

KÜLTÜR OLGUSUNUN MUHASEBE HİLELERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Yrd.Doç.Dr. Can Tansel KAYA*

Yrd.Doç.Dr. Ayşe Begüm ÖKTEN**

ÖZET

Kültür olgusu, ülkelerin sosyal, ekonomik ve kurumsal düzenlemelerini etkilediği gibi bir alt kültür olan muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir. Her ne kadar kültür çalışmaları daha çok toplumsal farklılıkları anlamaya odaklansa da muhasebe üzerindeki etkileri diğer alanlar kadar dikkat çekmemiştir. Kültür-muhasebe arasındaki ilişkide sayılabilecek değişkenler arasında etik ve de etiğin olmadığı durumda doğacak olan hile özellikle dikkat çekmektedir. Şirketler, içsel dinamiklerinin yarattığı muhasebe hileleriyle ait oldukları ülke ve kültürlerinin yansıması haline gelmektedir. Bu doğrultuda, çalışmanın amacı, muhasebe hileleri ve kültür arasındaki ilişkiyi, Hofstede'in (1980) dört kültür boyutunu temel alarak incelemek ve kültür-muhasebe hileleri arasındaki ilişkiyi değerlendirmektir. Çalışmada ikincil verilerden yararlanılmıştır. Kültür ile ilgili veriler Hofstede'in ülkeleri sınıflandırdığı indeksten, muhasebe hilelerinin değerlendirildiği veriler ise Dünya Bankası'nın yayımladığı ve Kaufman tarafından derlenen Kurumsal Yolsuzluk/Etik İndeksinden elde edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Hileleri, Kültür, Hofstede.

Jel Kodlar: M40, M41.

ABSTRACT

Culture not only has direct influence on social, economical and institutional regulations of countries, but on the general accounting environment within those countries as well. However, most of the culture studies focus on understanding social differences yet influence of culture on accounting

* Yeditepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, can.kaya@yeditepe.edu.tr

** Yeditepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, begum.otken@yeditepe.edu.tr

has not drawn too much attention. Of the important variables on the relationship between culture and accounting, ethics and fraud in the absence of ethical conduct require attention. Companies that conduct accounting fraud do become the reflection of their country and culture. In this framework, the purpose of this study is to analyze and discuss the relationship between accounting fraud and culture from the perspective of Hofstede's four culture dimensions. Secondary data is used. Data related to culture is obtained from Hofstede's country classification index and data related to accounting fraud is obtained from Institutional Fraud/Ethics Index, which is compiled by Kaufman and printed by World Bank.

Key Words: Accounting Fraud, Culture, Hofstede.

Jel Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

Kültürel değişkenler, ülkelerin sosyal ve ekonomik birçok alanına etki ettiği gibi kurumsal düzenlemelerinde de etkisini belirgin şekilde hissettirmektedir. Şüphesiz, muhasebe sistemi de bu etkiden payını almaktadır. Bunun en temel sebeplerinden biri muhasebenin açık bir sistem olmasıdır (Sevilengül 1996). Her ne kadar kültür, birçok araştırmacı tarafından toplumsal farklılıkları ortaya koymak açısından araştırılırsa da özellikle, son yıllarda muhasebe sistemlerindeki farklılıkları ortaya koymak ve ülkelerin muhasebe sistemleri üzerindeki etkisi bakımından da çalışılmaya başlanmıştır (Bekci ve Bitlisli 2012). Bu bağlamda Gray (1988), Perera (1989) ve Smith'in (1992) çalışmaları, muhasebe ve kültür arasındaki ilişkinin incelenmesi yönünde yapılan araştırmalara ışık tutmuştur.

Kültür gibi çevresel faktörlerin etkisi ile bir ülkedeki muhasebe sisteminin uygulamalarının şeffaflığı, kamuya açıklanan bilginin kapsamı, muhasebedeki teknik ve etik uygulamalar gibi ayırt edici özellikler doğrudan etkilenmektedir (Karabınar 2005). Muhasebe sisteminin temelini oluşturan bu özelliklerden en önemlisi belki de etik olgusudur. Ancak günümüzdeki finans ve muhasebe uygulamalarına bakıldığında etikten daha çok hileler dikkat çekmektedir. Muhasebe hileleri, genel olarak şirketler genelinde yapılan tüm hilelerin en tehlikelisi olup, tezahürleri halka açık şirketlerde binlerce hissedarın bireysel birikimlerini tehdit etmektedir. Hal böyle olunca, ülke ekonomilerini direkt etkileyen bu şirketler, içsel dinamiklerinin yarattığı muhasebe hileleriyle bir anlamda ait oldukları ülke ve dolayısıyla da kültürlerinin bir yansıması haline gelmektedir. Bir ülkede faaliyet gösteren

ren şirketlerin tepe yöneticilerinin aynı zamanda o ülke kültürünün de bir parçası olduğu göz önüne alındığında, muhasebe hileleri ile kültür olgusu arasında bir ilişki kurulabilir mi sorusu ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı da kültürel farklılıkları göz önüne alarak bu farklılıkların muhasebe uygulamalarını etik açıdan nasıl etkilediğini tespit etmektir. Geert Hofstede'in 1980 yılında 50'ye yakın kültürü tanımladığı kültür boyutlarının yardımıyla kültür-muhasebe etkileşimine ışık tutmak ve kültürlerin muhasebe hilelerine olan eğilimlerini kurum etiği, kamu sektörü etiği, kurumsal yönetim, kurumsal yasal olmayan hile, kurumsal yasal olan hile ve etkin kanuni sistem boyutları çerçevesinde yorumlamak amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda, kültür olgusunun, Hofstede'in kültür çalışmasının ve muhasebe hileleri ile kültür ilişkisinin açıklanması önem taşımaktadır.

2. KÜLTÜR VE HOFSTEDE'İN KÜLTÜR ÇALIŞMASI

Ulusal kültür tanımlamaların en sık kullanılanı Hofstede'e aittir. Hofstede (1980) kültürü, herhangi bir ulusu oluşturan bireylerin toplu zihinsel programlanması olarak tanımlamıştır. Bu zihinsel programlamanın bir ulusun değerlerini, tutumlarını, davranışlarını ve algılarını etkilediğini ve bir toplumu diğerinden ayırt ettiğini vurgulamıştır. Fukuyama (1995) ise ulusal kültürü sosyal düşünceler, simgeler ve alışkanlıklarla pekiştirilen, tekrarlanan düşünce ve değerlerden oluşan kalıtsal etik alışkanlıklar olarak tanımlamaktadır. Her ne kadar farklı araştırmacılara ait farklı kültür tanımları olsa da, araştırmacıların kültürün bir toplumu diğerinden ayıran inançlar, gelenekler ve alışkanlıklar toplamından oluştuğu noktasında birleşmişlerdir (Obeidat ve diğerleri 2012).

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 (Sığrı ve diğerleri 2009). Bu hususların içerisinde, şüphesiz, muhasebe de yerini almaktadır. Kültür ve muhasebe arasındaki etkileşimi inceleyen çalışmalardan en dikkat çeken Gray'in 1988 yılında yayımladığı dört muhasebe değeri ile Hofstede'in ortaya koyduğu dört kültür boyutunu ilişkilendirerek kültür-muhasebe etkileşimine ışık tuttuğu çalışmasıdır. Bu çalışmada da Hofstede'in kültür boyutları temel alındığından her söz konusu çalışmaya kısaca değinmek gerekmektedir.

Hofstede (1980), IBM firmasının çalışanlarından topladığı veriler ışığında

kültürlerin farklılık gösterdiği dört boyut tanımlamıştır. Hofstede bu boyutları, bireysellik ve toplulukçuluk (individualism-collectivism), güç aralığı (powerdistance), belirsizlikten kaçınma (uncertaintyavoidance) ve erilik ve dişilik (masculinity-femininity) olarak isimlendirmiştir. Hofstede bu dört boyuta sonradan uzun/kısa dönem odaklılık (long/shorttermorientation) olmak üzere beşinci bir boyut daha eklemiştir. Ancak, söz konusu boyutla ilgili birçok ülke açısından veri olmadığından bu boyut çalışmaya dâhil edilmemiştir. Bireysellik ve toplulukçuluk boyutu bireylerin kendi ihtiyaçlarını mı yoksa kendilerini ait hissettikleri grubun ihtiyaçlarını mı ön planda tuttıkları ile ilgilidir. Bireyselliğin yüksek olduğu toplumlarda, birey daha çok tek başına bir birey olarak davranırken toplulukçuluğun yüksek olduğu toplumlarda birey kendisini tanımladığı grup ve o grubun ihtiyaçları doğrultusunda hareket etmektedir (Sargut1994). Hofstede (1991), güç aralığını daha güçsüz bireylerin bir kurumda ya da toplumda gücün adaletsiz dağılımını kabul etmeleri olarak tanımlamıştır. Güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda üstlerin verdiği emirler sorgulanmadan yerine getirilir ve otoriterlik sosyal normlardan kaynaklanırken düşük olduğu toplumlarda ise ast ile üst eşit olarak kabul edilir, sıkı denetim bireylerde rahatsızlık uyandırır (Aycan 2000).

Hofstede'in çalışmasının üçüncü boyutu olan belirsizlikten kaçınma da toplumların geleceğin asla bilinemeyeceği gerçeği ile nasıl başa çıktıkları üzerine odaklanmaktadır ve dolayısıyla bireyin güvenlik ihtiyacı ile ilişkilendirilmektedir. Belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu toplumlarda bireyler hayata karşı rahat bir tutuma sahiptir. Bu toplumlarda bireyler hayatı geldiği gibi yaşamakta ve pratiğin kurallardan daha önemli olduğu düşünülmektedir. Buna karşılık belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu toplumlarda güvenlik ihtiyacı bireylerin günlük hayatlarını ciddi şekilde etkilemektedir. Bireyler rutinlerine bağlıdır ve bu toplumlarda günlük yaşam hem resmi hem de gayri-resmi kurallarla düzenlenmiştir (Hofstede 1991). Erilik ve dişilik boyutu toplumdaki sosyal rollerin cinsiyet ile ilişkisini yansıtmaktadır. Erilik boyutu kazanmayı, başarıyı, iddialı olmayı ve kendine güveni vurgularken dişilik boyutu ise yardımseverliğin, çevreye karşı duyarlı olmanın ve alçakgönüllülüğün altını çizmektedir. Eril toplumlar oldukça rekabetçiysen dişi toplumlarda fikir birliği ön plandadır (Oudenhoven ve diğerleri 1998).

Her ne kadar Hofstede'in çalışması hem metodoloji açısından hem de verilerin güncelliğini kaybetmesi açısından bazı eleştirilere maruz kalsa da (Berry ve diğerleri 1991), kültürel farklılıkları anlama konusunda oldukça faydalı bir sınıflandırmadır ve birçok kültür çalışmasında da kullanılmakta-

dır (Oudenhoven ve diğerleri 1998; Wasti ve Erdil, 2007; Naumov ve Puffer 2000) Çalışmanın amacı doğrultusunda kültürün etkilediği alt sistemlerden biri olan muhasebenin ve özellikle muhasebe hilelerinin tartışılması da önem taşımaktadır.

3. MUHASEBE VE MUHASEBE HİLELERİ

İşletmelerin sinir sistemi görevini ifa eden muhasebe fonksiyonu, bir araya getirdiği bilgiler ile belki de karar vericilere en büyük faydayı sağlamaktadır (Spiceland ve diğerleri 2013). Verilecek kararların sağlıklı olabilmesindeki en önemli ve olmazsa olmaz önkoşul ise, doğal olarak kararların kaynağı olan muhasebe bilgisinin doğru ve güvenilir olmasıdır. Aksi bir durum olduğunda, arkası kesilmeyen bir yanlışlar döngüsü içine girecek olan kurum, bu durumu temizlemek için çok ciddi finansal ve zaman maliyetlerine maruz kalacaktır. Yanlış muhasebe bilgisinin kaynağı bulunabildiği takdirde, kurum sadece yanlış muhasebe bilgisinin yaratmış olduğu kayıpları hissedecektir. Bu durumun bir farklı boyutu ise, şirketin yanlış muhasebe bilgilerini bilerek yayınlaması ve de dolayısıyla hileye başvurmasıdır. Artık hile sadece şirket içini zedelemekle kalmayacak; etkileri şirketin direkt ya da dolaylı olarak ilişki içinde bulunduğu tüm paydaşlara sirayet edecektir. Böylesi bir kabul edilemez olup, artık basit ihmallerden dolayı ortaya çıkmış kısmen daha az tehlikeli boyut aşılmış olup; bilerek hileye başvuran direkt ve dolaylı tüm ilgili kişi veya gruplar inceleme altına alınmalıdır (Proimo2005).

Enron ile başlayan ve sayıları ürkütücü boyutlara gelen skandalların yaratmış olduğu güvensizlikler, bugün dahi hissedilmeye devam etmektedir (Vinten2002). Bu skandallar incelendiğinde, ortak paydalarının açgözlülük olduğu görülmektedir. Kurumlarda yapılan hilelerin gerek sıklığı, gerekse de boyutları ile ilgili ne bugün, ne de gelecekte kesin bir bilgiye sahip olmanın mümkün görünmediği olasılığından hareket ederek (Bozkurt 2011), bildiklerimizin bilmediklerimizden çok daha az olduğu, kötümser bir gerçek olarak karşımıza çıkmaktadır. Böylesi bir durum, akademik kesimlerin muhasebe hilelerinin nedenlerini araştırmada çalışmalarına hız vermesi zorunluluğunu gündeme getirmektedir. Böylesi geniş çaplı bir araştırma çok yönlü olmalı ve bu hileler ile olası tüm kesişim kümeleri incelenmelidir.

Yaşanan muhasebe skandallarının ertesinde birçok çevre, bu yıkıcı olayları sosyal değerler, ahlaki değerler, etik, kurum kültürü, kurumsal yönetim, teşvik sistemleri, kısa vadeli karlılık, denetim komiteleri, denetim standart-

ları, denetim şirketleri ile denetlenen şirketler arasında, denetim dışında da verilen hizmetlerden doğan yakınlık ile ortaya çıkabilecek çıkar çatışmaları, raporlama esasları ve genel anlamda denetleme ilkeleriyle ilişkilendirmek adına girişimlerde bulunmuştur (Ball 2009). Bu çalışma ise yukarıda sayılan birçok faktörün ana belirleyici olarak kültürün muhasebe hileleri ile ilişkisini incelemektedir.

4. KÜLTÜR-MUHASEBE HİLELERİ İLİŞKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kültür ve muhasebe hileleri ilişkisini incelemeye yönelik yapılan çalışmada ikincil verilerden yararlanılmıştır. Çalışmanın temel değişkenlerinden biri olan muhasebe hileleri kurumsal yasal olmayan hile, kurumsal yasal olan hile, kurum etiği, kamu sektörü etiği, etkin kanuni sistem ve kurumsal yönetim boyutları çerçevesinde değerlendirilmektedir. Muhasebe hilelerinin değerlendirileceği boyutlar ile ilgili veriler Dünya Bankası'nın yayımladığı verilerden yola çıkarak Kaufmann (2004) tarafından derlenen ve 104 ülkenin söz konusu altı boyut çerçevesinde incelendiği indeksten alınmıştır. Hofstede'in bireysellik-toplulukçuluk, güç aralığı, belirsizlikten kaçınma ve erillik-dişilik boyutları ile ilgili veriler ise "The Hofstede Center"dan alınmıştır ve toplamda 53 ülkenin değerlendirmesi bulunmaktadır. Her iki tablo da aynı ülkelerin yer alıp almadığı kontrol edilmiş, 42 ülkenin ortak olduğu saptanmış ve çalışmaya bu ülkeler dahil edilmiştir.

Kültür ile muhasebe hileleri arasındaki ilişkiyi saptamada iki ana karşılaştırma yapılmıştır. İlki, muhasebe hilelerini temsil etmesi açısından her ülkeye ait kurumsal yasal olmayan hile, kurumsal yasal olan hile, kurum etiği, kamu sektörü etiği, etkin kanuni sistem ve kurumsal yönetim değerlerinin toplam ortalamasıyla; aynı ülkenin almış olduğu bireysellik-toplulukçuluk, güç aralığı, belirsizlikten kaçınma ve erillik-dişilik boyut değerleri teker teker karşılaştırılmıştır. İkincisinde ise, dört Hofstede boyutu, aynı ülkenin almış olduğu kurumsal yönetim değeriyle karşılaştırılmıştır.

Yapılan karşılaştırmalardaki amaç, muhasebe hilelerinin her bir Hofstede boyutu ile ilişkisini ortaya koymaktır. Muhasebe hilelerinin sık yaşandığı dolayısıyla da düşük not almış olan ülkelerin ya da muhasebe hilelerinin az yaşandığı dolayısıyla da yüksek not almış olan ülkelerin bireyselci mi toplulukçu mu, güç aralığı ve belirsizlikten kaçınma seviyesi yüksek mi alçak mı ve son olarak da eril mi yoksa dişil mi olduğuna bakılmıştır. Ülke bazında her bir Hofstede boyutu ve muhasebe hilelerinin ölçütü, araştırmada alınan tüm ülkelerin kendi aralarında alınmış ortalamalarının üzerinde ya

da altında kalmasına göre araştırmaya ‘yüksek’ değer ya da ‘alçak’ değer olarak katılmıştır. Her bir tablo üç kısımdan oluşmaktadır. İlk kısım birinci değer düşük ikinci değer yüksek, ortadaki kısım birinci değer yüksek ikinci değer düşük ve son kısım ise iki değer birbirine etkisi olmadığı şeklinde ayrılmaktadır. Bu sonuçlara ilişkin tablolar aşağıda sunulmaktadır.

Tablo 1. Güç Aralığı Değerleri ile Muhasebe Hilelerinin Karşılaştırılması

Güç Aralığı ↓ Muhasebe Hileleri ↑	Güç Aralığı ↑ Muhasebe Hileleri ↓	Güç Aralığı - Muhasebe Hileleri -
Avusturya	Brezilya	Arjantin
Kanada	Kolombiya	Belçika
Danimarka	Yunanistan	Şili
Finlandiya	Guatemala	Kosta Rika
Almanya	Hindistan	Fransa
İrlanda	Endonezya	Hong Kong
İsrail	Meksika	İtalya
Japonya	Panama	Jamaika
Yeni Zelanda	Peru	Malezya
Norveç	Filipinler	Pakistan
Güney Afrika	Güney Kore	Portekiz
İsveç	İspanya	Singapur
İsviçre	Tayland	Tayvan
İngiltere	Türkiye	
	Uruguay	

Tüm ülkeler içinde güç aralığının düşük olup muhasebe hilelerinden uzak olarak şeffaflığın yüksek olduğu ülkeler %33, güç aralığının yüksek olup muhasebe hilelerinin yüksek olduğu ülkeler %36 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %31’dir. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, güç aralığı boyutunun kurumsal yönetim olgusuna direkt etkisi vardır ve oran olarak %69’dur.

Tablo 2. Bireysellik-Toplulukçuluk değerleri ile Muhasebe Hilelerinin Karşılaştırılması

Bireysellik &Toplulukçuluk ↓ Muhasebe Hileleri ↑	Bireysellik &Toplulukçuluk ↑ Muhasebe Hileleri ↓	Bireysellik &Toplulukçuluk - Muhasebe Hileleri -
Şili	Arjantin	Avusturya
Malezya	Hindistan	Belçika
Portekiz	İtalya	Brezilya

Singapur	İspanya	Kanada
Tayvan		Kolombiya
		Kosta Rika
		Danimarka
		Finlandiya
		Fransa
		Almanya
		Yunanistan
		Guatemala
		Endonezya
		İrlanda
		İsrail
		Jamaika
		Japonya
		Meksika
		Yeni Zelanda
		Norveç
		Pakistan
		Panama
		Peru
		Filipinler
		Güney Afrika
		Güney Kore
		İsveç
		İsviçre
		Tayland
		Türkiye
		İngiltere
		Uruguay

Tüm ülkeler içinde bireysellik olgusunun düşük (toplulukçuluğun yüksek) olup muhasebe hilelerinden uzak olarak şeffaflığın yüksek olduğu ülkeler %12, bireysellik olgusunun yüksek (toplulukçuluğun düşük) olup muhasebe hilelerinin yüksek olduğu ülkeler %10 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %78'tir. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, bireysellik ya da toplulukçuluk boyutunun kurumsal yönetim olgusuna direkt etkisi yoktur ve etkileme oranı sadece %22'tir.

Tablo 3. Ülkelerin Belirsizlikten Kaçınma değerleri ile Muhasebe Hilelerinin Karşılaştırılması

Belirsizlikten Kaçınma ↓ Muhasebe Hileleri ↑	Belirsizlikten Kaçınma ↑ Muhasebe Hileleri ↓	Belirsizlikten Kaçınma- Muhasebe Hileleri -
Kanada	Arjantin	Avusturya
Danimarka	Yunanistan	Belçika
Finlandiya	Guatemala	Brezilya
Hong Kong	İtalya	Şili
İrlanda	Meksika	Kolombiya
Malezya	Pakistan	Kosta Rika
Yeni Zelanda	Panama	Fransa
Norveç	Peru	Almanya
Singapur	Güney Kore	Hindistan
Güney Afrika	İspanya	Endonezya
İsveç	Türkiye	İsrail
İsviçre	Uruguay	Jamaika
İngiltere		Japonya
		Filipinler
		Portekiz
		Tayvan
		Tayland

Tüm ülkeler içinde belirsizlikten kaçınmanın düşük olup muhasebe hilelerinden uzak olarak şeffaflığın yüksek olduğu ülkeler %31, güç aralığının yüksek olup muhasebe hilelerinin yüksek olduğu ülkeler %29 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %40'dur. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, belirsizlikten kaçınma boyutunun muhasebe hilelerine etkisi vardır ve oran olarak %60'tır.

Tablo 4. Ülkelerin Erillik-Dişilik Değerleri ile Muhasebe Hilelerinin Karşılaştırılması

Erillik & Dişilik ↓ Muhasebe Hileleri ↑	Erillik & Dişilik ↑ Muhasebe Hileleri ↓	Erillik & Dişilik- Muhasebe Hileleri -
Şili	Arjantin	Avusturya
Danimarka	Kolombiya	Belçika
Finlandiya	Yunanistan	Brezilya
Fransa	Hindistan	Kanada
İsrail	İtalya	Kosta Rika

Malezya	Jamaika	Almanya
Norveç	Meksika	Guatemala
Portekiz	Filipinler	Hong Kong
Singapur		Endonezya
Tayvan		İrlanda
		Japonya
		Yeni Zelanda
		Pakistan
		Panama
		Peru
		Güney Afrika
		Güney Kore
		İspanya
		İsveç
		İsviçre
		Tayland
		Türkiye
		İngiltere
		Uruguay

Tüm ülkeler içinde erillik olgusunun düşük (dişiliğin yüksek) olup muhasebe hilelerinden uzak olarak şeffaflığın yüksek olduğu ülkeler %24, erillik olgusunun yüksek (dişiliğin düşük) olup muhasebe hilelerinin yüksek olduğu ülkeler %19 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %57'tir. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, cinsiyet boyutunun muhasebe hilelerine direkt etkisi yoktur ve etkileme oranı sadece %43'tür.

Tablo 5. Ülkelerin Bireysellik-Toplulukçuluk Değerleri ile Kurumsal Yönetim Değerlerinin Karşılaştırılması

Bireysellik & Toplulukçuluk ↓ Kurumsal Yönetim ↑	Bireysellik & Toplulukçuluk ↑ Kurumsal Yönetim ↓	Bireysellik & Toplulukçuluk - Kurumsal Yönetim -
Şili	Arjantin	Avusturya
Hong Kong	Hindistan	Belçika
Malezya	İtalya	Brezilya
Singapur	İspanya	Kanada
Tayvan		Kolombiya

		Kosta Rika
		Danimarka
		Finlandiya
		Fransa
		Almanya
		Yunanistan
		Guatemala
		Endonezya
		İrlanda
		İsrail
		Jamaika
		Japonya
		Meksika
		Yeni Zelanda
		Norveç
		Pakistan
		Panama
		Peru
		Filipinler
		Portekiz
		Güney Afrika
		Güney Kore
		İsveç
		İsviçre
		Tayland
		Türkiye
		İngiltere
		Uruguay

Tüm ülkeler içinde bireysellik olgusunun düşük (toplulukçuluğun yüksek) olup kurumsal yönetimin yüksek olduğu ülkeler %12, bireysellik olgusunun yüksek (toplulukçuluğun düşük) olup kurumsal yönetimin düşük olduğu ülkeler %10 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %78'tir. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, bireysellik ya da toplulukçuluk boyutunun kurumsal yönetim olgusuna direkt etkisi yoktur ve etkileme oranı sadece %22'tir.

Tablo 6. Ülkelerin Güç Aralığı Değerleri ile Kurumsal Yönetim Değerlerinin Karşılaştırılması

Güç Aralığı ↓ Kurumsal Yönetim ↑	Güç Aralığı ↑ Kurumsal Yönetim ↓	Güç Aralığı - Kurumsal Yönetim -
Avusturya	Brezilya	Arjantin
Kanada	Kolombiya	Belçika
Danimarka	Yunanistan	Şili
Finlandiya	Guatemala	Kosta Rika
Almanya	Hindistan	Fransa
İrlanda	Endonezya	Hong Kong
İsrail	Meksika	İtalya
Japonya	Panama	Jamaika
Yeni Zelanda	Peru	Malezya
Norveç	Filipinler	Pakistan
Güney Afrika	Portekiz	Singapur
İsveç	Güney Kore	Tayvan
İsviçre	İspanya	
İngiltere	Tayland	
	Türkiye	
	Uruguay	

Tüm ülkeler içinde güç aralığının düşük olup kurumsal yönetimin yüksek olduğu ülkeler %33, güç aralığının yüksek olup kurumsal yönetimin düşük olduğu ülkeler %38 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %29'dur. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, güç aralığı boyutunun kurumsal yönetim olgusuna direkt etkisi vardır ve oran olarak %71'dir.

Tablo 7. Ülkelerin Belirsizlikten Kaçınma Değerleri ile Kurumsal Yönetim Değerlerinin Karşılaştırılması

Belirsizlikten Kaçınma ↓ Kurumsal Yönetim ↑	Belirsizlikten Kaçınma ↑ Kurumsal Yönetim ↓	Belirsizlikten Kaçınma - Kurumsal Yönetim -
Kanada	Arjantin	Avusturya
Danimarka	Brezilya	Belçika
Finlandiya	Kolombiya	Şili
Almanya	Kosta Rika	Fransa
Hong Kong	Yunanistan	Hindistan
İrlanda	Guatemala	Endonezya
Malezya	İtalya	İsrail

Norveç	Meksika	Jamaika
Yeni Zelanda	Pakistan	Japonya
Singapur	Panama	Filipinler
Güney Afrika	Peru	Tayvan
İsveç	Portekiz	Tayland
İsviçre	Güney Kore	
İngiltere	İspanya	
	Türkiye	
	Uruguay	

Tüm ülkeler içinde belirsizlikten kaçınmanın düşük olup kurumsal yönetimin yüksek olduğu ülkeler %33, güç aralığının yüksek olup kurumsal yönetimin düşük olduğu ülkeler %38 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %29'dur. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, belirsizlikten kaçınma boyutunun kurumsal yönetim olgusuna direkt etkisi vardır ve oran olarak %71'dir.

Tablo 8. Ülkelerin Erillik-Dişilik Değerleri ile Kurumsal Yönetim Değerlerinin Karşılaştırılması

Erillik-Dişilik ↓ Kurumsal Yönetim ↑	Erillik-Dişilik ↑ Kurumsal Yönetim ↓	Erillik-Dişilik - Kurumsal Yönetim -
Şili	Arjantin	Avusturya
Danimarka	Kolombiya	Belçika
Finlandiya	Yunanistan	Brezilya
Fransa	Hindistan	Kanada
İsrail	İtalya	Kosta Rika
Malezya	Jamaika	Almanya
Norveç	Meksika	Guatemala
Singapur	Filipinler	Hong Kong
Tayvan		Endonezya
		İrlanda
		Japonya
		Yeni Zelanda
		Pakistan
		Panama
		Peru
		Portekiz
		Güney Afrika
		Güney Kore

		İspanya
		İsveç
		İsviçre
		Tayland
		Türkiye
		İngiltere
		Uruguay

Tüm ülkeler içinde erillik olgusunun düşük (dişiliğın yüksek) olup kurumsal yönetimin yüksek olduğu ülkeler %21, erillik olgusunun yüksek (dişiliğın düşük) olup kurumsal yönetimin düşük olduğu ülkeler %19 ve de her ikisinin de yüksek ya da düşük olduğu ve dolayısıyla da bir ilişki izlenmeyen ülkeler %60'tir. Bu karşılaştırmada çıkan sonuç, cinsiyet boyutunun muhasebe hilelerine direkt etkisi yoktur ve etkileme oranı sadece %40'tır.

5. TARTIŞMA VE SONUÇ

Kültürel değişkenlerin ülkelerin sosyal, ekonomik ve hatta açık bir sistem olan muhasebe uygulamaları üzerinde de etkili olduğu gerçeğinden yola çıkarak yapılan araştırmada muhasebe hileleri ile aynı ülkelere ait Hofstede boyutlarının bazıları arasında ilişki tespit edilmiştir.

Buna göre, yapılan karşılaştırmalarda dahil edilen ülkelerin %69'unda güç aralığı değerleri düşük ve aynı zamanda muhasebe hileleri değerleri yüksek çıkmıştır. Bu bulgularda özellikle belirgin olan, güç aralığının düşük olduğu Finlandiya, Norveç, Danimarka ve İsveç gibi İskandinav ülkeleri ile Kanada, Yeni Zelanda, İrlanda, İngiltere gibi Anglo Sakson ülkelerinde muhasebe hileleri değerleri son derece yüksek çıkmıştır. Eşitliğin ön planda olduğu, otorite durumundaki kişilerin rahatlıkla sorgulanabildiği, katılımcı bir yönetim biçiminin benimsendiği ve daha yatay örgüt yapılarının olduğu toplumlarda şeffaflık da ön plana çıkmakta ve dolayısıyla kurum etiği, kamu sektörü etiği, etkin kanuni sistem ve kurumsal yönetim değerleri de yüksek çıkmaktadır. Buna karşın, güç aralığının yüksek olduğu Brezilya, Kolombiya, Peru, Uruguay gibi Güney Amerika ülkeleri ile yine yakın coğrafyadaki Panama, Guatemala gibi Orta Amerika ülkeleri ile Filipinler, Endonezya, Güney Kore gibi Asya ülkelerinde muhasebe hileleri değerlerinin yüksek olduğu tespit edilmiştir. Eşitsizliğin, güç farklarının ve güce sahip olan kişilerin birtakım ayrıcalıklara da sahip olacağı düşünceinin kabul edildiği, hiyerarşik seviyenin oldukça fazla olduğu ve daha çok otokratik liderliğin görüldüğü bu toplumlarda (Hofstede 1991), gerek kurum etiği

gerekse sektör etiği ve kurumsal yönetim değerleri zayıflamakta ve güce sahip olan kişiler hileye daha kolay başvurabilmektedir.

Yukarıda sayılan Anglo Sakson ve İskandinav ülkelerinin de dahil olduğu ve yanı sıra Hong Kong, Malezya ve Singapur gibi Asya ülkelerinin yer aldığı grubun %60'ında belirsizlikten kaçınma değerleri düşük ve aynı zamanda muhasebe hileleri değerleri yüksek çıkmıştır. Esnek, risk alabilen, planlamanın ve kuralların nispeten az olduğu bu toplumlarda kurumsal yasal olmayan hile, kurumsal yasal olan hile, kurum etiği, kamu sektörü etiği, etkin kanuni sistem ve kurumsal yönetim değerleri gibi verilerin olumlu çıkması oldukça şaşırtıcıdır. Bu sonuç, her ne kadar bu toplumlarda toplumsal ve iş hayatı en ince detayına kadar yapılandırılmamış olsa da adalet ve hukuk sisteminin son derece iyi işlediğini ve belirsizliğin organizasyonları etik olmayan şekilde davranmaya itmediğini ortaya koymaktadır. Buna karşın, birçok yazılı kural ve standart prosedürlerin bulunduğu, tahmin edilebilirlik ihtiyacı ile beraber planlamanın son derece önemli olduğu Arjantin, Peru, Uruguay gibi Güney Amerika ülkeleri ile Guatemala, Meksika ve Panama gibi Orta Amerika ülkelerinde ise muhasebe değerleri olumsuz çıkmıştır. Bu durum, kurullarla çevrelenen toplumsal yaşamda bireylerin o kurulları yıkmaya daha istekli olduğu görüşü ile paralellik göstermekte ve bu toplumlarda etik ve yönetsel değerlerin düşük çıkmasını mantıklı kılmaktadır.

Hofstede'in diğer bir kültürel boyutu olan bireycilik ve toplulukçuluk ile muhasebe hileleri açısından anlamlı bir sonuç bulunamamıştır. Araştırmaya dahil edilen ülkelerin %78'inde bu iki değişken arasında bir ilişki saptanamamıştır. Ülkelerin muhasebe hileleri değerleri erillik/dışılık boyutu açısından değerlendirildiğinde ise çalışmaya dahil edilen ülkelerin %57'sinde söz konusu kültürel boyut ile muhasebe hileleri arasında bir ilişki kurulamamıştır. Sadece dışılığın yüksek olduğu Danimarka, Norveç, Finlandiya gibi İskandinav ülkeleri ile Tayvan, Singapur ve Malezya gibi Asya ülkeleri ve Fransa ve Portekiz gibi Avrupa ülkelerinde muhasebe değerleri de olumlu olarak tespit edilmiştir. Yaşam kalitesine ve toplumdaki diğer bireylere önem verilen, bireylerin alçakgönüllü ve duyarlı olduğu toplumlarda muhasebe hileleri de oldukça düşük izlenmektedir. Hileye başvurmak toplumda ya da örgütte yer alan diğer bireylerin de yaşam kalitesini olumsuz yönde etkileyeceğinden başvurulacak bir yol olmadığı sonucuna varılabilir.

Kurumsal yönetim olgusu ile muhasebe hileleri karşılaştırıldığında, tekrar aynı iki Hofstede boyutu olan güç aralığı ile belirsizlikten kaçınma, kurumsal yönetim ile ilişkili olarak çıkmıştır. Buna göre, yapılan karşılaştırmalarda

dahil edilen ülkelerin %71'inde güç aralığı değerleri düşük çıkarken aynı zamanda kurumsal yönetim değerleri yüksek çıkmış ya da güç aralığı değerleri yüksek çıkarken kurumsal yönetim değerleri düşük çıkmıştır. Ülkelerin %60'ında belirsizlikten kaçınma değerleri düşük çıkmış ve aynı zamanda kurumsal yönetim değerleri yüksek çıkmıştır; ya da belirsizlikten kaçınma değerleri yüksek çıkarken kurumsal yönetim değerleri düşük çıkmıştır. Buna ek olarak, Hofstede boyutlarından araştırmaya dahil edilen diğer iki boyut olan bireysellik-toplulukçuluk ve erillik-dişliliğin, muhasebe hileleri gibi kurumsal yönetim ile de bir ilişki içinde olmadığı gözlemlenmiştir.

Şirketler hem pay sahiplerine hem de örgüt ile ilgili diğer kişi ve kurumlara, gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgileri sunmakla yükümlüdürler. Şüphesiz ki, bu bilgilerin açık, net ve kolay anlaşılabilir olması son derece önemlidir. Bu doğrultuda, şeffaflığın kurulması ve benimsenmesi de kurumsal yönetim ile amaçlanan şirket sürdürülebilirliğinin sağlanması için önem taşımaktadır. Şirket yönetiminin bütün hak sahiplerine karşı eşit davranması (adalet boyutu), tüm faaliyetlerinin ilgili mevzuata, şirket içi düzenlemelere ve toplumsal etik değerlere uygunluğu ve bunun denetlenmesi (sorumluluk boyutu), şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, anlaşılabilir, kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması (şeffaflık boyutu) ve yönetim kurulu üyelerinin pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğu (hesap verilebilirlik boyutu) (Pamukçu 2011) göz önüne alındığında, güç aralığının ve belirsizlikten kaçınma değerlerinin düşük çıktığı ülkelerde (özellikle İskandinav ve Anglo Sakson ülkeler) kurumsal yönetim değerlerinin yüksek çıkması son derece mantıklıdır.

Türkiye'ye ait bulgular incelendiğinde, güç aralığının ve belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu ülkemizde hem muhasebe hileleri yüksek hem de kurumsal yönetim değerleri oldukça düşük çıkmıştır. Türkiye'de gerek SPK'nın yaptığı düzenlemeler gerek İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinin oluşturulması ve gerekse yeni Türk Ticaret Kanunu yasalması gibi uygulamalarla kurumsal yönetim ilkelerinin yaygınlaşması açısından önemli adımlar atılsa da Türkiye'de kurumsal yönetim değerleri düşük çıkmaktadır. Bu ilişkiyi etkileyen faktörler incelenirken kültürel değerlerin de göz önüne alınarak çalışılması gerek muhasebe hilelerini ortadan kaldırmak gerekse kurumsal yönetimin yaygınlaşması için atılacak adımlarda yol gösterici olacaktır.

Bir ülkenin sahip olduğu kültürel değerlerinin o ülkedeki muhasebe ve finansal raporlama sistemlerini etkilediği yadsınamaz bir gerçektir (Fang

2007). Önemli olan bu ilişkinin daha fazla çalışılması ve muhasebedeki kültürel farklılıkların anlaşılmasıdır. Muhasebedeki kültürel farklılıkların keşfedilmesi devletlere standart ve mevzuatın düzenlenmesi konusunda yol göstereceği gibi muhasebedeki gelişmelerin de önceden görebilmek adına bir anlayış sağlamaktadır (Fang 2007). Bu doğrultuda bundan sonraki araştırmalarda gerek Hofstede'in gerekse Schwartz'ın kültür boyutları ile muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkiye yönelik daha fazla görgül çalışma yapılmalı ve kanun koyuculara ve uygulayıcılara yol gösterilmelidir.

6. KAYNAKÇA

Aycan, Z. (2000). Impact of Culture on Human Resource Management Practices. A 10 Country Comparison, *Applied Psychology: An International Review*, 49(1), 192-221.

Ball, R. (2009). Market and Political/Regulatory Perspectives on the Recent Accounting Scandals, *Journal of Accounting Research*, 47(2), DOI: 10.1111/j.1475679X.2009.00325.x.

Bekçi, İ. ve Bitlisli, F. (2012). Muhasebe-Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, *Cumhuriyet Üniversitesi, İKTİSADİ VE İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 61-76.

Berry, J.W., Poortinga, Y.H., Segall, M.H. ve Dasen, R. (1991). *Cross-Cultural Psychology. Research and Applications*, Cambridge University Press, Cambridge.

Bozkurt, N. (2011). İşletmelerin Kara Deliği Hile, Alfa Yayınları, İstanbul.

Fang, Y. (2007). On Accounting and Culture, *Canadian Social Science*, 3(5), 121-124.

Fukuyama, F. (1995). *Trust: The Social Virtues and the Creation of Prosperity*, Hamish Hamilton, London.

Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, Sage. Beverly Hills, CA.

Hofstede, G. (1991). *Cultures and Organizations. Software of the Mind*, McGraw Hill, Londra.

Karabınar, S. (2005). *Kültür Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi. Muhasebeye Kültürel Bakışlar*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Kaufmann, D. (2005). Corruption, Governance and Security: Challenges for the Rich Countries and the World, *Global Competitiveness Report*, www.

worldbank.org/wbi/governance/pubs/gcr2004.html

Maumov, A.I. ve Puffer, S. M. (2000). Measuring Russian Culture Using HofstedeDimensions, *Applied Psychology: An International Review*, 49(4), 709-718.

Obeidat, B. Y., Shannak, R. O., Masa'deh, R. ve Al-Jarrah, I. M. (2012). Toward Better Understanding for Arabian Culture: Implications Based on Hofstede's Cultural Model, *European Journal of Social Sciences*, 28(4), 512-522.

Pamukçu, F. (2011). Finansal Aydınlatma ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetiminin Önemi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*.

Perera, M. H. B. (1989). Accounting in Developing Countries: A Case for Localised Uniformity, *British Accounting Review*, 21, 141-158.

Promio, A. (2005). Strengthening Corporate Governance Regulations, *Journal of Investment Compliance*, Emerald Group Publishing Limited, 6(4), 75-84.

Sargut, S. A. (1994). *Kültürlerarası Farklılaşma ve Denetim*, V Yayınları, Ankara.

Sevilengül, O. (1996). *Genel Muhasebe Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Sığır, Ü., Tabak, A. ve Ercan, Ü. (2009). Kültürel Değerlerin Yönetel Kapsamda Analizi: Türk Bankacılık Sektörü Uygulaması, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 1(2), 1-14.

Smith, T. (1992). *Accounting for Growth*, Century Business, Londra.

Spiceland, J. D., Thomas, W. ve Herrmann, D. 2013. *Financial Accounting: Making the Connection*, McGraw-Hill Irwin, 2013, 4.

Oudenhoven, J. P., Mechelse, L. ve Dreu, C. K. W. (1998). Managerial Conflict Management in Five European Countries: The Importance of Power Distance, Uncertainty Avoidance, and Masculinity, *Applied Psychology: An International Review*, 47(3), 439-455.

Vinten, G. (2002). The Corporate Governance Lessons of Enron, *Corporate Governance*, MCB UP Limited, 2(4), 4-9, www.emeraldinsight.com/1472-0701.htm.

Wasti, A. ve Erdi, S. E. (2007). Bireycilik ve Toplulukçuluk Değerlerinin Ölçülmesi: Benlik Kurgusu ve Indcol Ölçeklerinin Türkçe Geçerlemesi, *Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 7(1-2), 39-66.