

## Muhasebe Kültürü Bağlamında Yapılan Seçilmiş Bazı Çalışmaların Metodolojik Analizi

Yalçın Tecimer<sup>1</sup>

yalcintecimer@mynet.com

Selahattin Karabınar<sup>2</sup>

skbinar@sakarya.edu.tr

---

### ÖZET

Muhasebe kültürü alanında yapılan çalışmaların teorik altyapısı Hofstede'in sınıflamasına bağlı kalarak Gray tarafından oluşturulmuştur. Daha sonra gibi araştırmacılar Gray'in öne sürdüklerini deneysel olarak test etmeye çalışmışlardır. Bu çalışmalarda kullanılan hedef kitle, araştırma yöntemi, denek grubu ve kullanılan analiz yöntemleri çeşitlilik göstermektedir. Bu çalışmada muhasebe kültür alanında yapılmış bazı çalışmalar seçilerek kullanılan yöntem, denek gurubu ve analiz yöntemleri açısından irdelenmiştir.

İrdeleme sonunda görülmüştür ki en çok kullanılan yöntemler anket ve mülakat yöntemleridir. Geniş kitlelere uygulanabilirlik açısından anket yöntemi tercih edilebilir olmakla birlikte soruların iyi tasarlanmış ve yönlendirmeye olanak tanımayacak bir yapıda olması kaçınılmazdır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Muhasebe Kültürü, Araştırma Yöntemleri

---

<sup>1</sup> Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Doktora Programı Öğrencisi

<sup>2</sup> Doç. Dr., Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.

## ABSTRACT

*The theoretical framework about accounting culture was established by Gray on the basis of Hofstede's cultural taxonomy. Afterwards some researchers attempted to test empirically these theoretical framework. Target framework, sampling framework, analysis methods used in that researches has diversity. In this study, selected some scientific researches was compared according to their scientific methodology.*

*At the end of the analysis, it was seen that questionnaire and interview methods are most widely-used and preferable techniques. Questionnaire method is preferable in terms of applying huge mass but it is unavoidable to good designed the items of questionnaire and constructed not allowed manipulate respondents views.*

*Key Words:: Accounting, Accounting Culture, Research Methods*

## GİRİŞ

Muhasebe kendine özgü kural, varsayım ve teknikleri olan bir bilim olmasının yanında uygulayıcı ögenin insan olması nedeniyle de sosyal bir alandır. Bu nedenle muhasebenin iki yüzü vardır denilebilir: 1) Mekanik Yüzü ve 2) Sosyal Yüzü. Mekanik yüzünde muhasebe teknikleri yer alır ve hemen hemen dünyanın her tarafında aynı olan şekilde uygulanır. Fakat "sosyal yüzü" deyiimiyle de muhasebenin ve muhasebecinin içinde bulunduğu toplumun kültürel sosyal değerlerinden doğrudan etkilendiği yönler ifade edilir. Çünkü muhasebe açık sistemdir (Sevilengül, 1996,21). Muhasebenin sosyal yönünü araştıran çalışmalar; davranışsal muhasebe, muhasebe kültürü çalışmaları olarak iki ana grupta toplanabilir. Muhasebe kültürü alanındaki çalışmaların temelinde toplum kültürlerinin tanımlanıp sınıflandırılması ve buna bağlı olarak şekillenen muhasebe olgularının araştırılması vardır. Kültür gibi son derece karmaşık yapıya sahip bir alanda bilimsel çalışmalar yapmak kendi içinde bir takım zorluklar da taşımaktadır. Hele ki muhasebe- kültürün arakesitini almaya çalışmak konuyu biraz daha zor kılmaktadır.

Bu alandaki çalışmaların başlangıcı olarak Hofstede ve Trompenaars'ın çalışmalarıdır. Hofstede'in sınıflamasına bağlı olarak da Gray tarafından muhasebe değerleri a priori olarak belirlenmiştir. Daha sonraki yıllarda Gray'in değerlerinin ve hipotezlerinin geçerliliğini deneysel olarak test etmeye çalışan araştırmacılar ortaya çıkmıştır. Tüm bu deneysel çalışmalarda kullanılan yöntemler araştırmaların sonuçlarını doğrudan etkilemektedir.

Bu çalışmada muhasebe kültürü alanında yapılmış bazı temel çalışmalar seçilerek bunların kullandığı araştırma yöntemleri ve çalışmaların sonuçları irdelenmiştir. Böylece muhasebe kültürü alanında yapılacak çalışmaların amaca daha iyi hizmet edecek şekilde tasarlanmasına katkı yapma olanağı doğacaktır.

## **1. MUHASEBE KÜLTÜR ARAŞTIRMALARINDA KULLANILAN YÖNTEMLERİN YÖNTEM BİLİM AÇISINDAN İRDELENMESİ**

Bilimsel araştırmalarda veri toplama yöntemi ve verinin kaynağı araştırma sonuçlarının sağlığına doğrudan etki eden temel faktörlerin başında gelir. Veriler a) birincil veriler ve b) ikincil veriler olarak gruplandırılır.

Birincil veriler: araştırmacının, çalışması için ihtiyaç duyduğu özgün verileri değişik araçlar kullanarak kendisinin toplaması ile oluşan verilerdir. Araştırmanın türü ne olur ise olsun, araştırmacı ister nitel, ister nicel araştırma yapıyor olsun birincil veri kullanması gerektiğinde başlıca üç yöntem söz konusudur. Birincil veri toplama yöntemleri anket, gözlem ve mülakat olarak sıralanabilir. Aşağıda her bir yöntemin üstün ve zayıf yönlerine yer verilmiştir(Altunışık ve Diğerleri, 2008, 68).

### **1.1. Anket Yöntemi**

Katılımcının daha önce belirlenmiş bir sıralamada ve yapıda oluşturulan sorulara karşılık vermesi ile yoluyla elde etme edilen veri toplama yöntemidir. Her yöntem gibi anket yöntemi de içerisinde bazı üstün ve zayıf yönler taşır. Zayıf yönleri olarak aşağıdaki durumlar sayılabilir;

1. Sorulacak soruların belirlenmesi çok önemlidir. Soruların yönlendirme yapmadan, istenen konu hakkındaki katılımcı görüşünü ortaya çıkaracak yapıda ve sayıda sorulması gerekir. Onlarca gereksiz soru sorarak hiçbir yere de varılamayabilir.
2. Anketin uygulanacağı kitlenin araştırmanın hedef kitlesi ile uyumlu olması gerekir. Fakat zaman, mekân ve diğer kısıtlar devreye girdiğinde sapmalar olacaktır. Bu sapmalar da anket sonuçlarının araştırma amacına hizmet etmesi durumunu zedeleyecektir. Çıkan sonucun doğruluğu ancak doğru hedef kitlenin belirlenmesi ve onlara ulaşılması ile olur.
3. Katılımcıların sorulara cevap vermedeki yaklaşım ve tavırları anket sonuçlarının sağlığı üzerinde doğrudan bir etkiye sahiptir. Katılımcıların samimiyetleri farklı düzeylerde olabilir. Örneğin katılımcı soruları tarafsız cevaplamak yerine kendi kişisel imajının zedeleneceği kaygısı ile hareket

Yalçın TECİMER, Selahattin KARABINAR

edebilir. Hatta aynı ankete farklı zamanlarda uygulandığında farklı cevaplar verilebilmesi bile mümkündür. Bu yüzden güvenilirliği tartışılır.

4. Anketin uygulanması aşamasında fark edilen sistematik hataların düzeltilmesi her zaman kolay veya mümkün olmayacaktır. Bu nedenle anketin çok iyi tasarlanmış olması gerekir. Pilot uygulama bu noktada önem kazanmaktadır.

Üstün yönleri ise şöyle sıralanabilir;

1. Anket yöntemi belgelendirilebilir bir yöntemdir, veriler uzun zaman sonra bile sosyal kitle açısından bir değerlendirme ölçüsü olarak kullanılabilir.
2. Anket doğru kitle üzerine uygulandığında ve samimi deneklerle güçlü sonuçlara ulaşılabilir.
3. Anket verileri doğru ve uygun değerlendirme teknikleri uygulandığında daha somut bilgiler verir.
4. Uygulama kolaylığı vardır. Daha az maliyet ve daha çok katılımcıya ulaşılabilir(Böke, 2009,95).

### **1.2.Mülakat Yöntemi**

İki veya daha fazla sayıda insan arasında belli bir amaç etrafında yapılan sözlü tartışmalardır. Mülakatın yapılabilirliğinin ön şartı bireysel temas kurabilme yeteneğidir. Biçimsel mülakatlar, yarı-biçimsel mülakatlar ve biçimsel olmayan mülakatlar olarak üç ayrı sınıfa ayrılırlar. Üstün yönleri aşağıdaki gibi sıralanabilir; (Altunışık ve Diğerleri, 2008, 82);

1. Eğer mülakatçı ile cevaplayıcı arasında iyi bir iletişim kurulur ise verilen cevapların anketlere göre daha dürüst ve doğru olma ihtimali artar. Yanlış anlaşılardan kaynaklanan ve verilerin geçerliliğine zarar verecek hatalar mülakat sırasında giderilebilir veya azaltılabilir. Anket yönteminde böyle bir durum söz konusu değildir. O nedenle anket yönteminde pilot uygulamanın yapılması önem kazanır.
2. İlave sorular sorma imkânı olduğundan tamamen açıklanmayan konuların açıklanması imkânı doğar.

Zayıf yönleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir(Altunışık ve Diğerleri, 2008, 86);

## Muhasebe Kültürü Bağlamında Yapılan Seçilmiş Bazı Çalışmaların Metodolojik Analizi

1. Uygulaması çok zaman alır ve ankete göre daha çok maliyetlidir. Anket yolun ile ulaşmanın mümkün olduğu deneklere mülakat yolu ile ulaşmak mümkün olmayabilir.
2. Mülakatlarda bireysel ilişkilerin yoğun olması sebebi ile verilen cevapların da sübjektif ve ön yargından uzak olması mümkün değildir.
3. Sonuçların değerlendirilmesi anket yöntemine göre daha zordur.

### 1.3.Gözlem Yöntemi

Bu yöntemi kullanarak yapılan bir çalışmada olay ve olgunun mevcut durumu sorularak değil bizzat olayın ve olgunun gözlenmesi yolu ile belirlenir. Eğer araştırma konusu insanların ne yaptıkları ile ilgili ise bunun için yapılacak en basit iş onların ne yaptığını gözlemektir. Gözlem yöntemi a) Katılımsız Gözlem, b) Doğal gözlem ve c) Simülasyon gözlem olarak üç ayrı türü vardır. Zayıf yönleri şöyle sıralanabilir;

1. Gözlem yapılacak zamanın doğru seçilmesi bu yöntemin en zor yanıdır. Çünkü yanlış zamanda yapılacak bir gözlem araştırmanın tüm sonuçlarını etkileyecektir.
2. Gözlem yönteminde gözlemci de çok önemlidir, farklı gözlemciler farklı yorumlar yapabilirler bu yüzden gözlemcinin gözlenen konuyla ilgili olarak ehliyeti ve güvenilirliği çok önemlidir.
3. Gözlem belirli bir zamanı kapsıyorsa o zamanın gelmesini veya oluşmasını beklemek çok uzun bir süre alabilir. Örneğin 7 ve üstü şiddetinde bir depremin gözlemlenmesi gibi.

Üstün yönleri ise şöyle sıralanabilir;

1. Gözlem olayın türüne göre araştırmacıya en doğru ve gerçek veriye ulaşmada büyük bir etmendir. Aracısız olarak doğrudan olayı izleyerek gerekli yorumlara erişilebilir.
2. Gözlem yoluyla normalde birçok kişi ve kaynaktan alınabilecek verileri tek seferde ve tek kaynaktan almak mümkün olabilir.

Farklı amaçlar ile daha önceden derlenmiş kullanıma hazır veri setlerine ikincil veriler denir. İster ham olsun ister belli bir sınıflamaya tutularak yayınlanmış olsun ikincil veriler araştırmacılara zengin içerikli bir çalışma yapma imkân verirler. Örneğin; hatalı ürünler, toplantı tutanakları, günlük döviz kurları, müşteri şikâyetleri ikincil veri grubuna girmektedir. DPT, DİE, ATO, ASO, İMKB gibi kuruluşlar düzenli olarak veri toplayıp

Yalçın TECİMER, Selahattin KARABINAR

üretmekte ve bunları kamunun hizmetine sunmaktadır. İkincil veri türleri üç grubda sınıflandırılır. Bunlar; a) dokümantasyonel veriler (müşteri şikâyet raporları, hatalı ürün raporu vb.), b) alan ve zaman serileri ve c) sayım ve anketlerdir. İkincil verilerin üstünlükleri şöyle sıralanabilir;

1. Daha az kaynak kullanımı,
2. Periyodik çalışmalara imkân tanıma,
3. Geçmiş zamanlara ait karşılaştırma ve sağlama yapma imkânı sunma

İkincil verilerin zayıf yönleri ise aşağıdaki gibi listelenebilir. (Altunışık ve Diğerleri, 2008, 66);

1. Araştırmacının ihtiyacını karşılamayacak nitelikte olmaları,
2. Ticari amaçlı verilere ulaşmak pahalı olabilirler,
3. Araştırma konusu için verilerin süzülmesi ve elverişli hale getirilmesi için ek çalışma gerektirir.

## **2.MUHASEBE KÜLTÜRÜ İLE İLGİLİ SEÇİLMİŞ BAZI ÇALIŞMALAR**

Muhasebe kültürü alanındaki araştırmalarda çoğunlukla anket yönteminin tercih edildiği söylenebilir. Muhasebe kültürü çalışmalarına yön veren temel çalışmaların anket yöntemini kullandığı görülür. Bu nedenle bu çalışmaları anket yönteminin doğasında var olan zayıflıklarının farkında olarak değerlendirmek gerekir. Araştırmacılara bir ön fikir vermesi açısından muhasebe kültürü alanındaki seçilmiş bazı çalışmalar kullandıkları yöntemler açısından irdelenmiştir.

### **2.1. Jan Mouritsen, (1989), "Accounting, Culture And Accounting-Culture"**

Makale anonim şirket kültürü-muhasebe sistemleri ve hesaplama sistemleri arasındaki etkileşimleri dosya çalışmalarını ve anonim şirket kültürü ve muhasebenin kurumsal olguyu şekillendirmedeki önemini deneysel olarak analiz etmektedir. Kültürel uygulamaların doğası ve muhasebe uygulamalarının önemi araştırılmıştır. Bu çalışmanın metodolojisi bir dizi değişik yöntemin veri toplamak için bir araya getirilmesi gerektiği varsayımını temel alması açısından önemlidir. Bu çalışmada 4 ana yöntem kullanılmıştır.

1. Resmi mülakatlar: Danimarka satış firması, Avrupa satış bölgesi ve merkez ofis görüşmeleri şeklinde yapılmıştır.

## Muhasebe Kültürü Bağlamında Yapılan Seçilmiş Bazı Çalışmaların Metodolojik Analizi

2. Katılımcı gözlemleri: Bir yıllık periyotta firmada farklı yerlerde konumlandırılmış 2 ofisten günlük uygulamaların gözlemlenmesi, gayri resmi mülakatlar, satış firması ve Avrupa bölgesinde planlama toplantıları şeklinde yapılmıştır.
3. Anket yoklaması: 5'li Likert ölçeğinin kullanıldığı bir anket uygulanmıştır
4. Şirkte içi dokümanların incelenmesi: Şirketin resmi dokümanları, bültenleri ve kurumsal tabloların hepsi üst yönetimin şirketin işleriyle ilgili görüşleri ve son on yıl içinde olan önemli olaylar hakkında bilgi toplanmıştır.

### 2.2. S.Chanchani, R.Willett, (2004), "An Empirical Assesment of Gray's Accounting Value Constructs"

Bu çalışma Gray'in "a priori" olarak öne sürdüğü "muhasabe değerleri" yapısının işlevsel ve deneysel olarak ölçülüp ölçülemeyeceği noktasından hareket edilmiştir. Denilebilir ki muhasabe değerlerini ampirik teste tabi tutan öncü çalışmalardan biridir. Çalışmanın evreni finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları olarak seçilmiştir. Yeni Zelanda ve Hindistanda yaşayan finansal tablo kullanıcılarına ve düzenleyicilerine muhasabe değerleri anketi uygulanmıştır. Veriler çok değişkenli analize tabi tutulmuştur. Analiz Hindistan ve Yeni Zelanda'da geniş bir finansal tablo kullanıcısı ve düzenleyicisi gruptan toplanan verilerden yola çıkarak Gray'in "Muhasabe Değerleri" yapılarını ortaya koymaya çalışmıştır. Çalışmada kullanılan anket sıfırdan dizayn edilmiştir. Bu çalışmada 7'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Anket verilerinin faktör analizini yapma gibi deneysel bir teknik kullanılmamıştır. Anketle birlikte bilgilendirme mektubu gönderilmiş, araştırmanın nedeni, katılımcı onayı ve cevapların gizli tutulacağı garantisini verilmiştir. Bazı maddelerin alternatif yorumlara açık olduğu belirtilmiştir. Maddelerin açık anlaşılır basit kısa ve tek anlamlı olmasına özen gösterilmiştir. Her bir maddenin içeriği literatürde geçen teorik düşüncelerin rehberliğinde oluşturulmuştur. Katılımcılara ölçülmek istenen muhasabe değerini belirlemek üzere örnek olaylar kısa ve basit cümlelerle ifade edilmiş sorular sorulmuştur. Yöneltilen sorularda kullanılan örnek olaylar kişiden kişiye değişmeyen, muhasabenin mekanik yönünü yansıtan teknik konular seçilmiş ve katılımcıların bu konulara yaklaşımları ölçülmüştür.

### **2.3. Maria L. Roxas, Jane Y. Stonback, Patricia S.Tulin, “Kültür ve Muhasebe değerleri: Hofstede ve Trompenaars”**

Makalede Mueller’in dünya üzerindeki muhasebe sistemlerini sınıflandırmak amacıyla kullandığı modelleri<sup>1</sup> ve bu sistemler tarafından yansıtıldığı düşünülen Gray’in belirlemiş olduğu muhasebe değerleri sunulmuştur. Hofstede ve Trompenaars’ın çalışmaları gözden geçirilerek çıkarmış oldukları sonuçlarla Gray’in muhasebe değerleri arasında beklenen ilişkiye dayanan 4 temel hipotez anlatılmıştır. Muhasebe değerleri ile Mueller’in sınıflandırması arasındaki ilişki ve karşılaştırmalar yapılmıştır. Gray’in Hofstede’nin “kültürel değerleri ve iş tecrübesi modelini” kullanarak kültürle muhasebe sistemleri arasındaki muhtemel ilişki ve bağlantılara dönük hipotezler kullanılmıştır. Araştırmanın ülkelerarası sistematik farklılıkları belirtilmiş ve bunlara ilişkin değerler 4 ana grupta açıklanmıştır. Hofstede’nin çalışmasının tüm ülkelerin aynı kültüre sahip olduğu varsayımı, tüm önemli diğer boyutları ele almaksızın bazı boyutların çakıştığı yönünde anlam çıkarılması bulguların güncel olmaması sonuçların tek şirket ve tek sektörü temsil etmesi nedeniyle genelleştirilememesi eleştirilerine maruz kaldığı belirtilmiştir. Trompenaars’ın 15 yıl boyunca kültürel davranışları derinlemesine incelediği 50 değişik ülke 30 farklı şirkette 15.000’den fazla katılımcıyla bir veri tabanı oluşturduğu belirtilmiştir.

Sonuç olarak Hofstede ve Trompenaars’ın kültürel değerleriyle Gray’in muhasebe değerleri karşılaştırılmıştır. Hofstede’ye yöneltilen eleştirilerin Trompenaars içinde geçerli olabileceği, kurumların kültürünün muhasebe sistemleri üzerindeki etkisinin genel kültürel değerlerden daha fazla olduğu belirtilmiş ve bu ihtimallerin başka araştırmalara konu olabilecek nitelikte olabileceği belirtilmiştir. Bu çalışmada katılımcılarının %75 i yönetici, %25 i genel yönetici kademesinden oluşan personele anket ve mülakat yöntemi uygulanmıştır.

### **2.4. Clare B. Roberts and Stephen B. Salter, “Issues and Alternative Treatments Included in the Questionnaire”**

Çalışmada ankette önce firmanın muhasebe yapısının anlaşılmasını sağlayacak çoktan seçmeli sorular sorulmuş ve böylece tüm ülkelerden toplanan cevapların aynı yerden gelenleri ayrıca görebilmek için (ANOVA Yöntemi kullanılarak) karşılaştırma yapılmıştır. 23 Ülkeden 166 adet tamamlanmış ve kullanılabilir ankete ulaşılmıştır.

---

<sup>1</sup> Bu sınıflandırma şöyledir: 1. İngiliz-ABD (Anglo-Saxon) Muhasebe Modeli, 2. Kıta Avrupası Muhasebe Modeli, 3. Güney Amerika Muhasebe Modeli ve 4. Karma Ekonomiye sahip Ülkeler Muhasebe Modeli

Anketin ilerleyen bölümünde değişik muhasebe kontrol ve prosedürlerini ortaya çıkarmak için 2 farklı firma modeli çizilerek tercihe sunulmuştur. Ayrıca uluslararası pazarlama incelemesi için gizli anket ile 4 farklı yönetici tipi çizilerek katılımcılardan tercih etmeleri istenmiştir. Bu noktalarda 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Takibeden bölümde ise soru ve yazılı cevap (ana dil, vatandaşlık vs.) kısmı yer almaktadır. Son kısımda ise 5'li Likert ölçeği kullanılarak kişisel değerlendirmeler, performans ve firma hakkında bilgiler sorulmuştur.

### **2.5.Ahmed Riahi Belkaoui, R.D.Picur, "Muhasebe Kavramlarının Algılanması ve Kültürel Kararlılık"**

Farklı kültürel gruplardan muhasebecilerin farklı muhasebe olgu ve anlayışına sahip olduğu hipotezinin geçerliliği sınanmıştır. Daha önce yapılan deneysel ve fikrîsel araştırmaların muhasebe üzerindeki milli kültür etkisini araştırmış bu bölümde farklı grup katılımcılarının muhasebe kavramının farklı algılanmasını açıklayan bilişsel bir bakış açısı sunulmuştur. Muhasebe kavramları tanımlanmış, deney için teorik doğrulama yapılmıştır. Kavram algılanması amaç olarak güdülmüş ve muhasebede kültürel kararlılığı açıklamak için kültürün bilinç ve işlevsel bakış açısına adapte edildiği görülmüştür. Çok boyutlu ölçüm tekniklerinin muhasebe içinde farklı kültür gruplarına katılan muhasebe kavramlarının algılanmasındaki farklılıkların değerlendirilmesinde kullanıldığı belirtilmiştir. Çalışmalarda kişinin yaşı, akademik derecesi, finansal durumuyla benzerliği, Muhasebe firmasındaki deneyim yılı ve geçmiş pozisyonlardaki yılı değişken olarak kullanılmıştır.

### **3.MUHASEBE KÜLTÜRÜ İLE İLGİLİ SEÇİLMİŞ BAZI ÇALIŞMALARIN SONUÇLARININ GENEL DEĞERLENDİRMESİ**

Makalelerde araştırılan farklı kültürel fraksiyonlara sahip olan muhasebecilerin farklı muhasebe olgularına sahip olduğu hipotezi, makalelerin yazarları bilim insanları tarafından farklı temel araştırma yöntemlerinin biri veya birkaçı bir arada kullanılarak desteklenmeye çalışılmıştır.

Genel olarak makalelerin sonuçlarındaki korelasyonun üniversal bir muhasebe kültür modeli olmadığı yönünde birleştiğini söyleyebiliriz. Bu durum yakınsama projesinin önündeki en büyük engel olduğunu söylemek mümkündür. Bilinenin aksine kurumsal yapıların kurumu oluşturan bireylerin kültürlerinden daha fazla bir şekilde muhasebe kültürü ve algısını etkilediği bulgusuna ulaşılmaktadır.

M.Roxas, Y.Stonback, P.Tulin'in "Kültür ve Muhasebe Değerleri: Hofstede ve Trompenaars" başlıklı makalelerinde değindikleri Hofstede ve Trompenaars ile Gray'in muhasebe kültür modelleri arasındaki tespit edilen tutarsızlıklar bu üniversal olmayan model fikrini desteklemektedir. Ayrıca bu makalede elde edilen bulgulara göre eğer bu modellerden birisi kullanılacaksa hedef kültür çok iyi irdelenerek modelin tatbik edilip edilemeyeceğinin kontrolü yapıldıktan sonra uygulamaya geçilmesi gerekir. Araştırmacılar son olarak Hofstede'nin kültürel modelinin Gray'in hipotezleriyle sentezlendiğinde daha tutarlı bir model olduğu bulgusuna erişmişlerdir.

A.Rihai-Belkaoui ve R.D.Picur'un "Muhasebe Kavramlarının Algılanması ve Kültürel Kararlılık" başlıklı çalışmalarında üç boyutlu bir benzerlik matrisi oluşturulmuş ve bu boyutlar kavram formasyonun benzetimi şeklinde bağıntılılık, ilişkililik ve bağıntısızlık olarak adlandırılmıştır. Araştırmada elde edilen en önemli bulgu farklı kültürlerdeki insanların muhasebe kültür ve algılarının yaş, muhasebe firmasındaki çalışma süreleri, mevcut pozisyonu ve finansal konura olan ilgisinden bağımsız olduğudur. Yani özel olarak, bu farklılıklar kültürel farklılıklardan kaynaklanan muhasebe olgularının algılanışlarıdır. Bu çalışma bulguları yazara göre Gray'in ilkelerini desteklemektedir.

S.Chanschani ve R.Wilet'in "Gray'in Muhasebe Değer Yapıları Üzerine Deneysel bir Değerlendirme" başlıklı çalışmada Yeni Zelanda ve Hindistan gibi aralarında derin farklılıklar olan iki ülkenin muhasebe kültürlerindeki farklılıkları araştırılmış ve Gray'in modeli uygulanarak çözümlenmeye çalışılmıştır. Bu araştırmacılar da Gray'in ölçütlerine göre elde ettikleri bazı parametreleri yorumlamış ancak Gray'in modelini ilk çerçeve çalışma olarak başarılı bulsalar da sonuçların oldukça yoruma açık ve uyarılama gerektirdiği konusunu vurgulamışlardır.

Jan Mouritsen'in "Muhasebe, Kültür ve Muhasebe Kültürü" başlıklı çalışması deneysel bir analiz olup, yazar tarafından muhasebe kültürel bir konu olarak algılanmaktadır. Bu yüzden muhasebeye verilen önem ve muhasebe kayıtlarındaki detayların tutulması tamamen bu kültürel yapıyla bağıntılıdır. İyi<sup>1</sup> bir muhasebe kültürü ile verimlilik elde edilebileceğini savunan yazar, bulgusal olarak bu kültürün sadece üstler tarafından da yorumlanıp atandığını belirterek kültürün yönetimin performansı arttırmak için bir araç olarak düşündüğünü vurgular.

---

<sup>1</sup> Burada iyi bir muhasebe kültürünün değişkenlerinin neler olabileceği ifade edilmemiştir.

## Muhasebe Kültürü Bağlamında Yapılan Seçilmiş Bazı Çalışmaların Metodolojik Analizi

Clare B. Roberts and Stephen B. Salter'in çalışmasında hiçbir tutarsız hiçbir tepki bulunamamıştır. Bu çalışma 23 ülkeden neredeyse %18'lik cevap verme oranıyla, 166 adet tamamlanmış kullanılabilir anket örneği ile sonuçlandı. Her ne kadar bu yüksek bir geri dönüş oranı değilse de, bunun nedeni, örnek seçiminde katı kriterler kullanılmasıdır. Cevapların artması için anketler aynı firmanın çeşitli ofislerine gönderilmiştir. Bu da sonuçların genelleştirilebilirliğini engellemektedir.

### SONUÇ

Yukarıdaki çalışmalardan da görülebileceği gibi muhasebe kültür araştırmalarında; mülakat ve anket yöntemi ön plana çıkmaktadır. Cevapların dürüstlüğü, iyi bir iletişimle ortaya çıkabilecek yanlış anlamaların ortadan kaldırılması ve katılımcıların kendini ifade etme serbestisi açısından mülakat yöntemi ağır basıyor gibi görünse de insanlara ulaşma güçlüğü, mülakat için katılımcıların zaman ayırmasında yaşanan problemler ve katılımcıların kimliklerini gizleme eğilimi nedeniyle uygulanabilirliği zayıf bir yöntem olarak kalmaktadır. Daha çok katılımcıya ulaşılabilmesi, düşük maliyeti, özellikle elektronik ortamda uygulama kolaylığı, zaman avantajı, güçlü sonuçlara ulaşılması, belgelendirilebilmesi ve somut bilgi açısından anket yöntemi önerilen yöntemdir. Fakat anket yönteminden beklenen yararın elde edilebilmesi için katılımcıların muhasebe kültürünü ölçen soruların iyi tasarlanmış, yönlendirmeye olanak tanımayacak bir yapıda olması kaçınılmazdır.

Muhasebe kültürü alanında yapılan pek çok çalışmanın istatistiksel analizinde (özelikle faktör analizinde) çıkan sonuçlar arasından her zaman Gray'in sınıflamasına aykırı düşen noktalar çıkmaktadır. Bu sonuç ölçme problemlerinden kaynaklanabileceği gibi Gray'in sınıflamasında boşluklar mı var sorusunu akla getirmektedir ve bu çalışmaların yazarları bu soruyu ciddiye almaktadırlar.

Yapılan çalışmaların hemen hemen tümünde muhasebe kültürü gibi ağırlıklı olarak sosyoloji ve felsefe alanını ilgilendiren konularda çalışanların muhasebecidir. Halbu ki böyle bir çalışmada araştırmacıların sosyoloji ve felsefe konularında da eğitimlerinin veya en azından bu alanda sistematik ve disiplinler bilgilere sahip olmaları kaçınılmazdır. Ülkemizde bu alanda çalışan çok az sayıdaki araştırmacılar da bu eksiklik gözlenmektedir.

### KAYNAKÇA

AHMED RİAHİ BELKAOUI, R.D.Picur, ."Cultural Determinism and the Perception of Accounting Concepts" *The International Journal of Accounting*, (26, 1991): 118-130

Yalçın TECİMER, Selahattin KARABINAR

ALTINIŞIK, R., Coşkun,R., Bayraktaroğlu,S., Yıldırım, E.; (2008), "Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri", Sakarya Kitabevi, Sakarya

BÖKE, K., 2009) "Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri", Alfa Yayınevi, Chanchani Shalin, and Roger Willett (2004), "An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs", *The International Journal of Accounting*, Vol. 39, Issue: 2, pp. 125-154.

CLARE B.ROBERTS, Stephen B.Salter Issue And Alternative Treatments Included In The Questionnaire.

MOURİTSEN, Jan (1989), "Accounting, Culture and Accounting-Culture", *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 5, No. 1, pp. 21-47

ROXAS, Maria L., Jane Y. Stonback ve Patricia S. Tulin (1999), "Kültür ve Muhasebe Değerleri: Hofstede ve Trompenaars", (Çeviren: Müge Saltoğlu), *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Mart.

SEVİLENGÜL, Orhan (1996), *Genel Muhasebe-Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu*, Gazi Kitabevi, V. Baskı, Ankara