

MUHASEBE KÜLTÜRÜ İLE İLGİLİ SEÇİLMİŞ BAZI ÇALIŞMALARIN AMPİRİK ANALİZİ

Selahattin KARABINAR[*]

Varol KIŞLALIOĞLU[**]

ÖZ

Kültür, bir ülkenin muhasebe sistemini etkileyen önemli çevresel faktörlerden biridir. İlgili yazında bu konuyu vurgulayan birçok çalışma bulunmaktadır. Konuyla ilgili Gray'in 1988 yılında yaptığı çalışma öncü çalışmalardan biridir. Bu çalışmasında Gray, Hofstede'nin toplumsal kültür boyutlarıyla ilişkilendirdiği ve "muhasebe kültürü değerleri" olarak adlandırdığı fakat ampirik olarak test etmediği çerçeve bir model sunmuştur. Sık sık Hofstede-Gray modeli olarak adlandırılan bu model günümüze kadar kültür ve muhasebe ilişkisini araştıran birçok çalışmanın dayanağını oluşturmuştur.

Bu çalışmada muhasebe kültürü alanında yapılmış çalışmalar hakkında genel bir bilgi verildikten sonra seçilmiş bazı ampirik çalışmaların sonuçlarının Gray'in sınıflandırmasına uyan-uymayan yönleri açısından değerlendirilmesi yapılacaktır.

Anahtar kelimeler: Kültür, Kültür Boyutları, Muhasebe Kültürü, Muhasebe Kültür Değerleri, Hofstede-Gray Modeli.

* Profesör Doktor., Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi Uluslararası Ticaret Bölümü

** Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi

An Empirical Analysis of Some Selected Studies Related To Accounting Culture

ABSTRACT

Culture is considered to be a powerful environmental factor that affects the accounting system of a country. In the literature there are many studies that highlight these issues. One of the pioneering study on this subject is Gray's study in 1988. In his study, Gray, developed a framework which associated with Hofstede's societal culture dimensions and named "accounting culture values". This framework did not tested empirically by himself. Many studies about accounting culture take references this framework which often referred to as Hofstede-Gray model.

In this study, after giving an overview studies selected in the field of accounting culture some selected works will be analyse from point of empirical methodologies.

Key words: Culture, Cultural Dimensions, Accounting Culture, Accounting Culture Values, Hofstede-Gray Framework.

1.GİRİŞ

Ülkelerin muhasebe sistemini etkileyen önemli faktörlerden biri olarak görülen kültür, toplum tarafından ortak olarak oluşturulan ve paylaşılan değerler ile davranışlarına alan dinamik bir olgudur. Bu anlamda ülkelerin sosyal ve ekonomik birçok yönüne etki eden kültürdeğişkenler, ülkelerin kurumsal düzenlemelerinde etkisini belirgin şekilde hissettirmektedir. Açık bir sistem olarak muhasebe de (Sevilengül, 2001) bu etkiden payını almaktadır(s.21). Dolayısıyla bir olgu olarak kültür, birçok araştırmacı tarafından toplumsal farklılıkları ortayakoy-maçaşısındanaraştırılmışvesonyıllardamuhasebesistemlerindeki farklılıkları ve ülkelerin muhasebe sistemleri üzerindeki etkisi bakımından araştırılmaya başlanmıştır (Bekçi ve Bitlisli, 2012, s.62).

Rihai-Belkaoui (1995) kültürün muhasebenin yargı/karar sürecinin özü olduğunu belirterek onun bileşen, unsur ve boyutları sayesinde, benimsenmiş örgütsel yapıları belirlediğini ve bireylerin bir muhasebe ve/veya denetim fenomeniyle karşılaştıklarında uyguladıkları yargı/karar sürecini etkilediğini belirtir(s.3).

Perera (1989)'a göre kültür bir ülkenin muhasebe sistemini etkileyen en güçlü çevresel faktördür(s.43). Mueller, Gernon & Meek(1991)'de "muhasebe

içinde faaliyette bulunduğu çevre tarafından şekillendirilir” diyerek aynı noktayı vurgulamıştır(s.9). Bir başka deyişle, farklı muhasebe modelleri; sosyal değerler, din, politik sistemler ve tarihi geçmiş gibi geniş bir kültürel faktörler aralığı ile ilişkilidir ve bunun muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisi küçümsenemez (Askary, Yazdifar & Askarany, 2008, s.67).

Bir toplumdaki muhasebe iklimini şekillendiren birçok faktör vardır. Bu faktörler, mesleki örgütlerin yapısı, düzenleyici kurumlar, dış ticaretin hacmi, teşebbüs yapısı, toplumun kültür yapısı (Karabınar, Canel, Öktem, 2012, s.42), diğer ülkelerle olan siyasi ilişkiler, hukuki sistem, enflasyon düzeyi, finansal piyasaların gelişmişlik düzeyi ve eğitim seviyesi (Mueller et al., 1991, s.13-15), vergi politikaları, ekonomik gelişmişlik düzeyi (Choi ve Meek, 2008, s.36-39) olarak sayılabilir. Bunlar arasında kültürün en önemli ve en derin etkiye sahip faktör olduğu genel kabul görmüş bir olgudur.

Askary (2006)’e göre farklı ülkelerin muhasebe sistemleri üzerinde kültürün etkisi otuz yıldan daha uzun bir süredir araştırmalara konu olmuştur. Muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar ulusal sosyal sistemlerin görünür yüzüdür. Bu sebeple kültür ve muhasebe kaçınılmaz olarak birbiriyle bağlantılıdır. Bu durum farklı kültürlerde muhasebe sistemlerinin nasıl geliştiği ile ilgili birçok tartışmanın temelini oluşturmaktadır. Bu tartışmanın önemli bir yönü ulusal toplumsal değerlerle ulusal muhasebe sistemleri değerleri arasında bir bağlantı olduğunu öne sürmesidir.

Son yıllarda globalleşme, yakınsama, harmonizasyon gibi kavramların gittikçe önem kazanmasıyla birlikte muhasebe standartlarının belirlenmesi, denetçi bağımsızlığı ve muhasebecilerin değerleri ve yargıları üzerinde kültürün etkisini analiz eden artan sayıda çalışma yapılmıştır (Heidhues ve Patel, 2011, s.274).

Bu çalışmada ilgili yazında sık sık öncü bir çalışma (Chanchani ve MacGregor, 1999; Chanchani ve Willett, 2004; Karabınar ve diğer., 2012; Choi ve Meek, 2008; Tsakumis, 2007; Zarzeski, 1996; Albuquerque, Almeida & Quirós, 2011; Bekçi ve Bitlisli, 2012)olarak belirtilen Gray (1988)’in muhasebe değerleri çerçevesini temel alan seçilmiş bazı çalışmaların ampirik analizi yapılacaktır.

2. LİTERATÜR

2.1. Kültür Temelli Toplumsal Değer Boyutları

Toplumların, bireylerin ve kurumların kültürel açıdan karşılaştırılabilmesi için kültürün çeşitli açılardan sınıflandırılması kaçınılmazdır. Bu sınıflamaların tamamı, aynı olguyu farklı kelime ve sınıflama ölçütlerine göre yapmıştır. Bu nedenle de birbirlerine benzer yönleri çöktür (Karabınar, 2005, s.33).

Kültür ve kültür boyutları ile ilgili çeşitli yazarlar tarafından ortaya konulmuş bir çok model (Örn; Hofstede, 1980; Schwartz, 1992; Fiske, 1992; Triandis, 1995; Trompenaars ve Hampden-Turner, 1997; House, Hanges, Javidan, Dorfman & Gupta [GLOBE projesi], 2004) olmasına karşın (Bâlan ve Vreja, 2013; Chanchani ve Theivanathampillai, 2006); kültüre ilişkin çalışmaların çoğunda Hofstede ve çalışma arkadaşları tarafından 1980 yılından günümüze kadar sürekli güncellenerek geliştirilen kültür boyutları (Hofstede, 1980; Hofstede ve Bond, 1987; Hofstede ve Minkov, 2007; Hofstede, Hofstede, Minkov & Vinken, 2008) ağırlıklı olarak kullanılmaktadır (Bergiel, Bergiel& Upson, 2012, s.70; Hofstede ve Minkov, 2010, s.498).

Hofstede (2011) 'e göre kültüraklın (zihnin), bir toplumun veya grubunüyele- rinidigerlerindenayrankollektifprogramlanmasıdır(s.3). Kültür kavramı en yaygın şekilde sınıf, meslek grubu ya da etnik gruplar için (antropoloji), uluslar için (politik bilimler, sosyoloji ve yönetim) ve örgütler için (sosyoloji ve yönetim) kullanılır. Fakat örgüt ya da meslek düzeyinde alt-kültür teriminin kullanılması tercih edilir (Hofstede,1980'den akt. Olimid ve Calu, 2006, s.2).

Hofstede orijinal çalışmasında (1980) aşağıda açıklanan ilk dört boyutu tanımlamış, daha sonra analizini yeni çalışma arkadaşlarıyla geliştirerek kültür boyutu sayısını yediye çıkarmıştır.Hofstede ve çalışma arkadaşlarının kültür boyutları şunlardır:

- **Bireysellik-Kollektiflik:** Bu boyut, toplumu oluşturan bireyler arasındaki ilişkinin derecesini(ben ve biz arasındaki öncelik) belirtir.
- **Güç mesafesi:** Bu boyut, toplumdayeralankurum ve örgütlerdeki eşitsiz güç ve otorite dağılımının(eşitlik veya eşitsizlik) kabullenme derecesini ifade eder.
- **Belirsizlikten Kaçınma:** Belirsizlikten kaçınma(katılık ve esneklik durumu), toplumuoluşturan bireylerin belirsizlikten ne derece rahatsızlık duydıkları ile ilgilidir.
- **Erillik –Dişillik:**Erillik,toplumdabaşarı,iddiacılıkvemaddibaşarılarelde edilmesinin öncelikli olması durumudur. Dişil toplumlar ise ilişkilerde başarıyı

ve alçakgönüllülüğün plandaturveyaşamkalitesinin yüksek olmasını tercih ederler (Karabınar, 2005).

- **Uzun döneme karşı kısa döneme yönelim:** Bu boyutun uzun dönem kutbunda azimlilik, tutumluluk, statüye göre düzenlenmiş ilişkiler, utanma duygusuna sahip olma değerleri bulunurken; kısa dönem kutbunda sosyal yükümlülüklerin karşılıklı olduğuna inanma, geleneklere saygılı olma, kişinin kusurlarını yüzüne vurmuyarak toplum içerisinde onun itibar ve gururunu koruma, kişisel istikrar ve kişisel denge değerleri bulunur (Hofstede, 2011, s.13). Bu boyut batı ve doğu kültürleri arasındaki değer tercihi farklılıklarını ortaya çıkarmak amacıyla orijinal olarak Çin Değerler Anketi [Chinese Value Survey (CVS)] kullanılarak geliştirilmiştir (Karabınar ve diğer., 2012, s.43).
- **Hoşgörüyeye karşı baskı (2010):** Hofstede'nin belirttiğine göre bu boyut "Cultures and Organizations: Software of the Mind" kitabının 2010 baskısına eklenmiştir. Hoşgörü hayattan zevk almak ve eğlenmekle alakalı doğal ve temel insan dürtülerinin göreceli tatminlerine izin veren bir topluma işaret ederken, baskı ise sıkı toplumsal normlar yoluyla ihtiyaçların tatminini bastıran ve onları düzenleyen bir toplumu vurgular (Hofstede, 2011, s.15).
- **Anıtsallaştırmaya karşı Flexumility^{***}:** Bu boyut Minkov (2007) tarafından, beşinci boyut olan uzun vadeye karşı kısa vadeye yönelim boyutunun uyarlanmış yeni versiyonudur (Hofstede, 2011, s.14). Anıtsallaştırma insanların mecazi olarak anıtlar (görkemli ve değiştirilemez) gibi görüp ödüllendiren bir toplum anlamına gelir. Bunun karşıtı ise alçakgönüllüğü ve esnekliği ödüllendiren bir toplumdur (Kim ve Kamalanabhan, 2012, s.8). Bu iki uç arasındaki tezat Minkov tarafından özdenge ve gurura (yüksek bir özsaygı ya da özgeleşim) karşı özesneklik (esneklik, değişime açıklık) ve alçakgönüllük (bilerek kendini geri planda tutma, ılımlılık, kendine hakim olma) olarak açıklanmıştır (Dumitrescu, 2012, s.163).

*** Flexibility(esneklik) ve humility(alçakgönüllük) kelimelerinden türetilmiş bir kavramdır. Bu boyut Hofstede tarafından kendini geri planda tutma (Self-Effacement) olarak yeniden isimlendirilmiştir (Hofstede,2011). Burada ayrıca şu noktayı vurgulamakta da yarar vardır. Burada, sözü edilen kültür boyutlarının ilgili yazında bahsedildiği şekilde tanımları verilmiştir. Konuyla ilgili internet sitesine girildiğinde(<<http://geert-hofstede.com/dimensions.html>>)) tanımlanan bazı boyutların birleştirilerek ve yeniden tanımlanarak altı adet kültür boyutu oluşturulduğu görülmektedir.

2.2. Muhasebe Kültürü Araştırmaları

İlgili yazında muhasebe sistemleri üzerine kültürün etkisini açıklamaya yönelik birçok çalışma vardır.

Muhasebenin kültür tarafından belirlendiğini ilk defa iddia eden yazarlardan biri Violet (1983)'tir. Yazar konuya antropolojik yönden yaklaşmış ve sosyal bir kurum olarak bir muhasebe sisteminin içinde bulunduğu kültürün esaslarını yansıtmaması gerektiğini belirtmiştir.

Jaggi 1975 tarihli çalışmasında bir ülkenin kültürel çevresinin finansal raporlama üzerinde güçlü bir etkisinin olduğunu ileri sürmüştür (Jaggi ve Low, 2000, s.497).

Doupnik ve Tsakumis (2004); Bedford (1966), Mueller (1968), Seidler (1969) gibi yazarları örnek göstererek muhasebe kültürü hakkındaki çalışmaların geçmişinin 1960'lara kadar gittiğini fakat bununla birlikte bu erken dönem eserlerde adı geçen yazarların kültürün muhasebeyi nasıl etkilediğini açıklamadıklarını belirtmişlerdir(s.3).

Özellikle 80'li ve 90'lı yıllarda, muhasebe-kültür ilişkisi ve kültürün muhasebe uygulamaları üzerindeki etkileri birçok tartışmanın konusu olmuştur. Örneğin, önceki araştırmacılar (i) gelişmekte olan ülkelerin ihtiyaçları, (ii) dinin rolü, (iii) kontrol sistemlerinin gelişimi, (iv) harmonizasyon gerekliliği ile muhasebe ilişkisini tanımlayıcı çalışmalar yapmışlardır. Choi and Mueller 1984 yılında yaptıkları çalışmada, bu tartışmanın özünde, eğer muhasebe bir hizmet fonksiyonuysa ve muhasebe çevresi ülkeler arasında farklılık gösteriyorsa muhasebe uygulamaları da ülkeler arasında farklılık göstermelidir, bir ülkedeki değerleri anlamamıza yardımcı olan merkezi değişkenlerden biri kültürdür fikrinin yattığını öne sürmüştür (Chanchani ve MacGregor, 1999, s.1).

Arpan and Radebaugh 1985 yılındayaptıkları çalışmada muhafazakarlık, gizlilik, işe yönelik tutumlar ve muhasebe mesleğine yönelik tutumlar olarak isimlendirdikleri ve muhasebe uygulamalarıyla direkt bağlantılı spesifik bir sosyal değerler seti tanımlamak yoluyla konuya faydalı bir katkıda bulunmuşlardır. Bununla birlikte ilgili faktörler ve muhasebe uygulamaları (ya da muhasebe sistemleri) arasındaki ilişkinin sistematik bir analizini yapmamışlardır (Perera, 1989, s.46).

Harrison ve McKinnon (1986) Japon finansal raporlama sistemindeki değişimi analiz ettikleri çalışmalarında muhasebe ile ilgili çalışmalarda kültür ve tarihe gerekli ilginin gösterilmediği fikrinden hareketle, bir ülkenin muhasebe sistemindeki değişimin nasıl olduğunu açıklamaya çalışan bir sistem geliştirmişlerdir. Bu çerçevede içerisinde kültür, norm ve değerleri ve aynı zamanda sosyal grupların

sistem içi ve sistemler arası davranışlarını etkilemesi nedeniyle sosyal sistemlerin değişiminde esas unsur olarak belirtilmiştir. Çünkü yazarlara göre, muhasebe düzenlemeleri, politik, yasal ve şirket yapılarıyla ilgili sistemsel değişimler, ülkenin kültürel yapısı yoluyla nüfuz ederler.

Doupnik ve Salter 1995 yılında yaptıkları çalışmada, muhasebenin gelişiminin genel bir modelini ortaya koymak amacıyla Harrison ve McKinnon'un 1986 yılında yaptıkları çalışmaya atıfta bulunarak onların sistem çerçevesini bir adım ileriye götürmüşlerdir (Doupnik ve Tsakumis, 2004, s.3).

Doupnik ve Salter (1995)'e göre, bir ülkenin muhasebe gelişimini belirleyen üç unsur vardır: (1) toplumun kültürünü ve kurumsal yapısını etkileyen ve değişime önyak olmada dışsal uyurım(zorlayıcı olaylar) sağlayan dışsal çevre, (2) kurumsal yapıyı etkileyen ve dışsal uyurıcılara uygun tepkiler vermede kurumsal yapının elemanları arasındaki etkileşimi yöneten kültürel değerler ve (3) tepkilerin meydana geldiği kurumsal yapı. Yazarlar tümdengelimci bir yaklaşımla beşi kültürle diğerleri de dışsal çevre ve kurumsal yapıyla ilgili dokuz önerme ortaya koymuşlar ve modellerini bu temelde oluşturmuşlardır. Buna göre, eğer dışsal çevre, kurumsal yapı ve/veya kültürel normlar ülkeler arasında değişiklik gösteriyorsa ülkelerin muhasebe sistemleri de değişiklik göstermelidir(s.192-194).

Gray, muhasebe literatüründe kültürün öneminin ve tarihi kökenlerinin henüz tanınmaya başlandığını ileri sürmüş (1988, s.4) ve çalışmasında, diğer bazı yazarların çalışmalarını sentezleyerek (Örn; Frank, 1979; Mueller, 1967, 1968; Nair and Frank, 1980; Nobes, 1983, 1984) muhasebe ve kültür arasındaki ilişkiyi tasvir eden teorik bir çerçeve model sunmuştur (Rodrigez, 2009, s.5).

2.3. Hofstede-Gray Modeli

Yukarıda da belirtildiği gibi, bir çok yazar holistik bir yaklaşımla kavramsal olarak muhasebe sistemlerinin ve uygulamalarının gelişiminin genel bir modelini ortaya koymaya çalışmışlar (Örn; Doupnik ve Salter, 1995) ve bu bağlamda kültürün önemini vurgulamışlardır. Fakat kültürün muhasebeyi nasıl etkilediği noktasında ayrıntıya girilmemiştir.

Bu noktada Gray, 1988 yılında "Abacus" dergisinde yayınladığı "Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Gelişiminde Kültürel Etkilerin Bir Teorisine Doğru" isimli öncü çalışmasında kültürün muhasebe uygulamalarını doğrudan etkilediği fikrini geliştirmiştir. Gray sosyal bilimlerden (özellikle Hofstede'den) ve uluslararası muhasebe literatüründen aldığı yapıları birleştirerek toplumsal değerler ve

muhasabe değerleri arasında bağlantı kuran bir teori öne sürmüştür (Chancani ve Willett, 2004, s.126) ve bu teorik model literatürde sık sık Hofstede-Gray modeli olarak anılmaktadır.

Gray muhasebenin sosyal değerlerin bir bileşeni olarak varolduğunu ve sosyal değerlerden türetildiğini ileri sürmüştür. Bu nedenle muhasabe, ulusal kültür içerisinde mevcut olan bir alt kültürdür. Gray'e göre böylece toplumsal değerlerden türetilen değer sistemi ya da muhasebecilerin tutumları muhasabe sistemlerinin gelişimi üzerinde etkili olacaktır. Gray, Hofstede'nin modelini ulusal kültür kalıplarını şekillendirme ve dengeleme için uyarlamış ve muhasabe alt kültürü ile toplumsal değerler ve bir ulusun kurumları arasındaki etkileşimin muhasabe uygulamaları üzerinde kültürün etkisini açıklayacağını öne sürmüştür (Foo, 2008, s.32).

Bu bağlamda Gray, Hofstede'in yukarıda verilen kültür boyutlarından orijinal çalışmasındaki(1980) dört boyut(**Bireysellik-Kollektiflik; Güç mesafesi; BelirsizliktenKaçınma; Erillik –Dişillik**)ile ilişkili ve muhasabe altkültüründeki uygulamaları doğrudan etkileyen dört boyut tanımlamış ve bunlara “**muhasabe değerleri**” adını vermiştir. Bunlar;

- **Profesyonelliğe karşı statükoculuk(yasal kontrole uygunluk)**, bireysel/profesyonel yorumların kullanımı, muhasabe konusunda gereksinim duyulan düzenlemelerin profesyonel meslek mensuplarının bizzat kendisi tarafından yapılmasına karşı resmi düzenlemelere uygunluğuna ve bu durumun kontrol edilmesi gerektiğine atıfta bulunur. Birinci kısımda profesyonellikten söz edilirken ikinci durumda statükocu bir yaklaşım söz konusudur. Muhasabe alt-kültüründe profesyonellik derecesi muhasabe sistemindeki otoriteyi etkileme derecesini ifade eder. Yüksek profesyonellik derecesinde yüksek oranda “kendi kendine yetme” söz konusudur.
- **Tekdüzeciliğe karşı esneklik**, şirketin kendi isteği ile yaptığı seçimlerin türü ve içeriği ile yeni muhasabe kurallarının uygulamacılar tarafından kabullenme arzusunu ifade eder. Tekdüzeci yaklaşım; yıllar itibariyle karşılaştırılabilirliği sağlamak üzere tüm şirketlerde yeknesak muhasabe uygulamalarının olması gerektiğine daha çok vurgu yaparken esnek yaklaşım, her bir şirketin kendine özgü durumunun gerektirdiği muhasabe uygulamalarını kullanabilme serbestisinin olması gerektiğine atıfta bulunur. Tekdüzelik derecesi ne kadar yüksekse o kadar daha düşük bir profesyonellik derecesinden ve daha sıkı kural ve prosedürlere uyma zorunluluğundan söz edilir.
- **Tutuculuğa karşı iyimserlik**; tutucu muhasabe sistemlerinde belirsizlikle başa çıkabilmek için daha ölçülü ölçüm yöntemlerini kullanan, riskten korkan bir

tavır söz konusuken iyimser (nikbin) muhasebe sistemlerinde, gelecekteki olaylara karşı daha iyimser, kendi istediğini yapabilme özgürlüğünün var olduğu, risk alabilen bir tutum sergilenir.

- **Gizliliğe karşı şeffaflık**, sadece şirket yöneticilerini ilgilendiren bilgilerin mali tablolarda yer alması gerektiğini savunan bir muhasebe sistemine karşı daha şeffaf, daha fazla kamuya açık bir muhasebe sistemine vurgu yapar. Gizlilik derecesi, mali tablolarda hangi bilgilerin yer alıp almayacağını, açıklanacak bilginin kapsam ve düzeyini doğrudan etkiler. Gizlilik ne kadar yüksekse mali tablolarda yer alan bilgi sayısı da o derece az olacaktır (Karabınar, 2005, s.47-49).

Gray(1988) çalışmasında, tanımladığı bu dört muhasebe değerini Hofstede'nin kültürel boyutlarıyla ilişkilendiren fakat ampirik olarak test etmediği dört hipotez kurmuş ve aralarındaki ilişkileri güçlü, az güçlü ve zayıf olarak tanımlamıştır. Daha sonra Radebaugh, Gray ve Black (2006) profesyonellekle, erillik ve Hofstede'nin beşinci boyutu olan uzun dönem yönelimi ile olan zayıf ilişkiyi de not ederek analizi genişletmiştir. Yazarlara göre profesyonelleizm uzun dönem yönelimiyle negatif ve kendine güven açısından erillikle pozitif ilişkilidir (Rodríguez, 2009, s.13; Radebaugh, Gray ve Black, 2006, s.48-50).

Hofstede'nin kültür boyutlarıyla muhasebe değerleri arasındaki ilişkiler Tablo 1'de özetlenmiştir (Rodríguez, 2009, s.14).

Tablo 1.

Hofstede'nin kültür boyutlarıyla muhasebe değerleri arasındaki ilişkiler

Muhasebe değerleri	İlişkinin gücü	Hofstede kültür boyutları				
		Belirsizlikten kaçınma	Güç mesafesi	bireysellik	Erillik	Uzun dönem yönelimi
Profesyonelliğe karşı statükoculuk	Güçlü	Negatif		Pozitif		
	Az güçlü		Negatif		Pozitif	Negatif
	Zayıf				(Radebaugh vd., 2006)	(Radebaugh vd., 2006)
Tekdüzeliliğe karşı esneklik	Güçlü	Pozitif		Negatif		
	Az güçlü		Pozitif			
	Zayıf					
Tutuculuğa karşı iyimserlik	Güçlü	Pozitif				Pozitif
	Az güçlü			Negatif	Negatif	
	Zayıf					
Gizliliğe karşı şeffaflık	Güçlü	Pozitif	Pozitif	Negatif		Pozitif
	Az güçlü				Negatif	
	Zayıf					

Boş kutucuklar ilişki olmamasını işaret eder.

Kaynak: Rodríguez, 2009, s.14.

Muhasebe sistemlerini sınıflandırmak için Gray (1988); otorite/otoritenin emirlerine uyma ve ölçme/açıklama üzerine yargısal temelde bir ayrıma gitmiştir. Sonra öne sürdüğü dört muhasebe değerine göre kültür bölgelerini on sınıfa ayırmıştır. Tablo 2’de özetlendiği şekilde; ilk olarak, yasal düzenlemelere karşı tutumlara göre kültürel bölgeleri sınıflandırmıştır. Bu değerler profesyonizm ve tekdüzelik ile bunların karşıt kutuplarıdır. İkinci olarak, ölçüm ve açıklama uygulamalarına göre bir sınıflandırmaya gitmiştir. İlgili değerler tutuculuk ve gizlilik ile bunların karşıt kutuplarıdır (Kolešnik, 2013, s.36).

Tablo 2.

Gray’in Muhasebe değerleri ve Muhasebe Uygulamaları Arasındaki İlişki

Gray’in Muhasebe değerleri	Muhasebe Uygulamaları
Profyonelliğe karşı statükoculuk	Otorite
Tekdüzeliliğe karşı esneklik	ve Otoritenin emirlerine uyma
Tutuculuğa karşı iyimserlik	Varlıkların ve karın ölçümü
Gizliliğe karşı şeffaflık	Bilgilerin açıklanması

Kaynak: Kolešnik, 2013, s.36.

Daha sonra Perera (1989), yaptığı çalışmada Gray (1988)’in modelinde bir değişiklik önermiştir. Ayrıca, DoupnikandTsakumis(2004) çalışmalarında Gray (1988)’in modelinde kısmi bir düzeltme önermişlerdir. YazarlarGray (1988)’in muhasebe sistemleri yapısını sadece ülke düzeyinde finansal raporlama kurallarına değil aynı zamanda bu kuralların muhasebeciler tarafından bireysel ve firma düzeyinde uygulanabileceğini de belirtmişlerdir (Rodrigez, 2009, s.5).

Üç çerçeve model de (Gray 1988; Perera 1989; Doupnik ve Tsakumis 2004) birçok yönden birbirinin benzeri olmasına karşın aralarındaki temel fark toplumsal değerler ve kurumsal sonuçlar arasındaki ilişkide kendini gösterir. Gray (1988) and Doupnik ve Tsakumis (2004) modeli; (1) toplumsal değerler, muhasebe değerlerini aynı anda ve bireysel olarak etkiler ve böylece (2) muhasebe değerleri ve kurumsal sonuçlar muhasebe uygulamalarını aynı anda ve bireysel olarak etkiler şeklinde hiyerarşik bir ilişki tanımlamışlardır. Alternatif olarak, Perera (1989) toplumsal değerler ve kurumsal sonuçların birbiriyle ilişkisi yanında toplumsal değerler ve kurumsal sonuçlar üzerine fiziksel çevrenin direkt bir etkisini ifade etmiştir (Rodrigez, 2009, s.8).

Baydoun and Willett'se 1995 yılında yaptıkları çalışmada Gray'in teorisine kritik bir katkı yaparak Gray'in muhasebe değerlerinin Hofstede'nin kültürel boyutları ile muhasebenin özellikleri arasında aracı değişkenler olarak gerçekten faydalı bir amaca hizmet edip etmediğini sorgulayarak muhasebe değerlerini Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin ölçüm ve raporlama uygulamalarının nitel karakteristikleri yönünden ölçülebilir hale getirmeye teşebbüs etmişlerdir(Chancani ve Willett, 2004, s.131).

3. Muhasebe Kültürü İle İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmalar

Çalışmanın bu bölümünde analiz birimi olarak özellikle muhasebecilerin kullanıldığı bazı çalışmalar gözden geçirilecektir.

Gray (1988) tarafından önerilen teorik çerçeveyi bir ya da daha fazla yönden ampirik olarak test eden çok sayıda çalışma vardır. Bu çalışmaların çoğu bağımsız değişken olarak Hofstede'nin kültürel boyutlarını kullanarak ve ülkelerarası karşılaştırma yaparak Hofstede'nin kültürel boyutlarıyla Gray'in hipotezleri arasındaki ilişkiyi sınamak yoluyla bu hipotezleri test etmeye çalışmıştır. Ayrıca analiz birimi olarak bireysel olarak muhasebecilerin kullanıldığı ve Gray'in hipotezlerini sınanan artan sayıda çalışma yapılmaktadır. Bu çalışmalar kültürel boyutlar ve muhasebecilerin tutum ve inançları üzerine odaklanmıştır (Karabınar vd., 2012, s.43). Tablo 3'te konuyla ilgili bazı çalışmalar özetlenmiştir (Doupnik ve Tsakumis, 2004 ve Kolesnik, 2013'ten özetlenmiştir).

Tablo 3.

Hofstede-Gray Modeli ile İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmalar

Yazar(lar)	Ülke sayısı	Çalışmanın konusu	Analiz yöntemi	Sonuç
Eddie 1991	13	Kültür boyutlarıyla muhasebe değerleri arasındaki ilişki	Korelasyon	kültür değerleri ile muhasebe değerleri arasındaki önceden tahmin edilen bütün ilişkiler onaylanmıştır.
Salter ve Niswander 1995	29	Kültür boyutlarıyla muhasebe değerleri arasındaki ilişki	Regresyon	Gray modeli güncel finansal raporlama uygulamalarını açıklamada en iyi, kültürel temelli hala geçerliliğini kaybetmemiş profesyonel ve düzenleyici yapılarda göreceli olarak zayıftır.

Tablo 3.

Hofstede-Gray Modeli ile İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmalar

Yazar(lar)	Ülke sayısı	Çalışmanın konusu	Analiz yöntemi	Sonuç
Sudarwan ve Fogarty 1996	1	Kültür boyutlarıyla muhasebe değerleri arasındaki ilişki	Yapısal eşitlik modeli (YEM/SEM)	Gray'in orijinal 13 ilişkisinden dördü desteklenirken dört ilişki Gray'in beklentisinin tersi çıkmıştır. Belirtmek gerekir ki yalnızca bu çalışmada Gray'in değerleri Hofstede'nin endeks skorlarından bağımsız ölçülmüştür ve Hofstede'nin beşinci kültürel boyutu olan "Uzun dönem yönelimi" analize katılmıştır(Douppnik ve Tsakumis, 2004)
Schultz ve Lopez 2001	3	Benzer finansal raporlama standartlarının muhasebeciler tarafından yorumu ve uygulanması üzerine kültürün etkisi	Kategorik veri modellemesi (CATMOD)	Benzer gerçekler ve kurallarda bile muhasebecilerin yargıları ülkeler arasında önemli oranda değişmektedir.
Douppnik ve Riccio 2006	2	Yazarlar Gray'in gizlilik ve tutuculuk hipotezlerini test ederek, muhasebeciler arasında finansal raporlama standartlarını yorumlama ve uygulama yönünden iki farklı ülkede kültürel sebeplerden dolayı fark olup olmadığını araştırmışlardır.	ANOVA ve MANOVA	Gelir artışlarını tanıma ile tutuculuk hipotezi arasında güçlü bir ilişki ve finansal bilgilerin açıklanması ile gizlilik hipotezi arasında güçlü bir ilişki vardır.

Tablo 3.
Hofstede-Gray Modeli ile İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmalar

Yazar(lar)	Ülke sayısı	Çalışmanın konusu	Analiz yöntemi	Sonuç
Tsakumis 2007	2	Yazar muhasebecilerin finansal raporlama kuralları uygulamaları üzerinde ulusal kültürün etkisini araştırmıştır. Bu amaçla profesyonel yargı gerektiren IAS 37: KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR standardı araştırmaya temel olarak seçilmiştir.	ANOVA ve t testi	Finansal bilgileri açıklama ile Gray'in gizlilik hipotezi arasında güçlü bir ilişki bulunmuştur. Bununla birlikte iki ülke arasında koşullu varlıklar ve koşullu borçları tanımda profesyonel yargıyla ilgili anlamlı bir farklılık bulunamamıştır.

Kaynak: Doupnik ve Tsakumis (2004) ve Kolesnik (2013)'ten özetlenmiştir.

Yukarıda kısaca ana hatlarıyla özetlenen çalışmalardan da görüleceği gibi Hofstede-Gray modeli bir çalışma hariç (Sudarwan ve Fogarty,1996) genellikle uluslararası karşılaştırmalarda kullanılmıştır. Bu çalışmalarda yazarlar, ilgili kültür değerini yansıttığı düşünülen subjektif ölçüler vasıtasıyla muhasebe kültür değerlerini ortaya çıkarmaya çalışmışlardır^{****}.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında ise analiz birimi olarak tek ülkenin kullanıldığı bazı çalışmalar hakkında bilgi verilecektir. Bu çalışmaların seçilmelerinin sebebi şöyle açıklanabilir.

İncelenen ilk çalışma olan Amat , Blake, Wraith & Oliveras (1999)'ta yazarlar ampirik bir araştırma yapmamış olmalarına rağmen demokrasiye geçiş ve daha sonra Avrupa birliğine üyelik sürecinde İspanya'da meydana gelen kültürel değişimleri irdeleme yönünden ilginç bulunduğu için çalışmaya dahil edilmiştir.

Olimid ve Calu (2006), bilindiği kadarıyla ilk olarak direkt Gray'in muhasebe değerlerini ölçmeye yönelik hazırlanmış bir anket formu kullanmışlardır. Bu yönden diğer çalışmalardan ayrıldığı için çalışmaya dahil edilmiştir.

**** Örneğin, Sudarwan ve Fogarty(1996), çalışmalarında Profesyonizm değeri için meslek örgütü olan muhasebeciler birliğinin yayınladığı muhasebe ve denetim standartlarının sayısı, Tutuculuk değeri için muhasebe uygulamaları ve finansal tablo açıklamalarında izin verilen muhasebeleştirme yöntemleri gibi değişkenler kullanmışlardır.

Diğer iki makale de aynı nedenle bu çalışmaya dahil edilmiştir.

Amat , Blake, Wraith & Oliveras (1999), “Dimensions Of National Culture And The Accounting Environment - The Spanish Case” adlı çalışmalarında Hofstede-Gray modeli temelinde tanımlayıcı ve anektodal bir yaklaşımla İspanya’da Franco rejiminin yıkılmasından sonra demokrasiye geçiş sürecindeki muhasebe değişimini hem finansal muhasebe hem de yönetim muhasebesi açısından analiz etmişler fakat spesifik olarak ampirik bir yaklaşım kullanmamışlardır. Yazarların belirttiğine göre bu çalışma, Pourjalali ve Meek’in 1995 yılında yaptıkları ve İran devriminin öncesi ve sonrasındaki kültürel boyutlar ve muhasebe çevresindeki değişimi analiz ettikleri çalışmanın İspanya bağlamındaki tekrarıdır.

Yazarlar çeşitli yönlerden yaptıkları bir literatür taramasından Tablo 4’te özetlenen muhasebe değişimi tahminlerini öne sürmüşlerdir.

Tablo 4.

İspanya için beklenen muhasebe değişimleri

İlgili kültürel değişken	Beklenen finansal muhasebe değişimi	Beklenen yönetim muhasebesi değişimi
Daha yüksek bireysellik	Artan profesyonelizm	Artan profesyonellik
Daha düşük güç mesafesi	Artan esneklik	Daha çeşitli ve yenilikçi uygulamalar
Daha zayıf belirsizlikten kaçınma	Azalan tutuculuk	Daha iyimser tahminler
Daha zayıf belirsizlikten kaçınma ve Daha düşük güç mesafesi	Azalan gizlilik	Şirkette daha fazla “açık defter” yaklaşımı

Kaynak: Amat , Blake, Wraith & Oliveras (1999).

Çalışmalarının izleyen bölümlerinde ise İspanya’daki bu dönüşüm sürecinde meydana gelen yasal, örgütsel ve sistemsel değişimleri analiz ederek bunların muhasebe değerleri ile ilgisi üzerine oluşturdukları önermeleri ilişkilendirmişlerdir.

Sonuç olarak, finansal muhasebe açısından Gray’in önermelerini destekleyen önemli kanıtlar olduğunu, fakat yönetim muhasebesi açısından Gray’in dört önermesinden yalnızca üçünün desteklendiği ve “açık defter” yaklaşımının tereddütle karşılandığı sonucuna varmışlardır.

Olimid ve Calu (2006), “An empirical study of the accounting values shared by Romanian accountants aiming to become private practitioners” adlı çalışmalarında kamu denetçisi ve serbest çalışmak için gerekli ruhsatı almak isteyen muhasebecilerin muhasebe değerlerini iki farklı yılda (1999 ve 2005) araştırarak geçen sürede muhasebe değerleri açısından bir değişiklik olup olmadığını

incelemişlerdir. Bu amaçla da Gray'in muhasebe değerlerini ölçen ve kendi geliştirdikleri anket formunu kullanmışlardır^{****}.

Yazarlar çalışmalarında öncelikle 1989 yılında komünizmin yıkılmasıyla birlikte ülkenin finansal sisteminde yapılan modernizasyon çalışmalarını ve uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecini irdelemişler ve daha sonra da yapılan araştırma ve sonuçlarını sunmuşlardır.

Buna göre; reform döneminin ilk döneminde(1990-1999 arası) henüz komünizmin etkileri tam olarak silinmediği için Romanya muhasebe sistemi statükocu, tekdüzeci, tutucu ve gizliliği yüksek olarak tarif edilmiştir.

1999 anketi bu değerleri tanımlamak amacıyla kamu denetçisi veya serbest muhasebeci olmak isteyen muhasebe meslek mensuplarına uygulanmıştır.

Kullanılan anket formu her bir muhasebe değeri için 4 soru olmak üzere toplam 16 sorudan oluşmakta ve çok küçük ölçüde katılırim seçeneğinden, çok büyük ölçüde katılırim seçeneğine uzanan 5'li Likert ölçeğindedir.

Cevapları yorumlamak için her bir kategorideki cevapların toplamı -2 ile +2 arasında değişen bir katsayıyla çarpılmış ve buna bağlı kategori skorları hesaplanmıştır. Buna göre muhasebecilerin muhasebe değerleri tercihlerinin profesyonelizm hariç yukarıda belirtilen şekilde olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bununla birlikte meslek mensupları ve muhasebe yasal düzenleyicileri arasında süregelen gerilim ve mücadelenin sonuçları etkilemesinin mümkün olduğunu da belirtmişlerdir. Daha sonra muhasebe değerleriyle bağımsız değişken olarak kullandıkları demografik özellikler (eğitim, tecrübe, yaş gibi) arasındaki korelasyonları kıkare testi kullanarak araştırmışlar ve bunun sonuçlarının muhasebe değerleri tercihleriyle tutarlı olduğunu belirtmişlerdir.

2005 anketi de benzer bir grup muhasebe meslek mensubuna uygulanarak tekrarlanmıştır. Bu sefer Gray'in hipotezleri Hofstede'nin Romanya skorlarıyla ilişkilendirilerek her bir muhasebe değeri için hipotez kurulmuştur.

**** Bu noktada şunu belirtmek gerekir ki; ilk çalışmanın tarihi (1999) düşünüldüğünde Gray'in muhasebe değerlerini test etmek amacıyla geliştirilmiş bir anket formu alanında ilktir. Elinizdeki çalışmanın yazarları konuyla ilgili daha önce yapılmış çalışmalarda direkt olarak muhasebe değerlerini ölçen bir anket çalışmasına rastlamamışlardır. Önceki çalışmalarda genellikle muhasebenin kültürel yapısını ortaya çıkarmada Gray'in değerleri aracı(mediator) değişken olarak kullanılmıştır.

Bu çalışmada, arada geçen sürede meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak anket formundaki belirli sorularda bazı değişiklikler yapılmış fakat formun genel yapısı ve analiz yöntemi değiştirilmemiştir.

Bu anketin sonucunda ise, 1999 sonucundan farklı olarak statükoculuk ve şeffaflık değerleri yönünde bir tercih olduğu ortaya çıkmıştır. Statükoculuk açısından bunun sebebinin değiştirilen bir soru olabileceği belirtilmiştir. Buna göre, katılımcıların büyük çoğunluğu kimin yaptığına bakmaksızın (1999’untersine) mevcut durumdan daha detaylı muhasebe düzenlemeleri yönünde tercih bildirmişlerdir.

Şeffaflıkla ilgili sorularda ise değişiklik yapılmamış olmasına rağmen açıkça gizlilikten şeffaflığa doğru bir kayma olduğu bulunmuştur. Bunun sebebinin de uluslararası muhasebe standartlarının kabulü, harmonizasyon çalışmaları ve Anglo-Saxon muhasebe sistemi yönündeki eğilimin artması olabileceği belirtilmiştir.

Chancani ve Willett (2004), “An Empirical Assessment Of Gray’s Accounting Value Constructs” adlı çalışmalarında muhasebe ve kültür ilişkisi alanına artan bir ilgi olduğunu fakat an itibarıyla Gray’in teorisini ampirik olarak test eden az sayıda çalışma bulunduğunu ve Hofstede-Gray modelinin teorik yapısının operasyonel ve ampirik ölçülüp ölçülemeyeceği noktasından hareket ettiklerini söyleyerek amaçlarının Gray’in “a priori” olarak öne sürdüğü muhasebe alt-kültürü değerlerini incelemek olduğunu belirtmişlerdir.

Bu amaçla, anket oluşturma genel prensiplerini, Hofstede’nin değerler anketi genel yapısını ve daha önce yapılmış Hofstede-Gray modeli çalışmalarını içeren orijinal bir anket formu geliştirmişlerdir^{*****}. Geliştirdikleri bu anketi “Muhasebe Değerleri Anketi [Accounting value survey(AVS)] olarak isimlendirmişlerdir.

Anket formu, muhasebe değerleri toplumsal kültür değerleriyle yakından ilişkili olarak görüldüğü için Hofstede’nin kültür değerleri anketinin temel yapısına benzer olarak dizayn edilmiştir. Hofstede’de olduğu gibi, her bir muhasebe alt-kültürü değeri için 4 madde ve toplamda 16 maddeden oluşmakta ve 7’li Likert tipi ölçek kullanılmaktadır. Yazarlara göre maddelerin kapsamlı, sade, anlaşılır ve samimi olmasına çalışılmıştır.

***** Nitekim Chancani ve Willett(2004) makalelerinde daha önce böyle bir çalışmaya rastlamadıklarını söylemişlerdir(s.128,134), bunun sebebi yukarıda adı geçen Olimid ve Calu’nun ilk çalışmasının 1999 yılında yapılmış yerel bir çalışma olması ve bu sebeple yazarların bu çalışmaya ulaşamamış olması olabilir. Ayrıca Olimid ve Calu nihai çalışmalarını 2006 yılında yayınlamışlardır. Bu da Chancani ve Willett (2004)’in çalışmasından daha sonraki bir tarihe gelmektedir.

Oluşturulan anket formu YeniZelandave Hindistan’da ulaşılabilen bankacılık sektöründe çalışan finansaltablok kullanıcıları ve düzenleyicileri üzerinde uygulanmıştır. İki farklı ülkede iki farklı grubun seçilme sebebi olarak da hem Gray’in yapılarının geçerliliğini sınamak hem de pragmatik olarak dil sorununu aşmak olarak belirtilmiştir.

Anket verilerinin analizinde çok değişkenli analiz teknikleri (güvenilirlik, faktör ve kümeleme analizi) kullanılmıştır.

Anket sonuçları sayılan analizlere göre değerlendirilmiş ve iki ülke arası karşılaştırma yapılmıştır.

Buna göre, toplamda her bir muhasebe kültür değerinin Cronbach alfa değeri genel olarak tavsiye edilen değerin (0,7) altında çıkmıştır (örneğin en yüksek değer olan tekdüzelik 0,6 civarındadır). İki ülke karşılaştırıldığında Yeni Zelanda değerleri bütün kategorilerde yüksek çıkmıştır. Yazarlar düşük alfa değerinin sonuçlar açısından bir sınırlama yarattığını fakat gene de gelecekte yapılması muhtemel çalışmalar için bir kıyaslama noktası olabileceğini belirtmişlerdir.

Faktör analizi açısından KMO ölçüsü 0,7’ye çok yakın ve Bartlett küresellik testi yüksek anlamlılık seviyesinde çıkmıştır. Bu da verilerin faktör analizine uygunluğunu göstermiştir. Asal bileşenler analizi ve Varimax döndürme metodu uygulanarak (Kaizer normalleştirilmesi yapılarak) özdeğerleri 1’ in üzerinde olan ve toplam varyansın %49’unu açıklayan 5 faktöre ulaşılmıştır.

Bu faktörlerin genel olarak Gray’in değerleriyle uyumlu olduğunu fakat tutuculuk değerinin açıklama yönünden tutuculuk ve ölçüm yönünden tutuculuk olarak iki ayrı faktöre yüklenebileceğini belirtmişlerdir.

Daha sonra faktör analizi sonuçlarına nirengi oluşturabilmek amacıyla hiyerarşik kümeleme analizi yapılmıştır. Buna göre de sonuçların faktör analizi sonuçlarıyla uyumlu olduğu görülmüş ve analiz sonuçlarının bir bütün olarak Gray’in muhasebe alt-kültürü değerleri teorisini tam olarak olmasa bile desteklediğini belirtmişlerdir.

Sonuç olarak açıklanan yazarlar genel olarak şu sonuçlara ulaşmışlardır;

Ulaşılan sonuçlar Gray’in teorik yapısını desteklemesine rağmen açıklanan varyansın %50 civarında olması başka muhasebe kültürü boyutlarının da olabileceğini göstermektedir. Çünkü artan küreselmeye bağlı olarak muhasebe sistemlerini ve kültür muhasebe ilişkisini etkileyen çok sayıda yeni faktör ortaya çıkabilmektedir.

Anket yönteminin bizzat kendisinin de katılımcıların yanıtlarının güvenilirliği anlamında sorgulanabileceği belirtilmiştir.

Faktör analizi sonucu oluşturulan faktör yapısının bazı maddelerin birden fazla faktöre yüklenmesi nedeniyle subjektiflik içerebileceği belirtilmiş ve bu nedenle geliştirilmesinin iyi olabileceği sonucuna varılmıştır.

Albuquerque, Almeida & Quirós, (2011),“The Culture And The Accounting Values: An Empirical Study In View Of Portuguese Preparers” adlı çalışmalarında Gray’in önerdiği muhasebe değerleri temelinde yapmış olduğu uluslararası sınıflandırmada Portekiz’in yerini incelemişler ve;

“Gray’in ileri sürdüğü gibi, az gelişmiş Latin ülkeleri grubunda yer alan Portekiz’in meslek mensuplarıyüksek düzeyde tekdüzecilik, tutuculuk, gizlilik ve statükoculuk değerlerine sahiptir.”

hipotezini test etmişlerdir.

Bunun amaçla Chancani ve Willett (2004)’in geliştirdiği ve “Muhasebe Değerleri Anketi” olarak isimlendirdiği anket formunu (bazı küçük değişiklikler ve uyarlamalarla) kullanarak muhasebe meslek mensupları üzerinde uygulamışlardır. Yukarıda da bahsedildiği gibi sözü edilen anket çalışması doğrudan doğruya Gray’in muhasebe değerlerini bir bütün olarak ölçmeye yönelik ilk anketlerden biridir. Daha önce örnek olarak özetlenen çalışmalarda genellikle muhasebenin kültürel yapısını ortaya çıkarmada Gray’in değerleri aracı(mediator) değişken olarak kullanılmıştır.

Albuquerque ve diğer. yaptıkları çalışmada 382 meslek mensubundan derledikleri verileri analiz ederek ulaştıkları sonuçları analiz etmişler ve gerek analiz sürecini gerekse ulaştıkları sonuçları Chancani ve Willett (2004)’in sonuçlarıyla karşılaştırmışlardır. Kullandıkları anket formu Chancani ve Willett (2004)’ten farklı olarak 5’li Likert ölçeği formatındadır. Yine çalışmada Chancani ve Willett (2004)’te olduğu gibi çok değişkenli analiz teknikleri(güvenilirlik ve faktör analizi) uygulamışlardır. Güvenilirlik analizi sonuçları bakımından Tekdüzecilik değeri hariç Cronbach alfa değerlerinin ve faktör analizinin sonuçlarının(açıklanan toplam varyansın) Chancani ve Willett (2004)’ten yüksek olduğunu belirtmişlerdir.

Burada küçük bir eleştiri olarak şunu belirtmek gerekirse, belki de tipografik bir hatadan dolayı, çalışmada önce 5 faktöre ulaşıldığı belirtilmesine rağmen (s.23), ardından bunlarla ilgili açıklamalarda aslında 6 faktöre ulaşıldığı görülmektedir.

Çalışmada sonuç olarak, statükoculuk ve tekdüzecilik değerlerinin kuvvetli, gizlilik ve tutuculuk değerlerinin ise makul seviyede olduğunu bulmuşlar ve test ettikleri hipotezin reddedildiğini belirtmişlerdir. Bunun sebebinin de genel olarak Gray’in çalışmasından bu yana geçen süre zarfında Portekiz’in yaşamış olduğu (Avrupa birliğine katılmak,

dışarıya açıklığı oldukça artmış olması, güçlenen uluslararası ilişkiler gibi) tecrübeler ve muhasebe alanında oldukça derinleşen uluslararası harmonizasyonun rolü nedeniyle değişmesi muhtemel kültür yapısı olabileceğini belirtmişlerdir. Öneri olarak da ya ülkeler arası sınıflandırmanın yeniden yapılmasını ya da kültür değerlerinin yeniden tanımlanmasını sunmuşlardır.

SONUÇ

Özellikle küreselleşme etkisi ve harmonizasyon ve yakınsama çabalarının artışı gibi sebeplerle son yıllarda kültür ve muhasebe ilişkisi üzerine yapılan çalışmalarda artış görülmektedir. Ülkeler arası kültürel yapı farklılıkları nedeniyle ülkelerin muhasebe sistemleri de farklılık göstermektedir. Çünkü muhasebeyi içinde bulunduğu kültürel çevre şekillendirir. Ülke muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkları ve sebeplerini ortaya koyabilmek bu çabalara katkı sağlayabilir.

İlgili literatür incelendiğinde muhasebe kültürü alanında yapılan çalışmaların çoğu konuyla ilgili öncü bir çalışma olarak kabul edilen Gray'ın 1988 yılında yaptığı çalışmaya dayalı olduğu görülmektedir. Bu çalışmasında Gray toplumsal kültür değerlerinin muhasebe değerlerini etkilediğini ve bunun da bir ülkenin muhasebe sistemini belirlediğini öne sürerek Hofstede'nin toplumsal kültür boyutlarını temel alan muhasebe değerleri tanımlamış ve daha sonra bu değerlere dayalı olarak ülkeleri sınıflandırmıştır. Fakat bu çalışma yargıya dayalı teorik bir çalışmadır.

Bu eksikliği gidermek ve Hofstede-Gray modelinin teorik yapısını test etmek amacıyla birçok çalışma yapılmıştır. Yapılan bu çalışmaların çoğu ülkelerarası çalışmalardır ve muhasebe değerleri endirekt olarak subjektif değişkenler kullanılarak ölçülmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda direkt olarak Gray'ın değerlerini ölçmeye yönelik çalışmalar görece olarak azdır.

Bu çalışmada muhasebe kültürü alanında seçilmiş bazı çalışmaların ampirik yönden değerlendirmesi yapılmaya çalışılmıştır. Ortaya konulan sonuçlar açısından bakıldığında Gray'ın teorik yapısının genel olarak tutarlı olduğu belirtilmiştir. Fakat kültürün dinamik bir olgu olması sebebiyle aradan geçen sürede kültür değerlerinde meydana gelmesi muhtemel değişimlerin dikkate alınması gelecekte yapılacak çalışmalar için faydalı olacaktır.

Ayrıca genel olarak konuyla ilgili olarak yapılan çalışmalarda analiz sonuçlarına bakıldığında genel olarak, “özellikle faktör yüklerinin” dağılımında kamuya bilgi açıklaması neredeyse her çalışmada aykırı ve ayrık bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanında incelenen çalışmalarda varyansın %50 düzeyinde kalması açıklanamayan bazı durumların varlığına işaret etmektedir. Buradan hareketle Gray'ın modelinin “kamuya açıklanan bilgiler” ekseninde yeni bir boyut tanımlanması gereksinimi olduğu söylenebilir.

KAYNAKLAR

- Albuquerque, F., Almeida, M. C. & Quirós, J. (2011), The Culture And The Accounting Values: An Empirical Study In View Of Portuguese Preparers, *Journal Of International Business And Economics*, v.11, n.2, 16-27.
- Amat, O., Blake, J., Wraith, P. & Oliveras, E. (1999), Dimensions Of National Culture And The Accounting Environment: The Spanish Case, *Universitat Pompeu Fabra Economics Working Paper Series*, No: 394. <<http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads/394.pdf>> (Erişim: 22/04/2008) ve *European Business Review*, (2000), v.12, n.3, 122-128.
- Askary, S. (2006), Accounting Professionalism: A Cultural Perspective Of Developing Countries, *Managerial Auditing Journal*, v. 21, n.1, 102-111.
- Askary, S., Yazdifar, H. & Askarany, D. (2008), Culture and Accounting Practices in Turkey, *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, v.5, n.1, 66-88.
- Bălan, S., ve Vreja, L. O. (2013), The Trompenaars' Seven-Dimension Cultural Model And Cultural Orientations Of Romanian Students In Management, *Proceedings of The 7th International Management Conference, New Management for the New Economy*, 7-8 Kasım, Bükreş, Romanya.
- Baydoun, N. ve Willett, R. (1995), Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries, *Abacus*, v. 31, n.1, 67-92.
- Bekçi, İ. ve Bitlisli, F. (2012), Muhasebe- Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 13, Sayı 1, 61-76.
- Bergiel, E. B., Bergiel, B. J. & Upson, J. W. (2012), Revisiting Hofstede's Dimensions: Examining the Cultural Convergence of the United States and Japan, *American Journal of Management*, v. 12, n. 1, 69-79.
- Chanchani, S. ve MacGregor, A. (1999), A Synthesis Of Cultural Studies in Accounting, *Journal of Accounting Literature*, v. 18, Accounting & Tax, 1-30.
- Chanchani, S. ve Theivanathampillai, P. (2006), Typologies of Culture, Working paper, <<http://home.arcor.de/mba2006/Typologies of culture.pdf>>, (Erişim: 20/10/2013).
- Chanchani, S. ve Willett, R. (2004), An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs, *The International Journal of Accounting*, v. 39, 125-154.
- Choi, F. D. S. ve Meek, G. (2008), *International Accounting*, New Jersey, Pearson Prentice Hall, 6th ed.

- Doupnik, T. S, 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*, v. 23, 1-48.
- Doupnik, T. S., Salter, S. B. (1995), External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of A General Model of International Accounting Development, *The International Journal of Accounting*, v. 30, n. 3, 189-207.
- Foo, F. Y. (2008), A Cross-Cultural Study Of Accounting Concepts Applied In International Financial Reporting Standards, Unpublished Doctoral Dissertation, School of Accounting and Finance, Faculty of Business and Law, Victoria University, Melbourne.
- Gray, S. J. (1988), Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, v.24, n.1, March, 1-15.
- Harrison, G. L., McKinnon, J. L. (1986), Culture And Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation, *Accounting Organizations and Society*, v.11, n. 3, 233-252.
- Heidhues, E., Patel, C. (2011), A Critique of Gray's Framework on Accounting Values Using Germany as a Case Study, *Critical Perspectives on Accounting*, n.22, 273-287.
- Hofstede, G. (2011), Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context, Online Readings in Psychology and Culture, Unit 2, <<http://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8>> ,(Erişim:22/12/2012).
- Hofstede, G., Minkov, M. (2010), Long- Versus Short-Term Orientation: New Perspectives, *Asia Pacific Business Review*, v.16, n. 4, Ekim, 493-504.
- House, R. J. (Ed.), Hanges, P. J. (Ed.), Javidan, M. (Ed.), Dorfman, P. W. (Ed.), Gupta, V. (Ed.), (2004); *Culture, Leadership, and Organizations: The GLOBE Study of 62 Societies*, SAGE Publications, Inc.
- Jaggi, B., Low, P. Y. (2000), Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures, *The International Journal of Accounting*, v. 35, n. 4, 495-519.
- Karabınar, S. (2005), *Kültür Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Karabınar, S., Canel, C., Öktem, R. (2012), A Survey of Accounting Culture in Turkey, *Advances in Management*, v. 5, n. 12, 42-49.
- Kim, H., Kamalanabhan, T.J. (2011), Developing A Theoretical Framework For A Cross-Cultural Employee Motivation Study, Working paper, <<http://business>.

sfu.ca/jack-austin-centre/wp-content/uploads/2011/08/Kim-TJK-2009.-Published-Developing-a-theoretical-framework-for-a-cross-cultural-employee-motivation_Final.pdf>, (Erişim: 14/12/2013).

Koleśnik, K. (2013), The Role Of Culture In Accounting In The Light Of Hofstede's, Gray's And Schwartz's Cultural Dimensions Theories: A Literature Review, Financial Internet Quarterly, e-Finance, v. 9, n. 3, 33-41. < http://www.e-finance.com/artikuly_eng/254.pdf>, (Erişim: 20/12/2013).

Mueller, G. G., Gernon, H., Meek, G. (1991), Accounting: An International Perspective, Boston: Richard D. Irwin Inc., 2nd Ed.

Olimid, L. and, Calu D. A. (2006), An Empirical Study of the Accounting Values Shared By Romanian Accountants Aiming to Become Private Practitioners, <<http://ssrn.com/abstract=948953>> or <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.948953>>, (Erişim: 11/10/2010).

Perera, M.H.B.(1989), Towards a Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting, The International Journal of Accounting, v.24, n.1, 42-56.

Radebaugh, L. H., Gray, S. J., Black, E. L. (2006), International Accounting and Multinational Enterprises, John Wiley & Sons Inc., 6th Ed.

Riahi-Belkaoui, A. (1995), The Cultural Shaping Of Accounting, Westport: Quorum Books.

Rodriguez, R. P. Jr., (2009), Three Essays On The Quantification, Validation, and Application of Gray's Accounting Values, Unpublished Doctoral Dissertation, The University Of Texas At El Paso, UMI Microform 3358880, ProQuest LLC, Ann Arbor.

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

Tsakumis, G. T. (2007), The Influence of Culture on Accountants' Application of Financial Reporting Rules, Abacus, v. 43, n. 1, 27-48.

Violet, W. J. (1983), The Development of International Accounting Standards: An Anthropological Perspective, International Journal of Accounting, v.18, n.2, Bahar, 1-12.

Zarzeski, M. T. (1996) Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices, Accounting Horizons, v. 10, n. 1, March, 18-37.