiştir (Hofstede 1980; Hofstede 1983). Sonraki çalışmalarda Hofstede kültür değerlerine uzun dönemli bakış açısını ve en son 2010 yılında hoşgörü/baskıyı eklemiştir.

Çalışmada Hofstede'nin farklı kültür sınıflandırmasını temsil ettiği düşünülen ülkeler seçilmiştir.

Türkiye ile karşılaştırırken; farklı kültürleri yansıtan milletlerin seçilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla Slavları temsilen güç mesafesi dar Letonya; Batı Avrupa'yı temsilen riskten kaçınan ve kısa dönemli bakış açısına sahip İngiltere; farklı kıta olarak Afrika'yı temsilen güç mesafesi geniş ve hoşgörü puanı yüksek Nijerya seçilmiştir. Hofstede'in çalışmaları doğrultusunda ülkeler arası karşılaştırmalara görsel olarak web sitesinden (hofstede-insights.com) ulaşılabilmektedir ve çalışmaya dahil edilen ülkelerin karşılaştırılabilir şekli aşağıda gösterilmiştir.



Şekil 1. Seçili Ülkelerin Hofstede Kültür Değerlerine Göre Sınıflandırılması

Kaynak: <https://www.hofstede-insights.com/product/compare-countries/>

Analize dahil edilen ülkeler, öncelikle belirli özellikleri yüksek değere sahip ülkelerdir. Analize dahil edilen ülkeler belirlenirken bir diğer kısıtlarla karşılaşılmıştır. En önemlisi şeffaflık raporlarının erişilebilir ve güncel olmasından kaynaklanmaktadır. Bir diğer kısıt ise yayınlanan şeffaflık raporlarının ulusal dilleriyle yazılmış olmasıdır.

Aşağıdaki tabloda ise Rodriguez (2009, 14)'in yaptığı çalışmada hazırlanmış olduğu Hofstede kültür değerleri ile muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi gösterdiği tablodan yola çıkarak seçili ülkelerin en belirgin iki değerine göre muhasebe değerlerinin ne olabileceği gösterilmiştir.

Tablo 2. Seçili Ülkelerin Hofstede'in Kültür Değerlerine Göre Muhasebe Değerleri

Türkiye	Belirsizlikten kaçınan	85	Statükocu, Tekdüzen, Tutucu, Gizlilik
	Güç mesafesi	66	Gizlilik, Tekdüzen, Statükocu,
İngiltere	Bireysel	89	Profesyonel, Esnek, Şeffaf, İyimser,
	Hoşgörü	69	İyimser, esnek
Nijerya	Hoşgörü	84	İyimser, esnek
	Güç mesafesi	80	Gizlilik, Statükocu, Tekdüzen
Letonya	Dişil	91	Statükocu, İyimser, Şeffaf
	Baskı	87	Tutucu, statükocu

Tabloya göre, Türkiye'nin en baskın iki özelliği belirsizlikten kaçınması ve güç mesafesinin yüksek olmasıdır. Güç mesafesi yüksek olan toplumlarda ast ve üstleri arasında hiyerarşi fazladır ve denetim mekanizması katıdır. Belirsizlikten kaçınan toplumlarda ise karşılaşılan durumlara karşı nasıl davranılması gerektiği kurallarla belirlenmiştir ve bu toplumlar riskten kaçınan toplumdur. Türkiye'nin ekonomik ve siyasi tarihinde yaşanan dalgalanmalar, darbeler, ekonomik krizler gibi iç ve dış unsurlardan etkilenme düzeyi yüksektir. Bu durum, Türk toplumunun daha garantici ve belirsizliklere karşı daha ihtiyatlı olmasına neden olmuştur şeklinde açıklanabilir. Ayrıca Türk toplumundaki bey figürüne verilen önemde bu toplumun güç mesafesi yüksek bir toplum olmasına neden olmuştur. Bu doğrultuda Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının statükocu, tutucu ve gizli olması beklenmektedir.

İngiltere'nin en baskın iki özelliği ise bireysel ve hoşgörü seviyesinin yüksek olmasıdır. Bireysel toplumlarda grubun veya toplumun ihtiyaçlarından ziyade bireysel ihtiyaçlar ön plandadır. Bireysel toplumlarda insanların yalnızca kendilerine ve doğrudan ailelerine bakmaları beklenirken, kolektivist toplumlarda, insanlar sadakat karşılığında kendileriyle ilgilenen "gruplarda" yer alırlar. İngiltere'de mutluluğa giden yolun kişisel tatminden geçtiği çocuklara erken yaşlardan itibaren öğretilir. Toplumdaki bireysellik seviyesi arttıkça muhasebe uygulamalarına da daha profesyonel yaklaşılması beklenmektedir. Profesyonellik beraberinde esnekliği ve riske karşı tutumu yumuşatarak daha iyimser bir bakış açısı sağlayacaktır şeklinde yorumlanabilir. İngiltere'nin bireysel ve hoşgörülü olmasının altında ise ülkedeki soğuk iklim şartları, endüstrileşme ve kentleşme seviyesinin yüksek olması, tarihindeki bağımsızlık ve federal yapı, kültüründe yer alan mirasın en büyük oğula aktarılması algısı ve kanunların olgunluğu gibi nedenler sayılabilir.

Nijerya'da ise en baskın iki özellik; hoşgörü ve güç mesafesinin yüksek olmasıdır. Bu boyut, insanların yüceltilme şeklini temel alarak arzularını ve dürtülerini kontrol etmeye çalışma derecesi olarak tanımlanmaktadır. Kişilerin nispeten zayıf kontrolü "Hoşgörü" ve nispeten güçlü kontrolü ise "baskı" olarak adlandırılır. Bu nedenle kültürler, hoşgörülü ve baskıcı şeklinde sınıflandırılabilir. Nijerya'nın 84 puanla hoşgörülü bir toplum olduğu söylenebilir. Hoşgörü seviyesi yüksek olan toplumlarda insanlar, genellikle hayattan zevk almak ve eğlenmekle ilgili dürtülerini ve arzularını gerçekleştirilmeye isteklidirler. Hayata ve insanlara karşı olumlu bir tutum sergilerler ve iyimserdirler. Kişilerin bu hoşgörülü ve iyimser bakış açıları muhasebe uygulamalarına da benzer şekilde yansıtacak ve muhasebe uygulamalarında iyimser ve esnek olmalarını sağlayacaktır.

Son olarak Letonya'nın ise dişil ve baskıcı iki baskın özelliğe sahip bir toplum olduğu görülmektedir. Dişil toplumlarda baskın değer başkalarının ve yaşam kalitesinin önemsenmediği anlamına gelir. Dişil bir toplumda, yaşam kalitesinin artırılması başarının bir göstergesidir. Eril toplumlarda motive eden şey, "yaptığının en iyisi" olmak iken dişil toplumların motivasyon kaynağı ise "yaptığı işi seviyor" olmalarıdır. 9 puan alarak yüksek seviyede dişil bir ülke olarak tanımlanan Letonya'da, övgüde bulunma ve övgü almaktan mutlu olurlar. Bu nedenle Letonya halkı mütevazıdır ve genellikle kimseyi rahatsız etmemek için yumuşak ve diplomatik bir sesle iletişim kurarlar. Letonyalılar nispeten farklı veya uç örnek denebilecek bir kültür olarak kabul edilmekle birlikte, diğer ulusların kültürüne karşı toleranslıdır. Baskı boyutu düşük puanlı olan toplumların sinizm ve karamsarlığa eğilimi vardır. Ayrıca, baskı altındaki toplumlar boş zamanlarına çok fazla önem vermez ve arzularının tatmin edilmesini kontrol etmez. Bu yönetime sahip insanlar, eylemlerinin sosyal normlar tarafından sınırlandırıldığına dair bir algıya sahiptirler ve kendilerini şımartmanın biraz yanlış olduğunu düşünmektedir. Letonya'daki baskı boyutunun yüksek olmasında, 1. Dünya savaşı kadar Rusya etkisi altında olması söylenebilir. Ayrıca Letonya'daki hemen hemen herkesin okuma yazma biliyor olması ve pagan kültürünün etkilerinin günümüzde de gözlemlenebiliyor olması bu toplumun dişil bir toplum olmasında etkilidir.

Çalışmaya dahil edilen ülkeler yukarıda detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Çalışmaya dahil edilen denetim firmalarından da kısaca bahsetmenin çalışmanın akışı açısından faydalı olacağı düşünülmektedir. Big-four olarak da isimlendirilen ve çalışmamıza dahil edilen PwC, Deloitte, Ernst-Young ve KPMG firmalarının elde ettiği gelirler dünyadaki toplam denetim gelirlerinin %43'ü gibi bir oranla neredeyse yarısını oluşturmaktadır. Bu rakam Türkiye için değerlendirildiğinde ise dört büyükler olarak isimlendirilen denetim firmaları ülkedeki toplam denetim gelirlerinin %80'ini elde etmektedirler (Erdoğan ve Solak 2016, 177).

4. METODOLOJİ

Bu çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan doküman incelemesi yöntemi kullanılmıştır. Nitel araştırmalar, veriye doğrudan ulaşılma, olgular ve bunlar arasındaki bağların derinlemesine ele alınarak detaylı betimlemeler ve ikna edici genellemeler yapılmasına imkan tanır (Büyüköztürk 2011, 74).

Çalışmada betimsel analiz gerçekleştirilmiştir. Tüm çalışma Yıldırım ve Şimşek (2016, 260)'in belirttiği şekilde dört aşamada sistematik bir biçimde gerçekleştirilmiştir. Bu dört aşama: verilerin kodlanması, temaların bulunması, kodların ve temaların düzenlenmesi, bulguların tanımlanması ve yorumlanmasıdır.

Tema (Kod) oluşturma: Bu aşamada bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladıkları şeffaflık raporları ve alan yazın taranarak Hofstede-Gray modeli çerçevesinde temel evrenselleştirilebilir kavramlar belirlenmiştir. Bu kavramlar disiplin, standartlara uyum, gerçeklik, doğruluk, kalite, iletişim vb. şeklinde genel bir çerçeve oluşturulmuştur. Çerçeve oluşturulurken alan yazınından ve uzman görüşlerinden yararlanılmıştır. Kodlamalar yapılırken kullanılan anahtar kelimeler aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 3. Kodlamalar ve Kullanılan Anahtar Kelimeler

KODLAR	ANAHTAR KELİMELE
Disiplin Kodu	Kural, Disiplin, Sınır, Yasak
Gerçeklik, doğruluk ve şeffaflık kodu	Gerçek durum, doğruluk, dürüst, tarafsız, bağımsız, mesleki şüphe, çıkar çatışması, adil
Etik değerler kodu	Etik
Sürekli iyileştirme kodu	Sürekli iyileştirme, sürekli gelişim
İletişim kodu	İletişim, irtibat
Eğitim kodu	Eğitim, yetiştirme, sertifika

Kod rehberi: Kodlamalar, uzman görüşlerinden, literatürden ve teoriden yola çıkarak belirlenen kavramları en iyi şekilde tanımlayan ifadeler seçilerek gerçekleştirilmiştir.

Verilerin analiz edilmesi: Araştırmanın verileri analiz edilirken MAXQDA 2018 nitel analiz programından yararlanılmıştır. Bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladıkları şeffaflık raporları indirilmiş ve MAXQDA 2018 programına aktarılmıştır. Belirlenen kodlar metinler üzerinde tek tek kodlanarak program aracılığıyla analizler gerçekleştirilmiştir. Analiz sonuçlarının yorumlanmasında güvenilirliği arttırmak amacıyla farklı kişilerin görüşleri alınarak, Miles ve Huberman'ın (1994) geliştirdiği formül ile (Güvenlik = Görüş Birliği / Görüş Birliği + Görüş Ayrılığı) ortaya konularak çalışmanın güvenilirliği 0,85 olarak hesaplanmıştır. Böylelikle genelleştirilebilir bir görüş elde edilmeye çalışılarak hem çalışma güvenilirliğini arttırmak ve literatüre genelleştirilebilir bir katkı sağlamak amaçlanmıştır.

ÖS
206

Analiz sonuçlarının görsel olarak hazırlanması: Çalışmanın bu kısmında öncelikle her bir bağımsız denetim kuruluşu sonrasında ise her bir ülke kendi içinde gruplandırılarak MAXQDA 2018 programı aracılığıyla farklı renklerle birbirinden ayrılmıştır. Bu ayırım sayesinde aralarındaki ilişkilerin büyüklüğü veya yoğunluk durumları karşılaştırılmaya çalışılmıştır.

5. BULGULAR

Yerel kültürler arasındaki farklılığın anlamlı olarak incelenebilmesi için Hofstede'nin sınıflandırmasına göre dört farklı ülke Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere olarak belirlenmiştir. Bu ülkelerde faaliyet gösteren küresel bağımsız denetim kuruluşlarından Big Four olarak adlandırılan Deloitte, E&Y, PWC ve KPMG incelemek üzere seçilmiştir. Bu şirketlerin yayınladıkları güncel şeffaflık raporları değerlendirilmiştir.

Hofstede'nin örgütsel kültür sınıflandırması temel alındığında, farklı ülkelerde yayınlanan şeffaflık raporları, ülkenin örgütsel kültür özelliklerine göre belirsizlikten kaçınma oranını yüksek/düşük; bireysel/kolektif; eril/dişil; az/çok güç mesafesine sahip; kısa/uzun vadede uyum gösteren; hoşgörü/baskı olarak farklı nitelendirilebilmektedir.

Gray'in muhasebe kültür sınıflandırması temel alındığında bu çalışmada, farklı ülkelerde yayınlanan şeffaflık raporları, ülkelerin muhasebe sisteminin profesyonel/statükocu; tekdüze/esnek; tutucu/iyimser ve gizlilik ağırlıklı/şeffaf olmasına göre farklı nitelendirilebilmektedir.

Bu etki Hofstede-Gray Modeli ile analiz edilmiştir. Araştırmaya dahil edilen kuruluşların aynı bağımsız denetim ağı içinde olmalarına rağmen farklı ülkelerde hazırladıkları şeffaflık raporları arasında farklılık olduğu tespit edilmiştir. Yapılan analizler ve bulgular aşağıda gösterilmiştir.

5.1. Kod Matrisi Tarayıcısı

Kod Matrisi Tarayıcısı (CMB), hangi kodların hangi belgelere atandığını görselleştirmeyi sağlar. Matris, her bir belge segmentine belirli bir kodun kaç kere atandığına genel bir bakış sağlar. Kod Matrisi Tarayıcısında, kodlar satırlarda listelenirken belgeler sütunlarda listelenir. Birleşme noktalarındaki semboller, belirli bir kodla kodlanmış bölümlerin sayısını temsil etmektedir. Sembollerin büyüklüğü, söz konusu koda ne kadar fazla kodlanmış bölüm atandığını göstermektedir.

Tablo 4. Kod Matris Tarayıcı Tüm Veriler

Kod Sistemi	TÜRKİYE	NİJERYA	LETONYA	İNGİLTERE	TOPLAM
EĞİTİM	■	■	■	■	164
İLETİŞİM	■	■	■	■	154
SÜREKLİ İYİLEŞTİRME	■	■	■	■	94
ETİK DEĞERLER	■	■	■	■	200
GERÇEKLİK, DOĞRULUK ve ŞEI	■	■	■	■	336
DİSİPLİN	■	■	■	■	119
Σ TOPLAM	306	239	186	336	1.067

**ÖS
207**

Yukarıdaki tabloya göre Türkiye, Nijerya ve Letonya için en çok önem atfedilen kod gerçeklik, doğruluk ve şeffaflık iken İngiltere içinse en çok önem atfedilen kod Etik değerler kodudur. Buradan yola çıkarak Hofstede'in teorisine göre kolektif ülkelerden ziyade bireysel ülkeler de etik değerlere daha fazla önem verilmektedir. Seçili ülkeler arasında belirsizlikten kaçınan ülkelerin başında gelen Türkiye'de ise gerçeklik, doğruluk ve şeffaflık kodunun diğer ülkelere nazaran daha büyük olduğu görülmektedir. Diğer ülkelere nazaran ciddi bir farkla Türkiye'de en çok önem atfedilen ikinci kodun ise eğitim olduğu görülmektedir.

Tablo 5. Kod Matris Tarayıcı Kodlara Göre Sınıflandırma

Kod Sistemi	TÜRKİYE	NİJERYA	LETONYA	İNGİLTERE	TOPLAM
EĞİTİM	■	■	■	■	164
İLETİŞİM	■	■	■	■	154
SÜREKLİ İYİLEŞTİRME	■	■	■	■	94
ETİK DEĞERLER	■	■	■	■	200
GERÇEKLİK, DOĞRULUK ve ŞEI	■	■	■	■	336
DİSİPLİN	■	■	■	■	119
Σ TOPLAM	306	239	186	336	1.067

Yukarıdaki tabloda kodlara göre ülkeler derecelendirilmektedir. Tabloya göre Türkiye öncelikle gerçeklik, doğruluk ve şeffaflık koduna önem vermekte, sonrasında eğitime önem vermektedir. Türkiye'nin en az önem atfettiği konu ise sürekli iyileştirme kodu olduğu görülmektedir. Bu duruma sebep, Hofstede'in oluşturduğu siteden elde edilen verilere göre Türkiye'nin uzun dönemli bakış açısına sahip bir ülke olmaması gösterilebilir.

Nijerya da ise sırasıyla gerçeklik, doğruluk ve şeffaflık kodu, iletişim kodu, etik değerler,

sürekli iyileştirme, eğitim ve disiplin kodu gelmektedir. Hofstede'in çalışmasına göre Nijerya'nın bireysel bir toplum olduğu ortaya çıkmaktadır. Hofstede-Gray modeline göre ise toplumların bireysel yapıları arttıkça muhasebe kültürlerinde ki profesyonel tutum da artmaktadır. Bu yorumdan hareketle profesyonel muhasebe sisteminde kişiler bireysel karar alabildiklerinden disiplin kavramına daha az önem atfetmeleri beklenen bir sonuçtur.

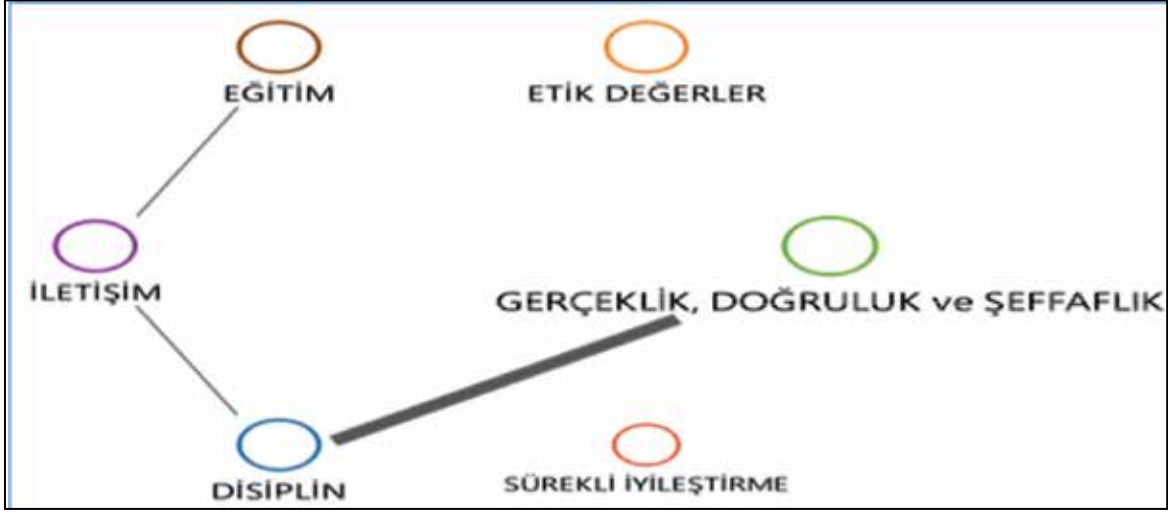
Letonya'dan elde edilen veriler sonucunda bağımsız denetçi raporlarında önem atfedilen kodlar şu şekilde sıralanmaktadır. Gerçeklik, doğruluk ve şeffaflık kodu, sürekli iyileştirme kodu, iletişim kodu, disiplin kodu, etik değerler kodu ve son olarak ise eğitim kodudur. Hofstede'in çalışmasından elde edilen verilere göre Letonya'nın en belirgin özelliği dışil bir toplum olmasıdır. Dışil toplumlarda kişiler arası ilişkilerde ki başarı ve yaşam kalitesi önem arz etmektedir. Ayrıca eril toplumların aksine azim ve hırs gibi özellikleri çok fazla göstermediklerinden eğitime verdikleri önemde düşüktür şeklinde yorumlanabilir.

İngiltere'ye bakıldığında ise diğer ülkelerin aksine etik değerler koduna diğer kodlara nazaran daha fazla önem verdiği görülmektedir. En az önem verdiği konu ise sürekli iyileştirme kodu olduğu görülmektedir. Hofstede'in çalışmasına göre seçili ülkeler arasında en az belirsizlikten kaçınan toplum İngiltere'dir. Hofstede-Gray modelinde ise belirsizlikten kaçınan toplumlar geleceğe karşı daha iyimser ve risk alabilen toplumlardır. İngiltere'de geleceğe karşı daha iyimser olması sebebiyle gelecekteki duruma önem vermekten ziyade hoşgörülü bir toplum yapısına sahip olduklarından dolayı daha çok etik değerler koduna önem vermektedir. Ayrıca İngiltere gibi bireysel olarak özgürlük seviyesi yüksek olan toplumlarda kanun veya yönetmeliklerden ziyade etik değerlerle davranışa sınırlılıklar getirildiği şeklinde yorumlanabilir. Bu sonucun çıkmasında; Anglo-Sakson kültüründe etik değerlerin daha önemli görülmesinden kaynaklandığı söylenebilir. Çünkü bu kültürde esas olan ilke esaslılığın getirdiği serbesti nedeniyle esnekleşen zeminin sağlamaştırılmasının yolu olarak etik değerler görülmektedir.

5.2. Kod ilişkileri haritası

"Kod Birlikte Oluşum Modeli" kodların birlikte oluşumunu göstermektedir. MAXQDA'da Kod Birlikte Oluşum Modeli'nde, belirli bir bölüm için iki veya daha fazla kodun çakışması veya yaygın olarak birlikte ortaya çıkması olarak anlaşılmaktadır. Seçilen kodların alt kodları da bu modele dahil edilebilmektedir.

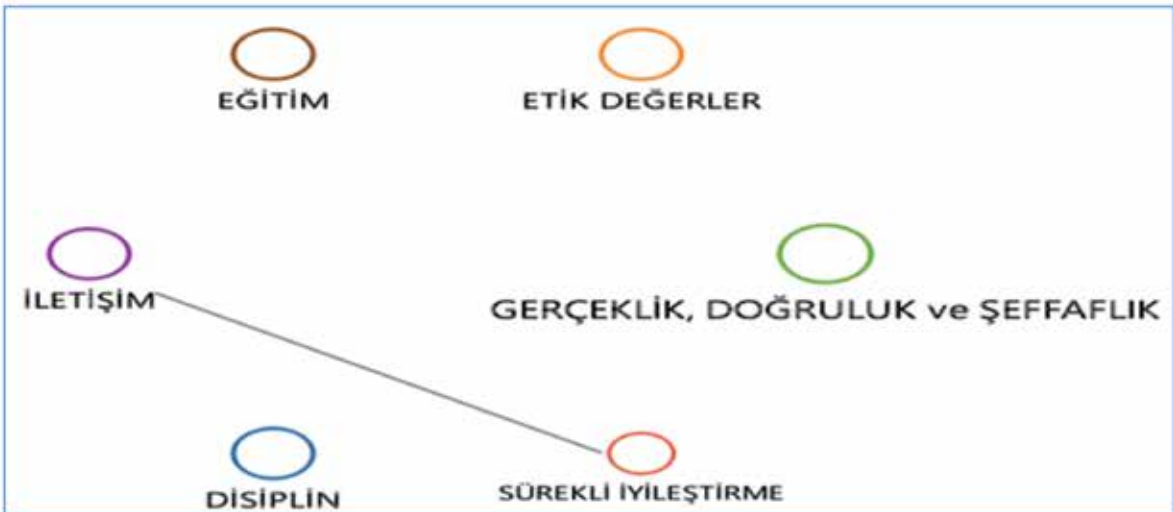
a. Türkiye: MAXQDA aracılığıyla Türkiye için elde edilen verilerle Kod-Birlikt Oluşum modeli oluşturulduğunda Türkiye'de gerçeklik, doğruluk ve şeffaflık kodu disiplinle, disiplin kodu iletişimle ve iletişim kodu ise eğitimle ilişkili çıkmıştır. Çizginin kalınlığı ise ilişkinin gücüyle ilgilidir, yani gerçeklik, doğruluk ve şeffaflık kodu ile disiplin kodu arasındaki ilişki diğer kodlar arasındaki ilişkiye göre daha güçlüdür.



Şekil 2. Türkiye Kod İlişkileri Haritası

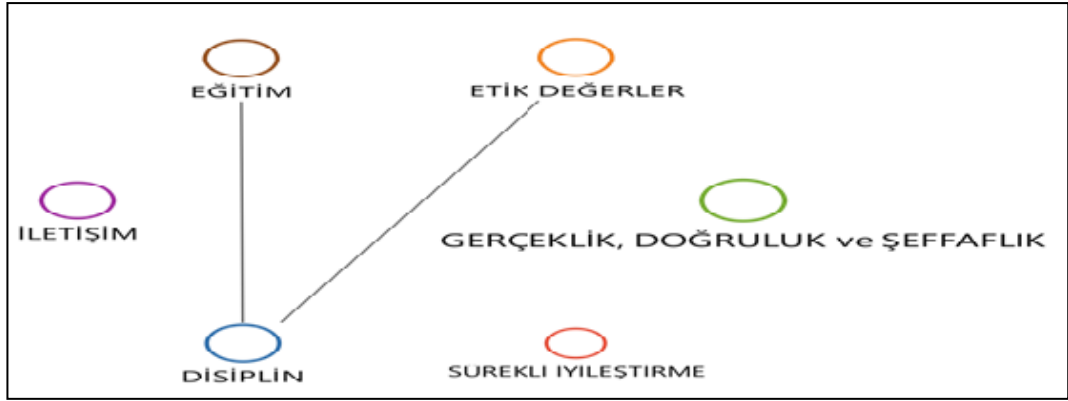
En kalın ilişkinin disiplin ile gerçeklik arasında çıkmasının nedeni olarak ülkenin belirsizlikten kaçınan bir toplum olmasından kaynaklandığı söylenebilir. Ayrıca ülkenin güç mesafesi yüksek çıktığından dolayı toplum içindeki hiyerarşik yapının korunması disiplini gerekli kılmaktadır. Ayrıca belirsizlikten kaçınan toplumlarda kanun ve yönetmeliğin muhasebe uygulamalarında etkisinin daha fazla görülmesinin beklenmesi sonucunda muhasebe sistemleri daha gerçek, doğru ve şeffaf olacaktır şeklinde yorum getirilebilir.

b. Nijerya: Nijerya için Kod-Birlikte-Oluşma Modeli oluşturulduğunda ise sürekli iyileştirme kodu ile iletişim kodu ilişkili çıkmıştır. Nijerya'nın hoşgörülü bir toplum olması kişiler arasındaki iletişimin güçlü olmasının bir sonucudur. Bu etkili iletişimin muhasebe sistemine de yansımaları beklenmektedir. Denetçi raporlarında da bu konuya önem vermeleri beklenen bir sonuçtur. Bu konunun sürekli iyileştirme kavramı ile ilişkili olması ise gelişme arzusu içinde ve öncü bir Afrika ülkesi olmasından kaynaklandığı söylenebilir.



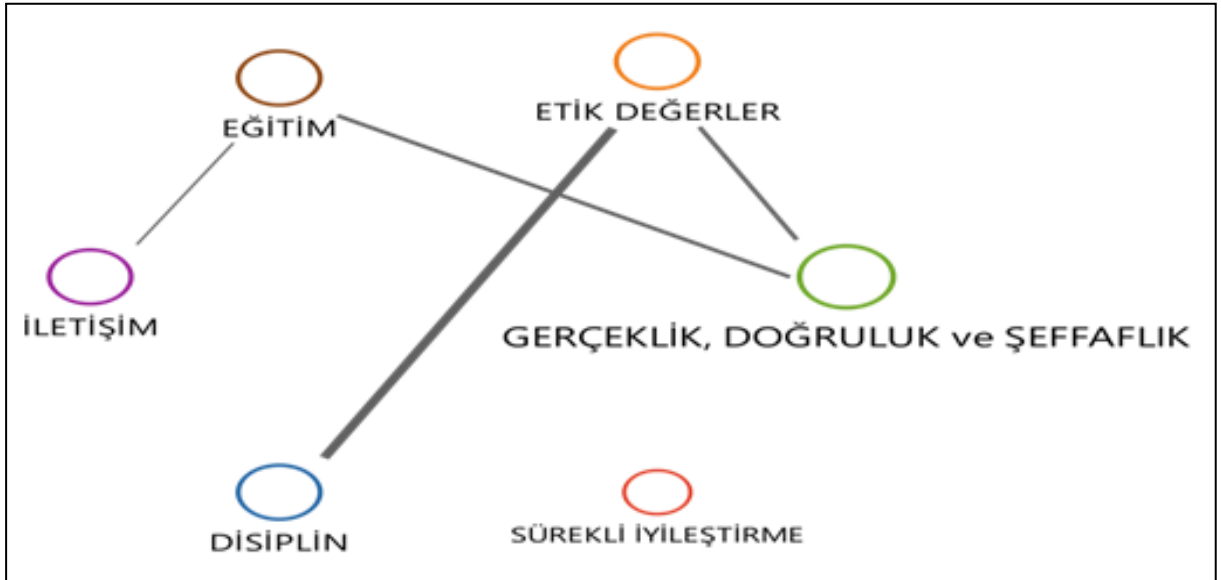
Şekil 3. Nijerya Kod İlişkileri Haritası

c. Letonya: Letonya için Kod-Birlikte-Oluşma Modeli oluşturulduğunda ise disiplin kodu hem etik değerler hem de eğitim koduyla ilişkili olduğu görülmektedir. Letonya’da eğitim seviyesinin %99’un üzerinde olması ülkenin eğitime verdiği önemi göstermektedir. Eğitime verilen bu önem denetçi raporlarına da yansımıştır. Dişil bir toplum olan Letonya’da kişiler arası ilişkilere önem verilir ve saygılı bir yapıya sahiptirler. Bu durumun Letonya halkının etik değerlere önem vermesi ile sonuçlandığı söylenebilir. Bağımsız denetçi raporlarında da etik değerlere verilen önem ve eğitimin disiplin ile ilişkili çıkmasında ise daha öncede belirtildiği gibi Letonya’nın en baskın ikinci özelliğinin baskı boyutu olmasından kaynaklanmaktadır. Baskı boyutu yüksek olan toplumlarda disipline verilen önem artacağından değer verilen her kavramın disiplin ile ilişkilendirilmesi de beklenen bir sonuçtur.



Şekil 4. Letonya Kod İlişkileri Haritası

d. İngiltere: İngiltere için Kod-Birlikte-Oluşma Modeli oluşturulduğunda ise en kalın çizgiye sahip olan ilişki disiplin ile etik değerler kodu arasındadır. Ayrıca gerçeklik, doğruluk ve şeffaflık kodu etik değerler kodu ve eğitim koduyla da ilişkili olduğu görülmektedir. Son olarak ise eğitim kodu ile iletişim kodu arasında ilişki olduğu analiz sonucunda söylenebilecek bir diğer sonuçtur.



Şekil 5. İngiltere Kod İlişkileri Haritası

5.3. Mesafe/Benzerlik Matrisi

Mesafe/benzerlik matrisi, veri kümesinde yer alan satırlardaki belgelerin, sütunlardaki belgeler ile aralarındaki benzerliği ortaya koyan bir analizdir. MAXQDA seçili verilerin en küçük ve en büyük kod frekansını belirler ve bu frekansları arasındaki mesafeyi bölerek farklı boyutlarda değer aralığına dönüştürür. Ek olarak, görüntülenen kod frekansları arasındaki maksimum mesafe dikkate alınır. Analiz sonucunda elde edilen tabloda, yeşil ne kadar koyu olursa, iki belgede seçilen kod açısından benzerlik o kadar yüksek olmaktadır. Mesafe/benzerlik matrisi sonucu elde edilen tablonun içindeki hücrelerde bulunan değerler ne kadar düşükse, iki belge o kadar benzerdir.

Tablo 6. Mesafe/Benzerlik Matrisi

Belge adı	TÜRKİYE	NİJERYA	LETONYA	İNGİLTERE
TÜRKİYE	0,00	14,34	22,14	24,79
NİJERYA	14,34	0,00	4,37	12,35
LETONYA	22,14	4,37	0,00	18,01
İNGİLTERE	24,79	12,35	18,01	0,00

**ÖS
211**

Yukarıdaki tabloya göre bağımsız denetçi raporlarından elde edilen veriler sonucunda Letonya ile Nijerya'nın bağımsız denetçi raporlarında önem verilen konular birbirine en yakın ülkeler olmuştur. Nijerya'nın raporu diğer her ülkeyle bir noktada benzerlik yakalamıştır. İki ülke arasında benzerlik yakalanan diğer ülkeler ise Letonya ve İngiltere'dir. Türkiye'nin ise sadece Nijerya ile benzerlik yakaladığı görülmektedir. Letonya ve Nijerya'nın birbirine en yakın ülkeler olması Hofstede'in Kültür Değerleri ile karşılaştırıldığında bu iki ülkenin de belirsizlikten kaçınan toplumlar (Letonya: 55; Nijerya:63) oldukları görülmektedir. Aynı iki ülkenin ortak muhasebe değeri ise statükocu olmalarıdır.

6. SONUÇ

Bu çalışmada, ülkeler arasındaki kültürel farklılıkların dört büyük bağımsız denetim kuruluşunun şeffaflık raporları üzerindeki etkisi karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Araştırmaya dahil edilen kuruluşların aynı denetim ağı içinde farklı ülkelerde hazırlanan şeffaflık raporları arasında önem verilen konular açısından farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Bu tespit doğrultusunda kuruluşların yayınladıkları şeffaflık raporlarında örgütsel ya da kurumsal yapıdan ziyade toplumsal kültürün daha fazla etkili olduğu sonucuna ulaşılabilmektedir.

Dünya'nın her tarafında UFRS ile yakınsama projesi kapsamında aynı muhasebe ortamı oluşturma hedeflenmektedir. Bu farklılıkların bilinmesi ve peşinden uyum önlemlerinin alınması yakınsama hedefine ulaşmada ciddi katkı yapması beklenmektedir.

Araştırmanın başlıca kısıtlarından biri literatürde dört büyükler olarak tanımlanan kuruluşların kültürel açıdan farklılık gösteren ülkelerde yayınlanan şeffaflık raporlarına ulaşılması sorunudur. Şeffaflık raporlarına ulaşmada karşılaşılan sorunlardan en büyüğü bazı ülkelerin şeffaflık raporlarını İngilizce'den ziyade kendi ana dillerinde yayınlamaları sonucunda karşılaşılan dil problemidir. Bir diğer kısıtlılık ise güncel şeffaflık raporlarına ulaşmada yaşanan kısıtlılık olmuştur. Bu kısıtlılıklardan yola çıkarak sonraki çalışmalarda daha fazla ülke ve bağımsız denetim kuruluşu dahil edilebilir. Bunun

yanı sıra sonraki çalışmalar şeffaflık raporlarındaki farklılıklar ile uluslararası kuruluşların muhasebeyi yeknesaklaştırılması çalışmaları ilişkilendirilerek konuya farklı bir açıdan da yaklaşılabilir.

KAYNAKÇA

- Bakan İ.. 2008. “Örgüt Kültürü” Ve “Liderlik” Türlerine İlişkin Algılamalar İle Yöneticilerin Demografik Özellikleri Arasındaki İlişki: Bir Alan Araştırması, Karamanoğlu Mehmet bey Üniversitesi Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2008(1).
- Büyüköztürk, Ş. 2011. Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı - İstatistik, Araştırma Deseni, Spss Uygulamaları ve Yorum (15. Baskı). Ankara: Pegem Akademi
- Chan, K.H., Z.K., Lin ve P.L.L., Mo. 2003. “An Empirical Study On The Impact Of Culture On Audit-Detected Accounting Errors.” *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22 (1), 281-295.
- Chanchani, S. ve R., Willett. 2004. An Empirical Assessment of Gray’s Accounting Value Constructs, *The International Journal of Accounting*, 39(1), 125–154.
- Çankaya, F. ve E., Aydoğan. 2008. Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumu, *Atatürk Üniversitesi SBE Dergisi*, 300–326.
- Erdoğan M. ve B., Solak. 2016. Türkiye’de Şeffaflık Raporları ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma, *Çankırı Karatekin Üniversitesi, İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(2).
- Fritz, S. ve C., Lammler. 2003. The International Harmonisation Process of Accounting Standards, Yayınlanmamış Master Tezi, Linköping Universitet, International Master Program Strategy and Culture.
- Gray, S. J. 1988. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24 (1), 1-15.
- Haskins, E.M., R.K., Ferris, ve I.T., Selling. 2000. *International Financial Reporting and Analysis*, 2nd Edition, McGraw Hill Company, New York,
- Hofstede, G. 1980. *Culture’s Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Beverly Hills, CA: Sage.
- Hofstede, G. 1983. Cultural dimensions for project management. *International Journal of Project Management*, 1(1), 41-48.
- Hofstede, G. 2010. The GLOBE debate: Back to relevance. *Journal of International Business Studies*, 41(1), 1339-46.
- Hofstede, G. 2011. Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context. *Online Readings in Psychology and Culture*, Unit 2. Retrieved from <http://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8>

Hoyle, B.J., F.T., Schaeffer ve S.T. Douppnik. 2004. *Advanced Accounting, Seventh Edition*, McGraw Hill Publishing Company, New York,

<https://www.hofstede-insights.com/product/compare-countries/>

Karabınar S. ve V., Kışlalıoğlu. 2014. Muhasebe Kùltürü İle İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmaların Ampirik Analizi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17(31).

Karabınar S., ř.D., Demirci ve M., Kıymaz. 2014. “Yakınsamanın Geldiđi Nokta: Muhasebe Kùltürü Bölgelerinde Ufrs’lerin Uygulanma Durumu”, 2nd International Symposium on Accounting and Finance ISAF 2014, 36-54.

Karabınar, S. 2005. Kùltür Muhasebe Etkileřimi Açısından Muhasebe İklimi Muhasebeye Kùltürel Bakışlar, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ekim, Ankara

Karabınar, S., C., Canel ve R., Öktem. 2012. A Survey of Accounting Culture in Turkey, *Advances in Management*, 5(12),42-49.

Mısırdalı Y.F. 2015. Kurumsal sürdürülebilirlik kapsamında sürdürülebilirlik raporlarına yönelik içerik analizi: Türkiye’deki en büyük 100 sanayi işletmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 7(3), 356–376.

Miles, M. B. ve A.M., Huberman. 1994. *Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook*. (2nd Edition). California: SAGE.

Mueller, G.G., H., Gernon ve G., Meek. 1991. *Accounting: An International Perspective*, Boston: Richard D. Irwin Inc., 2nd Ed.

Ong, A. 2005. Country- Specific Barriers To International Convergence Of Accounting Standards, *Curtin Business School Journal*, 5(1), 1-16.

Rodriguez, R. P. Jr. 2009. *Three Essays On The Quantification, Validation, and Application of Gray’s Accounting Values*, Unpublished Doctoral Dissertation, The University Of Texas At El Paso, UMI Microform 3358880, ProQuest LLC, Ann Arbor.

Sığrı Ü. ve M., Tığlı. 2006. Hofstede’in “Belirsizlikten Kaçınma” Kùltürel Boyutunun Yönetmel-Örgütsel Süreçlere ve Pazarlama Açısından Tüketici Davranışlarına Etkisi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 21(1).

Tanç, A. ve A., Gümrah. 2016. şeffaflık Raporları Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürekli Mesleki Eğitim Politikalarının Analizi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(Özel Sayı-1).

Tsakumis, G.T., A.P., Curatola ve T.M., Porcano. 2007. The Relation Between National Cultural Dimensions And Tax Evasion, *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 16(2), 131-147.

Yıldırım, A. ve H., şimşek (Ed.). 2016. *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.