

# ÜLKELERİN UFRS UYGULAMALARININ KABULÜNDE KÜLTÜRÜN ETKİLEYİCİ ROLÜ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA\*

Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR\*\*

Arş. Gör. İsmail Hakkı ÜNAL\*\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 05.11.2020 / Kabul Tarihi : 12.12.2020

Makale Türü: Araştırma

## ÖZ

Kültür, ulusal ekonomilerin yerel muhasebe sistemleri üzerinde önemli etkisi bulunan sosyo-ekonomik bir faktördür. Literatürde bunu doğrulayan ve kültürün muhasebe üzerindeki etkisini ele alan birçok çalışma yer almaktadır. Öte yandan yerel muhasebe sistemlerinin henüz yerini al(a)mamış olsa da Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi'nin (UFRS'nin) ülkelerin yerel muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkları, bir bağlamda kültürel farklılıkları azaltması beklendiği de bilinen bir gerçektir. Zira daha benzer kültürel yapıya sahip “gelişmiş ülkelerin” önderliğinde hazırlanan UFRS'nin küresel dünya için nihai hedefi de, diğer ülkelerle harmonizasyon süreci sonunda tüm dünyada ortak bir standart setine geçilmesidir. Çalışmanın amacı da ülkelerin UFRS sistemine kabul/geçiş süreçlerinde kültürün etkisine dair bir değerlendirmede bulunmaktır. Bu amaç doğrultusunda literatürde ülkelerin kültürel değerlerini yansıttığı kabul edilen Hofstede'in 4 boyutlu kültür endeksi puanlarının, UFRS uygulamalarının kabulüne ilişkin değişken ile ilişkisine bakılmıştır. Bu incelemede, ülkelerin UFRS kabul durumu kategorik bağımlı değişken, endeks puanları ise bağımsız değişken olarak kabul edilmiş ve lojistik regresyon analizi uygulanmıştır. Analiz sonucunda; ülkelerin UFRS'yi kabulünde, hesaplanan endeks puanlarının dolayısıyla kültürel değerlerinin, önsel olarak beklenildiği ölçüde büyük bir etkisi bulunmadığı, model dışında kalan başka açıklayıcıların daha fazla etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe, Finansal Raporlama, UFRS, Kültür, Hofstede

**JEL Kodları:** M40, M41.

\* Bu çalışma 5-8 Ekim 2019 tarihleri arasında gerçekleştirilen “MODAVICA 2019-16th International Conference on Accounting” konferansında özet olarak sunulmuş olan “Kültürün UFRS Uygulamalarının Kabulü ile İlişkisi Üzerine Bir Araştırma” başlıklı bildiri çalışmasının genişletilmiş halidir.

\*\* TBMM Başkan Müşaviri, Türkiye Büyük Millet Meclisi, fsozdemir@gmail.com.

\*\*\* İzmir Demokrasi Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, ishakkunal@gmail.com.

**A RESEARCH ON THE IMPRESSIVE ROLE OF CULTURE IN THE TRANSITION OF COUNTRIES TO IFRS APPLICATIONS****ABSTRACT**

Culture is a socio-economic factor that has a significant impact on the local accounting systems of national economies. There are many studies in the literature that confirm this and investigating of its effect on accounting. On the other hand, IFRS has not yet replaced local accounting systems, whereas the International Financial Reporting System (IFRS) is expected to reduce the differences between the local accounting practices of countries, in other words, cultural differences. The ultimate goal of IFRS, which is prepared under the leadership of “developed countries” with more similar cultural structures, is to obtain a common standard set for the global world at the end of the harmonization process with other countries. The aim of the study is to evaluate the effect of culture on the acceptance / transition processes of countries to the IFRS system. For this purpose, the relation of 4-dimensional cultural index scores of Hofstede, which is accepted to reflect the cultural values of countries in the literature, with the variable regarding the acceptance of IFRS applications was examined. In this analysis, countries’ IFRS acceptance/transition status is a categorical dependent variable and index scores are independent variables. And logistic regression method was used for analysis. As a result of the analysis; It has been observed that the calculated index scores and thus their cultural values do not have a significant a priori effect in the acceptance of IFRS by the countries. This also means that other explanations outside the model have more effect.

**Keywords:** Accounting, Financial Reporting, IFRS, Culture, Hofstede

**JEL Codes:** M40, M41.

**1. GİRİŞ**

**M**uhasebe, kurumların (çoğunlukla raporlayan işletmelerin) iç ve dış bilgi kullanıcıları ile iletişim kurmasını sağlayan teknik bir dildir. Muhasebecilerin finansal raporların hazırlanması sırasında yükledikleri anlamlar, yayımlanan raporları okuyanlar tarafından anlaşıldığında, muhasebenin, dolayısıyla finansal raporların, kendilerinden beklenen misyonu yerine getirdikleri kabul edilebilir. Ancak bir ülkede, o ülkenin ulusal (yerel) finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanan finansal raporların, başka ülkeden bir kullanıcı tarafından anlamlandırılması kendine has bir takım teknik gereklilikleri (güçlükleri) de beraberinde getirir. Para biriminin, fiyatlar genel seviyesinin sebep olacağı sınırlayıcı etkiler bertaraf edilse dahi yerel ekonominin finans kaynakları, hukuk sistemi, vergilendirme politikaları, politik ve ekonomik ilişkiler, ekonomik gelişmişlik düzeyi, öğrenim düzeyi ve kültür gibi yerel dinamiklerden kaynaklanan sınırlamalar varlığını sürdürmeye devam eder.

Nitekim Uluslararası Muhasebe yazınında önemli çalışmalardan biri olan Choi ve Meek (2008), ülkeler arasındaki muhasebe farklılıklarını; geçerli muhasebe esasları ve muhasebe uygulamaları üzerinde etkili

olduğunu ileri sürdükleri bu faktörler arasındaki karmaşık etkileşime bağlamaktadır (Özdemir, 2011: 79-80).

Nobes (1998) de bu faktörler içinden kültür üzerinde durmuş ve kültürü, muhasebe sisteminin seçimindeki esas faktör olarak nitelendirmiştir. Ona göre kültürel olarak birbirine bağlı veyahut yakın ülkeler, muhasebe sistemlerinde birbirlerinden esinlenmektedirler. Nitekim literatürde de, bilhassa Hofstede (1980)'den esinlenen Gray (1988)'in muhasebe alanındaki ilk kültür teorisini ortaya atmasıyla birlikte, kültürün muhasebe üzerindeki etkisine veyahut kültür-muhasebe ilişkisine dair çalışmaların hızlandığı gözlenmektedir.

Bu çalışmanın amacı da küresel işletmeler ve işlemler nedeniyle muhasebe ve finansal raporlamanın da uluslararası bir boyut kazanmasının ardından, tüm dünyada ortak bir raporlama diline olan ihtiyacın hızlanması karşısında ülkelerin UFRS sistemine kabul/geçiş süreçlerinde kültürün etkisine dair bir değerlendirmede bulunmaktadır.

Zira ait olduğu toplumsal yapının kültürel değerlerini yansıtmayan bir muhasebe sisteminin raporlayan işletme ile bilgi kullanıcıları arasındaki iletişimde güçlükler neden olacağı ifade edilebilir. Küresel Dünya ile birlikte işletmelerin bilgi kullanıcıları portföyü ulusal boyuttan, uluslararası boyutlara ulaşmış ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) oluşturulmasının temelindeki önemli motivasyonlardan biri olarak paydaşlar arasındaki iletişimi sağlayan muhasebe sisteminin tüm dünyada ortak bir paydada buluşma gereksinimi ortaya çıkmıştır. Fakat UFRS'nin oluşum/gelişim sürecinde kültürel anlamda birbirine daha yakın olan *gelişmiş ülkeler* söz sahibi olmuştur ve UFRS setinin, daha çok bu ülkelerin muhasebe sistemlerine benzer bir muhasebe sistemi olarak şekillendiği ifade edilebilir. Ancak ülkeleri ortak bir paydada buluşturmak üzere geliştirilen bu sistemde, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kültürel değerlerinin gelişmiş ülkelere kıyasla ne ölçüde dikkate alındığı araştırılması gereken önemli bir konu olmaya devam etmektedir. Çünkü günümüz dünyasında kimi ülkelerin UFRS sistemine kabul/geçiş sürecinde kamuya hesap verme yükümlülüğüne göre zorunluluk getirdiği gözlenirken, kimi ülkelerin yalnızca yabancı orjinli işletmeler için zorunlu tuttuğu ya da izin verdiği, kimi ülkelerin ise yalnızca KOBİ'ler için UFRS Standardını zorunlu tuttuğu ya da kullanımına izin verdiği görülmektedir. Kalan ülkelerin de izleme aşamasında olduğu kabul edilmektedir. Buna göre UFRS sistemine kabul/geçiş süreci bakımından ülkeler;

- i) Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan yerel işletmeler için UFRS Standartlarını zorunlu tutan ülkeler,
- ii) Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan yerel işletmeler için UFRS Standartlarını zorunlu tutmayan ancak kullanılmasına izin veren ülkeler,
- iii) UFRS Standartlarını yabancı işletmeler için zorunlu tutan ya da kullanımına izin veren ülkeler,
- iv) KOBİ'ler için UFRS Standardını KOBİ'ler için zorunlu tutan ya da kullanımına izin veren ülkeler,
- v) KOBİ'ler için UFRS Standardının henüz izleme aşamasında olduğu ülkeler

olmak üzere beş gruba ayrılmaktadır.

Bu sınıflandırmaya<sup>1</sup> 166 ülkenin dahil edildiği ve pek çok ülkenin UFRS uygulamalarını benimsediği görülmektedir. Ancak ülkelerin bu sistemi uyguladığı işletme türleri bakımından farklılıklar bulunmaktadır.

- Türkiye, Rusya, Fransa, Mısır gibi ülkelerin de içinde bulunduğu 144 ülke; UFRS uygulamasını kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan yerel işletmeler için zorunlu kılarken, diğer işletmeler için UFRS zorunluluğu getirmemiştir.
- İsviçre, Japonya gibi ülkelerin de içinde bulunduğu 12 ülke; UFRS uygulamasını Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan yerel işletmeler için zorunlu tutmamakta ancak kullanılmasına izin vermektedir.
- Türkiye, İspanya, Japonya, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerin de içinde bulunduğu 137 ülke; UFRS Standartlarını yabancı işletmeler için zorunlu tutmakta ya da kullanımına izin vermektedir.
- 166 ülkenin 86'sı KOBİ'ler için UFRS Standardını KOBİ'ler için zorunlu tutan ya da kullanımına izin vermektedir.
- Geriye kalan 80 ülkenin 9'unda ise KOBİ'ler için UFRS Standardı henüz izleme aşamasındadır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Hofstede (1980)'den sonra muhasebe alanında kültüre dair teorisini kalem alan Gray (1988)'in kültür-muhasebe ilişkisine/ikilisine dair çalışmaları hızlandırdığı gözlenmektedir. Kronolojik olarak öne çıkan önemli çalışmalar da bu hipotezi doğrular mahiyettedir.

Nitekim Perera (1989), Gray (1988)'in teorisini gelişmiş ülkeler özelinde ele almıştır. Hamid vd. (1993), bir kültürel unsur olan dinin, bir ülkenin muhasebe yapısı, kavramları ve işleyişi içindeki etkisini incelemiştir. Hussein (1996) da Amerika ve Hollanda borsalarında işlem gören şirketlerin yıllık finansal raporlarını etkileyen kültürel faktörlere dair karşılaştırmalı bir analiz yapmıştır. Abdelsalam ve Weetman (2003) bir ülkede kullanılan dilin yeni muhasebe standartlarının kullanımındaki etkisine dikkat çekmiştir. Onlara göre Anglo-Amerikan grubunda yer alan ülkelerde, daha önceden süre gelen Anglo-Amerikan etkinin UFRS'lerin gelişimindeki rolü ve IASB bünyesinde iletişim dilinin İngilizce olması nedeniyle bu dili kullanan ülkelerin UFRS setini uygulamalarında etkili olduğunu ortaya koymuşlardır (Dincer, 2010: 136-137).

Clements vd. (2010) çalışmalarında, neden bazı ülkeler UFRS'yi kabul ederken diğerlerinin bu uygulamayı kabul etmediklerini ampirik olarak araştırmışlardır. Araştırmalarının temelinde kültürel çeşitlilik ve ülke büyüklüğünü kullanmışlardır. Sonuç olarak ülkelerin UFRS kabullerinde ülke büyüklüğünün tercihlerde anlamlı bir farklılık ortaya koyduğu kültürün ise bu tercihe anlamlı bir katkı sağlamadığına ulaşılmıştır.

1 Sınıflandırma verileri Haziran 2019 tarihine aittir.

Borker (2012) çalışmasında, Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinde muhasebe bakış açılarını karşılaştırmıştır. Eskiden komünist yönetim altında olan sonrasında bağımsızlığını ilan eden ülkeler arasından seçilen 12 ülkeyi Hofstede'in 6 kültür boyutu ve Gray'ın muhasebe değerleri kapsamında incelemiş ve UFRS kabulü ile ilgili tutumlarını tespit etmeyi amaçlamıştır. Sonuç olarak ülkeler iki farklı gruba ayrılmıştır. Bir grup muhasebe değerleri bakımından Rusya'ya yakın UFRS'ye ise uzak değerlere sahipken diğer grup Almanya ve İskandinavya değerlerine dolayısıyla UFRS ile paralel değerlere sahip olduğu ortaya çıkmıştır. Kültürel değerlerin dolayısıyla muhasebe bakış açılarının farklı olması sebebiyle UFRS kabulü ve uygulamalarında farklı olgulara dikkat edilmesi gerektiğini savunmuştur.

Perrera vd. (2012) çalışmalarında, Güney Pasifikte yer alan bir ada ülkesi olan Samoa ve bir batı ülkesi olarak kabul edilebilecek Yeni Zelanda ülkelerinin kültürel olarak muhasebe yönelimlerini ifade edebilmek için kültür-muhasebe arasındaki ilişkiyi ampirik olarak incelemişlerdir. Sonuç olarak iki ülke arasında muhasebe uygulamaları bakımından farklılık olduğunu tespit etmişlerdir. Bu farklılıkların da UFRS kabul ve uygulama süreçlerinde farklı yönelimleri ortaya çıkartabileceğini savunmuşlardır.

Wehrfritz ve Haller (2014) çalışmalarında, İngiliz ve Alman muhasebeciler ile yürüttükleri araştırmada ülkelerin kurumsal ve kültürel değerlerinin UFRS uygulamaları ile ilişkilerini araştırmışlardır. Araştırmaları sonucunda kurumsal ve kültürel değerlerden ziyade bireysel değerlendirmelerin UFRS uygulamaları ile daha ilişkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Nurunnabi (2015) çalışmasında, diğer gelişmiş ülkelere kıyasla oldukça farklı kültürel değerlere sahip olan Bangladeş'te kültürel faktörlerin UFRS uygulamaları üzerindeki etkilerini araştırmıştır. Sonuç olarak UFRS kabul ve uygulama sürecinde yalnızca kültürün değil siyasi ve ekonomik nedenlerin de etkin olduğunu ifade etmiştir.

Ülkelerin yerel muhasebe sistemlerinin ya da UFRS'nin kültür ile ilişkisini inceleyen ulusal çalışmalar da literatürde yer almaktadır. Bu çalışmaların çoğunda Karabınar'ın (2005) yapmış olduğu çalışma temel alınmıştır.

Usul ve Kıymık (2010) çalışmalarında, UFRS'ye geçişte karşılaşılan sorunlara sebep olarak kültürel yapıdaki farklılıkları, politik yapıdaki farklılıkları ve tercüme sorununa dikkat çekmişlerdir. Yeni bir muhasebe sisteminin kabul seviyesinin muhasebe kültürünün toplum tarafından benimsenmesi ile ilişkili olduğunu, hali hazırda uygulanmakta olan muhasebe sisteminin norm ve değerleri ile uyumsuzluk gösterebileceğini ve bu durumda uygulamada problemlere yol açacağını savunmuşlardır.

Akman (2011) çalışmasında, UFRS kullanımından sonra kültürel değerlerden kaynaklanan finansal açıklamadaki farklılıkların azalmış olup olmadığını araştırmıştır. 2004-2006 yılları arasında 498 işletme için gerçekleştirdiği çalışmada UFRS kullanımından sonra da şeffaflık anlayışında kültürün etkisinin hissedildiğini saptamıştır. Bununla birlikte UFRS uygulamaya başlayan ve örneklemde yer alan tüm ülkelerde finansal açıklama düzeyinin geliştiğini belirtmiştir. Ancak sonuç olarak kültürün finansal açıklama düzeyine etkisinin muhasebenin tek bir sisteme indirgenmesi ile de sağlanmadığını savunmuştur.

Varıcı ve Özdemir (2013) çalışmalarında, ülkelerin kültürel yapılarının muhasebe sistemlerinde farklılık gerektirip gerektirmediğini tartışmışlardır. Zira UFRS ile birlikte muhasebe ve finansal raporlamanın ul-

uslararası düzeyde tek düzeye indirgenmesi ile birlikte kültürün muhasebe sistemleri üzerindeki etkilerinin azaldığını belirtmişlerdir. Değerlendirmeleri sonucunda ise UFRS uygulayan birçok ülkede kültürel yapıların göz ardı edilerek uygulanan sistemin sıkıntılara sebep olabileceği kanaatine ulaşmışlardır.

Tetik ve Yelgen (2015) çalışmalarında, UFRS'nin uygulanmaya başlanması ile birlikte muhasebe algısının değiştiğini ve muhasebede kültürün etkisinin azaldığını belirtmişlerdir. Çalışmalarında muhasebe uygulayıcılarının UFRS uygulamalarına ilişkin görüşlerini Türkiye'deki UFRS uygulamalarının kültür ve muhasebe değerleri üzerindeki etkisini araştırmayı amaçlamışlardır. Gerçekleştirdikleri analizler sonucunda UFRS uygulamalarının kültür ve muhasebe değerleri üzerinde dikkate değer bir etkisinin olmadığına ulaşmışlardır.

Gümüş vd. (2016) çalışmalarında, Hofstede'in 4'lü kültür boyutlarını dikkate alarak Afro-Avrasya ülkelerinin UFRS kabulü ile kültürel değerleri arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Gerçekleştirdikleri analiz sonucunda ilgili ülkelerin UFRS kabul durumlarında kültürün etkisini %35 olarak bulmuşlardır. Kültür boyutlarından olan bireycilik boyutunda yüksek skora sahip olan ülkelerin UFRS kabullerinde daha çekimser oldukları tespit edilmiştir. Diğer üç kültür boyutu olan güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve erillik boyutları ile UFRS kabulü arasında bir ilişkiye rastlamamışlardır.

Kestane & Ağca (2017) çalışmalarında, Hofstede'in kültür endeksi temelinde Türkiye'nin kültürel değerler bakımından UFRS uygulamakta olan ülkeler arasındaki yerini belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışmalarında kültürel değerler bakımından ülkeleri Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, Güney Amerikan ve Karma Model olmak üzere dört grupta sınıflandırmışlar ve Türkiye'nin yakın olduğu grubu tespit etmeye çalışmışlardır. Çalışmalarının sonucunda Türkiye'nin farklı kültür boyutları dikkate alındığında farklı kültür gruplarına yakın olduğunu tespit etmişlerdir. Güç Mesafesi ve Bireysellik-Kollektivizm boyutlarında Anglo-Sakson ülkelerine; Erillik-Dişilik boyutuyla hem Anglo-Sakson hem de Kıta Avrupası ülkelerine; Belirsizlikten Kaçınma boyutu ile ise Kıta Avrupası ve Güney Amerikan ülkelerine benzerlik gösterdiği sonucuna ulaşmışlardır.

### 3. HOFSTEDE'İN KÜLTÜR BOYUTLARI

Hofstede literatürde kültür çalışmalarını ilk olarak gerçekleştiren yazar olarak anılmaktadır. Hofstede kültürü; bir grup ya da farklı kategorideki insanları toplu olarak diğerlerinden ayıran toplu olarak programlanmış olan bir zihin olarak tanımlamaktadır.

Hofstede kültür ile ilgili çalışmalarına 1977 yılında başlamış kültür boyutlarını ise dört boyut olarak 1983 yılında yayınladığı çalışmada ifade etmiştir. Bu boyutlar; Güç Mesafesi İndeksi (Power Distance Index-PDI), Bireysellik-Kolektiftik (Individualism Versus Collectivism-IDV), Erillik-Dişilik (Masculinity Versus Femininity-MAS), Belirsizlikten Kaçınma İndeksi (Uncertainty Avoidance Index-UAI)'dir. Daha sonra bu boyutlar üzerindeki çalışmalarını geliştiren Hofstede söz konusu kültür boyutlarına iki boyut daha eklemiştir. Bu boyutlar ise; Uzun Dönemli Oryantasyon-Kısa Dönemli Normatif Oryantasyon (Long Term Orientation Versus Short Term Normative Orientation-LTO), Hoşgörü-Kısıtlama (Indulgence Versus Restraint-IND)'dir (Hofstede, 2011: 9)

### 3.1. Güç Mesafesi İndeksi

Güç mesafesi kültür boyutu, toplumun görelî olarak daha düşük güce sahip üyelerinin gücün eşit dağılması beklentilerini ve bu durumu kabullenme oranlarını belirtmektedir. Buradaki temel hareket noktası toplumun bu eşitsizliğe karşı gösterdiği tutumdur.

Yüksek oranda güç mesafesine sahip toplumlardaki insanların, her bir bireyin toplumda bir yere sahip olduğu ve farklı bir nedene ihtiyaç duymaksızın her bireyin toplumdaki yerini kabullendiği bir düzeni kabul ettiğini göstermektedir. Düşük güç mesafesine sahip toplumlarda ise insanlar, güç eşitsizliğini ortadan kaldırmak için çaba sarf etmektedirler ve bu eşitsizliği ortadan kaldırmak için hak talep etmektedirler.

### 3.2. Bireysellik-Kolektiflik

Bu boyutun yüksek oranı bireyselliği ifade etmektedir. Burada bireysellik, bireylerin yalnızca kendilerine ve sadece yakın akrabalarına bakmalarının beklendiği bir sosyal çevre olarak tanımlanmaktadır.

Bireyselliğin karşıtı ise kolektifliktir. Kolektivizm, bireylerin hiçbir karşılık beklemeden akrabalarıyla ve çevresinde yer alan diğer bireylerle oldukça yakın ilişkilerde olduğu ve bireylerin birbirine bağlı olduğu bir sosyal çevreyi temsil etmektedir. Toplumun bu boyuttaki tutumu bireylerin kişisel imajlarını ben olarak mı yoksa biz olarak mı tanımladıklarına bağlı olarak şekillenmektedir.

### 3.3. Erillik-Dişilik

Bu boyutun erillik tarafı toplumda başarı, kahramanlık, iddialılık ve başarı için maddî ödüller için bir tercihi temsil eder. Toplum genel anlamda daha rekabetçidir. Dişilik tarafı ise tersidir, iş birliğinin, alçakgönüllülüğün, zayıflar için önemsenmenin ve yaşam kalitesinin önemliliğinin önemli olduğu taraftır. Bu tarafta ise toplum genel anlamda fikir birliğine önem vermektedir.

### 3.4. Belirsizlikten Kaçınma İndeksi

Belirsizlikten kaçınma boyutu toplum üyelerinin belirsizlikten ne kadar kaçındığını ve belirsizlikten ne kadar rahatsızlık duyduğunu oransal olarak ifade etmektedir. Bu boyuttaki temel mesele, toplumun geleceğin asla bilinmeyeceği gerçeği ile nasıl başa çıktığının tespitidir. Toplum geleceği kontrol mü etmeye çalışmaktadır yoksa olmasına müsaade mi etmektedir?

Belirsizlikten kaçınma indeks puanı yüksek olan toplumlar katı inanç ve davranışlara sahip olmakla birlikte genele aykırı davranış ve fikirlere karşı tolerans göstermemektedir. Düşük puana sahip toplumlarda ise uygulama prensiplerinden çok daha önemlidir ve bireylerin fikir, davranışlarına tolerans daha fazladır.

### 3.5. Uzun Dönemli Oryantasyon-Kısa Dönemli Normatif Oryantasyon

Tüm toplumlar geçmişleriyle bağlantı kurarken, günümüzde yaşadığı ve gelecekte yaşayacağı sorunları çözmek için çaba sarf etmektedir. Toplumlar bu iki olguyu farklı şekillerde önceliklendirmektedir.

Bu boyutta düşük puana sahip olan toplumlar, toplumsal değişime şüphe ile bakarken, zamana bağlı gelenekleri ve değerleri korumayı tercih etmektedir. Diğer yandan yüksek puana sahip toplumlar, daha

pragmatik bir yaklaşım sergilemekte ve modern eğitimde gösterilen çabaların geleceğe hazırlanmak için bir yol olduğunu kabul etmektedir.

### 3.6. Hoşgörü-Kısıtlama

Hoşgörü, yaşamdan zevk almak ve eğlenmekle ilgili temel ve doğal insan dürtülerini nispeten özgür bir şekilde serbest bırakmaya izin veren bir toplumu temsil etmektedir. Kısıtlama, ihtiyaçların memnuniyetini engelleyen ve katı sosyal normlar aracılığıyla onu düzenleyen bir toplumu temsil etmektedir.

## 4. KÜLTÜRÜN UFRS UYGULAMALARININ KABULÜ İLE İLİŞKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

### 4.1. Araştırmanın Amacı

Kültür yerel muhasebe sistemleri üzerinde önemli etkisi bulunan sosyo-ekonomik bir faktördür. Ancak UFRS'ye geçiş ile birlikte bu etkinin görece olarak azaldığı ifade edilebilir. Bu durumun en büyük sebebi olarak UFRS'nin benzer kültürel yapılara sahip ülkelerin önderliğinde hazırlanmış olması gösterilebilir.

Kültürün muhasebe sistemleri ve UFRS uygulamaları ile ilişkisini açıklayan çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalar içinden; Varıcı ve Özdemir (2013); birçok ülke açısından kültürel değerlerin göz ardı edilerek ithal edilen bir muhasebe sistemi uygulamasının sorunlara yol açabileceğini ifade etmişler ve kültürün muhasebe sistemleri üzerindeki önemini vurgulamışlardır. Usul ve Kıymık (2010) ise muhasebenin kültürün de içinde olduğu pek çok sosyo-ekonomik faktör ile etkileşimde olduğunu ve muhasebe sisteminin etkinliğinin bu faktörlerin oluşturduğu muhasebe algısı ile ilişkili olduğunu belirtmişlerdir.

UFRS ile birlikte kültürel etkinin azaldığı, belirli kültürlerle daha yakın olan bir muhasebe sisteminin ortaya çıktığı savunulabilir. Ülkelerin bu sistemin çeşitli dinamiklerinin kabulünde ise kültürün etkili olup olmadığı araştırılması gereken bir konudur. Araştırmanın amacı da ülkelerin UFRS'ye geçiş sürecinde kültürel yapılarının etkili olup olmadığını ortaya koymaktır.

### 4.2. Araştırmanın Önemi

UFRS'nin kabul ve uygulama süreçlerinde etkili olabilecek faktörlerin etki düzeylerinin belirlenmesi, ilgili süreçlerde başarılı bir muhasebe sistemi oluşturulmasında fayda sağlayacaktır. Yapılan çalışmalar arasında kültür faktörü üzerinde duran çalışmalar belirli bir kültürel yapının temelinde oluşturulan bu sistemin farklı kültürel değerlere sahip ülkelerdeki uygulamalarda güçlükler neden olabileceğini ifade etmişlerdir. Ancak literatürde yer alan bu çalışmalarda UFRS dinamiklerinin kabulünde ülkelerin kültürel yapılarındaki farklılıkların etkili bir değişken olup olmadığına yönelik bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu nedenle, ülkelerin UFRS setinin kabulünde kültürel yapılarının etkililiği Hofstede kültür endeksinden faydalanılarak test edilmiştir. Araştırma literatürde bu yönde bir çalışma gerçekleştirilmemiş olması sebebiyle bu boşluğu karşılayabilecek niteliktedir.

### 4.3. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma; UFRS'yi tamamen ya da kısmen kabul etmiş olan, tüm işletmeleri için veya belirli işletmeler için uygulayan ülkelerin UFRS sisteminin kabulünde kültür faktörünün etkisine odaklanmıştır.



Ülkelerin kültürel yapılarının tespitinde literatürde de oldukça yaygın olarak kullanılan Hofstede tarafından; güç mesafesi, bireysellik-kollektivizm, belirsizlikten kaçınma, erillik-dişilik faktörleri temelinde 1980 yılında oluşturulan Hofstede Kültür Endeksi kullanılmıştır.

#### 4.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada ülkelerin UFRS' setinden hangi işletmeleri için faydalandığının tespitinde [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) adresinde yer alan UFRS'nin yetkili kullanımı (use of ifrs standards by jurisdiction) bölümünden faydalanılmıştır.

Hofstede'in oluşturduğu kültür endeksinin skorlarına ise söz konusu skorların güncel versiyonlarının yer aldığı [www.hofstede-insights.com](http://www.hofstede-insights.com) adresinden ulaşılmıştır.

Araştırmada Hofstede Kültür Endeksi'nin literatürde de yaygın olarak kullanılan 4 boyutunun yer aldığı skordan faydalanılmıştır. 4 boyutun tercih edilmesinde iki önemli husus bulunmaktadır. İlk husus, Hofstede tarafından 6 boyuta göre gerçekleştirilen skorlamada ülke sayısında azalma olmasıdır (araştırmada 4 boyutta 95 ülke yer alabilirken, 6 boyutta bu sayı 75'e düşmektedir). Diğer husus ise; istatistiki sonuçlar konusundadır. Her iki uygulama üzerinden istatistiki analizler değerlendirilmiştir. Her iki uygulamada da sonuçların yorumlanmasında farklı bir durumun ortaya çıkmadığı gözlenmiştir. Sonuçlarda istatistiki anlamda farklılık yaratacak bir çıktıya ulaşılamadığından daha çok ülkeyi kapsayabilmek için araştırma 4 boyut üzerinden yürütülmüştür.

#### 4.5. Araştırmanın Bulguları

Araştırmada kültür faktörünün UFRS kabulüne ve uygulama düzeyine etkisini ortaya koyabilmek üzere Hofstede Kültür Endeksi'nden faydalanılmıştır. 4 boyut üzerinden endeks skorları dikkate alınarak regresyon modeli oluşturulmuştur.

Oluşturulan regresyon modelinde kültürün UFRS setinin uygulama durumuna etkisinin tespit edilmesi amaçlandığından ayrıca bağımlı değişken olan ülkelerin UFRS uygulama durumları, uyguluyor ya da uygulamıyor olarak iki kategoriye sahip olduğundan bu etkinin lojistik regresyon analizi ile tespit edilmesine karar verilmiştir.

Araştırmada 5 bağımlı değişken yer almaktadır. Dolayısıyla 5 farklı model üzerinden analizler gerçekleştirilmiştir. Anlatımın daha net olması için bu modellere yönelik analizler aynı tablolar üzerinde ve önemli sonuçlarla özetlenerek ifade edilmiştir. Bu doğrultuda bağımlı değişkenler aşağıdaki gibi kodlanarak analiz sonuçları incelenmiştir.

- Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan yerel işletmeler için UFRS Standartlarını zorunlu tutan ülkelerin sonuçları "A" harfi ile gösterilmiştir.
- Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan yerel işletmeler için UFRS Standartlarını zorunlu tutmayan ancak kullanılmasına izin veren ülkelerin sonuçları "B" harfi ile gösterilmiştir.
- UFRS Standartlarını yabancı işletmeler için zorunlu tutan ya da kullanımına izin veren ülkelerin sonuçları "C" harfi ile gösterilmiştir.

- KOBİ'ler için UFRS Standardını KOBİ'ler için zorunlu tutan ya da kullanımına izin veren ülkelerin sonuçları "D" harfi ile gösterilmiştir.
- KOBİ'ler için UFRS Standardının henüz izleme aşamasında olduğu ülkelerin sonuçları "E" harfi ile gösterilmiştir.

**Tablo 1. Tekrarlama Geçmişi**

Bağımlı Değişkenler	-2 Log likelihood	Katsayılar Sabit
<b>A</b>	75,846	1,842
<b>B</b>	39,176	-2,890
<b>C</b>	68,106	2,033
<b>D</b>	131,435	-,105
<b>E</b>	44,758	-2,697

Tekrarlama geçmişini gösteren Tablo 1'de -2 Log likelihood (-2ll) değerinin en ideal değeri aynı zamanda en küçük değer olan "0" değeridir. -2ll değerinin "0" olduğu durumda modelin mükemmel bir uyuma sahip olduğu anlaşılmaktadır. Lojistik regresyon yönteminde ilk tekrarlama geçmişi tablosu sadece sabit katsayı dikkate alınarak ortaya çıkmaktadır.

Elde edilen tekrarlama geçmişi sonuçlarında ideal değere göre yüksek değerlere ulaşılmıştır. İlk bakışta kurulan modellerde etki yüzdesinin düşük olduğu savunulabilir. Ancak daha kesin bir yorum elde edebilmek için modellerdeki sabit katsayısına bağımsız değişkenlerin eklenmesiyle oluşacak olan sonuçların da incelenmesi gerekmektedir.

**Tablo 2. Sadece Sabitin Yer Aldığı Denklem Tablosu**

Bağımlı Değişkenler	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
<b>A</b>	1,842	,299	38,063	1	,000	6,308
<b>B</b>	-2,890	,459	39,573	1	,000	,056
<b>C</b>	2,033	,321	40,197	1	,000	7,636
<b>D</b>	-,105	,205	,263	1	,608	,900
<b>E</b>	-2,697	,422	40,883	1	,000	,067

Tablo 2'de başlangıç modelini yani sadece sabitin yer aldığı modeli oluşturan sabit terim (B), sabit terime ilişkin standart hata (S.E), değişkenin anlamlılığını test eden Wald istatistiği, Wald istatistiğinin serbestlik derecesi ve anlamlılık düzeyi ile Exp(B) yani üstel lojistik regresyon katsayısı yer almaktadır.

Tablo 2’de gözlenen değerler sonucunda Wald istatistiğinin Sig. değerleri incelendiğinde 0,05 değerinden düşük bir sonuca ulaşıldığından A, B, C ve E bağımsız değişkenleri için oluşturulan modelde başlangıç modelinin anlamlı olduğu anlaşılmaktadır. D bağımsız değişkeninde ise model anlamsızdır. Exp (B) değerinin 1’den büyük olması A ve C modellerinde pozitif yönlü bir ilişki 1’den düşük olması da B, D ve E modellerinde negatif yönlü bir ilişkinin olduğunu göstermektedir.

**Tablo 3. Denklemden Yer Almayan Değişkenler Tablosu**

Bağımlı Değişkenler	A		B		C		D		E	
	Skor	Sig.	Skor	Sig.	Skor	Sig.	Skor	Sig.	Skor	Sig.
<b>Bağımsız Değişkenler</b>										
Fak4PD (Güç Mesafesi)	1,792	,181	,949	,330	7,516	,006	6,229	,013	,234	,628
Fak4IND (Bireysellik)	1,144	,285	,176	,675	4,701	,030	16,234	,000	,130	,719
Fak4MAS (Erillik)	,794	,373	1,282	,258	,136	,712	,604	,437	,757	,384
Fak4UNAVO (Belirsizlikten Kaçınma)	,140	,709	4,727	,030	2,421	,120	,900	,343	,076	,782
<b>Toplam İstatistikler</b>	2,928	,570	6,204	,184	12,322	,015	19,817	,001	1,131	,889

Tablo 3’te skor bölümü, değişkenlerin her birinin modele anlamlı katkı yapıp yapmadıklarını gösteren ROA katsayısını göstermektedir. Bu tablo ayrıca sadece sabit üzerinden oluşturulan başlangıç modelinin yer aldığı tablodan farklı olarak bağımsız değişkenlerin yer aldığı tablodur. ROA katsayılarının P değerleri hangi bağımsız değişkenlerin modele katkı yaptığını, hangilerinin ise katkı yapmadığını göstermektedir.

Tablodan elde edilen sonuçlara göre A ve E bağımlı değişkenlerinde Sig. Değeri tüm değişkenlerde 0,05 değerinden büyük çıkmıştır. Dolayısıyla modellerde yer alan bağımsız değişkenlerin hiçbiri ilgili modele anlamlı bir katkı sağlamamaktadır. Toplam istatistik Sig. değerleri de 0,05’ten büyük olduğundan seçilen bağımsız değişkenler birlikte de değerlendirilse modellerin yordama gücünü değiştirmediğini göstermektedir.

B bağımlı değişkeni için; Sig. değerleri Fak4UNAVO (Belirsizlikten Kaçınma) haricindeki tüm değişkenlerde 0,05 değerinden büyük çıkmıştır. Dolayısıyla modelde yer alan bağımsız değişkenlerden yalnızca Fak4UNAVO (Belirsizlikten Kaçınma) modele anlamlı bir katkı sağlamaktadır. Geriye kalan bağımsız değişkenler ise modele anlamlı bir katkı sağlamamaktadır. Toplam istatistik Sig. değeri de 0,05’ten büyük olduğundan seçilen bağımsız değişkenlerin bir ya da birkaçının birlikte değerlendirilmesi modelin yordama gücünde bir artış meydana getirmediğini göstermektedir.

C bağımlı değişkeni için; Fak4PD (Güç Mesafesi) ve Fak4IND (Bireysellik) değişkenlerinde Sig. değeri 0,05’ten küçüktür. Dolayısıyla modelde yer alan bağımsız değişkenlerin ikisi modele anlamlı katkı

sağlarken diğer ikisi anlamlı katkı sağlamamaktadır. Toplam istatistik Sig. değeri ise 0,05'ten küçük olduğundan seçilen bağımsız değişkenlerin bir ya da birkaçının birlikte değerlendirilmesinin modelin yordama gücünde bir artış meydana getirdiğini göstermektedir.

D bağımlı değişkeni için; Fak4PD (Güç Mesafesi) ve Fak4IND (Bireysellik) değişkenlerinde Sig. değeri 0,05'ten küçüktür. Dolayısıyla modelde yer alan bağımsız değişkenlerin ikisi modele anlamlı katkı sağlarken diğer ikisi anlamlı katkı sağlamamaktadır. Toplam istatistik Sig. değeri ise 0,05'ten küçük olduğundan seçilen bağımsız değişkenlerin bir ya da birkaçının birlikte değerlendirilmesinin modelin yordama gücünde bir artış meydana getirdiğini göstermektedir.

**Tablo 4. Omnibus Testi Tablosu**

Bağımlı Değişkenler	A		B		C		D		E	
	Ki-Kare	Sig.	Ki-Kare	Sig.	Ki-Kare	Sig.	Ki-Kare	Sig.	Ki-Kare	Sig.
<b>Adım</b>	3,057	,548	8,154	,086	14,398	,006	21,569	,000	1,220	,875
<b>Blok</b>	3,057	,548	8,154	,086	14,398	,006	21,569	,000	1,220	,875
<b>Model</b>	3,057	,548	8,154	,086	14,398	,006	21,569	,000	1,220	,875

Tablo 4'te yer alan Ki-Kare değeri bağımsız değişkenlerin eklenmesinin -2ll değerinde meydana getirdiği değişimi göstermektedir. Ki-Kare değerleri incelendiğinde A, B ve E bağımlı değişkenlerinin yer aldığı modellerde çok düşük bir iyileşmenin gerçekleştiği gözlenebilir. C ve D bağımlı değişkenlerinin yer aldığı modellerde ise nispeten daha yüksek düzeyde bir iyileşmeden söz edilebilir ancak bu durum da -2dll değerlerinin ideal seviye olan "0" değerine yeterince yaklaştıramamıştır.

Sig. değerleri incelendiğinde; A, B ve E bağımlı değişkenlerinde, değerler 0,05 değerinden büyük olduğundan başlangıçta yalnızca sabit ile oluşturulan model ile bağımsız değişkenlerin eklenerek oluşan model arasında anlamlı bir ilişkiden söz edilemez. C ve D bağımlı değişkenlerinde ise, değerler 0,05 değerinden küçük olduğundan başlangıçta yalnızca sabit ile oluşturulan model ile bağımsız değişkenlerin eklenerek oluşturulan model arasında anlamlı bir ilişkiden söz edilebilir.

**Tablo 5. Tüm Değişkenlerin Yer Aldığı Model Özeti**

Bağımlı Değişkenler	A	B	C	D	E
<b>-2 Log likelihood</b>	72,789	31,022	53,708	109,866	43,539
<b>Cox &amp; Snell R<sup>2</sup></b>	,032	,082	,141	,203	,013
<b>Nagelkerke R<sup>2</sup></b>	,058	,243	,275	,271	,034

Tablo-5'te -211 değerinin bağımsız değişkenlerin de eklenmesiyle elde edilen değeri gösterilmektedir. Tablodaki Cox&Snell R2 değeri ile Nagelkerke R2 değeri modelde kullanılan bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkenin ne kadarlık bir kısmını açıkladığını göstermektedir.

Tablodaki değerler incelendiğinde ülkelerin kültür skorlarının Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan yerel işletmeler için UFRS Standartlarını zorunlu tutan ülkelerin (A bağımlı değişkeni) bu tercihlerine etkisinin %3-5 aralığında değiştiği gözlenebilir. Dolayısıyla modele alınmayan kültür dışındaki diğer faktörlerin UFRS'nin kamuya hesap veren işletmeler için zorunlu olarak uygulanmasına ilişkin katkısının çok daha fazla olduğuna ulaşılabilir.

Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan yerel işletmeler için UFRS Standartlarını zorunlu tutmayan ancak kullanılmasına izin veren ülkelerin (B bağımlı değişkeni) bu tercihlerine etkisinin %8-24 aralığında değiştiği gözlenebilir. Burada elde edilen oran kültürün bağımlı değişkeni yordama gücü açısından yeterli değildir. Ancak Belirsizlikten Kaçınma değişkeninin modele anlamlı katkı sağlaması nedeniyle oranın nispeten yüksek çıktığı halen daha modele alınmayan diğer değişkenlerin bu tercihi daha çok etkilediği savunulabilir.

Ülkelerin kültür skorlarının UFRS Standartlarını yabancı işletmeler için zorunlu tutan ya da kullanımına izin veren ülkelerin (C bağımlı değişkeni) bu tercihlerine etkisinin %14-27 aralığında değiştiği gözlenebilir. Burada elde edilen oran kültürün bağımlı değişkeni yordama gücü açısından yeterli değildir. Ancak Güç Mesafesi ve Bireysellik değişkenlerinin modele anlamlı katkı sağlaması nedeniyle oranın nispeten yüksek çıktığı halen daha modele alınmayan diğer değişkenlerin bu tercihi daha çok etkilediği savunulabilir.

Ülkelerin kültür skorlarının KOBİ'ler için UFRS Standardını KOBİ'ler için zorunlu tutan ya da kullanımına izin veren ülkelerin (D bağımlı değişkeni) bu tercihlerine etkisinin %20-27 aralığında değiştiği gözlenebilir. Burada elde edilen oran kültürün bağımlı değişkeni yordama gücü açısından yeterli değildir. Ancak Güç Mesafesi ve Bireysellik değişkenlerinin modele anlamlı katkı sağlaması nedeniyle oranın nispeten yüksek çıktığı halen daha modele alınmayan diğer değişkenlerin bu tercihi daha çok etkilediği savunulabilir.

Ülkelerin kültür skorlarının KOBİ'ler için UFRS Standardının henüz izleme aşamasında olduğu ülkelerin (E bağımlı değişkeni) bu tercihlerine etkisinin %13-34 aralığında değiştiği gözlenebilir. Burada elde edilen oran kültürün bağımlı değişkeni yordama gücü açısından yeterli değildir. Bu durumda modele alınmayan diğer değişkenlerin bu tercihi daha çok etkilediğini ifade etmektedir. Bağımsız değişkenlerin modele anlamlı katkı yapmaması ancak yüzdenin nispeten yüksek çıkması KOBİ'ler için UFRS Standartları izleme aşamasında olan ülkelerin sayısının az olması ile açıklanabilir.

**Tablo 6. Hosmer ve Lemeshow Testi Tablosu**

<b>Bağımlı Değişkenler</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>
<b>Ki-Kare</b>	6,276	9,153	2,063	8,741	4,490
<b>Sig.</b>	,616	,330	,979	,272	,810

Tablo 6’da verilen Hosmer ve Lemeshow Testi modelin tümünün birbiriyle uyumunu göstermektedir. Tablodaki Sig. değerleri 0,05’ten büyük olduğundan modellerde kullanılan değişkenler ile oluşturulan modeller uyumludur.

**Tablo 7. A Bağımlı Değişkeni İçin, Denklemden Yer Alan Değişkenler Tablosu**

A Bağımlı Değişkeni	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Fak4PD	-,015	,020	,577	1	,447	,985
Fak4IND	,009	,019	,224	1	,636	1,009
Fak4MAS	-,015	,018	,679	1	,410	,985
Fak4UNAVO	,008	,014	,318	1	,573	1,008
<b>Sabit</b>	2,729	2,051	1,771	1	,183	15,322

Tablo 7’de bağımsız değişkenlerden hangisi ya da hangilerinin bağımlı değişkene etki düzeyini göstermektedir. Buradaki “B” değerleri bağımsız değişkenlerin katsayılarını göstermektedir. “Sig.” değerleri değişkenlerin modele anlamlı bir katkı sağlayıp sağlamadığını göstermekte ve bu değer 0.05 değerinden küçük veya 0,05 değerine eşit olması durumunda değişkenin modele anlamlı bir katkı yaptığı sonucunu ifade etmektedir. Exp(B) değeri ise bağımsız değişkenin hangi kategoriye etki ettiğini ve etki büyüklüğünü gösterir.

Tabloda Sig. değerleri incelendiğinde tüm bağımsız değişkenlerin 0,05’den büyük olduğu gözlenmektedir. Bu nedenle bağımsız değişkenlerin modele anlamlı bir katkı yapmadığı ve modelin yordama gücünü kayda değer bir biçimde arttırmadığı savunulabilir.

Gerçekleştirilen analizler sonucunda; ülkelerin kültürel değerlerinin, Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan yerel işletmeler için UFRS Standartlarını zorunlu tutan ülkelerin bu tercihlerine yönelik olarak anlamlı bir katkı sağlamadığı sonucuna ulaşılmıştır.

**Tablo 8. B Bağımlı Değişkeni İçin, Denklemden Yer Alan Değişkenler Tablosu**

B Bağımlı Değişkeni	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Fak4PD	,017	,032	,287	1	,592	1,018
Fak4IND	-,005	,031	,028	1	,866	,995
Fak4MAS	,041	,029	2,040	1	,153	1,042
Fak4UNAVO	,076	,041	3,511	1	,061	1,079
<b>Sabit</b>	-11,909	5,102	5,449	1	,020	,000

Tablo-8’deki Sig. değerleri incelendiğinde tüm bağımsız değişkenlerin 0,05’den büyük olduğu gözlenmektedir. Bu nedenle bağımsız değişkenlerin modele anlamlı bir katkı yapmadığı ve modelin yordama gücünü dikkat çekecek biçimde artmadığı ifade edilebilir.

Gerçekleştirilen analizler sonucunda, ülkelerin kültürel değerlerinin, Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan yerel işletmeler için UFRS Standartlarını zorunlu tutmayan ancak kullanılmasına izin veren ülkelerin bu tercihlerine yönelik olarak anlamlı bir katkı sağlamadığına ulaşılmıştır. Yalnızca “Belirsizlikten Kaçınma” bağımsız değişkeni modele anlamlı katkı sağlamıştır. Dolayısıyla Belirsizlikten Kaçınma profiline sahip ülkelerin UFRS’yi kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler için zorunlu uygulamaktansa daha çok gönüllülük esasına dayalı olarak uyguladığı yorumu yapılabilir. Ancak bu uygulamaya yönelen ülke sayısı oldukça az olduğundan kesin bir yargıya ulaşabilmek için ülkeler özelinde araştırmaların gerçekleştirilmesi daha faydalı olacaktır.

**Tablo 9. C Bağımlı Değişkeni İçin, Denklemden Yer Alan Değişkenler Tablosu**

C Bağımlı Değişkeni	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Fak4PD	-,057	,028	4,251	1	,039	,945
Fak4IND	,031	,028	1,174	1	,279	1,031
Fak4MAS	,002	,022	,006	1	,937	1,002
Fak4UNAVO	,032	,016	3,971	1	,046	1,033
<b>Sabit</b>	3,149	2,490	1,600	1	,206	23,315

Tablo 9’deki Sig. değerleri incelendiğinde Fak4PD ve Fak4UNAVO değişkenlerinin 0,05’den küçük olduğu gözlenmektedir. Bu nedenle söz konusu bağımsız değişkenlerin modele anlamlı bir katkı yaptığı ve modelin yordama gücünü arttırdığı ifade edilebilir. Diğer bağımsız değişkenlerin ise Sig. değerleri 0.05 değerinden büyük olduğundan modele anlamlı bir katkıları yoktur. Exp(B) değerleri incelendiğinde Fak4PD’nin UFRS’nin yabancı işletmeler için zorunlu ya da isteğe bağlı olarak uygulanmama durumuna %5’lik bir katkı sağladığı diğer bağımsız değişkenlerin ise UFRS’nin yabancı işletmeler için zorunlu ya da isteğe bağlı olarak uygulanma durumuna katkı sağladıkları ifade edilebilir.

Gerçekleştirilen analizler sonucunda, ülkelerin kültürel değerlerinin, UFRS Standartlarını yabancı işletmeler için zorunlu tutan ya da kullanımına izin veren ülkelerin bu tercihlerine etkisine yönelik olarak anlamlı bir katkı sağladığına ancak bu katkının yüzdesel olarak çok yüksek olmadığına ulaşılmıştır. Birreysellik ve Belirsizlikten Kaçınma bağımsız değişkenleri oluşturulan modele anlamlı katkı sağlamıştır. Ayrıca katkı yönü bu uygulamanın kullanımına yöneliktir. Dolayısıyla söz konusu profillere sahip ülkeler için etki düzeyi düşük olsa da UFRS’nin yabancı işletmeler için zorunlu ya da isteğe bağlı olarak uygulandığı savunulabilir. Güç Mesafesi bağımsız değişkeni de modele anlamlı katkı sağlamaktadır ancak bu değişken de etki yüzdesi düşük olsa da UFRS’nin yabancı işletmeler için zorunlu ya da isteğe bağlı olarak uygulanmaması yönünde katkı sağlamaktadır.

**Tablo 10. D Bağımlı Değişkeni İçin, Denklemden Yer Alan Değişkenler Tablosu**

D Bağımlı Değişkeni	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Fak4PD	-,004	,014	,083	1	,773	,996
Fak4IND	-,050	,015	10,749	1	,001	,951
Fak4MAS	,014	,013	1,134	1	,287	1,014
Fak4UNAVO	-,018	,011	2,540	1	,111	,983
<b>Sabit</b>	2,582	1,599	2,608	1	,106	13,218

Tablo 10'daki Sig. değerleri incelendiğinde Fak4IND değişkeninin 0,05'den küçük olduğu gözlenmektedir. Bu nedenle söz konusu bağımsız değişkenin modele anlamlı bir katkı yaptığı ve modelin yordama gücünü arttırdığı ifade edilebilir. Diğer bağımsız değişkenlerin ise Sig. değerleri 0.05 değerinden büyük olduğundan modele anlamlı bir katkıları yoktur. Exp(B) değerleri incelendiğinde yalnızca Fak4MAS değişkeninin KOBİ'ler için UFRS standartları KOBİ'ler için zorunludur ya da kullanımına izin verilme durumuna %5'lik bir katkı sağladığı diğer bağımsız değişkenlerin ise KOBİ'ler için UFRS standartları KOBİ'ler için zorunludur ya da kullanımına izin verilmeme durumuna katkı sağladıkları ifade edilebilir.

Gerçekleştirilen analizler sonucunda, oluşturulan regresyon modelinin anlamlı olmadığına ulaşılmıştır. Bağımsız değişkenlerden modele anlamlı katkı yapan değişkenler vardır. Ayrıca bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni yordama gücü de %20-27 aralığındadır. Ancak oluşturulan model başta anlamsız olduğundan bu hususlar ile ilgili bir yargıda bulunmak doğru olmayacaktır.

**Tablo 11. E Bağımlı Değişkeni İçin, Denklemden Yer Alan Değişkenler Tablosu**

E Bağımlı Değişkeni	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Fak4PD	,014	,028	,233	1	,629	1,014
Fak4IND	,001	,027	,001	1	,973	1,001
Fak4MAS	-,024	,025	,897	1	,343	,977
Fak4UNAVO	,004	,020	,031	1	,860	1,004
<b>Sabit</b>	-2,803	2,929	,916	1	,338	,061

Tablo 11'deki Sig. değerleri incelendiğinde tüm bağımsız değişkenlerin 0,05'den büyük olduğu gözlenmektedir. Bu nedenle bağımsız değişkenlerin modele anlamlı bir katkı yapmadığı ve modelin yordama gücünü dikkat çekecek biçimde artmadığı ifade edilebilir.



Gerçekleştirilen analizler sonucunda, ülkelerin kültürel yapılarının, KOBİ'ler için UFRS Standardının henüz izleme aşamasında olduğu ülkelerin bu tercihlerine yönelik olarak anlamlı bir katkı sağlamadığı anlaşılmaktadır. Başta oluşturulan model anlamlıdır. Ancak bağımsız değişkenlerin hiçbiri modele katkı sağlamamıştır. Bu sebeple de etki düzeyi oldukça düşük çıkmıştır.

## 5. SONUÇ

Finansal bilgi ihtiyacının artması ve Dünya genelinde geçerli bir sistem gereksinimi ortaya çıkması ile birlikte oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) uygulanmaya başlanmıştır. Ülkeler kendi dinamiklerini de dikkate alarak UFRS'nin ülkeleri özelinde uygulanıp uygulanmamasının, uygulanacak ise ne düzeyde ve hangi işletmeler için uygulanacağını kararını vermektedirler.

UFRS ile birlikte ulusal muhasebe sistemlerinde görülen kültürel değerlerin yansımaları ortadan kalkmıştır. Bu durumun en büyük sebebi ise bu sistemin *görece* "gelişmiş ülkelerin" önderliğinde hazırlanmış olması gösterilebilir. Çalışmada da kültürel değerlerin ülkelerin UFRS'yi uygulama düzeyleri ile ilgili kararlarında etkili olup olmadığı incelenmiştir ve gerçekleştirilen analizler sonucunda; genel olarak ülkelerin kültürel değerlerinin UFRS'nin kabulüne ve uygulama düzeylerine anlamlı bir etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Ayrıca analizler sonucunda;

- Ülkelerin kültürel yapılarının, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan yerel işletmeler için UFRS Standartlarını zorunlu tutan ülkelerin bu tercihlerine yönelik olarak anlamlı bir katkı sağlamadığı ve bu sisteme entegre olma konusunda bir etkisi olmadığı,
- Ülkelerin kültürel yapılarının, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan yerel işletmeler için UFRS Standartlarını zorunlu tutmayan ancak kullanılmasına izin veren ülkelerin bu tercihlerine yönelik olarak anlamlı bir katkı sağlamadığına,
- Ülkelerin kültürel yapılarının, UFRS Standartlarını yabancı işletmeler için zorunlu tutan ya da kullanımına izin veren ülkelerin bu tercihlerine yönelik olarak anlamlı bir katkı sağladığına ancak bu katkının yüzdesel olarak çok yüksek olmadığına,
- Ülkelerin kültürel yapılarının, KOBİ'ler için UFRS Standardını KOBİ'ler için zorunlu tutan ya da kullanımına izin veren ülkelerin bu tercihlerine yönelik olarak anlamlı bir katkısının olmadığına,
- Ülkelerin kültürel yapılarının, KOBİ'ler için UFRS Standardının henüz izleme aşamasında olduğu ülkelerin bu tercihlerine yönelik olarak anlamlı bir katkı sağlamadığına ulaşılmıştır.

Sonuç olarak; ülkelerin kültürel değerlerinin UFRS kabul durumlarına ve sistemi uygulama düzeylerine etkisinin istatistiki olarak anlamlı olmadığı ve modele alınmayan diğer değişkenlerin sistemin kabul ve uygulama düzeylerine çok daha fazla katkı sağladığı tespit edilmiştir. Sonraki araştırmalar da model dışında kalan ve modelde açıklayıcı bir rol üstlenebilecek diğer faktörleri ortaya çıkarabilir, bunların etkilerini bireysel ve toplu olarak değerlendirebilir.

**KAYNAKÇA**

- Abdelsalam, O.H., Weetman, P. (2003) Introducing International Accounting Standards to an emerging capital market: relative familiarity and language effect in Egypt. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12 (1). 63–84.
- 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). 7-17.
- Borker, D. R. (2012). Accounting, Culture And Emerging Economies: IFRS In Central And Eastern Europe. *International Business & Economics Research Journal*. 11 (9). 1003-1018.
- Choi, F. D. S. and Meek, G. K. (2008). *International Accounting, Sixth Edition*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Clements, C. E., Neill, J. D., Stovall, O. S. (2010). Cultural Diversity, Country Size And The IFRS Adoption Decision. *The Journal of Applied Business Research*. 26 (2). 115-126.
- Dinçer, B. (2010). Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu ve Çevresel Faktörler. *Öneri Dergisi*, 9 (33). 135-141.
- Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *ABACUS*. 1-15.
- Gümüþ, Y., Uslu, M., Özyaşar, H. (2016). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kabulünde Milli Kültürün Etkisi: Afro-Avrasya Ülkeleri Üzerine Bir Uygulama. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Afro-Avrasya Özel Sayısı. 596-609.
- Hamid, S., Craig, R., Clarke, F. (1993). Religion: A Confounding Cultural Element in the International Harmonization of Accounting?. *ABACUS*, 29 (2). 131-148
- Hofstede, G. (1980). Motivation, Leadership and Organization: Do American Theories Apply Abroad?. *American Management Associations*. 42-63.
- Hofstede, G. (1983). National Cultures in Four Dimensions: A Research-Based Theory of Cultural Differences among Nations. *International Studies of Management & Organization*, 13 (1-2). 46-74
- Hofstede, G. (2011). Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context. *Online Readings in Psychology and Culture*, 2 (1). 1-26
- Hussein, M. E. (1996). A Comparative Study of Cultural Influences on Financial Reporting in the U.S. and The Netherlands. *The International Journal of Accounting*, 31 (1). 95-120
- Karabınar, S. (2005). *Muhasebe İklimi*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Kestane, A., Ağca, A. (2017). UFRS Uygulamaları ve Muhasebe Kültürel Değerler Ekseninde Türkiye'nin Yeri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 19 (3). 624-649.
- Nobes, C. (1998). Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. *ABACUS*, 34 (2). 162-187.
- Nurunnabi M. (2015). The Impact Of Cultural Factors On The Implementation Of Global Accounting Standards (IFRS) In A Developing Country. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*. 31. 136-149.
- Özdemir, F. S. (2011). Finansal Raporlama Sistemlerinin Bilginin İhtiyaca Uygunluğu Açısından Değerlendirilmesi: İMKB Şirketlerinde Finansal Başarısızlık Tahminleri Yönüyle Bir Uygulama (Yayımlanmamış doktora tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Tetik, N., Yelgen, E. (2015). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) Muhasebe Kültürüne Etkisi Üzerine Otel İşletmelerinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 8 (3). 201-228.

Uşul, H., Kıymık, H. (2010). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 12 (2). 123-139.

Perera, H., Cummings, L., Chua, F. (2012). Cultural relativity of accounting professionalism: Evidence from New Zealand and Samoa. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*. 28. 138-146.

Perera, M. H. B. (1989). Accounting in Developing Countries a Case for Localised Uniformity. *British Accounting Review*, 21. 141-158

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

Wehrfritz, M., Haller, A. (2014). National Influence On The Application Of IFRS: Interpretations And Accounting Estimates By German And British Accountants. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*. 30. 196-208.

<https://www.hofstede-insights.com/models/national-culture/> Erişim Tarihi: 28.06.2019.

<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#profiles> Erişim Tarihi: 28.06.2019.

**EKLER****EK-1: Araştırmada Kullanılan Ülkelerin Hofstede Kültür Endeksi Skorları**

Ülke	Güç Mesafesi	Bireysellik	Erillik	Belirsizlikten Kaçınma
Albania	90	20	80	70
Angola	83	18	20	60
Arjantin	49	46	56	86
Avustralya	36	90	61	51
Avusturya	11	55	79	70
Bangladeş	80	20	55	60
Belçika	65	75	54	94
Bhutan	94	52	32	28
Brazilya	69	38	49	76
Bulgaristan	70	30	40	85
Burkina Faso	70	15	50	55
Kanada	39	80	52	48
Şili	63	23	28	86
Çin	80	20	66	30
Kolombiya	67	13	64	80
Kosta Rika	35	15	21	86
Hırvatistan	73	33	40	80
Çekya	57	58	57	74
Danimarka	18	74	16	23
Dominik Cumhuriyeti	65	30	65	45
Ekvador	78	8	63	67
Mısır	70	25	45	80
El Salvador	66	19	40	94
Estonya	40	60	30	60
Fiji	78	14	46	48
Finlandiya	33	63	26	59
Fransa	68	71	43	86
Almanya	35	67	66	65
Gana	80	15	40	65

Yunanistan	60	35	57	100
Guatemala	95	6	37	99
Honduras	80	20	40	50
Hong Kong	68	25	57	29
Macaristan	46	80	88	82
İzlanda	30	60	10	50
Hindistan	77	48	56	40
Endonezya	78	14	46	48
İran	58	41	43	59
Irak	95	30	70	85
İrlanda	28	70	68	35
İsrail	13	54	47	81
İtalya	50	76	70	75
Jameika	45	39	68	13
Japonya	54	46	95	92
Jordan	70	30	45	65
Kenya	70	25	60	50
Kuveyt	90	25	40	80
Latvia	44	70	9	63
Litvanya	42	60	19	65
Lüksemburg	40	60	50	70
Malawi	70	30	40	50
Malezya	100	26	50	36
Malta	56	59	47	96
Meksika	81	30	69	82
Namibia	65	30	40	45
Nepal	65	30	40	40
Hollanda	38	80	14	53
Yeni Zellanda	22	79	58	49
Nijerya	80	30	60	55
Norveç	31	69	8	50
Pakistan	55	14	50	70
Panama	95	11	44	86

Peru	64	16	42	87
Filipinler	94	32	64	44
Polonya	68	60	64	93
Portekiz	63	27	31	99
Romanya	90	30	42	90
Rusya	93	39	36	95
Suudi Arabistan	95	25	60	80
Senegal	70	25	45	55
Sırbistan	86	25	43	92
Sierra Leone	70	20	40	50
Singapur	74	20	48	8
Slovakya	100	52	100	51
Slovenya	71	27	19	88
Güney Afrika	49	65	63	49
Güney Kore	60	18	39	85
İspanya	57	51	42	86
Sri Lanka	80	35	10	45
Suriname	85	47	37	92
İsveç	31	71	5	29
İsviçre	34	68	70	58
Suriye	80	35	52	60
Tanzanya	70	25	40	50
Tayland	64	20	34	64
Trinidad and Tobago	47	16	58	55
Türkiye	66	37	45	85
Ukrayna	92	25	27	95
Birleşik Arap Emirlikleri	90	25	50	80
İngiltere	35	89	66	35
ABD	40	91	62	46
Uruguay	61	36	38	99
Venezuela	81	12	73	76
Vietnam	70	20	40	30
Zambia	60	35	40	50

**EK-2: Araştırmada Kullanılan Ülkelerin UFRS Setinden Faydalanma Durumları**

Ülke	UFRS Standartları Kamuya Hesap Verme Yükümlülüğü Bulunan İşletmeler İçin Zorunludur.	UFRS Standartlarını Kamuya Hesap Verme Yükümlülüğü Bulunan İşletmeler Kullanabilir Ancak Zorunlu Değildir.	UFRS Standartları Yabancı İşletmeler İçin Zorunludur ya da Kullanımına İzin Verilmiştir.	KOBİ'ler için UFRS Standartları KOBİ'ler İçin Zorunludur ya da Kullanımına İzin Verilmiştir.	KOBİ'ler için UFRS Standartları izleme aşamasındadır.
Albania	1	0	0	0	1
Angola	1	0	0	0	0
Arjantin	1	0	1	1	0
Avustralya	1	0	1	0	0
Avusturya	1	0	1	0	0
Bangladeş	1	0	1	1	0
Belçika	1	0	1	0	0
Bhutan	1	0	1	1	0
Brazilya	1	0	1	1	0
Bulgaristan	1	0	1	0	0
Burkina Faso	1	0	1	0	0
Kanada	1	0	1	0	0
Şili	1	0	1	1	0
Çin	0	0	0	0	0
Kolombiya	1	0	1	1	0
Kosta Rika	1	0	1	1	0
Hırvatistan	1	0	1	0	0
Çekya	1	0	1	0	0
Danimarka	1	0	1	0	0
Dominik Cumhuriyeti	1	0	1	1	0
Ekvador	1	0	1	1	0
Mısır	0	0	1	0	0

El Salvador	1	0	1	1	0
Estonya	1	0	1	0	0
Fiji	1	0	1	1	0
Finlandiya	1	0	1	0	0
Fransa	1	0	1	0	0
Almanya	1	0	1	0	0
Gana	1	0	1	1	0
Yunanistan	1	0	1	0	0
Guatemala	0	1	1	1	0
Honduras	0	0	0	1	0
Hong Kong	1	0	1	1	0
Macaristan	1	0	1	0	0
İzlanda	1	0	1	0	0
Hindistan	0	0	0	0	0
Endonezya	0	0	0	0	0
İran	1	0	0	0	1
Irak	1	0	1	1	0
İrlanda	1	0	1	1	0
İsrail	1	0	1	1	0
İtalya	1	0	1	0	0
Jameika	1	0	1	1	0
Japonya	0	1	1	0	0
Jordan	1	0	1	1	1
Kenya	1	0	1	1	0
Kuveyt	1	0	0	0	0
Latvia	1	0	1	0	0
Litvanya	1	0	1	0	0
Lüksemburg	1	0	1	0	0
Malawi	1	0	1	1	0
Malezya	1	0	1	1	0
Malta	1	0	1	0	0
Meksika	1	0	1	0	0



Namibia	1	0	1	1	0
Nepal	1	0	1	0	0
Hollanda	1	0	1	0	0
Yeni Zellanda	1	0	1	0	0
Nijerya	1	0	1	1	0
Norveç	1	0	1	0	1
Pakistan	1	0	1	1	0
Panama	0	1	1	1	0
Peru	1	0	1	1	0
Filipinler	1	0	1	1	0
Polonya	1	0	1	0	0
Portekiz	1	0	1	0	0
Romanya	1	0	1	0	0
Rusya	1	0	1	0	1
Suudi Arabistan	1	0	0	1	0
Senegal	1	0	1	0	0
Sırbistan	1	0	1	1	0
Sierra Leone	1	0	1	1	0
Singapur	1	0	1	1	0
Slovakya	1	0	1	0	0
Slovenya	1	0	1	0	0
Güney Afrika	1	0	1	1	0
Güney Kore	1	0	1	0	0
İspanya	1	0	1	0	0
Sri Lanka	1	0	1	1	0
Suriname	0	1	1	1	0
İsveç	1	0	1	0	0
İsviçre	0	1	1	1	0
Suriye	1	0	0	0	0
Tanzanya	1	0	1	1	0
Tayland	0	0	1	0	1
Trinidad and Tobago	1	0	1	1	0

Türkiye	1	0	1	0	0
Ukrayna	1	0	1	1	0
Birleşik Arap Emirlikleri	1	0	1	1	0
İngiltere	1	0	1	1	0
ABD	0	0	1	0	0
Uruguay	1	0	1	1	0
Venezuela	1	0	1	1	0
Vietnam	0	0	0	0	0
Zambia	1	0	1	1	0

\* 1: Ülkenin ilgili UFRS uygulamasını kabul ettiğini,

\*\* 0: Ülkenin ilgili UFRS uygulamasını kabul etmediğini göstermektedir.