

MUHASEBE VE FİNANS İNCELEMELERİ DERGİSİ

Dergi Anasayfası: www.dergipark.gov.tr/mufider

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ADAPTASYONUNDA ÖRGÜT KÜLTÜRÜNÜN ROLÜ

ROLE OF THE ORGANIZATION CULTURE ON ADAPTATION OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

Fırat ALTINKAYNAK ^{a*}

^{a*}Sorumlu Yazar, Dr. Öğr. Üyesi, Malatya Turgut Özal Üniversitesi İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, firat.altinkaynak@ozal.edu.tr, ORCID: 0000-0003-0960-2254

MAKALE BİLGİLERİ

Makale Tarihçesi:

Gönderilme Tarihi: 14.01.2020

Düzenleme Tarihi: 07.02.2020

Kabul Tarihi: 08.02.2020

Anahtar Kelimeler: Örgüt

Kültürü, Uluslararası Muhasebe

Standartları Kurulu, Türk

Muhasebe Örgüt Kültürü

Jel Kodları: M14, M48

DERLEME

BENZERLİK/ PLAGIARISM

Ithenticate : % 14

ÖZET

Kültür; belirli bir toplumda, belirli bir zamanda yaygın olarak kullanılan ve ortak davranışsal özellikleri yansıtan normlar, değerler, inançlar ve gelenekler sistemi olarak, insanoğlunun düşünce yapısını şekillendirmektedir. Toplumların kültürel özellikleri doğrultusunda şekillenen “ Örgüt Kültürü” ise bir örgütün üyeleri tarafından, o örgütün uygulamalarında ortaya çıkan normlar ve tutumlar olarak kendini göstermektedir. Bu noktadan hareketle doğan bu çalışmanın amacı; uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarını hazırlayarak, tüm dünyaya deklare eden IASCF ve IASB örgütlerinin, kültürel yapısı ile Türk muhasebe sistemlerindeki örgüt kültürünü karşılaştırarak, iki örgüt kültürü arasındaki kültürel farklılıkları ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda, nitel araştırma yöntemi ile yapılan çalışma sonucunda; birbirinden çok farklı iki örgütsel yapıya sahip bu yapılar arasındaki farklılıklar, kültürel bağlamda ortaya koyulmuştur. Bu durum, BOBİ FRS gibi her yıl yeni bir yapıyla çıkarılarak uygulamaya konulan, finansal raporlama çerçevelerinin, uzun vadede de devam edeceğini ve bu yakınsama - harmonizasyon çalışmalarının da, uluslararası muhasebe standartlarının adaptasyonu için büyük önem arz ettiğini bizlere göstermektedir.

ARTICLE INFO*Article history:**Received:* 14.01.2020*Revised:* 07.02.2020*Accepted:* 08.02.2020

Keywords: Organizational Culture, International Accounting Standards Board, Organizational Culture of Turkish Accounting
Jel Codes: M14, M48

ABSTRACT

Culture has been shaping the thinking of human beings that reflecting common behavioral characteristics how is like a system of norms, values, beliefs and traditions commonly used in a given society at a given time. "Organizational Culture" which is shaped in line with the cultural characteristics of societies, that manifests itself as the norms and attitudes that arise from the members of an organization. The aim of the study which was borned at this point is to compare the cultural structure of IASCF and IASB organizations which declare by preparing international accounting and financial reporting standards to the whole world with organizational culture in Turkish accounting systems and reveal the cultural differences between the two organizational cultures. The differences of these two different organizational structures have been put forward in the cultural context for this purpose as a result of the study which was conducted with qualitative research method. This situation shows to us that financial reporting frameworks, such as BOBİ FRS which are put into practice every year with a new structure, will continue in the long term and that convergence - harmonization studies are of great importance for the adaptation of international accounting standards.

1. GİRİŞ

İşletmeleri dış dünyaya tanıtan ve anlatan bir dil olan muhasebe sistemleri son yıllarda yakınsama çalışmaları ile ortak bir dile dönüştürülmeye çalışılmaktadır. Her ne kadar küreselleşen dünya ticaretinin, sektörlerin veya iş dünyasının ihtiyaçları doğrultusunda muhasebe sistemleri şekillense dahi muhasebe uygulamaları ve ulusal muhasebe sistemlerine olan bağlılık ülkeden ülkeye halen farklılaşabilmektedir. Muhasebe sistem ve uygulamalarına olan bu bağlılık derecesi de, muhasebe sistemlerini oluşturan kurumların ve örgütlerin kültürel yapılarına dayanmaktadır.

Belirli bir toplumda, belirli bir zamanda yaygın olarak kullanılan, ortak davranışsal özellikleri yansıtan normlar, değerler, inançlar ve gelenekler olarak tanımlanan "Kültür"; insanoğlunun düşünce yapısının şekillenmesinde temel teşkil etmektedir. Örgüt kültürü ise bir örgütün üyeleri tarafından, o örgütün uygulamalarında kendini gösteren değerler olarak tanımlanabilmektedir. Bu doğrultuda örgüt kültürleri, gerek coğrafi şartların gerekse ırk özelliklerinin şekillendirdiği toplumsal kültürlere dayanmaktadır. Zira çoğu ülkede toplum kültürlerinin yapısı, sistemlerin nasıl yönetilebileceğini de belirlemektedir. Toplumsal kültürün ilgili toplumdaki örgüt ve kurumlara nasıl dokunduğu da, birçok çalışma tarafından ispat edilmekle beraber ülkedeki muhasebe sistemlerinin kurulumundan uygulanışına kadar, kültürel yapının bu süreci yönettiği de, yapılan birçok çalışmayla teyit edilmiştir.

Bu çalışma kapsamında özellikle iktisadi ekollerde kültür çalışmalarıyla tüm dünyaca kabul görmüş Geert Hofstede'in, "Örgüt Kültürü" metodolojisi ile Gray' in "Muhasebe Kültür Modeli" nin etkileşimi, muhasebe sistemleri üzerinde teorik bağlamda analiz edilerek tablo halinde sunulmuştur. Bu doğrultuda her biri, birer örgütsel yapıya sahip olan, IASCF (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı) ile IASB' in (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) kurul üyelerinin kültürel yapılarına da değinilerek, bu kurumların örgüt kültürü ortaya koyulmuştur. Çalışmanın ilerleyen bölümünde ise IASCF ve IASB' in yapısal örgüt kültürüyle Türk muhasebe sistemlerinde hakim olan örgüt kültürü karşılaştırılmıştır. Çalışmanın sonucunda iki örgüt kültürü arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiş ve bu kültürel farklılıkların neler olduğu teker teker ortaya koyulmuştur. Bu durum ise uluslararası muhasebe standartlarının adaptasyonunda, yakınsama ve harmonizasyon çalışmalarının anlamını bir kat daha artırmakla beraber bu çalışmaların uzun vade de devam edeceğini de bizlere göstermektedir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Ticarette sınırların kalktığı küresel iş dünyasında, ticari işlemlerin kaydını ve raporlamasını yapan muhasebe sistemlerinin yapıları veya uygulayıcıları, örgütsel bir yapıya sahiptirler. Bu örgüt veya kurumlar, toplumsal kültür yapısından etkilenmekte ve bu kurumların muhasebe uygulamaları da, ilgili örgüt kültürü doğrultusunda hareket etmektedir. Bu bağlamda uluslararası ölçekte

yapılmış birçok, “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Adaptasyon” konulu çalışma ve örgüt kültürü modellemesi bulunmaktadır.

Kanbur, Özyer ve Akyüz (2017) yaptıkları çalışmada, normatif örgütsel bağlılığın örgütsel vatandaşlık davranışı üzerinde etkilerini araştırmışlar ve çalışma sonucunda normatif örgüt yapısı ile örgütsel vatandaşlık davranışı arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğunu saptamışlardır.

Otlu ve Güdelci (2019) yaptıkları çalışmada, yakınsama çalışmaları doğrultusunda sürekli güncellenen ve uygulanmaya başlayan muhasebe ve finansal raporlama setlerinden biri olan BOBİ FRS nin uygulanışında ortaya çıkabilecek muhtemel etkileri teorik boyutta incelemişler. Çalışma sonucunda ülkelerin uluslararası standartlara geçişte fayda-maliyet analizine göre hareket etmeleri gerektiği vurgulanmış ve bu doğrultuda çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Kılıç ve Koçyiğit(2017) ekonometrik analiz ile yapmış oldukları çalışmada; toplum, kültür ve iş dünyasında yeni yöntemlerin kullanılması anlamına gelen “İnovasyon” ile “Sosyal Sermaye” konusunu Türkiye açısından analiz etmişler ve çalışma sonucunda her iki değişken arasında anlamlı ilişkiler tespit etmişlerdir.

Harrison ve Handy, yaptıkları çalışmalarda kültürleri; güç, rol, görev ve birey kültürü olarak 4 grupta sınıflamışlardır (Özdevecioğlu ve Çelik, 2009: 149). Bu model; örgüt kültürünü, örgüt üyelerinin davranışlarını, çalışma şekillerini ve düşüncelerini şekillendiren normlar sistemi olarak ele almaktadır(Arıkan, 2018: 21).

Parsons, Amerikalı bir psikolog olup, sosyal değerlerin, örgüt kültürünün oluşmasındaki katkıları üzerinde durmuştur. Parsons örgüt kültürü modeli, 4 boyuttan oluşmaktadır. Bu boyutlar; bütünleşme, amaca ulaşma, yasallık ve uyumdur. (Kavoğlu, 2009: 44).

Deal ve Kennedy’ nin geliştirdiği örgüt kültürü modelinde ise kültürü gözlemleyebilmek için, görülebilir göstergelerden faydalanılmıştır. Bu doğrultuda modelde, kültür biçimlerinin oluşmasına, işletmelerin stratejik kararlar alırken göz önüne alması gereken çevresel belirsizlik derecesi ve atılan adımların başarısı kapsamında örgütün çevresinden

aldığı geri bildirim hızı etki etmektedir (Arıkan, 2018: 18).

Vries ve Miller (1984), karizmatik, paranoid, çekingen, ihtiyatlı ve bürokratik kültür türlerini tanımlamışlardır. Cameron ve Quinn’in (1992) ise çok popüler olan; klan kültürü, hiyerarşi kültürü, adhokrasi kültürü ve pazar kültürü tipolojileri literatürde önemli bir yere sahiptir. Özellikle tüm iktisadi ve idari bilimler alanında tüm dünyaca kabul görmüş, Hofstede’nin 1980 yılında ilk defa ortaya koyarak sürekli geliştirdiği ve kültürel değerlerin ölçümünde kullanılan model ise literatürde kullanılan en yaygın model olmanın yanı sıra, örgütsel kültürün, kültürler arası karşılaştırılmasına rehberlik eden en iddialı teorik model olarak da kabul görmektedir(Öncül vd., 2016: 259). Dolayısıyla bu çalışma da, Hofstede’ in örgüt kültürü metodolojisi üzerinden yürütülecektir.

2.1. Hofstede’in Örgüt Kültürü Metodolojisi

Kültür çalışmalarıyla bilinen Geert J. Hofstede, 52 ayrı ülke ve yüz bin birey üzerinde yaptığı kültür çalışması ile halen dünyada başta iktisadi bilimler olmak üzere birçok bilim alanına da öncülük etmektedir. Bu çalışmalarında Hofstede, örgüt kültürünü 6 farklı boyutta açıklamaktadır. Bu boyutlar (<https://geert-hofstede.com>):

2.1.1. Açık-Kapalı Sistemler

Bu boyut; kurumun dış çevre ile olan bağ yapısını göstermekte olup, kurumun erişilebilirliği ile ilgilidir. Açık sisteme sahip kurum ve örgütlere yeni gelen işgörenler çok çabuk kabul görürler. Aynı şekilde piyasalardaki gelişmelere paralel olarak, oluşturulan yeni politikalar, stratejiler, yönetmelikler veya güncellemeler de, kurum tarafından hemen kabul görür ve uygulanır. Tam tersine kapalı sistemlere sahip kurumlarda ise gerek yeni politikalar, güncellemeler veya yönetmeliklerin kabul görmesi uzun zaman alır. Bu kurumlar dış dünyaya, arkalarını dönmüş, bir görünüm arz etmektedirler (<https://www.hofstedeinsights.com/models/organizational-culture/>).

2.1.2. İçten – Dıştan Yönelimli (normatif-pragmatik) Örgütler

İçten yönelimli kurum kültürlerinde, işgörenler yaptıkları işlerde, iş etiği ve dürüstlük ilkelerine bağlı kalmayı önemsemektedirler. İçten

yönelimli kurum kültüründe çalışan işgörenler, müşterileri için neyin iyi olduğunu çok iyi bildiklerini düşünerek, sadece etik kapsamında ve kendi düşünceleri ile hareket etmektedirler. Öte yandan dıştan yönelimli kültüre sahip kurumlarda ise sadece müşterinin ihtiyaçlarına odaklanılmıştır. Dolayısıyla dıştan yönelimli kurum kültürlerinde sonuçlar veya çıktılar her daim önem arz etmekte olup; etik davranışlardan ziyade pragmatik şekilde hareket etmek daha çok önem arz etmektedir (<https://www.hofstedeinsights.com/models/organisational-culture/>).

2.1.3. Profesyonel – Paroşiyal (yerel)Kültürler

Paroşiyal (yerel)kültürün hâkim olduğu toplumlarda ya da örgütlerde, profesyonel sistemlerden farklı olarak, sistemler ve uygulamalar uzmanlaşmaya dayanmaz. Gelenekçi yaklaşımların ve sosyal normların hakimiyetinde hüküm süren, paroşiyal kültürün, yenilikçi değişimler ve güncellemeler karşısındaki uyumu düşüktür. Aile şirketlerinin hüküm sürdüğü paroşiyal kültürlerde, değişim karşısında direnç, profesyonel kültürler nazaran çok daha güçlüdür. Profesyonel kültürler ise yenilikçi yaklaşımlara ve piyasalardaki gelişmelere çok daha açıktır(<https://www.hofstedeinsights.com/models/organisational-culture/>).

2.1.4. Süreç – Sonuç Odaklı Kültürler

Süreç odaklı kültüre sahip kurumlarda, yapılacak işin hangi süreçlerden geçeceği ve hangi yöntemlerle yapılacağı esastır. Süreç odaklı kültüre sahip kurum çalışanları için, “nasıl” sorusunun cevabı büyük önem arz etmektedir. Bu kültürlerde çalışan kişiler kendilerini, işin yapılma sürecinde riskten kaçınan birer birey olarak algırlar. Onlar için, işin “Nasıl?” yapılacağı önemlidir. Tam tersine, sonuç odaklı bir kültürde çalışanlar ise iş ciddi riskler getirse dahi hedefe veya sonuca ulaşmak için herşeyi yaparlar. Sonuç odaklı kültüre sahip kurum çalışanları her şartta sonuca ulaşmak için, her daim kararlı tutum ve davranış sergilerler(<https://www.hofstedeinsights.com/models/organisational-culture/>).

2.1.5. İş – Çalışan Odaklı Kültürler

Kurumun veya örgütün yönetim felsefesi ile ilgili olan bu boyuta göre, çalışan odaklı kuruluşlarda, işin kaybedilmesi pahasına olsa bile, çalışanın gözetildiği bir yapıyı ifade etmektedir. Çalışan odaklı kurumlarda, çalışanların refahı, işin

başarısındaki en önemli etkidir. Tam aksine iş odaklı kuruluşlarda ise çalışanları kaybetmek pahasına olsa dahi görevi yerine getirmek veya işi başarıyla sonuçlandırmak her şeyden önce gelmektedir.

2.1.6. Sıkı – Serbest Denetimin Hakim Olduğu Kültürler

Bu boyut, kurum veya örgütteki iç yapılanma, disiplin ve denetim olgusunu ifade eder. Serbest denetimin ve yumuşak iş disiplininin egemen olduğu bir örgüt kültüründe, akıcı bir iç yapı, çok az kontrol ve disiplin vardır. Bu örgütlerde çok fazla doğaçlama ile beraber birçok sürpriz de ortaya çıkmaktadır. Sıkı denetimin ve katı bir çalışma disiplininin olduğu kurumlarda ise bunun tam tersi bir yapı izlenmektedir. Zira bu kurumlarda çalışanlar dakik ve aşırı ciddidir. Ayrıca maliyet kavramı, bu kurumlarda daha çok öne çıkmaktadır (<https://www.hofstedeinsights.com/models/organisational-culture/>).

2.2. Gray’in Muhasebe Kültürü Metodolojisi

Gray, Hofstede’in deklare ettiği kültür boyutlarından hareketle muhasebe kültüründeki uygulamaları doğrudan etkileyen ve “Muhasebe Değerleri” olarak adlandırdığı 4 tane kültür boyutu tanımlamıştır. Bu boyutlar aşağıda sıralanmaktadır(Karabınar, 2005:45-47):

2.2.1. Tekdüzelik – Esneklik

Toplumda uygulanagelen muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilir olması ve karşılaştırılabilirliğin sağlanması bakımından tekdüzelik; bütün işletmelerde benzer ve tutarlı muhasebe uygulamalarının olması gerektiğini belirtirken, esneklik; işletmelerin kendilerine özgü muhasebe uygulamalarını benimsemeleri durumunu ifade etmektedir (Gray, 1988:9). Dolayısıyla tekdüzelik derecesinin yüksek olması durumunda daha düşük derecede profesyonellikten ve daha yüksek derecede kurallara uyma yükümlülüğünden söz edilebilmektedir (Karabınar ve Kışlalıoğlu, 2014: 240).

Tek düzeci yaklaşım, tüm şirketlerde tek bir muhasebe politikası ve uygulamasının gerekliliğine vurgu yaparken, “Esneklik” muhasebe uygulamalarını her şirketin kendine özgü serbestiyle gerçekleştirmesini savunmaktadır. Bu kültürel boyut, sürekli yenilenen muhasebe standartlarının meslek

mensupları tarafından kabullenilme derecesini de göstermektedir.

2.2.2. Şeffaflık – Gizlilik

Bu boyut; sadece şirket yöneticilerini ilgilendiren bilgilerin mali tablolarda yer alması gerektiğini savunan bir muhasebe sistemine karşın daha şeffaf, daha fazla kamuya açık bir muhasebe sistemine vurgu yapar. Gizlilik derecesi, mali tablolarda hangi bilgilerin yer alıp almayacağını, açıklanacak bilginin kapsam ve düzeyini doğrudan etkiler. Bireysellik ile gizlilik arasında doğru orantılı bir ilişki vardır. Gizlilik ne kadar yüksekse mali tablolarda yer alan bilgi sayısı da o derece az olacaktır (Karabınar, 2005: 47-49).

2.2.3. Tutuculuk – İyimserlik

İyimserliğin hakim olduğu muhasebe sistemlerinde, gelecekteki olaylara karşı daha iyimser, kendi isteğini yapabilmek özgürlüğünün var olduğu, risk alabilen bir tutum sergilerken; tutucu muhasebe sistemlerinde belirsizlikle başa çıkabilmek için, daha ölçülü ölçüm yöntemlerini kullanan, riskten korkan bir tavır söz konusudur. Tutuculuğu yüksek olan muhasebe sistemlerinde, kullanılabilen ölçüm yöntemlerine bağımlılık daha kuvvetlidir (Choi, 2001:9). Bir ülkedeki eş-anlılık ve dışa dönüklük ne kadar yüksek ise tutuculuk da o kadar yüksek bir seyir izleyecektir (Karabınar, 2005: 47).

2.2.4. Statükoculuk – Uzmanlık

Bu boyut; bireysel veya profesyonel yorumların kullanımı, muhasebe konusunda gereksinim duyulan düzenlemelerin profesyonel meslek mensuplarının bizzat kendisi tarafından yapılmasına karşı resmi düzenlemelere uygunluğuna ve bu durumun kontrol edilmesi gerektiğine atıfta bulunur. Birinci durumda profesyonellikten söz edilirken; ikinci durumda, statükocu bir yaklaşım söz konusudur. Yüksek profesyonelliğe sahip örgütlerde, “kendi kendine yetme” durumu hakimdir. Düşük profesyonelliğe sahip kültürlerde ise herhangi bir aksi durum karşısında, resmi kurumlar tarafından müdahale edilme, beklentisi vardır. Bir ülkedeki “Profesyonellik” düzeyi, “Bireysellik” ile doğru orantılı bir görünüm arz etmektedir (Karabınar, 2005:45).

2.3. Hofstede’ in Örgüt Kültür Sınıflandırmasının Muhasebe Kültürleriyle Etkileşimi

Hofstede’in son yıllarda bilim dünyasına deklara etmiş olduğu ve 6 boyutta açıkladığı örgüt kültürü metodolojisi, Gray’in yıllar önce ortaya koyduğu “Muhasebe Kültür Değerleri” çalışmasını tamamlar niteliktedir. Bu bağlamda aşağıda, her bir örgüt kültürü boyutunun, “Muhasebe Kültürü” nü nasıl etkilediği ve ilgili kültüre nasıl yansıdığı tablo haline getirilerek gösterilmiştir:

Tablo 1: Hofstede’ in Örgüt Kültürü İle Gray’in Muhasebe Kültür Etkileşimi Tablosu

ÖRGÜT KÜLTÜRÜ İLE MUHASEBE KÜLTÜR ETKİLEŞİMİ	ÖRGÜT KÜLTÜRÜ İLE MUHASEBE KÜLTÜR ETKİLEŞİMİ
Kapalı Sistemler → Tekdüze → Gizli → Tutucu → Statükocu	Açık Sistemler → Esnek → Şeffaf → İyimser → Uzman
Normatif Örgütler → Tekdüze → Gizli → Tutucu → Statükocu	Pragmatik Örgütler → Esnek → Şeffaf → İyimser → Uzman
Proşiyal Örgütler → Tekdüze → Gizli → Tutucu → Statükocu	Profesyonel Örgütler → Esnek → Şeffaf → İyimser → Uzman
Sonuç Odaklı Örgütler → Tekdüze → Gizli → Tutucu → Statükocu	Süreç Odaklı Örgütler → Esnek → Şeffaf → İyimser → Uzman
İş Odaklı Örgütler → Tekdüze → Gizli → Tutucu → Statükocu	Çalışan Odaklı Örgütler → Esnek → Şeffaf → İyimser → Uzman
Sıkı Denetime Tabi Örgütler → Tekdüze → Gizli → Tutucu → Statükocu	Serbest Denetime Tabi Örgütler → Esnek → Şeffaf → İyimser → Uzman

Yukarıdaki tabloda, paroşiyal kültürlerin aynı zamanda normatif ve kapalı bir sistem kültürüne sahip olduğu ve bu kültürlerin muhasebe uygulamalarının da; “Tekdüze, gizli, tutucu ve statükocu” bir kültürel eğilime sahip olduğu görülmektedir. Benzer şekilde, “İş - Sonuç Odaklı ve Sıkı Denetim” e sahip kültürlerin hakim olduğu örgütlerin, muhasebe uygulamaları da; “Tekdüze, gizli, tutucu ve statükocu” bir kültürel eğilim göstermektedir.

“Süreç - Çalışan Odaklı” bir yapıya sahip ve “Profesyonellik” kültürü ile çalışan örgütlerin, “Açık” bir örgüt sistemine sahip olduğu görülmektedir. “Açık” bir örgüt sistemi ve “Profesyonellik” kültürü ile çalışan örgütlerin muhasebe uygulamaları da;

“Uzman, Esnek, Şeffaf ve İyimser” bir yapı izlemektedir. Aynı şekilde bu kültüre sahip örgütler; “Serbest Denetime Tabi ve Pragmatik” bir örgüt kültürüne de sahip örgütler olarak karşımıza çıkmaktadır.

3. HOFSTEDE VE GRAY’IN MUHASEBE ÖRGÜT KÜLTÜRÜ BAĞLAMINDA TÜRK MUHASEBE KÜLTÜRÜNÜN YAPISI

Paroşiyal kültür gruplarının ağırlıkla hüküm sürdüğü Türkiye toplumlarında bağımlı, hiyerarşik, genellikle erişilmez üstler toplum ve iş dünyasında yerlerini alırlar. İdeal bir baba veya patron figürü ile yaşayan Türkiye toplumlarında güç merkezde toplanmakta olup, iş dünyasında çalışanlara ne yapmaları gerektiğinin söylenmesi beklenirken; çalışanlara inisiyatif verilmemektedir. Yöneticilere ve üstlere karşı çalışanların yaklaşımları her daim resmidir. Türkiye toplumlarında işgörenler ve kurumlar, gerek patronlar gerekse devlet tarafından, her daim kontrol altında tutulur ve bu bağlamda çalışanlar veya kurumlar, kurallara veya patronlara bel bağlarlar. Ayrıca bu toplumların iş dünyasında nepotizme de (adam kayırma, ayrımcı yaklaşım) sıklıkla rastlanmaktadır (<https://www.hofstedeinsights.com/product/compare-countries/>). Türkiye toplumlarında bilginin ve sırların merkezde toplanması, muhasebe kültürü açısından, Türk muhasebe kültürünün de “Gizli” bir yapıya bürünmesini sağlamıştır. Türk muhasebe kültürünün “Gizli” kültürel yapıya sahip olması da, Türk muhasebe kültürünü “Kapalı” bir sistem olarak kurgulamıştır.

Bireysel davranışsal özelliklerin çok yüksek olduğu Avrupa, Avusturalya ve Amerika kıtasının aksine Türkiye toplumlarında gruplar, bireylerden her daim önde gelmekte ve bu toplumlar kolektivist bir yapı sergilemektedirler. Bireyselliğin düşük olduğu Türk kültüründe, “Ben” olgusundan ziyade “Biz” olgusunun ön planda olduğu izlenmektedir. Toplumda veya iş dünyasında bireyler, sadakatle belli gruba veya devlete aidiyet duygusuyla yaşarlar (<https://www.hofstedeinsights.com/product/compare-countries/>). Gray’in muhasebe kültür metodolojisinde belirttiği gibi “Statükocu” muhasebe kültüründe, resmi düzenlemelere uygunluğa ve bu durumun kontrol edilmesi gerektiğine her daim ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca “Statükocu” muhasebe kültüründe, herhangi olumsuz bir durum karşısında da, resmi kurumların piyasalara müdahale beklentisi vardır. Karabınar’a göre ise bir ülkedeki bireysellik

ne kadar düşük ise statükoculuk o kadar yüksek, tam tersine bireysellik ne kadar yüksek ise profesyonellikte o kadar yüksek olacaktır (Karabınar S., 2005:45). Bu noktadan hareketle, devletin vergi kanunlarından köken alan ve her dönem vergi denetçileri tarafından denetlenen geleneksel Türk muhasebe kültürünün de “Profesyonellik” ten ziyade; “Statükocu” bir yapı izlediği net olarak görülebilmektedir. Bu doğrultuda “Statükocu” bir yapıya sahip Türk muhasebe kültürü, “Normatif” bir örgüt kültürüyle beraber “Sıkı Denetime Tabi” bir örgüt olarak da kendini göstermektedir.

Portekiz, İspanya, Arjantin veya Yunanistan gibi riskten ve belirsizlikten üst düzeyde kaçınan Türkiye toplum kültüründe, kaygının yeri çok büyüktür. Dolayısıyla bu ülkelerin iş dünyası reklamlarında, istenmeyen bir durumla karşılaşıldığında, para iadesi veya garanti kavramlarına çok vurgu yapılmaktadır. Zira bu kültürlerde bireyler, bir meta satın alacağı zaman, genellikle ilk soru, “Bunun garantisini ne kadar?” şeklinde olur. Belirsizlikten kaçınan toplumlar, riskli seven toplumlara nazaran, beklenmedik olaylar karşısında çok daha heyecanlı veya hoşgörüsüz olabilmektedir. Dolayısıyla bu toplumlarda yeni bir sisteme geçiş veya olguyu kabullenme çok kolay olmamaktadır. Türkiye toplumlarının riskten yüksek derecede kaçınan toplumlar olması, Türk muhasebe kültürünün de “Tekdüze” bir kültüre sahip olmasını sağlamıştır. Her ne kadar Türkiye’de uygulanan muhasebe sisteminin adı da, “Tek Düzen Muhasebe Sistemi” olsa dahi, Türkiye’deki muhasebe uygulamalarında, vergiden kaçınma adına, “Esnek” davranışlara da yönelinmektedir. Bu durum kültürel açıdan yine, Türkiye toplumlarının riskten kaçınma düzeyi ile açıklanabilir. Aynı zamanda Gray’in açıkladığı üzere, “Tutucu” muhasebe sistemlerinde, belirsizlikle başa çıkabilmek için, daha ölçülü ölçüm yöntemlerini kullanan, riskten korkan bir tavır sergilenmektedir. Muhasebe sistemlerindeki bu “Tutucu” kültürel tavır, riskten kaçınan Türk muhasebe kültüründe de kendini net bir şekilde göstermektedir. Türkiye’de kullanılan genel muhasebe sisteminde, bu duruma en güzel örnek; değerlendirme yöntemlerinde, “Gerçeğe Uygun Değer” yerine “Maliyet Değeri” ile değerlendirme yöntemi gösterilebilir. Türk muhasebe kültürünün gerek “Tekdüze” gerekse “Tutucu” kültüre sahip olması, Türk muhasebe örgüt kültürünün, “Kapalı”, “Normatif” ve “Sonuç Odaklı” bir örgüt kültürüne sahip olmasını sağlamıştır. Zira yıllardan beri Türkiye’de uygulanagelen “Tek Düzen Muhasebe

Sistemi” nde, vergi denetçilerinin, şirket patronlarının veya kreditorlerin baktığı tek nokta, şirketin dönemsonu itibariyle elde ettiği “Dönem Kârı” tutarı olmuştur. Bu durum, Türk muhasebe kültürünün, ne kadar “Sonuç Odaklı” bir örgüt kültürüne sahip olduğunu da net olarak göstermektedir.

Sonuç olarak, yukarıdaki analizlerden hareketle, Türk muhasebe kültürü; “Kapalı”, “Normatif”, “Sonuç Odaklı”, “Sıkı Denetime Tabi” ve “Paroşiyal” örgüt kültürüne sahip bir yapı izlemektedir. Bu örgüt kültürüne sahip Türkiye’ de uygulanagelen geleneksel muhasebe sisteminin kültür kodları ise “Tekdüze”, “Gizli”, “Tutucu” ve “Statükocu” bir yapı izlemektedir.

4. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KOMİTESİNİN YAPISAL ÖRGÜT KÜLTÜRÜ İLE TÜRK MUHASEBE KÜLTÜRÜNÜN KARŞILAŞTIRILMASI

1973 yılında kurularak başlangıçta, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (International Federation of Accountants – IFAC) bir kolu gibi çalışan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), 2000 yılında IFAC’ın kendi bünyesine katılmasıyla yeni bir yapı oluşturmuştur. IASB’nin tüm sorumluluklarını üstlenerek, uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmak amacıyla, Nisan 2001’de, Londra’da kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir.

IASB’nin, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) tarafından atanan ve her biri bir oy hakkına sahip olan 2 tanesi yarı zamanlı 12 tanesi de tam zamanlı olmak üzere, farklı coğrafi bölgelerden gelen 14 üyesi bulunmakta olup, kararlar en az 9 üyenin olumlu oyu ile alınmaktadır(<https://www.iasplus.com/en>).

Günümüzde IASB’nin çalışmalarında aktif rol oynayan kuruluşların, 2 tanesi Avrupa merkezli olup, geri kalan 6 tane üye de Amerika merkezlidir. Bu kuruluşlar aşağıda yer almaktadır (Oksay,2005:23-32):

- ABD Sermaye Piyasası Kurumu (US Securities and Exchange Commission - SEC)

- Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (International Forum for Accountancy Development - IFAD)

- ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu (US Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB)

- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC)

- Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu (European Financial Reporting Advisory Group - EFRAG)

- ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (US Financial Accounting Standards Board - FASB)

- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (International Organization of Securities Commissions –IOSCO)

- Avrupa Komisyonu

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASCF) vakfının, 6 Kuzey Amerika, 6 Avrupa, 6 Avustralya-Asya kıtaları ve 4 tanesi de farklı coğrafyalardan olmak üzere toplam 22 üyesi bulunmaktadır. Vakıfta alınacak kararlar genel uygulamada basit çoğunluğun sağlanmasıyla alınmaktadır.

Kurumlar ve örgütler açık birer sistem olduğundan içinde buldukları toplumların kültürel eğilimlerinden direkt olarak etkilenmekte ve bu doğrultuda şekil almaktadırlar. Zira içinde bulunduğu toplumun kültür yapısıyla ters yönde duran kurum ve örgütlerde o toplum veya ülke içinde yaşamlarını sürdürememektedirler. Dolayısıyla bir ulusal kültürün, ilgili toplumdaki örgütün tutumlarının büyük bir kısmı üzerinde güçlü bir etkiye sahiptir (Leslie ve Gelfand, 2012:128). Bu noktadan hareketle, IASB’nin çalışmalarında aktif rol oynayan 8 adet kuruluşun, 6 adedi aynı ülkeden menşei almakta olup aynı kültürel eğilime sahiptir. Geri kalan 2 adet kurum ise yine Avrupa ülkelerinden oluşmakta olduğu için, IASB’nin çalışmalarında etkin olan bu kuruluşlarda da “Anglo-Sakson” kültürünün hakim olduğu net olarak izlenebilmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASCF) vakfının 22 üyesi analiz edildiğinde ise üyelerin yaklaşık %28 çoğunluğu Amerika, %28 çoğunluğu Avrupa ve %28 çoğunluğunun Avustralya ve Asya kıtalarından

geldiği görülmektedir. Geriye kalan % 17 çoğunluk ise farklı coğrafyalardaki katılımcılardan oluşmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASCF) vakfının yönetimindeki bu oransal dağılım, başta Amerika olmak üzere Avusturalya ve Avrupa kıtalarından olan katılımcıların, yönetimde ortalama % 70 çoğunluğa sahip olduğunu göstermektedir. Amerika, Avusturalya ve Avrupa kıtalarında yer alan ülkelerin ticari kültüründe, “Anglo-Sakson” kültürünün hakim olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla bu kıtalardaki ülkelere benzer kültürel eğilimlerin hakim olması, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASCF) vakfı yönetiminin aldığı kararlarda da, “Anglo-Sakson” kültürünün net bir etkisi olacağını göstermektedir. İngiltere merkezli kurulan ve yürütülen uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında hakim anlayışın da, “Anglo-Sakson” kültürü olduğu bilinmektedir. “Anglo Sakson” kültürünün doğuşu, V. yüzyılda Roma askerlerinin bugünkü İngiltere'den ayrılmasından sonra adaya yerleşen Germen asıllı Angl ve Saks kabilelerine dayanmaktadır. Zira bu kabileler, bugünkü İngiliz milletler topluluğunun çekirdeğini oluşturmaktadır.

Çalışmanın da kaynak noktalarından birini oluşturan ve Türk muhasebe örgüt kültürü ile birçok noktada ayrışan Anglo-Sakson örgüt kültürü aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak verilmiştir:

Tablo 2: Muhasebe Örgüt Kültürlerinin Karşılaştırmalı Tablosu

ÖRGÜTSEL KÜLTÜR BOYUTLARI	TÜRK MUHASEBE SİSTEMLERİNDE KURUM KÜLTÜRÜ	ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KOMİTESİ KURUM KÜLTÜRÜ (IASCF)
Açık Sistemler / Kapalı Sistemler	<u>Kapalı Sistemler</u> Tekdüzen Tutucu Statükocu Gizli	<u>Açık Sistemler</u> Uzman Esnek Şeffaf İyimser
Pragmatik / Normatif	Normatif Tekdüzen Tutucu Statükocu Gizli	Pragmatik Uzman Esnek Şeffaf İyimser
Profesyonel / Paroşiyal	<u>Paroşiyal</u> Tekdüzen Tutucu Statükocu Gizli	<u>Profesyonel</u> Uzman Esnek Şeffaf İyimser
Süreç Odaklı / Sonuç Odaklı	Sonuç Odaklı Tekdüzen Tutucu Statükocu Gizli	Süreç Odaklı Uzman Esnek Şeffaf İyimser
İş Odaklı / Çalışan Odaklı	İş Odaklı Tekdüzen Tutucu Statükocu Gizli	İş Odaklı Uzman Esnek Şeffaf İyimser
Sıkı Denetim / Serbest Denetim	<u>Serbest Denetim</u> Tekdüzen Tutucu Statükocu Gizli	<u>Sıkı Denetim</u> Uzman Esnek Şeffaf İyimser

Muhasebe sistem ve uygulamalarında tekdüzelik derecesi ne kadar yüksek ise uzmanlaşma ve profesyonellik te o kadar düşük bir seyir izlemektedir. Tekdüzeligi yüksek olan muhasebe sistemleri, tutucu, paroşiyal, statükocu, normatif ve kapalı sistemlerin hüküm sürdüğü bir kültürlerde hareket kabiliyeti bulmaktadır. Bu noktadan hareketle Türk muhasebe sistemlerinde kurum kültürünün, paroşiyal görünümlü, sonuç odaklı(vergi ve kâr) çalışan, normatif yapıda ve kapalı bir sistem olarak kurgulandığı görülmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı(IASCF) kurumunun ise profesyonel görünümlü, süreç odaklı çalışan, pragmatik yapıda ve açık bir sistem olarak kurgulandığı bir kurum kültürüne sahip olduğu izlenmektedir.

5. SONUÇ

Örgüt ve kurumların yaşam süreçleri ile tarzını belirleyen ana etmen olan “Kültür” ün; muhasebe uygulamaları ve finansal raporlar üzerindeki etkilerini anlamak, uluslararası muhasebe uyumuna doğru ilerlediğimiz bu günlerde daha çok önem arz etmektedir. Strateji bir kültür ürünü olarak kabul edilirken, diğer yandan kültür de, bir strateji

ürünü olarak kabul edilebilir. Ulusal kültür, örgütsel strateji ve bu stratejinin uygulanması üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Toplumsal kültür öncülüğünde şekillenen örgüt kültürleri, ilgili örgütlerin piyasalardaki konumunu ve başarısını da belirlemektedir. Çok uluslu şirketler ve uygulamalar için ise kültürel farklılıklar uzun dönem çalışmaları ve fedakârlıkları gerektirmektedir. Zira üyelerinin çoğu “Anglo-Sakson” kültürüne sahip toplumlardan kurulu olan, “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu” nun oluşturduğu UMS-UFRS’ nin (Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları), Türkiye’ de olduğu gibi, tüm dünyada da yaygınlaşması için uzun dönemli çalışmalar yapılmaktadır. Ayrıca ortak değerlere sahip olmayan ülkelerin muhasebe sistemlerinde ortak uygulamaları sağlamak, ciddi bir zaman ve maliyet gerektirmektedir. Bu uzun dönemli çalışmalar sonucunda, dünyada tek bir dil olarak uygulanması beklenen hedefe ulaşmak için bazı ülkeler kendi ulusal finansal raporlama standartlarını UFRS’ler ile uyumlu hale dönüştürmeye çalışırken; bazıları da UFRS’leri kendi diline çevirerek bunları kendi ulusal finansal raporlama standartları olarak kullanmaktadırlar. Uluslararası kültürel farklılıklardan doğan, muhasebe ve finansal raporlamada yakınsama kavramı ve çalışmaları da, bu uygulamalar doğrutusunda ortaya çıkmış bulunmaktadır.

Günümüz dünya ticaretinde ve para akışında ülke sınırlarının ortadan kalkmış olması, kültürel farklılıklar ve kabullenmeler arasındaki sınırı bir anda ortadan kaldıramamaktadır. Bu bağlamda, IASCF kurum kültürü ile Türkiye’nin kültürel kodlarındaki farklılıklardan dolayı, UMS-UFRS paketinin ilk defa Türkiye’de uygulanma çalışmaları da, aynı paketin değiştirilmeden Türkçe’ ye çevrilmesi ile başlamıştır. Fakat yıllardan beri Türkiye toplumlarının kültürel kodları çerçevesinde şekillenen Türkiye’deki muhasebe sistemi, UMS-UFRS sisteminin tersine; kapalı ve normatif bir sistem olarak kurgulanmıştır. Bu doğrultuda; örgüt kültürü açısından açık ve profesyonel bir sistem olarak kurgulanan UMS-UFRS uygulamaları; uzman, esnek, iyimser ve şeffaf bir yapı izlerken; tam tersine Türkiye’de muhasebe uygulamaları, tekdüze, tutucu, gizli ve statükocu bir yapı izlemektedir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensupları, Türkiye muhasebe kurum kültürünün gerektirdiği ve yıllardır süregelen bu tutumlarını muhasebe uygulamalarına yansıtmış ve Türk iş dünyasında UMS-UFRS paketinin, tüm işletmeler üzerinde tek seferde uygulanabilirliği

sağlanamamıştır. Zira bunun ana nedenlerinden biri, yüzyıllar boyunca çeşitli toplumlarda yaşanan kültürel farklılıklardaki uçurumlardır. Bundan dolayı hem ulusal muhasebe sistemi hem de UMS-UFRS’ ler ile uyumlu, arada yumuşak geçiş sağlamak üzere, KOBİ TFRS, BOBİ FRS veya mikro işletmeler için muhasebe ve finansal raporlama standartları gibi paketler her dönem yayınlanmakta ve sürekli güncellenmektedir.

Örgüt kültürü bağlamında, muhasebe ve finansal raporlama standartlarını hazırlayan kurumların, örgütsel yapısını temel alarak uygulamadaki farklılıkları yansıtan ve kurum kültürlerinin analizi bağlamında alanın da ilk kez kaleme alınan bu çalışma, ilgili alanda yeni çalışmaların doğmasına da neden olacaktır. Zira bu çalışmadan sonra özellikle iktisat sosyolojisinin muhasebe ve finansal raporlama sistemleri üzerindeki etkisinin araştırılması ve bu yönde literatüre yeni çalışmaların kazandırılması ümit edilmektedir.

KAYNAKÇA

- Arıkan Ö., (2018), Örgüt Yapısının İnovasyon ve Örgüt Kültürüne Etkisi: İbank A.Ş. Araştırması, İller Bankası Uzmanlık Tezi
- Choi, F. D. S. ve Meek, G. (2008), International Accounting, New Jersey, Pearson Prentice Hall, 6th ed.
- Gray, S. J. 1988. Towards A Theory Of Cultural Influence On The Development Of Accounting Systems Internationally, Abacus.
- Kanbur E., Özyer K., Akyüz M. (2017) “Normatif Örgütsel Bağlılığın Örgütsel Vatandaşlık Davranışı Üzerindeki Etkisi: Sağlık Çalışanları Üzerine Bir Araştırma.” Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi c:5 s: 52
- Karabınar S., 2005, “Muhasebe İklimi”, Seçkin Yayınları, Ankara
- Karabınar S., Demirci Ş. D. ve Kıymaz M. (2014). Yakınsamanın Geldiği Nokta: Muhasebe Kültür Bölgelerinde UFRS’lerin Uygulanma Durumu, 2nd International Symposium on Accounting and Finance
- Karabınar, S. ve V. Kışlalıoğlu. 2014. “Muhasebe Kültürü İle İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmaların Ampirik Analizi”, Balıkesir University The Journal Of Social Sciences Institute, 17 (31).
- Kavoğlu, S. (2009). Örgüt Kültürünün Çalışanlarda Tükenmişlik Duygusuna Etkisi ve Örnek Bir

Uygulama, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Edirne.

- Kılıç E. M., Koçyiğit A. (2017) “Sosyal Sermayenin İnovasyon Üzerindeki Etkisinin Türkiye Açısından İncelenmesi: Mekansal Ekonometrik Analiz” Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi s:50 / 95-120
- Leslie, L. M. ve M. J. Gelfand (2012), "The Cultural Psychology of Social Influence: Implications for Organizational Politics", In Ferris, G. R. ve D. C. Treadway (Ed), Politics in Organizations Theory and Research Considerations, USA: Taylor and Francis Group, LLC.
- Oksay S. ve Acar O. (2005). “Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri”, TSRŞB, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3: 23-32
- Otlu F. ve Güdelci N. E. (2019) “BOBİ FRS İle Ortaya Çıkması Muhtemel Etkilerin Teorik Boyutta Değerlendirilmesi” Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi c:12 s:66
- Öncül S.M., Deniz M., İnce R.A. (2016). Hofstede’in Örgüt Kültürü Modelinin Potansiyel Girişimcilerin Yetiştirdiği Çevresel Özellikler Kapamında Değerlendirilmesi, Journal Of Academic Approaches, c:7 s:1
- Özdevecioğlu, M. ve Çelik, C. (2009), “Örgüt Kültürü Tipleri İtibariyle Bireylerin Algıladıkları Mağduriyet Farklılıklarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma”, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 23, sayı:1.

İnternet Kaynakları:

www.geert-hofstede.com

www.hofstede-insights.com/models/organisational-culture

www.iasplus.com/en

www.kgk.gov.tr/TMSTFRS2018Seti/TMS38.pdf

www.kap.gov.tr