

## ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ KABULÜNDE MİLLİ KÜLTÜRÜN ETKİSİ:AFRO-AVRASYA ÜLKELERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Yusuf GÜMÜŞ<sup>1</sup>

Meryem USLU<sup>2</sup>

Hasan ÖZYAŞAR<sup>3</sup>

### Öz

Sosyal, ekonomik ve politik faktörler, muhasebenin dış çevresini oluşturan önemli faktörlerdir ve muhasebe uygulamaları üzerinde de belirgin etkiye sahiptirler. Kültür de muhasebe uygulamalarını etkileyen önemli bir sosyoekonomik faktördür. Kültür, ülkelerin sosyal, ekonomik ve kurumsal düzenlemeleri ve muhasebe alt kültürü üzerinde belirleyici bir rol oynar. Bütün bu nedenler ülkeler arasında muhasebe uygulamalarında farklılıkların oluşmasına yol açar. Bu farklılıkları ortadan kaldırmak ve ortak bir muhasebe dili oluşturmak amacıyla “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS” geliştirilmiştir.

Bu çalışmada Hofstede'nin kültür boyutları olarak “güç mesafesi, bireycilik/toplumculuk, erillik/dişilik ve belirsizlikten kaçınma” ile Afro-Avrasya ülkelerinde UFRS'nin kabulü arasındaki ilişki incelenmiştir. Hofstede'nin skor verdiği Afro-Avrasya ülkelerinin kültürel değişkenleriyle, aynı ülkelerin UFRS kabul durumları arasında bir model geliştirilmiş ve bunlardan hareketle kültürün, UFRS'nin uygulanması, buna uyum süreci ve kültürün UFRS'nin kabulünü ne yönde etkilediğine ilişkin bulgular ortaya koyulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, UFRS, Kültür, Hofstede

**Jel Kodları:** M41, M19

## THE EFFECT OF NATIONAL CULTURE ON THE ACCEPTANCE OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS:AN IMPLEMENTATION ON AFRO-EURASIAN COUNTRIES

### Abstract

Social, economic and political factors are strong external factors and have a substantial effect on accounting applications. One of the socio-economic factors affecting the accounting practices is culture. Culture plays a significant role on the social, economic and institutional regulations and sub-culture of accounting in all countries. All these factors cause to the diversity in accounting implementations among countries. International accounting standards were developed to remove these diversities and to create a common accounting language.

The relation between “power distance, individualism / collectivism, masculinity / femininity and uncertainty avoidance” as the cultural dimensions of Hofstede and the acceptance of IFRS in Afro-Eurasian countries were analyzed in this study. A model between the cultural variables which Hofstede developed scores in Afro-Eurasian countries, and the acceptance situation of IFRS in same countries was developed. Then findings about how the culture affects the implementation, adoption and acceptance of IFRS were presented.

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

**Jel Codes:** M41, M19

<sup>1</sup> Doç. Dr. Dokuz Eylül Üniversitesi, Reha Midilli Foça Turizm Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü Öğretim Üyesi, [yusuf.gumus@deu.edu.tr](mailto:yusuf.gumus@deu.edu.tr)

<sup>2</sup> Öğr. Grv. Dumlupınar Üniversitesi, Altıntaş MYO Öğretim Elemanı, [meryem.uslu@dpu.edu.tr](mailto:meryem.uslu@dpu.edu.tr)

<sup>3</sup> Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Doktora Öğrencisi, [hasanozyasar@gmail.com](mailto:hasanozyasar@gmail.com)

## Giriş

Muhasebe açık bir sistem olmasından dolayı kendisi dışında kalan diğer tüm faktörlerden de etkilenmektedir. Sosyal, ekonomik ve politik faktörler bir ülkenin muhasebe sistemlerinin farklılaşmasında önemli rol oynarlar. Ülkelerin muhasebe sistemi üzerinde önemli etkiye sahip olan sosyokültürel faktörlerden birisi olan kültür, toplum tarafından ortak olarak oluşturulan ve paylaşılan değerleri kapsayan dinamik bir olgudur. Her toplumun sahip olduğu kültürün birbirinden farklı olması muhasebe sistem ve uygulamalarını da etkilemekte ve ülkenin sahip olduğu kültürel değerleri muhasebe uygulamalarını şekillendirmektedir.

Dünya ekonomisindeki gelişmeler neticesinde küreselleşmenin artması, çokuluslu şirketlerin fazlaşması ve faaliyetlerinin genişlemesi gibi ekonomik gelişmeler ülkeler arasındaki sınırları kaldırmış, ekonomik ilişkilerin artmasına yol açarak bilgi ve kaynak akışı ve sermayenin akışkanlığını arttırmıştır. Ayrıca finansal piyasalarda küreselleşmenin artması, mali tabloların karşılaştırılabilirliğine ve şeffaflığına yönelik ihtiyaçların önemini gündeme getirmiştir. Ülkeler arasındaki ticari engellerin ortadan kaldırılması ve küresel çapta ortak bir raporlama dilinin oluşturulması ihtiyacı doğmuştur. Bunun neticesinde de ülkeler muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına yönelmiş ve standartlar kabul edilmiştir. Finansal raporlamada uluslararası yakınsamaya gidilmesi amacıyla “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-IASB” tarafından UFRS’ler hazırlanıp yayımlanmıştır. Bu yakınsamaya yönelmenin temel nedeni, dünya genelinde finansal raporlamada şeffaflık, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılığın sağlanmasıdır.

Çalışmada öncelikle UFRS’lerin nasıl geliştiği açıklanmış, ülkelerin standartların kabulüne doğru yönelmeleri ve yakınmasa çalışmaları ifade edilmiştir. Daha sonra ülkelerin muhasebe uygulamalarının farklılaşmasına etkisi olduğu düşünülen kültür ve kültür boyutları açıklanmıştır. Çalışmanın uygulama kısmında Afro-Avrasya Ülkelerinin UFRS’lerin kabul durumları üzerinde kültürün etkisinin araştırılmasına yönelik hipotezler geliştirilmiştir. Uygulama kısmında Asya, Avrupa ve Afrika olmak üzere üç kıtayı kapsayacak şekilde ülkelerin UFRS’leri kabul durumları açıklanmış ve Hofstede’nin kültür boyutlarından yararlanılarak kültürün etkisi ölçülmüştür.

## 1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Ülkelerin finansal raporlama sistemleri arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak, finansal raporlamada şeffaflığı, karşılaştırılabilirliği ve tutarlılığı sağlamak için dünya genelinde yakınsamaya gidilmiştir (Özkan ve Terzi, 2010,s. 22). Küresel anlamda muhasebe standartlarının oluşturulması ve muhasebe kültürlerinden kaynaklanan farklılaşmanın ortadan kaldırılması için çeşitli çalışmalar yapılmış ve “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-IASB”nin yayınlamış olduğu standartlar bu çalışmaların temelini oluşturmuştur (Öztürk, 2015,s. 18). UMS/UFRS’lere geçişin temelinde uluslararası yatırımcıların, ülkelerin sermaye piyasalarına yatırım yapmalarını kolaylaştırılması yer almaktadır. Çünkü UMS/UFRS’ler küresel bir muhasebe sistemi oluşturmakta ve finansal tabloların anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve güvenilirliğini sağlamaktadır (Terzi, Şen ve Üçoğlu, 2013,s.2).

Genel anlamda muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlardır (Kocamaz, 2012,s.106). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya çapında muhasebe standartlarını birbirine uyumlaştırmak suretiyle hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılmasına olanak vermeyi amaçlayan standartlardır (Atmaca ve Çelenk, 2011,s. 114-115).

Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi 1973-2000 yılları arasında “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi-IASC” tarafından yürütülmüştür. IASC, 2000 yılına kadar “Uluslararası Muhasebe Standardı” adıyla standart yayımlanmış daha sonra bu görevi

“Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-IASB”na devretmiştir. Bu tarihten itibaren de IASB, standartları yayınlamaya başlamıştır (Çankaya ve Dinç, 2012,s.83).

Çeşitli ülkelerde, çeşitli kuruluşlar tarafından muhasebe standartları alanında çalışmalar yapılmakta ve bu alanda çalışmalar devam etmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılan UFRS’ler dünya genelinde harmonize edilmekte ve uyumlaştırma çalışmaları yapılmaktadır ( Kocamaz, 2012,s. 109). 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği’ne üye olan ülkelerin borsaya kayıtlı işletmelerinde UFRS uygulamasına geçilmiştir. Ancak gelişmiş ülkelerin bir kısmı UFRS’ye geçmesine rağmen, bir kısmı isteğe bağlı olarak UFRS’yi kullanmaya müsaade etmişlerdir (Varıcı ve Özdemir, 2013,s.19).

Türkiye’de muhasebe alanında ekonomik ve siyasi ilişkiler doğrultusunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Standart hazırlama konusunda karışıklığın ortadan kaldırılması için “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu- TMSK” kurulmuştur (Kocamaz, 2012,s.110). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, UMS/UFRS’leri, TMS/TFRS adlarıyla tercüme etmiştir. 2 Kasım 2011 tarihinde de “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu - KGK” oluşturulmuş ve bu tarihten itibaren kurum TMSK’nın yerini almıştır (Öztürk, 2015,s.18).

Her ne kadar KGK, uluslararası muhasebe standartlarını Türkçeye aynen çevirmiş olsa da ülkelerin kültürel yapılarının ve anlayışlarının farklı olması standartların kabulünde ve uygulanmasında önemli bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır.

## 2. Kültür Kavramı ve Kültür Boyutları

Kültür soyut ve subjektif bir kavram olduğu için antropologlar ve sosyologlar tarafından çok farklı tanımlamaları yapılmıştır. Kültür tanımları konusunda yapılan bir araştırmada yüzaltmış dört farklı tanımlamanın yapıldığı belirlenmiştir (Usunier, 2000,s.5). Bir başlangıç noktası olarak kültür, toplum tarafından inşa edilen ve nesilden nesile aktarılan yaşam biçimi olarak tanımlanabilir (Keegan ve Green, 2003,s.134).

Genel bir pencereden bakıldığında kültür, bilgi birikimi, genel inanışlar, toplumların zaman içerisinde oluşturdukları sanat, toplumun gelenek, örf ve adetleri ile alışkanlıkları ve toplumun yazılı kuralları olan hukuk gibi çok farklı ancak iç içe geçmiş birçok hususu kapsamaktadır (Kaya ve Ökten, 2014,s.65).

Taylor’a göre kültür, bir toplumun üyesi olarak, insanoğlunun öğrendiği bilgi, sanat, gelenek, görenek ve benzeri yetenek, beceri ve alışkanlıkları içine alan karmaşık bir bütündür (Mutlu, 1999,s.275). Bu bağlamda ülkemizde 1994 yılından beri uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi vergi bazlı bir muhasebe sistemini temel almıştır ve kural bazlıdır. Kural bazlı bir uygulamadan, ilke bazlı bir uygulamaya geçmek beraberinde bir takım güçlükleri de getirmektedir.

Ulusal kültür tanımlamalarının en sık kullanılanı Geert Hofstede’e aittir (Kaya ve Ökten, 2014,s.65). Hofstede, 1967-1973 yılları arasında, IBM veri tabanından yararlanılarak, seksen ülkedeki IBM çalışanlarıyla yirmi dilde, 116.000 anket formundan yararlanarak bir çalışma yapmış ve çalışma sonucunda farklı ülkelerdeki insanların yaşadıkları dünyayı algılama ve yorumlama biçimlerindeki farklılıkların dört boyutta incelenebileceği sonucuna varmıştır (Özyaşar, 2007,s.8);

Hofstede çalışmalarında bu boyutları aşağıdaki gibi açıklamıştır:

- Güç mesafesi
- Bireycilik/Toplumculuk
- Erillik/Dişilik
- Belirsizlikten Kaçınma

## 2.1. Güç Mesafesi

Güç mesafesinin mantığı, toplumda yer alan kurum ve örgütlerdeki eşitsiz güç ve otorite dağılımını (eşitlik veya eşitsizlik) kabullenme derecesine dayanır (Karabınar ve Kışlalıoğlu, 2014,s.236).

Bir diğer ifadeyle güç mesafesi, bir toplumda daha az güç sahibi olan kişilerin güçteki eşitsizliği kabul etme ve bunu normal olarak görme derecesidir. Eşitsizlik her kültürde vardır fakat her bir kültürde tolere edilen eşitsizlik derecesi farklıdır (Keegan ve Schlegelmilch, 2001,s.91).

Yüksek güç mesafesine sahip ülkelerde güç tepede, bütün kararları veren birkaç kişide toplanmıştır. Diğerleri alınan bu kararları uygulamakla yetinirler. Bu gibi ülkelerde güç ve zenginlik farklılıkları daha kolay kabul edilir. Öte yandan, düşük güç mesafesine sahip toplumlarda güç büyük ölçüde dağılmıştır ve insanlar arasındaki ilişkiler daha eşitliğe dayalı bir yapıdadır. Güç mesafesi azaldıkça insanların karar verme sürecine katılımları artar (Gegez, Arslan, Cengiz, Uydarcı, 2003,s.116).

Güç Mesafesi dereceleri düşük olan toplumların temel özellikleri ile yüksek olan toplumların temel özellikleri Tablo 1’de karşılaştırılmıştır.

**Tablo 1: Güç Mesafesi Derecelerinin Karşılaştırılması**

Düşük Güç Mesafesi	Yüksek Güç Mesafesi
Toplumdaki eşitsizlikler azaltılmıştır.	İnsanlar arasındaki eşitsizlikler beklenen ve kabul edilen bir olgudur.
Güçlü ve güçsüz kişiler arasında karşılıklı bağımlılık olmalıdır.	Sadece güçlü insanlar tamamen bağımsızdır. Güçsüz insanlar güçlülere bağımlıdır.
Merkezcil olmayan bir yapı vardır.	Merkezi bir yapı vardır.
Üstlere kolaylıkla ulaşılabilir.	Üstler ulaşılmazdır.
Alt kademedekiler üstlerinin kendileri gibi birer insan olduğunu düşünürler.	Alt kademedekiler üstlerinin tamamıyla ayrı bir kategoriye mensup olduğunu düşünürler.
Eğitilmiş kişiler eğitimsiz kişilerden daha az otoriterdir	Eğitilmiş kişilerle eğitimsiz kişiler aynı oranda otoriterdir.
Ast ve üst arasında dar bir ücret yelpazesi vardır.	Ast ve üst arasında geniş bir ücret yelpazesi vardır.
Astlar kendilerine de danışılmasını beklerler.	Astlar yapılacak işin kendilerine söylenmesini beklerler.
İdeal işveren yetenekli demokrattır.	İdeal işveren yardımsever otokrattır.
Ayrıcalıklar ve statü sembolleri hoş karşılanmaz.	Ayrıcalık ve statü sembolleri yaygın şekilde kabul edilir.
Herkes eşit haklara sahiptir.	Güçlüler ayrıcalıklıdır.
Hiyerarşik piramit basık bir yapıdadır.	Hiyerarşik piramit sivri bir yapıdadır.
Bir politik sistemi değiştirmenin yolu kuralları değiştirmektir.	Bir politik sistemi değiştirmenin yolu iktidardakileri devirmektir.

**Kaynak:** Hofstede.Geert, Cultures and Organizations, s. 37- 43.

## 2.2. Bireycilik-Toplumculuk

Bu boyut, bireyler ve gruplar arasındaki ilişkiyi gösteren değerlere odaklanmaktadır. Bireycilik-Toplumculuk boyutu, bir ülkede yaşayan kişilerin, bireysel mi, yoksa bir grubun üyesi olarak mı davranmak istediklerinin derecesini belirtir (Yüksel, 2013,s.42). Başka bir ifadeyle bireycilik insanların bireysel olarak çalışma veya bir takım üyesi olarak çalışma istekleriyle ilgilidir. Bireysel toplumlarda insanlar daha bencil davranma eğilimli olup başkalarına ihtiyaç duyma noktasında daha cimri davranırlar. Toplumcu kültürlerde ise gurup, ekip, takım anlayışı ön plana çıkar (Özyaşar, 2007,s.11).

Bireycilik – Toplumculuk, toplumdaki bireylerin kendilerini “ben” veya “biz” olarak tanımlanmasını ifade eder (Yalın, 2014,s.123).

Bireycilik derecelerine göre toplumların temel özellikleri Tablo 2’de karşılaştırılmıştır:

**Tablo 2:** *Bireycilik Derecelerinin Karşılaştırılması*

Düşük Bireycilik	Yüksek Bireycilik
Aileyi veya gurubu genişletmek ve sadakatleriyle onları güçlendirmek için dünyaya gelinir.	Herkes kendisine ve yakın aile çevresine bakmak için yetiştirilir.
Kimlik bir sosyal gruba ait olmanın bir fonksiyonudur.	Kimliğin temeli bireydir.
“Biz” kavramı hâkimdir.	“Ben” kavramı hakimdir.
Uyum her zaman korunmalıdır ve zıtlamalardan kaçınılmalıdır.	Kişinin aklından geçeni söylemesi dürüstlüğünü gösterir.
Yüksek yoğunluklu iletişim.	Düşük yoğunluklu iletişim.
Eğitimin amacı nasıl yapılacağını öğrenmektir.	Eğitimin amacı nasıl öğrenileceğini öğrenmektir.
Yöneticilik grupların yönetimidir.	Yöneticilik bireylerin yönetimidir.
Düşük kişi başı gayri safi milli hâsıla.	Yüksek gayri safi milli hâsıla.
Ekonomik sistemde devletin hâkim rolü.	Ekonomik sistemde devletin kısıtlanmış rolü.
Fikirler gurup üyeliğiyle belirlenir.	Herkesin özel fikirlere sahip olması beklenir.
Gurup özel yaşama müdahale edebilir.	Herkes özel yaşam hakkına sahiptir.
Bir organizasyona dâhil olmanın gereği ahlaki değerlerdir.	Bir organizasyona dâhil olmanın gereği bireysel çıkarlardır.

**Kaynak:** Hofstede, Geert, Cultures and Organizations, s. 37- 43

## 2.3. Erillik- Dişilik

Erillik; toplumda başarı, iddiacılık ve maddi başarı elde edilmesinin öncelikli olması durumudur. Dişil toplumlar ise ilişkilerde başarıyı ve alçak gönüllülüğü ön planda tutar ve yaşam kalitesinin yüksek olmasını tercih ederler ( Karabınar ve Kışlalıoğlu, 2014,s.236).

Erillik boyutu hırs, performans, başarı ve maddecilik gibi geleneksel erkeksi değerlerin bir toplumdaki önemini gösterir (Miller ve Gelb, 1996,s.13). Eril değerler, para kazanma ve görülebilir başarılar üzerinde yoğunlaşır. Bu geleneksel eril değerler toplumdaki kadın erkek tüm bireylerin düşüncelerine nüfuz eder. Dişil toplumlarda ise erkekler ve kadınlar, eğitime, paradan çok insana önem verme gibi dişil değerleri sergilerler (Kale, 1991,s. 21).

Erillik dereceleri düşük olan toplumların temel özellikleri ile yüksek olan toplumların temel özellikleri Tablo 3'te karşılaştırılmıştır.

**Tablo 3:** *Erillik Derecelerinin Karşılaştırılması*

Düşük Erillik	Yüksek Erillik
Toplumda hâkim değer diğerlerinin korunması ve bakımındır.	Toplumda hâkim değer maddi başarı ve gelişimdir.
Herkesin ılımlı ve alçakgönüllü olduğu varsayılır.	Herkesin iddialı, hırslı ve sert olduğu varsayılır.
İnsanlar ve samimi ilişkiler önemlidir.	Para ve mülkiyet önemlidir.
Zayıf olana sempati.	Güçlü olana sempati.
Ortalama öğrenci örnek teşkil eder.	En iyi öğrenci örnek teşkil eder.
Yaşamak için çalışmak.	Çalışmak için yaşamak.
İdeal olan refah toplumdur.	İdeal olan performans toplumdur.
Küçük ve yavaş olan güzeldir.	Büyük ve hızlı olan güzeldir.

**Kaynak:** Hofstede, Geert, *Cultures and Organizations*, s. 96-103.

#### 2.4. Belirsizlikten Kaçınma

Belirsizlikten kaçınma boyutu, toplumların, bilginin yetersiz olduğu, açık olmadığı veya hiç olmadığı, değişim hızının ve boyutunun öngörülmediği durumlardan duydukları tedirginlik düzeyi ile ilgilidir (Tikici, 2013,s.52).

Belirsizlikten kaçınma boyutunun yüksek olduğu toplumlarda bireyler, güvenlik duygusu sağladığından dolayı yapılandırılmış durumları tercih ederler. Belirsizlikten kaçınma derecesinin yüksek olduğu toplumlarda insanlar daha gergin, düşük olduğu toplumlarda ise daha rahattırlar (Yüksel, 2013,s.41).

Bir toplumun üyelerinin risk alma ya da riskten kaçma hareketlerine yön veren belirsizliğe karşı tutumlarını ifade eder. Belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu ve risk alma eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda yaşamın getirdiği belirsizlikler normal olarak kabul edilir. Ekonomik riskler çoğu zaman ödül anlamına gelir. Kural ve prosedürlerden çok, esneklik ve uyum önemlidir. Belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu ve risk almayı sevmeyen toplumlarda ise belirsizlik endişe kaynağıdır. Ekonomik riskler tedirginlik ve psikolojik stres anlamına gelir. Güven endişesi doğar. Yazılı kural ve prosedürler ön plandadır (Süzgen, 2001,s.13).

Belirsizlikten kaçınma dereceleri düşük olan toplumların temel özellikleri ile yüksek olan toplumların temel özellikleri Tablo 4'te karşılaştırılmıştır.

**Tablo 4.: Belirsizlikten Kaçınma Derecelerinin Karşılaştırılması**

Düşük Belirsizlikten Kaçınma	Yüksek Belirsizlikten Kaçınma
Belirsizlik yaşamın normal bir özelliğidir.	Yaşamın doğasında olan belirsizlik mücadele edilmesi gereken bir tehdittir.
Toplumda düşük kaygı düzeyi.	Toplumda yüksek kaygı düzeyi.
Farklı olan heyecanlıdır.	Farklı olan tehlikelidir.
Yaşamı günü gününe kabul etme.	Geleceğe ilişkin büyük kaygılar.
Bilinmeyen tehlikelere karşı rahatlık.	Bilinmeyen tehlikelere karşı endişe.
Zaman yönlendirme aracıdır.	Zaman paradır.
Sadece ihtiyaç olduğunda çalışma.	Çalışmaya karşı özel istek.
Yeni fikir ve davranışlara tolerans.	Yeni fikir ve davranışlara direnç.
Genel ve az sayıda kurallar.	Kesin ve çok sayıda kurallar.
Protesto kabul edilebilir bir davranıştır.	Protestoların bastırılması gerekir.
Tolerans, ılımlılık.	Tutuculuk, aşırılık, kanun ve düzen.
Gençlere karşı pozitif tutumlar.	Gençlere karşı negatif tutumlar.
Bir gurubun doğruları başkalarına zorla kabul ettirilemez.	Sadece bir tek doğru vardır.
Psikoloji ve bilimde deneycilik eğilimi.	Psikoloji ve bilimde büyük teorilere eğilim.

**Kaynak:** Hofstede, Geert, Cultures and Organizations, s. 37-43

### 3. Afro-Avrasya Ülkeleri Üzerine Bir Araştırma

#### 3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı Hofstede'nin kültür boyutları olarak "güç mesafesi, bireycilik/toplumculuk, erillik/dişilik ve belirsizlikten kaçınma" ile Afro-Avrasya ülkelerinde UFRS 'nin kabulü arasındaki ilişkinin incelenmesidir. Bu amaçla Hofstede'nin skor verdiği Afro-Avrasya ülkelerinin kültürel değişkenleriyle, aynı ülkelerin UFRS kabul durumları arasında bir model geliştirilmiş ve bunlardan hareketle kültürün, UFRS'nin uygulanması, buna uyum süreci ve kültürün UFRS'nin kabulünü ne yönde etkilediğine ilişkin bulgular ortaya koyulmuştur.

#### 3.2. Araştırmanın Yöntemi ve Verilerin Elde Edilmesi

Bu çalışmada kültür boyutları ile ülkelerin UFRS'leri kabul durumu arasında bir ilişki olup olmadığının belirlenmesi için "Lojistik Regresyon Analizi" kullanılmıştır.

Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkileri araştırmayı amaçlayan "Lojistik Regresyon Analizi"nde bağımsız değişkenler Hofstede'nin kültür boyutları olan "Güç Mesafesi",

“Bireycilik”, “Erillik” ve “Belirsizlikten Kaçınma”, bağımlı değişkenler ise “Afro-Avrasya Ülkelerinin UFRS”leri kabul durumlarıdır.

Araştırmada ikincil veriler kullanılmıştır. Ülkelerin kültürel boyutlarını belirlemede, Hollandalı bilim adamı Hofstede’nin 80 ülkede 116.000 anket yaparak geliştirdiği boyutlar ve bu boyutlarla ilgili ülkeler için hesapladığı skorlar kullanılmıştır. Ülkelerin UFRS’leri kabul durumlarını gösteren veriler ise PwC tarafından 2015 yılında yayınlanan rapordan elde edilmiştir.

Araştırmaya Asya, Avrupa ve Afrika ülkelerini kapsayacak şekilde 67 ülke dâhil edilmiştir. Ancak bazı ülkelerin verilerine ulaşılamadığı için araştırma kapsamına alınmamıştır.

Buna göre araştırma kapsamına giren ülkelerin kültür boyutlarıyla ilgili verileri Tablo 5’te gösterilmiştir:

**Tablo 5:** Afro-Avrasya Ülkelerinin Kültür Boyutları ve UFRS’leri kabul durumları

Ülkeler	Güç mesafesi	Bireycilik	Erillik-Dişilik	Belirsizlikten Kaçınma	UFRS’lerin kabul durumları
<b>Asya</b>					
Birleşik Arap Emirlikleri	90	25	50	80	zorunlu
Çin	80	20	66	30	diğer
Endonezya	78	14	46	48	diğer
Filipinler	94	32	64	44	diğer
Güney Kore	60	18	39	85	diğer
Hindistan	77	48	56	40	diğer
Hong Kong	68	25	57	29	diğer
İsrail	13	54	47	81	zorunlu
Japonya	54	46	95	92	diğer
Lübnan	75	40	65	50	zorunlu
Malezya	100	26	50	36	diğer
Pakistan	55	14	50	70	zorunlu
Suudi Arabistan	95	25	60	80	diğer
Singapur	74	20	48	8	diğer
Sri Lanka	80	35	10	45	zorunlu
Tayvan	58	17	45	69	diğer
Tayland	64	20	34	64	diğer
Türkiye	66	37	45	85	diğer
Ürdün	70	30	45	65	zorunlu
Vietnam	70	20	40	30	diğer
<b>Avrupa</b>					

Almanya	35	67	66	65	zorunlu
Arnavutluk	90	20	80	70	zorunlu
Avusturya	11	55	79	70	zorunlu
Belçika	65	75	54	94	zorunlu
Birleşik Krallık	35	89	66	35	zorunlu
Bulgaristan	70	30	40	85	zorunlu
Danimarka	18	74	16	23	zorunlu
Estonya	40	60	30	60	zorunlu
Finlandiya	33	63	59	38	zorunlu
Fransa	68	71	43	86	zorunlu
Hollanda	38	80	14	53	zorunlu
Hırvatistan	73	33	40	80	zorunlu
Letonya	44	70	9	63	zorunlu
Litvanya	42	60	19	65	zorunlu
Lüksemburg	40	60	50	70	zorunlu
Macaristan	46	80	88	82	zorunlu
Malta	56	59	47	96	zorunlu
Norveç	31	69	8	50	zorunlu
Polonya	68	60	64	93	zorunlu
Portekiz	63	27	31	99	zorunlu
Romanya	90	30	42	90	zorunlu
Rusya	93	39	36	95	zorunlu
Slovakya	100	52	100	51	zorunlu
Slovenya	71	27	19	88	zorunlu
Sırbistan	86	25	43	92	zorunlu
Ukrayna	92	25	27	95	diğer
Yunanistan	60	35	57	100	zorunlu
Çek Cumhuriyeti	57	58	57	74	zorunlu
İrlanda	28	70	68	35	zorunlu
İspanya	57	51	42	86	zorunlu
İsveç	31	71	5	29	zorunlu
İsviçre	34	68	70	58	diğer

İtalya	50	76	70	75	zorunlu
İzlanda	30	60	10	50	zorunlu
<b>Afrika</b>					
Angola	83	18	20	60	diğer
Güney Afrika	49	65	63	49	zorunlu
Kenya	70	25	60	50	zorunlu
Libya	80	38	52	68	diğer
Malavi	70	30	40	50	zorunlu
Mısır	70	25	45	80	diğer
Fas	70	46	53	68	diğer
Mozambik	85	15	38	44	zorunlu
Namibya	65	30	40	45	zorunlu
Nijerya	80	30	60	55	zorunlu
Senegal	70	25	45	55	diğer
Tanzanya	70	25	40	50	zorunlu
Zambiya	60	35	40	50	zorunlu

**Kaynak:** PwC, IFRS Adoption by Country, 2015, Itim International, 2016.

### 3.3. Hipotezlerin Gelişimi

Konuyla ilgili geniş bir literatür taraması yapılmış, bu alanda yapılan çalışmalar temel alınmış ve UFRS'lerin kabul oranlarını etkilediği düşünülen çevresel faktörlerden olan kültür boyutlarıyla ilgili hipotezler geliştirilmiştir. Buna göre çalışmadaki hipotezler Tablo 7'de gösterilmiştir:

**Tablo 7:** Araştırma Hipotezleri

$H_1 =$ Güç mesafesi boyutu ile UFRS'nin kabul oranı arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif
---

yönlü bir ilişki vardır.

H<sub>2</sub>= Bireycilik boyutu ile UFRS'lerin kabul oranları arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki vardır.

H<sub>3</sub> = Erillik boyu ile UFRS'nin kabul oranları arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H<sub>4</sub>= Belirsizlikten kaçınma boyutu ile UFRS'nin kabul oranı arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki vardır.

### 3.4. Araştırmanın Bulguları

Kültür Boyutları ile ülkelerin UFRS'leri kabul durumu arasında bir ilişki olup olmadığının belirlenmesi için yapılan “Lojistik Regresyon Analizi” sonucunda elde edilen sonuçlar ve yorumları şu şekildedir:

**Tablo 8:** Modeldeki Değişkenlerin Anlamlılık Testi

Adım 1	Ki-Kare	Serbestlik Derecesi	P değeri
Adım	19,295	4	0,001
Blok	19,295	4	0,001
Model	19,295	4	0,001

Tablo 9 analize dâhil edilen değişkenlerin anlamlı olup olmadığını gösterir. Buna göre  $p < 0,05$  olduğu için lojistik model anlamlıdır.

**Tablo 9:** Model Özeti

Adım	2 log olasılık	Cox&Snell R <sup>2</sup>	Nagelkerke R <sup>2</sup>
1	64,029 <sup>a</sup>	0,25	0,352

Tablo 9’de Nagelkerke R<sup>2</sup> değeri, bağımlı değişkenin yüzde kaçlık kısmının bağımsız değişkenler tarafından açıklandığını gösterir. Bir başka ifadeyle, kültür boyutlarının, UFRS’lerin kabul durumlarını ne kadar etkilediğini ifade eder.

Buna göre kültürel faktörler UFRS’lerin kabulünün %35,2’lik kısmını açıklamaktadır. Geriye kalan %64,8’lik kısım ise analize dâhil edilmeyen değişkenler tarafından açıklanır. Bir başka ifadeyle UFRS’lerin kabul durumlarındaki %35,2’lik bir değişime kültürel faktörler neden olmaktadır.

**Tablo 10:** Modeldeki Değişkenler

		95%							
Adım	Beta	Standart	Wald	Serbestlik	P değeri	Beklenen	Alt	Üst	
		Sapma	Dağılımı	Derecesi		Beta			
1 <sup>a</sup>	Güç mesafesi	0,005	0,02	0,068	1	0,795	„005	0,966	1,046
	<b>Bireycilik-Toplumculuk</b>	<b>-0,064</b>	<b>0,025</b>	<b>6,443</b>	<b>1</b>	<b>0,011</b>	<b>0,938</b>	<b>0,892</b>	<b>0,985</b>
	Erillik-Dışılık	0,024	0,019	1,653	1	0,198	1,024	0,987	1,063
	Belirsizlikten Kaçınma	-0,017	0,015	1,403	1	0,236	0,983	0,955	1,011
	Sabit	1,211	2,17	0,311	1	0,577	3,356		

Tablo 10’da kültür boyutları ile ülkelerin UFRS’leri kabul durumları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı gösterilmiştir. Analiz sonucunda bağımlı değişkendeki değişimi açıklayan tek boyutun “Bireycilik” olduğu görülmektedir ( $p < 0,05$ ). Diğer boyutlar olan “Güç Mesafesi, Erillik, Belirsizlikten Kaçınma” ile ülkelerin UFRS’lerin kabul durumları arasında anlamlı bir ilişki söz konusu olmadığı görülmektedir.

Analiz sonucuna göre bireycilik boyutuyla ilgili olan hipotez (Bireycilik boyutu ile UFRS’lerin kabul durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif bir ilişki vardır) anlamlı bulunmuştur.

Bireyciliğin düşük olduğu toplumlarda kişiler arası bağ fazla olup ekip, grup düşüncesine dayanır. Ayrıca “uyum her zaman korunmalı ve zıtlıklardan kaçınmalı” anlayışına dayanır. Bu mantıktan yola çıkarak, “Düşük Bireycilik” skorlarına sahip ülkelerde UFRS’lerin kabul oranları daha yüksektir “ ifadesine ulaşılabilir.

## Sonuç

Ülkelerin muhasebe sistemi ve uygulamalarında farklılıkların oluşmasına neden olan faktörlerden birisi de kültürdür. Bu araştırmanın sonucunda Afro-Avrasya ülkelerinin UFRS’lere geçişi üzerinde kültürel faktörlerin nasıl etkiye sahip olduğu ortaya koyulmuştur. Yapılan çalışmada Afro-Avrasya ülkelerinin UFRS’leri kabul durumları üzerinde sosyal, ekonomik ve yasal faktörlerden sadece kültürün etkisi incelenmiş diğer faktörler analize dâhil edilmemiştir.

Araştırma sonuçlarına göre UFRS’nin Afro-Avrasya ülkelerinde kabul edilip edilmemelerinin arkasında yatan neden %35 oranında o ülkelerin kültürel özellikleridir. Bireycilik skoru yüksek olan toplumların; UFRS’leri kabul edip uygulamaya alma konusunda daha isteksiz oldukları, bireycilik skoru düşük olan ülkelerin ise tüm dünyada ortak bir raporlama dili anlamına gelen UFRS’leri kabul eden topluluklar arasına girmede daha istekli oldukları gözlemlenmiştir. Güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve erillik boyutlarıyla UFRS’lerin kabul edilme durumları arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Bunun arkasında yatan neden ise ekonomik, yasal ve piyasa baskısı gibi diğer faktörlerin çok daha baskın olması ve UFRS’lerin uluslararası ticaretin kaçınılmaz bir enstrümanı haline gelmiş olması şeklinde ifade edilebilir.

Bu çalışmadan edinilen bulgular ışığında, tüm dünyada tek bir raporlama dili olması düşüncesine dayanan UFRS'lerin, temel prensiplerde olmasa da, ülkelerin sosyo-ekonomik yapılarına göre esnetilebilir nitelikte olması daha uygun olacaktır denilebilir.

Araştırmanın bir başka önemli sonucu da, küreselleşme olgusu ile ilgilidir. Literatürde yer alan, küreselleşmenin kültürel boyutları ortadan kaldırıp dünyayı tek kültürlü bir yapıya sürüklediği tezin aksine, 2015 yılında kültürel faktörlerin hala önemli bir belirleyici olduğu ve uluslararası ticareti etkin bir şekilde yürütebilmenin önemli bir aracı olan UFRS'lerin kabul kararını bile etkileyebildiği gözlemlenmiştir.

## Kaynakça

- Akgün, A.İ.(2012). *Muhasebede Küreselleşmenin Finansal Raporlama Standartlarına Etkisi*. C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. Cilt 13. Sayı 1.s.43-60.
- Atmaca, M, Çelenk, H.(2011). *Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi İle Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma*. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 49. s.113-125.
- Çankaya, F, Aydoğan, E.(2008). *Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyum*. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Sayı 11(1). s.300-326.
- Çankaya, F, Dinç, E.(2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma*. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. Cilt 17. Sayı 1. s.81-102.
- Gegez, Ercan. Arslan, Müge. Cengiz, Emrah. Uydacı, Mert.(2003) *Uluslararası Pazarlama Çevresi*. Der Yayınları, İstanbul.
- Hofstede, Geert.(1997). *Cultures And Organizations: Software Of The Mind*. Vol.2. McGraw-Hill. London.
- Itim International, 2016.
- Kale, H.(1991).*Culture Specific Marketing Communications: An Analytical Approach*.International Marketing Review.V.8. N.2.
- Karabınar, S. Ve Kışlalıoğlu, V.(2014). *Muhasebe Kültürü İle İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmaların Ampirik Analizi*. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt.12. Sayı.21. s.233-254.
- Kaya, C.T, Ökten, A.B.(2014). *Kültür Olgusunun Muhasebe Hileleri Üzerindeki Etkisi*. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. 7(2). s.63-80.
- Keegan. W.J, Schlegelmilch. B. B.(2001). *Global Marketing Management: A European Perspective*, Sixth Edition. Harlow. Prentice Hall Inc.
- Kocamaz.H. (2012). *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim süreci*. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. 2(2). s.105-120.
- Miller, N.D. Albers, Gelb, B. D.(1996). *Business Advertising Appeals As A Mirror Of Cultural Dimensions: A Study Of Eleven Countries*. Journal Of Advertising. V.25. N.4.
- Mutlu, E. C.(1999). *Uluslararası İşletmecilik*. Beta Yayınları. İstanbul.
- PwC, IFRS Adoption by Country, 2015,
- Özkan, M., Terzi, S.(2010). *Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri*. Mali Çözüm. Temmuz-Ağustos.s.21-43.

- Öztürk, E. (2015). *Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme*. Muhasebe, Finans ve Denetim Araştırmaları Dergisi. 1(3).s.17-33.
- Özyaşar, H. (2007). *Uluslararası Pazarlamada Çevresel Faktörlerden Kültürün Yeni Ürünlerin Kabulüne Etkisi*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi. Kütahya.
- Süzgen, Cömert.(2001). *Kültürel Çevrenin Uluslararası İşletmeler Açısından Önemi, Türkiye Kültürel Yapısı ve Uluslararası İşletmeler Üzerindeki Etkileri*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Terzi, S., Şen, İ.K., Üçoğlu, D. (2013). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin Etkilerinin Sermayenin Korunması Açısından Değerlendirilmesi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında Bir Araştırma*. MÖDAV. (3). s.1-16.
- Tetik, N. ve Yelgen, E. (2015). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) Muhasebe Kültürüne Etkisi Üzerine Otel İşletmelerinde Bir Araştırma*. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. 8(3). Kasım.s.201-228.
- Tikici, M. (2013). *Kadın Girişimcilerin Kültür ve Cinsiyet Kaynaklı Zorlukları Aşabileceklerine İlişkin İnançları ve Bir Araştırma*. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi. Malatya.
- Usunier Jean Claude, *Marketing Across Cultures*, Third Edition, Harlow, Prentice Hall Inc., 2000.
- Varıcı, İ., Özdemir, S.(2013). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kültür Bağlamında Değerlendirilmesi*. Mali Çözüm Dergisi. Eylül-Ekim. s.15-41.
- Yalın, A. (2014). *Müşteri İlişkileri Yönetiminde Kültür Faktörü ve Sağlık alanında Bir Uygulama*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İletişim Bilimleri Anabilim Dalı Doktora Tezi. İstanbul.
- Yüksel, M. (2013). *Örgütsel Politika, Hofstede'nin Örgüt Kültür Boyutları, İş Tutumları ve İş Çıktıları İlişkisi*. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi. Balıkesir.