

UFRS UYGULAMALARI VE MUHASEBE KÜLTÜREL DEĞERLER EKSENİNDE TÜRKİYE’NİN YERİ*

Arş. Gör. Ali KESTANE**

Prof. Dr. Ahmet AĞCA***

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Eylül 2017; 19(3); 624-649

ÖZ

Bu çalışmada Hofstede tarafından oluşturulan ve Gray tarafından muhasebeye uyarlanan kültürel değerler temel alınarak Türkiye’nin UFRS uygulayan ülkeler arasındaki yerinin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Çalışmada, 2016 yılı itibari ile IASB üyesi olan ülkeler içerisinde Hofstede’nin kültür araştırmaları indeksinde yer alan ülkeler araştırmanın örnekleme olarak belirlenmiştir. Muhasebe uygulamaları bakımından ülkeler; Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, Güney Amerikan ve Karma Modeli şeklinde dört grupta sınıflandırılmış olup Türkiye’nin belirtilen gruplardan kültür değerleri bakımından hangisine yakın olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışmada, “SPSS 15.0” programında veriler analiz edilmiş olup grafik çizimlerinden yararlanılmıştır. Araştırmanın sonucuna göre Hofstede kültür değerleri bağlamında, Türkiye’nin; Güç Mesafesi ve Bireysellik-Kollektivizm bakımından görece olarak Anglo-Sakson ülkelerine, Erillik-Dişillik bakımından Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası ülkelerine, Belirsizlikten Kaçınma bakımından Kıta Avrupası ve Güney Amerikan ülkelerine yakın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: UFRS Uygulamaları, Kültürel Değerler

JEL Sınıflandırması: M41, Z10

THE PLACE OF TURKEY IN THE AXIS OF IFRS APPLICATION AND CULTURAL VALUES

ABSTRACT

In this study, based on cultural values created by Hofstede and adapted to accounting by Gray, Turkey has been trying to determine its place among the countries that implement IFRS.As of 2016 from the countries that are members of the IASB, the countries included in the Hofstede's cultural research index have been identified as samples of the research. Countries are classified in four groups(Anglo-Saxon,

* Makale gönderim tarihi: 12.05.2017; kabul tarihi: 01.08.2017.

** Kilis 7 Aralık Üniversitesi, İİBF, İşletme, alikestane@kilis.edu.tr

*** Dumlupınar Üniversitesi, İİBF, İşletme, ahmet.agca@dpu.edu.tr

Continental Europe, South American and Mixed Model) in terms of accounting practices, it has been tried to determine which is close to Turkey in terms of cultural values from the mentioned groups. In this study, the data were analyzed in the "SPSS 15.0" program in order to make a comparison in a consistent and correct way and the graphical drawings were used. As a result of the research, in the context of Hofstede's cultural values, Turkey is relatively close to the Anglo-Saxon countries in terms of power distance and individuality-collectivism; Anglo-Saxon and Continental European countries in terms of masculinity-femininity; Continental European and South American countries in terms of uncertainty avoidance.

Keywords: IFRS Practices, Cultural Values

JEL Classification: M41, Z10

1. GİRİŞ

Günümüzde küresel ekonomik rekabet ortamı ile karşı kaşıya kalan ülkeler; muhasebe bilgi kullanıcılarına daha hızlı ve daha kaliteli bilgiler sunabilmek için çeşitli modeller geliştirme çabasına girmiş ve kültür kavramı üzerinde çalışmalarını yoğunlaştırmıştır. Ülkelerin muhasebe sistemlerinin kültürel değerlerden etkilenerek şekillenmesi, sunulan bilgilerin uluslararası karşılaştırılabilir, anlaşılır, güvenilir ve tutarlı olması konusunda gereklilik arz etmiştir. Bu çalışmada, IASB üyesi olan, UFRS uygulayan ülkelerin, muhasebe kültürü (UFRS uygulamaları) temel alınarak Hofstede'nin kültürel değerleri bağlamında karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi ve 2016 yılı itibariyle Türkiye'nin UFRS uygulayan ülkeler (Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, Güney Amerikan ve Karma Modeli) arasındaki konumunun belirlenmesi amaçlanmaktadır. Literatürde genellikle kültürel değişkenlerin muhasebeye uyarlaması şeklinde çalışmalar yer almakta olup bu çalışma: "**Muhasebe kültürü (UFRS uygulamaları) perspektifinden kültürel değişkenlerin değerlendirilmesi**" bakımından literatürde yapılan çalışmalardan *farkını* ortaya koymaktadır. Araştırmanın kapsamını 2016 yılı itibari ile IASB üyesi olan ve UFRS uygulayan: Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, Güney Amerika ve Karma Modeli içinde yer alan 147 ülke oluşturmaktadır. Bilgi kullanıcılarına daha güvenilir ve tutarlı bilgilerin açıklanması amacıyla 2016 yılı itibariyle Hofstede Kültürel İndeksi'nde yer alan, IASB üyesi olan ve UFRS uygulayan 92 ülke ile sınırlandırılmıştır. IASB üyesi olan ve UFRS uygulayan 92 ülkenin kültürel değerlerine ait veriler 2016 yılı itibariyle Hofstede Kültürel İndeksi'nden; resmi web sitesinden elde edilmiştir. Elde edilen veriler doğru ve tutarlı bir şekilde bilgi kullanıcılarına aktarılması amacıyla kültürel değerler bakımından; **Bireysellik-**

Kollektivizm, Güç Mesafesi, Erillik-Dışillik ve Belirsizlikten Kaçınma şeklinde, ülkeler bakımından ise; *Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, Güney Amerikan ve Karma Model* şeklinde sınıflandırılmıştır. Çalışmanın teması kapsamında elde edilen veriler “Microsoft Excel 2013” programında düzenlenmiş olup araştırma kapsamında ele alınan ülkelerin kültürel değişkenler bakımından doğru ve tutarlı bir şekilde karşılaştırılmasına olanak sağlaması amacıyla “Statistical Package for Social Science (SPSS) 15.0” programında betimsel istatistiksel analizler (frekans dağılımı, ortalama, mod, medyan, minimum-maksimum ve yüzdesel değerler) yapılmış olup ülkelerin gruplar bazında karşılaştırılması bakımından ise grafik çiziminden faydalanılmıştır. Yapılan analizler doğrultusunda, Türkiye'nin; UFRS uygulayan ülkeler arasında, kültürel değerler bakımından konumu belirlenmeye çalışılmış olup vizyon önerilerinde bulunulmuştur. Bu çalışma, dört ana bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde çalışma hakkında genel bilgi verildikten sonra, literatürde yapılmış ve rastlanan çalışmalara yer verilmiştir. İkinci bölümde, kavramsal çerçeve iki başlık altında kısaca özetlenmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde çalışmanın amacı doğrultusunda analiz edilen veriler ve grafik çizimleri yorumlanmıştır. Çalışmanın son bölümünde, çalışma hakkında genel bir değerlendirme yapılarak çıkarımlarla Türkiye'ye vizyon önerilerinde bulunulmuştur.

2. LİTERATÜR

Kültür ve muhasebe ilişkisine yönelik literatürde, çeşitli alanlarda farklı yaklaşımlar ile çalışmalar bulunmaktadır. Günümüz ekonomik koşullarında, kültürel değişkenler ile ülkelerin muhasebe düzenlemeleri arasındaki bağ ayrı bir önem kazanmış olup konuya ilişkin hemen her alanda çalışmalara rastlanılabilmektedir. Tabara ve Nistor (2014, 12), muhasebe sistemleri ile kültürel değişkenler arasındaki ilişkiyi literatürde yapılan araştırmalara dayanarak analiz etmiş, ulusla arası muhasebe literatürü incelendiğinde her ülkenin muhasebe ve raporlama uygulamaları arasındaki farklılıkları açıklayan kapsamlı bir teorinin olmadığı belirtmiştir. Aggarwal ve Goodell (2014, 1), muhasebe ve finans alanlarında ulusal kültürel değişkenlerin kullanımına yönelik literatürde yapılan çalışmalar bağlamında uluslararası dergileri kullanarak betimsel bir değerlendirme yapmışlar, ulusal kültürün finans üzerindeki etkisine yönelik yapılan çalışmaların muhasebe üzerinde yapılan çalışmalara göre daha az olduğunu ve finans alanında daha fazla araştırmaların yapılmasının bir fırsat olduğunu vurgulamışlardır. Holmen (2014, 10), ülkelerin entelektüel sermaye açıklamaları ile ulusların kültürel farklılıkları arasındaki ilişkiyi

21 ülkeden 26 çalışma kapsamında regresyon analizi ile test etmiş, yapısal sermayenin güç mesafesi ve belirsizlikten kaçınma ile ilişkili olduğu sonucuna ulaşmış ve Hofstede'nin kültürel değişkenlerinin ülkelerin kültür ölçümlerini sağladığını belirtmiştir. Kolesnik (2013, 40), muhasebe kültürün rolü üzerinde literatürde yapılan çalışmalar ışığında, Hofstede, Gray ve Schwartz kültür değişkenlerini kullanarak betimsel bir analiz yapmış, literatürde elde edilen bulgulardan hareketle kültürel değişken teorilerinin geçerliliğinin daha fazla teste ihtiyacı olabileceğini belirtmiştir. Lim ve arkadaşları (2012, 75), kültürel değerlerin muhasebe uygulamaları üzerinde etkisini ABD ve Çin'de faaliyet gösteren muhasebeciler kapsamında analiz etmiş, muhasebe kararlarının alınmasında belirsizlik ifadeleri içeren, seçilen UFRS'leri yorumlayıp uygulamaya geçirirken ulusal kültürün önemli bir etkiye sahip olduğunu belirtmişlerdir. Borker (2012, 1014), Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinin muhasebe uygulamalarını ve kültür ilişkisini Hofstede ve Gray'in kültürel değişkenlerinin değerlendirmiş olup, söz konusu ülkelerin UFRS ile ilişkili muhasebe değerlerinden uzak olduğu kanısına ulaşmış ve UFRS'nin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi bakımından muhasebe eğitimi gibi ilgili etkenlerin çözüm yolları olabileceğini vurgulamıştır. Tecimer ve Karabınar (2009, 1), muhasebe kültürü bağlamında uluslararası literatürde yapılmış olan çalışmalar üzerinde metodolojik bir analiz yapmış, çalışmanın sonucunda; anket ve mülakat yöntemlerinin uygulamada geniş yer bulduğu tespit etmiş ve soruların iyi tasarlanması ve yönlendirmeye olanak tanımaması gerektiğini belirtmişlerdir. Etemadi ve arkadaşları (2009, 216), Hofstede'nin kültürel değişkenleri aracılığıyla, kültür, bütçe katılımı ve muhasebe yönetimi sistemlerinin yönetim performansı üzerindeki etkisini araştırmışlar, çalışmanın sonucunda; batı ülkelerinde geliştirilen yönetim ve teknik araçlarının İran'da kullanışlı olamayacağına ulaşmışlardır. Akman (2009, 198-201), finansal açıklama üzerinde kültürün etkisini UFRS öncesi ve sonrası şeklinde araştırmış olup İçtihat Hukuku sisteminde bulunan işletmelerin kültür değerlerinin finansal açıklama üzerindeki etkisinin UFRS aracılığıyla ortadan kalktığı fakat ülkeler arasındaki kültürel farklılıkların finansal açıklama üzerindeki etkisinin tek bir muhasebe standart seti ile ortadan kaldırılamayacağını belirtmiştir. Finch (2009, 5-6), uluslararası muhasebe uygulamaları üzerinde kültürün etkisini belirlemek için literatürdeki çalışmalar aracılığıyla betimsel bir analiz yapmış, çalışmanın sonucunda; uluslararası muhasebe uyumlaştırılmasına doğru hareket edildikçe kültür faktörünün muhasebe uygulamaları ve mali açıklamalar üzerindeki etkisini anlamanın önemli olduğunu belirtmiştir. Çankaya ve Aydoğan (2008, 299), kültürel

farklılıkların uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılması üzerindeki etkisini araştırmış ve ülkelerin tutucu ve gizli muhasebe politikalarından uzaklaşarak daha az tutucu ve açık muhasebe politikalarına yöneldikleri ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na hâkim olan anlayışın Anglo-Amerikan yaklaşımı olduğunu vurgulamışlardır. Douppnik ve Riccio (2006, 237), muhafazakârlık ve gizlilik bağlamında, finansal raporlama standartlarının yorumlanması ve uygulaması üzerinde Anglo ve Latin kültürel çevreler arasında, kültürel değişkenlerini etkisini araştırmışlar; gelir artışları ile muhafazakârlık arasında ve finansal bilgilerin açıklanması ve gizlilik hipotezleri arasında güçlü bir ilişki olduğunu belirtmişlerdir. Kang ve arkadaşları (2004, 12-13), yöneticilerin muhasebe seçimi davranışları üzerinde kültürel değerlerin etkisini, 1993-2001 yılları arasında, 21 ülkeden 800 işletme üzerinde araştırmış, daha muhafazakâr kültürel çevrelerdeki yöneticilerin daha muhafazakâr muhasebe seçimi yapma eğiliminde olduklarını belirtmişlerdir. Jaggi ve Low (2000, 495), finansal açıklamalar üzerinde kültürün, piyasa güçlerinin ve yasal sistemin etkilerinin belirlenmesine yönelik yaptıkları çalışmada, kültürel değerlerin Ortak Hukuk ülkelerinde faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin mali açıklamaları üzerinde bir etkisinin olmadığını Kıta Avrupası ülkelerindeki işletmelerin ise karışık sinyaller verdiğini belirtmişlerdir.

3. HOFSTEDE KÜLTÜR DEĞERLERİ

Kültür çalışmaları içerisinde en etkili (Gürsoy ve Umbreit 2004, 58), en çok yararlanılan (Reimann ve diğerleri 2008, 65), ulusal kültürün dört temel değeri (güç mesafesi, bireyselcilik/kollektivizm, belirsizlikten kaçınma ve erillik/dişillik) Hofstede tarafından oluşturulmuştur (Hofstede 1980, 44; Kurnaz ve Kestane 2016, 3).

Güç Mesafesi: Toplumdaki güç dağılımı arasında farklılığı ifade eden bu kavram, toplumdaki güçsüz bireylerin gücün eşit dağılmadığını kabul etme derecelerini göstermektedir (Ding ve diğerleri 2005, 332; Hofstede 1984, 390). Söz konusu kültür değişkeni; bir toplumun ilişkilerde, kurum ve kuruluşlarda gücün eşit olmayan bir biçimde dağıtılmasını hangi noktaya kadar kabul edilebilirliğini ifade etmektedir (Hofstede 2001, 151). Söz konusu değer yüksek skora sahip olması; toplumsal ilişkilerde gücün eşit dağılmadığını kabul etme düzeyinin yüksek olduğu, aksi durumda ise düşük olduğu anlamına gelmektedir.

Bireysellik-Kollektivizm: Bireysellik, toplumda; bireyin, kendi gereksinimleri ve ailesinin gereksinimlerinin önemseydiğini ve toplumsal gereksinimlerine duyduğu sadakatin zayıf

olduğunu ifade etmektedir. (Soares ve diğerleri 2008, 280). Kolektivizm ise bireyin, kendisinin ve ailesinin gereksinimleri ile birlikte toplumun gereksinimlerine de ilgi gösterdiğini belirtmektedir (Varıcı ve Özdemir 2013, 26-27). Söz konusu değer yüksek skora sahip olması; bireyin; bireysel gereksinimlere duyarlılığının zayıf, toplumsal gereksinimlere duyarlılığının ise yüksek olduğu, düşük skora sahip olması ise bireyin; bireysel gereksinimlere duyarlılığının yüksek, toplumsal gereksinimlere duyarlılığının ise zayıf olduğu anlamına gelmektedir.

Belirsizlikten Kaçınma: Bir toplumdaki bireylerin tanımadıkları bir durumla karşı karşıya kaldıklarında belirsizlik ile baş edebilme derecelerini göstermektedir (Hofstede 2001, 145). Belirsizlikten kaçınma düzeyinin yüksek olduğu toplumlarda kurallar büyük öneme sahipken (Franke ve Nadler 2008, 256), belirsizlikten kaçınma düzeyinin düşük olduğu toplumlarda ise kurallar daha esnek yapıda olup informal yapı öne çıkmaktadır (Ay 2013, 77). Söz konusu değer yüksek skora sahip olması; kurallara bağlılığının yüksek olduğu, aksi durumda ise düşük olduğu anlamına gelmektedir.

Erillik-Dişillik: Erillik, cinsiyetler arasındaki değer dağılımını ifade etmekte olup cinsiyet rollerinin belirgin olduğu kültürlerde, erkeklerin; kararlı, sert ve maddi başarıya odaklı olduklarını, kadınların ise; alçakgönüllü ve duyarlı bir tutum sahibi olmaları ile birlikte yaşam kalitesine gösterdikleri önem ile öne çıkan kültürleri belirtmektedir. Dişillik kavramı, cinsiyet rollerinin birbirleri ile örtüştüğünü dolayısı ile hem erkeklerin hem de kadınların mütevazı, duyarlı olduklarını ve yaşam kalitesine önem gösterdikleri kültürleri belirtmektedir (Hofstede 2011, 12). Söz konusu değer yüksek skora sahip olması; cinsiyet rollerinin birbirleri ile örtüştüğü anlamına gelmekte olup aksi durumda ise tersi anlama gelmektedir.

4. GRAY'İN MUHASEBE ALT KÜLTÜRÜ

Muhasebe sistemleri ve toplumsal değerler birbirleri ile etkileşim içerisindedir. Dolayısıyla, toplum değerler yargıları muhasebe uygulama birimlerinin kararlarını etkilemekte ve alınan kararların toplumun değer yargılarını yansıtması muhtemel bir durum olmaktadır (Kıymık ve diğerleri 2015, 762). Bu anlamda Gray, muhasebenin sosyal değerlerden doğduğunu ve ulusal kültür içerisinde var olan bir alt kültür olduğunu belirtmiş ve muhasebe uygulamalarının kültürel değerlerden etkilenebileceğini vurgulamıştır (Foo 2008, 32). Bu bağlamda Gray, Hofstede tarafından oluşturulan kültür değişkenlerinden hareketle muhasebe alt kültürünü;

profesyonelliğe karşı statükoculuk, tekdüzeliğe karşı esneklik, tutuculuğa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflık değerleri altında açıklamaya çalışmıştır (Bekçi ve Bitlisli 2012, 67) .

Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk: Yasal yükümlülüklerin ve statüko kontrolünün tersine mesleki düzenlemelerin sürdürülebilirliğini yeğleme durumu olarak ifade edilebilmektedir. Bu bağlamda profesyonellik, mesleki düzenleyici kurumlar ile ilgili olarak bireysel mesleki karar alma seviyesi; yönetim ile ilgili olarak statüko seviyesi şeklinde tanımlanabilmektedir (Heidhues ve Patel 2011, 275). Muhasebe uygulamalarında ise gereklilik arz eden düzenlemelerin profesyonel meslek mensuplarının kendileri tarafından oluşturulmasına karşılık, muhasebe uygulamalarının yasal düzenlemelere uygunluğuna ve kontrolüne atfetmektedir. İlk durum profesyonellik olarak açıklanabilirken ikinci durumda statükocu bir yaklaşımdan bahsedilebilmektedir (Karabınar 2005, 47).

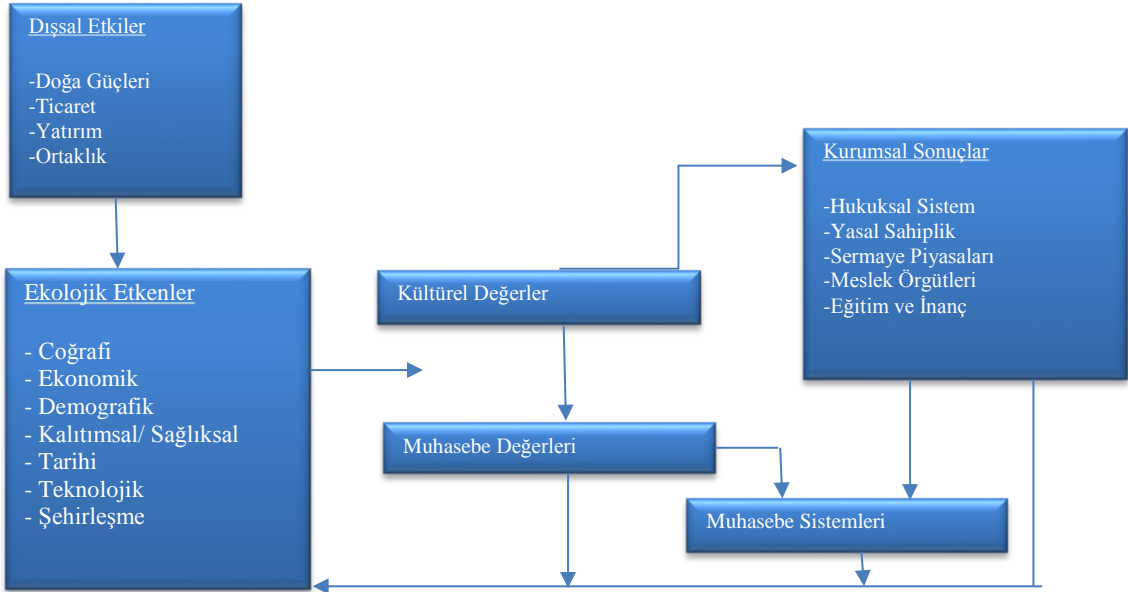
Tekdüzeliğe Karşı Esneklik: Muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilirliğinin sağlanması bakımından tekdüzelik; bütün işletmelerde benzer ve tutarlı muhasebe uygulamalarının olması gerektiğini belirtirken, esneklik; işletmelerin kendilerine özgü muhasebe uygulamalarını benimsemeleri durumunu ifade etmektedir (Gray 1988, 9). Dolayısı ile tekdüzelik derecesinin yüksek olması durumunda daha düşük derecede profesyonellikten ve daha yüksek derecede kurallara uyma yükümlülüğünden söz edilebilmektedir (Karabınar ve Kışlalıoğlu 2014, 240).

Tutuculuğa Karşı İyimserlik: Tutuculuk, bireylerin davranışlarında tedbirli olma durumunu belirtmekte (Noravesh ve diğerleri 2007, 261) iken, muhasebe uygulamaları bakımından ise gelecekte meydana gelmesi muhtemel olaylar karşısında daha tedbirli olunması ve riskten korkan bir tavır alınması olarak tanımlanabilmektedir. İyimserlik durumu ise muhasebe uygulamaları bakımından gelecekte meydana gelmesi muhtemel olaylar karşısında daha iyimser ve risk alınabilen bir tutumu açıklamaktadır (Chanchani ve Willet 2004, 130).

Gizliliğe Karşı Şeffaflık: Finansal tablolarda açıklanan bilgilerin; işletme yöneticilerini ilgilendiren bilgileri barındırması karşısında, söz konusu bilgilerin, işletme ile ilgili bütün paydaşların ihtiyaçlarını karşılama derecesi ile ilgili bir durumu belirtmektedir (Schultz ve Lopez 2001, 274). Dolayısıyla, açıklanan bilgilerin yöneticilere yönelik olması durumunda gizlilikten, yöneticiler ile birlikte kamuya ve paydaşlara yönelik olması durumunda ise şeffaflıktan bahsedilebilmektedir (Heidhues ve Patel 2011, 275). Bu anlamda gizlilik ne kadar yüksek olursa finansal tablolarda açıklanan bilgilerin de o derece az olacağı söylenilebilmektedir (Karabınar ve Kışlalıoğlu 2014, 241).

5. HOFSTEDE – GRAY KÜLTÜR DEĞERLERİNİN İLİŞKİSİ

Kültür ve muhasebe değerleri arasındaki nedensel ilişkiyi araştıran Gray, farklı kültürel değerlerin muhasebeyi nasıl etkilediğini, Şekil 1’de belirtilen veriler doğrultusunda açıklamaktadır (Gray 1988, 5).



Şekil 1: Kültür, Sosyal Değerler ve Muhasebe Alt Kültürü

Kaynak: Rodriguez 2009, 5; Chanchani ve Willet 2004, 127; Gray 1988, 7

Şekil 1’de görüldüğü üzere, muhasebe değerleri, kültürel değerlerden etkilenmekte olup oluşan muhasebe değerlerinden ise muhasebe sistemleri meydana gelmektedir. Kültürel değerler, toplumun eğitim, sosyal, siyasal, yasal sistemleri ile finansal ve kurumsal yapıların geliştirilmesine değer katmaktadır. Söz konusu kültürel değerlerin bir seviyesi muhasebe alt kültürü olmakta ve muhasebe mesleğini de kapsamaktadır. Dolayısı ile finansal raporlamayı ve bilgi açıklamalarını da içeren muhasebe uygulamaları, muhasebe alt kültüründen etkilenmektedir. Böylece, toplumsal değerleri şekillendiren dışsal ve ekolojik güçlerin değişen

derecelerine bağlı olarak, farklı muhasebe sistemleri söz konusu değerleri; geliştirmekte, yansıtmakta ve güçlendirmektedir (Chanchani ve Willet 2004, 126-127). Dolayısıyla muhasebe sistemlerinin kültürel değerleri nasıl etkileyebileceğini ve güçlendirebileceğini açıklamak üzere Gray; muhasebe sistemlerini Hofstede'nin kültürel değişkenleri ile bütünleşik hale getirmiştir (Karabınar 2005, 13). Söz konusu bütünleştirme Tablo 1'de belirtilen eşleştirmeler ile açıklanmaktadır.

Tablo 1: Kültürel Değerler İle Muhasebe Alt Kültürü Eşleştirmesi

KÜLTÜREL DEĞERLER (HOFSTEDE)	MUHASEBE KÜLTÜRÜ DEĞERLERİ (GRAY)	MUHASEBE UYGULAMALARI
Bireysellik-Kollektivizm	Profesyonellik-Statükoculuk	Otorite
Güç Mesafesi	Tekdüzelik-Esneklik	Uygulama
Erillik-Dışillik	Gizlilik-Şeffaflık	Varlıkları & Karlılığı Ölçme
Belirsizlikten Kaçınma	Tutuculuk-İyimserlik	Bilgileri Açıklama

Kaynak: Chanchani ve Willet, 2004: 131; Varıcı ve Özdemir, 2013: 30.

Hofstede'nin kültürel değişkenlerinden hareket eden Gray, muhasebe kültür değerlerini geliştirmiş ve muhasebe alt kültürü bağlamında 4 değişken ortaya koymuştur. Söz konusu değişkenler, kültürel değerlerden birisi olan sermaye piyasaları ile de etkileşim içerisindedir. Sermaye piyasalarının gelişmesi, muhasebe sistemlerini ve finansal raporlamayı farklılaştırmakta, dolayısıyla, muhasebe sistemlerinin açıklanması noktasında kültürel değerler ile muhasebe değerleri arasındaki ilişki ülkeler arasında farklılık göstermektedir (Salter ve Niswander 1995, 382). Bu bağlamda, farklı ülkelerde farklı kültürlere sahip olan muhasebe meslek mensupları, muhasebe standartlarını farklı yorumlamakta ve farklı uygulamalar yapmak durumundadırlar. Söz konusu durum ise finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin zayıflamasına yol açabilmektedir (Mukoro ve Ojeka 2011, 916). Ayrıca belirsizlik seviyesinin yüksek olduğu ülkelerde tutuculuk seviyesinin de yüksek olmasından dolayı tekdüzelik seviyesinin yüksek olması beklenebilmektedir. Diğer taraftan, içinde bulunulan toplumun erillik seviyesinin yüksek olması, muhasebe kültürü bakımından gizlilik seviyesinin de yüksek olabileceğini ifade etmektedir (Salter ve Niswander 1995, 382).

6. UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde, Hofstede – Gray Kültür Değerleri kapsamında, UFRS uygulayan ülkeler, kültürel değerler bakımından karşılaştırılmış olup Türkiye'nin ilgili ülkeler arasındaki

konumu söz konusu değerler üzerinden belirlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca, araştırmanın amacı ve önemine yönelik bilgiler verilmiş olup araştırmanın kapsamı belirlenerek içeriği hakkında bilgiler sunulmuştur.

6.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmada, IASB üyesi olan, UFRS uygulayan ülkelerin, muhasebe kültürü (UFRS uygulamaları) temel alınarak Hofstede'nin kültürel değerleri bağlamında karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi ve Türkiye'nin UFRS uygulayan ülkeler (Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, Güney Amerikan ve Karma Modeli) arasındaki konumunun belirlenmesi amaçlanmaktadır.

Literatürde genellikle kültürel değişkenlerin muhasebeye uyarlaması şeklinde çalışmalar yer almakta olup bu çalışma: “*Muhasebe kültürü (UFRS uygulamaları) perspektifinden kültürel değerlerin değerlendirilmesi*” bakımından literatürde yapılan çalışmalardan farkını ortaya koymaktadır. Türkiye'nin muhasebe uygulamaları (UFRS) üzerinden kültürel değerler bağlamında uluslararası alanda karşılaştırılması ve Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, Güney Amerikan ve Karma Modeli ülkelerine göre 2016 yılı itibariyle konumunun belirlenmeye çalışılması, çalışmanın ayrıca önemini göstermektedir.

6.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın kapsamını 2016 yılı itibari ile IASB üyesi olan ve UFRS uygulayan: Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, Güney Amerika ve Karma Modeli içinde yer alan 147 ülke oluşturmaktadır. Ülkelerin kültürel değerleri hakkında daha sağlıklı yorumlamalarda bulunabilmek ve bilgi kullanıcılarına daha güvenilir ve tutarlı bilgilerin açıklanması amacıyla 2016 yılı itibariyle Hofstede Kültürel İndeksi'nde yer alan, IASB üyesi olan ve UFRS uygulayan 92 ülke araştırmanın örneklemini oluşturmaktadır. Söz konusu ülkeler aşağıda Tablo 2'de açıklanmıştır.

Tablo 2: Örnekleme Kullanılacak Ülkeler

Arnavutluk	Şili	ElSalvador	HongKong	Japonya	Meksika	Filipinler
Angola	Çin	Estonya	Macaristan	Ürdün	Namibya	Polonya
Arjantin	Kolombiya	Fiji	İzlanda	Kenya	Nepal	Portekiz
Avustralya	Kostarika	Finlandiya	Hindistan	Kuveyt	Hollanda	Romanya
Avusturya	Hırvatistan	Fransa	Endonezya	Letonya	Yeni Zelenda	Rusya
Bangladeş	Çek Cum.	Almanya	Irak	Litvanya	Nijerya	Suudi Ar
Belçika	Danimarka	Gana	İrlanda	Lüksemburg	Norveç	Sırbistan

Bhutan	Dominik	Yunanistan	İsrail	Malawi	Pakistan	SierreLeone
Brezilya	Ekvator	Guatemala	İtalya	Malezya	Panama	Singapur
Kanada	Mısır	Honduras	Jamaika	Malta	Peru	Slovakya
Slovenya	G. Afrika	G. Kore	İspanya	Sri Lanka	Surinam	İsveç
İsviçre	Suriye	Tayvan	Tanzanya	Tayland	Trinidad-Tobago	Zambiya
Ukrayna	BAE	BK	ABD	Uruguay	Venezuela	Vietnam
TÜRKİYE						

6.3. Verilerin Elde Edilmesi ve Sınıflandırılması

IASB üyesi olan ve UFRS uygulayan 92 ülkenin kültürel değerlerine ait veriler 2016 yılı itibarıyla Hofstede Kültürel İndeksi'nden; resmi web sitesinden elde edilmiştir. Elde edilen veriler doğru ve tutarlı bir şekilde bilgi kullanıcılarına aktarılması, kolay ve anlaşılır olması amacıyla kültürel değerler bakımından; *Güç Mesafesi*, *Bireysellik-Kollektivizm*, *Erillik-Dişillik* ve *Belirsizlikten Kaçınma* şeklinde, ülkeler bakımından ise; Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, Güney Amerikan ve Karma Model (Borker 2012; Mukoro ve Ojeka 2011; Nobes 1979; Nobes 2008; Nobes ve Parker 2008; Varıcı ve Özdemir 2013) şeklinde sınıflandırılmış olup ülkelere ait skorlar Hofstede Kültürel İndeksi'nden elde edilerek Tablo 3'te belirtilmiştir. Literatürdeki kaynaklarda yer almayan ülkeler ise belirtilen grupların özellikleri dikkate alınarak bu çalışmanın teması kapsamında ilgili gruplara uyarlanmış ve "Türkiye" ilgili tabloya yerleştirilmemiş olup ayrı olarak ele alınmış; sahip olduğu ilgili skorlar ise, *Güç Mesafesi: 66*; *Bireysellik-Kollektivizm: 37*; *Erillik-Dişillik: 45* ve *Belirsizlikten Kaçınma: 85* şeklindedir.

Tablo 3: Ülkelerin Sınıflandırılması – Hofstede Kültürel Değerler İndeksi - 2016

ÜLKELER				
ANGLO - SAKSON	Güç Mesafesi	Bireysellik - Kollektivizm	Erillik - Dişillik	Belirsizlikten Kaçınma
Avustralya	36	90	61	51
Bangladeş	80	20	55	60
Bhutan	94	54	32	28
Kanada	39	80	52	48
Dominik	65	30	65	40
Fiji	78	14	46	48
Gana	80	15	40	65
Hong Kong	68	25	57	29
İzlanda	30	60	10	50
Hindistan	77	48	56	40
İsrail	13	54	47	81
Jamaika	45	39	68	13
Kenya	70	25	60	50
Malawi	70	30	40	50

Malezya	100	26	50	36
Malta	56	59	47	96
Nepal	65	30	40	40
Hollanda	38	80	14	53
Yeni Zelenda	22	79	58	49
Pakistan	55	14	50	70
Sierre Leone	70	20	40	50
Singapur	74	20	48	8
Güney Afrika	49	65	63	49
Güney Kore	60	18	39	85
Sri Lanka	80	35	10	45
Tanzanya	70	25	40	50
Trinidad-Tobago	47	16	58	55
Birleşik Krallık	35	89	66	35
ABD	40	91	62	46
İrlanda	28	70	68	35
Danimarka	18	74	16	23
Norveç	31	69	8	50
Meksika	81	30	69	82
KITA AVRUPASI	Güç Mesafesi	Bireysellik - Kollektivizm	Erillik - Dişillik	Belirsizlikten Kaçınma
Arnavutluk	90	20	80	70
Angola	83	18	20	60
Avusturya	11	55	79	70
Belçika	65	75	54	94
Çin	80	20	66	30
Finlandiya	33	63	26	59
Fransa	68	71	43	86
Almanya	35	67	66	65
Yunanistan	60	35	57	100
İtalya	50	76	70	75
Japonya	54	46	95	92
Lüksemburg	40	60	50	70
Namibya	65	30	40	45
Filipinler	94	32	64	44
Portekiz	63	27	31	99
İspanya	57	51	42	86
İsveç	31	71	5	29
İsviçre	34	68	70	58
Taywan	58	17	45	69
Tayland	64	20	34	64
Vietnam	70	20	40	30
Zambiya	60	35	40	50
Nijerya	80	30	65	55
Irak	95	30	70	85
Mısır	70	25	45	80
Ürdün	70	30	45	65

Kuveyt	90	25	40	80
Suudi Arabistan	95	25	60	80
Suriye	80	35	52	60
BAE	90	25	50	80
GÜNEY AMERİKAN	Güç Mesafesi	Bireysellik - Kolektivizm	Erillik - Dişillik	Belirsizlikten Kaçınma
Arjantin	49	46	56	86
Brezilya	69	38	49	76
Şili	63	23	28	86
Kolombiya	67	13	64	80
Kostarika	35	15	21	86
Ekvator	78	8	63	67
El Salvador	66	19	40	94
Guatemala	95	6	37	99
Honduras	80	20	40	50
Endonezya	78	14	46	48
Panama	95	11	44	86
Peru	64	16	42	87
Surinam	85	47	37	92
Uruguay	61	36	38	99
Venezula	81	12	73	76
KARMA MODELİ	Güç Mesafesi	Bireysellik - Kolektivizm	Erillik - Dişillik	Belirsizlikten Kaçınma
Hırvatistan	73	33	40	80
Çek Cumhuriyeti	57	58	57	74
Estonya	40	60	30	60
Macaristan	46	80	88	82
Latvia	44	70	9	63
Litvanya	42	60	19	65
Polonya	68	60	64	93
Romanya	90	30	42	90
Sırbistan	86	25	43	92
Slovakya	100	52	100	51
Slovenya	71	27	19	88
Ukrayna	92	25	27	95
Rusya	93	39	36	95

Kaynak: Borker, 2012; Mukoro ve Ojeka 2011; Nobes 1979; Nobes 2008; Nobes ve Parker 2008; Varıcı ve Özdemir 2013; www.geert-hofstede.com, 2016.

6.4. Verilerin Analiz Edilmesi ve Yorumlanması

Çalışmanın teması kapsamında elde edilen veriler “Microsoft Excel 2013” programında düzenlenmiş olup araştırma kapsamında ele alınan ülkelerin kültürel değişkenler bakımından doğru ve tutarlı bir şekilde karşılaştırılmasına olanak sağlaması amacıyla “Statistical Package for Social Science (SPSS) 15.0” programında; ülkelerin, sahip oldukları skorlar ve

sınıflandırıldıkları gruplar bazında karşılaştırılması ve Türkiye'nin hangi gruba yakın olduğunun belirlenebilmesi bakımından sadece betimsel istatistiksel analizler (frekans dağılımı, ortalama, mod, medyan, minimum-maksimum ve yüzdesel değerler) yapılmış olup diğer analiz yöntemlerine başvurulmamıştır. Ayrıca ülkelerin gruplar bazında karşılaştırılmasında ise grafik çiziminden faydalanılmıştır. Yapılan analizler ile UFRS uygulayan ülkeler arasında, kültürel değerler bakımından Türkiye, Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, Güney Amerikan ve Karma Modeli ülkeleri ile karşılaştırılarak; Türkiye'nin; UFRS uygulayan ülkeler arasında, kültürel değerler bakımından konumu belirlenmeye çalışılmış olup vizyon önerilerinde bulunulmuştur.

6.5. Bulgular

Araştırmanın bu bölümünde UFRS uygulayan ülkeler kültürel değerler bakımından “SPSS 15.0” programında yapılan analiz sonuçları ve grafiksel çizimler yardımıyla karşılaştırılmıştır. Analiz sonuçları, araştırmanın teması kapsamında UFRS uygulayan ülkeler arasında Türkiye'nin kültürel değerler bakımından tutarlı olarak karşılaştırılması bakımından Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, Güney Amerikan ve Karma Model ülkeleri şeklinde gruplandırılarak aşağıda tablolar halinde sunulmuştur. Değerlendirme ve yorumlar ise; “SPSS 15.0” programında yapılan betimsel istatistiksel analizler (frekans dağılımı, ortalama, medyan: ortanca, mod: en sık görülen değer, minimum-maksimum ve yüzdesel değerler) kapsamında yapılmıştır.

Tablo 4: Anglo-Sakson Ülkeleri Bakımından Karşılaştırma

		Güç Mesafesi	Bireysellik - Kollektivizm	Erillik -Dişillik	Belirsizlikten Kaçınma
Toplam	Geçerli Ülke Sayısı	33	33	33	33
Ortalama		56,4848	45,2727	46,5152	48,7879
Medyan		60,0000	35,0000	50,0000	49,0000
Mod		70,00	30,00	40,00	50,00
Minimum		13,00	14,00	8,00	8,00
Maksimum		100,00	91,00	69,00	96,00
Yüzde	25	37,0000	22,5000	40,0000	38,0000
	50	60,0000	35,0000	50,0000	49,0000
	75	75,5000	69,5000	60,5000	54,0000
TÜRKİYE		66	37	45	85

Tablo 4'te Anglo-Sakson ülkelere ait kültürel değerlere bakıldığında; güç mesafesi bakımından ülkelerin %50'sinin sahip olduğu değer 60 ve en sık görülen değer 70 olduğu; Türkiye'nin ise 66 olduğu görülmektedir. Söz konusu değerler Anglo-Sakson ülkelerin %50'sine göre Türkiye'nin toplumsal ilişkilerde gücün eşit dağılmadığını kabul etme düzeyinin yüksek olduğu ancak en sık görülen değer bakımından Anglo-Sakson ülkelere göre daha düşük olduğu görülmektedir. Dolayısı ile görülen değerler Türkiye'nin Anglo-Sakson ülkelerin %50'sine göre muhasebe uygulamaları bakımından daha yüksek tekdüzeliğe sahip olduğunu ancak geneli itibarıyla ise görece olarak daha düşük değere sahip olduğu anlamına gelmektedir.

Anglo-Sakson ülkelerin %50'sinin bireysellik-kollektivizm bakımından sahip olduğu değer 35 ve en sık görülen değer 30 olduğu; Türkiye'nin ise 37 olduğu görülmektedir. İlgili değerler Anglo-Sakson ülkelere göre Türkiye'nin toplumsal gereksinimlere duyarlı olduğunu ve bireysel gereksinimlere duyarlılığının ise zayıf olduğunu gösterebilmekte ancak Anglo-Sakson ülkelerin %75'ine bakıldığında söz konusu durumun tersi olduğu anlaşılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında görülen değerler, Türkiye'nin Anglo-Sakson ülkelere göre muhasebe uygulamalarında daha statükocu, kurallara bağlı olduğunu gösterebilmektedir.

Erillik-Dişillik bakımından Anglo-Sakson ülkelerin %50'sinin sahip olduğu değer 50; en sık görülen değer 40 olduğu; Türkiye'nin ise 45 olduğu görülmektedir. Söz konusu değerler Anglo-Sakson ülkelerin %50'sine göre Türkiye'nin toplumsal ilişkilerinde cinsiyet rollerinin daha belirgin olduğunu ancak en sık görülen değer bakımından ise durumun daha zayıf olduğunu göstermektedir. Anglo-Sakson ülkelerin %75'lik dilimine bakıldığında ise – daha yüksek skora sahip olmasından dolayı – cinsiyet rollerinin Türkiye'ye göre birbirleri ile örtüştüğü anlamına gelmektedir. İlgili değerler muhasebe uygulamalarında Türkiye'nin Anglo-Sakson ülkelere göre gizlilik konusunda daha ön planda olduğunu gösterebilmektedir.

Ayrıca, Anglo-Sakson ülkelerin %50'sinin belirsizlikten kaçınma bakımından sahip olduğu değer 49 ve en sık görülen değer 50 olduğu; Türkiye'nin ise 85 olduğu görülmektedir. Söz konusu değerler Anglo-Sakson ülkelere göre Türkiye'nin belirsizlikler karşısında kurallara sıkı sıkıya bağlı olduğunu göstermektedir. Muhasebe uygulamaları bakımından ise bu durum Türkiye'nin daha tutucu ve risk almaktan kaçınan bir tavır sergileyebildiği; Anglo-Sakson ülkelerin ise daha esnek ve risk alabilen değerlere sahip olabildiği anlamına gelmektedir.

Tablodaki değerler bütün olarak değerlendirildiğinde; Türkiye'nin güç mesafesi değerinin yüksek, bireysellik özelliğine, eril toplum yapısına ve belirsizlikten önemli düzeyden kaçınan

bir yapıya sahip olması muhasebe uygulamaları bakımından; tekdüze, kurallara bağlı, gizliliğin ön planda olduğu ve tutucu uygulamalara sahip olduğu anlamına gelmekte olup günümüzdeki durumla örtüşebilmektedir.

Tablo 5: Kıta Avrupası Ülkeleri Bakımından Karşılaştırma

		Güç Mesafesi	Bireysellik - Kollektivizm	Erillik - Dişillik	Belirsizlikten Kaçınma
Toplam	Geçerli Ülke Sayısı	30	30	30	30
Ortalama		64,5000	40,0667	51,4667	67,6667
Medyan		65,0000	31,0000	50,0000	69,5000
Mod		70,00	20,00	40,00	80,00
Minimum		11,00	17,00	5,00	29,00
Maksimum		95,00	76,00	95,00	100,00
Yüzde	25	53,0000	25,0000	40,0000	57,2500
	50	65,0000	31,0000	50,0000	69,5000
	75	80,7500	60,7500	66,0000	81,2500
TÜRKİYE		66	37	45	85

Tablo 5’te Kıta-Avrupası ülkelere ait kültürel değerlere bakıldığında; güç mesafesi bakımından ülkelerin %50’sinin sahip olduğu değer 65 ve en sık görülen değer 70 olduğu; Türkiye’nin ise 66 olduğu görülmektedir. Söz konusu değerler Kıta Avrupası ülkelerin %50’si ile Türkiye’nin toplumsal ilişkilerde gücün eşit dağılmadığını kabul etme düzeyinin benzer olabildiğini ancak %75’i bakımından ise Türkiye’nin daha düşük seviyede olduğunu göstermektedir. Dolayısı ile görülen değerler Türkiye’nin Kıta Avrupası ülkelerin %50’si ile muhasebe uygulamaları bakımından benzer özellik taşıdığı ancak genel anlamda görece olarak daha düşük tekdüzeliğe sahip olduğunu gösterebilmektedir.

Kıta Avrupası ülkelerin %50’sinin bireysellik-kollektivizm bakımından sahip olduğu değer 31 ve en sık görülen değer 20 olduğu; Türkiye’nin ise 37 olduğu görülmektedir. İlgili değerler Kıta Avrupası ülkelere göre Türkiye’nin toplumsal gereksinimlere duyarlı ve bireysel gereksinimlere duyarlılığının zayıf olduğunu gösterebilmekte ancak Kıta Avrupası ülkelerin %75’ine bakıldığında söz konusu durumun tersi olduğu anlaşılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, Türkiye’nin Kıta Avrupası ülkelerinin %50’sine göre muhasebe uygulamalarında görece olarak daha profesyonel; %75’ine göre ise daha statükocu ve kurallara bağlı olduğu söylenebilmektedir.

Erillik-Dişillik bakımından Kıta Avrupası ülkelerin %50'sinin sahip olduğu değer 50; en sık görülen değer 40 olduğu; Türkiye'nin ise 45 olduğu görülmektedir. Söz konusu değerler Kıta Avrupası ülkelerin %50'sine göre Türkiye'nin toplumsal ilişkilerinde cinsiyet rollerinin birbirleriyle örtüştüğünü ancak en sık görülen değer bakımından ise durumun görece olarak daha zayıf olduğunu göstermektedir. Kıta Avrupası ülkelerin %75'lik dilimine bakıldığında ise cinsiyet rollerinin Türkiye'ye göre daha belirgin olduğu anlamına gelmektedir. İlgili değerler muhasebe uygulamalarında Türkiye'nin Kıta Avrupası ülkelere göre şeffaflık konusunda daha geri planda olduğunu gösterebilmektedir.

Diğer taraftan, Kıta Avrupası ülkelerin %50'sinin belirsizlikten kaçınma bakımından sahip olduğu değer 69,5 ve en sık görülen değer 80 olduğu; Türkiye'nin ise 85 olduğu görülmektedir. Söz konusu değerler Kıta Avrupası ülkelere ile Türkiye'nin belirsizlikler karşısında kurallara önemli düzeyde bağlı olduğunu göstermektedir. Muhasebe uygulamaları bakımından ise bu durum; Türkiye'nin Kıta Avrupası ülkelerine göre, görece olarak daha fazla olmakla beraber benzer biçimde tutucu ve risk almaktan kaçınan bir tavır sergileyebildiği anlamına gelmektedir.

Tablodaki değerler bütün olarak değerlendirildiğinde; Türkiye'nin güç mesafesi değerinin görece olarak daha düşük olması, bireyselliğin ön planda olması, eril toplum yapısına ve belirsizlikten önemli düzeyden kaçınan bir yapıya sahip olması muhasebe uygulamaları bakımından; görece olarak daha esnek, statükoya bağlı, şeffaflığın görece geri planda olduğu ve tutucu uygulamalara sahip olduğu anlamına gelmektedir.

Tablo 6: Güney Amerikan Ülkeleri Bakımından Karşılaştırma

		Güç Mesafesi	Bireysellik - Kollektivizm	Erillik - Dişillik	Belirsizlikten Kaçınma
Toplam	Geçerli Ülke Sayısı	15	15	15	15
Ortalama		71,0667	21,6000	45,2000	80,8000
Medyan		69,0000	16,0000	42,0000	86,0000
Mod		78,00	6,00	37,00	86,00
Minimum		35,00	6,00	21,00	48,00
Maximum		95,00	47,00	73,00	99,00
Yüzde	25	63,0000	12,0000	37,0000	76,0000
	50	69,0000	16,0000	42,0000	86,0000
	75	81,0000	36,0000	56,0000	92,0000
TÜRKİYE		66	37	45	85

Tablo 6’da Güney Amerikan ülkelere ait kültürel değerlere bakıldığında; güç mesafesi bakımından ülkelerin %50’sinin sahip olduğu değer 69 ve en sık görülen değer 78 olduğu; Türkiye’nin ise 66 olduğu görülmektedir. Söz konusu değerler Güney Amerikan ülkelere göre Türkiye’nin toplumsal ilişkilerde gücün eşit dağılmadığını kabul etme düzeyinin görece olarak düşük olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla ile görülen değerler; Türkiye’nin Güney Amerikan ülkelere göre muhasebe uygulamaları bakımından daha yüksek esnekliğe sahip olduğunu anlamına gelmektedir.

Güney Amerikan ülkelerin %50’sinin bireysellik-kollektivizm bakımından sahip olduğu değer 16; %75’nin 36 ve en sık görülen değer 6 olduğu; Türkiye’nin ise 37 olduğu görülmektedir. İlgili değerler Güney Amerikan ülkelere göre Türkiye’nin toplumsal gereksinimlere daha duyarlı olduğunu gösterebilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, Türkiye’nin Güney Amerikan ülkelere göre muhasebe uygulamalarında daha profesyonel olduğunu görülebilmektedir.

Erillik-Dişillik bakımından Güney Amerikan ülkelerinin %50’sinin sahip olduğu değer 42; en sık görülen değer 37 olduğu; Türkiye’nin ise 45 olduğu görülmektedir. Söz konusu değerler Güney Amerikan ülkelere göre Türkiye’nin toplumsal ilişkilerinde cinsiyet rollerinin birbirleriyle örtüştüğünü göstermektedir. Güney Amerikan ülkelerinin %75’lik dilimine bakıldığında ise cinsiyet rollerinin Türkiye’ye göre birbirleri ile daha yüksek düzeyde örtüştüğü görülmektedir. İlgili değerler; muhasebe uygulamalarında Türkiye’nin Güney Amerikan ülkelerinin %50’sine göre daha yüksek düzeyde şeffaf olduğu, ancak %75’ine göre daha düşük düzeyde şeffaf olduğu anlamına gelebilmekte olup genel anlamda benzer düzeye sahip oldukları söylenebilmektedir.

Ayrıca, Güney Amerikan ülkelerinin %50’sinin belirsizlikten kaçınma bakımından sahip olduğu değer 86; %75’nin 92 ve en sık görülen değer 86 olduğu; Türkiye’nin ise 85 olduğu görülmektedir. Söz konusu değerler Güney Amerikan ülkeleri ile Türkiye’nin belirsizlikler karşısında kurallara önemli ölçüde bağlı olduklarını göstermektedir. Muhasebe uygulamaları bakımından ise bu durum Türkiye’nin ve Güney Amerikan ülkelerinin tutucu ve risk almaktan kaçınan bir tavır sergileyebildiği anlamına gelmektedir.

Tablodaki değerler bütün olarak değerlendirildiğinde; Türkiye’nin Güney Amerikan ülkelere göre, güç mesafesi değerinin düşük, kollektivizm özelliğine, görece olarak benzer

toplum yapısına ve belirsizlikten kaçınan bir yapıya sahip olması muhasebe uygulamaları bakımından; esnek, profesyonel, görece benzer şeffaflık düzeyi ve tutucu uygulamalara sahip olduğu anlamına gelmektedir.

Tablo 7: Karma Model Ülkeler Bakımından Karşılaştırma

		Güç Mesafesi	Bireysellik - Kollektivizm	Erillik - Dişillik	Belirsizlikten Kaçınma
Toplam	Geçerli Ülke Sayısı	13	13	13	13
Ortalama		69,3846	47,6154	44,1538	79,0769
Medyan		71,0000	52,0000	40,0000	82,0000
Mod		40,00	60,00	19,00	95,00
Minimum		40,00	25,00	9,00	51,00
Maksimum		100,00	80,00	100,00	95,00
Yüzde	25	45,0000	28,5000	23,0000	64,0000
	50	71,0000	52,0000	40,0000	82,0000
	75	91,0000	60,0000	60,5000	92,5000
TÜRKİYE		66	37	45	85

Tablo 7'de Karma Model ülkelere ait kültürel değerlere bakıldığında; güç mesafesi bakımından ülkelerin %50'sinin sahip olduğu değer 71; %75'nin 91 ve en sık görülen değer 40 olduğu; Türkiye'nin ise 66 olduğu görülmektedir. Söz konusu değerler Karma Model ülkelere göre Türkiye'nin toplumsal ilişkilerde gücün eşit dağılmadığını kabul etme düzeyinin görece olarak düşük olduğunu göstermektedir. Dolayısı ile görülen değerler; Türkiye'nin Karma Model ülkelere göre muhasebe uygulamaları bakımından daha yüksek esnekliğe sahip olduğunu anlamına gelmektedir.

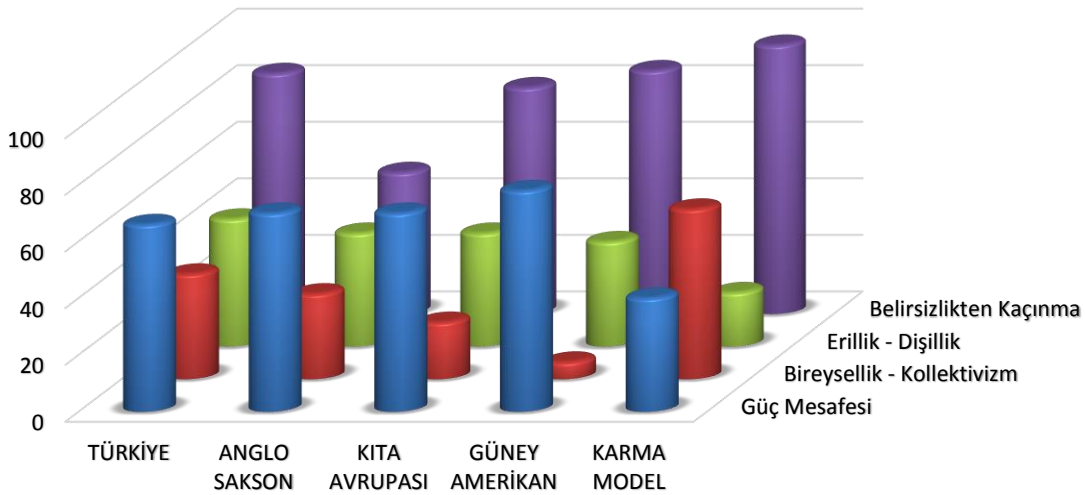
Karma Model ülkelerin %50'sinin bireysellik-kollektivizm bakımından sahip olduğu değer 52 ve en sık görülen değer 60 olduğu; Türkiye'nin ise 37 olduğu görülmektedir. İlgili değerler Karma Model ülkelere göre Türkiye'nin toplumsal gereksinimlere göre bireysel gereksinimlere daha duyarlı duyarlılığının zayıf olduğunu gösterebilmektedir. Bu açıdan bakıldığında görülen değerler, Türkiye'nin Karma Model ülkelerine göre muhasebe uygulamalarında daha statükocu, kurallara bağlı olduğu anlamına gelmektedir.

Erillik-Dişillik bakımından Karma Model ülkelerinin %50'sinin sahip olduğu değer 40; en sık görülen değer 19 olduğu; Türkiye'nin ise 45 olduğu görülmektedir. Söz konusu değerler Karma Model ülkelere göre Türkiye'nin toplumsal ilişkilerinde cinsiyet rollerinin birbirleriyle

örtüşüğünü göstermektedir. Karma Model ülkelerinin %75’lik dilimine bakıldığında ise cinsiyet rollerinin Türkiye’ye göre birbirleri ile daha yüksek düzeyde örtüşüğü görülmektedir. İlgili değerler; muhasebe uygulamalarında Türkiye’nin Karma Model ülkelerinin %50’sine göre daha yüksek düzeyde şeffaf olduğu, ancak %75’ine göre daha düşük düzeyde şeffaf olduğu anlamına gelebilmekte olup genel anlamda benzer düzeye sahip oldukları söylenebilmektedir.

Ayrıca, Karma Model ülkelerinin %50’sinin belirsizlikten kaçınma bakımından sahip olduğu değer 82; %75’nin 92 ve en sık görülen değer 95 olduğu; Türkiye’nin ise 85 olduğu görülmektedir. Söz konusu değerler Karma Model ülkelere göre Türkiye’nin belirsizlikler karşısında kurallara daha düşük seviyede bağlı olduğunu göstermektedir. Muhasebe uygulamaları bakımından ise bu durum Türkiye’nin Karma Model ülkelere göre görece olarak daha düşük seviyede tutucu ve risk almaktan kaçınan bir tavır sergileyebildiği anlamına gelmektedir.

Tablodaki değerler bütün olarak değerlendirildiğinde; Türkiye’nin Karma Model ülkelere göre, güç mesafesi değerinin düşük, bireysellik özelliğine, görece olarak benzer toplum yapısına ve daha düşük seviyede belirsizlikten kaçınan bir yapıya sahip olması, muhasebe uygulamaları bakımından; esnek, kurallara bağlı, görece benzer şeffaflık düzeyi ve belirsizlikler karşısında görece olarak daha esnek, risk alabilen uygulamalara sahip olduğunu gösterebilmektedir.



Şekil 2: Karşılaştırmalı Kültürel Değerler

Ülkelerin kültürel değerlerine ait *en sık görülen değerler* bağlamında hazırlanan grafik Şekil 2'de sunulmuştur. Grafik incelendiğinde, Türkiye'nin güç mesafesi değeri bakımından Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası ülkeleri ile görel olarak benzerlik göstermekte ve bu durum ise ülkelerin toplumsal ilişkilerde gücün eşit dağılmadığını kabul etme düzeylerinin benzer olduğu anlamına gelmektedir. Söz konusu durum muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilirliğinin sağlanması bakımından Türkiye'nin görel olarak Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası uygulamalarına benzerlik gösterdiği anlamını taşımaktadır. Bireysellik-Kollektivizm bakımından ise Türkiye'nin Anglo-Sakson ülkelere benzer nitelikler taşıdığı dolayısıyla bireysel ve toplumsal gereksinimlere olan duyarlılığın diğer ülke gruplarına göre daha güçlü olduğu söylenilebilmektedir. Söz konusu durum muhasebe uygulamaları bakımından değerlendirildiğinde ise Türkiye'nin kurallara bağlı uygulamalardan profesyonelliğe doğru çalışmalar içerisinde olduğu anlamına gelmekte ve günümüzdeki durum ile de örtüşmektedir. Diğer taraftan, Erillik-Dişillik değerine bakıldığında, Karma Model ülkeler dışındaki ülkelerin görel olarak benzer toplumsal yapı özelliklerine sahip olduğu, cinsiyet rollerinin birbirleri ile örtüştüğünü dolayısı ile hem erkeklerin hem de kadınların duyarlı bir kültüre sahip oldukları söylenilebilmektedir. Söz konusu durum, muhasebe uygulamaları üzerinde şeffaflığın ve finansal tablolarda sunulan bilgilerin artırılması, dolayısıyla profesyonelleşmeye yönelik uygulamalar şeklinde ülkelerin muhasebe sistemlerine yansıtılabilmektedir. Belirsizlikten Kaçınma değeri bakımından ülkeler karşılaştırıldığında ise Türkiye'nin Kıta Avrupası ülkeler ile önemli ölçüde benzerlik gösterdiği, dolayısıyla tanımadıkları bir durumla karşı karşıya kaldıklarında belirsizlik ile baş edebilme derecelerinin düşük ve kurallara önemli derecede bağlı oldukları söylenebilmektedir. Bu durum, muhasebe uygulamaları bakımından ise ülkelerin gelecekte meydana gelmesi muhtemel olaylar karşısında daha tedbirli olması ve riskten korkan bir tavır alabilmesi anlamına gelmektedir. Bu anlamda, Güney Amerikan ve Karma Model ülkelerin ise daha yüksek düzeyde kurallara bağlı oldukları söylenilebilmektedir. İlgili ülkelerde muhasebe uygulamalarının önemli düzeyde statükoya bağlı, tutucu ve kurallar etrafında şekillenmiş olabileceği düşünülebilmektedir. Anglo-Sakson ülkelerin ise bu anlamda önemli düzeyde esnek oldukları grafikten anlaşılabilir olup informal yapının ön plana çıktığı söylenilebilmektedir. Dolayısıyla Anglo-Sakson ülkelerin, muhasebe uygulamaları bakımından gelecekte meydana gelmesi muhtemel olaylar karşısında daha iyimser ve risk alabilen bir

tutumuna, profesyonel muhasebe uygulamalarına ve daha şeffaf muhasebe bilgilerine sahip oldukları anlamı taşımaktadır.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, IASB üyesi olan, UFRS uygulayan ülkelerin, muhasebe kültürü (UFRS uygulamaları) temel alınarak Hofstede'nin kültürel değerleri (*Bireysellik-Kollektivizm, Güç Mesafesi, Erillik-Dişillik ve Belirsizlikten Kaçınma*) bağlamında karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi ve Türkiye'nin 2016 yılı itibariyle UFRS uygulayan ülkeler (Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, Güney Amerikan ve Karma Modeli) arasındaki konumunun belirlenmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca, “*Muhasebe kültürü (UFRS uygulamaları) perspektifinden kültürel değerlerin değerlendirilmesi*” çalışmanın literatürde yapılan çalışmalardan farkını ortaya koymaktadır. Çalışmada; Türkiye'nin; UFRS uygulayan ülkeler arasında, kültürel değerler bakımından konumun belirlenmeye çalışılması ve çıkarımlarla vizyon önerilerinde bulunulması önemli taraftır. Çalışmanın amacının gerçekleştirilmesi için 2016 yılı itibari ile IASB üyesi olan ve UFRS uygulayan: Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, Güney Amerika ve Karma Modeli içerisinde yer alan 147 ülke araştırma kapsamına alınmış, doğru ve tutarlı bilgilerin sunulması amacıyla Hofstede Kültürel İndeksi'nde yer alan, IASB üyesi olan ve UFRS uygulayan 92 ülkeye ait veriler analiz edilerek yorumlanmıştır. Çalışmanın sonucunda, Türkiye ve diğer ülkeler (Anglo-Sakson, Kıta Avrupası, Güney Amerikan ve Karma Model) Hofstede Kültür Değerleri bağlamında karşılaştırılmış ve elde edilen bilgilere göre:

- Güç mesafesi bakımından en yüksek değere sahip ülkelerin Karma Model'de yer aldığı; en düşük değere sahip ülkelerin ise Anglo-Sakson ülkeleri içerisinde yer aldığı,
- Bireysellik-Kollektivizm bakımından en yüksek değere sahip ülkelerin Anglo-Sakson ülkeleri olduğu; en düşük değere sahip ülkelerin ise Güney Amerikan ülkeleri olduğu,
- Erillik-Dişillik düzeyi bakımından en yüksek değere sahip ülkelerin Kıta Avrupası ülkeleri olduğu; en düşük değere sahip ülkelerin ise Güney Amerikan ülkeleri olduğu,
- Belirsizlikten Kaçınma bakımından en yüksek değere sahip ülkelerin Karma Model'de yer aldığı; en düşük değere sahip ülkelerin ise Anglo-Sakson ülkeleri içerisinde yer aldığı belirlenmiştir.

Ayrıca, Türkiye'nin:

- Güç Mesafesi ve Bireysellik-Kollektivizm bakımından görece olarak Anglo-Sakson ülkelere daha yakın olduğu,
- Erillik-Dışillik bakımından Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası ülkelerine benzer düzeyde yakın olduğu,
- Belirsizlikten Kaçınma bakımından Kıta Avrupası ve Güney Amerikan ülkelerine benzer düzeyde yakın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Hofstede Kültür Endeksi'nde yer alan veriler bağlamında ulaşılan analiz sonuçları ve grafiksel çizimlerden elde edilen bilgiler incelendiğinde; UFRS uygulayan ülkeler arasında Türkiye'nin 2016 yılı itibariyle; toplumsal ilişkilerde gücün eşit dağılmadığını kabul etme düzeyinin ve toplumsal gereksinimlere duyarlılığının Anglo-Sakson ülkelerinin çizgisinde olduğu, gelecekte karşılaşılabilecek muhtemel olaylar karşısında tutucu ve kurallara bağlı olma düzeyinin ise Kıta Avrupası ve Güney Amerikan ülkelerinin çizgisinde olduğu söylenebilmektedir. Söz konusu durum, Türkiye'nin muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilirliğinin sağlanması bakımından, kurallara bağlı uygulamalardan profesyonelliğe doğru çalışmalar içerisinde olduğu, şeffaflığın ve finansal tablolarda sunulan bilgilerin artırılması bağlamında Anglo-Sakson ülkeleri çizgisinde olduğu anlamına gelmekte ve günümüz uygulamaları ile de örtüşmektedir. Diğer taraftan, gelecekte karşılaşılabilecek muhtemel olaylar karşısında tutucu çizgide olması muhasebe uygulamalarında kurallara bağlılığını kaybetmediği anlamına da gelmektedir.

Türkiye'de gelecekte tutucu yaklaşımlardan esnek uygulamalara doğru yol alınması; muhasebe uygulamalarında şeffaflığın ve esnekliğin artırılarak muhasebe bilgilerinin daha geniş çevrelerin ihtiyacını karşılaması bakımından; meslek örgütlerine yasal düzenlemeler yapmaları noktasında aktif görev yüklenmesi ve devlet tarafından desteklenmesi ile profesyonel uygulama otoritelerinin oluşturularak hayata geçirilmesi durumunda muhasebe uygulayıcılarının ve uygulamalarının prestijini artırılabilir, Türkiye muhasebe alanında ayrı bir saygınlık kazanabilecek olup bu sayede dünyaya yön veren bir pusula olabilecektir.

KAYNAKÇA

Aggarwal, R. Ve J. W. Goodell. 2014. "National Cultural Dimensions İn Finance And Accounting Scholarship: An Important Gap İn The Literatures?", Journal Of Behavioral And Experimental Finance.

- Akman, N. 2009. Finansal Açıklama Üzerinde Kültürün Etkisi: UFRS Öncesi ve Sonrası, Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Ay, A. F. 2013. Ulusal Kültürün Motivasyona Etkisi: Sivas İlinde Bir Araştırma. Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Doktora Tezi, Sivas.
- Bekçi, İ. ve F. Bitlisli. 2012. “Muhasebe- Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 13, Sayı 1.
- Borker, D. 2012. “Accounting, Culture And Emerging Economies: Ifrs In Central And Eastern Europe”, International Business & Economics Research Journal, Volume 11, Number 9.
- Chanchani, S. ve R. Willett. 2004. “An Empirical Assessment of Gray’s Accounting Value Constructs”, The International Journal Of Accounting, V. 39.
- Çankaya, F. ve E. Aydoğan. 2008. Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumu. E-Dergi.Atauni.Edu.Tr/Ataunisobil/Article/View/1020000503
- Ding, Y., Jeanjean, T. ve S. Hervé. 2005. “Why Do National Gaap Differ From Ias? The Role Of Culture”, The International Journal Of Accounting, 40 (4).
- Douppnik, T. S. ve E. L. Riccio. 2006. “The Influence Of Conservatism And Secrecy On The Interpretation Of Verbal Probability Expressions In The Anglo And Latin Cultural Areas”, The International Journal Of Accounting, Vol. 41.
- Etemadi, H., Dilami, Z. D., Bazaz, M. S. ve R. Paramesvaran. 2009. “Culture, Management Accounting And Managerial Performance: Focus Iran”, Advances In Accounting, Incorporating Advances In International Accounting 25.
- Finch, N. 2009. “Towards An Understanding Of Cultural Influence On The International Practice Of Accounting”, Journal Of International Business And Cultural Studies.
- Foo, F. Y. 2008. A Cross-Cultural Study of Accounting Concepts Applied In International Financial Reporting Standards, Unpublished Doctoral Dissertation, School Of Accounting And Finance, Faculty of Business And Law, Victoria University, Melbourne.
- Franke, G. R. ve N. S. Scott. 2008. “Culture, Economic Development, And National Ethical Attitudes”, Journal Of Business Research, 61 (3).
- Gray, S. J. 1988. Towards A Theory Of Cultural Influence On The Development Of Accounting Systems Internationally, Abacus.
- Gürsoy, D. ve W.T. Umbreit. 2004. “Tourist Information Search Behavior: Crosscultural Comparison Of European Union Member States”, Hospitality Management, volume: 23.
- Heidhues, E. ve C. Patel. 2011. “A Critique Of Gray’s Framework On Accounting Values Using Germany As A Case Study”, Critical Perspectives On Accounting, 22 (1).
- Hofstede, G. 2011. Dimensionalising Culture: The Hofstede Model In Context. Online Readings In Psychology And Culture, 2 (1).
- Hofstede, G. 2001. Cultures Consequences: Comparing Values, Behavior, Institutions And Organizations Across Nations, 2 Nd Eddition, Thousand Oaks; Ca: Sage Publications.

- Hofstede, G. 1980. "Motivation, Leadership, And Organization: Do American Theories Apply Abroad?". *Organizational Dynamics*", Amacom, A Division of American Management Associations. Summer.
- Hofstede Kültürel Değerler Endeksi, www.geert-hofstede.com (Erişim, 18.12.2016)
- Holmen, J. 2014. "Cultural Differences of Nations and The Reporting Of Intellectual Capital", *International Journal Of Business And Social Science*, 5 (8).
- Jaggi, B. ve P. Y. Low. 2000. "Impact Of Culture, Market Forces, And Legal System On Financial Disclosures", *The International Journal Of Accounting*, 35 (4).
- Kang, T., Lee, L., Fen, N. J. ve J. Tay. 2004. The Impact Of Culture On Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism?, *Asia Pacific Interdisciplinary Research In Accounting Conference*, [Http://ink.library.smu.edu.sg/Soa_Research/275](http://ink.library.smu.edu.sg/Soa_Research/275)
- 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).
- Karabınar, S. 2005. *Kültür Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kıymık, H., Bekci, İ. ve D. Acar. 2015. "Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü İle Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul (BIST) Hizmetler Endeksinde Bir Araştırma", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Aralık*; 17 (4).
- Kolesnik, K. 2013. "The Role Of Culture In Accounting In The Light Of Hofstede's, Gray's And Schwartz's Cultural Dimensions Theories – A Literature Review", *Financial Internet Quarterly, E-Finance*, 9 (3).
- Kurnaz, N. ve A. Kestane. 2016. *Afro-Avrasya Ülkelerinde Ulusal Kültür Ve Sermaye Yapısı İlişkisi Kriz Sonrası Dönem: Karşılaştırmalı Bir Bakış*, I. Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Kongresi, 15-15 Ekim 2016 Almatı/Kazakistan.
- Lim, T. Cheng, Lim, X. Yun, Chai, R. ve D. Zhao. 2012. "The Effect Of Culture On Accounting System's In China", *International Journal of Management Sciences And Business Research*, 1 (10).
- Mukoro, D. O. ve S. A. Ojeka. 2011. "The Challenge of Culture To International Financial Reporting Standards (Ifrs) Convergence", *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business*, 2 (12).
- Nobes, C. ve R. Parker. 2008. *Comparative International Accounting*, Tenth Edition, Prentice Hall.
- Nobes, C. 2008. "Accounting Classification In The IFRS Era", *Australian Accounting Review* No: 46, 18 (3).
- Nobes, C. 1979. *International Classification Of Financial Reporting*, "Ebooks.Narotama.Ac.Id/.../Comparative%20international%20..."
- Noravesh, I. Dilami, Z. D., Bazaz, M. S. 2007. "The Impact Of Culture On Accounting: Does Gray's Model Apply To Iran?", *Review Of Accounting And Finance*, 6 (3).

- Reimann, M., Lünemann, U..F. ve R. B. Chase. 2008. “Uncertainty Avoidance As A Moderator Of The Relationship Between Perceived Service Quality And Customer Satisfaction”, *Journal Of Service Research*, 11 (1).
- Rodriguez, R. P. 2009. *Three Essays On The Quantification, Validation, And Application Of Gray’s Accounting Values*, International Business Doctoral Program, The University Of Texas At El Paso, America.
- Salter, S. B. ve F. Niswander. 1995. “Cultural Influence On The Development Of Accounting Systems Internationally: A Test Of Gray’s [1988] Theory”, *Journal Of International Business Studies*, 26 (2).
- Schultz J., Joseph J. ve Thomas J. L. 2001. “The Impact Of National Influence On Accounting Estimates: Implications For International Accounting Standard-Setters”, *The International Journal Of Accounting*, 36 (3).
- Soares, A. Maria, Farhangmehr, M. ve S. Aviv. 2007. “Hofstede’s Dimensions Of Culture In International Marketing Studies”, *Journal of Business Research*, 60 (3).
- Tabara, N. ve C. Nistor. 2014. “Cultural Dimensions In Accounting Systems”, *European Journal Of Accounting, Finance And Business*, 2 (1).
- Tecimer, Y. ve S. Karabınar. 2009. “Muhasebe Kültürü Bağlamında Yapılan Seçilmiş Bazı Çalışmaların Metodolojik Analizi”, *Akademik İncelemeler Dergisi*, 4 (2).