



*Review Article*

**THE EFFECT OF ACCOUNTING CULTURE ON FRAUD\***

**MUHASEBE KÜLTÜRÜNÜN HİLE ÜZERİNDE ETKİSİ\***

Gülşah ATAĞAN<sup>1\*</sup> | Esmâ Gülşah TANER<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye, ORCID: 0000-0003-4147-0562

<sup>2</sup>Doktora Öğrencisi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye, ORCID: 0000-0002-8539-2917

**Article Info:**

Received : Mar 28, 2022

Revised : Oct 26, 2022

Dec 6, 2022

Dec 19, 2022

Accepted : Dec 21, 2022

**Keywords:**

Culture, Accounting Culture, Fraud

**Anahtar Kelimeler:**

Kültür, Muhasebe Kültürü, Hile

DOI: 10.46238/jobda.1094557

**ABSTRACT**

The influence of the historical process and culture is extremely effective in the formation and development of the accounting system of the countries. There are different accounting practices in different countries around the world. However, it is a fact that there are similar countries with the same effects. It is possible to say that countries with cultural affiliation are affected by the accounting systems developed and implemented by other countries with similar cultural characteristics, and these countries tend to adopt accounting systems. The accounting systems in which financial statements and reports are produced have some flexibility according to different situations. Therefore, fraudulent practices that occur in accounting systems are affected by the accounting culture. In the study, the cultural differences between Turkey, which is included in the Continental European accounting system, and the United States, which is included in the Anglo-Saxon accounting system, and as a result, the similarities and differences in accounting values and accounting frauds were examined. Based on Hofstede's Cultural Values Model, he turns to cultural characteristics, and it is understood that the cultural expressions of the USA and Turkey are exhibited completely differently. This variable of cultural expression is also supported by Gray's reveal on accounting practices that include. Therefore, it has been reached that the cultural warehouse culture accounting frauds they have in their countries are also preserved, and accounting frauds are perceived and managed differently in different people.

**ÖZ**

Ülkelerin muhasebe sisteminin oluşmasında ve gelişmesinde tarihsel sürecin ve kültürün etkisi son derece etkilidir. Dünya çapında, farklı ülkelerde farklı muhasebe uygulamaları söz konusudur. Ancak, aynı etkilere sahip benzer ülkeler olduğu da bir gerçektir. Kültürel olarak bağılıkları bulunan ülkelerin benzer kültürel özellikleri bulunan diğer ülkelerin geliştirdiği ve uyguladığı muhasebe sistemlerinden etkilendiğini ve bu ülkelerin muhasebe sistemlerini kabul etme eğilimi içerisinde olduklarını söylemek mümkündür. Finansal tabloların ve raporların üretildikleri muhasebe sistemleri ise farklı durumlara göre birtakım esneklikler barındırmaktadır. Dolayısıyla muhasebe sistemlerinde ortaya çıkan hileli uygulamalar, içinde bulunduğu muhasebe kültüründen etkilenmektedir. Çalışmada, Kıta Avrupa muhasebe sistemine dahil olan Türkiye ile Anglo-Sakson muhasebe sistemine dahil olan Amerika Birleşik Devletleri arasındaki kültürel farklılıklar ve bunun sonucunda muhasebe değerlerinde ve muhasebe hilelerinde ortaya çıkan benzerlik ve farklılıklar incelenmiştir. Hofstede'in Kültürel Değerler Modelinden hareketle kültür boyutları incelendiğinde, ABD ve Türkiye'nin kültürel açıdan tamamen farklı davranış sergiledikleri anlaşılmaktadır. Kültürel açıdan ortaya çıkan bu farklılık Gray'in, kültürün, muhasebe uygulamaları üzerinde etkilerini ortaya koyduğu çalışmasıyla da desteklenmektedir. Dolayısıyla, çalışmada ülkelerin sahip oldukları kültürel yapının muhasebe hilelerini de etkilediği, farklı kültürlerde muhasebe hilelerinin farklı algılandığı ve yönetildiği sonucuna ulaşılmıştır. © 2022 JOBDA All rights reserved

**\* Corresponding author.**

E-Posta: gulsah.ugurluel@deu.edu.tr

## 1 | GİRİŞ

Toplumsal yapının en önemli parçalarından biri olan kültür, bireyin doğduğu andan başlayarak ölümüne kadarki her anını ve ilişkilerini içerisine alan ve bunları etkileyen geniş bir kavramı ifade etmektedir. Kültür, insanların toplum içerisinde yaşamaya devam etmeleri açısından son derece önemli olmakla birlikte; toplumları birbirinden ayıran kişilerin nasıl düşündüklerini, nasıl yaşadıklarını, nasıl ürettiklerini ve neyi ürettiklerini de açıklamaktadır. Farklı kültürel yapıya sahip olan ülkelerde yasal sistemler, sermaye yapıları, vergi kanunlarının içeriği ve ekonomik gelişmişlik düzeyleri farklıdır. Bu farklılıklar çalışanların çalışma şekillerini ve değerlerini doğrudan etkilemektedir. Küresel ekonomik faaliyetlerin yoğunlaştığı günümüzde bu farklılıkların etkisi kendini daha çok hissettirmektedir.

İnsanlar herhangi bir örgüt oluştururken ya da mevcut bir örgüte dahil olurken yetiştikleri toplumun ve kültürel yapının değerlerini ve özelliklerini de oraya taşımaktadırlar (Şişman, 2007, s.71). Hofstede, kültürün örgütsel değerleri nasıl etkilediğini göstermek amacıyla dünyada 50'den fazla ülkede 100 binden fazla çalışanı bulunan IBM çalışanlarının değer yargılarını ölçümleyebilmek amacıyla hazırladığı ölçeğini dört yıl ara ile örgütün belirli bölümlerine uygulamış ve böylece toplumun kültürü ile ilişkisini ifade etmeye dönük geniş bir veritabanı oluşturmuştur (Hofstede, 2011, s.7).

Kültür yalnızca toplumlara ait bir olgu değildir. Kültür bir topluma ait olabileceği gibi kimi zaman bir meslek açısından da söz konusu olmaktadır. Muhasebe de kendisine has kuralları, varsayımları ve teknikleriyle bir bilim olmanın yanında uygulayıcısının insan olmasından ötürü sosyal bir alandır. Dolayısıyla muhasebenin iki yönü bulunmaktadır. Bunlardan ilki muhasebenin mekanik yönüdür; diğeri ise muhasebenin sosyal yönüdür. Mekanik yönünde muhasebe sürecine ait teknikler yer almaktadır. Muhasebenin bu yönü dünyanın birçok ülkesinde benzer şekilde uygulanmaktadır. Ancak muhasebenin sosyal yönü muhasebecinin de içerisinde bulunduğu toplumun sosyal ve kültürel değerlerinden etkilenen yönüdür (Sevilengül, 2001, s.21).

Muhasebe hilesi; muhasebe defterlerinin ve bunlarla ilgili bilgi ve belgelerin, işletmenin mevcut finansal durumunun ve performansının farklı gösterilerek işletmenin çevresi ile kaynak aktarım sürecini bir

tarafın lehine olacak şekilde değiştirmeye yönelik davranışlardır.

Literatürde hileye başvurmaya yol açan koşulların genel anlamıyla kültür ile şekillenmiş örgütsel yapıdan kaynaklandığına yönelik araştırmalar bulunmaktadır (Douglas vd., 2001; Kaya ve Ökten, 2014; Kıymık vd., 2015). Bu araştırmalardan elde edilen bulgularda iç kontrol yapısının zayıf olması, yönetici kadrosunun deneyimsiz olması, yönetim kurulunun zayıf olması ve işletmede tek bir kişinin kararları yalnız başına alması gibi durumlar muhasebe hilelerine başvuran işletmelerin ortak özellikleri olarak sıralanmaktadır.

Bu çalışmada Türkiye ve ABD'nin kültürel özellikleri, Hofstede ve Gray'in araştırmaları sonucunda ortaya çıkan kültürel boyutlar çerçevesinde ele alınıp muhasebe hileleri ile olan ilişkisi incelenmektedir.

Çalışmada ilk olarak, muhasebe sistemlerinin kültür ile ilişkisi ele alınmış, sonraki bölümde kültür kavramı ve boyutları ele alınmakta bu kapsamda kültürün özellikleri ve sınıflandırması ile Hofstede'in kültür boyutlarına yer verilmiş muhasebe bilimi ve kültür ilişkisi açısından Gray'in muhasebe kültürü değerleri incelenmiştir. Son olarak, kültürün muhasebe hileleri üzerindeki etkisi açısından Türkiye ve ABD karşılaştırması yapılmıştır.

## 2. MUHASEBE SİSTEMLERİ VE KÜLTÜR İLİŞKİSİ

Her ülkenin hem tarihi geçmişi hem de toplumsal yapısından kaynaklanan kendine has kültürel ve sosyal bir yapısı vardır. Toplumların da tıpkı bireyler gibi karakterini oluşturan toplumsal kültür unsurları bulunmaktadır. Bu unsurlar her alanı etkilediği gibi ticari hayatı ve dolayısıyla muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir. Fakat küreselleşme ile ortaya çıkan ihtiyaçlar sonucunda ülkelerin uyguladığı farklı muhasebe sistemlerinin standartlaştırılması ve böylelikle finansal raporlamaların güvenli, karşılaştırılabilir, kolay ve şeffaf olması amaçlanmıştır.

Ülkelerin muhasebe sisteminin oluşmasında tarih ve kültürün etkisi son derece büyüktür. Bunun en temel göstergesi benzer kültüre sahip ülkeler ile bu ülkelerin işletme ve birey davranışlarının benzerlik göstermesi ve diğer ülkelerden farklılık arz etmesidir (Nobes, 2008, s.192).

Dünya çapında, farklı ülkelerde aynı muhasebe uygulamaları yoktur. Bununla birlikte, aynı etkilere sahip ortak ülkeler vardır. Muhasebe sistemlerinin

sınıflandırılması her şeyden önce farklı ulusal muhasebe düzenlemelerini ve uygulamalarını gruplandırmak, karşılaştırmak ve böylece bir ülkenin tüm kurallarını ve muhasebe uygulamalarını bilmek zorunda kalmadan muhasebe sistemini karakterize eden unsurları sağlamada bir araç olarak kullanılmaktadır (Maciucă ve Socoliuc, 2014, s.200).

Nobes ve Parker, muhasebe sistemlerinde dışsal (tümdengelimsel) ve içsel (tümevarımsal) yaklaşımını kullanarak bir sınıflandırma önermektedirler. Tümdengelim yaklaşımı, muhasebe sistemlerinin, ilgili çevresel faktörlerin (yasal sistem, vergi sistemi, kültür, ekonomik kalkınma düzeyi, vb.) belirlenmesine göre sınıflandırılmasını, tümevarım yaklaşımı ise, muhasebe sistemlerinin ve muhasebe uygulamalarının analizine dayalı olarak sınıflandırılmasını gerektirmektedir (Nobes ve Parker, 2008, s.69-70).

1983 yılında ise Christopher Nobes finansal yönlendirme sistemine (Pantea ve Cristea, 2009, s.38) dayalı mikro ve makro sistem adında iki hiyerarşik sınıflandırma oluşturmuştur. Mikroekonomik odaklı ülkelerde, yargı unsurları, adil görüş kavramı ve piyasaya dayalı ekonomik uyum hakimdir. Bu bağlamda Hollanda (iş dünyasına güçlü bir şekilde odaklanmıştır), Avustralya, Yeni Zelanda, Birleşik Krallık ve İrlanda (İngiliz menşeli ticari uygulamalardan elde edilen mesleki kurallarla), Kanada ve Amerika Birleşik Devletleri (ticari uygulamalardan türetilen mesleki kurallarla) bu konuda birer örnektir. Makroekonomik odaklı ülkelerde, ölçüm yöntemlerinin uygulanmasındaki tekdüzelik baskındır (Tabără vd., 2010, s.90). İtalya (Medeni Kanun ve uluslararası etkilere dayanan bir sistemle), Fransa, Belçika ve İspanya (birleşik hesap planlarına dayanan bir muhasebe sistemiyle), Almanya ve Japonya (yasal kurallara dayanan bir muhasebe sistemiyle), İsveç (bir vergi sistemi tarafından uygulanan ekonomik kontrole dayanan muhasebe sistemi) makroekonomik odaklı ülkeler arasındadır. Bu sınıflandırma, AB direktiflerinin kabul edilmesinden önce ve dikkate alınan ülkelerin herhangi birindeki şirketler tarafından uluslararası muhasebe standartlarının (UFRS) kabul edilmesinden önce geliştirilmiştir (Nobes, 2011, s.14).

Nobes, 2008 yılında eski muhasebe sınıflandırmalarının hala "UFRS döneminde" geçerli olup olmadığını merak etmiş ve Erlend Kvaal ile birlikte bir çalışma gerçekleştirmiştir. Avustralya, Fransa, Almanya, İspanya ve İngiltere'de listelenen büyük

şirketlerin 2005 ve 2006 mali yılları için finansal tablolarını inceleyen Kvaal ve Nobes, UFRS'lerden farklı ulusal uygulamaların varlığına dikkat çekmişlerdir. Daha sonra 2008-2009 yıllarına ait finansal tabloları da inceleyen iki araştırmacı aynı sonuca ulaşmışlardır (Maciucă ve Socoliuc, 2014, s.204).

Nobes tüm istatistiksel teknikler sonucunda muhasebe sistemlerini Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası gruplarına ait büyük şirketler olarak tanımlamıştır (Nobes, 2011, s.277). Bu tanımlama farklı faktörlerden hareketle farklı muhasebe sistemlerinin oluşmasına yol açmıştır. Günümüzde ise oluşan bu muhasebe sistemlerinin en önemlileri; Kıta Avrupası modeli, Anglo-Sakson modeli ve karma ekonomi modelidir. Farklı sistem sınıflandırmaları olmasına karşın bu sınıflandırmanın kültürel farklılıkların muhasebe sistemi ve gelişmeleri üzerindeki etkisini açıklayabilmesi açısından önemli olduğu bilinmektedir (Varıcı ve Özdemir, 2013, s.21).

Kıta Avrupası ülkelerini temsil eden Fransız-Alman modeli ile ABD ve Birleşik Krallık gibi ülkeleri temsil eden Anglo-Sakson modelidir. Fransız-Alman modeli hukuk ağırlıklı ve global nitelikte bir modeldir. Bu modelde normalizasyon genel hesap planının altında yorumlanmakta ve temel sorunlardan ziyade şekilsel sorumluluklara odaklanılmaktadır. Anglo-Sakson modelinde ise borsadaki hissedarların bilgilendirilmesi ve kamunun aydınlatılması önemsenmektedir. İşletmelerin bazı yükümlülükleri ise sosyal sorumluluk prensibine dayanmaktadır (Yıldırım, vd., 1995, s.198-200).

### 3. HOFSTEDE KÜLTÜR BOYUTLARI VE GRAY MUHASEBE KÜLTÜRÜ DEĞERLERİ İLİŞKİSİ

Kültür, ülkelerin muhasebe sistemleri üzerinde etkili olan bir faktör olarak toplum tarafından ortak şekilde oluşturulan ve paylaşılan değerler ve davranışları içerisine alan dinamik bir olguyu ifade etmektedir (Demir, 2009, s.78). Hofstede'e (2001) göre kültür "yaşam süreci içerisinde kazanılan ve bir toplumun üyelerini diğerlerinden ayıran insan aklının kolektif programlaması ve bir toplumun çevresi ile olan ilişkilerini etkileyen yaygın karakteristik etkileşimlerinin toplamı"dır. Kültürün boyutları sosyal yapıdaki herhangi bir kurumun, işletmenin ya da bireylerin kültürler arası iletişim seviyelerini belirleyen çerçevenin genel ifadesidir. Literatürde bu kapsamda ilk araştırmalar Hofstede tarafından yapılmıştır. Hofstede'in çalışmalarının kapsamlılığı ve kültür boyutları çeşitliliği açısından sosyoloji, psikoloji, yönetim ve pazarlama gibi alanlarda en sık başvurulan

ve örgütsel kültürün kültürler arası karşılaştırmasında en sık kullanılan çalışmadır.

Hofstede kültürel boyutlarını açıklamak için iki uç nokta belirtmekte ve kültürleri aşağıdaki gibi bu iki uç nokta arasında konumlandırmaktadır.



**Şekil 1: Hofstede Kültür Boyutları**

Belirli kültürel bağlılıkları bulunan ülkelerin kendisine benzer kültürel özellikleri bulunan ülkelerin geliştirdiği ve uyguladığı muhasebe sistemlerinden etkilendiğini ve bu ülkelerin muhasebe sistemlerini kabul etme eğilimi içerisinde olduklarını söylemek mümkündür (Nobes ve Parker, 2002, s.5-6). Bu durum ülkelerin muhasebe kültürleri ile açıklanmaktadır. Muhasebe kültürü muhasebe meslek çalışanlarının ve işletmelerin oluşumunda etkili olduğu dinamik bir süreci ifade etmektedir. Buna göre işletmelerin uyguladıkları genel muhasebe süreçleri, yönetim ve maliyet muhasebesi uygulamaları ve meslek çalışanlarının etik ilkelere verdikleri önem muhasebe kültürünün oluşmasında etkili olmaktadır.

Gray (1988) yaptığı çalışmada elde ettiği muhasebe değerleriyle Hofstede'in kültür boyutlarını ilişkilendirmiştir. Gray, muhasebe sistemlerini sınıflandırabilmek için otoritenin emrine uyma ve açıklama üzerine dayanan bir ayrıma gitmiştir. Daha sonra ise öne sürmüş olduğu muhasebe değerleri doğrultusunda kültür bölgelerini kategorilere ayırmıştır (Kolešnik, 2013, s.36). Gray'in muhasebe değerleri ile Hofstede'in kültürel değerleri ve muhasebe uygulamaları arasındaki ilişki Tablo 1'de gösterilmektedir.

**Tablo 1: Gray Muhasebe Kültür Değerleri**

Kültürel Değerler (Hofstede)	Muhasebe Kültürü Değerleri (Gray)	Muhasebe Uygulamaları
Bireysellik/ Toplumsallık	Profesyonellik/ Statükoculuk	Otorite
Güç Mesafesi	Tekdüzelik/Esneklik	Uygulama
Dişillik/Erillik	Gizlilik/Şeffaflık	Bilgileri Açıklama
Belirsizlikten Kaçınma	Tutuculuk-İyimserlik	Varlıkları/ Karlılığı Ölçme

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

#### 4. MUHASEBE HİLELERİ VE KÜLTÜR İLİŞKİSİ

Birisini yanıltmak ve aldatmak amacıyla yapılan eylem ve davranış olarak ifade edilen hile, muhasebe süreçlerinde de sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Muhasebe süreçlerinde belirli bir amaç için işletme kayıtları, belgeleri ve hesapları gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmekte veya gizlenmektedir. Bu nedenle işletmeler, çalışanların yasadışı bir menfaat sağlamak amacıyla hileli davranış içeren hareketlerinin olup olmadığını hile denetimi ile tespit etmektedirler.

İşletmeler hakkındaki finansal bilgiler, finansal tablolar ve finansal raporlarda ilgililere sunulmaktadır. Finansal tabloların ve raporların üretildikleri muhasebe sistemleri ise farklı durumlara uyarlanabilirliği sağlamak amacıyla birtakım esneklikler barındırmaktadır. Muhasebe sistemlerindeki esneklik iş hayatında yaşanan yeniliklere daha kolay uyum sağlayabilmesi içindir. Ancak bu durum işletmelerin finansal durumları ve faaliyetlerinin sonuçları hakkındaki bilgileri kullananların yanıltılmasına yol açmaktadır (Mulford ve Comiskey, 2005:19-20). Bu esnekliğin kötü amaçla kullanılması durumunda finansal bilgi manipülasyonu gibi çeşitli suistimaller ortaya çıkmaktadır.

Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemleri	Tanım
<b>Kar Yönetimi</b>	Yöneticilerin kar tutarlarını önceden belirlenen hedefler doğrultusunda manipüle etmeleridir.
<b>Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi</b>	İşletme karlılığının istikrarlı bir görünüme kavuşması için ortalama değer üzerinde gerçekleşen artışların ve azalışların manipüle edilmesidir.
<b>Büyük Temizlik Muhasebesi</b>	Göreve yeni başlayan işletme yöneticilerinin işletmenin istikrarlı bir kârlılık içerisinde olduğunu gösterebilmek için kendilerinden önceki yönetimin verilerini manipüle etmeleridir.
<b>Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları</b>	Tüm finansal bilgi manipülasyonu aşamalarını içermektedir. Karın istikrarlı hale getirilmesi, agresif muhasebe ve kar yönetimi için yapılan bütün manipülasyonlar bulunmaktadır.
<b>Agresif Muhasebe</b>	Bir tür kar yönetimi uygulamasıdır. Yöneticilerin işletme karlılığını daha yüksek göstermek için muhasebe ilkelerini bilinçli bir şekilde manipüle etmeleridir.
<b>Hileli Finansal Raporlama</b>	İşletmenin yayınladığı finansal bilgileri kullananları yanıltmak için finansal tablolarda yer alan verilerin yanlış ve eksik girilmesi, eksik açıklama yapılması veya herhangi bir açıklama yapılmamasıdır. Bu yöntem muhasebenin genel standartlarını ihlal etmektedir. Bu nedenle cezai yaptırım gerektirmektedir.

**Tablo 2: Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemleri**

**Kaynak: (Mulford, Comiskey, 2002,s.4)**

En eski hile tarihi göz önüne alındığında, paranın icadından bu yana takas yönteminde birtakım hileler olmuştur. M.Ö. 750 yıllarına kadar giden ancak ticaretin metalaştırılmasından sonra kullanılan madeni para karışımındaki altın-bakır oranının değişmesi gibi çeşitli yöntemlerle paranın değerini düşürme işlemleri ile hile hız kazanmıştır. Günümüzde muhasebede dolandırıcılık toplumun tüm kesimlerini etkilemektedir. Ortakları, çalışanları ve yatırımcıları dar anlamda; devleti ve toplumu ise geniş anlamda etkiler. İşletme sahibi ve ortakları tarafından hile yoluyla alınan kararlar öncelikle işletmenin geleceği ile

ilgili sorunlar yaratır; sonra ülke ekonomisini etkiler (Yükçü ve Atağan, 2020, s61).

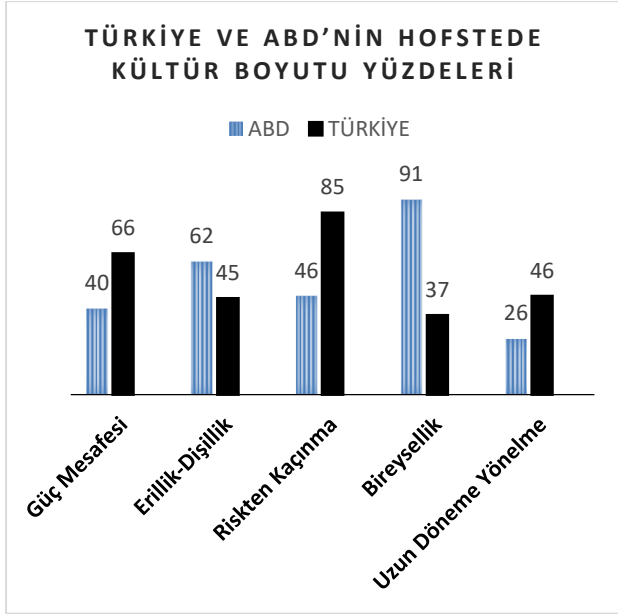
Günümüzde denetimin işlerlik kazanarak artmasıyla birlikte hile tespiti daha fazla önem kazanmış ve denetimin işletmelere olan etkisi de artmıştır. Yapılan denetimler özellikle muhasebe süreçlerinde yapılan hileli davranışların önlenmesinde son derece önemli hale gelmiştir. Özellikle ABD menşeli olan bu kuruluşlar yayınladıkları raporlarla hileli işlemlerin ortaya çıkarılmasında rol oynamaktadır.

Sertifikalı Hile Denetleyicileri Derneği (ACFE), hile denetçilerinin profesyonel bir organizasyonudur. ACFE, dünyanın en büyük hile ile mücadele organizasyonu ve sahtecilikle mücadele eğitim ve öğretiminin önde gelen sağlayıcısıdır. (www.acfe.com) ACFE'nin yayınladığı raporlarda muhasebe hileleri ile ilgili somut veriler ortaya konmaktadır. Kültürü, ekonomisi, eğitim düzeyi, tarihsel-siyasal ilişkileri, yasal sistemleri ve benimsediği dini yakın olan ülkeler arasında benzer muhasebe hilelerinin benzer şekillerde yapıldığı izlenmektedir.

## 5. KÜLTÜRÜN MUHASEBE HİLELERİ ÜZERİNE ETKİSİ: TÜRKİYE VE AMERİKA ÜZERİNE İNCELEME

Türkiye ve ABD özellikle 1960'lı yıllardan sonra ekonomik ve askeri anlamda yakın ilişki içerisine girmiş ve bu ilişki Türkiye'nin muhasebe uygulamalarını da etkilemiştir. Özellikle bu dönemde Türkiye'de tek düzen muhasebe sistemi oluşturulma çabası başlamıştır. Türkiye'de yapılan muhasebe düzenlemeleri ABD'de kullanılan ve genel kabul edilen muhasebe ilkelerinden hareketle yürütülmüştür (Dinç ve Atasel, 2016, s.271). Kıta Avrupası muhasebe sistemine dahil olan Türkiye ile Anglo-Sakson muhasebe sistemine dahil olan ABD arasındaki kültürel farklılıklar muhasebe değerlerini etkilerken; muhasebe değerleri ülkede yaşanan muhasebe hilelerini etkilemektedir.

Grafik 1'de Türkiye ve ABD'nin kültür boyutu yüzdeleri yer almaktadır. Grafikten de anlaşılacağı üzere Hofstede'in kültürel boyutları açısından her iki ülke arasında oldukça farklı uygulamalar söz konusudur.



**Grafik 1: Türkiye-ABD Hofstede Kültür Boyutu** (<http://www.geert-hofstede.com>)

Tablo 3 ve 4’de kültürel değerlerin ülkelerdeki muhasebe uygulamalarına ve muhasebe hilelerine olan etkileri yer almaktadır.

**Tablo 3: Kültürel Değerler İle Muhasebe Hileleri Arasındaki İlişki-Türkiye**

KÜLTÜREL DEĞERLER İLE MUHASEBE HİLELERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ TÜRKİYE		
Kültürel Değerler	Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	Muhasebe Hilelerine Etkisi
Bireysellik Seviyesi Düşük	Statükoculuk, Bağlı olduğu topluluğun çıkarlarını gözetme, Otoriteye Bağlılık	Arttırıcı Etki
Güç Mesafesi Yüksek	Tekdüzen muhasebe uygulamaları, Gizlilik	Arttırıcı Etki
Dişillik Seviyesi Yüksek	Şeffaflık	Azaltıcı Etki
Belirsizlikten Kaçınma Seviyesi Yüksek	Tutuculuk, Tekdüzelik, Düşük risk	Azaltıcı Etki
Hoşgörü Seviyesi Düşük	Katı kurallar, Katı cezalar	Düşük, Azaltıcı Etki
Uzun Vadeye Yönelim	Yatırım odaklı, Mevzuata bağlı	Düşük, Azaltıcı Etki

**Tablo 4: Kültürel Değerler İle Muhasebe Hileleri Arasındaki İlişki-ABD**

KÜLTÜREL DEĞERLER İLE MUHASEBE HİLELERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ ABD		
Kültürel Değerler	Muhasebe Uygulamalarına Etkisi	Muhasebe Hilelerine Etkisi
Bireysellik Seviyesi Yüksek	Profesyonellik, Resmiyet, Kişisel Çıkarlar, Eşit haklar	Azaltıcı Etki
Güç Mesafesi Düşük	Esnek muhasebe uygulamaları, Şeffaflık	Azaltıcı Etki
Erillik Seviyesi Yüksek	Gizlilik	Arttırıcı Etki
Belirsizlikten Kaçınma Seviyesi Düşük	İyimserlik, Yüksek Risk, Esneklik	Arttırıcı Etki
Hoşgörü Seviyesi Yüksek	İyimserlik, Esneklik	Düşük, Arttırıcı Etki
Kısa Vadeye Yönelim	Hızlı kazanma ve Harcama odaklı,	Düşük, Arttırıcı Etki

Bireysellik ve toplumsallık boyutu açısından ABD toplumu ile Türk toplumunun aldığı skorlar kıyaslandığında, ABD’nin 91 puanla Türkiye’den daha yüksek seviyede bireyci değerlere sahip bir toplum olduğu görülmektedir. Bunun yanında ABD toplumu Hofstede’in kültürel değerler modelinde en yüksek bireyci puana sahip ülke konumundadır (Hofstede, 2001). Türkiye ise bireysellik boyutu bakımından 66 ülke içinde 36. sırada yer almaktadır.

Bireysellik ve toplumsallık boyutu bir toplumda bireylerin herhangi bir topluluk ile kurdukları ilişkide uyumluluk ve bağımsızlık derecesi ya da bu ilişkide kendi çıkarlarını mı yoksa grubun çıkarlarını mı öncelikledikleri ile ilişkilidir (Çukur, 2007, s.50). Bu bağlamda Türkiye ve ABD arasında bireysellik ve toplumsallık, kültürel değerler arasındaki bu farklılığa göre Türk toplumunda bireyler kendilerini, aileleri, örgütleri ve aşiretleri içerisinde tanımlamakta ve birbirlerine sadakat ile bağlı kalmaktadır. Ayrıca Türk toplumunda grup içi uyum sağlama ve açık çatışmadan kaçınma öncelenmektedir. Kurulan ilişkilerin ahlaki bir temeli bulunmaktadır ve bu ahlaki temel görev ve sorumlulukları yerine getirmekten daha önce gelmektedir. Türk toplumunda bireyler öncelikle güvenli bir ilişki kurmaya zaman harcamaktadırlar. Bu

durum akraba kayırma olarak tanımlanan nepotizmin ortaya çıkmasına yol açmaktadır (Sığın, 2020, s.123).

Parasal sistemler ise finansal hedeflere ulaşmayı vurgularken ABD gibi bireyselliğin yüksek olduğu toplumlarda kısa vadeli finansal başarılarla ulaşma insan yaşamında oldukça önemli görülmektedir. Dolayısıyla parada yaşanan akışın kaydedildiği, sosyal ve ekonomik hayatın temel dinamiklerinden birisi olan muhasebe de bu ülkelerin değerlerinden etkilenmekte ve bu değerlere göre şekillenmektedir.

Bireyseliğin yüksek düzeyde olmasının Amerikan iş kültürüne yansımaya bakıldığında ise Amerika'da iş sözleşmesinde belirtilen kurallara göre işleyen iş yapıları, çalışanların yükselme ve ödül sistemini önemsemesi, kararların bireysel çabayla ve kurallara göre verilmesi, bireylerin yönetim süreçlerinde temel aktör olmaları ve rol ve sorumlulukları yerine getirmede görev ve ilişkilerinin öncelenmesi ön plandadır (Tüz, 2004, s.6). Toplumculuk boyutu yüksek kültürlerde aile ve arkadaş bağları illegal hareketleri kolaylaştıracak güçlü ilişkileri kurmaya yönelik gerçekleştirilmektedir (Getz ve Volkema, 2001, s.25). Bireyselliğin yüksek olduğu toplumlarda ise, bireylerarası ilişkilere daha az önem verildiği ve bu toplumlarda resmi kurumlarda etik ilkelere uygunluğun arandığı, kural ve düzenlemelere daha çok saygılı olunduğunu belirtilmektedir. Profesyonellik-Statükoculuk; Ülke muhasebe standartlarının oluşturulmasında devlet ya da meslek grupları gibi faktörlerin hangisinin etkin olduğuyla ilişkilidir.

Muhasebe uygulamalarında muhasebe meslek mensuplarının etkin olduğu ABD ve İngiltere'de muhasebe meslek örgütlerinin ömürleri Kıta Avrupası ülkeleriyle Türkiye'dekinden daha uzundur. Statükoculuğa karşı profesyonellik boyutuyla hileli finansal raporlama arasında da anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Buna göre hileli finansal raporlamaya başvuran işletmelerin profesyonellikten yana olmadıkları görülmüştür. Statükocu muhasebe meslek çalışanlarının birçoğunun sahip oldukları mesleki bilgileri, mesleki düzenlemelerde ve uygulamalarda kullanma arzusunda oldukları ve bu eylemin hileli finansal raporlamaya başvuran işletmelerde daha yüksek seviyede olduğu görülmüştür.

Güç mesafesi; kültürün, ülkelerin muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisinden hareketle yapılan araştırmanın sonunda muhasebe hilesi ile Hofstede'in kültürel boyutları arasındaki ilişki ortaya konmaktadır. Araştırmanın bulguları genel olarak

değerlendirildiğinde, güç mesafesinin düşük olduğu İsveç, Danimarka, Norveç ve Finlandiya gibi İskandinav ülkeleri ile; İngiltere, İrlanda, Yeni Zelanda ve Kanada gibi Anglo-Sakson modelin uygulandığı ülkelerde muhasebe hilesi değerinin düşük olduğu; yüksek güç aralığına sahip Kolombiya, Brezilya, Uruguay ve Peru gibi Güney Amerika ülkeleri ile Guatemala ve Panama gibi Orta Amerika ülkeleri ve Güney Kore, Endonezya ve Filipinler gibi Asya ülkelerinde muhasebe hilesi değerlerinin yüksek olduğu görülmüştür.

Güç farkının, eşitsizliğin ve güçlü olan kişilerin bazı ayrıcalıklara sahip olduğu düşüncesinin yaygın olduğu ve hiyerarşinin fazla olduğu bu toplumlarda (Hofstede,1991) kurumsal etik ve kurumsal yönetim değerleri zayıfladığı için güçlü olan kişiler daha rahat ve kolay şekilde hileye başvurmaktadır. ABD 40 puanla 15. sırada Türkiye ise 66 puanla 39. sıradadır. Bu sonuç Türk kültürünün hiyerarşik, bağımlı ve üslerinin ulaşamaz oldukları bir yapılanmaya işaret etmektedir. Türk toplumunda güç genellikle belirli bir noktada toplanmakta ve idarecilere, patronlara ve kurallara riayet edilmektedir. Çalışanlara ne yapmaları ve yapmamaları gerektiği söylenmektedir. Güç mesafesinin düşük olduğu kültürlerde gücü elinde bulunduran kişilere ulaşmak daha kolaydır. Bu kültürün hakim olduğu kurumlarda ise alınacak önemli kararlar sırasında çalışanların görüş ve düşüncesi alınmakta ve çalışanlar bu sürece dahil edilmektedir. Bu kültürün egemen olduğu toplumlarda insanların birbirlerine güveni daha yüksektir (Hofstede vd., 2010). ABD toplumunda ise kurum ve kuruluşlardaki üstlere erişmek mümkündür. Yöneticiler iş görenlerin uzmanlıklarına güvenmektedir. Karar verme sürecinde çalışanlara da danışılmaktadır. Bilgiler sıklıkla paylaşılmakta, doğrudan ve katılımcı bir iletişim biçimi tercih edilmektedir (www.geert-hofstede.com).

Güç mesafesi yüksek olan toplumlar, düşük olan toplumlara kıyasla yolsuzluk olgusuna daha çok hoşgörülü yaklaşmaktadır (Ergün, 2018, s.136). Kıta Avrupası ve Türkiye'de makro amaçlar doğrultusunda, muhasebe uygulamalarında tek düze hesap planı kullanılmakta, vergicilikle ilişkin düzenlemeler dikkate alınmaktadır. İngiltere ve ABD'de ise tek düze hesap planına ait olmaksızın esnek kıyaslayabilme niteliğine sahip mali raporları içeren muhasebe sistemleri mevcuttur.

Ülkeler erillik-dişillik boyutu açısından incelendiğinde; araştırma kapsamında incelenen ülkelerde yaşam kalitesinin ve toplumdaki diğer bireylerin

önemsendiğini, alçakgönüllülük ve duyarlılığın yüksek olduğu toplumlarda muhasebe hilesi de düşük olmaktadır. Bu toplumlarda hileli muhasebe uygulamalarına başvurmanın, toplumda yer alan diğer kişilerin yaşam kalitesini de olumsuz açıdan etkileyeceği düşünüldüğü için böyle bir yola başvurulmamaktadır. Eril değerler başarıya odaklanmış para kazanma, rekabet etme ve maddi kazanç sağlama gibi materyalist değerleri baskın olan bir kültürü ifade etmektedir. Para, Almanya ve ABD gibi erilliğin yüksek olduğu toplumlarda daha fazla ön plana çıkmaktadır.

Türk kültürü ile ABD kültürünün erillik ve dişillik boyutu açısından aldıkları skorlar karşılaştırıldığında ABD kültürünün, Türk kültürüne kıyasla daha yüksek düzeyde eril değerlere sahip bir kültür olduğu görülmektedir. Türkiye, Pakistan, Şili, Peru, İsrail, İspanya, Fransa ve Portekiz gibi dişil değer eğilimi yüksek olan ülkeler kategorisinde yer almaktadır (Hofstede, 2001, s.299).

Kültürün erillik ve dişillik boyutu araştırmalarda hırslı olma, rekabetçi olma ve başarıya odaklanma gibi unsurlarla birlikte değerlendirilmektedir (House vd., 2004). Araştırmalarda erillik boyutu yüksek olan kültürlerde yolsuzluk yapma eğiliminin daha fazla olduğu ortaya konulmaktadır (Husted, 2002, s.1999).

Şeffaflık-Gizlilik; Şeffaflık dönem sonunda muhasebe bilgilerinin veya mali raporların geniş kitlelere detaylı bilgi sunulmasıdır, gizlilik ise az kişiye yüzeysel bilgi paylaşılmasıdır.

Türkiye’de ve Kıta Avrupası ülkelerinde yaygın olarak muhasebe bilgileri gizlidir. ABD kaynaklı Anglo-Sakson geleneğinde anonim şirketlerin fazla olmasından dolayı şeffaflık anlayışı ile sermaye piyasalarında muhasebe bilgileri pek çok kişiyle paylaşılmaktadır. Gizliliğe karşı şeffaflık boyutunda, hileli finansal raporlamaya başvuran işletmelerin şeffaflıktan yana olmadıkları görülmüştür. Diğer bir ifadeyle, hileli finansal raporlamaya başvuran işletmelerde yapılan finansal raporlamanın temel hedefi, kamuoyunu aydınlatmaktan öte yöneticilere bilgi temin etmektir. Türkiye’de her ne kadar yapılan yasal düzenlemelerde işletmelerin bazı bilgileri kamuoyuyla paylaşması zorunlu olsa da kamuoyuna açıklanan verilerin eksikliği bu durumun böyle olmadığını ortaya koymaktadır.

Farklı kültürlerde yaşayan insanların risk ve belirsizlik karşısındaki tutum ve tolerans gösterme becerilerinin birbirinden farklı olduğu görülmektedir.

ABD kültürüyle Türk kültürünün belirsizlikten kaçınma boyutu açısından aldığı değerlere bakıldığında Türk kültürünün ABD kültüründe kıyasla daha yüksek seviyede belirsizlikten kaçınma değerine sahip bir kültür olduğu görülmektedir. Belirsizlikten kaçınma daha öncesinde de belirtildiği üzere insanların belirsizlik durumuna karşı hissettikleri kaygının derecesini ifade etmektedir. Türk kültürü açısından bakıldığında belirsizlik genellikle toplumda korku oluşturmakta ve bu durum toplumsal hayatın kanunlar ve kurallar aracılığıyla kontrol edilmesi ve düzenlenmesi eğiliminde ortaya çıkmaktadır (www.geert-hofstede.com). Amerikan kültürü ise 46 puanla belirsizlikten kaçınma boyutu açısından standartların altında kalan kültüre sahip bir toplumdur. Bunun toplumsal hayatta yansımına bakıldığında Amerikan toplumunda belirli seviyede yeni ve farklı görüş ve düşünceleri deneme isteği sürekli vardır. Amerika iç göçün yoğun yaşandığı bir ülkedir. İnsanlar iş için veya başka bir gerekçeyle bir eyaletten bir başka eyalete rahat şekilde gidip oraya yerleşebilmektedir. Bu durum insanların yeni bir çevreye ve yeni insanlara, dolayısıyla yeni görüş ve düşüncelere alışmasını kolaylaştırmaktadır. Bu husus Amerikan toplumunda belirsizlikten kaçınma seviyesinin ortalamasının altında olmasına neden olan bir faktör olarak değerlendirilmektedir (Denslow vd., 2010, s.4-6).

ABD kültüründe belirsizlikten kaçınmanın düşük olması esnek yapılaşmayı ve kurumlar arası geçişi kolaylaştırmakta daha az yazılı kuralların geliştirilmesini, yöneticilerin risk alma eğiliminin teşvik edilmesini ve değişime direncin azalmasını sağlamaktadır. Buna karşın Türk kültürünün belirsizlikten kaçınma boyutunun yüksek olması ise katı yapılaşmayı öne çıkarmakla birlikte işlemlerin yazılı kurallara dönüştürülmesine neden olmakta, biçimsel kutuplaşmayı kutsallaştırmakta, yöneticilerin ayrıntılara yoğunlaşmasına yol açmaktadır. Diğer taraftan bu durum Türk kültüründe risk alma eğiliminin düşük olmasına, değişime direncin fazla olmasına, fiziksel imkanlara ve güvenlik olanaklarına daha çok önem verilmesine neden olmaktadır (Tüz, 2004, s.6).

Yolsuzluğun ve rüşvetin önemli kaynaklarından birisi de insanların hayatlarındaki belirsizlik ve bu



belirsizlikle birlikte ortaya çıkan tedirginliktir. Dolayısıyla bireyler belirsizlikle birlikte ortaya çıkan stres ve kaygıdan korunabilmek amacıyla ellerindeki fırsatları kendileri veya ait oldukları grubun çıkarına hizmet edecek şekilde kullanma eğilimi göstermektedirler (Şahin, 2007). Yolsuzluk veya rüşvet belirsizliği azaltmaktadır. Bu nedenle belirsizlik seviyesinin yüksek olduğu toplumlarda bireyler görev ve sorumluklarını yerine getirirken yolsuzluk ve rüşvet ile belirsizlik riskini azaltmayı istemektedirler. Belirsizlikten kaçınma eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda informal kurallara daha fazla önem gösterilirken halk bu kurallara uyma konusunda dikkatli davranmamaktadır.

Lee ve Guven (2013) belirsizlikten kaçınma ile yolsuzluk çıktısı arasında anlamlı bir ilişki olduğunu bulgulamışlardır. Araştırmanın sonunda risk almanın rüşveti meşrulaştırma eğilimi üzerinde marjinal etkiye sahip olduğu, eril toplumlarda rüşvetin olumsuz algılanma ihtimalinin daha düşük olduğu ortaya konulmuştur. Seleim ve Bontis (2009) Hofstede'in kültürel boyutlarından hareketle belirsizlikten kaçınma boyutu yüksek olan toplumların daha fazla yolsuzluğa bulaştığı sonucuna ulaşmıştır. Araştırmada bunun yanında yüksek toplumculuk ve güç mesafesi boyutuna sahip ülkelerin yolsuzluğa daha yatkın olduğu görülmüştür.

İyimserlik-Tutuculuk; muhasebe uygulamalarında iyimserlik kavramı zarar ihtimali olan işlemlerde risk almayı, tutuculuk belirsizlik halinde riskten kaçınarak temkinli olmayı ifade eder. Tutuculuk Kıta Avrupası ve Türkiye'deki meslek mensuplarında yaygındır. ABD ve İngiltere'deki meslek mensupları ise işlemlerde risk almaya daha yatkındır. Bu yüzden daha iyimserdirler.

Hoşgörüyü karşı dirençlilik boyutunda, bireylerin istek ve arzularını özgür şekilde karşılamalarına hoşgörülü bir şekilde yaklaşan kültürler karşı, bu davranışları toplumsal normlara dayalı şekilde sınırlayan davranış biçimlerini sergileyen kültürler arasındaki farklılığa vurgu yapılmaktadır (Öztürk ve Geyve, 2015, s.20). Bu bağlamda yürütülen bir araştırmada Türkiye'nin %49 oranında hoşgörülü toplum eğilimi gösterdiği tespit edilmiştir (Doğan, 2015, s.52). Hoşgörü boyutu insanların dürtülerini ve arzularını kontrol etmeye çalışma seviyesi olarak açıklanmaktadır. Hoşgörü seviyesinin yüksek olduğu toplumlarda insanlar yaşamdan zevk alma, eğlenme dürtülerini ve isteklerini karşılama konusunda çaba sarf ederler. Ayrıca yaşama ve diğer insanlara karşı olumlu bir tutum içerisinde

olarak genellikle iyimser bir bakış açısına sahiptirler. ABD toplumunda insanların iyimser ve hoşgörülü bakış açıları ise muhasebe uygulamalarına yansımış ve muhasebe uygulamalarının esnek ve iyimser olmasını sağlamıştır. Hofstede-Gray modeline göre belirsizlikten kaçınma seviyesi düşük olan toplumlarda insanlar geleceğe daha fazla iyimser bakmakta ve risk alabilmektedir. Bu durum ABD'nin daha hoşgörülü bir toplumsal yapıya sahip olmasını ve etik değerleri önemsemesini beraberinde getirmektedir.

Türk kültürü ile ABD kültürünün uzun döneme yönelme boyutu açısından aldıkları skorlar karşılaştırıldığında Türk kültürünün, ABD kültürüne kıyasla daha yüksek düzeyde uzun döneme yönelme değerlerine sahip bir kültür olduğu görülmektedir. Bir toplumun uzun dönemli olması sabır, tutumluluk ve çok çalışmak gibi değerlere önem verdiğini gösterirken; kısa vadeye yönelen kültürlerde ise iş verimliliği kısa vadeli sonuçlarla değerlendirilmektedir. Bu kültürlerde çalışanlar hızlı kazanmaya ve harcamaya yönlendirilmekte, toplumdaki pozisyonlar önem taşımamakta, ilişkiler ise elde edilecek kazanıma göre önemsenmektedir. Türk kültüründe mevzuatın dışına çıkarak çalışmak tercih edilmemektedir. Diğer taraftan ABD kültüründe, yeni bilgilerin doğruluğunun kontrol edilmesi ihtiyacı hissedilmektedir. Bu nedenle iş verimliliği kısa vadeli sonuçlarla değerlendirilmektedir. Bu durum çalışanların iş ortamında daha hızlı sonuç elde etmek için çabalamalarına ve hileye başvurmalarına yol açmaktadır (Sığın, 2020, s.35).

Muhasebe hileleri işletme ortakları, yöneticileri, finansal tablo kullanıcıları ve merkezi otoriteyi dolayısıyla işletmelerin bütün paydaşlarını etkileyen önemli bir husustur. Yapılan hileler genellikle daha az vergi ödeme, düşük ve yüksek kar açıklama, finansal tablolarda makyajlama yapma gibi gerekçelerle gerçekleşmektedir. Türkiye'de en fazla yapılan muhasebe hilesi yöntemi ise yanıltıcı ve sahte belge kullanımıdır (Yiğitler, 2020, s.401). Türkiye'de muhasebe hileleri ile ilgili olayları tarihsel sürecin hemen her döneminde rastlanılmaktadır. Bugüne kadar çok sayıda muhasebe hilesinin yaşandığı olayla karşılaşmıştır. Bu olayların önemli bir kısmı banka yolsuzluğu şeklinde gerçekleşmiştir. Bu yolsuzluk olaylarında toplumun bazı kesimleri büyük menfaatler elde ederken geniş bir bölümü ise ekonomik zarara uğramıştır.

## SONUÇ

Bir ülkenin muhasebe sistemi o ülkenin örgütsel yapısı, ekonomik yapısı, siyasi ilişkileri, uluslararası kurum ve kuruluşları, eğitim düzeyi, vergi politikası ve toplumsal kültürü gibi birçok faktörden etkilenmektedir. Kültür ise bu faktörler içerisinde en derin etkiye sahip olan, en önemli faktör olarak değerlendirilmektedir. Kültür bir toplumun oluşturduğu, paylaştığı ve kuşaklar arasında aktardığı değer ve davranışları kapsayan dinamik bir olgu olarak tanımlanmaktadır. Daha önceleri nitel bir değişken olarak ele alınan kültür; küreselleşme ile nicel bir değişken olarak ele alınmış ve birçok ampirik araştırmanın öznesi haline gelmiştir. Hofstede'in (1980) "Kültürün Sonuçları" başlıklı çalışması, bu kapsamda yapılan araştırmaların en önemlisi olmuş ve bu araştırma daha sonraki birçok araştırmayı da etkilemiştir. Hofstede, kültür sınıflandırmasını dünyanın farklı kültürlerini analiz etmede bir araç olarak kullanmıştır. Söz konusu sınıflandırmada toplumsal normlar ve değerler tespit edilmiş ve bireysel davranışlar arasındaki farklılıklar açıklanmaya çalışılmıştır.

Gray (1980) ise yaptığı araştırmada kültürün, muhasebe uygulamaları üzerinde etkili olan bir unsur olduğunu ortaya koymuş ve Hofstede tarafından ortaya konulan kültür sınıflandırmasından hareketle, toplumsal değerler ile muhasebe sistemleri arasında bağlantı kurmuştur. Buna göre bir ülkenin fiziksel ve çevresel faktörleri muhasebe uygulamaları üzerinde etkili olurken; yasal sistemi, finansal yapısı ve profesyonelliği ise muhasebe değerlerinin benimsenmesi sürecinde etkili olmaktadır. İşletmelerin kültürel yapılarının muhasebe uygulamalarını yönlendireceği ve bu nedenle işletmelerin finansal tablolarının kültürel yapılarından etkilenerek oluşturulduğu varsayımından hareketle kültürün hileli finansal raporlama üzerinde etkili olan bir faktör olabileceği öne sürülmektedir. Kültürün, ülkelerin muhasebe uygulamaları ve muhasebe hileleri üzerindeki etkisinden hareketle muhasebe hilesi ile Hofstede'in kültürel boyutları arasında bir ilişki olduğu ortaya konulmuştur.

Çalışmanın amacı, ülkelerin kültürel yapılarının, standartların, uygulamaların, yasal düzenlemelerin, mesleki örgütlerin, yasal ve politik unsurların birleşiminden oluşan muhasebe sistemine ve muhasebe hilelerine etkilerini incelemektir.

Hofstede'in Kültürel Değerler Modelinden hareketle Türkiye ve ABD arasındaki kültürel farklılıklar

incelendiğinde; Türk kültürünün, yüksek güç mesafesine sahip olduğu, toplumcu özelliklerin ön plana çıktığı, yüksek seviyede belirsizlikten kaçınma değerlerine sahip ve dışıl değerler sergileyen bir kültür olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum, Gray'in muhasebe kültürü değerlerinde de benzer özellikler göstermektedir.

Buna göre güç mesafesinin düşük olduğu Anglo-Sakson modelin uygulandığı ülkelerde muhasebe hilesi değerinin düşük olduğu diğer taraftan yüksek güç aralığına sahip ülkelerde ise muhasebe hilesi değerlerinin yüksek olduğu görülmüştür. Toplumculuğun ahlaki kurallarla ilişkili olduğu ortaya konulmakta ve toplumcu kültürlerde bireylerin içerisinde buldukları grubun çıkarlarını koruma içgüdüsünden hareketle etik olmayan davranışlara yönelebileceği vurgulanmaktadır. Erillik boyutu yüksek olan kültürlerde yolsuzluk yapma eğiliminin daha fazla olduğu görülmektedir. Eril değerlere sahip kültürlerde paraya, maddeye ve başarıya daha fazla önem verilirken; dışıl değerlere sahip kültürlerde ilişkilere daha fazla değer verilmektedir. Belirsizlikten kaçınma boyutu açısından değerlendirildiğinde ise yolsuzluğun ve rüşvetin önemli kaynaklarından birisinin de insanların hayatlarındaki belirsizlik ve bu belirsizlikle birlikte ortaya çıkan tedirginlik olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle bireylerin belirsizlikle birlikte ortaya çıkan stres ve kaygıdan korunabilmek amacıyla ellerindeki fırsatları kendileri veya ait oldukları grubun çıkarına hizmet edecek şekilde kullanma eğilimi gösterdikleri vurgulanmıştır.

Çalışmadan elde edilen sonuçlar incelendiğinde, sürekli değişen kültürel değerlerin gelecek dönemlerde de hile üzerinde etkisinin olacağı anlaşılmaktadır. Çalışmanın, değişen kültürel değerlere göre toplumların hileye verecekleri tepkinin anlaşılması açısından önem taşıdığı ve konuyla ilgili yapılacak başka çalışmalar açısından referans olacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

ACFE, <https://www.acfe.com/about-the-acfe.aspx>.

Chanchani, S., ve Willett, R. (2004). An Empirical Assessment Of Gray's Accounting Value Constructs, The International Journal of Accounting, 39(2), 125-154.

Çukur, C. Ş. (2007). Kültürel Süreçleri Nitelemek, Ölçmek Ve İlişkilendirmek: Karşılaştırmalı Kültürel Yaklaşımlar, Ankara, Türk Psikologlar Derneği Yayınları, 33-46.

Demir, V. (2009). Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 9(28), 73-92.

Denslow, L., Tinkham, M., Willer, P. (2010). U.S. Culture Series: Introduction To American Life, Washington, DC: NAFSA.

Dinç, E., & Atasel, O. Y. (2016). Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi, KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, 6(12), 267-283.

Douglas, P. C., Davidson, R. A., Schwartz, B. N. (2001). The Effect Of Organizational Culture And Ethical Orientation On Accountants' Ethical Judgments, Journal of Business Ethics, 34(2), 101-121.

Ergün, E. (2018). Kültür Bürokrasi ve Yolsuzluk: Kültürlerarası Zaman Serimli/Boylamsal Bir Çalışma, Doğuş Üniversitesi Dergisi, 19(2), 131-149.

Getz, K. Ve Volkema, J. (2001). Culture, Perceived Corruption, And Economics. Business & Society, 40(1), 7-30.

Gray, S. J. (1988). Towards A Theory Of Cultural Influence On The Development Of Accounting Systems Internationally. Abacus, 24(1), 1-15.

Hofstede, G. (2001). Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions And

Organizations Across Nations, Sage Publications.

Hofstede, G. (2011). Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context, Online Readings in Psychology and Culture.

Hofstede, G., Hofstede G. J., Minkov, M. (2010). Cultures And Organizations: Software Of The Mind: Intercultural Cooperation And Its Importance For Survival, U.S.A., McGraw-Hill.

House, R.J., Hanges, P.J., Javidan, M., Dorfman, P.W., Gupta, V. (2004). Culture, Leadership, And Organizations: The GLOBE Study Of 62 Societies, Thousand Oaks: Sage Publications.

<http://www.geert-hofstede.com>

Husted, B., (2002). Culture and International Anticorruption Agreements in Latin America, Journal of Business Ethics, 37(4), 413-422.

Kaya, C. T., Ökten, A. B. (2014). Kültür Olgusunun Muhasebe Hileleri Üzerindeki Etkisi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS), 7(2), 63-80.

Kolešnik, 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-Finanse', 33-41.

Lee, W. S., Guven, C. (2013). Engaging In Corruption: The Influence Of Cultural Values And Contagion Effects At The Microlevel, Journal of Economic Psychology, 39, 287-300.

Mulford, C. W., Comiskey, E. E. (2002). The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices, John Wiley & Sons.

Nobes C., Parker R. (2002). Comparative International Accounting, 7th ed. London, UK: Financial Times Prentice Hall.

Nobes, C., Parker, R. B., Parker, R. H. (2008). Comparative International Accounting.

Öztürk, S., Yılmaz, C. (2019). Finansal Sıkıntının Muhasebe Manipülasyonu İle İlişkisi: BİST Gelişen İşletmeler Piyasası'nda Bir Uygulama. Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergi, (41), 241-253.

Sevilengül, O. (2001), Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe, Genişletilmiş 10. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Sığın, A., (2020). Hofstede, Schwartz ve Inglehart'ın Kültür Teorileri: Türkiye, Amerika ve İngiltere Örnekleri Üzerine Bir Çalışma, Güncel Sosyoloji Araştırmaları, 111-144.

Şişman, M. (2007). Örgütler Ve Kùltürler: Örgüt Kùltürü. Pegem A Yayıncılık.

Tüz, M. (2004). İşletmelerde Yönetim Modelleri, Avrupa, Japonya, Amerika, Türkiye Uygulamaları, Aktüel Yayınları, İstanbul.

Varıcı, İ., Özdemir, F. S. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kùltür Bağlamında Deđerlendirilmesi An Assessment Of Switching To International Financial Reporting Standards In The Context Of Culture. Çözüm, 15-42.

Yıldırım O, Dalgeç A., Özkol E., (1995). Muhasebenin Tarihsel ve Çađdař Konumlarından Geleceđine Bakış, TÜRMOB ve Dokuz Eylül Üniversitesi Ortak Yayını, TÜRMOB Yayınları No:23, Muhasebe Bilim Dalı Yayınları No:2, Ankara.

Yiğitler, M., Akta, R., Kayalıdere, U. (2020). Silsile Halindeki Muhasebe Hilelerinin Etkileri Ve Finansal Tablolara Yansıması: Bir Örnek Olay Çalışması, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS), 13(2), 401-427.

Yükçü, S., Atağan, G. (2020). Some Actual Cases In Fraud, International Review of Economics and Management Journal, 8(1), 57-76.

Zotzmann, Y., van der Linden, D., Wyrwa, K. (2019). The Relation Between Country Differences, Cultural Values, Personality Dimensions, And Error Orientation: An Approach Across Three Continents–Asia, Europe, And North America, Safety Science, 120, 185-193.