

MUHASEBE- KÜLTÜR DEĞERLERİNİN ANALİZİ: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

İsmail BEKÇİ* ve Ferhat BİTLİSLİ**

Özet

Bu çalışmada, Hofstede'in kültür boyutları (1980) ele alınarak Gray tarafından geliştirilen ve "muhasabe değerleri" adı verilen (1988) "profesyonelliğe karşı statükoculuk", "tekdüzeliğe karşı esneklik", "tutuculuğa karşı iyimserlik" ve "gizliliğe karşı şeffaflık" boyutları bakımından muhasabe meslek mensuplarının hangi konumda oldukları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmada, muhasabe – kültür değerine ölçmek amacı ile Isparta ilinde faaliyet gösteren muhasabe meslek mensupları üzerine yapılan anket çalışması ile muhasabe meslek mensuplarının kültürel değerlerinin mesleki faaliyetlerinde ne derece etkili olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla, elde edilen veriler istatistiksel bakımdan değerlendirilmiş ve muhasabe meslek mensuplarının muhasabe kültür boyutları ortaya konmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Kültür, Muhasebe ve Kültür, Muhasebe Değerleri

The Analysis of Accounting – Culture Values: A Study On Accounting Profession Members

Abstract

In this study, it is aimed to determine accounting professions' current attitudes on accounting values that is based on Hofstede's (1980) "cultural dimensions" approach and pioneered by Gray (1988). Accounting values suggested by Gray consist of "Professionalism versus Statutory Control", "Uniformity versus Flexibility", "Transparency versus Secrecy", "Conservatism versus Optimism" dimensions.

In this study, firstly, a survey has conducted in order to measure accounting-cultural values of accounting profession members in Isparta. Then, we have tried to specify in which degree the cultural values of accounting profession members affects their professional activities. For this purpose, the data has been analyzed statistically and has been focused on the accounting – culture dimensions of accounting profession members.

Keywords: Accounting, Culture, Accounting and Culture, Accounting Values

GİRİŞ

Küreselleşme olgusunun dünya üzerindeki etkisinin hızla artması, uluslararası alanda faaliyet gösteren işletme sayısının da artmasına neden olmuştur. Bunun yanında sermaye piyasalarında uluslararası düzeyde meydana gelen

* Doç.Dr., Süleyman Demirel Üniv., İktisadi ve İdari Bilimler Fak., İşletme Böl., Isparta.

** Öğr.Gör., Süleyman Demirel Üniv., Isparta MYO., Isparta.

gelişmeler ülkelerin ulusal düzeyde kendi dinamiklerine uygun olarak oluşturmuş oldukları muhasebe sistemlerinin uluslararası düzeyde yetersiz ve uyumsuz birer sistem olmaları sonucunu doğurmuştur.

Her ülkenin muhasebe sistemi kendisi dışında gelişen bir takım faktörlerden oluşmaktadır. Muhasebe, açık bir sistem olarak toplumun ihtiyaçlarına dinamik bir yapı ile cevap verebilmeli ve değişimlere ayak uydurabilmelidir (Aydoğan, 2007: 32). Bu yönüyle ele alındığında “çevresel faktörler” olarak adlandırılan ekonomik, kültürel ve hukuki faktörlerin etkisi ile muhasebe sistemlerinde farklılıklar ortaya çıkmaktadır (Ağca, 2003: 3-4).

Ülkelerin muhasebe sistemini etkileyen önemli faktörlerden biri olan kültür, toplum tarafından ortak olarak oluşturulan ve paylaşılan değerler ile davranışları içine alan dinamik bir olgudur (Demir, 2009: 78). Bu anlamda ülkelerin sosyal ve ekonomik birçok yönüne etki eden kültürel değişkenler, ülkelerin kurumsal düzenlemelerinde etkisini belirgin şekilde hissettirmektedir. Açık bir sistem olarak muhasebe de bu etkiden payını almaktadır. Dolayısıyla bir olgu olarak kültür, birçok araştırmacı tarafından toplumsal farklılıkları ortaya koymak açısından araştırılmış ve son yıllarda muhasebe sistemlerindeki farklılıkları ve ülkelerin muhasebe sistemleri üzerindeki etkisi bakımından araştırılmaya başlanmıştır.

I. KÜLTÜR BOYUTLARI İLE MUHASEBE İLİŞKİSİNİ KURAN ÇALIŞMALAR

Bir ülkenin muhasebe sistemini etkileyen önemli çevresel faktörlerden birini kültür oluşturur. Bu konuda, Karnes, Sterner, Walker ve Wu (1989), Parera(1989), Parera ve Mathews (1989), Smith(1992), Gray (1988)’in yaptığı birçok ampirik çalışma bu savı destekleyici nitelik taşır.

Kültür ve muhasebe arasındaki dinamik ilişkiyi açıklamaya yönelik çabaları ele alan en kapsamlı çalışma Gray tarafından yapılmıştır. Gray’in 1988 yılında Abacus’ta yayımladığı ve muhasebe alt kültürü modeli adını verdiği “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Geliştirilmesinde Bir Kültürel Etki Teorisine Doğru” başlıklı makalesi, kültürün muhasebe uygulamalarını etkileyebileceği fikrinin geliştirilmesinde öncü bir çalışma olmuştur. Gray, sosyal bilimlerden ve uluslararası muhasebe literatüründen bir araya getirdiği yapılarla ilgili sosyal ve muhasebe değerlerini ilişkilendirdiği bir teori sunmuştur (Abongwa, 2005: 29).

Gray’in muhasebe alt kültürü modeli, ortaya atıldığı 1988 yılından itibaren farklı çalışmalara esin kaynağı oluşturmuştur (Askary, Yazdifar, Askarany, 2008: 70). Perera ve Matthews (1990), belirsizlikten kaçınma ve bireysellik kültürel boyutlarının muhasebe değerleri üzerinde en güçlü etkiye sahip olduklarını iddia etmişlerdir (Perera, Matthews, 1990: 265).

Karnes ve arkadaşları(1989) Birleşik Devletler ve Tayvan’da görev yapan kamu muhasebecilerinin etik olmayan işletme uygulamalarını algılamaları konusunda ulusal kültürün etkisini incelemişlerdir (Karnes, Sterner, Welker, Wu, 1989: 29-30).

Kültürün muhasebeye etkisini incelemede Hofstede'in bireycilik / toplulukçuluk boyutunu kullanan araştırmacılardan biri de Perera (1989)'dır. Perera'nın yaptığı çalışmanın sonuçları Anglo-Amerikan üyeleri ile gelişmekte olan ülkeler arasında önemli ölçüde kültürel farklılıklar olduğunu göstermiştir (Perera, 1989: 42-56).

Yine Parera ve Mathews (1990) kültür ile muhasebe sistemleri ve uygulamaları arasındaki ilişkiyi çalışmışlardır. Bu çalışmalarında, muhasebe sistemleri ve uygulamalarında görülen ulusal farklılıkları sınıflandırmaya çalışmışlardır.

Gerhardy ve Eddie'nin çalışmaları, Gray'in teorisini test etme ve bilgi kullanmanın örneklerinden sadece ikisini oluşturur. Gerhardy (1990), Gray'in teorisini Batı Almanya'nın muhasebe sistemlerini analiz etmek amacıyla seçici olarak ve öznel yoldan uygulamıştır (Gerhardy, 1990: 62).

Gray'in teorisini kullanan bir diğer çalışmada Chow ve meslektaşları normatif özelliğine sahip çalışmalarında Gray'in modelini, 1990'den itibaren Çin'de görülen muhasebe reformlarının etkisini incelemek amacıyla uygulanmıştır. Bu çalışmada reform süreci kültürel önceliklerle sınırlı tutulmuştur (Chow, Chau, Gray, 1995: 29-49).

Kültür ile uluslar arası muhasebe uyumlaştırması arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla Smith (1992), altı büyük muhasebe şirketinin deniz aşırı ofislerinde çalışan muhasebe meslek mensuplarını inceleme konusu yapmıştır (Abongwa, 2005: 27-28).

Douppnik ve Salter (1995), Gray tarafından geliştirilen önceki muhasebe modellerini test etmişlerdir. Test etmeye çalıştıkları; örneklem olarak seçilen ülkelerdeki muhasebe sistemleri ile kurumsal yapı ve kültür arasında ki ilişkinin var olup olmadığıdır ve bu amaçla hiyerarşik yığılma analizini (Hierarchical Cluster Analysis) ve kanonik korelasyon analizi (canonical-correlation analysis) kullanmışlardır (Douppnik, Salter, 1995: 189-207).

Salter ve Niswander (1995), 29 ülkeden elde ettiği verileri kullanarak Gray'in modelini sentezlemiş ve Gray'in modelinin istatistiksel açıdan önemli ölçüde açıklayıcı güce sahip olduğu sonucuna varmıştır (Salter, Niswander, 1995: 397)

Gray ve Vint (1995), 27 ülkeden elde ettiği verilere dayanarak Lineer regresyon tekniği kullanmak suretiyle muhasebe bilgilendirmesi üzerinde kültürün etkisine dair bazı kanıtlar sunmuştur (Gray, Vint, 1995: 33).

Baydoun ve Willett'in (1995) çalışması ile Willett ve meslektaşlarının (1997) çalışması da Gray'in teorisine yönelik önemli bir değerlendirme sunmuştur. Bunlar, doğru ölçümlere ve raporlama uygulamalarının GAAP nitel özellikleri bakımından Gray'in muhasebe değerlerini işlevselleştirmeye çalışmışlardır (Baydoun, Willett, 1995: 67-92).

Zarsekei (1996), muhasebe uyumlaştırmasının tam anlamıyla başarılamayacağı kadar kültür temelli olup olmadığını ve kültürü değiştirebilen herhangi bir faktör olup olmadığını araştırmıştır (Zarzeski,1996: 18).

MacArthur (1999), finansal ifadelerin kıyaslanabilirliği ile ilgili E32 olarak bilinen Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesinin lobiciliği üzerinde kültürel faktörlerin etkisini incelemiştir. MacArthur, muhasebe değerleri ile Hofstede tarafından tanımlanan sosyal değerler arasındaki ilişkiyi ifade eden Gray'in hipotezini de teste tabi tutmuştur (MacArthur, 1999: 316).

Chancani ve Willet (2004), Gray'in profesyonellik, tekdüzelik, tutuculuk, ve gizlilik değer yapılarından oluşan muhasebe alt kültürel değerlerinin ampirik anlamda kullanılabilirliğini işlevselleştiren ve değerlendiren bir çalışma yapmışlardır (Chancani, Willet, 2004: 125).

Türkiye'de bu konu ile ilgili ilk çalışma Selahattin KARABINAR (2005) tarafından yapılmıştır. Karabınar, "muhasebe İklimi" adlı çalışmasında, toplumun sosyo - ekonomik yaşamının bir ögesi olarak muhasebenin bu toplumsal gerçeklikten aldığı payın ve toplumsal gerçekliğe yaptığı katkının neler ve nasıl olduğunu ortaya çıkarmaya çalışmıştır.

Sonraki yıllarda muhasebe-kültür arasındaki ilişki ile ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Yüksek lisans ve doktora düzeyinde yapılan bu çalışmalar aşağıdaki gibidir.

- Nezaket GÜVENÇ (2005); "Mersin İlinde Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültür Değerleri", (Y.Lisans)
- Burcu İŞGÜDEN (2007); "Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri", (Y.Lisans)
- Sedat DUMAN (2007); "İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşunun Muhasebe Kültürünün Araştırılması", (Y.Lisans)
- Batuhan GÜVEMLİ (2008); "Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimleri ve Türkiye örneği", (Doktora)
- Münevver AKTAŞ (2008); Bursa İli Muhasebe Meslek mensuplarının Muhasebe Kültür değerlerinin Araştırılması", (Y.Lisans)
- Yalçın TECİMER (2010); "Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültür Değerlerine Yönelik Bir Araştırma", (Doktora)
- Ferhat BİTLİSLİ (2010); "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırılmasında Kültürün Etkisi: Bir Araştırma", (Y.Lisans)

II. GRAY'İN MUHASEBE ALT KÜLTÜR İLE İLGİLİ MODELİ

Gray, Violet, Harrison ve McKinnon, muhasebe ile kültür arasındaki ilişkiyi ortaya koymaya çalışan araştırmacılarıdır. Bu çalışmalar içerisinde Gray'in yapmış olduğu çalışma dikkat çekmektedir. Gray, çalışmasında Hofstede tarafından IBM şirketi çalışanları üzerinde yapılan ve ortaya çıkarılan dört kültür boyutunu kendi tanımladığı dört muhasebe değeri ile ilişkilendirerek kültür ve muhasebe arasındaki ilişkiyi ortaya koymaya çalışmıştır (Berberoğlu, 2002: 8-9). Gray bu çalışmasında, sosyal bilimlerden ve uluslararası muhasebe literatüründen doğan yapıları bir araya getiren, sosyal ve muhasebe değerlerini birleştiren bir teori öne sürmüştür (Chanchani ve Willett, 2004: 125).

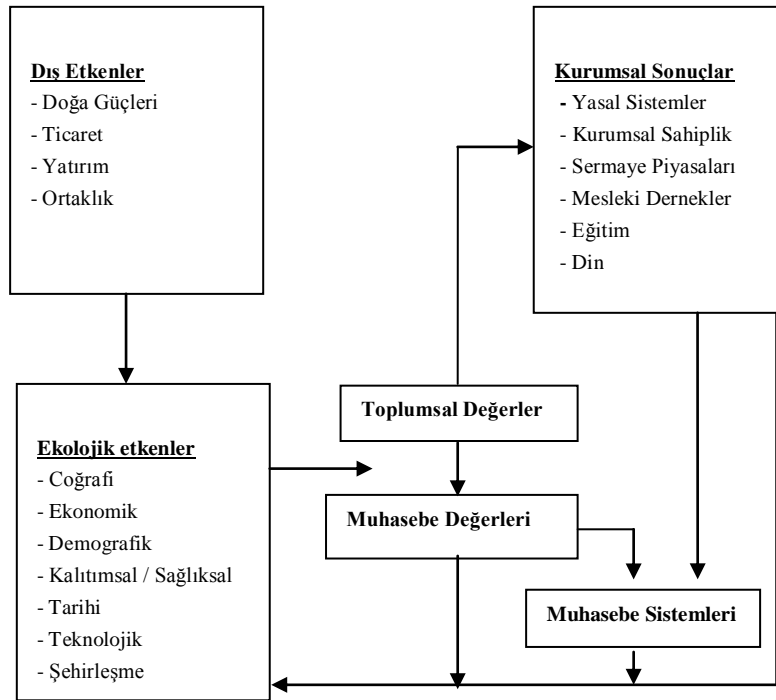
Gray'in kültür boyutları çerçevesi; teorik açıdan Hofstede'in dört boyutlu kültür modeline dayandığı için Hofstede'in sosyal değer boyutlarının kısa bir tanımını yapmak daha faydalı olacaktır (Heidhues ve Patel, 2011: 275).

- **Güç Aralığı:** Kültürün bir özelliği olarak bir toplumda veya örgütte nispeten daha güçsüz olan bireylerin bu gücün dağıtımında bir eşitsizlik olduğu ve bu eşitsizliğin normal bir durum olduğunu kabul etmeleri (Hofstede, 2000: 139) anlamına gelir. Bir başka deyişle, bu kültürel boyut bir toplumun; ilişkilerde, kurumlarda ve örgütlerdeki gücün eşit olarak veya eşit olmayan bir şekilde dağıtılmasını ne dereceye kadar tercih ettiğini ele alır (Hofstede, 2001: 98),
- **Bireycilik – Toplumculuk:** Bireysel özerkliğin tercih edilmesi veya edilmemesi bakımından kültürlerin içinde yaşattığı bireylerin özgün ve bağımsız olmalarını teşvik edici eğilimlere göre farklılık göstermesi bireycilik – toplumculuk olarak nitelendirilmiştir (Hofstede, 2001: 225). Bireyci kültürler; grup amaçlarından ziyade bireysel amaçların önemsendiği (Triandis, 1988: 5), bireyler arasındaki bağların gevşek olduğu, bireylerin yalnız kendisi ve yakın aile üyelerinin bakımını üstlendiği (Hofstede, 1991: 51) kültürleridir. Toplumcu kültürler ise grup amaçlarının bireysel amaçlara göre daha önemli olduğu (Triandis, 1988: 6), gruba yönelik yükümlülükler, organizasyon ve kurumlardaki bireylerin bağımlılığına, biz bilincine ve ait olma vurgusuna inanıldığı (Lustig ve Koester, 2006: 116) kültürlerdir.
- **Belirsizlikten Kaçınma:** Bir kültüre mensup bireylerin belirsizlikten kaçınma derecesini ele alan bu boyut, bir kültürün üyelerinin tanımadıkları durumlarda kendilerini ne kadar tehdit ediliyor hissettiklerini ifade eder. Bu tehdit duygusu birey üzerinde gerilimi oluşturur ve olacakları önceden bilmek ya da belirsizlikle baş etmeyi kolaylaştıracak yazılı ve yazılı olmayan kurallara sahip olma gereksinimini açığa çıkarır (Hofstede, 2001: 145). Güçlü derecede belirsizlikten kaçınma hisseden toplumlar daha kesin davranış ve inanış kodlarını sürdürürler ve kural dışı kişiler ile fikirlere yönelik tolerans düzeyleri düşüktür. Zayıf derecede belirsizlikten kaçınma hisseden toplumlar ise ilkelerden ziyade uygulamaların daha rahat bir ortamda sürdürülmesini önemserler ve kuraldan sapmaları daha kolaylıkla tolere edebilirler (Hofstede, 1984, 83).
- **Erillik/Dişillik Boyutu:** Hofstede, erillik/dişillik kavramlarını eril veya dişil özelliklerin hangi dereceye kadar değer gördüğünü ve ortaya çıktığını belirtmede kullanmıştır. Ona göre erillik kavramı; cinsiyete dayalı rollerin belirgin olarak birbirinden ayrıldığı, erkeklerin kararlı, sert ve maddi yönelimli, kadınların alçakgönüllü, duyarlı oldukları ve yaşam kalitesine önem verdiği kültürleri ifade eder. Yine Hofstede'in bakışına göre “dişillik” kavramı ise cinsiyete dayalı rollerin birbiri ile kesiştiği, hem kadınların hem de erkeklerin alçakgönüllü, duyarlı oldukları ve yaşam kalitesine önem verdikleri kültürleri ifade eder (Hofstede, 1991: 82).

Yukarıda açıklanan Hofstede'in sosyal değer boyutlarından hareketle Gray, ulusal muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkları tahmin etmek ve açıklamak amacı ile "Profesyonelliğe karşı Statükoculuk", Tekdüzelige karşı Esneklik", "Tutuculuğa karşı İyimserlik" ve "Gizliliğe karşı Şeffaflık"tan oluşan muhasebe değerlerinin kullanılabileceğini önermiştir.

Gray'in kültürün muhasebeyi etkilediğine dair görüşü Şekil 1'de gösterilen çerçeveye dayanmaktadır. Bu çerçeve, kültürel ve sosyal değerleri etkileyen birbirinden farklı faktörleri tanımlar. Sosyal değerler bir toplum içinde eğitimsel, sosyal, siyasal, yasal sistemleri, finansal ve kurumsal yapıların geliştirilmesine ve korunmasına katkı sağlar. Bu sistemler bir defa oluşturulduğunda sosyal değerleri yansıtmalı ve pekiştirmelidirler. Bu yapının statik kaldığı düşünülür ve ulusal düzeydeki değişimlerin ekseriyetle önemli dış etkenlerden ileri geldiği iddia edilmektedir (Gray, 1988: 5).

Şekil 1: Kültür Sosyal Değerler ve Muhasebe Alt Kültürü



Kaynak: GRAY, S, J ., "Towards A Theory Of Cultural Influence On The Development Of Accounting Systems Internationally", *Abacus*, 1988, s. 7.

Gray, muhasebe uygulamalarının sosyal değerleri nasıl etkileyebileceği ve pekiştirilebileceğini açıklamak amacı ile muhasebe sistemlerini Hofstede'in kültür boyutları ile bütünleştirmiştir. Gray'in bu teorisi muhasebe alt kültür düzeyindeki

sosyal değerleri temsil eder (Karabınar, 2005: 13). Kültürel veya sosyal değerler, bütünleşmenin farklı derecesi ile muhasebe mesleğini temsil eden alt kültürlerin içine girer. Muhasebecilerin bu değer sistemleri, işle bağlantılı değerlere yönelik belirli bir gösterge ile sosyal değerlerden doğmaktadır. Muhasebe değerleri, bilgilerin raporlanması ve sunulmasını kapsayan muhasebe uygulamalarını etkiler. Böylece sosyal değerleri biçimlendiren dışsal ve çevreyle ilgili güçlerin farklı derecelerine dayanarak farklı muhasebe sistemleri bu değerleri geliştirir, yansıtır ve pekiştirir. Gray bu çerçevenin, muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları açıklamak için kullanılabileceğini önermiştir (Gray,1988: 4). Bunlar;

- **Profesyonelliğe karşı Statükoculuk;** Tanımlayıcı yasal gerekliliklere ve statükocu kontrolün aksine bireysel mesleki kararların denenmesine ve mesleki düzenlemelerin sürdürülmesine yönelik bir tercih anlamına gelir. Gray'e göre profesyonellik, yönetim ve mesleki düzenleyici kurumlarla ilgidir olarak iki düzeyde tanımlanabilir. Bunlar; bireysel mesleki kararlar alma düzeyi ve statüko düzeyidir. Profesyonellik, muhasebe değerlerinin çekirdek bir boyutu olarak düşünülür. Çünkü, muhasebeciler, finansal bilgide farklı bakış açılarına sahip sunum ve değerlendirilmesi hakkında mesleki kararlar almaya gereksinim duyarlar (Heidhues ve Patel, 2011: 275)
- **Tekdüzciliğe karşı Esneklik;** Bu görüş, farklı yıllardaki muhasebe ile ilgili bilgilerin karşılaştırılabilirliği açısından tüm şirketlerde benzer muhasebe uygulamalarının olması gerektiği konusu üzerinde dururken esneklik, her işletmenin kendi yapısına uygun özgün muhasebe uygulama serbestliği hususuna vurgulamaktadır (Gray, 1988: 9; Doupnik ve Tsakumis, 2004: 6).
- **Tutuculuğa Karşı İyimserlik;** İyimser anlayışta, muhasebe sistemlerinde gelecekte meydana gelebilecek olaylara karşı daha iyi iyimser ve risk alabilen bir tutum ortaya koyulmaktadır. Tutucu muhasebe uygulamaları anlayışında ise gelecekte ortaya çıkabilecek belirsiz olaylara karşı daha tutucu önlemler alınır ve riskten korkan bir tavır sergilenir (MacArthur, 1999: 321; Chanchani ve Willett, 2004: 130).
- **Gizliliğe karşı Şeffaflık;** Bu anlayış, finansal tablolarda sunulacak bilgilerin düzeyi ile ilgili bir ayırım yapmaktadır. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin sadece işletme yöneticilerini ilgilendiren bilgileri kapsamaması durumuna karşı, şeffaflığın derecesi ile ilgili bir tutum sergilemektedir (Gray,1988: 10-11; Chanchani ve Willett, 2004: 129; Karabınar, 2005: 47).

III. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE DEĞERLERİNİN ANALİZİ

A. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmanın amacı, Türkiye’de var olan kültürel yapının Gray tarafından Hofstede’in kültüre ilişkin olarak ileri sürdüğü sınıflandırmadan hareketle geliştirdiği ve “Muhasebe değerleri” adını verdiği boyutların, Isparta İlinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları açısından hangi konumda olduğunu belirlemektir.

B. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırmanın ana kütesini Isparta Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı olan Serbest Muhasebeciler ve Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler oluşturmuştur. Araştırmanın yapıldığı tarihte odaya kayıtlı ve fiilen muhasebecilik mesleğini sürdüren 1 yeminli mali müşavir ve 318 meslek mensubu mevcuttur. Söz konusu muhasebe meslek mensupları üzerine anket uygulaması amaçlanmıştır. Hazırlanan anket soruları tesadüfi örnekleme yöntemi ile 129 muhasebe meslek mensubuna yöneltilmiştir. Elde edilen anketlerden 121 adedi değerlendirmeye alınmış 8 adet anket formu ise değerlendirme dışı tutulmuştur. Anket uygulanan meslek mensupları, ana kütleyle % 38 oranında temsil etmektedir.

C. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın amacına uygun veriler, Shalin Chanchani ve Roger Willett tarafından Gray’in geliştirdiği muhasebe değerlerinin ölçülmesine yönelik olarak yapılan çalışmada geliştirilen anket formlarının Selahattin KARABINAR tarafından Türk kültürüne adaptasyonu neticesinde geliştirilen formlardan elde edilmiştir. Anket formları 16 sorudan oluşan Muhasebe Kültür değerlerini ölçmeye yönelik yedi noktalı likert ölçeği ile hazırlanmıştır.

Araştırma kapsamında elde edilen veriler SPSS for Windows 15.0 (Statistical Package for Social Sciences) istatistik paket programı ile değerlendirilmiştir. Analiz öncesinde veriler kodlanmış ve istatistiksel analize hazır hale getirilmiştir. Anket verileri kullanılarak faktör analizi, güvenilirlik analizi ve frekans analizi yapılmıştır.

D. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

1. Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Muhasebe değerlerini ölçmeye yönelik kullanılan ölçeğin Cronbach's Alpha katsayısı 0,852 olarak bulunmuştur. Bu anlamda ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçek olarak tespit edilmiştir. Veri setinin faktör analizi için uygunluğu Bartlett Küresellik testi ile, örnek hacminin faktör analizi için yeterliliği Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örneklem yeterliliği testi ile test edilmiştir. Çalışmanın güvenilirliğine ilişkin test sonuçları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: Güvenilirliğe İlişkin Analiz Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Ölçütü		0,88069
Bartlett Küresellik Testi Ölçütü	Ki-Kare	2233,93
	Serbestlik Derecesi	120
	Sig.	.000

Faktör analizi sonuçlarına göre veri setinin faktör analizi için uygunluğu Bartlett test sonuçlarından anlaşılmıştır. Buna göre Ki-Kare değeri 2233,93, serbestlik derecesi 120, anlamlılık düzeyi (Sig.) .000 olarak tespit edilmiştir. Bu sonuçlar değişkenlerimiz arasında yüksek korelasyonlar olduğunu göstermektedir. Kaiser-Meyer-Olkin örneklem yeterliliği sonuçlarına bakıldığında 0,88069 test istatistiği elde edilmiştir. KMO analizlerinde 0,5 ve üzerindeki KMO değeri güvenilirlik için yeterli kabul edilmektedir. Bu sonuçlara göre örneklem yeterliliği çok iyi bulunmuştur.

2. Sosyal ve Demografik Özelliklere İlişkin Tanımlayıcı Veriler

Muhasebe meslek mensuplarının sosyal ve demografik özellikleri, cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi ve unvan açısından değerlendirilmiştir. Değişkenlere ait veriler aşağıdaki çizelgede verilmiştir.

Tablo 2: Sosyal ve Demografik Özellikler

YAŞ				
	Frekans	Yüzde %	Geçerli Yüzde %	Kümülatif Yüzde
20-30	8	6,61	6,61	6,61
31-40	27	22,31	22,31	28,93
41-50	58	47,93	47,93	76,86
51 ve Üzeri	28	23,14	23,14	100,00
TOPLAM	121	100	100	
CİNSİYET				
	Frekans	Yüzde %	Geçerli Yüzde %	Kümülatif Yüzde
Kadın	16,00	13,22	13,22	13,22
Erkek	105,00	86,78	86,78	100,00
TOPLAM	121,00	100,00	100,00	

Tablo 2 (devam): Sosyal ve Demografik Özellikler

EĞİTİM DURUMU				
	Frekans	Yüzde %	Geçerli Yüzde %	Kümülatif Yüzde
Lise	19,00	15,70	15,70	15,70
Lisans	98,00	80,99	80,99	96,69
Lisansüstü	4,00	3,31	3,31	100,00
TOPLAM	121,00	100,00	100,00	
UNVAN				
	Frekans	Yüzde %	Geçerli Yüzde %	Kümülatif Yüzde
SM	19,00	15,70	15,70	15,70
SMMM	102,00	84,30	84,30	100,00
TOPLAM	121,00	100,00	100,00	

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 6,61'i 20 ile 30 yaş aralığında, % 22,31'i 31 ile 40 yaş aralığında, % 47,93'ü 41 ile 50 yaş aralığında, % 23,14'ü ise 51 ve üzeri yaş aralığındadır. Cinsiyet bakımından araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 13,22'si kadın, % 86,78'i ise erkektir. Eğitim düzeyi itibari ile araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 17,7'si lise, % 80,99'u lisans ve % 3,31'i ise lisansüstü eğitim düzeyine sahiptir. Meslek mensuplarının mesleki unvan bakımından dağılımına bakıldığında araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 15,7'si Serbest Muhasebeci, % 84,7'si ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanına sahiptir.

3. Muhasebe Değerlerini Ölçmeye Yönelik Soruların Frekans Analizleri

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe değerlerini ölçmeye yönelik olarak 16 soru yöneltilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının sorulara vermiş oldukları cevapların aritmetik ortalamaları ve ifadelerle katılma oranları dikkate alınarak muhasebe değerleri incelenecektir.

Kültürün muhasebe sistemleri üzerindeki uluslararası etkisini incelemek için Hofstede tarafından ileri sürülen kültürün dört boyutu esas alınarak Gray tarafından ortaya konulmuş dört muhasebe değeri bulunmaktadır. Bu bölümde, anketimize katılanların daha önce farklı farklı ifadelerle tespit edilmeye çalışılan muhasebe değerlerine ilişkin ortalamalarla Isparta ili meslek mensuplarının muhasebe değerleri ve uyumlaştırma derecelerine ilişkin genel değerlendirme yapılacaktır.

Tablo 3: Muhasebe Kültür Değerlerine İlişkin Ortalamalar

Muhasebe Kültür Değerleri	Ortalama
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	3,7293
Tekdüzelige Karşı Esneklik	3,3781
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	3,8595
Statükoculuğa Karşı Profesyonellik	2,1984

a. Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk

Birinci durumda profesyonellikten söz edilirken, ikinci durumda statükocu bir yaklaşım söz konusudur. Muhasebe alt kültüründeki profesyonellik derecesi, muhasebe sistemindeki otoriteyi etkileme derecesini ifade etmektedir. Yüksek profesyonellik derecesinde kendi kendine yetme durumu söz konusudur. Düşük profesyonellik derecesinde ise herhangi bir durum karşısında resmi kurumların müdahale etmesi beklentisi vardır. Anket sorularında 4, 8, 12, ve 16. sorular **Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk** muhasebe değerini ölçmektedir.

Tablo 4: Statükoculuğa Karşı Profesyonellik Değerlerine İlişkin Soruların Frekans Analizi

"Statükoculuğa karşı Profesyonellik"	Yüzde (%)							Toplam %
	1	2	3	4	5	6	7	
Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	53,72	19,80	2,48	4,13	6,61	6,60	6,62	100
Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.	43,80	23,10	14,88	4,13	7,44	4,10	2,48	100
Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.	38,84	25,60	16,53	3,31	7,44	5,80	2,47	100
Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartları sürdürmelidirler.	64,46	17,40	9,09	4,96	1,65	1,70	0,83	100

İfadelerin ortalaması 2,1984 olarak bulunmuştur. Bu ortalama değer çoğunlukla katılıyorum ile biraz katılıyorum seçenekleri arasında kalmaktadır. İfadelerin ortalaması çoğunlukla katılıyorum değerine daha yakındır. Bu durum muhasebe meslek mensuplarının baskın bir şekilde profesyonellikten yana bir eğilim içinde olduklarını göstermektedir.

b. Tekdüzeliliğe Karşı Esneklik

Tekdüzecilik; yıllar itibariyle şirketler arasında benzer muhasebe uygulamalarının ve bu muhasebe uygulamalarında tutarlı bir kullanımın desteklenmesi yönündeki eğilim veya tercihi ifade eder. Buna karşılık esneklik ise, işletmeleri kendi özel durumlarıyla uyumlu olarak muhasebe uygulamalarını kullanabilme veya tercih edebilmeleri anlamına gelir. Bu yüzden bu boyut en azından iki bileşenden oluşmaktadır; muhasebe uygulamalarında değişiklikler arası tutarlılık ve şirketler arasında muhasebe politikalarının ve kurallarının uygulanması. Anket sorularında 2, 6, 10, ve 14. sorular **Tekdüzeliliğe karşı Esneklik** muhasebe değerini ölçmektedir.

Tablo 5: Tekdüzelige Karşı Esneklik Değerlerine İlişkin Soruların Frekans Analizi

"Tekdüzelige Karşı Esneklik"	Yüzde (%)							Toplam %
	1	2	3	4	5	6	7	
Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için devlet dışı organizasyonlar tarafından belirlenmelidir. (Maliye Bakanlığı yerine TURMOB)	19,01	9,92	15,70	9,92	4,96	8,30	32,23	100
Kanımcı Tüm işletmeler aynı raporlama standartlarını kullanmalıdırlar.	45,45	11,60	7,44	9,92	4,13	2,50	19,01	100
Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.	36,36	19,80	11,57	6,61	2,48	5,80	17,36	100
Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	28,93	19,80	14,05	7,44	8,26	11,57	9,92	100

İfadelerin ortalaması olarak 3,3781 bulunmuştur. Bu ortalama değer biraz katılıyorum ile kararsızım seçenekleri arasında kalmaktadır. İfadelerin ortalaması biraz katılıyorum seçeneğine daha yakındır. Muhasebe meslek mensuplarının tekdüzelikten yana bir tutum içinde olduklarını görülmektedir. İfadeye verilen cevapların frekans ortalamaları da bunu ortaya koymaktadır.

c. Tutuculuğa Karşı İyimserlik

Tutuculuk, gelecekteki olayların belirsizliğini ortadan kaldırmak amacıyla daha dikkatli ve ölçülü ölçüm yaklaşımını tercih etme anlamına gelirken, iyimserlik ise gelecekteki olaylara karşı iyimser, kendi isteğini yapabilmeye özgürlüğünün olduğu ve risk almaktan kaçınmayan bir yaklaşımı ifade eder. Başka bir deyişle tutuculuk ve iyimserliğin, finansal raporlamalardaki ölçümlere yönelik tutumları açıkladığı söylenebilir. Bu açıdan tutuculuk, varlıkları değerlendirme ve gelirleri tanıma konusunda daha ihtiyatlı bir yaklaşımı amaçlarken; iyimserlik ise aynı ölçümlerde daha fazla risk alabilmeyi ve liberal yaklaşımı amaçlar. Yapılan ankette bu muhasebe değerini ölçmeye yönelik olarak 1, 5, 9 ve 13. sorular **Tutuculuğa Karşı İyimserlik** muhasebe değerini ölçmektedir.

Tablo 6: Tutuculuğa Karşı İyimserlik Değerlerine İlişkin Soruların Frekans Analizi

"Tutuculuğa Karşı İyimserlik"	Yüzde (%)							Toplam %
	1	2	3	4	5	6	7	
Şüphe durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir.	3,14	4,90	9,92	10,74	4,96	8,26	28,10	100
Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır.	3,22	4,90	17,36	14,05	6,61	14,05	19,83	100
Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.	6,53	19,01	0,74	21,49	19,01	7,44	5,79	100
Fiyatların yükseldiği zamanlarda FIFO yerine LIFO kullanılmalıdır.	6,45	15,70	16,53	11,57	9,92	7,44	12,40	100

İfadelerin ortalaması 3,7293 olarak bulunmuştur. Bu ortalama değer biraz katılıyorum ile kararsızım seçenekleri arasında gözükmektedir. İfadelerin

ortalaması kararsızlığa yakın olmakla birlikte muhasebe meslek mensuplarının tutuculuk ve iyimserlik yönünde fikirlerinin az farkla da olsa iyimserlikten yana olduğunu görmekteyiz.

d. Gizliliğe karşı Şeffaflık

Bu boyut, şirketlerin muhasebe ile ilgili bilgilerinin ne kadarını kamuya açması yönündeki tutumuyla ilgilenir. Gizlilik, ‘bilinmesi gerektiği kadarlık bir temel’e dayalı sınırlı bir bilgi ifadesiyle tutarlı bir kavramdır. Şeffaflık ise, kamuya çok daha açık bir bilgilendirmeye dair bir istekliliğe işaret eder. Anket sorularında 3, 7, 11, ve 15. sorular **Gizliliğe karşı Şeffaflık** muhasebe değerini ölçmektedir.

Tablo 7: Gizliliğe Karşı Şeffaflık Değerlerine İlişkin Soruların Frekans Analizi

"Gizliliğe karşı Şeffaflık"	Yüzde (%)							Toplam %
	1	2	3	4	5	6	7	
Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir.	28,10	22,30	4,96	10,74	4,96	11,57	17,36	100
Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.	23,14	14,10	11,57	9,09	5,79	10,74	25,62	100
Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almamalıdır.	17,36	9,09	14,05	12,40	8,26	18,18	20,66	100
Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.	24,79	16,50	12,40	5,79	4,96	11,57	23,96	100

İfadelerin ortalaması olarak 3,8595 bulunmuştur. Bu ortalama değer biraz katılıyorum ile kararsızım seçenekleri arasında kalmaktadır. İfadelerin ortalaması kararsızlığa yakın bir görünümde. Ancak anket verilerine ilişkin frekanslar ele alındığında farklı derecelerdeki yüzdeler ele alındığında muhasebe meslek mensuplarının şeffaflıktan yana bir beklenti içinde olduklarını söylemek mümkündür.

SONUÇ

Yapılan çalışma ile dört muhasebe-kültür boyutu ile ilgili olarak muhasebe meslek mensuplarının muhasebe - kültür değerleri aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

Muhasebe konusunda ihtiyaç duyulan düzenlemelerin profesyonel meslek mensupları ve meslek örgütleri tarafından düzenlenmesi isteğine karşı mevcut düzenlemeleri olduğu gibi kabul etmenin ifadesi olarak tanımlanan **“Statükoculuğa karşı Profesyonellik”** boyutu dört anket sorusu ile araştırılmıştır. Çalışma ile muhasebe meslek mensuplarının yüksek derecede profesyonellik beklentisi içerisinde oldukları net bir şekilde ortaya çıkmıştır. Araştırmaya katılanların birçoğunun profesyonel mesleki bilgilerini mesleki uygulamalar ve düzenlemelerde kullanmak arzusu içinde olduklarını söylemek mümkündür.

Yıllar itibari ile işletmelerin aynı muhasebe uygulamalarını ve bu uygulamaların tutarlı bir biçimde sürdürülmesi eğilimine karşı işletmelerin kendi

özel durumları ile ilişkili muhasebe uygulamalarını tercih edebilme ve kullanabilme istekleri olarak “**Tekdüzelğe karşı Esneklik**” boyutu tanımlanmıştır. Yapılan analiz sonucu meslek mensuplarının tekdüzelikten yana bir tavır sergiledikleri görülmüştür.

Gelecekteki olayların belirsizliğini ortadan kaldırmak amacı ile ihtiyatlı bir yaklaşımı tercih etme davranışına karşı gelecekteki olayları iyimser, özgür ve risk almaktan kaçınmayan bir şekilde ifade etmek “**Tutuculuğa karşı İyimserlik**” boyutu olarak tanımlanmaktadır. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının bu boyuta ilişkin sorulara vermiş oldukları cevaplara göre, kararsızlığa yakın ancak beklenildiği gibi tutuculuktan yana bir tutum sergiledikleri görülmüştür.

Mali tablolarda yer alan bilgilerin sunum derecesine yönelik olarak tanımlanan “**Gizliliğe karşı Şeffaflık**” boyutu, mali tablolarda hangi bilgilerin yer alıp almayacağı konusuna vurgu yapmaktadır. Şeffaflık ne kadar yüksek ise mali tablolarda yer alan bilgi sayısı da o denli fazla olacaktır. Buna karşın gizliliğin yüksek olması mali tablolarda daha az bilgi olmasına neden olacaktır. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının bu boyuta ilişkin sorulara vermiş oldukları cevaplar sonucunda meslek mensuplarının kararsızlığa yakın bir tutum sergiledikleri dolayısıyla şeffaf bir yapı beklentisi içinde oldukları ancak gizlilikten de vazgeçemedikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Sonuçta, Isparta’da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının profesyonellikten yana olduğu, tekdüzelğe yakın, tutucu denebilecek bir konumda ve şeffaflık beklentisi içinde ama gizlilikten vazgeçemeyen muhasebe değerlerine sahip oldukları tespit edilmiştir.

Yapılan bu çalışmada elde edilen sonuçlar Türkiye’de yapılan diğer çalışmalarla karşılaştırıldığında bir birine paralel sonuçların elde edildiği tespit edilmiştir. Bu durum Türkiye’deki muhasebe meslek mensuplarının benzer muhasebe kültür değerlerine sahip olduklarını göstermektedir.

Muhasebe kültür değerleri üzerine geçmişte ve günümüzde yapılan çalışmalarda kültürün, ülke muhasebe sistemlerinin farklılaşmasının bir nedeni olduğu ortaya konmuştur. Muhasebe ve kültür değerleri konusunda gelecekte yapılacak çalışmaların uluslar arası muhasebe standartlarının uyumlaştırılması sorununa katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- ABONGWA, A. I. (2005), An Empirical Investigation of the Relationship Between Culture and Accountants’ Attitude Towards the Harmonization of International Accounting Standards in United States of America and Cameroon, Doktora Tezi, Nova Southeastern University.
- AĞCA, A. (2003), “Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri”,

Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:5, Sayı:8.

- ASKARY, S., YAZDIFAR, H., ASKARANY, D., (2008), "Culture and Accounting Practices in Turkey", *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol:5, no:1.
- AYDOĞAN, E. (2007), *Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, Trabzon.
- BAYDOUN, N. WILLETT, R. (1995), "Cultural Relevance Of Western Accounting Systems To Developing Countries", *Abacus*, Vol. 31: 1.
- BERBEROĞLU, B. (2002), *Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi SBE, Antalya.
- CHANCHANI, S., WILLETT, R. (2004), "An Ampirical Assessment Of Gray's Accounting Value Constructs", *The International Journal of Accounting*, Vol:39.
- CHOW, L. M., CHAU., G.K., GRAY, S. J., (1995), "Accounting Reforms in China: Cultural Constraints on Implementation and Development", *Accounting and Business Research*, 26, 1.
- DEMİR, V. (2009), "Finansal Raporlamaya İlişkin Farklı Yaklaşımlar", "Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Yıl 9, Sayı 28, Nisan, Ankara.
- DOUPNIK, T. TSAKUMIS, G. T. (2004), "A Critical Review of Tests of Gray's Theory of Cultural Relevance and Suggestions for Future Research", *Journal of Accounting Literature*.
- DOUPNIK, T.S., SALTER, S. B., (1995) "External Environment, Culture and Accounting Practices.A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development", *The International Journal of Accounting*, Vol.30
- GERHARDY, P., (1990) "An Evaluation of the Role of Culture in the Development of Accounting Principles in West Germany", *Accounting and Finance Research Paper*, 90/2, South Australia, Flinders University
- GRAY, S. J., VINT, H. M., (1995), "The İmpact Of Culture On Accounting Disclosures.Some İnternational Evidence", *Asia-Pacific Journal of Accounting*. Vol. 21.
- GRAY, S. J. (1988), *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*, *Abacus*.

- GRAY, S. J. (2005), Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, Abacus.
- HEIDHEUS, E. PATEL, C. (2011), "A Critique of Gray's Framework on Accounting Values Using Germany as Acase Study". Critical Perspectives on Accounting, 22.
- HOFSTEDE, G. (1991), Cultures and Organizations : Software of the Mind, London: Mc Graw Hill,
- HOFSTEDE, G. (1984), "Cultural Dimensions in Mnagement and Planning", Asia Pasific Journal of Mnagement, January.
- HOFSTEDE, G. (2001), Cultures Consequences : Comparing Values, Behavior, Institutions and Organizations Across Nations, 2 nd Eddition, Thousand Oaks; CA: Sage Publications.
- HOFSTEDE, G. (2000), "The Cultural Relativity of the Quality of Life Concept" Cultural Communication and Conflict : Readings in Intercultural Relations, (Ed.) G.R. Weaver, 2. Basım, Boston : Pearson.
- KARNES, A., STERNER, J., WELKER, R., WU, F., (1989), "A Bicultural Study of Independent Auditors' Perceptions of Unethical Business Practices", International Journal of Accounting, Vol.24.
- KARABINAR, S. (2005), Kültür ve Muhasebe Açısından Muhasebe İklimi, Seçkin Yay., Birinci Baskı, Ankara.
- LUSTIG, M., W. KOESTER, J. (2006), Intercultural Competence : Interpersonal Communication Across Cultures, Person Education Inc., USA.
- TRIANDIS, H. C. (1988), "Collectivism vs. Individualism: A Reconceptualisation of A Basic Concept in Cross-Cultural Psychology". In G.Verma & C.Bagley (Editörler)., Cross-Cultural Studies of Personality, Attitudes and Cognition.(ss. 60-95). London: MacMillan.
- ZARZESKI, M. T., (1996) "Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices", Accounting Horizons, Vol : 10.