

KÜLTÜRÜN DENETÇİ VE DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİ:

TÜRKİYE'DEKİ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

İlkay Ejder ERTURAN

DOKTORA TEZİ

İşletme Anabilim Dalı

Danışmanı: Prof. Dr. Melih ERDOĞAN

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Haziran 2007

DOKTORA TEZ ÖZÜ

KÜLTÜRÜN DENETÇİ VE DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİ:

TÜRKİYE'DEKİ DENETÇİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

İlkay Ejder ERTURAN

İşletme Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran 2007

Danışman: Prof. Dr. Melih ERDOĞAN

Türkiye'deki denetçilerin kültürlerinin denetim sürecine etkileri.....

ABSTRACT

Scope of this study is to research the effects of the culture, where the auditor is being shaped, whether it reflects onto audit process.

If the auditors effect from the culture where they live in, it is possible to see that impact on the audit process. This study is to research the assumption of auditors who are to carry the culture, where they shaped in as an individual, to their workplace in other words to the audit process, based on the fact that individuals are being affected from the culture of the community where they live in. This cultural impact has been measured based on the cultural model of Hofstede.

TABLolar LİSTESİ

| | |
|---|-----|
| 1. Ülkelere Göre Bireycilik Puan Sıralaması..... | 22 |
| 2. Bireycilik Karşıtı Toplumsal Kültürlerde Anahtar Farklar (Genel Normlar, Aile, Okul ve İş Hayatı)..... | 23 |
| 3. Bireycilik Karşıtı Toplumsal Kültürlerde Anahtar Farklar (Politika ve Düşünceler)..... | 24 |
| 4. Ülkelere Göre Güç Mesafesi..... | 26 |
| 5. Az ve Çok Güç Mesafesi Olan Kültürlerde Anahtar Farklar (Genel Normlar, Aile, Okul ve İş Hayatı)..... | 28 |
| 6. Az ve Çok Güç Mesafesi Olan Kültürlerde Anahtar Farklar (Politika ve Düşünceler)..... | 29 |
| 7. Ülkelere Göre Belirsizlikten Kaçınma Puanları..... | 33 |
| 8. Belirsizlikten Kaçınmada Anahtar Farklar (Genel Normlar, Aile, Okul, İş Hayatı)..... | 34 |
| 9. Belirsizlikten Kaçınmada Anahtar Farklar (Politika ve Düşünceler)..... | 35 |
| 10. Ülkelere Göre Erkeklik/Kadınlık Puan Sıralaması..... | 38 |
| 11. Erkeklik/Kadınlık Olgusunda Anahtar Farklar (Genel Normlar,Aile, Okul ve İş Hayatı)..... | 39 |
| 12. Erkeklik/Kadınlık Olgusunda Anahtar Farklar (Politika ve Düşünceler)..... | 40 |
| 13a. Hofstede'in Kuramına Göre Türkiye ve A.B.D. Karşılaştırması..... | 99 |
| 13b. AB Ülkelerinin Hofstede'in Kuramına Göre Karşılaştırması..... | 99 |
| 14. Demografik Özellikler Bakımından Değişim..... | 135 |
| 15. B Grubu : Kişisel Risk Alma Yaklaşımı Sorularının Dağılım Tablosu..... | 136 |
| 16. C Grubu Soruların Dağılımı..... | 138 |
| 17. D ₁ – D ₅ Grubu Soruların Dağılımı..... | 139 |
| 18. D ₃ – D ₄ Grubu Soruların Dağılımı..... | 141 |
| 19. E Grubu Barın A.Ş. ile ilgili Soruların Dağılımı..... | 143 |
| 20. Kültürle İlgili Tutumların Faktör Analizi Sonuçları..... | 145 |
| 21a. Eğitime Göre Kültür Boyutlarının ANOVA Sonuçları..... | 149 |
| 21b. I. Kültür Boyutu Bakımından Eğitim Düzeyinin Tukey Testi Sonuçları..... | 149 |
| 22a. İş Pozisyonuna Göre Kültür Boyutlarının Ortalamalarının ANOVA Sonuçları.. | 150 |

| | |
|--|-----|
| 22b. İş Pozisyonlarına Göre I. Kültür Boyutunun Tukey Testi Sonuçları..... | 151 |
| 23. Hofstede'nin Sonuçlarıyla Çalışma Sonuçlarının Karşılaştırılması..... | 154 |

ŞEKİLLER LİSTESİ

| | | |
|-----|--|-----|
| 1. | İnsanın Düşünsel Programlarının Eşsizliğinin Üç Düzeyde Açıklanması..... | 16 |
| 2. | Kişilik, Kültür ve Davranış Arasındaki İlişki..... | 17 |
| 3. | Güç Mesafesi Ve Bireycilik Grafîği..... | 27 |
| 4. | Gray'in Muhasebe Düzeylerinin Ölçülmesi ve Açıklanması..... | 44 |
| 5. | Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları..... | 53 |
| 6. | İnsan Davranışlarını Etkileyen Etkenler..... | 73 |
| 7. | Dört Düzey Üzerinde Bağlamlar ve Sonuçların Açıklanması..... | 80 |
| 8. | Bütünleşik Kültür Çatısı, Çevresel Bağlamlar ve Davranışsal Sonuçlar..... | 82 |
| 9. | Denetim Süreci Evreleri..... | 101 |
| 10. | İç Kontrol Bileşenleri..... | 108 |
| 11. | İç Kontrol Bileşenlerinin Hedeflerle ilişkisi..... | 109 |
| 12. | Denetim Süreci, Karar İkilemi, Hofstede'in Kuramı ve Denetçinin Kültürel Kimliği..... | 115 |
| 13. | Karar Alma Süreci..... | 121 |
| 14. | Ahlaki Karar Alma Süreci..... | 124 |
| 15. | Etik Yargılamanın Altı Aşaması..... | 129 |

GİRİŞ

Türk kültür yapısı içinde şekillenen birey, daha dünyaya gözlerini açtığı anda kendisini kalabalık bir aile içinde bulur. Birey, Türk kültür yapısında anne, baba ve kardeşlerden oluşan çekirdek aile yapısının ötesinde, ailenin tüm diğer fertleriyle birlikte bir yaşam sürdürür.

Kolektif kültür yapısının bir uzantısı olan kalabalık aile yapısı içinde yaşayan birey, bir grubun üyesi olma ve aidiyet duygusunu bu yıllarda öğrenmeye başlar. Ataerkil bir toplum olan kültürümüzde erkeğin üstünlüğü ve egemenliği, kız ve erkek çocuklar arasındaki ayırım, “ayıp”, “günah”, “yasak” gibi kavramlar, bu yıllarda oluşmaya başlar. Bu yapı içinde şekillenen bireyin, okul öncesi, ailenin büyüklerinden aldığı dini eğitim de bu yıllara rastlamaktadır. Günah kavramı çocuğun beynine cinsellik başta olmak üzere bir çok konuda öylesine işlenir ki yetişkin bir birey olduğunda bile kişi bu tabuları yıkmakta zorlanır.

Birey okul çağına geldiğinde kendisini ilk defa aile ortamının dışında bir grupta bulur. Tanımadığı bu yeni grubun içinde kendisini terk edilmiş hissetmeye başlar. Okulun ilk günlerinde anneler, babalar, babaanneler, anneanneler, dedeler çocuklarla birlikte sıraları paylaşırlar. Çocuk annesi giderse bir daha gelmeyecek diye korkuya kapılır. Kolektif toplumlarda çocuğun eğitimi sadece anne babaya ait değildir. Aile büyükleri de çocuğun eğitimi ve gelişimi ile ilgili çoğu kararlarda en az anne baba kadar söz sahibidir. Bütün sevgilerini çocuklarına ya da torunlarına vermek isteyen aile bireyleri çoğu zaman çocuğun eğitimi konusunda çelişki yaşarlar ve farkında olmadan aşırı koruyucu ve kendilerine aşırı bağımlı bireyler yetiştirirler. Örneğin; çocuk yaramazlık yaptığında “annen olmam” “Seni sevmem” diye korkuturlar. Çocuklarını her şeyden koruyarak onlara olan sevgilerini göstermeye çalışan aile bireyleri sevgilerini bile koşullara bağladıklarının bilincinde olmazlar çoğu zaman.

Biraz daha büyüdüğünde kız arkadaşının elini tuttu diye okul müdürü başta olmak üzere polislerden dayak yer. Kız öğrenci ailesi tarafından okuldan alınır, erkek

öğrenci okuldan uzaklaştırılır. Bunlar hemen hemen her gün gazetelerde okumaya televizyon haberlerinde duymaya alışık olduğumuz hatta kanıksadığımız şeylerdir.

Bireyin hedefi iyi bir eğitim almaktır. İyi bir eğitimin amacı ise çok para kazanılacak bir iş sahibi olmaktır. Çünkü kolektif kültür yapısında saygınlığın sembolü güç ve paradır. Ülkemizde bazı kültürel değer yargılarımızın yok olmaya başlaması bireyleri kolay para kazanmaya özendirmiştir. Kolay para kazanmanın gençler arasındaki tanımı ise, “*popçu ya da topçu*” olmaktır. Her birey hayatını planlarken ailesinin de beklentilerini dikkate almak zorundadır. Çünkü ailesi onu bin bir zorluklarla okutmuş ve umutlarını ona bağlamıştır.

İyi bir eğitim almışsa ve şansı da iyi ise bir üniversite kazanır ve okur. Üniversite bitince iş arama telaşı başlar. Geleceğiyle ilgili belirsizliklerle dolu bir ortamda iş aramaktan öylesine yorulur ki işsiz kalmamak için asgari ücretle çalışmaya razı olur. Oysa birey de çevresi de üniversite eğitiminin ona mutlaka eğitimine uygun bir iş sağlaması gerektiğine inanmaktadırlar. Ancak daha başlangıçta birey, güvensiz, tedirgin edici ve ödüm vermeye dayalı bir ortamın kavrayışını geliştirmeye başlar.

Bu arada birey, çok iyi eğitim görmüş başkalarıyla yarışıp kendisine yer edinmeye çalışır. Bütün bunların yanında bir de kendisi kadar niteliği olmayan kişileri ondan daha iyi konumda görmek ise çalışma azmini ya yok eder ya da öylesine kamçılar ki kendisine de çevresine de zarar verecek bir rekabete girer. İş verenin gözüne girmeye çalışmalı bu rekabet ortamında işini kaybetmemelidir. Ömrü boyunca belki işinden memnun olmayacak ama iş değiştirme riskine giren küçük azınlığın içinde de yer almayacaktır. İşinde bir adım daha ilerlemenin yöneticilerine yakın olmak olduğunu görecektir ve onların yanında yer almaya çalışacaktır. Çünkü güçlü olanın yanında yer almak ve güçlü tanıdıkları olması gerektiğine inandırılmıştır. Çocukken nasıl evin reisi olan babanın her dediği itirazsız ve görüş bildirmeden yapılıyorsa iş hayatında da işini kaybetmemek ve yükselmek için yöneticilerinin yapmasını istediği şeylere itiraz etmeyecektir.

Evde babalar, okulda öğretmenleri, evlenince kocalar, askerde komutanlar, işte yöneticilerinin söylediklerini yapmaya alışan bireyler kadın olsun, erkek olsun kendilerini hep baskı altında hissedecekler ve daima güçlü olanlar tarafından yönetilme eğiliminde olacaklardır. Başkalarının dikte ettiği şeyleri kabul edecek olasılıkla araştırmaya ya da üzerinde düşünmeye fazla gerek görmeyeceklerdir. Özellikle de din konusunda ve gelenekler konusunda dayatılanları sorgulamayacaklardır.

Erkeklerin görelî bir özgürlüğe sahip oldukları ülkemizde kadınlar yakın zamana kadar düşünmek için bile eşlerinden izin alma ihtiyacı duyarlardı. Anadolu’umuzda kadınlar bugün bile “erim bilir ben bilmem” diyerek erkeğin toplumumuzdaki otoritesini gözler önüne sermektedirler. Bu tamamen erkek egemen toplum yapısı ülkemizin doğusunda hala hüküm sürmektedir. Kadınlar ne yazık ki hala çocuk yaşlarda evlendirilmekte, töre diye kendilerine bile sorulmamaktadır.

Birey ülkemizde böyle bir ortamda şekillenmektedir. Birey ne kadar iyi eğitim almış olursa olsun kendisini şekillendiren kültürel etkileri taşıy yaşantısı boyunca. Çünkü bunlar onun kimi zaman gelenekleri, kimi zaman örf ve adetleri olur. Örneğin; erkekler bir çok platformda kadının da erkeklerle eşit olduğunu ve onların çalışma hayatında, siyasi yaşantıda yer almaları gerektiğini savunur ama evinde uygulamakta zorlanırlar. Aile içinde olsun iş hayatında olsun kararlar en alttan en üste kadar görüş olarak verilmeli diye düşünülür ama son sözü yine babalar ya da patronlar vermektedir. Özetle, aldığımız eğitim ne kadar mükemmel olursa olsun, yaşadığımız çevreyi ne kadar değiştirip daha elit bir çevrede yaşamaya başlarsak başlayalım bizi şekillendiren kültürümüzden kopmamız neredeyse olanaksızdır. Aldığımız her kararda bilinç altımızdaki koşullardan kurtulmamız her zaman mümkün olmamaktadır.

“Aynı kültürde yaşarken, aynı işi yaparken, aynı konuda karar alırken bile farklılıklar olmasını bekliyorsak, farklı kültürlerde şekillenen bireylerin aynı olaylara bakışlarında ve aldıkları kararlarda da farklı olmaları beklenmez mi?” sorusu, farklı ülkelerdeki ve kültürlerdeki denetçilerin de denetim sırasında aldıkları kararlarında farklılıklar ortaya çıkma olasılığının göz önüne alınmasını gerektirmektedir. Soyut bir

kavram olan kültürü sayısal verilerle ölçmeyi başaran Sosyolog Hofstede'nin kuramının yardımıyla denetçilerin denetim sürecindeki kültürel etkilerini inceleme fırsatı bulduk.

Çalışmamızın birinci bölümünde, kavramsal olarak kültür ve Hofstede'nin kültür modeli üzerinde durduk. Bu bölümde kültürün tanımını verip kültür özelliklerini inceleyip, farklı bilim dallarının kültüre bakışını inceledik ve son olarakda Hofstede'nin kültür modelini tanıtmaya çalıştık.

İkinci bölümde ise kültürel kimliğiyle denetçiyi inceledik. İlk olarak denetim standartlarının denetçiyi belirlemesinden başladık, daha sonra denetçinin mesleki kimliğini belirleyen davranış kurallarını denetçinin kültürel yapısı içinde inceledik. Bu bölümü denetçinin şekillendiği kültürel ortamı Hofstede'nin kuramı ile ilişkilendirdik.

Üçüncü bölümde denetim süreci ve kültür ilişkisini incelemeye çalıştık. Denetim süreci aşamalarını kültür ile ilişkilendirerek inceledik. Ayrıca bu bölümde farklı kültürlerde şekillenen denetçilerin denetim kararlarında kültürel etkileri Hofstede'nin kültür kuramıyla ilişkilendirerek incelemeye çalıştık.

Dördüncü bölümde hazırladığımız anket sorularını denetçilerden cevaplamalarını isteyip, denetçilerin denetim sürecindeki kültürel etkilerini incelemeye çalıştık.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL OLARAK KÜLTÜR VE HOFSTEDE'NİN KÜLTÜR MODELİ

1. KAVRAMSAL OLARAK KÜLTÜR

1.1. Kültür Tanımları

Günümüzde kültür sözcüğünün oldukça uzun ve ilginç bir tarihçesi vardır. 1952 yılında Kroeber ve Kluckhohn yayınladıkları kitapta kültürün anlamına ve tarihsel gelişimine geniş yer vermişlerdir.¹ Kroeber ve Kluckhohn'ın tanımlarına göre kültür sözcüğü *Cultura*'dan gelmektedir. Latince kökenli olan *cultura*; *cultus* yani tapma ya da mezhep sözcüğü ile ilişkilidir.² *Cult* sözcük kökünün Latince anlamı; oturmak, bir yerde yerleşik bulunmak, duygu ve düşüncelerin genişlemesi, yayılmasıdır.³ *Cultura* Türkçe'de kültür ya da "ekin" olarak kullanılmaktadır⁴. *Culture* sözcüğü XVII. Yüzyıla kadar Fransızca'da da aynı anlamda kullanılmıştır. İlk kez ünlü Voltaire, *Culture* sözcüğünü, insan zekasının (*esprit*) oluşumu, gelişimi, geliştirilmesi ve yüceltilmesi anlamında kullanmıştır. Daha sonra 1793 yılında bir Alman Dili Sözlüğünde *Cultur* olarak yer almıştır. *Cultura* sözcüğü buradan İspanyolca, İngilizce ve Slav dillerine geçmiştir.⁵

Kültür sözcüğü Osmanlıca *Hars*, Fransızca *Culture*, Almanca *Kultur*, İngilizce *Culture*, İtalyanca *cultura* şeklinde kullanılmıştır⁶.

XIX. yüzyılın ikinci yarısı ile XX. Yüzyılın ilk çeyreğinde, Fransızlar ve İngilizler, *uygarlık* (*civilizations*) sözcüğünü kültür yerine kullanmaya başlamışlardır.

¹ Alfred Louis Kroeber, Clyde Kluckhohn, **Culture: A Critical Review of Conceptions and Definitions**, (İlk baskı, Harvard Press, Cambridge MA, 1952) s.9-73

² Pat Joynt ve Malcolm Warner (by Edited), **Managing Across Cultures: Issues and Perspectives** (International Thomson Business Press, İlk Baskı, 1996) s.3

³ Aynı kaynak s. 3

⁴ Orhan Hançerlioğlu, **Felsefe Sözlüğü**, (On üçüncü Baskı, Remzi Kitabevi, 2002) s.231

⁵ Bozkurt Güvenç, **İnsan ve Kültür**, (Üçüncü Baskı, Remzi Kitabevi, 1979) s.97

⁶ Hancerlioğlu (2002) s.231

Bir başka kaynak olan O'Hagan'nın kitabında kültür sözcüğü cultured, cultivate ve cultivation sözcükleri ile Fransızca culture sözcüğü ve Latince cultura sözcüğü ile ilişkili olduğu belirtilmiştir. Kültür kelimesi ilk kullanıldığı yıllarda üretim, toprağın üretilmesi anlamında kullanılmış zamanla bugünkü anlamına ulaşmıştır.⁷

Onüçüncü ve ondördüncü yüzyılda kültürün anlamı insanlığın varlığını iletmesi, artırması hepsinden önemlisi eğitim ve çalışmalarını artırması anlamına gelmektedir.

Bu yüzyılda ayrıca kültür, ileri düzeyde eğitime bağlı olarak elit düşünceler olarak tanımlanmıştır. Kültür Heller tarafından 1985 yılında uygarlığın akli (intellectual side of civilization) olarak özellikle Almanlar tarafından kullanılmıştır. İkinci Dünya Savaşından önce Avrupa'da kültür kelimesi *Kultur*⁸ olarak kullanılıp bazı grupların diğer insanlar üzerindeki sosyal ve ırk ile ilgili üstünlükleri olarak kullanılmıştır. Bu tanım belki de *düşüncenin kolektif programlanması* (collective programming of mind), *kolektif ruh* (collective soul) ya da *bir çeşit insanları bir arada tutan sosyal yapıştırıcı* (social glue) tanımlarına çok iyi uymaktadır. Kültür aynı zamanda;

- Ortak değerler (Common values)
- Ortak inanışlar (Common beliefs)
- Ortak tutumlar (Common attitudes)
- Ortak davranışlar (Common behaviour)
- Ortak normlar (Common norms)
- Kahramanlar (Heroes)
- Ahlaki değerler (Morals)
- Semboller (Symbols)
- Adetler (Customs)
- Törensel bir ahenkle yapılan (Rituals)
- Törenler (Ceremonies)

⁷ Kieran O'Hagan, **Cultural Competence in the Caring Profession**, (İlk Baskı. United Kingdom: Jessica Kingsley Publishers Ltd., 2001) s.30

⁸ Aynı, s.3

Kültür kelimesi Avrupa'da da bu şekliyle kullanılmıştır.

- Yerine getirmek zorunda olduğumuz kurallar (Assumption)
- Sezgiler (Perception)
- Görgü (Etiquette)

anlamında da kullanılmıştır.⁹

Ayrıca kültür ile ilgili diğer tanımlar ise şöyledir: kültür görünmemekle birlikte günlük yaşamın önemli bir parçasıdır. Birey düşünür, konuşur ve diğer insanlardan etkilenir. Kültür bireyin dünyadaki deneyimleri anlamasını sağlayan bir çatı oluşturur. Bu çatı değerleri, normları, davranışları içerir ve hangi davranış kabul görür ya da görmez bu konuda bilgi verir. Davranışlar bu çatı içinde sınırlandırılır. Çünkü kültürler farklılaşınca ilişkili görünen durum ve koşullar da farklı olacaktır.¹⁰ Kültür, farklı bilimlerdeki bilim adamları tarafından defalarca tanımlanmış ve sosyal bilimlerde kültürün öncülerinden en önemlisi olarak Hofstede gösterilmiştir.¹¹ Hofstede'nin kültüre yaklaşımının en önemli yanı kültür gibi soyut bir kavramı sayısal verilerle ölçülebilir hale getirmesidir.

1.2. Kültür Öğeleri

Kültürün iki temel ögesi bulunmaktadır. Bunlar maddi kültür ve maddi olmayan kültürdür.

1.2.1. Maddi Kültür (Material Culture)

İnsan davranışlarının temel nedeni ihtiyaçlarıdır. İnsanı yönlendiren bu ihtiyaçlar kültürün maddi yönünü oluşturmaktadır. Kültürün maddi yönünü oluşturan bu bölüme

⁹ Pat Joynt ve Malcolm Warner (by Edited), **Managing Across Cultures: Issues and Perspectives** (International Thomson Business Press, İlk Baskı, 1996) s.4

¹⁰ Jeanne H. Yamamura, Albert H. Frakes, Debra L. Sanders, Sung K. Ahn. "A Comparison of Japanese and U.S. Auditor Decision- Making Behavior" **International Journal of Accounting**, Cilt.31, Sayı.3, (1996) s.347-363

¹¹ Rashid Desai, Dennis W. Taylor, "Learning Styles of Accounting Students in Multi-Cultural Cohorts" **Asian Review of Accounting**, Cilt.6, Sayı.1, (1998) s.126

kültürün fiziksel yönü de denmektedir. Maddi kültür bir toplumun yaptığı ve kullandığı her türlü alet, araç ve binalardır.¹²

1.2.2. Maddi Olmayan Kültür (Non-material Culture)

Bir toplumdaki bireylerin karşılıklı ilişkiler kurmasından doğan ortak davranış kalıpları ve değerlerdir. Maddi olmayan kültüre örnek olarak toplumların gelenek görenekleri, ahlaki değerleri, din, hukuk verilebilir. Maddi olmayan kültür genellikle toplumun kendisi tarafından oluşturulur.¹³

2. KÜLTÜRÜN TEMEL ÖZELLİKLERİ

Kültürün özelliklerini aşağıdaki başlıklar altında toplayabiliriz.¹⁴

2.1. Kültür Öğrenilir

Kültür, içgüdüsel ve kalıtsal değil, her bireyin doğduktan sonraki yaşantısı içinde kazandığı alışkanlıklar (davranış ve tepki eğilimleri) dir. Kültür tüm insanlar ve memeliler için öğrenilerek kazanılır.

2.2. Kültür Tarihidir ve Süreklidir

İnsan kazandığı alışkanlıkları ve öğrendiği yeni bilgileri tümüyle yavrusuna öğretebilen tek varlıktır. Eğer kültür bir kuşaktan diğerine geçiyorsa, yani süreklilyse, onun her kültürde ortak nedenleri ve sonuçları vardır. Eğitim, çocuğun yalnız bakımını ve korunmasını değil, onun doğuştan gelen eğilim ve dürtülerinin sosyal hayatın koşullarına göre sınırlanmasını, kısıtlanmasını öngörür. Kültür denildiğinde akla önce töreler gelir. Çünkü kültürün sürekliliğini gelenek ve görenekler sağlar. Bu nedenle her kültürün geçmişe dayanan bir uzantısı vardır.

¹² Ekrem Altay, **Yeni Sosyoloji**, (İkinci Baskı, Kalite Matbaası, Ankara, 1976) s.157

¹³ İhsan Herkul, Yılmaz Ürper, **Sosyoloji'ye Giriş** (İlk baskı, Anadolu Üniversitesi yayınları, Eskişehir 1999) s.155

¹⁴ Bozkurt Güvenç, **İnsan Ve Kültür**, (Üçüncü Baskı, Remzi Kitabevi, 1979) s.103-108

2.3. Kültür Toplumsaldır

Kültürel sistemin öğrettikleri toplumsaldır. Bu öğretiler, örgütlenmiş birliklerde, gruplarda ya da toplumlarda yaşayan insanlarca yaratılır ve ortaklaşa paylaşılmaktadır. Bir grubun üyeleri tarafından paylaşılan alışkanlıklar, kabul edilen davranış, tutum ve değerler o grubun kültürüdür. Sosyal bir grubun ortaklaştığı veya paylaştığı alışkanlıklar, ister aile, ister bir köy veya sınıf, ister bir oymak veya ulus düzeyinde olsun, bir kültür ya da “alt-kültür”dür. Kültür toplumsal olduğuna göre kültürün geleceği topluma bağlıdır. Bütün kültürler, kendi yaşamlarını sürdürmeye çalışırlar ve bu çabaları da birbirlerine benzer. Bu benzerlikler arasında, grup birliğini ve dayanışmasını sağlayan duygular ve hizmetler, sosyal denetim mekanizmaları, düşmanlara karşı savunma kuruluşları ve nüfusun devamını sağlayan çoğalma önlemleri yer alır.

2.4. Kültür, İdeal, veya İdealleştirilmiş Kurallar Sistemidir

Kültür, çoğunlukla, ideal kurallardan ve davranış örüntülerinden oluşursa da, bireysel tutum ve davranışlar, önemli ölçüde, “ideal” den ayrılır. Fakat sistemin üyesi olan birey, kültürel kuralı ve kurala uymayan davranışları hemen tanır. İdeal, olması gerektir. Ancak her olay ideal değildir. Bir kişinin belli bir olay karşısındaki veya belli bir ilişki içindeki farklı davranış yolları, ya da alternatifleri tartışıldığı zaman, bu ideallerin ne olduğu araştırılır. Son zamanlara kadar antropologlar, daha çok ideal; sosyologlar ise; fiili (gerçek ve gözlemlenen) davranışlarla ilgilenmişlerdir. Bu iki disiplinin bulguları arasındaki çelişkiler, daha çok, gözlemlenen davranışlardaki farklılardan ileri gelmektedir. Kültürlerin idealleştirilmiş değerleri vardır, onlar da sembolik, düşünsel işlev ve süreçlerin evrenselliğini gösteren benzerlikler de bulunması gerekir.

2.5. Kültür, İhtiyaçları Karşılıyıcı ve Doyum Sağlayıcıdır

Kültür, temel biyolojik ihtiyaçları ve bunlardan doğan ikinci derecedeki ihtiyaçları, çoğu zaman ve önemli ölçüde karşılar. Kültürel kurumlar ve ilkeler, başarısı

denenmiş çözüm yollarıdır. Psikoloji bilimi, ancak doyum verici olduğu sürece, alışkanlıkların devam ettiğini göstermiştir. Doyum, alışkanlıkları destekler ve pekiştirir. Doyum yoksunluğu ise alışkanlıkların kaybolmasına sebep olabilir. Kültürel öğeler, toplumun üyelerine bir doyum veya hizmet sağlayarak var olabilirler. En azından kültürel öğelerin verdiği doyum veya umut, onun sebep olduğu açıdan daha büyük olmalıdır ki kültürel öğe devam edebilsin.

2.6. Kültür Değişir

Kültür uyum yoluyla değişir. Bu kültürel değişimi doğal şartlar belirleyecek kadar etkili değildir ama kültürler zaman boyutu içinde, doğal çevreye uyum gösterirler. Kültürler, yayılma, ödünç alma, öykünme gibi yollarla komşularına da benzerler; kültürel sistemi oluşturan bireylerin biyolojik ve psikolojik istek ve ihtiyaçlarını karşılayacak biçimde uyum gösterirler. Koşullar değiştikçe, geleneksel çözüm yollarının sağladığı doyum düzeyi de azalır ve değişir. Yeni ihtiyaçlar ortaya çıkar ve bunlar bilinç düzeyine yükselir. Bu ihtiyaçları karşılayacak, deneme ve düzeltmeler yapılır, yeni kurum ve kuruluşlara gidilir. Kültürel sistemler yalnız ileri giden, değişmelere değil; genel gelişme yönüne ters düşen, geri giden değişmelere de uyum gösterirler. Kültürel sistemlerde, kendilerini oluşturan öğe ve kurumların bazıları hızlı geliştikçe, bir kısmı geri kalıyor gibi görünürler. Bu tip farklılaşmalar, yeni sorunlar yaratır. Öyle ki sorunların çözümü yeni kültürel kurum ve öğeleri gerektirebilir. Böyle durumlarda, yabancı toplumlardan hazır çözümler alınır veya yayılım (difüzyon) yoluyla çözümler kültürle bütünleşir. Fakat güvenilir ve uzun süreli çözümler, daha çok, toplumun kendi yaratıcılığına, eski kurumlarla yenilerinin etkileşmesine ve bütünleşmesine bağlı kalır.

2.7. Kültür Bütünleştiricidir

Uyum Sürecinin bir ürünü olarak, belli bir kültürün öğeleri uyumlu ve bütünleşmiş bir sistemi oluşturmak eğilimindedir. Tarihi ve çevresel etmenlerin etkisi nedeniyle, hiç bir kültürel sistemde sürekli ve tam bir bütünleşme görülmez. Bütünleşme bir yön ve idealdir. Fakat uzun zaman alır. Kültürün bütünleşme süreci,

sosyo-kültürel değişimin açtığı uçurumları, beslediği çatışmaları uzlaşmaları uzlaştırıp kapatmaya çalışır.

2.8. Kültür Bir Soyutlamadır

“Kültür”ün bir bütün ya da bir sistem olduğu söylenir. Ancak, sistemin tanımlanması oldukça zordur. Çünkü kültür, bütünüyle maddi, gözlemlenebilir bir şey ya da olgu değildir. Kültür, soyut bir kavramdır. Kültür kavramının bu soyut niteliği bilim adamlarını rahatsız etmiştir. Soyut kavramları besleyen ve destekleyen olaylar, konular, kurumlar ve değişkenler gözlemlenebilir türdendir. Kültür kavramı bir haritaya benzetilebilir. Nasıl harita bölgenin kendisi değil de onun küçük ve soyut bir modeli ise; kültür kavramı da toplumsal yapı ve kurumların, kendisi değil, kavramsal ve soyut bir modeldir.¹⁵

3. FARKLI BİLİMLERDE KÜLTÜR

Antropologlar, sosyologlar, ekonomistler ve psikologlar arasında kültür tanımı üzerine tam bir birlik olmamakla birlikte literatürde kültür ile ilgili bir çok tanıma rastlamak mümkündür.¹⁶ Kültür kelimesi tanımlanması zor bir kavramdır. Farklı bilimsel disiplinlere göre kültür aşağıdaki başlıklardaki gibi tanımlanmıştır:

3.1. Antropoloji ve Kültür

Antropoloji kültürle diğer bilimlerden çok daha fazla ilgilenmiştir ve bir çok teori ve yorumlar geliştirmiştir. Antropologlar insanlığın başlangıcı, gelişimi, sosyal yaşantısı, politik ilişkilerini, dinlerini, dillerini, sanatlarını ve el sanatlarını tanımlamıştır.

¹⁵ Alfred Louis Kroeber, Clyde Kluckhohn, **Culture: A Critical Review of Conceptions and Definitions**,

(İlk baskı, Harvard Press, Cambridge MA, 1952) s.169

¹⁶ a.g.e., s.9

1871 yılında da Edward Tylor kültür için “kültür ya da uygarlık bilgi, inançlar, sanat, töreler, kanunlar, gelenekler, yetenek ve alışkanlıkları içerir” demiştir.¹⁷ Tylor çalışmasında eski notlardan, etnolojik raporlardan, gezginlerin notlarından yararlanarak aynı kültürde farklı yerlerde yaşayan farklı ırkları incelemiştir. Tylor daha sonra kültürel gelişimi açıklamada evrim teorisinden yararlanmıştır. Bütün kültürler yere ve zamana bakmaksızın tek bir biçimde gelişirler çünkü bütün insanların düşünceleri benzerdir ve aynı biliş tarafından yönetilirler demiştir. Taylor’ın kültür tanımı şöyledir.¹⁸

Kültür ya da uygarlık, bir toplumun üyesi olarak, insanoğlunun öğrendiği (kazandığı) bilgi, sanat, gelenek-görenek ve benzeri yetenek, beceri ve alışkanlıkları içine alan karmaşık bir bütün’dür.

Kültürel antropoloji, davranışları biçimlendiren simgelerle ifade edilen ve toplumların temel ürünü olan kültürel modelleri araştırmaya girişmiştir. Burada amaç, insan davranışlarını anlaşılır kılmak için kültürel sistemlerin iç dinamiğini, mantığını ortaya çıkarmaktır.¹⁹

3.2. Sosyoloji ve Kültür

Sosyologlar kültürün sosyolojik algılanmasının açıklanışını antropologlardan ödünç almışlardır ve kültürü; bir toplumun ya da grubun üyelerinin yaşam şekilleridir diye tanımlamışlardır. Kültür kişinin tüm yaşantılarını şekillendirir. Kişi nasıl giyinmeli, nasıl evlenmeli, aile yaşantısı, çalışma hayatı, dini törenlerini, boş zamanlarını ve uğraşlarını belirler.²⁰

Kültür sosyolojisinin sorunu “kültür” kavramının açık bir şekilde tanımlanmasındaki zorluktur. Karmaşık olan kültür kavramı ilk olarak Kroeber ve Kluckhohn (1952) ile Williams’ın (1958-1976) eserlerinde görülmektedir. Bir işleme sürecinin adı olarak başlangıçta ürün yetiştirimi (cultivation) ya da hayvan yetiştiriciliği

¹⁷ Kieran O’Hagan , **Cultural Competence in the Caring Profession**, (İlk Baskı. United Kingdom: Jessica Kingsley Publishers Ltd., 2001) s.32

¹⁸ Bozkurt Güvenç, **İnsan Ve Kültür**, (Üçüncü Bakı, Remzi Kitabevi, 1979) s.102

¹⁹ Barlas Tolan, **Toplum Bilimlerine Giriş**, (Dördüncü Baskı. Ankara: Murat & Adım, 1996), s.224

²⁰ Anthony Giddens, **Sociology**, (İkinci Baskı Oxford: Polity Press, 1993) s.31

(çobanlık, besicilik) ve zihin yetiştirilmesine doğru anlamını genişleterek özellikle Almanca ve İngilizce’de 17. yüzyılın sonlarında belirli bir halkın “bütün yaşam biçimi” demek olan “tin” *konfigürasyonun* ya da *genellenmesinin* adı olmuştur.²¹

Bununla birlikte, kültür kavramı antropolojide ve geniş ölçüde sosyolojideki kullanımı, ayrı bir halkın ya da başka bir toplumsal grubun “bütün bir yaşam biçimi”ni yansıtmaktadır.²² Bir başka tanımda kültür, din ve düşüncenin yanında insanın oluşturduğu beceri ve teknikler bütünüdür şeklindedir. Kültür aynı zamanda bir grubu ve toplumu başkalarından ayıran, genellikle toplum tarafından üretilen, toplum, grup ve birey arasındaki ilişkileri sağlayan bir bütündür.²³ Sosyal Bilimlerde çeşitli kültür anlayışlarından şu sonuç çıkmaktadır: Kültür, her toplumun kendisini diğerlerinden farklılaştıran düşünce ve eylem modellerinin ve kendine özgül anlam çerçevesi içerisinde yaratıp kullandığı araç ve gereçlerin soyut bir bütünüdür.²⁴

Sosyoloji; kültürü toplumsal yapı üzerindeki işlevleri ve toplumsal tiplerin farklılaştırılması açısından ele alır ve inceler.

3.3. Psikoloji ve Kültür

Eric Formm, Wilhelm Reich, Otto Fenichel gibi bir çok yazar kültürel etkilerin psikolojik durumların belirleyicisi olduğunu kabul etmişlerdir. Harry Stack Sullivan ise A.B.D.’de psikiyatrinin kültürel olayları göz önünde bulundurması gerektiğini ilk defa savunanlardandır.²⁵

Bireysel ya da sosyal psikolojinin bireye ve toplumlara onların sahip olduğu kültürleri doğrultusunda bakması gerektiği kabul gören bir düşünce olmuştur. Bu düşüncelerden de psikolojik yaklaşımlarda kültürlerin önemi anlaşılmaktadır.

²¹ Raymond Williams, **Kültür**, (Çeviren, Suavi Aydın, İlk Baskı, Özkan Matbaacılık Ltd. Sti. Ankara, 1993) s.8-9

²² Williams, a.g.e., s. 9

²³ İhsan Erkul ve Yılmaz Ürper, **Sosyolojiye Giriş**, (İlk Baskı, Birlik Ofset, Eskişehir 1999), s.147

²⁴ Tolan, a.g.e., s.227

²⁵ Karen Horney “**Çağımızın Tedirgin İnsanı**” Çeviren; A. Yörükkan, (İlk Baskı, Tur Yayınları, İstanbul; 1980) s.34

Kişilik değerlendirmesinde kişinin akıl sağlığının tedavisinde psikolojik testlerin uygulanmasında, törenler ve gelenekler içindeki davranışların ve sebeplerinin psikolojik yorumlamalarında kültürlerin önemi ortaya çıkmıştır. Kişinin psikolojik durumu incelenirken içinde bulunduğu ortam dikkate alınmalıdır. Kısaca psikoloji kültürle birlikte incelendiğinde normallik ve anormallik sınırlarında zaman ve yere bağlı olarak değişmeler ortaya çıkmaktadır. Örneğin; hayaller gören ve bu hayallerin gerçek olduğunu savunan bir Kızılderili'yi psikotik olarak nitelemek yanlış olacaktır. Çünkü Kızılderili'nin kültüründe hayaller ve sanrılar görmek özel bir yetenek, ruhların insanlara vermiş olduğu bir bağış olarak görülür.

Segall'in şu sözü kişilik üzerinde kültürün etkisini özetlemiştir. Segall "Hiç kimse içinde bulunduğu kültürden bağımsız davranamaz" demiştir.²⁶

3.4. Yönetim ve Kültür

Peter Drucker "The Essential Drucker" adlı kitabında, yönetim insan yaşamıyla ilgilidir demektedir.

Yönetim genel belirsizlikler içindeki insanla bütünleşerek var olmuştur. Batı Almanya'da, İngiltere'de, A.B.D'de, Japonya'da ya da Brezilya'da yöneticilerin yaptıkları iş kesinlikle aynıdır. Ancak bütünüyle farklı olan işi nasıl yaptıklarıdır. Bu farklılığa ilişkin olarak yöneticiler, temelde yönetsel yapıyı oluştururken ait oldukları gelenekleri, tarihi ve kültürel etkilenmeyi ileri sürmektedirler²⁷.

Yönetim sosyal bir fonksiyon olup içinde bulunduğu toplumun değerlerini, gelenekleri, alışkanlıkları ve benzeri özellikleri ile bütünleştikçe başarı olasılığı artar, kısaca kültürel koşullanmaya uğrar.²⁸

²⁶ İhsan Kurt, **Psikolojiden Kültüre** (İkinci Baskı, Eğitim Yayınları, Konya, 2002) s.7

²⁷ Peter F. Drucker, **The Essential Drucker** (İlk Baskı, HarperCollins Publisher, New York, 2001) s.11

²⁸ Peter F. Drucker, **Management Task, Responsibilities and Practices** (New York, Harper and Row Published, 1985) s.24

Kültür yönetiminde; insanların içinde buldukları sosyal ve fiziki çevreyle ilişkilerini düzenleyici bir mekanizmadır. Yönetim, kültüre yönetici kültürü ve kurum kültürü olarak bakmaktadır. Bir yöneticinin karar alırken içinde bulunduğu kültürden ve kurumun kültüründen bağımsız olduğu düşünülemez. Kurum kültürü genel anlamda bir grubun belli amaçları gerçekleştirmek için bir araya geldiği çevresi ile etkileşim içindeki faaliyetler bütünüdür.²⁹ Kurum kültürünü Deal ve Kennedy “*yapılan işlerin şekli*” olarak tanımlarken başka bir tanım da kültür; “*güçlü yaygın bir şekilde paylaşılan çekirdek değerler*” olarak tanımlanmaktadır.

Kısaca insanı temel alan yönetim biliminin kültürden etkilenmediğini düşünmek ve kültürel etkilerden soyutlayarak düşünmek mümkün değildir.

4. HOFSTEDE’NİN KÜLTÜR MODELİ

Hofstede’ye göre kültür kolektif bir olaydır. Çünkü aynı sosyal çevrede yaşayan insanlar arasında en azından o çevrede öğrenilenler paylaşılmaktadır. Kültür; bir grubun³⁰ üyelerini ya da bir kategorinin³¹(sınıfın) üyelerini diğerlerinden ayıran aklın kolektif programlamasıdır³².

Kültür öğrenilir, miras kalmaz. Kültür insanın sosyal çevresinden oluşur genleri aracılığıyla geçmez. Kültür insanın doğasından ve kişisel yeteneklerinden ayırt edilmelidir. İnsan doğası (yaradılışı) ve kültür kişisel yetenekler ve kültür arasında bir sınır olmasına rağmen sosyal bilimciler arasında bunlar tartışılmaktadır³³.

²⁹ Herbert G. Hicks, **Örgüt Yönetimi: Sistemler ve Beşeri Kaynaklar Açısından**, (Çeviren: O. Tekok ve Diğerleri) (Ankara, Turhan Kitabevi, 1979) s.52

³⁰ Grup bir biriyle ilişki içinde olan insanlardan oluşur.

³¹ Kategori ise bir birleriyle ilişki içinde olması zorunlu olmayan insanlardan oluşur. Örneğin , tüm yönetici kadınlar, bütün 1970den sonra doğan insanlar gibi.

³² Geert Hofstede, **Cultures and Organizations, Software of the Mind**, (McGraw-Hill, London, 1991) s. 5

³³ Aynı., s.6

4.1. Hofstede'nin Kültür Kuramı

Hofstede kültürden “düşünsel programlar” (mental programs) ya da “düşünce yazılımı” (software of the mind) olarak söz etmekte ve kültürü; düşüncenin, duyguların ve hareketlerin (rollerin) oluşturduğunu söylemektedir. Şekil 1’de insanın düşünce programlarının eşsizliğini üç boyutta açıklamıştır.³⁴



Şekil 1: İnsanın Düşünsel Programlarının Eşsizliğinin Üç Düzeyde Açıklanması

Kaynak: Hofstede 1991 (s 6)

Hofstede’ye göre insan doğası kişinin hissetme, korkma, hoşlanma çevreyi gözleme yeteneği gibi düşünce yazılımı içindeki evrensel düzeyini temsil eder. İkinci düzeyde Hofstede kültürün bireyin korkma, hoşlanma, hissetme, gözleme gibi duyguları üzerindeki etkisini açıklamıştır. Son olarak da şekilde bir bireyin kişiliğinin tek olduğu ve onun hiç kimse ile paylaşamayacağı açıklanmıştır.³⁵

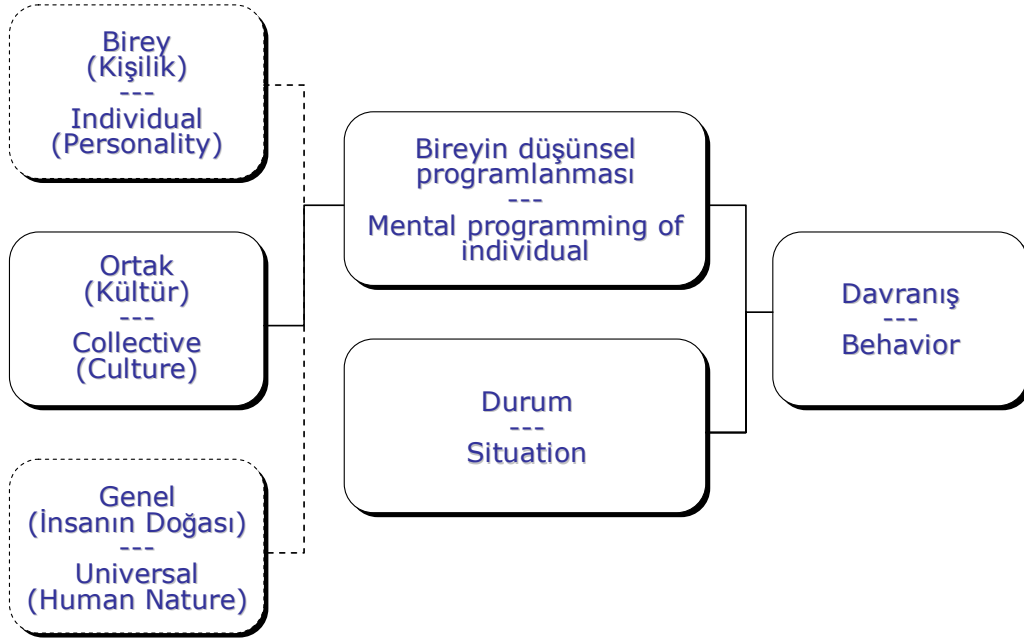
Hofstede kültürlerin bireyin kişilik yapısının oluşumunda farklılıklar gösterdiğini ve bireyin başka kişilik yapılarından etkilendiğinde çatışmalarla tamamlanıp şekillendiğini savunmuştur.³⁶ Hofstede, bir bireyin düşünsel programlarını; davranış etkileri kültürel özellikler ve farklı kişiliklerin karışım ilişkisinin açıklanması

³⁴ Aynı. s.6

³⁵ Hofstede (1991) s. 5

³⁶ Aynı., s.255

olarak kabul eder.³⁷ Şekil 2 Kültür, kişilik ve davranış arasındaki ilişkiyi açıklamaktadır.



Şekil 2. Kişilik, Kültür ve Davranış Arasındaki İlişki

Kaynak: Hofstede 1980 (s 16)

Hofstede'den önceki çalışmalar düşünsel programın davranışı nasıl etkilediğini tam olarak açıklayamamıştır.³⁸ Bazı araştırmacılar teorik yapıdaki gibi, kültürün kişilik oluşumuyla tam anlamıyla örtüşmediğini, tam anlamıyla açıklayıp tanımlayamadığı görüşündedirler.³⁹ Son zamanlarda Harrison tarafından yapılan çalışma bireyin davranışları üzerinde kültürün ve kişiliğin etkilerini aydınlatmıştır. Harrison çalışmasında bireyin davranışlarında kültürün önemli bir faktör olduğunu, kişiliğin ise çok etkili olmadığını bulmuştur.⁴⁰ Bunun üzerine Hofstede 1980 yılında düşünsel programların içinde kültürel kuramların yer aldığından söz etmiş ve ilk ampirik çalışmasında şu dört kültürel kavram tanımlamıştır:

³⁷ G. Hofstede, **Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values**, (İlk Baskı, Sage Publications Inc., California, 1980) s.16

³⁸ M.H.Sagell "More Than We Need to Know about Culture, But Are Afraid Not To Ask", **Journal of Cross-Cultural Psychology** (June 1984) s.153-162

³⁹ Hofstede (1980) s.25

⁴⁰ G.L.Harrison, "Reliance on Accounting Performance Measures in Superior Evaluation Style- The Influence of National Culture and Personality", **Accounting, Organizations and Society**, Cilt.18, No: 4 (1993), s.319-339

- Bireycilik karşıtı kolektiflik “*Individualism versus collectivism*”
- Güç mesafesi “*Power distance*”
- Belirsizlikten kaçınma “*Uncertainty avoidance*”
- Erkeklik olgusu karşıtı kadınlık olgusu “*Masculinity versus femininity*”

1988 yılında bu dört temel kurama ek olarak M.H. Bond Çin kültüründe Çinlilerin değerlerini araştıran çalışması “Chinese Value Survey” de Hofstede’nin dört kuramına bir yenisini eklemiştir. Bu yeni kuram uzun dönemli karşıtı olarak kısa dönemli yönlendirme (Long-term versus short-term orientation) dir.⁴¹ Bu kuram Konfiçyus’cu düşüncüyü baz almaktadır.⁴² Bu kuram Hofstede’nin temel dört kuramıyla tam olarak uyuşmamaktadır. Güç mesafesi, erkeklik olgusu/kadınlık olgusu, bireycilik/kolektiflikle uyum sağlamasına karşın belirsizlikten kaçınma ile ortak bir noktası bulunmamaktadır. Konfiçyus’cu düşüncede kültürel düzeyler Konfiçyus öğretisini temel almaktadır.⁴³

Bu kültürel düzeyde ilk olarak insanlar arası eşit olmayan ilişkiler üzerinde durulmuştur. Bu ilişkiler ortak ve zorunlu olan ilişkilerdir. İkinci olarak, bütün sosyal kurumların ilk örneği olan aile incelenmiştir. Çünkü birey asla tek başına değildir ve bir ailenin üyesidir. Çocuklar kendi sorunlarıyla başa çıkmayı ve kişisel değerleri aile içinde öğrenirler. Üçüncü olarak, kişi erdemli davranmayı öğrenerek çevresindekilerin ne kadar erdemli davranıp davranmadığını öğrenir. İnsan diğer insanlara karşı hayırseverdir. Son olarak, insan hayatı boyunca erdemli davranmalı ve sabır ve azminden gerekmedikçe bir şey kaybetmemelidir. İyimsizlik her şeyin içinde gizlidir. Hofstede Konfiçyus’cu düşüncüyü kültürel bir düzey olarak değerlendirip uzun dönemli yönlendirme “long-term orientation” olarak adlandırmıştır. Bu düzey azim ve sebatı içeren mevki ve itaat yani tutum ve utanma duygusunu içermektedir. Bu düzeyin karşıtı olarak kısa dönemli yönlendirme “short-term orientation” adında başka bir düzey belirlemiştir. Bu düzey kişisel durumlardan oluşmaktadır. Örneğin, birinin işlediği suç

⁴¹ M.H. Bond, “Finding Universal Dimensions of Individual Variation in Multicultural Studies of Values: The Rokeach and Chinese Surveys” **Journal of Personality and Social Psychology**, Cilt:55 Sayı:6 (1998) s.1009-1015

⁴² G. Hofstede, **Culture’s Consequences: Comparing Values, Behaviour, Institutions ve Organizations Across Nations** (ikinci baskı, Sage Publications Inc. California , 2000) s.351

⁴³ Hofstede (1991) s.165

yüzüne vurmamak, geleneklere karşı sorumluluk, yapılan iyiliğin karşılığını onaylayarak ya da hediye vererek ödemektir.

Hofstede uzun dönemli yönlendirmeyi sosyal ve toplumsal zorunluluklar içinde bir amaç doğrultusunda birisine belli sınırlarda gönüllü olarak destek olmak, kısa dönemli yönlendirmeyi ise sosyal ve toplumsal zorunlulukları önemsememenin maliyeti olarak önermiştir⁴⁴.

Uzun dönem karşıtı kısa dönem yönlendirme, daha çok Çin kültürünü esas alarak hazırlandığı için yapılan bir çok çalışmada Hofstede'nin temel dört kuramı test edilmiştir.

4.2. Bireycilik Karşıtı Kolektiflik

Hofstede⁴⁵'ye göre bireyciliğin temelini çekirdek aile oluşturur. Kişi daha çok anne, baba ve kardeşleri ile ilişki içindedir. İçe dönük bir yapısı vardır. Bireycilik temeline dayanan kültürlerde “ben” bilinci ön plana çıkmaktadır. Bireyci kültür yapısındaki aile içinde yetişen çocukların erken yaşlarda küçük bir iş bulup okul harçlıklarını çıkarmaları aileleri tarafından gurur duyulacak bir olaydır. Çocuklar belli bir yaşa gelince ailelerinden ayrılır ve kendi başlarına yaşamaya başlarlar.

Toplumsal bilinci gelişmiş kültürlerde bireyciliğin tersi olarak aile yapıları daha geniştir. Dışa dönük bir yapısı vardır. Toplumsal yapıda olan kültürde bireyde “biz” bilinci ön plana çıkmaktadır. Toplumsal yapıda yetişen çocuklar anne, baba, kardeşleri ve akrabalarıyla sürekli ilişki içindedir. Çocuklar yetişkin birer birey olduklarında ailenin koruyuculuğu devam eder. Örneğin; Japonya kolektiflik bilinci yüksek bir yapıya sahiptir. Çoğunlukla evin en büyük çocuğu evlendiğinde ailesiyle yaşamayı sürdürür.

⁴⁴ Hofstede (1991) s.173

⁴⁵ Aynı., s.49-50

Bireyci toplumlarda büyüyen çocuklar okula başladıklarında kendilerini daha rahat ve güvende hissederler. Aile içinde güven duygusu gelişen çocuk bu güveni sınıf ortamında güçlendirir. Sınıfta öğretmen bir soru sorduğunda cevap vermekten çekinmez ve kendini grubun bir üyesi olarak görür. Hatta bu bireyci toplumlarda yetişen çocuk, öğretmen sınıf içinde söz vermeden bile görüşünü bildirmek için atılır.

Kolektifliğin ön planda olduğu kültürlerde yetişen çocuklar, bireyci toplumlarda yetişenlerin aksine okul dönemlerinde çekingen ve utangaç olurlar. Öğretmenleri bir soru sorduğunda cevap vermekte tereddüt yaşarlar. Kendilerini küçük gruplarda daha rahat hissederler ve küçük gruplarda çekingenlikleri azalır.

Bireyci kültürlerle kolektif kültürler arasında eğitim farklı algılanmaktadır. Bireyci kültürlerde eğitimin amacı bireyleri diğer bireylerle bir araya getirmektir. Bunun anlamı yeni şeyler öğrenmek, bilinmeyeni bulmak, tahmin edilemeyen koşulları tahmin edebilmektir. Bireye yeni şeyleri öğretmek yolunda pozitif bir amacı vardır. Eğitimin amacı **“nasıl yapılır değil, nasıl öğrenilir”** düşüncesine dayanmaktadır. Eğitim okul sonrası da devam eder. Eğitim ömür boyu sürer. Bireyci kültürlerde okullar bireyin modern kişi olması için gerekli kişisel yeteneklerini geliştirmeyi amaçlar.

Kolektif kültürlerde bireyin kendisini grup üyelerine kabul ettirme zorunluluğu bireyin yeteneklerin geliştirilmesini zorlaştırır. Öğrenme çoğunlukla bir sefere özgü görülür ve yalnızca gençlik yıllarında olur. Öğrenmedeki amaç **“nasıl yapıldığının öğrenilmesidir”**.

Bireyci kültürlerde ve kolektif kültürlerde diplomanın anlamı da farklıdır. Bireyci toplumlarda diploma, kişinin ekonomik yapısını güçlendirirken kişisel bir tatmin sağlar.

Kolektif kültürlerde diploma sahibine onur verirken aynı zamanda içinde bulunmak isteği gruba kabulünü kolaylaştırır, kişinin daha yüksek bir grupta yer almasına yardımcı olur.

Bireyci kültürlerde yaşayan kişilerin iş hayatındaki hedefleri şunlardır⁴⁶:

- Kişisel zaman: İş hayatı çalışan kişinin kendisine ve ailesine zaman ayırmasına yardımcı olmalıdır.
- Özgürlük: Kişinin yaptığı iş kişinin işi ile ilgili fikirlerini söyleme ve uygulama fırsatı vermelidir.
- Öne çıkma (meydan okuma): İş kişiye kişisel becerisini kullanarak öne çıkma fırsatı vermelidir.

Yukarıdaki bu özellikler bireyci kültürlerdeki kişilerin çalıştıkları işletmede bağımsızlıklarının ön planda olduğunu vurgulamaktadır.⁴⁷ Hofstede göre bir diğer özellik bireyci toplumların daha zengin olduğudur. Zengin toplumlarda iş ile ilgili eğitim, fiziksel şartlar, yeteneklerin kullanımı gibi özelliklerin aranmadığıdır.⁴⁸

Kolektif kültürlerde yaşayan kişilerin iş hayatındaki hedefleri şunlardır⁴⁹:

- Eğitim: İş kişiye yeteneklerini geliştirme ve yeni yetenekler kazandırmada yardımcı olacak eğitim fırsatları vermelidir.
- Fiziksel şartlar: İş kişiye uygun çalışma ortamı sağlamalıdır. Örneğin, aydınlatmanın iyi olması, eşit çalışma alanı gibi.
- Yeteneklerin kullanılması: Kişi yeteneklerinin tamamını işinde kullanmalıdır.

Yukarıdaki özellikler toplumsal kültürlerde çalışan kişilerin çalıştıkları işletmeye bağımlı olduğunu göstermektedir.⁵⁰ Hofstede'ye göre kolektif kültürler daha fakirdirler.

Hofstede bireycilik ve kolektiflik üzerine yaptığı araştırmada bireyci kültürlere en iyi örneği A.B.D.'in oluşturduğunu görmüştür. Hofstede bu araştırmasını 50 ülke ve 3 bölgede uygulamıştır. Araştırma sonucu atadığı değerlere göre bireyci kültüre en iyi

⁴⁶ Hofstede (1991) s.51

⁴⁷ Aynı, s.52

⁴⁸ Aynı, s.52

⁴⁹ Aynı, s.52

⁵⁰ Aynı, s.52

örneği 91 puanla A.B.D. almıştır. En düşük puana ise 6 puanla Guatemala sahiptir. Bu araştırmada Türkiye 37 puanla düşük bireyci kültür yapısına sahiptir. Tablo:1’de ülkelere göre bireycilik sıralaması gösterilmiştir.

Tablo 1: Ülkelere Göre Bireycilik Puan Sıralaması

| Sıralama | Ülke ve bölge | Bireycilik | Sıralama | Ülke ve bölge | Bireycilik |
|----------|---------------------|------------|----------|---------------|------------|
| 1 | A.B.D. | 91 | 28 | Türkiye | 37 |
| 2 | Avustralya | 90 | 29 | Uruguay | 36 |
| 3 | İngiltere | 89 | 30 | Yunanistan | 35 |
| 4/5 | Kanada | 80 | 31 | Filipinler | 32 |
| 4/5 | Hollanda | 80 | 32 | Meksika | 30 |
| 6 | Yeni Zelanda | 79 | 33/35 | Doğu Afrika | 27 |
| 7 | İtalya | 76 | 33/35 | Yugoslavya | 27 |
| 8 | Belçika | 75 | 33/35 | Portekiz | 27 |
| 9 | Danimarka | 74 | 36 | Malezya | 26 |
| 10/11 | İsveç | 71 | 37 | Hong Kong | 25 |
| 10/11 | Fransa | 71 | 38 | Şili | 23 |
| 12 | İrlanda Cumhuriyeti | 70 | 39/41 | Batı Afrika | 20 |
| 13 | Norveç | 69 | 39/41 | Singapur | 20 |
| 14 | İsviçre | 68 | 39/41 | Tayland | 20 |
| 15 | Almanya | 67 | 42 | El Salvador | 19 |
| 16 | Güney Afrika | 65 | 43 | Güney Kore | 18 |
| 17 | Finlandiya | 63 | 44 | Tayvan | 17 |
| 18 | Avusturya | 55 | 45 | Peru | 16 |
| 19 | İsrail | 54 | 46 | Kosta Rika | 15 |
| 20 | İspanya | 51 | 47/48 | Pakistan | 14 |
| 21 | Hindistan | 48 | 47/48 | Endonezya | 14 |
| 22/23 | Japonya | 46 | 49 | Kolombiya | 13 |
| 22/23 | Arjantin | 46 | 50 | Venezüella | 12 |
| 24 | İran | 41 | 51 | Panama | 11 |
| 25 | Jamaika | 39 | 52 | Ekvator | 8 |
| 26/27 | Brezilya | 38 | 53 | Guatemala | 6 |
| 26/27 | Arap Ülkeleri | 38 | | | |

Kaynak: Hofstede (1991) s 53

Tablo 2’de bireycilik ve kolektifliğin genel normlar, aile, okul ve iş hayatı ile ilgili özelliklerini Tablo 3’de politika ve düşünceler ile ilgili özellikleri görebilirsiniz.

Tablo 2: Bireycilik Karşıtı Kolektif Kültürlerde Anahtar Farklar
Genel Normlar, Aile, Okul ve İş Hayatı

| Kolektif Kültürler (Collectivist) | Bireyci Kültürler (Individualist) |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Bireyler geniş ailelerde doğar ya da onları korumaya devam eden grupların içinde yaşar. • Bu gruplar içinde bireyin sosyal kimliği gelişir. • Bireyde “biz” düşüncesi gelişir. • Aile içinde uyum korunur ve bireyler doğrudan karşı karşıya gelmekten sakınır. • Yüksek kontekstli iletişim vardır. • Yanlılar kişiye utanç verirken kendine ve grubun ona olan güvenini sarsar. • Eğitimdeki amaç nasıl yapılırlar ilkesine dayanmaktadır. • Diploma üstün statülü sınıflara girmeyi sağlar. • İş veren ve işçi ilişkilerini törensel koşullar içinde algırlarlar (aileler gibi). • İşe alma ve yükletme kararları işçinin grup içinde oluşturduğu güven esas alınarak yapılır. • Yönetim, grubun yönetimidir. • İlişkiler görevin üstünde gelir | <ul style="list-style-type: none"> • Bireyler çekirdek ailelerde büyür. • Kimlik bireysellik temeline dayanır. • Bireyde “ben” düşüncesi gelişir. • Bireyin düşüncesini söylemesi onurlu bir davranıştır. • Düşük kontekstli iletişim vardır. • Yanlılar suçluluk ve kendine olan güveni yok eder. • Eğitimdeki amaç nasıl öğrenilir ilkesine dayanmaktadır. • Diploma bireyin zenginliğini ve kendisine olan güveni artırır. • İş veren ve işçi ilişkileri karşılıklı faydaya dayanır. • İşe alma ve yükseltme kararları işçinin yalnızca yetenekleri ve işletme kuralları esas alınarak yapılır. • Yönetim, bireylerin yönetimidir. • Görev ilişkilerin üstündedir. |

Kaynak: Hofstede (1991) s 67

Tablo 3. Bireycilik Karşıtı Kolektif Kültürlerde Anahtar Farklar
Politika ve Düşünceler

| Kolektif Kültürler (Collectivist) | Bireyci Kültürler (Individualist) |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Toplumsal meraklar bireysel merakların üstündedir. • Özel yaşam gruplar tarafından baskılanır. • Düşünceler önceden grup üyeleri tarafından belirlenir. • Kanunlar ve doğrular gruplara farklı uygulanır. • Gayri safi milli hasıla kişi başına düşüktür. • Ekonomik yapı içinde devletin rolü baskındır. • Ekonomik faaliyetler toplumsal çalışmalara dayanır. • Devlet tarafından baskı ile kontrol edilirler. • Dışarıdan alınmış ekonomik teoriler çoğunlukla toplumsal yapının dışında kalmaktadır. Çünkü toplumsal ve özel ilgililerle uyumsuzdur. • Eşitlik düşüncesi kişisel özgürlük düşüncesinin üstünde gelmektedir. • Toplum içinde uyum ve ortak karar son amaçtır. | <ul style="list-style-type: none"> • Bireysel meraklar toplumsal merakların üstündedir. • Herkes özel yaşamı destekler. • Herkesin özel düşüncesi olması beklenir. • Kanunların ve doğruların herkese aynı uygulandığı kabul edilir. • Gayri safi milli hasıla kişi başına çok yüksektir. • Ekonomik yapı içinde devletin rolü kısıtlıdır. • Ekonomik faaliyetler bireysel çalışmalara dayanır. • Baskı yoktur. • Ulusal ekonomik teoriler kişisel ilgileri artırmayı temel alır. • Kişisel özgürlük düşüncesi hakimdir. • Her birey için kendi gerçekleri son amaçtır. |

Kaynak: Hofstede (1991) s 73

4.3. Güç Mesafesi

Güç mesafesi Hofstede tarafından 1991 yılında aynı toplumda yaşayan insanların aralarında fark olmadan ya da bu fark en aza indirilerek yaşamlarını sürdürmeleridir diye tanımlanmıştır. Güçsüz insanlar okulda, iş hayatında ya da aile içinde daima gücün eşit dağılmadığını sanırlar demiştir.⁵¹ Hofstede'ye göre bir ülkede sosyal sınıflar arasındaki fark çok fazlaysa o ülkede güç eşitliğinden söz edilemez. Az Güç mesafesi olan kültürlerde alt kademedeki çalışanlarla üst kademedeki çalışanlar arasında daha az ayrılık vardır. Kısaca daha eşit koşullarda çalışmaktadırlar. İş imkanları, çalışma koşulları, ücret dağılımı gibi daha bir çok konuda aradaki fark çok fazla değildir. Eğer Güç mesafesi çok fazlaysa alt ve üst kademedeki çalışanlar arasındaki fark çok fazla olacaktır.

Güç mesafesi az olan ülkelerde patron ve işçi arasındaki bağımlılık sınırlıdır. Patron ve işçi dayanışma içinde bir birlerine, muhtaç olduklarını bilerek çalışırlar. Çok güç eşitsizliği olan ülkelerde patron ve işçi arasındaki bağımlılık önemli derecede büyüktür. İşçi daima patronuna muhtaçtır.⁵²

Hofstede güç eşitsizliği ilgili yaptığı çalışmada güç eşitsizliği en yüksek olduğu ülke 104 puanla Malezya'dır. A.B.D. ise 40 puana sahiptir. Güç eşitsizliği en az olduğu ülke 11 puanla Avustralya'dır. Türkiye'nin puanı ise 66 dır.

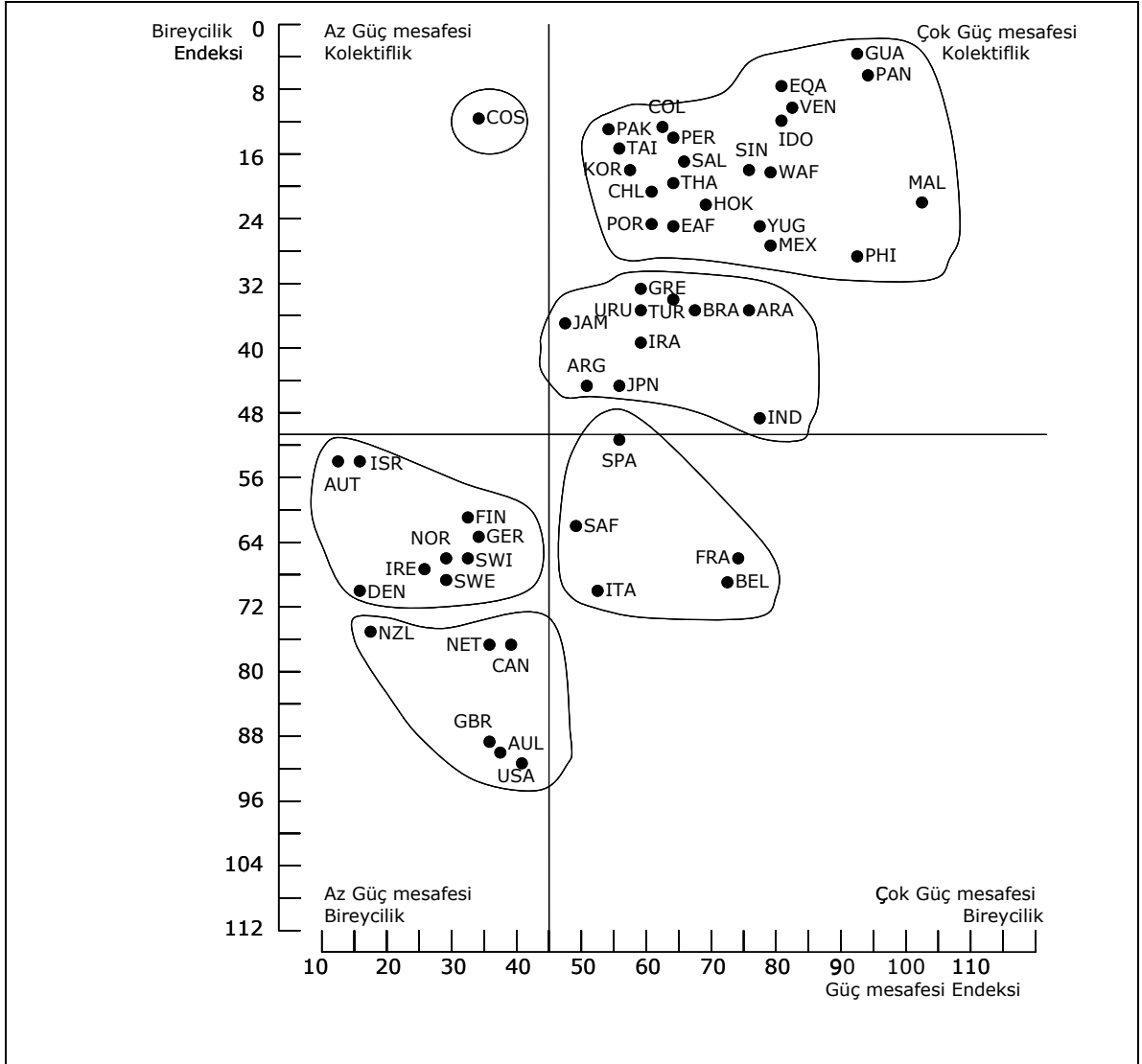
⁵¹ Hofstede (1991) s.28

⁵² Aynı, s.27

Tablo 4. Ükelere Göre Güç Mesafesi Puanları

| Sıralama | Ülke ve bölge | Güç mesafesi | Sıralama | Ülke ve bölge | Güç mesafesi |
|--------------|----------------|--------------|----------|---------------------|--------------|
| 1 | Malezya | 104 | 27/28 | Güney Kore | 60 |
| 2/3 | Guatemala | 95 | 29/30 | İran | 58 |
| 2/3 | Panama | 95 | 29/30 | Tayvan | 58 |
| 4 | Filipinler | 94 | 31 | İspanya | 57 |
| 5/6 | Meksika | 81 | 32 | Pakistan | 55 |
| 5/6 | Venezüella | 81 | 33 | Japonya | 54 |
| 7 | Arap Ülkeleri | 80 | 34 | İtalya | 50 |
| 8/9 | Ekvator | 78 | 35/36 | Arjantin | 49 |
| 8/9 | Endonezya | 78 | 35/36 | Güney Afrika | 49 |
| 10/11 | Hindistan | 77 | 37 | Jamaika | 45 |
| 10/11 | Batı Afrika | 77 | 38 | A.B.D. | 40 |
| 12 | Yugoslavya | 76 | 39 | Kanada | 39 |
| 13 | Singapur | 74 | 40 | Hollanda | 38 |
| 14 | Brezilya | 69 | 41 | Avustralya | 36 |
| 15/16 | Fransa | 68 | 42/44 | Kosta Rika | 35 |
| 15/16 | Hong Kong | 68 | 42/44 | Almanya | 35 |
| 17 | Kolombiya | 67 | 42/44 | İngiltere | 35 |
| 18/19 | El Salvador | 66 | 45 | İsviçre | 34 |
| 18/19 | Türkiye | 66 | 46 | Finlandiya | 33 |
| 20 | Belçika | 65 | 47/48 | Norveç | 31 |
| 21/23 | Doğu Afrika | 64 | 47/48 | İsveç | 31 |
| 21/23 | Peru | 64 | 49 | İrlanda Cumhuriyeti | 28 |
| 21/23 | Tayland | 64 | 50 | Yeni Zelanda | 22 |
| 24/25 | Şili | 63 | 51 | Danimarka | 18 |
| 24/25 | Portekiz | 63 | 52 | İsrail | 13 |
| 26 | Uruguay | 61 | 53 | Avusturya | 11 |
| 27/28 | Yunanistan | 60 | | | |

Kaynak: Hofstede (1991) s 26



Şekil 3. Güç Mesafesi ve Bireycilik Grafiği

Kaynak: Hofstede (1991) s 67

Güç mesafesi genel normlar, aile, okul ve iş hayatı ile ilgili özelliklerini Tablo 5'de, politika ve düşünceler ile ilgili özellikleri Tablo 6'da görebilirsiniz.

Tablo 5. Az ve Çok Güç Mesafesi Olan Kültürlerde Anahtar Farklar
Genel Normlar, Aile, Okul ve İş Hayatı

| Az Güç Mesafesi (Small power distance) | Çok Güç Mesafesi (Large power distance) |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • İnsanlar arasında ki eşitsizlik çok azdır. • Az güçlü insanlarla daha güçlü insanlar arasında bir bağlantı vardır, bir birlerine muhtaçtırlar. • Aileler çocuklarına eşit davranırlar. • Çocuklar ailelerine eşit davranırlar. • Öğretmenler sınıf içinde ilk adımı öğrenciden bekler. • Öğretmenler kişisel olmayan doğruları iletmede uzmandır. • Öğrenciler, öğretmenler kendileriyle eşitmişler gibi davranırlar. İyi eğitilmiş kişiler daha az eğitilmiş kişilere göre otoriteyi daha az kullanırlar. • İşletme içindeki hiyerarşi çıkarlar için rollerin eşitsizliği anlamındadır. • Yetkinin dağılması yaygındır. • İşletmenin üst ve astları arasındaki ücret farkı azdır. • Astlar danışmanlık beklerler. • İyi patron yeni çözümler bulan bir demokrattır. • Ayrıcalık ve statü sembolleri onaylanmaz. | <ul style="list-style-type: none"> • İnsanlar arasında eşitsizlik beklenir ve istenir. • Az güçlü insanlar daha güçlü olanlara bağımlıdır. Az güçlü olanlar; bağılılığı kabul edenlerle bağılılığı kabul etmeyenler diye iki kutupta toplanır. • Aileler çocuğa uymayı öğrenir. • Çocuklar ailelere saygılı davranırlar. • Öğretmenlerin daima sınıf içinde ilk adımı atması beklenir. • Öğretmenler kişisel tecrübelerini aktarırlar. • Öğrenciler öğretmenlere saygılı davranırlar iyi eğitilmiş kişilerle daha az eğitilmiş kişiler otoriteye eşit kullanırlar. • İşletme içindeki hiyerarşi, alt ve üst düzeydeki insanlar arasındaki eşitsizliği yansıtır. • Yetkinin bir elde toplanması yaygındır. • İşletmenin üst ve astları arasındaki ücret farkı çok fazladır. • Astlar ne yapacaklarının anlatılmasını beklerler. • İyi patron yardım sever bir otokrattır ya da iyi babadır . • Yöneticilerden ayrıcalık ve statü sembollerini kullanmaları beklenir ve bu yaygındır. |

Kaynak: Hofstede (1991) s.37

**Tablo 6. Az ve Çok Güç Mesafesi Olan Kültürlerde Anahtar Farklar
Politika ve Düşünceler**

| Az Güç Mesafesi (Small power distance) | Çok Güç Mesafesi (Large power distance) |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Güç kullanımı yasal ve akla uygun olmalıdır. Güç kullanımında iyi ya da kötünün kriteri sübjektiftir. • Yetenek, varlık, güç ve statünün birlikte olmaya ihtiyacı yoktur. • Orta sınıf geniştir. • Herkes tam eşitliğe sahip olmalıdır. • Güçlü insanlar kendilerinden daha güçsüz olanlara bakmaya çalışırlar. • Güç resmi pozisyona dayanabilir. Uzmanlık ya da yeteneğin ödüllendirilmesi gibi. • Politik sistemi değiştirmenin yolu kuralları değiştirmektir (evrim, değişim). • İç politikada şiddet kullanımı nadirdir. • Çok partili hükümetler çoğunluk oyları sonucunda oluşur. • Politik dağılım güçlü merkezi zayıf sağ ve sol kanadı gösterir. • Toplum içindeki küçük gelir farklılıkları vergi sistemi tarafından daha azaltılır. • Dinsel baskılar ve filozofik sistem eşitlik gösterir. • Egemen olan politik görüşler uygulanmaktaki güç paylaşımını vurgular. • Ulusal yönetim teorileri işçilerin rolleri üzerine odaklanmıştır. | <ul style="list-style-type: none"> • Her kim gücü elinde bulunduruyorsa doğru ve iyidir. • Yetenek, varlık, güç ve statünün birlikte olmaya ihtiyacı vardır. • Orta sınıf küçüktür. • Güçlüler ayrıcalığa sahiptir. • Güçlü insanlar kendilerinden daha güçsüz olanları etkilemeye çalışırlar. • Güç aile ya da arkadaşlardan kaynaklanabilir. Karizma ya da zor kullanma gibi. • Politik sistemi değiştirmenin yolu baştaki kişileri değiştirmektir (ihtilal). • İç politikada çatışmalar şiddete yol açar. • Tek partili ya da oligarşik hükümetler tek bir kişi seçiyormuş gibi davranır. • Politik dağılım eğer açıklıkla izin verirse zayıf merkezi ve güçlü kanadı gösterir. • Toplum içindeki büyük gelir farklılıkları vergi sistemi tarafından daha da arttırılır. • Dinsel baskılar ve filozofik sistem hiyerarşik bir yapıya sahiptir. • Egemen olan politik görüşler uygulanmaktaki güç savaşını vurgular. • Ulusal yönetim teorileri yöneticilerin rollerine odaklanmıştır. |

Kaynak: Hofstede (1991) s.43

4.4. Belirsizlikten Kaçınma

Hofstede tarafından belirsizlikten kaçınma, bir kültürün üyelerinin şüpheli ve bilinmeyen durumlar karşısında hissettiği tehdit duygusu olarak tanımlanmıştır⁵³.

Hofstede'ye göre belirsizlikten kaçınmanın güçlü olduğu kültürlerde insanlar daima meşgul, yerinde duramayan, duygusal, saldırgan ve hareketlidirler.⁵⁴ Bu kültürlerde bir çok yasa ve kurallar vardır ve bunların değiştirilmesi zordur.⁵⁵

Diğer taraftan belirsizlikten kaçınmanın zayıf olduğu kültürlerde insanlar karşısındakini etkileyecek kadar sakin, yumuşak başlı, uyusuk, kontrollü ve tembeldir.⁵⁶ Kurallar sadece gerekli olduğunda vardır.⁵⁷

Hofstede'ye göre belirsizlikten kaçınma daha çocukluk yıllarında başlar. Anne babanın çocuğa öğrettiği “*bu yanlış*”, “*bu doğru*” sözleri yaşantısının her anında belirsizliklere karşı daha çocukluk yıllarından önlem almaya başlamasını sağlar.

Özellikle belirsizlikten kaçınmanın güçlü olduğu kültürlerde yetişen çocuklar daha fazla anne babasının korumasında yetişir. Çocukluk yıllarında “*bu insan iyi*”, “*bu insan kötü*” diye ailesi tarafından önceden yapılan sınıflamaya birey hemen hemen tüm yaşantısı boyunca uyar. Daha o yıllarda neyin güvenli, neyin tehlikeli, neyin kötü, neyin iyi olduğunu öğrenir ve belki de bu öğretilenlerin doğruluğunu çok az dener. Onlardan mümkün olduğunca sakınır.⁵⁸

⁵³ Hofstede (1991) s.113

⁵⁴ Aynı, s.115

⁵⁵ Aynı, s.120-121

⁵⁶ Aynı, s.115

⁵⁷ Aynı, s.121

⁵⁸ Aynı, s.118-119

Belirsizlikten kaçınmanın zayıf olduğu kültürlerde ise “*bu iyi*”, “*bu kötü*” gibi sınıflandırma aile tarafından önceden yapılmaz. Çocuğa onu hayata hazırlayacak bilgiler verilir ve bilinmeyen durumlar, kişiler ya da düşünceler karşısında nasıl davranması gerektiği öğretilir. Toplumsal normlar bireye temel şeyleri verir. Örneğin kibar olma, saygılı olma gibi. Hofstede bu konuyu şu örnekle açıklamıştır⁵⁹:

Amerikalı bir dede ve babaanne torunlarını bakmak için İtalya’ya gidiyorlar. Parkta İtalyan çocuklar için yasak olan her şeyin Amerikalılar ya da diğer ülke çocukları için yasak olmadığını görüyorlar. Torunları her yere dokunabiliyor tüm oyuncaklarla oynuyor. Oysa İtalyan aileler çocuklarının hiç bir şeye dokunmasına izin vermiyor parktaki oyuncakların kirliliği ve tehlikeli olduğunu söylüyorlar. Bu örnek ülkeler arası belirsizliklerden kaçınmayı gösteriyor. Bir kültürde yasak olmayan bir çok şey bir başka kültür için yasak, kötü ya da iyi olarak niteleniyor.

Hofstede’ye göre belirsizlikten kaçınmanın güçlü ve zayıf olduğu kültürlerdeki bireyler arasında çalışma hayatı açısından da farklılıklar olmaktadır.

Belirsizlikten kaçınmanın güçlü olduğu kültürlerde çalışan bireyler yapacakları her şeyin yazılı olması gerektiğine inanırlar. Böyle kültürlerde çalışma hayatında bir çok yazılı kural varken bunların yanında yazılı olmayan ama uyulması gerekli daha bir çok kural vardır. Kişi bunları sorgulama hakkına sahip değildir ve uygular. Kişi hangi alanda çalışırsa çalışsın yapacağı işin anlatılmasını ve bu konudaki kuralların belirlenmesini ister. Ancak kendini bu şekilde rahat hissedebilir. Bu kural oluşturma zorunluluğu kimi zaman çok anlamsız kuralların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.⁶⁰

Belirsizlikten kaçınmanın zayıf olduğu kültürlerde ise çalışma hayatı temel kuralların dışında yazılı kurallara bağlı değildir. Kişiye iş tanımı yapılır ve kişi kendi iş tanımı sınırları içinde işini kendisi yönlendirir. Sorun çıktığında hemen kurallar aranmaz. Çok gerekli olmadıkça ne iş hayatında ne de günlük hayatta kesin kurallar yoktur. İnsanlar birbirlerine saygılıdır ve sorunları bu şekilde halletme yolundadırlar.

⁵⁹ Hofstede (1991) s.118-119

⁶⁰ Aynı, s.120-121

Örneğin trafik ışıkları çalışmadığı zaman polisin gelmesine gerek kalmadan sanki ışıklar varmış gibi trafik akmaya devam eder.⁶¹

Hofstede'ye göre belirsizlikten kaçınmanın güçlü olduğu kültürlerde kişiler daima çok çalışmaktan hoşlanırlar ya da en azından daima meşgul görünmek isterler. Bu kişiler daima acelecidirler ve zamanın para olduğuna inanırlar. Belirsizlikten kaçınmanın zayıf olduğu kültürlerde ise insanlar gerektiğinde çok çalışırlar. Ancak bu kültürdeki (belirsizlikten kaçınmanın zayıf olduğu) kişiler aynı zamanda rahat çalışmayı severler⁶².

Hofstede'ye göre, belirsizlikten kaçınma puanı yüksek olan kültürler tutucu kültürlerdir. Bu kültürlerde çok fazla yazılı kurallar vardır ve bu kültürün üyeleri kendilerini yönetecek bir sisteme ihtiyaç duyarlar. Güçlü belirsizlikten kaçınan toplumlarda kurallar asla bozulmaz⁶³.

Hofstede'nin yapmış olduğu çalışmada A.B.D.'nin puanı 46'dır. En yüksek puan olan 112 (belirsizlikten kaçınma puanı) Yunanistan'a aittir. En az puan 8 ile Singapur'a aittir. Türkiye bu sıralamada 85 puandadır.

⁶¹ Hofstede (1991) s.121

⁶² Aynı, s.121

⁶³ Aynı, s.122

Tablo 7. Ülkelere Göre Belirsizlikten Kaçınma Puanları

| Sıralama | Ülke ve bölge | Belirsizlikten Kaçınma | Sıralama | Ülke ve bölge | Belirsizlikten Kaçınma |
|----------|----------------|------------------------|----------|---------------------|------------------------|
| 1 | Yunanistan | 112 | 28 | Ekvator | 67 |
| 2 | Portekiz | 104 | 29 | Almanya | 65 |
| 3 | Guatemala | 101 | 30 | Tayland | 64 |
| 4 | Uruguay | 100 | 31/32 | İran | 59 |
| 5/6 | Belçika | 94 | 31/32 | Finlandiya | 59 |
| 5/6 | El Salvador | 94 | 33 | İsviçre | 58 |
| 7 | Japonya | 92 | 34 | Batı Afrika | 54 |
| 8 | Yugoslavya | 88 | 35 | Hollanda | 53 |
| 9 | Peru | 87 | 36 | Doğu Afrika | 52 |
| 10/15 | Fransa | 86 | 37 | Avustralya | 51 |
| 10/15 | Şili | 86 | 38 | Norveç | 50 |
| 10/15 | İspanya | 86 | 39/40 | Güney Afrika | 49 |
| 10/15 | Kosta Rika | 86 | 39/40 | Yeni Zelanda | 49 |
| 10/15 | Panama | 86 | 41/42 | Endonezya | 48 |
| 10/15 | Arjantin | 86 | 41/42 | Kanada | 48 |
| 16/17 | Türkiye | 85 | 43 | A.B.D. | 46 |
| 16/17 | Güney Kore | 85 | 44 | Filipinler | 44 |
| 18 | Meksika | 82 | 45 | Hindistan | 40 |
| 19 | İsrail | 81 | 46 | Malezya | 36 |
| 20 | Kolombiya | 80 | 47/48 | İngiltere | 35 |
| 21/22 | Venezüella | 76 | 47/48 | İrlanda Cumhuriyeti | 35 |
| 21/22 | Brezilya | 76 | 41/42 | Hong Kong | 29 |
| 23 | İtalya | 75 | 41/42 | İsveç | 29 |
| 24/25 | Pakistan | 70 | 51 | Danimarka | 23 |
| 24/25 | Avusturya | 70 | 52 | Jamaika | 13 |
| 26 | Tayvan | 69 | 53 | Singapur | 8 |
| 27 | Arap Ülkeleri | 68 | | | |

Kaynak: Hofstede (1991) s.113

Tablo 8’de belirsizlikten kaçınma genel normlar, aile, okul ve iş hayatı ile ilgili özelliklerini Tablo 9’de politika ve düşünceler ile ilgili özellikleri görebilirsiniz.

Tablo 8. Belirsizlikten Kaçınmada Anahtar Farklar
Genel Normlar, Aile, Okul ve İş Hayatı

| Zayıf Belirsizlikten Kaçınma (Weak Uncertainty Avoidance) | Güçlü Belirsizlikten Kaçınma (Strong Uncertainty Avoidance) |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Belirsizlik günlük yaşantı içinde normaldir ve varlığı kabul edilir. • Biraz stres iyi bir başlangıç diye hissedilir. • Nedensiz öfke ve coşkular gösterilmemelidir. • Belirsiz durumlar ve tanımlanamayan riskler olağan karşılanmalıdır. • Neyin kötü neyin tabu olduğu neyin farklı neyin merak uyandırdığı konusunda çocuklara baskı uygulanmaz. • Öğrenciler açıkça sorular sorarak ve birbirleriyle tartışarak öğrenmede kendilerini rahat hissederler. • Öğretmen “bilmiyorum” diyebilir. • Çok gerekli olmadıkça kurallara ihtiyaç yoktur. • Zaman işi yönlendirmek içindir. • Kendilerini tembelken rahat hissederler. Aşırı çalışma sadece gerekli olduğu zamanlarda yapılır. • Doğruluk ve zamanlılık öğrenilmek zorundadır. • Olağan dışı, yeni fikirlere ve davranışlara tolerans tanınır. • Başarı saygı ya da gruba aitlik duygusu vererek motivasyonu artırır. | <ul style="list-style-type: none"> • Belirsizliklerin yaşantı içinde miras kaldığı hissedilir. Onlara karşı devamlı bir savaş sürdürülür. • Çok fazla stres korku, endişe olarak hissedilir. • Nedensiz öfke ve coşkular doğru yer ve zamanda gösterilmelidir. • Tanımlanan riskler kabul edilir, tanımlanamayan risklerden ve belirsiz durumlara karşı korku duyulur. • Neyin kötü neyin tabu olduğu neyin farklı neyin merak uyandırdığı konusunda çocuklara baskı uygulanır. • Öğrenciler öğrenmenin yapısıyla ve doğru sorularla ilgilenerek kendilerini rahat hissederler. • Öğretmenin tüm soruların yanıtlarını bilmesi beklenir. • Duygusal olarak kurallara ihtiyaç duyulur aksi takdirde hiç bir iş yapılmayacaktır. • Zaman paradır. • Doğruluk ve zamanlılık doğal olarak vardır. • Olağan dışı, yeni fikirler, davranışlar baskılanır. • Başarı saygı ya da gruba aitlik ve güven duygusu vererek motivasyonu artırır. |

Kaynak: Hofstede (1991) s.125

Tablo 9. Belirsizlikten Kaçınmada Anahtar Farklar
Politika ve Düşünceler

| Zayıf Belirsizlikten Kaçınma (Weak Uncertainty Avoidance) | Güçlü Belirsizlikten Kaçınma (Strong Uncertainty Avoidance) |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Genel kanun ve kurallar azdır. • Eğer kanunlar uygulanmayacak şekildeyse onlar değiştirilebilir. • Vatandaşlar otoriteye karşıdır. • Vatandaşların protestosu kabul görür. • Vatandaşlar kurumlara, derneklere olumlu bakmaktadır. • Sivil örgütler politik sürece olumlu bakmaktadır. • Tahammül gücü ve ılımlılık vardır. • Genç insanlara karşı pozitif bir tavır vardır. • Yerel yönetimler uluslararası azınlıklarla bütünleşmeye çalışır. • Ortak duygulara ve genelleşmiş olan şeylere saygı duyarlar. • Bir grubun doğrusu diğer bir gruba kabul ettirilmeye zorlanmaz. • İnsanların doğruları vardır. Kimse bu doğrular yüzünden onlara rahatsızlık vermemelidir. • Bilim ve felsefe deneysel ve uygulanabilir doğrulara dayanır. • Bilimsel rakipler özel arkadaşlar olabilir. | <ul style="list-style-type: none"> • Kesin kurallar çok fazladır. • Kanunlar saygı gösterilmeyecek gibi olsa da uygulanmalıdır. • Vatandaşlar otorite yanlısıdır. • Vatandaşların protestosu bastırılmalıdır. • Vatandaşlar kurumlara, derneklere olumlu bakmamaktadır. • Sivil örgütler politik sürece olumlu bakmamaktadır. • Tutuculuk, aşırı uç fikirler, kanunlar ve düzenler vardır. • Genç insanlara karşı negatif bir tavır vardır. • Milliyetçilik ve yabancı düşmanlığı vardır ve azınlıklar bastırılmak istenir. • Uzmanlaşmaya ve uzmanlığa inanırlar. • Yalnızca bir doğru vardır ve herkes ona inanır. • Dinsel, politik ve düşünsel tahammülsüzlük vardır. • Bilim ve felsefe çok büyük teorilere dayanmaktadır. • Bilimsel rakipler özel arkadaşlar olamaz. |

Kaynak: Hofstede (1991) s.134

4.5. Erkeklik / Kadınlik Olgusu

Hofstede tarafından geliştirilen bir diğer kültür boyutu da Erkeklik/Kadınlik olgusudur. Bu boyut toplumdaki erkeklik ve kadınlık rollerini temel alır. Erkeklik olgusu ağır basan toplumlarda maddesel başarı ön plandadır. Erkek başarmak zorundadır ve başarmak için bütün engelleri zorlayıcıdır. Kadınlık olgusu ön planda olan toplumlarda ise kaliteli bir yaşantı ve ilişkiler ön plandadır.⁶⁴

Erkeklik olgusu yüksek toplumlarda iyi kazanç getiren ve statüsü olan işlerde çalışmak çok önemlidir. İş hayatında hırslı olmak başarı duygusu getirir. Kadınlık olgusu yüksek toplumlarda ise iş verenle ve iş arkadaşlarıyla iyi ilişkilerde bulunmak önemlidir. Ayrıca erkeklik olgusu yüksek toplumlarda iş hayatında hırslı ve güçlü olmak ön plandadır. Kadınlık olgusu yüksek toplumlarda ise ilişkiler daha ılımlıdır.⁶⁵

Erkeklik/ kadınlık olgusu üzerine yapılan daha önceki çalışmalar kadın ve erkeğe yüklenen toplumsal roller ve ahlaki değerler ile ilgilidir. Bu çalışmalarda ahlaki değerlerin yansımadaki farklılıklar üzerinde durulmuştur. İlk olarak Betz tarafından 1989 yılında yapılan çalışmada, erkeklik olgusu yüksek toplumlarda kişilerin daha çok güç ve maddesel başarıya önem verdiği ortaya koyulmuştur.⁶⁶ Bir yıl sonra 1990'da Harris, kadınların ahlaki değerlerin çiğnenmesi konusunda erkeklerden daha tutucu olduğunu belirlemiştir.⁶⁷

⁶⁴ Hofstede (1991) s.81

⁶⁵ Aynı, s.96

⁶⁶ M. Betz, L. O'Connell ve J.M. Shepard "Gender Difference in Proclivity for Unethical Behavior", **Journal of Business Ethics**, Sayı:8 (1989) s.321-324

⁶⁷ J. R. Harris, "Ethical Values of Individuals at Different Levels in the Organizational Hierarchy of a Single Firm", **Journal of Business Ethics**, Sayı:9 (1990) s.741-750

Hofstede'ye göre düşük erkeklik olgusu olan kültürlerde başkalarından farklı olmanın ne sosyal ne de maddi bir üstünlüğü yoktur. Oysa yüksek erkeklik olgusu olan kültürlerde başkalarından farklı olmanın hem maddi hem de statü açısından farkları vardır.

A.B.D.'de erkeklik indeksinin yüksek olduğu ülkeler arasında bulunmaktadır. Erkeklik indeksinin yüksek olduğu ülkelerde anne babanın rolleri arasındaki eşitsizlik sosyal bir normdur. Baba sert anne daha az serttir. Erkek gerçeklerle, kadın duygularla yüz yüzedir.

Erkeklik olgusu yüksek kültürlerde kişilerin iş ile ilgili beklentilerini şöyle sıralayabiliriz⁶⁸:

- Kazanç: Kişiyeye çalıştığı iş yüksek gelir kazanma fırsatı tanınmalıdır.
- Onaylanma: Kişi iş ile ilgili iyi şeyler yaptığında onaylanmak ister.
- Yükselme: Kişiyeye işi yükselme şansı vermelidir.
- Karşı çıkma (meydan okuma): İş kişiyeye kişisel becerisini kullanmada fırsat vermelidir.

Kadınlık olgusu yüksek kültürlerde kişilerin iş ile ilgili beklentileri ise şöyledir⁶⁹:

- Yönetici: Yönetici ile çalışan iyi ilişkiler içinde olmalıdır.
- İşbirliği: Çalışanlar arasında iyi ilişkiler ve iş birliği olmalıdır.
- Yaşama alanı: Kişinin ailesi ve kendisi için ayrılmış alan olmalıdır.
- İş güvencesi: Kişinin çalıştığı iş ona çalışmak istediği sürece iş güvencesini sağlamalıdır.

Hofstede yaptığı çalışmada A.B.D.'nin erkeklik olgusu puanını 62 olarak bulmuştur. Bu çalışmada en yüksek erkeklik olgusu puana 95 puanla Japonya sahiptir.

⁶⁸ Hofstede (1991) s.81-82

⁶⁹ Aynı, s.82

En düşük puan ise 5 ile İsveç'e aittir. Türkiye'nin puanı 45'dir. Bu puanla Türkiye erkeklik olgusu düşük toplumlar içinde yer almaktadır.

Tablo 10. Ülkelere Göre Erkeklik/Kadınlık Puan Sıralaması

| Sıralama | Ülke ve bölge | Erkeklik/ Kadınlık | Sıralama | Ülke ve bölge | Erkeklik/ Kadınlık |
|----------|------------------------|-----------------------|--------------|----------------|-----------------------|
| 1 | Japonya | 95 | 28 | Singapur | 48 |
| 2 | Avusturya | 79 | 29 | İsrail | 47 |
| 3 | Venezüella | 73 | 30/31 | Endonezya | 46 |
| 4/5 | İtalya | 70 | 30/31 | Batı Afrika | 46 |
| 4/5 | İsviçre | 70 | 32/33 | Türkiye | 45 |
| 6 | Meksika | 69 | 32/33 | Tayvan | 45 |
| 7/8 | İrlanda Cumhuriyeti | 68 | 34 | Panama | 44 |
| 7/8 | Jamaika | 68 | 35/36 | İran | 43 |
| 9/10 | İngiltere | 66 | 35/36 | Fransa | 43 |
| 9/10 | Almanya | 66 | 37/38 | İspanya | 42 |
| 11/12 | Filipinler | 64 | 37/38 | Peru | 42 |
| 11/12 | Kolombiya | 64 | 39 | Doğu Afrika | 41 |
| 13/14 | Güney Afrika | 63 | 40 | El Salvador | 40 |
| 13/14 | Ekvator | 63 | 41 | Güney Afrika | 39 |
| 15 | A.B.D. | 62 | 42 | Uruguay | 38 |
| 16 | Avustralya | 61 | 43 | Guatemala | 37 |
| 17 | Yeni Zelanda | 58 | 44 | Tayland | 34 |
| 18/19 | Yunanistan | 57 | 45 | Portekiz | 31 |
| 18/19 | Hong Kong | 57 | 46 | Şili | 28 |
| 20/21 | Arjantin | 56 | 47 | Finlandiya | 26 |
| 20/21 | Hindistan | 56 | 48/49 | Yugoslavya | 21 |
| 22 | Belçika | 54 | 48/49 | Kosta Rika | 21 |
| 23 | Arap Ülkeleri | 53 | 50 | Danimarka | 16 |
| 24 | Kanada | 52 | 51 | Hollanda | 14 |
| 25/26 | Malezya | 50 | 52 | Norveç | 8 |
| 25/26 | Pakistan | 50 | 53 | İsveç | 5 |
| 27 | Brezilya | 49 | | | |

Kaynak: Hofstede (1991) s.84

Tablo 11'de erkeklik olgusu genel normlar, aile, okul ve iş hayatı ile ilgili özellikleri Tablo 12'de politika ve düşünceler ile ilgili özellikleri görebilirsiniz.

Tablo 11. Erkeklik / Kadınlık Olgusunda Anahtar Farklar
Genel Normlar, Aile, Okul ve İş Hayatı

| Kadınlık Olgusu (<i>femininity</i>) | Erkeklik Olgusu (<i>masculinity</i>) |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Grup içindeki baskın değerleri koruma ve diğer grup üyelerine iletmek amacıyla taşır. • İnsanlarla ılımlı ilişkiler önemlidir. • Herkesin alçak gönüllü olduğu düşünülür. • Erkeğin de, kadının da ikisinin de hassas ve ilişkilerle ilgili olduğu düşünülür. • Aile içinde anne ve babanın duyguları ve doğruları aynıdır. • Kız ve erkekler ikisinin de ağlamasına izin verilir ama kavga ettirilmez. • Gücsüzler için acıma hissi duyulur. • Okulda averaj öğrenci olmak yeterlidir. • Okuldaki başarısızlık küçük bir kazadır. • Arkadaşlık sınırları içinde öğretmenler takdir edilir. • Erkekler ve kızlar aynı konuda çalışabilir. • İş başka bir deyimle yaşamdır. • Yöneticiler ortak kararlar için çalışır ve sezgilerini kullanırlar. • Eşitlik, birlik ve kaliteli hayat standardı üzerinde durulur. • Çatışmaların çözümü konuşmak ve uzlaşmaktır. | <ul style="list-style-type: none"> • Grup içindeki baskın değerler maddesel başarı ve ilerlemedir. • Para ve parasal şeyler önemlidir. • Erkeklerin hırslı, güçlü hakkını savunmaya çalıştığı düşünülür. • Kadınların hassas ve ilişkilerle ilgili olması beklenir. • Aile içinde babanın gerçekleri, annenin duyguları olduğu düşünülür. • Kızlar ağlar, erkekler ağlamaz. Erkekler ne zaman bir saldırı olursa kavga etmelidir. Fakat kızlar asla. • Güçlüler için acıma hisse duyulur. • En iyi öğrenci başarılı öğrencidir. • Okuldaki başarısızlık bir felakettir. • Zekiliği oranında öğretmenler tebrik edilir. • Erkekler ve kızlar ancak ayrı konularda çalışabilir. • Hayat başka bir deyimle iştir. • Yöneticilerin kararlı ve hakkını arayan olması beklenir. • Eşitlikte, meslektaşlar arası rekabet ve performanssa önem verilir. • Çatışmalar onların dışındaki çatışmalarla çözülür. |

Kaynak: Hofstede (1991) s.96

Tablo 12. Erkeklik / Kadınlık Olgusunda Anahtar Farklar
Politika ve Düşünceler

| Kadınlık Olgusu (femininity) | Erkeklik Olgusu (masculinity) |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Refah toplumu idealdir. • Fakirlere yardım edilmelidir. • Küçük ve yavaş olan her şey güzeldir. • Çevrenin korunması çok büyük bir önceliğe sahip olmalıdır. • Hükümet bütçesinden büyük bir payı yoksul ülkelere yardım etmeye ayırmalıdır. • Hükümet bütçesinin az bir bölümünü savunmaya harcamalıdır. • Uluslararası çatışmalar konuşmayla ve uzlaşmayla çözülmelidir. • Kadınlar politikaya büyük oranda katılmalıdır. • Baskın dinler cinsiyetin oluşmasında etkili olurlar. • Kadının özgürlüğünün anlamı, kadın ve erkeğin ev ve işi eşit koşullarda paylaşmalarıdır. | <ul style="list-style-type: none"> • Başarılı toplum idealdir. • Güçlüler desteklenmelidir. • Büyük ve hızlı olan her şey güzeldir. • Ekonomik büyümenin korunması çok önemlidir. • Hükümet bütçesinden küçük bir payı yoksul ülkeleri geliştirmeye ayırmalıdır. • Hükümet bütçesinin büyük bir bölümünü savunmaya harcamalıdır. • Uluslararası çatışmalar kuvvet göstererek ya da savaşarak çözülmelidir. • Kadın politikaya az oranda katılmalıdır. • Baskın dinler erkek ayrımcılığını vurgular. • Kadının özgürlüğünün anlamı, şimdiye kadar erkekler tarafından doldurulan pozisyonları doldurduklarında gerçekleşecektir. |

Kaynak: Hofstede (1991) s.103

5. HOFSTEDE’NİN KÜLTÜR MODELİNE DAYALI DENETİM ALANINDAKİ ÇALIŞMALAR

Hofstede’nin kültür modeli deneysel olmayan bir çok çalışmada kullanılmıştır. Hofstede’nin modeli kullanılarak denetim alanında yapılan deneysel çalışmalar oldukça sınırlıdır. Hofstede’nin modelini muhasebeye uyarlayan Gray’in çalışması muhasebe açısından oldukça önemlidir.

Gray⁷⁰ kültürel farklılıkları tanımlayan Hofstede’nin modelini kullanarak ülkeler arası muhasebe sistemindeki farklılıkları açıklamıştır. Gray kültür ve muhasebe arasındaki ilişkiyi şöyle tanımlamıştır;

Uluslararası bağlamda kültür ve muhasebe sistemi arasında sıkı bir ilişki vardır. Burada toplumun değerleriyle muhasebe alt kültürünün değerleri arasındaki bağlantının çok iyi tanımlanması gerekmektedir. Bu toplumsal değerler uygulamada muhasebe sisteminin gelişimini direkt olarak etkilemektedir⁷¹.

Gray muhasebe literatürü için dört kültürel düzey belirledi. Bunlar:

- Profesyonellik karşısı kurallarla kontrol (Professionalism versus statutory control)
- Tekdüzelik karşısı esneklik (Uniformity versus flexibility)
- Tutuculuk karşısı iyimserlik (Conservatism versus optimism)
- Gizlilik karşısı şeffaflık (Secrecy versus transparency)

⁷⁰ J.S. Gray, “Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally”, *Abacus*, (1988), Cilt. 24 Sayı.1, s.1-15

⁷¹ Aynı, s.5

• **Profesyonellik karşıtı kurallarla kontrol (Professionalism versus statutory control)**

Gray'e göre muhasebe mesleğinde profesyonellik; muhasebe ve denetim standartlarında ve uygulama sırasında karşılaşılan sorunlarda sistemi düzenlemeye izin vermelidir. Bunun karşıtı olan kurallarla kontrol düzeyinde ise oluşacak sorunlar tamamen kurallar yardımıyla çözülecektir.

Gray profesyonelliği, Hofstede'nin kültürel boyutlarından bireycilik ve belirsizlikten kaçınma ile ilişkilendirmiştir. Bağımsız profesyonel kararlar üzerinde bir çok toplumsal baskı olmasına rağmen, karar kişiseldir ve kişi aldığı kişisel kararlardan sorumludur. Aynı zamanda profesyonellik, belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu kültürlerle de ilişkilidir. Muhasebe ve denetimde uygulama çok önemlidir. Uygulamadaki dürüstlük bir çok kuraldan daha önemlidir. Böylece profesyonel kararlardaki değişiklikler daha kolay elimine edilecektir. Fakat bu durum profesyonellikle güç mesafesi arasındaki ilişki düşük düzeydeyse kabul edilebilir.

Gray'e göre düşük düzeyde güç mesafesi dürüst bireyler yetişmesi açısından önemlidir. Gray Hofstede'nin erkeklik olgusu boyutuyla profesyonellik arasında önemli bir ilişki bulamamıştır.

• **Tekdüzelik karşıtı esneklik (uniformity versus flexibility)**

Tekdüzelik ve tutarlılık muhasebe uygulamalarını zorlar. Bunun karşıtı olan esneklik ise muhasebe uygulamalarında duruma göre davranmaya izin verir.

Tekdüzelik, bireycilik ve belirsizliklerden kaçınma boyutlarıyla yakından ilgilidir⁷². Tekdüzelik belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu kültürlerle ilişkilidir ve her davranış kalıbı için oluşturulmuş yazılı kurallara ve düzenlemelere ihtiyaç vardır. Aynı zamanda Gray'nin tekdüzelik boyutu Hofstede'nin kolektif kültür boyutuyla bağlantılıdır. Tekdüzeliğin temelini organizasyon ve grup normları oluşturmaktadır.

⁷² Gray (1988) s.9

Tekdüzelik boyutu güç mesafesi yüksek kültürel boyutla bağdaşmaktadır. Bu boyutun da erkeklik olgusuyla ilişkisi kurulamamıştır.

• **Tutuculuk karşıtı iyimserlik (conservatism versus optimism) :**

Tutuculuk karşıtı iyimserlikte, yaklaşımlar dikkate alınarak kararlar verilir. Tutuculuk ölçüsünde belirsiz olan gelecek karşısında karar alınırken daha çok muhasebe verileri ve kar dikkate alınır. İyimserlik ölçüsünde ise işletme ile ilgili kararlar alınırken ülkenin ekonomik durumu hakkında gerçek durumların yanında devletin ve ekonomistlerin çizdiği iyimser tablo daha fazla dikkate alınır.

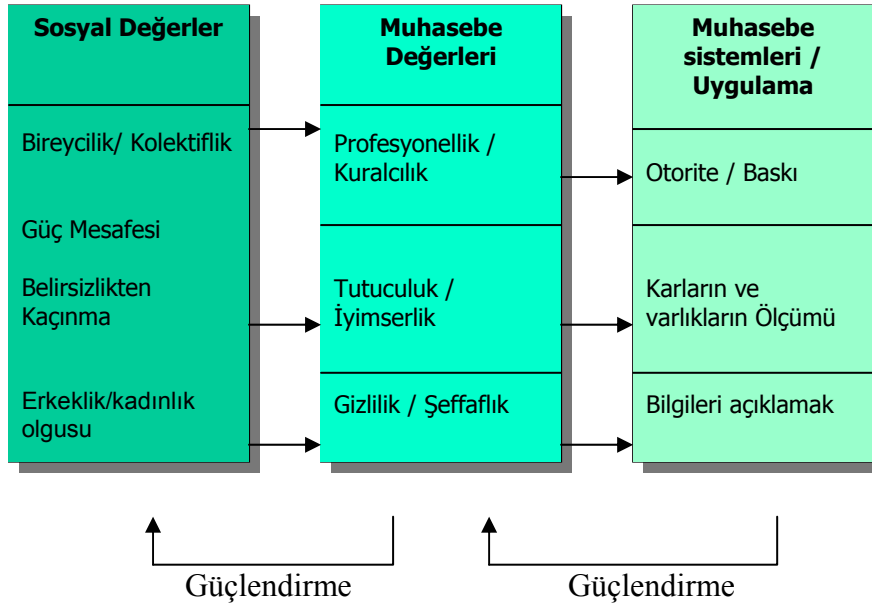
Tutuculuk Hofstede'nin belirsizlikten kaçınma boyutuyla yakından ilgilidir. Tutuculuk daha çok işletmenin karının ölçülmesi ile ilgilenirken güçlü belirsizlikten kaçınma boyutunda da güvenlilik ön planda olup gelecekle ilgili kararlar alınırken riskin çok olduğu durumlardan mümkün olduğunca kaçınılır.

• **Gizlilik karşıtı şeffaflık (Secrecy versus transparency):**

Gizlilik işletme bilgilerinin yalnızca işletme içi kişilerle paylaşılmasını öngörmektedir. Bunun karşıtı olan şeffaflık ölçüsünde ise işletme bilgilerinin bütün kamu ile paylaşılmasını içermektedir.

Gizlilik karşıtı şeffaflığı Gray belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi ve bireycilik düzeyleriyle ilişkilendirmiştir. Gray, gizlilik düzeyinin erkeklik olgusuyla ilişkisinin çok az olduğunu belirlemiştir.

Gray Hofstede'nin modelini kullanarak oluşturduğu muhasebe düzeylerini aşağıdaki şekilde açıklamıştır.



Şekil 4. Gray'in Muhasebe Düzeylerinin Ölçülmesi ve Açıklanması

Kaynak: Baydoun ve Willett (1995) s.67

Gray'in modeli denetimden daha çok muhasebeye odaklanmıştır. Gray'in modelinde profesyonellik karşıtı kurallarla kontrol denetimle bağlantılıdır. Çünkü bu kategoride muhasebe mesleği denetim standartlarının ve denetim uygulamalarının gelişimine izin vermektedir. Fakat Gray oluşturduğu hipotezlerini denetim açısından test etmemiştir. Daha sonra 1994 yılında Salter ve Niswander⁷³ Gray'in oluşturduğu model üzerinde çalışarak Gray'in ve Hofstede'nin kültürel boyutlarını inceleyerek profesyonellik karşıtı kurallarla kontrolün denetim ile bağlantısı olduğunu ortaya koymuşlardır.

⁷³ S. B. Salter ve F.Niswander, "Cultural influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's Theory", **Journal of International Business Studies**,(1994) Cilt. 26, Sayı.2, s.379-397

1995 yılında Baydoun ve Willett⁷⁴ yaptıkları çalışmada Gray'ın modelini kullanmışlardır. Onlar Gray'ın çalışması için şunları söylemişlerdir⁷⁵:

Gray'ın teorisi Hofstede'nin teorisinin genişletilerek doğru muhasebe teknolojisinin dizaynının oluşturulmasında kültürel farklılığın etkisini ortaya koymuştur.

Denetim alanında Hofstede'nin çalışması kullanılarak yapılan diğer çalışmalar ise şöyledir:

1993 yılında Cohen, Pant ve Sharp Hofstede'nin modelini kullanarak uluslararası denetim uygulamalarında ortaya çıkan etik problemlerin farklı kültürel yapıdan oluştuğunu ortaya koymuşlardır⁷⁶. Cohen, Pant ve Sharp çalışmalarında Hofstede'nin kültür boyutlarını kullanmışlardır.

Daha sonra Cohen ve Pant 1995 yılında A.B.D, Japonya ve Latin Amerika'daki denetçilerin etik algılayışlarını karşılaştırmışlardır⁷⁷. Bu çalışma üç farklı ülkedeki denetçi grupları tarafından etik kararları algılayış ve bu kararlar doğrultusundaki davranışlarını gösteren küçük ama ciddi bir çalışma olmuştur. Cohen ve Pant denetçilerden, çalışmalarındaki soruları etik davranış kurallarını göz önünde bulundurarak yanıtlamalarını istemişlerdir. Çalışmalarının sonunda üç ülke denetçileri arasında etik davranışların algılanışı önemli farklılıklar göstermiştir. Fakat bu çalışmada kültürün etik kararlarda davranışları nasıl etkilediği belirtilmemiştir.

Yamamura⁷⁸ 1995 yılında Hofstede'nin modelini kullanarak kişisel denetçi kararları ve risk adlı çalışmayı yaparak literatüre önemli katkılarda bulunmuştur. Bu çalışma özellikle deteksiyon riskini ve ikinci olarak asıl riski incelemiştir. Yamamura

⁷⁴N. Baydoun ve R. Willett, "Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries" *Abacus*, (1995), Cilt. 31, Sayı.1, s.67-92

⁷⁵ Aynı, s.69

⁷⁶ J.R. Cohen, W.L. Pant ve D.J. Sharp, "Culture-based Ethical Conflicts Confronting Multinational Accounting Firms" *Accounting Horizons*, (1993), Cilt. 7, Sayı. 3, s.1-13

⁷⁷ J.R. Cohen ve W.L. Pant "An Exploratory examination of International Differences in Auditors Ethical Perceptions" *Behavioral Research in Accounting*, (1995), Sayı.7, s.37-65

⁷⁸ J.H. Yamamura, *A comparison of Japanese and United States Auditor Decision- Making Behavior*, Dissertation, (1995), Washington State University (AAI961629)

yaptığı çalışmada Japon ve Amerikalı denetçilere denetim sırasında almak zorunda oldukları kararlarda kültürel farklılıklarının etkisini inceleyen sorular sormuştur. Yamamura kültürel farklılıkların; denetimin planlanması ve denetim sırasında kullanılacak denetim programlarının seçilmesinde farklılıklar gösterdiğini ortaya koymuştur.

Yamamura'ya göre; Japon ve Amerikalı denetçiler denetim prosedürlerini yerine getirmede farklı davranışlar gösterirlerse bu durum denetim sonuçlarının farklı olmasına neden olacaktır. Farklı uygulama denetlenmiş hesaplar için deteksiyon riskinin oluşmasını sağlayacaktır.

Yamamura çalışmasında Hofstede'nin iki kültürel boyutu üzerinde durmuştur. Bunlar bireycilik ve güç mesafesidir. Çalışmasında, Japon ve Amerikalı denetçilerin tecrübelerini de kullanarak denetlemeleri için oluşturulan kötü yönetilen alacaklar ve envanterle ilgili oluşturulan iki senaryoyu dikkate alarak, yönetim kararlarını ve seçecekleri denetim prosedürlerini değerlendirmeleri istenmiştir. Deneyim özellikle özel alanlarda yönetimin kararlarının kabul edilir düzeyinin asıl riske yansımada gereklidir.

Yamamura, işletmenin büyüklüğünü, kırsal ya da kentsel yerleşim yerinde bulunmasının etkisini karşılaştırılabilir işletmeler, şehir ve endüstri kolları arasından seçmiş ve kültürel etkileri izole ederek incelemiştir.

Yamamura, çalışmasının sonunda uluslararası denetim açısından önemli etkileri olan sonuçlar elde etmiştir. Özellikle ilgi çekici olan, Amerikalı denetçilerin oluşturulan senaryolardaki asıl riski oldukça büyük bulmalarıdır. Japon denetçiler ise bu iki senaryodan yalnızca kötü yönetilen alacaklarla ilgili senaryoda asıl riski daha yüksek bulmuşlardır. Her iki ülke denetçilerinin de envanterle ilgili risk belirlemesi aynı olmuştur.

Yamamura'nın çalışması, denetim kararları ile kültürel farklılıklar arasında bir ilişki olduğu sonucunu desteklememiştir. Fakat bu çalışma, ulusal çevresel etkenleri

(özel muhasebe alanları, dava riski ve maliyetlerin dikkate alınması) dikkate alarak hazırlanan ilk çalışma olması açısından önemlidir.

1996 yılında Wood kültürü, çevresel değişkenleri ve denetim özelliklerini Hofstede'nin güç mesafesi ve belirsizlikten kaçınma boyutunu kullanarak test etmiş ve bu konuda öncü bir çalışma yapmıştır⁷⁹. Wood'un üzerinde çalıştığı denetim özellikleri mesleki lisans, mesleki sorumluluk, etik standartlar, bağımsızlık ve denetim raporudur. Kültür ve çevresel değişkenler; yasal sistemi, okur yazarlık durumunu ve ülkenin ekonomik durumunu kapsamaktadır.

Bu çalışma iki amacı hedeflemektedir:⁸⁰

- Kurumlar arası bireyci kültürü, çevresel değişkenler ve global bazda denetim özelliklerini tanımlamak,
- Kültürel ve çevresel değişkenlerin denetimin bütün özellikleriyle ilişkisini açıklamaktır.

Wood çalışması sonucunda denetim alanlarından birden fazlasını seçmiş kültürel etkilenme ve çevresel faktörleri toplam denetim süreci üzerinde denetim karakterleri arasındaki bağlantıyı ve bu denetim karakterlerinin işleyişini çevresel etkenleri dikkate alarak incelemiştir.

Bu çalışmada birden fazla denetim karakteri incelendiği için daha sonraki çalışmalar açısından yararlı bilgilere ulaşılmıştır. Fakat Wood'un çalışması toplam denetim sürecinin anlaşılması bakımından spesifik bilgi veren bir çalışma değildir.

Wood çalışmasında üzerinde durduğu denetim karakterlerini Hofstede'nin güç mesafesi ve belirsizliklerden kaçınma kültür boyutları ile ilişkilendirmiştir. Fakat kültür ya da çevresel değişkenler ve denetim alanlarından, denetimin planlanması, iç kontrolün

⁷⁹ R.A. Wood, "Global Audit Characteristics Across Cultures and Environments: An Empirical Examination", **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation** (1996), Cilt. 5 Sayı.2,s.215-300

⁸⁰ Wood , (1996),s.218

değerlendirilmesi, risklerin belirlenmesi, kısaca toplam denetim sürecini oluşturan önemli denetim alanları ile ilişkisini kanıtlayamamıştır.

Sonuç olarak bu çalışma denetçi kararlarında yol gösterici değildir ama deneysel çalışmalardan biri olarak literatürde yer almıştır.

Kachelmeier ve Shehata⁸¹ 1997 yılında Hofstede'nin modelini kullanarak İç Kontrol bağlamında denetçi kararlarını incelemişlerdir. Bu çalışma dış denetimden daha çok iç denetim üzerinde durmuş ve denetçi bağımsızlığını sadece bir tek boyutla incelemiştir. Kachemeier ve Shehata çalışmalarını Kanadalı, Hong Konglu ve Çinli iç denetçiler üzerinden yapmıştır ve Hofstede'nin *bireycilik karşıtı kolektiflik* boyutunu incelemişlerdir.

Kachemeier ve Shehata'nın çalışması denetim tabanlı iç kontrol sisteminin kültürel farklılıklara duyarlı olabileceğini göstermiştir. Araştırmalarının sonunda kolektif kültürlerde dürüstlük ve takım çalışması izleme ve karşı karşıya gelmekten çok daha önemlidir. Aynı zamanda çalışmanın sonunda iç kontrolün kolektif toplumlarda da bireyci toplumlarda da çok fonksiyonel olmadığını kanıtlamışlardır. Bu durum iç kontrolün etkinliğinin ölçülmesi gerektiği zamanlarda bu işin dış denetçiler tarafından yapılmasının çok önemli olduğunu ortaya koymuştur.

Çalışma sonucu iç denetçilerin kararları ile ilgili elde edilen bulguların dış denetçiler için genellenemeyeceğidir. Çünkü dış denetçilerin iç denetçilere göre uymakla yükümlü oldukları farklı standartlar bulunmaktadır. Bu çalışmada bulunanlar iç kontrol ve kültürel farklılık ilişkisini aydınlatmış ayrıca daha sonraki çalışmalara zemin oluşturmuştur.

Bir başka çalışma 1998 yılında Tyen⁸² tarafından yapılan doktora çalışmasıdır. Tyen tezinde denetçilerin denetimi planlarken almaları gereken kararlarla ilgili olarak A.B.D.'li denetçilerle Hong Kong'lu denetçileri Hofstede'in modelini kullanarak

⁸¹ S. J. Kachelmeier ve M. Shehata, "International Auditing and Voluntary Cooperation in Firm: A Cross-Cultural Experiment, *The Accounting Review*, (1997) Cilt. 72, S. 3, s.407-431

⁸² K.H.A. Tyen, *Audit Planning Decisions and Audit Conflict: A Cross Cultural Empirical Analysis of Hong-Kong And United States Auditors*, Dissertations, (1998), Chinese University of Hong-Kong, (ADG9913172)

incelemiştir. Bu çalışmada denetçinin denetimi planlarken aldığı kararları denetim firması, müşterinin zaman kısıtı, denetimden kazanılacak para ve yönetim danışmanlığı açısından incelemiştir. Bu çalışmada ayrıca alt başlık olarak denetçi bağımsızlığına da değinilmiştir.

Tyen bu çalışmada Çinli denetçilerin A.B.D’li denetçilere göre denetimi planlarken olası müşteri ile çatışmasını dikkate alarak denetim kanıtlarının genişliğini sınırladıklarını belirlemiştir. Çinli denetçiler olası kararları alırken müşteri işletme ile denetçi bağımsızlığı üzerine de uzlaşma yolu aradıklarını ortaya koymuştur.

Bu çalışma denetimin planlanması aşamasında farklı kültürlerdeki denetçilerin müşterilerini dikkate alarak farklı kararlara vardıklarını göstermesi açısından önemlidir.

2001 yılında Huber⁸³ yaptığı doktora çalışması ile iç kontrol ve kontrol riskini değerlendiren denetçiler üzerinde kültürel etkileri araştırmıştır. Huber çalışmasında A.B.D’nin farklı iki eyaletindeki denetçileri kullanmıştır. Huber, Hofstede’nin kültür kuramından yola çıkarak iki farklı senaryo oluşturmuştur. Bu senaryolar Hofstede’nin kültür boyutları dikkate alınarak hazırlanmıştır. Senaryolarda iki farklı yer ve firma tanımları verilmiş ve daha sonra iç kontrol ve kontrol riskini değerlemeye yardımcı olacak aynı olan beşer soru oluşturmuştur. Denetçilerden soruları senaryolara bağlı kalarak cevaplamaları istenmiştir.

Bu çalışmasında Huber denetçilerin kendi kültürleri içinde faaliyet gösteren bir işletmenin iç kontrolünü ve kontrol riskini değerlemede kültürlerinden etkilendiklerini ortaya koymuştur. Denetçiler kendi bölgelerinde faaliyet gösteren işletmeleri değerlendirirken düşük bireyci, düşük güç mesafesi puanı, güçlü belirsizlikten kaçınma puanı ve yüksek erkeklik olgusu puanına sahip işletmelerin kontrol riskini yüksek belirlemişlerdir⁸⁴.

⁸³ D. Huber, **The Influence of Culture on Auditors’ Evaluation of Internal Control and Assessment of Control Risk**, Doktora Tezi, (2001), University of Sarasota

⁸⁴ A.g.e., s.84-85

İKİNCİ BÖLÜM

KÜLTÜREL KİMLİĞİYLE DENETÇİ

1. DENETİM STANDARTLARININ DENETÇİYİ BELİRLEMESİ

1.1. Denetçinin Tanımı ve Denetçi Türleri

Ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerlendiren sistematik sürece denetim bu işi yapan kişiyede denetçi denir.⁸⁵

Denetçiler; dış denetçiler, iç denetçiler ve devlet denetçileri olarak sınıflandırılırlar.

1.1.1. Dış Denetçiler

Bağımsız denetçi olarak da adlandırılan dış denetçi, bir denetim şirketine bağlı olarak veya kendi başına denetim hizmeti veren kişidir. Dış denetçi olarak anılmalarının nedeni, denetledikleri işletmelerin bir çalışanı olmamalarından ileri gelmektedir. Dış denetçiler, eğitimleri, uzmanlıkları, yetenekleri ve bağımsızlık nitelikleriyle, denetim sürecinde çok önemli bir işlevi yerine getirirler. Bu nedenle denetledikleri işletmeye karşı sorumluluklarının yanı sıra toplumsal bir sorumluluk da taşırlar.

1.1.2. İç Denetçiler

Özel işletmelerde, ortaklıklarda, devlet kuruluşlarında ve diğer kuruluşlarda görevli olarak, yani o işletmenin bir çalışanı memuru olarak görev yapan denetçiler iç denetçi olarak tanımlanırlar. Büyük işletmelerde iç denetim fonksiyonu geniş biçimde örgütlenmiş bir müdürlük olarak yer alabilir ve çok önemli bir görevdir. İç denetim bölümü yönetim kuruluna bağlı olarak çalışır. İç denetçi yönetim adına denetim

⁸⁵ Melih Erdoğan, **Denetim**, (İlk Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2001) s.1

yaparak, konulmuş ölçütlere ve bu ölçütleri temel alan yordamlara işletme tarafından uyulup uyulmadığını düzenli olarak gözden geçirir. Ayrıca, yordamların işlevselliğini araştırarak, bu yordamları geliştirmek ve yeni yordamlar tasarlamak da iç denetim bölümünün görevidir. Bu görevlerin en etken biçimde geliştirilmesi, üst yönetimin özellikle iç kontrole ilişkin kararlarını etkileyecektir.

1.1.3. Devlet Denetçileri

Devletçe kurulmuş olan ve devletçe işletilen işletmelerin de kendi işleyişlerini denetlemeleri ve önlemler almaları gerekir. Üstelik sahibi halk olan bu işletmelerin denetimi kamusal bir sorumluluk da gerektirdiği için ayrı bir önem taşımaktadır. Bu nedenle bu kamu kurumlarının denetim birimleri oluşturulmuştur. Kamu denetçileri olarak da adlandırabileceğimiz devlet denetçileri, istihdam edildikleri kendi kuruluşlarının denetimlerini yapmanın yanı sıra, vergi yükümlülerinin de vergi yasalarına uyup uymadıklarını ve beyanlarının doğru olup olmadığını denetlerler.

1.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Denetçiyi Belirlemesi

Denetim firmalarının dünya çapında birleşmeleri ve genişlemeleri denetçilerin denetim sırasında uluslararası muhasebe standartlarını kullanmalarına karşın, farklı yorumlar yapmalarına neden olmaktadır. Denetim standartları, denetim sırasında denetçinin yapacağı işleri belirleyen minimum standartlardır⁸⁶. Denetçi karşılaşacağı olaylar sırasında sadece standartlarda yazılanları uygulayıp, kendi yorumunu katmazsa standartların ruhuna aykırı davranmış olur ve denetimin alanını daraltır. Standartlarda önerilen çözüm kimi zaman denetçinin karşılaştığı duruma uygun olmayabilir. Böyle durumlar, denetçinin kendi yargısını kullanmasını gerektirmektedir.

Denetim standartları, denetçinin denetim başarımının kalitesinin ölçüsünü oluşturur⁸⁷. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları bir denetim sırasında denetçinin yapacağı işleri adım adım belirlemiştir. Genel standartlar, denetçinin niteliğini belirleyen standartlardır. Denetçinin kişiliğini, mesleki sorumluluğunu ve mesleki

⁸⁶ Ersin Güredin, **Denetim**, (Onuncu Baskı, Kırklareli, Beta Basım A.Ş. 2000) s.26

⁸⁷ Erdoğan, a.g.e., s.7

niteliğini belirleyen bu standartlar, denetim sürecinde denetçinin önemini vurgulamaktadır. Genel standartlar “denetçinin denetim sürecinde kendi uzmanlığına ve yargı gücüne güven duyarak, dış etkenlerin etkisinde kalmadan yani nesnel düşünerek ve davranarak denetimi yürütmesi gerekmektedir” diye belirtilmiştir. Burada da vurgulandığı gibi denetim sürecinin her aşamasında sübjektif yargı gücünü kullanması gereken denetçinin, kültürel kimliğinin etkilerini denetim sürecini taşıması beklenemez. Denetçinin kişiliğini ve davranış biçimini belirleyen içinde şekillendiği kültürel yapıdır.

Bu nedenle bu bölümde kültürün denetçi üzerindeki etkisini vurgulaya bilmek için denetçinin mesleki kimliğini ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını ele almak yararlı olacaktır.

Denetim standartları denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, denetçiye denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 1947 yılında AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından yayınlanmıştır. AICPA denetçilerin denetim sırasında uymaları gereken denetim standartlarını (SASs) yayınlamıştır. Bu standartlar denetçiye denetim sırasında atması gereken her adımı ayrıntılı olarak göstermez. Standartlar kaliteli bir denetimin genel çerçevesini çizer. Denetim standartları denetim faaliyetinin konusunu ve denetçinin çalışmasının kalitesini belirler.⁸⁸

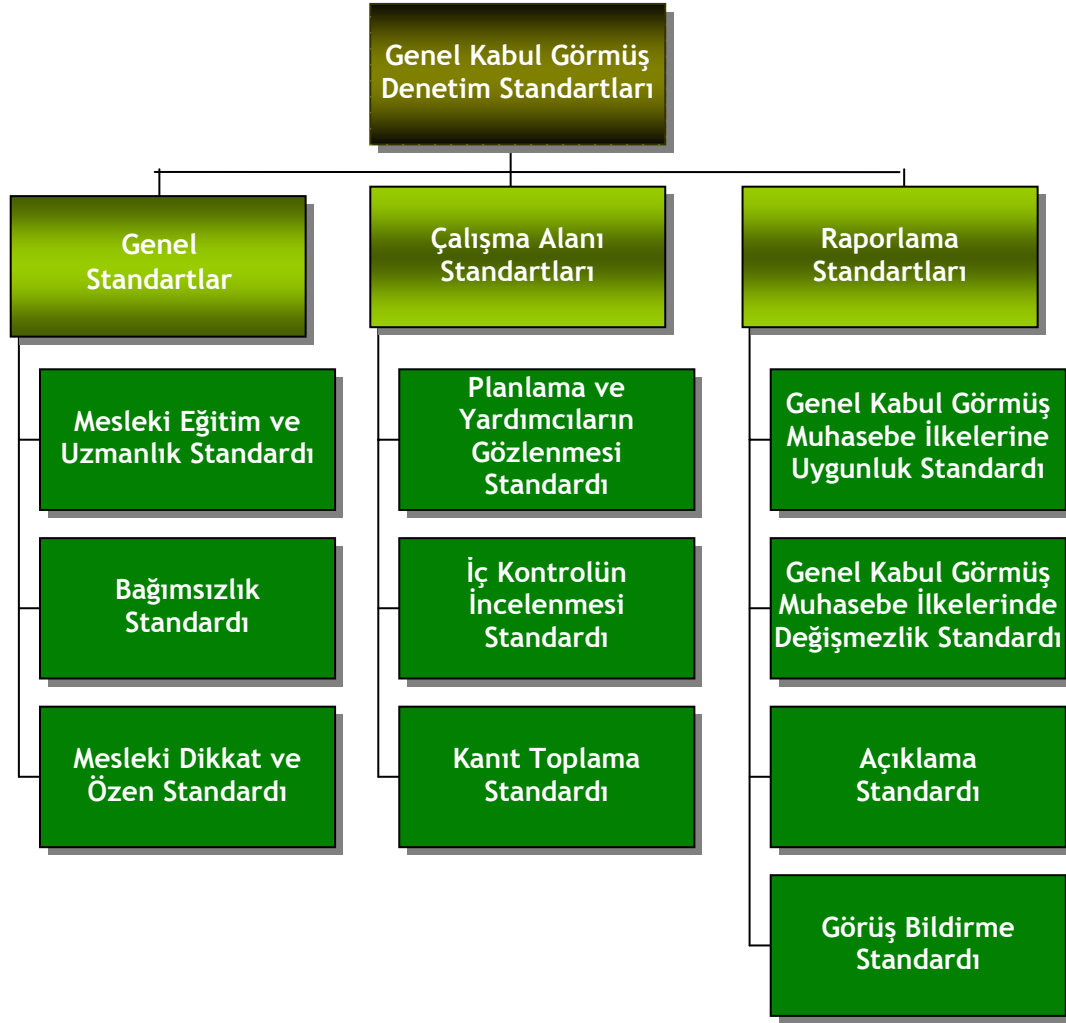
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, nitelikli bir denetimin nasıl gerçekleşmesi gerektiğini ortaya koyar ve üç kategoriden oluşur.⁸⁹

- Genel Standartlar
- Çalışma Alanı Standartları
- Raporlama Standartları

⁸⁸ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), **Auditing Standards Board: Codification of Statements on Auditing Standards**. (Commerce Clearing House, Inc. Chicago, 1980) Auditing Section (AU) 201

(Daha sonraki referans gösterimlerinde eserin bölümlendirme temeli dikkate alınarak AU ve ilgili paragraf şeklinde yapılacaktır. Örn. AU 201)

⁸⁹ AU Section 150.01



Şekil 5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Kaynak: Melih Erdoğan, **Denetim**, (İkinci Baskı, Özkan Matbaacılık Ltd. Sti. 2005), s.11

1.2.1. Genel Standartlar ve Kültür İlişkisi

Genel Standartlar denetçinin niteliğini belirleyen standartlardır. Denetçinin kişiliğini, mesleki sorumluluğunu ve mesleki niteliklerini ele alan bu standartlar, denetim sürecinde denetçinin önemini de ortaya koyan standartlardır.⁹⁰

Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Standardı: *Denetim faaliyeti, yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişi ya da kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir.*⁹¹

⁹⁰ Erdoğan (2001) s.8

Bu standart, denetim görevini gerçekleştirecek olan denetçinin yeterli teknik bilgiye ve deneyime sahip olmasını öngörmektedir. Bu da özellikle, işletme, muhasebe, finans, iktisat, istatistik, bilgi işlem, vergi, ticaret yasaları gibi konularda, ilgili fakültelerde eğitim görmeyi ve diploma almayı gerektirmektedir. Öte yandan uzman bir denetçinin yanında gerekli bir süre çalışarak deneyim edinilmesi önemli bir koşuldur. Diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de denetçiler, fakülte mezunu olmanın yanı sıra staj, mesleğe giriş sınavları gibi evrelerden geçmek durumundadır. Bir denetçi, bilimsel akıl yürütebilen, bilimsel ilgisini ve araştırmalarını sürekli kılabilen, öğrenmeye açık bir kişi olmalıdır. Denetçinin örgütsel ilişkileri ve iletişim özellikleri de ayrıca önem taşır.⁹²

Denetçi için alması gereken temel teknik bilginin yanında deneyim ve uzmanlık da çok önemlidir. Denetçiyi tanımlayan genel standartlar, denetim sırasında denetçinin profesyonel bir yeteneğe sahip olması gerektiğini vurgulamakta ve bu yeteneğin ise zamanla gelişeceğini ve yaptığı denetim sayısı ile orantılı olduğunu belirtmektedir.

Bilindiği üzere eğitim, yaşantımızın her alanında olduğu gibi denetim alanında da denetçiler için sürekli olmalıdır. Kültürel farklılıkları araştıran Hofstede kültür kuramında, eğitimin kültürler arasında farklı algılandığını saptamıştır. Hofstede'e göre; bireyci toplumlarda eğitimin ömür boyu olduğuna inanılır ve bireyler yaşantılarının her anında yeni şeyler öğrenmeye ve öğretmeye açık olurlar. Bilginin değerine inanır ve paylaşılması gerektiğini düşünürler. Oysa kolektif toplumlarda bireyler eğitimin okul yıllarında alındığına inanırlar. İş hayatına atılmış bir birey için yeni şeyler öğrenmek ve eğitim almak sıkıntı vericidir. Kolektif kültürde yetişen kişiler için eğitim, okul yıllarında alınır. Bilgi, kolektif kültürlerde saklandıkça önem taşır.

Bağımsızlık standardı: *Denetim faaliyetinin her aşamasında, denetçi ya da denetçiler bağımsız davranmalıdır.*⁹³

Bu standart, denetçinin denetim sürecinde kendi uzmanlığına ve yargı gücüne güven duyarak, dış etkenlerin etkisinde kalmadan, yani nesnel düşünerek ve davranarak

⁹¹ AU Section 210.01

⁹² Erdoğan a.g.e.,s.8

⁹³ AU section 220.01

denetimi yürütmesi gerektiğini öngörmektedir. Denetçi denetimi bu şekilde yürütebilecek bağımsız düşünme yeteneğine ve mantıksal yapıya ulaşmış ve bunu içselleştirmiş olmalıdır. Bu aynı zamanda meslek ahlakı kurallarının bir gereğidir. Denetçinin bağımsızlığı hazırlayacağı raporlara güvenilirlik olarak yansıtacaktır.⁹⁴ Finansal tablolardan yararlanan bilgi kullanıcılarının denetçinin bağımsızlığı konusunda hiç bir kuşkuları olmamalıdır. Eğer denetçinin bağımsızlığı ile ilgili her hangi bir kuşku söz konusu olursa denetçi tarafından sunulan görüşün bilgi kullanıcıları açısından bir önemi kalmayacaktır.

Bağımsızlık, denetimin güvenilirliği açısından son derece önemlidir. Fakat denetçinin her zaman bağımsız davranması kolay olmayabilir. Çünkü denetçi, denetim işinin kabulünde ve denetim sırasında müşterisini kaybetmemek için denetleyeceği şirketin isteklerini tamamen göz ardı edemeyebilir. Denetçi, kendisini işe alma ve çıkarma yetkisine sahip olan yönetimle gerginlikler yaşayabilir.

Denetçiye baskı uygulanması ise denetçinin bağımsızlığını gölgeleyecektir. Hofstede'ye göre güç mesafesi çok olan kültürlerde güçlü insanların kendilerinden daha güçsüz olan ya da kendi altlarında çalışan kişileri etkilemeye çalışırlar. Güç mesafesi az olan kültürlerde kişiler arasında güç kullanarak bir şeyler yaptırmaya çalışmak yok denecek kadar azdır. Güç, uzmanlığın ya da yeteneğin ödüllendirilmesidir.

Gerçekten de, güç ayrımı fazla olan kültürlerde denetçinin her zaman bağımsız yargı gücünü kullanması kolay olmayabilir.

Mesleki özen standardı: Denetim faaliyetinin her aşamasında, gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.⁹⁵

Bu standart, denetçinin denetimini mesleğinin gerektirdiği kurallara büyük bir özenle uyarak gerçekleştirmesini öngörmektedir. Mesleki özen, aynı zamanda mesleğe olan saygı demektir. Denetçi, denetim adımlarında salt bir görevi yerine getirmenin ötesinde o görevin gerektirdiği çabayı, titizliği göstermeli ve mesleki incelikleri

⁹⁴ Erdoğan, a.g.e.,s.9

⁹⁵ AU Section 230.01

uygulamayı ihmal etmemelidir.⁹⁶ Özen ve titizliğin gösterilmesi bir yerde denetçinin tüm denetim standartlarına eksiksiz bir biçimde uyması ile sağlanır.⁹⁷

Mesleki özen standardına farklı kültürler açısından bakıldığında, kolektif kültür yapısına sahip bireyler için kişisel ilişkilerin daha ön planda olması ve yönetim tarafından söylenen şeylerin çoğu zaman doğruluğu araştırılmadan kabul edilmesi ve ilişkilerin bozulmaması düşüncesiyle müşteri işletmenin istediği şeylerin yerine getirilmeye çalışılması mesleki özenden uzaklaşmaya neden olabilir. Bireyci kültür yapısına sahip toplumlarda yetişen bireylerin olaylara bakışı ve davranış biçiminin Hofstede'ye göre, kolektif kültür yapısında yetişen bireyin davranışlarının tersi olması beklenmektedir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının ilki olan Genel Standartlar, denetim işinin kalitesini artırmayı amaçlamış ve denetim işini yapacak olan denetçinin sahip olması gereken özellikleri belirlemiştir.

1.2.2. Çalışma Alanı Standartları ve Kültür İlişkisi

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının ikincisi olan Çalışma Alanı Standardı denetim işinin planlanması ve yürütülmesi ile ilgilidir. Denetçi denetimi planlamalı, iç kontrolü ele almalı ve kanıt toplamalıdır. Bu temel denetim adımları, birer standart olarak denetim sürecinin kavramsal alt yapısını oluşturur.⁹⁸ Çalışma Alanı Standardı üç gruptan oluşur.

Planlama ve Gözetim: *Denetim faaliyeti denetim sürecinin her ögesi göz önünde tutularak planlanmalı ve –varsa- yardımcıların sürekli gözetimi gerçekleştirilmelidir.*⁹⁹

Denetçi denetlediği işletmenin finansal tablolarına ilişkin bir karara varmak istemektedir. Bu amaçla, bir dizi denetim adımından oluşan bir süreci tamamlamak

⁹⁶ Erdoğan, a.g.e., s.9

⁹⁷ Güredin, a.g.e., s.29

⁹⁸ Erdoğan, a.g.e., s.9

⁹⁹ AU Section 311.01

zorundadır. Bu süreç, Ne, Ne zaman, Nasıl, Nerede, Neden, Kim tarafından, Hangi maliyetle ve Hangi sürede gibi soruların yanıtlarını aramayı gerektirir. Bu sorulara denetçinin yanıt vermesi denetimi planlaması anlamına gelir. Bu standart ayrıca bu süreçte yararlanılacak yardımcılardan denetçi tarafından gözetimini de öngörmektedir.¹⁰⁰

Denetimin planlanma aşaması denetçinin denetim sırasında izleyeceği adımları belirlemesi ile başlar. Kaç kişilik bir ekiple, ne kadar zamanda ve hangi noktalara yoğunluk vereceğini bu aşamada saptar. İşletmeyi tanımaya ve olası riskleri belirlemeye çalışır.

Bu konuda yapılan çalışmalardan biri Tyen'in çalışmasıdır. Tyen¹⁰¹ "denetim planlama kararı ve denetim çatışmaları" üzerine yaptığı çalışmada Hofstede'nin modelinden yararlanmış ve A.B.D'deki ve Hong Kong'daki denetçileri karşılaştırmıştır. Çalışmasının sonucunda Tyen, bireycilik puanı düşük kültürlerde müşteri işletme ile denetçi arasındaki ilişkinin gizli tutulmakta olduğunu ve müşteri işletmenin denetim için belirlediği sürede denetim işinin tamamlandığını ortaya koymuştur. Oysa bunun tersi bireycilik puanı yüksek ülkelerde denetçi, müşteri işletmenin isteklerinden çok az etkilenmektedir. Tyen çalışmasında, bireyci kültürlerde yetişen denetçilerin profesyonellik düzeyinin daha yüksek olduğunu belirlemiştir. Ayrıca bu denetçilerin denetimin planlanması sırasında bağımsız yargı güçlerini kullanma olasılıklarını da daha yüksek bulmuştur.

Planlama ve gözetim standardına göre denetçinin işletmeyi tanımaya ve olası riskleri belirlemeye çalışması gerekmektedir. Hofstede'in kuramına göre ise belirsizlikten kaçınma puanı düşük kültürlerde yetişen denetçilerin stresli ortamlarda riski belirleme olasılıklarının düşük olduğudur. Tyen'in yaptığı çalışmaya dayanarak, kolektif kültürlerde yetişen denetçilerin yönetimle kişisel ilişkilerini bozmamak amacıyla işletme yönetimi tarafından belirlenen sürede denetim işini tamamlamak adına stres altına gireceklerini ve riskleri belirlemede yetersiz kalma olasılıklarının artacağını söylemek olanaklıdır.

¹⁰⁰ Erdoğan, a.g.e, s.9

¹⁰¹ Tyen,a.g.e., s.301

İç Kontrolün Anlaşılması: Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak örnekleme çalışmalarında uygun örneklem seçimi için denetlenecek işletmenin iç kontrolü incelenmelidir.¹⁰²

Denetçi için denetimin en önemli çalışma alanlarından biri işletmenin iç kontrol yapısıdır. Bu bakımdan bu standart, iç kontrolün denetçi tarafından anlaşılmasını öngörmektedir. *İç kontrol*, yönetim tarafından oluşturulan ve finansal raporlamanın güvenilirliğini, yasalara ve kurallara uygunluğunu ve faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini sağlayan bir süreçtir.¹⁰³ Denetçinin hazırlayacağı denetim programının sınırlarını büyük ölçüde denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemi belirleyecektir.

Hofstede'e göre, muhasebe ve yönetim kontrol sistemleri, temel kültürel etkilerin yansıdığı ve ilgili kültürel öğelerin ortaya çıktığı alanlardır¹⁰⁴. Müşterinin iç kontrolü; kontrol çevresi, risk belirleme, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim ve izlemeden oluşur. Birnberg ve Snodgrass'a göre kontrol sistemlerinin oluşturulmasında ve işleyişinde kültürel etkileri göz ardı etmek doğru olmaz. Çünkü farklı kültürlerle ait kişilerin ya da grupların aynı kontrol sistemine tepkileri farklı olabilir ya da aynı davranış biçimine ulaşmak için farklı kültürlerde farklı kontrol sistemleri gerekebilir¹⁰⁵.

Kachelmeier ve Shehata¹⁰⁶ yaptıkları çalışmada iç kontrolün kolektif kültürlerde bireyci kültürlerde olduğu gibi fonksiyonel olmadığını ortaya koymuşlardır. Ayrıca kolektif kültürlerde izleme ve görüş bildirmeden daha çok sorumluluk verilmesine ve takım çalışmalarına güven duyulmakta olduğunu belirlemişlerdir.

Kanıt Toplama Standardı: Denetim sonucu bir yargıya ulaşmak için, denetlenen işletmede, çeşitli denetim teknik ve yöntemlerinin uygulanarak yeterli kanıt toplanması gereklidir.¹⁰⁷

¹⁰² AU Section 319.01

¹⁰³ Erdoğan, a.g.e. s.9

¹⁰⁴ Hofstede, (1991) s.155

¹⁰⁵ J.Birnberg , C. Snodgrass, Culture and Control: A Field Study, **Accounting, Organizations and Society**, (1988), Cilt. 13, S.5, s.447-467

¹⁰⁶ J.S.Kackelmeier, M.Shehata, International Auditing and Voluntary Cooperation in Firm: A Cross-Cultural Experiment, **The Accounting Review**, (1997), Cilt. 72, Sayı, 3, s.407-431

¹⁰⁷ AU section 326.01

Bu standart, denetçilerin yönetimce finansal tablolarda ileri sürülen savları destekleyen kanıtları araştırmak, elde etmek ve bunları değerlendirmek zorunda olduğunu vurgulamaktadır.¹⁰⁸ Toplanacak kanıtların denetim sonucunda belirli bir yargıya varmaya yarayacak yeterlilikte olması gerekmektedir. Genel olarak bir denetim kanıtının kalitesine etki yapan etmenler şunlardır:¹⁰⁹

- ✓ Kanıtın geçerliliği
- ✓ Kanıtın nesneliliği
- ✓ Kanıtın zamanlılığı
- ✓ Kanıtın sürekliliği

Bu standardı Hofstede'nin kültür kuramıyla ilişkilendirirsek bireyci kültür yapısına sahip denetçilerin daha fazla nesnel kanıt toplayacakları söylenebilir. Kolektif toplumlarda ise kişisel ilişkilerin ön planda olması nedeniyle nesnel kanıt toplama yoluna denetçi daha az gidecektir.

Tyen tarafından yapılan çalışma da yukarıdaki açıklamalarımızı desteklemektedir. Tyen çalışmasında bireycilik puanı yüksek toplumlarda denetçilerin kendilerini yasal olarak doğrulamak eğiliminde olduğunu ve yasal risklerle çok ilgilendiklerini ortaya koymuştur. Aynı zamanda bu denetçiler olası riskleri azaltmak için normalden daha fazla kanıt toplamayı tercih ederler. Bunun tersi olarak düşük bireyci kültürlerde kişisel ilişkiler ön planda olup yasalardan olanaklı olduğunca kaçınılır. Bu nedenle denetçi, yasal risklerle (kendisinin dava edilmesi gibi) daha az ilgilenir ve denetim kanıtlarının genişliğini normalden daha az tutar¹¹⁰.

Tyen'nin yapmış olduğu bu çalışma kültürel farklılıkların denetçinin denetim kanıtlarının genişliğini planlamada önemli bir etken olduğunu ortaya koymaktadır.

¹⁰⁸ Erdoğan,a.g.e., s.9

¹⁰⁹ Güredin, a.g.e., s.31

¹¹⁰ Tyen,a.g.e., s.306

1.2.3. Raporlama Standartları ve Kültür İlişkisi

Raporlama Standartları, denetim işinin sonucunda ulaşılan yargının ilgililerine sunulmasını kapsamaktadır. Bu grubu oluşturan standartlar finansal tabloların denetimini kapsamaktadır. Bu grupta dört standart bulunmaktadır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı: *Düzenlenecek rapor, finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir.¹¹¹*

Bu standart, işletmenin finansal tablolarını düzenlerken mutlaka Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun davranması gerektiğini öngörmektedir. Finansal tabloların içerdiği temel sav budur. Denetçi de bu sava uygunluğu araştırmalı ve görüşünü ona göre bildirmelidir¹¹².

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı: *Düzenlenecek raporda, cari dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri ile bir önceki dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri ile bir önceki dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve açıklanmasına yer verilmelidir¹¹³.*

Bu standart, finansal bilgilerin ve finansal tabloların muhasebenin temel kavramlarından *Değişmezlik Kavramına* uygun olarak raporlanmasını amaçlamaktadır. Denetçi değişmezlik kavramı gereği muhasebe bilgisinin dönemler arası karşılaştırılabilirliğini vurgulamak amacıyla denetlenen dönemde uygulanan bu ilkelerin süreklilik göstermesini ve önceki dönem uygulamalarıyla tutarlı ve uyumlu olmasını beklemelidir¹¹⁴.

¹¹¹ AU Section 410.01

¹¹² Erdoğan, a.g.e., s.10

¹¹³ AU Section 420.01

¹¹⁴ Erdoğan, a.g.e., s.10

Açıklama Standardı: *Düzenlenecek raporda aksine bir bilgi yoksa finansal tabloların ekinde yer alan açıklayıcı dipnotlardaki bilgiler yeterli olarak kabul edilecektir¹¹⁵.*

Bu standart, finansal tablolar çoğu zaman kullanıcılar için yeterli olmamaktadır. Bu nedenle finansal tablolar ile birlikte açıklayıcı dipnotlar da raporlanmalıdır.

Görüş Bildirme Standardı: *Denetim faaliyeti sonucunda düzenlenecek raporda, denetim faaliyeti ile ilgili olarak bir yargıya ulaşılmalı ve bu yargı mutlaka olumlu görüş, şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüş bildirme belirtmedir. Bu yargı görüş bildirmeden kaçınma şeklinde ise bu durumun nedenleri ayrıntılı olarak raporda yer almalıdır¹¹⁶.*

Denetçinin kültürel kimliğiyle raporlama standartları arasında doğrudan bir ilişki bulunmamaktadır. Fakat denetçinin, denetim işini alma kararıyla başlayan denetim yolculuğu sırasında aldığı kararları ve işletmeye ait oluşan yargılarını bildirdiği son aşama denetim raporudur. Denetim raporu denetçinin o güne kadar oluşan yargısını belirttiği ve bilgi kullanıcılarına aktardığı son üründür. Bundan dolayı denetçinin, denetim boyunca oluşan yargısını bildirdiği denetim raporunda, kendisini şekillendiren kültürel etkilenmelere rastlamamak olanaksız görünmektedir.

2. DENETÇİNİN MESLEKİ KİMLİĞİNİ BELİRLEYEN DAVRANIŞ KURALLARI VE DENETÇİNİN KÜLTÜREL YAPISI

2.1. Mesleki Davranış Kuralları

Her meslekte olduğu gibi denetçinin de işini yaparken uyması gereken mesleki kurallar vardır. Bu kurallar bütünü mesleki davranış kuralları olarak belirlenmiştir. Bu kurallar, denetçinin kişiliğini ve mesleki sorumluluğunu belirleyen uluslararası kurallardır.

¹¹⁵ AU, Section 430. 01

¹¹⁶ AU Section, 504.01

Profesyonel bir denetçinin dikkat etmesi gereken mesleki davranış kuralları ya da mesleki etik kuralları, IFAC¹¹⁷ ve AICPA¹¹⁸ şöyle belirtilmiştir:

- Bağımsızlık (independence)
- Doğruluk, dürüstlük (integrity)
- Tarafsızlık (objectivity)
- Profesyonel yeterlilik ve ehliyet (professional competence and due care)
- Güvenilirlik (confidentiality)
- Profesyonel davranış (professional behaviour)
- Teknik standartlar (technical standards)

Ayrıca ülkemizde Maliye Bakanlığı tarafından 3.1.1990 tarihinde yayınlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin ikinci bölümü “Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esaslarına” ayrılmıştır. Bu bölüm içinde yer alan Genel Meslek Standartları Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Genel Standartlarla benzerlik taşımaktadır. Yönetmelikte yer alan genel mesleki standartlar şöyledir: ¹¹⁹

- ***Meslek Unvanı ile Yeterlilik İlkesi***

Mesleki unvanları alarak, Kanunun belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış olan meslek mensupları meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır şekilde hareket etmek zorundadır.

- ***Mesleki Eğitim ve Bilgi:***

Mesleki bilgi, mesleki konularda eğitim yapılarak geliştirilir. Bu eğitim çalışmaları Birlik ve Odalarca yürütülür.

¹¹⁷ International Federation of Accountant, “**IFAC Handbook 1999 Technical Pronouncement**”, (IFAC, New York, 1999) s.62

¹¹⁸ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), “**Code of Professional Conduct**” (AICPA, New York, 1988)

¹¹⁹ 3.1.1990 tarihli 20391 sayılı Resmi Gazete

• ***Dürüstlük, Güvenirlik ve Tarafsızlık:***

Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temelini oluşturur. Meslek mensuplarının, mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüst, güvenilir ve tarafsız olmaları ile olanaklıdır. Meslek mensupları çalışmalarını sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken mesleki özen ve titizliği gösterirler.

• ***Sır Saklama:***

Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışan mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile açıklayamazlar.

• ***Sorumluluk:***

- ✓ *Sosyal Sorumluluk:* Meslek mensupları; mesleği ifa ederken toplum ve Devlete karşı sorumluluk taşır.
- ✓ *İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk:* Meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgi sağlamalıdır.
- ✓ *Meslektaşlara karşı sorumluluk:* Meslek mensupları ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar.

• ***Bağımsızlık:***

Meslek mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temel ve vazgeçilmez bir unsurudur. Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek davranışlardan kaçınmalıdırlar.

• **Haksız Rekabet:**

Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınırlar. Meslek mensupları, başka bir meslek mensubu ile mesleki sözleşmesi devam eden gerçek ve tüzel kişilere mesleki hizmet vermeye girişemezler. Aynı şekilde ücret ve eleman temini gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamazlar.

Denetçinin mesleki kimliğini belirleyen ve denetimin güvenilirliği açısından son derece önemli olan bu davranış kurallarının eksiksiz uygulayabilmesi için denetçinin bağımsız karar verme etkisine sahip olması gerekmektedir. Çünkü denetçi denetim süreci boyunca sık sık öznel kararlar almak durumundadır. Bu nedenle her şeyden önce denetçinin bağımsızlığı ön plandadır. Aynı zamanda doğru, dürüst ve güvenilir bilgi üretmesi beklenen denetçinin hiç bir etki altında kalmadan tam bağımsız olarak yargıya varması gerekmektedir. Fakat unutulmamalıdır ki, denetçinin her zaman bağımsız ve nesnel davranması çok kolay olmayabilir. Denetçinin bağımsızlığını etkileyen etkenleri göz ardı etmemek gerekmektedir.

2.2. Denetçinin Bağımsızlığı ve Denetçinin Bağımsızlığını Etkileyen Etkenler

AICP'ye göre **bağımsızlık**; müşteri işletme tarafından finansal tablolarında yanlış raporlanan ve yasadışı olan kayıtların denetçi tarafından dürüstlük ve tarafsızlıkla bulunabilme yeteneği olarak tanımlanmıştır. AICPA'nın 101 ve 102 no'lu kuralları "**mesleki davranış kuralları**" olarak belirlenmiştir. AICPA'nın tanımına göre "*denetçilerin profesyonel olarak denetim işini gerçekleştirebilmeleri için başkalarının kararlarından etkilenmeden, dürüst ve bağımsız olarak çalışmalarını gerekmektedir.*"¹²⁰

AICPA denetçinin bağımsız olması gerektiğini vurgulamasına karşın denetçi daima nesnel davranmamaktadır. Çünkü denetim süreci içinde denetçi müşteri işletmeyi

¹²⁰ AICPA, **Professional Standards, Objectivity and Independence**, (American Institute of Certified Public Accountants New York, NY. 1998a) ET Cilt. 55.01 Sayı. 2

daha yakından tanımak, gerekli bilgilere ulaşabilmek ve iş akışını anlayabilmek için müşteri işletme ile yakın ilişkilerde bulunmak zorunda kalabilir.¹²¹

Mautz ve Sharaf “Philosophy of Auditing” Denetim Felsefesi adlı çalışmalarında denetçilerin bağımsızlığını aşağıdaki başlıklar altında toplamışlardır:¹²²

Bağımsız Programlamada Denetçi;

- Denetim programını yönetimden bağımsız hazırlamalıdır,
- Denetim sürecini etkileyecek her türlü engellemeden uzak olmalıdır,
- Denetim işini yeniden gözden geçirmeyi gerektirecek her türlü zorunluluktan bağımsız olmalıdır.

Çevresindeki Her Şeyi Araştırma Bağımsızlığında Denetçi;

- Denetim sırasında bütün kayıtlara, prosedürlere ve personel bilgilerine ulaşmada bağımsız olmalıdır.
- Denetim sırasında müdür kademesindeki herkesle birlikte çalışabilmede bağımsız olmalıdır.
- Denetim sırasında ilgisini çeken şeyler üzerinde yoğunlaşmada ya da kısıtlamada özgür olmalıdır.

Raporlama Bağımsızlığında Denetçi;

- Çarpıcı ve önemli bulduğu gerçekleri raporlamada hiç bir baskı hissetmemelidir.
- İç denetçi raporunda önemli olarak belirtilen konuları kabule zorlanmamalıdır.

¹²¹ Ahson Umar, “Dimensions of Pressures Faced by Auditors and Its Impact on Auditors’ Independence” **Managerial Auditing Journal**, (2004) Cilt.19 Sayı.1 s.99-116

¹²² “Mautz ,Sharaf Philosophy of auditing” Rocco. R. Vanasco, “Auditor Independence: An International Perspective” **Managerial Auditing Journal**, (1996), Cilt.11, Sayı. 9, s.4-48’daki alıntı

- Görüşünü bildirirken, önerilerde bulunurken ve finansal tabloları yorumlarken kasıtlı ya da kasıtsız şüpheli ve belirsiz bir dil kullanmaktan kaçınmalıdır.
- İç denetim raporunda bulunan gerçekleri ya da görüşleri reddetmede bağımsız olmalıdır.

Pasewark ve Wilkerson bağımsızlık söz konusu olduğunda;¹²³

- Denetçi ve müşteri arasında finansal bir ilişki olup olmadığının ve
- Denetçinin yönetimin bir parçası ya da yönetime bağlı bir çalışan olup olmadığının dikkate alınmasını vurgulamaktadırlar.

Pasewark ve Wilkerson denetçinin bağımsızlığına etki eden beş güç kaynağı belirlemiştir. Bunlar; otoriter güç, uzmanlık, ödüller üzerinde kontrol, zorlayıcı güç ve kişisel güçtür. Denetçi müşteri ya da potansiyel müşterileri değerlerken bağımsızlığına etki edebilecek durumları göz önünde bulundurmalıdır. Pasewark ve Wilkerson müşteri değerlendirmesi yaparken denetçinin dikkat etmesi gereken konuları şöyle sıralamışlardır:

- Müşteriyi değerlendirirken yukarıda saydığımız beş güç kaynağını dikkate almalıdır.
- Müşterinin bu güç kaynaklarını kullanma ihtimalini göz önüne almalıdır.
- Müşterinin bu güç kaynaklarını kullanarak denetçinin bağımsızlığını nasıl etkileyeceği düşünülmelidir.
- Bu değerlendirmeler yapıldıktan sonra müşterinin kabul edilip edilemeyeceğine karar verilmelidir.

Denetim işinin alınması ve denetimin planlanıp, yürütülmesi sırasında denetçinin bağımsız yargılamalar yapabilmesi ve bu yargılamalar sırasında hiçbir baskı hissetmemesi denetimin güvenilirliği açısından çok önemlidir.

¹²³ W.R. Pasewark, J.E. Wilkerson, "Inducing The Power Quintuplets: Client Power and Auditor Independence" (1989) **Woman CPA**, Cilt.51, Haziran Sayısı, s.13-17

Bazerman¹²⁴ denetçinin bağımsız ve nesnel olmasının psikolojik olarak imkansız olduğunu çünkü yüksek derecede dürüstlüğe sahip bir denetçinin dahi kendisine iş verme ve işten çıkarma gücüne sahip olan yöneticiler tarafından uygulanan baskıya karşı koymasının imkansız olduğunu savunmuştur. Bazerman ve onunla aynı düşüncede olan yazarlara göre, “yönetim ne zaman doğru ve dürüst davranırsa ancak o zaman yönetim ve denetçi arasında işbirliğine dayalı bir ilişki oluşur ve denetçi işini herkesin memnun olacağı şekilde tamamlayabilir. Fakat bazı durumlarda denetçi ve yönetim arasındaki ilişki gerginliğe dönüşebilir. Bu gibi durumlarda yönetim, denetçinin bağımsızlığını ve nesnelliğini tehdit eden baskılar uygulayabilir”.

Patel ve Psaros yaptıkları çalışmada denetçinin bağımsızlığını sınırlandıran etkenleri şu başlıklar altında toplamışlardır¹²⁵:

- *Müşterinin önemi*: Müşteri işletmenin denetim şirketinin yıllık gelirine katkısı müşterinin önem derecesini belirlemede kullanılan ölçüttür. Denetim şirketine müşteri işletme tarafından ödenmesi beklenen miktar %5 ile %25 arasındadır.
- *Yönetim Danışmanlığı Sağlama*: Yönetim Danışmanlığı yeni finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi sisteminin oluşturulması anlamına gelir.
- *Rekabet Düzeyi*: Rekabetin çok olmasının anlamı bir çok denetim firmasının aynı pazarda bulunması demektir ki bu da müşteriye sunulan hizmetin kalitesini artırır. Rekabetin az olmasının anlamı ise denetim firmalarının azlığı demektir ki bu durumda denetim firmaları müşteri sayılarını artırmak için özel bir çaba harcamazlar.

Patel ve Psaros yaptıkları bu çalışmayı aynı zamanda kültürle de ilişkilendirmiş Avusturyalı, İngiliz, Hintli ve Malezyalı öğrenciler üzerinde çalışmalar yapmışlardır. Yaptıkları çalışmada, farklı ülkeleri temsil eden öğrencilerin sorulara verdikleri yanıtlarda kendi ulusal kültürlerinin yansımaları olduğunu belirlemişlerdir. Örneğin;

¹²⁴ M. Bazerman, K. Morgan ve G. Loewenstein, “The Impossibility of Auditor Independence” (1997), **Sloan Management Review**, No. Summer, s. 89-94

¹²⁵ Chris Patel, Jim Psaros, “Perceptions Of External Auditors’ Independence: Some Cross-Cultural Evidence”, **British Accounting Review** , (2002), Cilt.32, s.311-338

müşteri işletmenin denetim şirketinin yıllık gelirine bulunacağı katkı İngiliz ve Avusturyalı öğrenciler açısından son derece önemli bir kriter olarak belirlenmiştir. Bunun yanında Hintli ve Malezyalı öğrenciler için ödenecek miktarın büyüklüğü önemli bir kriter değildir. Denetim şirketinin müşteriye sağlayacağı yönetim danışmanlığı denetçi bağımsızlığı açısından Hintli öğrenciler için hiç önemli değilken diğer ülkeler için önem taşıdığı belirlenmiştir. Ayrıca ülkeler arasında denetçi bağımsızlığının farklı algılandığı da bu çalışmada Patel ve Psaros tarafından ortaya konulmuştur.

Bir başka çalışmada Tyen tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada Tyen, denetçi bağımsızlığını etkileyen etkenleri aşağıdaki gibi sıralamıştır.

- Müşterinin finansal durumu
- Yönetim danışmanlığı hizmeti
- Denetim şirketinin ünü
- Denetim şirketinin kazanacağı para

Müşteri işletmenin finansal durumu denetçinin işletme riski ile değerlendirilir. Denetçinin işletme riski ile ifade edilen ise finansal durumu iyi olmayan bir müşteriye değerlendiren denetçiye işletmenin ortakları tarafından açılacak davalar ve denetçinin uğrayacağı finansal kayıplardır¹²⁶. Schultz ve Gustavson tarafından 1987 yılında yapılan çalışmada denetim firmasının riski ile müşteri işletmenin finansal durumu arasında ters bir bağlantı olduğu saptanmıştır¹²⁷.

Eğer müşteri işletmenin finansal durumu iyiye yasal olarak ortaya çıkabilecek risk oranı düşük olacaktır¹²⁸. Bir başka deyişle müşteri işletmenin, finansal durumu iyi ise denetçi açısından işletme riski daha düşük olacaktır.

¹²⁶ C.A.Brumfield, R.K. Ellitt ve P.D. Jacobson, "Business Risk and the Audit Process", **Journal of Accountancy**, (Nisan, 1983), s.60-68

¹²⁷ Tyen, a.g.e, s.136

¹²⁸ J.Pratt, J.D. Stice, "The Effects of Client Characteristics on Auditor Litigation Risk Judgments, Required Audit Evidence, and Recommended Audit Fee", **The Accounting Review**, (1994) Cilt.69, Sayı.4, s.639-656

Farmer tarafından yapılan araştırma, müşteri işletmenin finansal durumunun iyi olmasının denetçinin bağımsızlığı üzerindeki baskıyı arttırdığını ortaya koymuştur. Çünkü finansal durumu iyi olan müşteriyi kaybetme riski yüksek, buna karşın kendisine dava açılma olasılığı azdır¹²⁹.

Bu çalışmaların aksine Gul'un yaptığı araştırma sonucunda müşteri işletmenin finansal durumunun iyi olmasının denetçinin bağımsızlığı üzerindeki baskıyı arttırdığını gösteren önemli bir etkinin bulunmadığı şeklindedir¹³⁰.

Yönetim danışmanlığı Shockly tarafından "finansal sistemin, maliyet muhasebe sisteminin, bütçe, stok kontrol sisteminin ve muhasebe ile ilgili diğer bilgilerin oluşturulmasıdır" diye tanımlanmıştır¹³¹. Yönetim danışmanlığı hizmeti üzerine Schulte'nin 1965'de, Hartley ve Ross'nin 1972'de, Goldman ve Barlev'in 1974'de, McKinley'in 1985'de yaptıkları araştırmalar sonucu danışmanlık hizmeti vermenin; denetim firmasının bağımsızlığını ya da müşteri şirketin finansal tablolarının güvenilirliğini artırdığını gösteren önemli bir kanıt bulamamışlardır¹³². Bunun yanında 1981'de Shockley, 1984'de Pany ve Reckers, 1985'de Knapp ve 1991'de Gul yaptıkları çalışmalarda yönetim danışmanlığı hizmeti vermenin denetçi bağımsızlığını zayıflattığını ortaya koymuşlardır¹³³. Ayrıca yapılan araştırmalarda denetçinin daha önce yönetim danışmanlığı yaptığı işletmenin iç kontrol sistemini değerlerken hata yapma olasılığının daha yüksek olduğu ortaya konulmuştur¹³⁴.

Sonuç olarak yapılan araştırmalar, yönetim hizmeti vermenin denetçi bağımsızlığını etkilediğini göstermektedir.

¹²⁹ T.A. Farmer, L.E. Rittenberg ve G.M. Trompeter, "An Investigation of The Impact of Economic and Organizational Factors on Auditor Independence" **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Fall 1987) s.1-14

¹³⁰ F.A. Gul, "Bankers Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, (1989) Cilt.2 Sayı. 3 s.162-172

¹³¹ R. A. Shockley, "Perceptions of Auditor's Independence: An Empirical Analysis" **The Accounting Review**, Cilt:56 sayı. 4, s. 785-800

38 Tyen, a.g.e.,s.141

¹³³ Aynı, s.141

¹³⁴ C.J.Coreless ve L.M.Parker, "The Impact of MAS on Auditor Independence: An Experiment", **Accounting Horizons**, Eylül 1987, s.25-29

Denetim, yönetimin faaliyetlerini yatırımcılara yansıtmanın bir yoludur¹³⁵. Denetim, bilginin güvenilirliğini artırarak finansal tabloların içerikleriyle ilgili yatırımcının belirsizliklerini azaltır. Bugün denetimle bilgi kullanıcılarına iletilmek istenen denetçinin kimliği ve özellikle denetçi adıyla özdeşleştirilen güvenilirliğidir. *Denetim şirketinin ünü* denetimin kalitesi ve denetçi bağımsızlığıyla açıklanır¹³⁶.

Eğer denetim firması iyi bir üne sahipse denetçinin müşteri işletmenin baskılarını ve denetimin güvenilirliğini etkileyecek isteklerini kabul etmeyeceği beklenir¹³⁷. Gul yaptığı araştırmada, iyi üne sahip denetim şirketinde çalışan bir denetçinin müşteri işletmenin fırsatçı davrandığını sezdiğinde müşterisinin asıl riskini değerlendirirken büyük olasılıkla daha çok işlem grubunu gözden geçirecektir diye belirtmiştir¹³⁸.

Özetle araştırmalarda vurgulanan, bir denetim şirketi iyi bir üne sahipse büyük bir olasılıkla denetçi, müşteri işletmenin baskılarını ya da denetim kanıtının genişliğini sınırlamak amacıyla engeller koymasını kabul etmeyecektir.

Denetim şirketinin müşteri işletmeden kazanacağı paranın büyüklüğü ve denetçinin bağımsızlığı üzerindeki etkileri bir çok çalışmaya konu olmuştur. Shockley, küçük işletmelerde büyük işletmelere oranla müşterinin ödeyeceği para miktarının denetçi bağımsızlığı açısından daha etkili olduğunu ortaya koymuştur¹³⁹. Gul, denetim şirketi tarafından kazanılacak paranın büyüklüğünün, müşteri işletme yönetiminin denetçi üzerindeki baskısında önemli bir etken olduğunu savunmuştur¹⁴⁰.

Bir başka çalışma da denetçi müşteri ilişkisine ekonomik açıdan yaklaşmıştır. Ekonomik kazançtan dolayı müşteri işletme denetçinin kendisiyle işbirliği içinde olması

¹³⁵ Tyen, a.g.e., s.144

¹³⁶ Aynı, s.144

¹³⁷ T.E. Wilson, R.A. Grimlund, "An Examination of the Important of an Auditor's Reputation", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, (1990) Cilt. 9, Sayı.2 s.43-59

¹³⁸ F.A. Gul, J. Tsui ve C.J.P. Chen, "Some Evidence on The Association Between Discretionary Accruals and Audit Prices", **Workpaper** (1997), s. 3

¹³⁹ R.A. Shockley, "Perceptions of Audit Independence: A Conceptual Model" **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, (1982) Cilt.5, Sayı.2, s.126-143

¹⁴⁰ F.A. Gul, "Size of Audit Fee and Perceptions of Auditors Ability to Resist Management Pressure in Audit Conflict Situations", **Abacus**, (1991), Cilt.27 Sayı. 2, s.162-172

gerektiğini düşünür. Bir başka deyişle müşteri işletmenin denetçinin sağlayacağı ekonomik faydadan dolayı kendisine saygı duyması gerektiğini düşünerek denetçiye istediklerini yaptırabileceği düşüncesi denetçinin bağımsızlığını zayıflatmaktadır¹⁴¹.

Denetçiler bağımsızlıklarını etkileyecek bütün bu baskılara karşın, yüklendikleri sorumlulukların bilincinde olarak profesyonelliklerinden uzaklaşmadan görevlerini yerine getirmelidirler.

2.3. Denetçinin Profesyonelliği

Profesyonellik, özel bir statüye kavuşmak ve bu statüyü korumak için çaba göstermektir. Profesyonelliğin dört temel özelliği olduğu kabul edilmektedir¹⁴². Bunlar;

- Özel bir bilgi birikiminin formal bir eğitim sonucu belirli sertifikalara bağlı olarak elde edilmesi,
- Mesleğe gereksinim olduğunu gösteren ve güçlendiren faydalı “sosyal” amaçlara bağlılık,
- Gerektiğinde cezai yaptırım da kullanacak şekilde kendi kendini yönetme yetisi
- Toplumda ortalamanın üstünde statü ve prestij sahibi olmak şeklinde sıralanmaktadır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetim sırasında profesyonel dikkat gösterilmesinin gerekliliği üzerinde durmuştur¹⁴³. Profesyonel dikkat, denetçinin denetim işini yaparken denetim kanıtlarını değerlemede akılcı ve kritik düşünmesine yardımcı olacak profesyonel yeteneğe sahip olmasıdır. Profesyonel yetenek, geniş dokümanların içinde denetimi destekleyecek materyalleri doğal olarak seçme duyarlılığını artırmak ve gerek duyulursa yönetimden destekleyecek kanıtlar ve açıklamaların istenmesidir.

¹⁴¹ Tye, a.g.e. s.150

¹⁴² Can Şimga Mugan, “Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, (1999) Çilt.1, sayı.2, s.1-18

¹⁴³ AU. 150.02

Reynolds yazdığı makalesinde profesyonelliğin özelliklerini üç ana başlık altında sıralamıştır¹⁴⁴. Bunlar;

- Genel Özellikler
- Toplumsal ilişkiler
- Müşteriyle ilişkileridir.

Genel özelliklere göre;

- ✓ Mesleki beceri kurumsal bilgiye dayanır.
- ✓ Mesleki beceri uzun ve yoğun bir eğitim gerektirir.
- ✓ Profesyonel kişi mesleği ile ilgili bir sınavda başarı göstermelidir.
- ✓ Meslekler özel meslek grupları tarafından düzenlenir ve temsil edilir.
- ✓ Meslek üyeleri bir birlerine dürüstlikle bağlıdır.

Toplumsal ilişkilere göre;

- ✓ Profesyonel hizmet özveri ister.
- ✓ Profesyonellik başkalarının işi için sorumluluk hissetmektir.
- ✓ Profesyonel hizmet kamu yararı için vazgeçilmezdir.
- ✓ Profesyoneller lisanslıdırlar bu nedenle onların işi toplum tarafından onaylanır.
- ✓ Profesyoneller bireysel müşteri hizmetlerinde bağımsızdırlar.

Müşteriyle ilişkilerine göre;

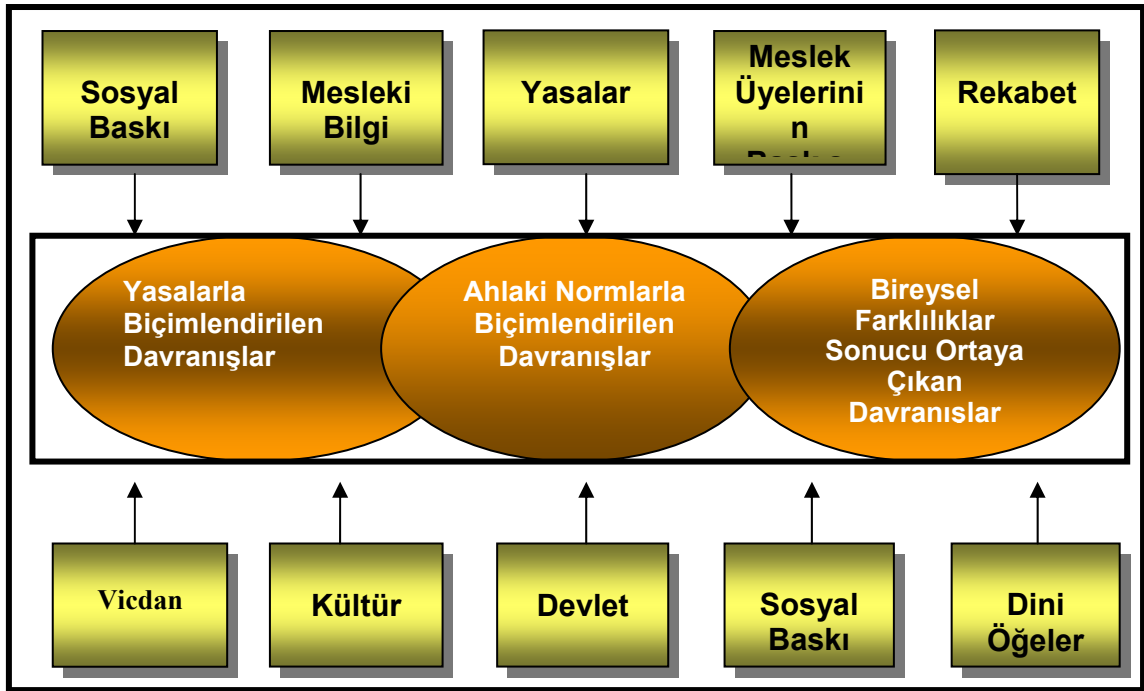
- ✓ Profesyonel kişilerin müşteriler ile ilişkileri kanunlarla belirlenmiştir.
- ✓ Profesyonel kişiler müşterileri ile olan kişisel ilişkilerini dikkate almadan işlerinin gerektirdiği en iyi hizmeti vermelidirler.
- ✓ Profesyonel kişiye çalışmasının karşılığı değişen ya da sabit bir ücret ödenir.

¹⁴⁴ Mary Ann Reynolds, "Professionalism, Ethical Codes and The Internal Auditor: A Moral Argument" **Journal of Business Ethic** (2000) Sayı. 24 s. 115-124

2.4. Mesleki Davranış Kurallarının Denetçinin Kültürel Kimliğiyle İlişkisi

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları içinde yer alan Genel Standartlar denetçinin niteliğini belirleyen standartlardır. Denetçinin kişiliğini, mesleki sorumluluğunu ve mesleki niteliğini belirleyen bu standartlar, denetim sürecinde denetçinin önemini vurgulamaktadır. Yine bu standartta denetçinin denetim sürecinde kendi uzmanlığına ve yargı gücüne güven duyarak, dış etkenlerin etkisinde kalmadan yani nesnel düşünerek ve davranarak denetimi yürütmesi gerektiği belirtilmiştir.

Aynı zamanda Mesleki Davranış Kuralları denetçinin denetim sırasında ve bütün meslek yaşamı boyunca uyması gereken ahlaki davranış kurallarının çerçevesini belirlemiştir. Davranışı ise bir çok etkenin bileşiminden oluşmaktadır. İnsan davranışlarını etkileyen etkenleri Yıldırım ve Çukacı¹⁴⁵, şu şekilde özetlemiştir.



Şekil 6. İnsan Davranışlarını Etkileyen Etmenler

Kaynak: Yıldırım ve Çukacı, 2002, s.8

¹⁴⁵ Oya Yıldırım ve Çukacı "Muhasebe Sürecinde Kamuyu Aydınlatma Açısından Muhasebe Meslek Elemanlarının Davranışlarının Etik Boyutu ve İzmir İlinde Bir Uygulama" **XXI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, (2002), İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Mayıs-Haziran, Bodrum. S.8

Şekilde de görüldüğü gibi insan davranışı bir çok etkenden oluşmaktadır. Bir denetçiden denetim standartlarına (yasalarla biçimlendirilen davranışlar) ve mesleki davranış kurallarına (ahlaki normlarla biçimlendirilen davranışlar) uygun olarak denetimi tamamlaması beklenir. Fakat denetim sırasında karşılaşılan sorunlara her zaman standartlar cevap veremeyebilir. Böyle durumlarda denetçi kendi yargısını kullanarak sorunu çözüme ulaştırmalıdır. Böyle bir durumda denetçinin alacağı kararda öznel olacaktır. Öznel bir kararın içinde denetçiden denetçiye bireysel farklılıklar olması son derece normaldir. Ortaya çıkan bu davranış farklılığı, denetçilerin şekillendikleri farklı kültürel ortamlardan kaynaklanmaktadır. Çünkü, kültür insanı şekillendirir ve kültürel etkiler kişilerin davranışlarını yönlendirir.

Kültür, kişilik ve davranış arasında sıkı bir bağ vardır. Birey, içinde yaşadığı kültürün bir kopyasıdır. Bireyin davranışlarını içinde bulunduğu sosyal çevre şekillendirir. Her sosyal grubun kendine özgü davranış yapıları vardır. Hiç bir birey yaşadığı sosyal çevreden ve içinde bulunduğu sosyal çevrenin kendisine aştığı kültürel etkilerden bağımsız düşünülemez.

Aynı zamanda ülkelerin toplumsal değer yargıları bireyin kişiliğinin oluşmasında çok büyük bir rol oynar. Bireyin ahlaki değer yargıları şekillendiği kültürel çevreye göre değişiklik gösterir. Örneğin; bir kültürde denetçinin hediye alması normal karşılanırken başka bir kültürde bu davranış rüşvet olarak değerlendirilebilir. Bu nedenle farklı kültürel boyutta ahlaki değer yargıları incelendiğinde hangi davranışın meslek ahlakıyla bağdaşıp bağdaşmadığına karar vermek oldukça zordur. Meslek ahlakını söyle tanımlayabiliriz;

Meslek ahlakı, meslek hayatındaki davranışlara yön veren ve doğruluğu genel kabul görmüş ahlak kuralları ve standartlarının bütünüdür. Bir başka tanımla meslek ahlakı, insancıl değerler doğrultusunda işlevlerin doğru olarak yerine getirilmesi çabasıdır¹⁴⁶.

¹⁴⁶ Zeynep Türk, **Muhasebe Meslek Ahlakı**, (Nobel Kitapevi, Adana, 2004) s.23

- Meslek ahlakı, insanın bireysel ve toplumsal ilişkilerini nasıl yönlendirmesi, iyi ve kötü davranışları belirleyecek ölçütlerin neler olması gerektiği gibi, incelenmesi gereken değerler toplamıdır.
- Meslek ahlakı, ekonomi ve iş dünyasının sağladığı imkanlar doğrultusunda sağduyulu seçimler yapmada yol gösteren ilke ve değerlerin incelenmesidir.
- Meslek ahlakı, iş yaşamında etkili olan doğru ve yanlış davranışlardır.

Ahlaki davranış iyi, doğru, haklı, saygı değer ve övgüye değer olarak görülen davranıştır. Ahlaki olmayan davranışlar ise, yanlış onaylanmayacak ya da bir zorunluluğu yerine getirmeyen davranıştır. Bir davranışın ahlaki ya da ahlaki olmadığını saptama belli bir ahlaki kuram ve toplumsal değerlerden gelen prensip, kural ve rehberlere dayalıdır¹⁴⁷. Olaylar karşısında bireyler farklı davranışlar ortaya koymaktadır.

Mesleki davranış kuralları meslek üyelerinin işlerini yaparken uygulamaları gereken kurallar bütünüdür. Fakat meslek hayatı dinamiktir, rekabetçidir, değişken ve karmaşıktır; her durum için hazırlanmış uygulanabilecek ilkeler yoktur¹⁴⁸. Bu nedenle, denetçilerin denetim sırasında karşılaştıkları her sorunla ilgili bir standart bulmaları olanaksız olduğu gibi her olayla ilgili standart oluşturmakta o derece zordur. Denetçiden beklenen ana çerçevesi belirlenmiş olan denetim standartları ve karşılaşılabilecek olası durumlara göre düşünülerek hazırlanmış olan mesleki davranış kuralları ışığında sorumluluk duygusuyla meslek ahlakını gölgelemeyecek şekilde davranmasıdır.

Bir denetçi ahlak ve sorumluluk duygusunu bir arada taşımalıdır. Çünkü bu iki öge birbirini tamamlar. Ahlaki değerlerin kaynağı “sorumluluk duygusu”dur. Ahlak bir toplumda neyin kabul görüp neyin reddedileceğini ifade eder. Bütün bireylerin içinde yaşadıkları ve faaliyetlerini sürdürdükleri çevreye karşı sorumlulukları bulunmaktadır. Ahlaki davranışların temelini sosyal sorumluluk oluşturur.

¹⁴⁷A.g.e., s.72

¹⁴⁸TÜSİAD, (1992) S.107

Denetçinin kültürel davranışlarındaki farklılıkları daha iyi anlamak amacıyla sosyal psikoloji ile ilgili araştırmaları incelemek konuyu daha anlaşılır kılacaktır. Çünkü bireylerin davranışlarındaki farklılıkların onların kültürel yapıları ile ilgili olduğu psikoloji bilimi tarafından da kabul edilmektedir. Bu nedenle kültürün davranışları nasıl şekillendirdiğini psikoloji alanında araştırmalar yapan Berry'nin kültürel yayılma kuramı ve davranış modeli üzerinde açıklamak yararlı olacaktır.

2.4.1. Kültürün Davranışlara Etkisi ve Berry'nin Davranış Modeli

Psikoloji bilimi insan davranışlarını değerlendirirken önceleri içinde bulunduğu kültürel etkileri göz ardı etmiştir. İlk defa ABD'de Harry Stack Sullivan psikiyatrinin kültürel olayları göz önünde bulundurması gerektiğini savunanlardandır¹⁴⁹.

1992 yılında Berry, farklı kültürlerdeki kişilerin davranış ve tutumlarının, kişilerin genetik ve kültürel yapısının bilinmesi ile anlaşılabilirliğini iddia etmiştir. Berry “genetik ileti, nüfusun kesin belirleyici özelliği olarak uzun yıllar farklı jenerasyonlarda kalıcılığını sürdürmüştür” diye açıklamış ve kültürel yayılmayı ise şöyle tanımlamıştır¹⁵⁰:

“Kültürel yayılma, bir grubun belirleyici değerlerine o grubun bireylerinin uyum gösterip benimsemesi ve bu değerlerin bireylerin davranışlarındaki kalıcılığıdır”. Bireyler arasında kültürel yayılma iki şekilde oluşur. Bireyler ait oldukları grupla sosyalleşerek içinde yaşadıkları grubun kültürünü öğrenirler¹⁵¹ ve doğumdan ölüme kadar bireyin toplumun istek ve beklentilerine uyacak şekilde etkilenmesi ve değiştirilmesi *kültürleme* (enculturation) olarak adlandırılır¹⁵². Bir başka kültürel yayılma şekliyse; farklı davranış gösteren farklı kültürlere ait kişilerle sosyalleşerek

¹⁴⁹ Karen Horney “**Çağımızın Tedirgin İnsanı**” Çeviren; A. Yörükan, (İlk Baskı, Tur Yayınları, İstanbul; 1980) s.34

¹⁵⁰ John W. Berry, Ype H. Poortinga, Marshall H. Segall ve Pierre R. Dasen , **Cross-Cultural Psychology: Research and Applications**, (İlk Baskı, Cambridge University Press, New York, 1992) s.229

¹⁵¹ Berry (1992) s.229

¹⁵² Güvenç, (1976), s.131

kültürel ve psikolojik değişim geçirmesiyle gerekleşir¹⁵³ bu yayılma şekli *kültürleşme* olarak adlandırılır (acculturation).

- Kültürleme (enculturation)

Kültürleme, insanoğlunun ocuk ve ergin olarak kendi kültüründen etkinlik kazanması ve eğitim süreci sırasında karşılaştığı bilinçli ve bilinç-dışı şartlanmalar olarak tanımlanır. Kültürleme sosyal bilimcilerin, kullandığı sosyalizasyon (toplumsallaştırma) dan daha geniş kapsamlıdır. Sosyalizasyon yalnızca topluma uyum sağlayan bir süreç olduğu halde, kültürleme öteki bütün şartlandırmaları da içine almaktadır. Öte yandan kültürleme, eğitim kavramından da daha geniş kapsamlıdır. Çünkü, eğitim, kültürlemenin bilinçli, erekli ya da istendik şartlanmalarını içermektedir. Oysa kültürleme, bilinçli ya da bilinç-dışı, yaygın, kendiliğinden, tesadüfi ve bireysel öğrenmeleri ve şartları da kapsar. Kültürleme en geniş anlamıyla, eğitim ve öğrenmedir¹⁵⁴.

- Kültürleşme (acculturation)

Kültürleşme kültürlemenin zıttı olan bir süreçtir. Kültürleme insanoğlunun kendi kültüründen öğrendiklerinin tümü olduğu halde; kültürleşme insanın başka toplumlardan öğrendikleri ya da bir toplumun diğer toplumlardan aldığı öğeler ve farklı toplumların karşılıklı olarak birbirinden etkilenmeleridir.

Kültürleşme süreci için iki ya da daha fazla ilişki içinde olan topluma ihtiyaç vardır. Kültürleşme kuramına göre, iki gruptan biri diğerine göre daha baskın olsa bile, her iki grupta bu kültürel değişimden etkilenir ve değişikliğe uğrar¹⁵⁵. Birey kültürleme süreciyle anne-baba ve toplumdan aldıklarını sonradan, kültürleşme ve kültürlenme yoluyla başka toplumlara aktarır.

¹⁵³ Berry, (1992),s. 229

¹⁵⁴ Güvenç, (1997) s.133-134

¹⁵⁵ A.g.e., s.134-135

Ülkemizin de tarih boyunca bu topraklarda yaşayan çeşitli uygarlıklardan ve dinlerden kültürel olarak önemli biçimde etkilendiği açıktır. Öte yandan Türklerin fetihlerle farklı coğrafyalarda bulunmaları hem kendilerini hem de o ülkeleri kültürel olarak etkilemiştir. Bu etkilenmelerin izlerini bir çok yerde; örneğin sanat yapıtlarında bulmak olanaklıdır.

Berry “başka toplumlardan etkilenme yalnızca gruplar ya da kişilerin çeşitli katılımları ve karşılıklı etkileşimle değil, bazı baskın kültürler ya da davranışlarla da değişebilir. Bu inançlar ve davranışlar değişimi başka kültürlerle birleşmeden de olabilir¹⁵⁶” demektedir. 1990 yılında Berry, kültürel psikolojideki iki yayılma şeklini yeniden yorumlamış (enculturation ve acculturation) ve üç farklı yönelim süreci geliştirmiştir. Bunlar;

- Mutlakçılık ya da saltçılık (absolutism)
- Görelilik (relativism)
- Evrensellik (universalism)

Mutlak yönelim: İnsanlar her nerede olurlarsa olsunlar birbirlerine çok benzerler. Sadece insanları birbirinden genel olarak ayıran nicel farklılıklar vardır. Örneğin, insanın zekası gibi. Bu varsayımda vurgulanmak istenen davranışın, geniş ölçüde biyolojik olduğu ve kültürün davranış değişikliklerinde rolünün kısıtlı olduğudur.

Görelî yönelim: Mutlak yönelimin tersine, görelî yönelim kültürü dikkate almış ve sahip olduğu değerlere göre insanın davranışlarını yönlendiren temel etkenin kültür olduğunu savunmuştur. Davranış değişikliklerinin açıklanmasında biyolojik faktörlerin etkisinin oldukça az olduğu, kültürel farklılığın etkisinin ise belirleyici olduğudur.

Evrensel yönelim: Evrensel yönelimde, kişisel davranışlarda ve farklılıklarda hem biyolojik hem de kültürel etkilerin var olduğu üzerinde durulmuştur. Bu varsayımda kültür “*ortak bir şema üzerinde farklı varyanslarla oynamak*” olarak

¹⁵⁶ Berry(1992) s.274

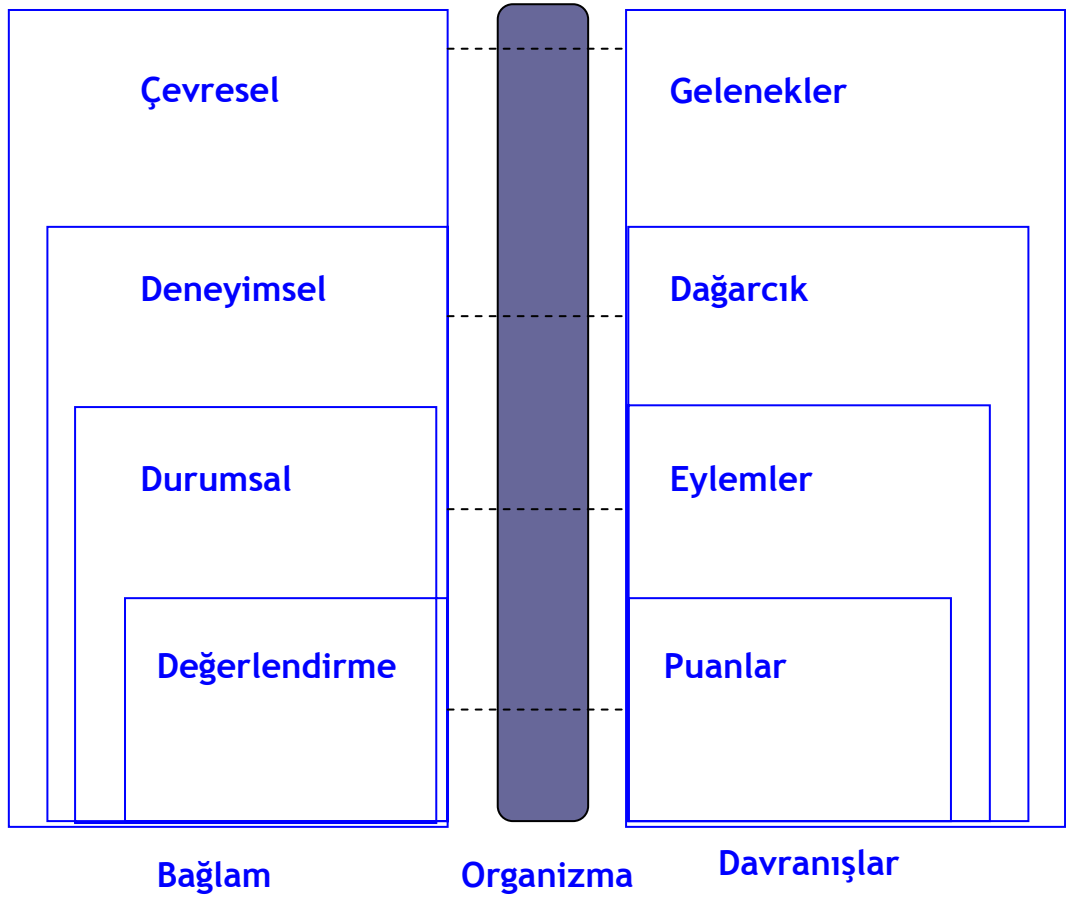
tanımlanmıştır.¹⁵⁷ Berry evrensel yönelimi kültürel psikoloji açısından çok yararlı ve iyi sonuçlar veren bir varsayım olarak görmektedir¹⁵⁸.

Berry, oluşturduğu modelinde farklı kültürlerin oluşmasında paralel dört farklı düzey belirlemiştir¹⁵⁹. Her düzey dört davranışsal sonuç içermektedir. Bunlardan birinci düzey, ekolojik durumdur (ecological context). Ekolojik durum geleneklerle (custom) ilişkilendirilmiştir. İkinci düzey deneyimsel durumdur (experiential context). Bu durum dağarcık (repertoire) ile ilişkilidir. Üçüncü düzey durumsal, konumsal düzeydir (situational context) ve hareketle (actions) ilişkilidir. Son düzey olan değerlendirme durumu (assessment context) sonuçların ölçülmesi ve puanlanması (score) ile ilişkilidir.

¹⁵⁷ Aynı, s.258

¹⁵⁸ Aynı, s.267

¹⁵⁹ Berry (1992) s.230



Şekil 7. Dört Düzey Üzerinde Bağlamlar ve Sonuçların Açıklanması

Kaynak: Berry (1992) s.2

Bu dört düzeyi kısaca açıklayacak olursak:¹⁶⁰

Çevresel Bağlam: İnsanın doğasından kaynaklanan kalıcı ya da geçici bireysel özellikleri ile ait olduğu grup tarafından oluşturulan kültürel özelliklerini içerir. Çevresel durum geleneklerle ilişkilendirilmiştir. Çevresel bağlam deneysel bağlamı ve durumsal bağlamı kapsamaktadır.

Deneyimsel Bağlam: Tekrarlanan deneyimlerle temel kişisel gelişimi sağlamak amacıyla öğrenilen ve geliştirilen, gün ve gün artan deneyimlerdir. Deneyimsel durumlar dağarcıkla ilişkilendirilmiştir. Dağarcık davranışların zaman içinde

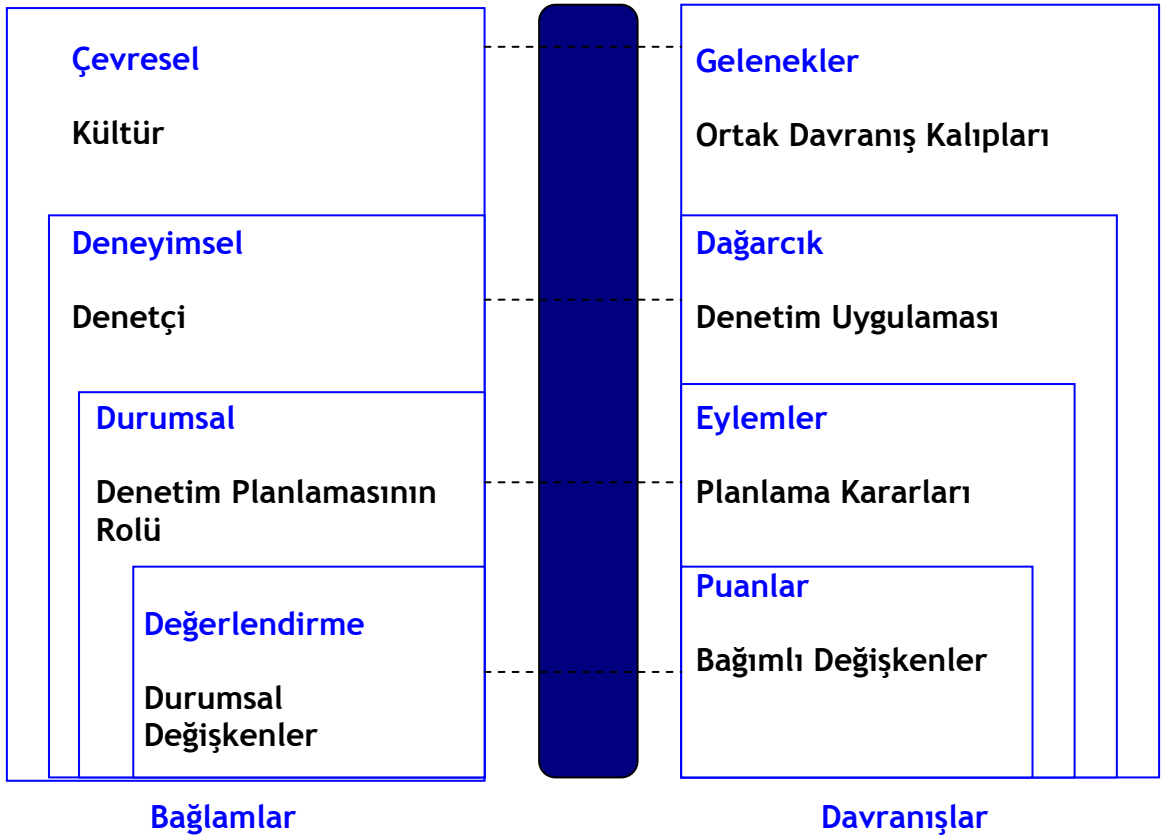
¹⁶⁰ Berry (1992) s.230

öğrenilmesini ve yeteneklerin geliştirilmesini içerir. Örneğin özel eğitim ya da çalışma ile kazanılan beceriler gibi.

Durumsal Bağlam: Zaman ve yer dikkate alınarak oluşan davranışları, özel durumları kapsar. Bu durum hareketle eşleştirilmiş ve ani uyarılarda gösterilen davranış biçimini kapsamıştır.

Değerlendirme Bağlamı: Bireyin, uygulanan testler ya da farklı uyarıcılara verdiği özel yanıtlar ya da test sonuçları dikkate alınarak değerlendirilmesidir. Değerlendirme bağlamında sonuçlar psikoloji tarafından gözlenebilen, ölçülebilen ve kaydedilebilen davranışların oluşturduğu puanlarla eşleştirilmiştir.

Berry'nin modelini Tyen çalışmasında denetime uygulayarak aşağıdaki gibi kullanmıştır.



Şekil 8. Bütünleşik Kültür Çatısı, Çevresel Bağlamlar ve Davranışsal Sonuçlar
 Kaynak: Kan Hee Anthony Tyen, **Audit Planning Decisions and Audit Conflict: A Cross-Culture Empirical Analysis of Hong Kong and U.S. Auditors** (1997) s.102

Denetimin her aşamasında denetçinin bağımsız yargı gücünü kullanması gerekmektedir. Denetim işinin kabulünden başlayan karar aşaması denetim süreci boyunca devam eder. Denetçinin vereceği kararlarda nesnel olması, içinde bulunduğu kültüre, ahlaki değer yargılarına ve mesleki etik kurallarına uygun davranması beklenir.

Mesleki etik ya da davranış kuralları AICPA tarafından belirlenmişse de ahlaki davranış farklı kültürlerde farklı şekilde algılanmaktadır. Bir kültür için ahlaki sayılan davranış biçimi diğer bir kültür için ahlak dışı bir davranış olarak algılanabilmektedir. Bu nedenle denetçilerin ahlaki (etik) kararlar vermeleri gereken noktalarda içinde doğup büyüdüğü kültürün etkilerini nasıl kararlarına taşıdıklarını incelemek uygun olacaktır.

3. DENETÇİNİN ŞEKİLLENDİĞİ KÜLTÜREL ORTAM VE HOFSTEDE'NİN KURAMI İLE İLİŞKİSİ

3.1. Türkiye’de Denetçilerin Şekillendiği Kültürel Ortam

Hofstede'nin Kuramına göre kolektif toplum yapısı içinde yer alan Türk toplumunun, kültürel yapısını incelemek Türk denetçilerin şekillendiği ortamı daha iyi tanımamıza yardımcı olacaktır.

Kültürümüz uzun yıllar bir çok farklı kültürlerle bir arada yaşamıştır. Bu durum önemli bir kültürel etkileşimi ve zenginliği beraberinde getirmiştir. Bundan dolayı ülkemiz bu farklı kültürleri etkilemiş ve onlardan etkilenmiştir. Bu nedenle zengin bir çeşitliliğe sahip olan kültürümüzde tek bir kültürel yapıdan ve tek bir kültürel kimlikten söz etmek oldukça güç görünmektedir.

Türk toplumunun ilk dönemlerdeki yaşam biçimine bakıldığında göçebe ve kırsal bir hayat yaşadıkları gözlenmektedir. Bu kırsal ve göçebe hayatın temel geçim kaynağı ise hayvancılıktır. Hayvancılık ise mevsimine göre bir otlaktan diğerine göç etmeyi gerektirmektedir.

Türk kültürünün dayandığı temel ekonomik faaliyetin hayvancılık olması nedeniyle ev ekonomisi de ağırlıklı olarak hayvan ürünlerinin işlenmesine dayanmaktadır¹⁶¹. Eski Türk toplumlarında sosyal örgütlenme de, ekonomik yapıya uygun olarak en temel sosyal birlik “soy” olarak bilinen aileden oluşmaktadır. Eski Türk toplum yapısında aile, çekirdek aileden geniş, ancak ilkel komünal yaşam şeklindeki sosyal gruptan daha küçüktür¹⁶². Bu aile yapısı en az iki kuşağı birden barındırmaktadır. Aile yönetimi ataerkil bir yapıya dayanmaktadır. Aile büyükleri ailenin yönetiminde etkilidirler.

¹⁶¹ Hüsnü Erkan, Canan Erkan, **Kültür Politikalarımızda Yeni Boyutlar**, (Kültür Bakanlığı Yayınları, 1998, Ankara), s.57

¹⁶² Aynı, s.58

Eski Türk toplum yapısında toprak bütün grubun ortak değeri olarak işlenmektedir. Özel mülkiyet anlayışı yoktur. Türk toplum yapısı toprak ve maddeyi değil insanı ön plana çıkararak bir yapıya sahiptir¹⁶³. Toplumsal farklılaşmanın özünü maddeye dayalı bir sosyal farklılaşma değil, insanın yeteneklerine dayalı bir farklılaşma oluşturmaktadır. Aynı zamanda aile ya da grup (boy) içinde saygınlığın sembolü ise sahip olunan sürülerin büyüklüğü ile ölçülmektedir. Çünkü bu sürülere sahip olmak deneyim, bilgi ve kişisel yetenek istemektedir.

Eski Türk kültüründe yaşam biçimi, aile içi değerlerin önemini öne çıkarmaktaydı. Aile içinde hiyerarşik bir yapı olmasına rağmen ilişkiler genel anlamda dayanışma, karşılıklı koruma, sevgi ve saygıya dayanmaktaydı.

On dokuzuncu yüzyılın ortalarından bu yana ise, Türkiye basit tarım toplumuna doğru bir değişim geçirmiştir. Sanayi öncesi saban tarımına dayalı her toplum gibi Türkiye de premodern toplumsal yapısı içinde geniş bir köylü nüfusu barındırıyordu. Köylü nüfusu en yoğun kesimi oluşturuyordu. Cumhuriyet döneminde 1927’de yapılan nüfus sayımına göre nüfusun %80’den fazlasının kırsal kesimde yaşadığı belirlenmiştir¹⁶⁴.

1950’lere değin nüfusun en büyük bölümünü halen köylü nüfus oluşturmaktaydı. “Halk” terimi, saban öküz kullanan, kadcı, İslami ve pratik bir halk inancı sistemini paylaşan, köylerde geniş aile ve akrabalık ilişkileri içinde, kendi kendine yeten izole bir yaşam sürdüren köylüleri kapsamaktaydı¹⁶⁵. 50’li yıllardan başlamak üzere köylerden kentlere göçler artmıştır.

Halk kültürünün kaynağını oluşturan köylü ve kasabalı, bugün geniş çapta şehirleşme ve sanayileşme sonucu, büyük metropollerin kenar mahallelerin akın etmeleri sonucu, gecekondulaşma meydana getirmişlerdir. Bu çarpık yapılaşma ve sağlıklı olmayan yaşam koşulları *yoksulluk kültürünü* ortaya çıkarmıştır.

¹⁶³ Erkan, a.g.e., s.59

¹⁶⁴ Mübeccel B. Kıray, **Toplumsal Yapı Toplumsal Değişime**, (Bağam Yayınları, Birinci Baskı, Kasım 1999) s.331

¹⁶⁵ Aynı, s.332

Gecekondualarda yaşayan bu insanlar boğaz tokluğuna bir hayat kavgası içinde olduklarından köy ve kasabadaki samimi, cana yakın dayanışma ruhunu büyük ölçüde kaybetmek suretiyle şehrin dışlileri arasında adeta ezilmekte ve kültür varlığını yitirmektedirler¹⁶⁶. Gecekondualarda yaşayan bu insanlar boğaz tokluğuna bir hayat kavgası içinde olduklarından köy ve kasabadaki samimi, cana yakın dayanışma ruhunu büyük ölçüde kaybetmişlerdir. Bu insanlar ne tam anlamıyla şehirli olmayı başarabilmiş ne de köylerine dönüp eski yaşantılarına devam edebilmişlerdir. İşsizliğin ve çaresizliğin kurbanı olan bu insanlarda içki alışkanlığı, kumar, hırsızlık, yankesicilik, fuhuş gibi toplumsal yapıyı çökerten davranış bozuklukları gelişmiştir. Yıllardır önlenmeyen gecekondu olgusu bir alt-kültür olarak varlığını sürdürmektedir.

Günümüzde değişen ve gelişen dünyaya uyum sağlamak amacıyla yapılan değişiklikler yazılı ve görsel basının aktif olarak her yerde kullanımı ve dünyadaki sınırların ortadan kalkması kültürel etkileşimi kolaylaştırmıştır. Bu hızlı kültürel etkileşim milli kültürün zayıflamasına, sosyal yapının direncinin ve dayanma gücünün azalmasına neden olmuştur.

Ayata¹⁶⁷ yaptığı “Yeni orta sınıf ve uydu kent yaşamı” adlı çalışmasında kırsal kesimden şehre göç eden ve şehir yaşantısına uyum sağlamaya çalışan insanların kültürel değişimi üzerinde durmuştur. Ayata çalışmasında;

Köyden kente göç eden yoksul göçmenlerin kent merkezinden uzak, çoğunlukla yasadışı olarak işgal ettikleri yerlerde ve genellikle kendi inşa ettikleri gecekondualarda yaşadıklarını vurgulamıştır.

Kent yaşantısı kendi içinde şehrin merkezinde apartmanlarda yaşayan bir orta sınıf oluşturmuştur. Bu konut tipinin temelinde yatan kat mülkiyeti sistemi yüksek arsa fiyatları, altyapıya yeterli yatırımın yapılmaması ve halkın satın alma gücünün düşük olması sonucu ortaya çıkmıştır. Bu yapılaşmayla alt ve orta sınıfların yerleşim alanları artık kentin hem merkezinde hem de çevresinde görülmeye ve giderek yayılmaya başlayan yeni orta sınıf uydu kentlerinin gerisinde kalmaya başlamıştır.

¹⁶⁶ Türkdoğan, a.g.e., s.29

¹⁶⁷ Kandiyoti, a.g.e., s.37-56

Bu yeni kentleşme bazı kültürel sorunları da beraberinde getirmekteydi. Ayata'ya göre; uydu kentte yaşayan yeni orta sınıfların, genellikle taşralı, kaba ve medeniyetten uzak gördükleri kent kalabalığından kendilerini kesin çizgilerle ayırma eğiliminde oldukları vurgulanmıştır. Kent kalabalığı “türban” takan İslamcı kadın ve sarkık bıyıklı aşırı milliyetçi gibi siyasi açıdan eleştirilen karakterleri de kapsıyordu. Balkonuna havlu asmak, ayakkabılarını kapının eşiğinde bırakmak ve pijamayla dışarı çıkmak gibi “görgüsüz” davranışlarda tepkiyle karşılanıyordu. Bu yeni orta sınıf için en korkunç olan ise sokak ortasında insanın kendine hakim olamayıp duygularına göre davranmasıdır ki bu “sokaktaki adam” gibi davranma onun düzeyine inme ciddi statü kaybı anlamındadır.

Yeni orta sınıf üyeleri işlevler, etkinlikler, insanlar, mekanlar ve zaman dilimleri arasında net sınır çizebilmek için işyerinde ve evde sınıflandırma, farklılaştırma, hudut belirleme ve kategorileri birbirinden ayırmaya büyük önem veriyorlardı. Örneğin; bir banka yöneticisi, işin ve eğlencenin, iş yerinin ve evin, müşterilerin ve çalışanların, uzmanların ve uzmanlık alanlarının, evrakların ve paraların, ofis alanındaki birimlerin özenle ayrılmış olması gerekmektedir. Yeni oluşan orta sınıfın düzen saplantısı sınıfsal farklılıkları vurgulama arzusu ile yakından ilgilidir.

Ayata çalışmasının bir bölümünde de toplumsal cinsiyet düzeyi üzerinde durmuştur. Orta sınıf erkeğinin çoğunun iş ve çalışma merkezli olduğunu çalışmada vurgulamıştır. İşe sığınma eğilimi, erkeklerin iş dünyasında başarı yolu ile kişisel meziyetlerini, becerilerini ve yeteneklerini sergilemeleri beklenen yüksek ölçüde rekabetçi bir toplumun kültürel bağlamında düşünüp değerlendirilmelidir.

Kadın evin hakimi durumundadır. Evin dekorasyonundan, yönetimine her türlü alanda ev kadına ait bir mekandır.

Köyden şehre göç eden yeni yaşam ve kimliklerini benimsemeye çalışan insanların yaptıkları işler kapıcılık, gündelikçilik, hamallık gibi uzmanlık istemeyen şeylerdi.

Bir başka çalışma da Özyeğin¹⁶⁸ tarafından yapılmıştır. Özyeğin'in çalışması "Kapıcılar, gündelikçiler ve ev sahipleri" adını taşımaktadır. Bu çalışmasında Özyeğin, kendilerine kent merkezlerinde daha iyi hayatlar bulmak için köylü topluluklarından kopan kadınlar ile erkekleri ve onların gündelikçi ve kapıcı olarak sundukları hizmetlerde kentli sınıflar ile kurdukları yakın ilişkiyi ele almaktadır.

Özyeğin'in çalışmasında kapıcılık ne içerde ne de dışarıda olmak tam eşikte olmak anlamına gelmektedir. "Kapı" simgesel olarak kapıcının durumunu yansıtmaktaydı. Kapıcı marjinal bir konumdadır. Ne diğer apartman sakinleri gibi apartmana, ne de köyden kente gelmiş diğer hemşerilerinin yaşadığı gecekondu mahallesine aittir. Böyle bir eşikte yaşamının ve çalışmanın kapıcılar ve aileleri için ifade ettiği anlam boyun eğme, sınırlandırma, hapsedilme ve acı dolu bir damgadır, fakat aynı zamanda özerklik, kentli sınıflar ile kaynaşma ve diğer geleneksel göçmenlerden farklılık anlamına da gelmektedir.

Aynı zamanda modernlik ile gelenekçilik, kentli ile köylü arasındaki kutuplaşmanın, orta sınıf aile yaşamının içinde yerleşen ve orta sınıfın kültürel varoluşunun ve kimliğinin yaratılmasında ve korunmasında çok önemli bir tutan kapıcı ailelerinin kültürel alışkanlıklarının karmaşıklığını açıklamakta yetersiz kaldığı Özyeğin'in çalışmasında vurgulanmıştır.

Diğer taraftan, köyden gelen kadınlar ise eşlerine yardımcı olmak ve aile bütçesine katkıda bulunmak için gündelikçi olarak çalışmaya başlarlar. Özyeğin'in çalışmasında ev hizmetleri günlük çocuk bakımı ve ev işlerinde orta sınıf kadınlarının zevklerini ve usullerini taklit etseler de, kadın olarak kendilerine çizdikleri tanımın bütünüyle kentli orta sınıf işverenlerini model aldığını söylemek doğru olmaz. Tam tersine, cinsiyet eleştirisi aracılığıyla sınıf eşitsizliğinin ortaya koyulması onlara kentli/orta sınıf kadınlığının karşısında kendi kimliklerini tanımlama olanağı sağlıyor ve bu süreç içinde de geleneksel kadınlığın ve kadın ve anne olarak kendi manevi üstünlüklerinin değerini teyit ediyorlardı.

¹⁶⁸ Kültür Fragmanları, s.57

Geleneksel yapı yavaş yavaş kırılıp gerek kırsal kesimden gelen kadın gerekse şehirli kadın sadece evde çalışıp çocukları ve eşine hizmet etmekten çıkıp aile bütçesine katkıda bulunmaya başlıyor. Kadınlar erkeklerin hakim olduğu iş dünyasını ele geçirmeye başlıyor. Kadının toplumdaki yerini bulması hemen hemen her meslek grubunda çalışır olmasının kültürel yapının değişiminin bir getirisi olarak karşımıza çıkıyor.

Değişen kültürel yapıyla birlikte insanların alış veriş alışkanlıkları değişmiş yapılan reklam ve promosyonlarla birey harcamaya özendirilmiştir. Bu tüketim alışkanlığı zaman zaman bireyin kontrolünden çıkmış aşırı borç yükü kimi zaman bireylerin doğru ve sağlıklı kararlar almalarını önlemiş ve belki de bireylerin yolsuzluk yapmalarına kadar uzanan bir yolun başlangıcı olmuştur. Bilinçsiz tüketim alışkanlıkları, modern dünyaya uyum sağlama çabası ve aşırı kazanma hırsı bireyi ahlaki değer yargılarından uzaklaştırmaya başlamıştır. Özellikle ülkemiz gibi parasal statünün zaman zaman bir çok değer önüne geçmesi bireyi bu yolda cesaretlendirmektedir.

Durakbaşa ve Cindoğlu¹⁶⁹ çalışmalarında, değişen tüketim alışkanlıklarına değinmişlerdir. Çalışmalarının bir bölümünde günümüz Türkiye'sinde tüketim kültürünü incelemişlerdir. Çalışmalarında, Türk toplumunun mahalle bakkallarından süper marketlere, bohçacı kadınlardan evlerinde ya da günlerde kıyafet ya da kozmetik satan kadınlara kadar uzanan alışveriş anlayışındaki değişimi vurgulamışlardır. Mahalle bakkalları ve seyyar satıcılar, büfeler, kasaplar ve manavlar alt sınıflar için geleneksel bir kredi sistemi olan “veresiye satış” yapmaktadırlar.

Kültürel değişim bireylerin yaşantısını her alanda etkilediği gibi eğitim alanında da kültürel değişimimize paralel olarak farklılıklar ortaya çıkması kaçınılmazdır. İster şehirli diye tanımladığımız şehirde doğup büyüyen kesim isterse köyden gelip şehirde yaşam mücadelesi veren alt sınıfın kültürel değişimle birlikte hedeflediği en önemli şeylerden biri çocuklarını okutmak ve kendi yapamadıkları şeyleri onların yaptığını görmektir.

¹⁶⁹ Kandiyoti a.g.e., s.84-100

Güneş ve Acar¹⁷⁰ yaptıkları çalışmada “Disiplin, başarı ve istikrar”ı incelemişler ve okulların, yalnızca “eğitimle” yani bilgi aktarma işiyle uğraşan kurumlar olmayıp, aynı zamanda toplumsal ve kültürel denetimin önemli araçları olduğunu belirtmişlerdir.

Türkiye'nin modern eğitim sisteminin temelleri 1920'li ve 1930'lu yıllara dayanmaktadır. Güneş ve Acar'ın araştırmasında okul kültürü 1996-97 yıllarında öğretmenler, okul yöneticileri ve öğrencilerle yapılan görüşmeler yoluyla yapılmıştır. Bu çalışmada öğretmenlerin ifadeleri “okul kültürü imgelerini” ortaya koyan mercekler olarak kullanılmaktadır.

Yukarıda sözü edilen çalışmada, muhafazakar ailelerin kız çocuklarını daha çok İmam Hatip Lisesine yolladıkları belirlenmiş ve çalışmada daha da ilginç olan ise “yaramaz” çocukların da “disiplin” için bu okullara yollandığı vurgulanmıştır. İmam Hatip lisesine bakan bir gözlemcinin, okuldaki eğitim felsefesinin temelini İslami değerlerin ve kuralların oluşturduğunu görmemesi mümkün değildir. Bu çalışmada İmam Hatip lisesinde bir bayan öğretmenle yapılan konuşmada kız ve erkek öğrencilerinin bir birlerinden nasıl ayrı tutulduğu açıkça görülmektedir.

Bir bayan arkadaş.....diğer kız çocuklarla birlikte kantinde otururken bir erkek çocuk ona bir şeyler sormak veya söylemek istemiş (öğretmen) onu da oturtmuş. Bir idareci gelip “şimdide burada mı çocukları buluşturmaya başladınız?” gibi uygunsuz şeyler söylemiş.

Bir başka öğretmenle yapılan görüşmede ise öğretmen tarafından şunlar söylenmiştir:

Bu okulda erkek öğretmenlerin bayanlarla veya kız öğrencilerle muhatap olması uygun görülmediği için pek hoş karşılanmıyor. Çünkü bu durum dedikodulara neden olabilir.

¹⁷⁰ A.g.e., s.101-123

Eğitim üzerine yapılan bu çalışmada, rretmenlerin kadın erkek cinselliği konusundaki farklı kavramsallaştırmalarının ardında, cinsiyete aşırı bağlı ve doğası itibariyle özcü inanç ve değerler yatmaktadır. Bu inanç ve değerler, temelde erkek çocukları “destekleyip korurken” kızların cinselliğini “sınırlayan” ataerkil rretmen tutumlarının meşrulaştırılmasına ve pekiştirilmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca bu okullar da güçlü kimlik duygusu oluşturulmaktadır. Ancak bu okullarda oluşturulan bu güçlü kimlik duygusu laik devlet okullarındaki batılılaştırıcı cumhuriyet kültürünün karşısında bir konum olarak gerçekleşmiştir.

Bunlara karşın devlet lisesi, ğretim kadrosu ve öğrenciler arasındaki “biz” duygusunun en az geliştiği kurum olarak belirginleşmektedir. Öğretmenler söylem düzeyinde disiplin ve ideallere bağlı kalmaya özel vurgu yapsalar bile, gerçek durum, hangi ölçütünün üzerinde düşünülürse dşnlsn baş edilmesi imkansız olmasa bile g bir ortama işaret etmektedir. Kısaca büyük ölçüde mutsuzluk egemendir.

Güneş ve Acar yaptıkları çalışmalarında, kız erkek arkadaşlığı (flört) ile ilgili sorulara bazı öğretmenlerin oldukça muhafazakar cevaplar verdiklerini belirtmişlerdir. Kimi ğretmenler “flrtn okulda yeri yoktur” ve “okul yönetmelikleri böyle ilişkilere izin vermemektedir” şeklinindedir. Öğretmenlerin büyük bölümü konuya daha hoş grl bakmakta ama hoşgrl olanların çekincesi ise “böyle ilişkilerin toplum kurallarını ihlal etmemesi” ya da “ana babanın izninin alınması” şeklinindedir.

Yapılan çalışmada devlet okullarında hem öğretmenlerin sık sık değişmesi gibi kurumsal etmenler, hem de kurumun kendini egemen kültüre ya da “teki” kültüre aidiyet anlamında pozitif ya da negatif biçimde tanımlayamaması gibi kültürel özellikler bu “kimliksizlik” duygusunun oluşmasına katkıda bulunmaktadır. Dolayısıyla bu okul topluluğunun üyelerini en iyi biçimde bir *boşlukta*, labirente olma ya da amaçsızlık durumu betimlemektedir.

Güneş ve Acar, zel lisedeki kültürle ilgili olarak devlet liselerinin tam tersine modern, yarışmacı burjuva toplumunun normlarına tutarlı bir biçimde oturmaktadır diye belirtmişlerdir. Bu yarışma anlayışı sadece okul yöneticilerinin kendi okullarıyla

piyasadaki diğer okulları arasındaki diğer okullar arasındaki ilişkilere olan yaklaşımı yansıtmakla kalmaz, aynı zamanda belirleyici bir yarışma etiğinin hem dersler hem de ders dışı etkinlikler öğrencilere aktarılmasında da görülmektedir.

Özel liselerde, okul “modern/uygar insan” yetiştirmekle övünmektedir. Öğrenciler çevrelerine güçlü bir bireycilik anlayışı yaymaktadırlar; yarışma ve pozitif bilim yönelimiyle seçkinleşmektedirler, başarı tutkuları güçlüdür ve evrensel amaçlarla değerleri benimsemiştir.

Özel okullarda farklı cinsiyetten öğrenciler arasındaki ilişkiye normal bakılmaktadır. Erkek ve kızların flört etmeleri ya da birlikte olmaları, öğretmenler tarafından, gençlerin edinmesi gereken deneyim olarak görülmektedir.

Bu çalışmalar da göstermektedir ki ülkemizde bu gün bile kız erkek arkadaşlıklarına farklı okullarda farklı açılardan bakılmaktadır. Ülkemizde özel okullara gidebilen çocuk sayısının nüfusa oranlandığında oldukça az olduğu düşünülürse özel okullarda eğitim göremeyen çocukların büyük bölümünün okul yaşamı boyunca hiç flörtü olmadığı söylenebilir. Burada önemli olan flörtü olmasından çok, kişilerin cinsiyetlerini geliştirmesi ve karşıt cinsle uyumlu ilişkiler kurmasıdır.

Okul yıllarında kurulacak olan bu uyumlu ilişkiler bireyin daha sonraki yaşantısında da etkili olacaktır. Yukarıdaki örneklere dayanarak Türk kültür yapısı içinde şekillenecek olan birey şehirde dünyaya gelmiş, çekirdek aile yapısına sahip gibi görünse de ailenin diğer büyükleri ile ilişki içinde olacak ve olasılıkla kendi adına ailesinin kararlar verdiği, bireyi daima kötülüklerden korumaya çalışan, birey için neyin “iyi” neyin kötü olduğuna karar veren aile büyükleri ya da okul çevresiyle birlikte olacaktır. Örneklerden de anlaşılacağı gibi en azından kendi arkadaşını seçerken bile aileye ya da öğretmenlerine danışması beklenecektir. İleride eş seçme kararı da büyük olasılıkla aile büyükleri tarafından yapılacaktır. Çalışmamızın temelini oluşturan Hofstede'nin Türkiye için verdiği puanlara ve Türkiye'nin bu puanlarla içinde bulunduğu kültürel ortama bakmak bireyin şekillendiği kültürel ortamı tanımamız da yardımcı olacaktır. Hofstede'nin çalışmasına göre;

- Türk toplumunun bireycilik puanı 37 olarak belirlenmiş ve kolektif toplum yapısını yansıttığı belirtilmiştir.
- Güç mesafesi açısından bakıldığında Türkiye'nin puanı 66'dır. Bu puanla Türkiye güç mesafesi fazla olan ülkeler arasında yer almaktadır.
- Belirsizlikten kaçınma puanı ise Türk toplumu için 86'dır. Bu puan Türk toplumunun belirsiz ortamlardan kaçındığını ve iş hayatında fazla riskli ve belirsiz ortamlara atılmadığını göstermektedir.
- Türkiye erkeklik olgusu açısından incelendiğinde erkeklik olgusu puanı 45'dir.

Hofstede'ye göre yapılan sınıflamada Türk toplumu kolektif bir yapıya sahip olup, bireycilik puanı düşüktür. Bu da Türk toplum yapısında “biz” kavramının daha gelişmiş olduğunun bir göstergesidir.

Daha önce de belirttiğimiz gibi Eski Türk toplumun yaşam biçimine bakıldığında göçebe ve kırsal bir hayat yaşadıkları gözlenmektedir. Bu kırsal ve göçebe hayatın temel geçim kaynağı ise hayvancılıktır. Atalarımızdan bu yana süre gelen bu yaşam şekli bu gün geçerliliğini göç etmek anlamında yitirip yerini yerleşik bir düzene bırakmışsa da birlikte yaşama ve aile bağlarının güçlülüğü devam etmektedir. Baba ailenin reisidir, alınacak önemli kararlar daima babaya danışılmalıdır ve baba ile çocuk arasında çoğunlukla iletişimi anne sağlar.

Hofstede'nin kuramı ışığında Türk kültür yapısında şekillenen denetçi profilini incelediğimizde; denetçinin daha çocukluk yıllarında geniş ailelerde büyüdüğü ve aile bireyleri tarafından daima korunduğu görülmektedir. Bu koruyucu ortamda yetişen birey “ben” düşüncesinden önce “siz” düşüncesini geliştirir. Böylece kendi düşüncelerinden önce içinde yaşadığı toplumun ona dikte ettiği şeyleri kabullenir ve şekillendiği çevrenin doğrularını olduğu gibi kabullenir. Aile içindeki uyum daima korunmaya çalışılır ve bireyler doğrudan karşı karşıya gelmek istemezler. Birey yanlış bir davranışı karşısında utanç duyar kendisine ve içinde şekillendiği gruba karşı olan güveni sarsılır.

Kolektif kültürlerde şekillenen birey okul çağına gelince ilk kez ailesinden ayrılır ve aile içindeki grubun dışında kendisine yabancı bir grup içinde korumasız kalır. Birey eğitim gördüğü süre içinde hayatında karşılaşacağı her türlü şeyin nasıl yapıldığını ve sorunların nasıl çözülmesi gerektiğinin kendisine anlatılmasını ister. Çünkü aile içinde yapması gereken bir çok şeyde ya da sorunlarda daima ailesi bireye yardımcı olmuş hatta bir çok şeyi onun adına yapmıştır. Bu durum bireyin okul yaşantısına da yansıtacak bu kez de öğretmenlerinin her şeyi açıklamasını bekleyecektir. Bunu yaparken öğretmenlerin asla hata yapmaması gerekmektedir çünkü birey eğitim sürecinin ister ilk adımında olsun ister üniversitede, daima öğretmenlerin en iyiyi bildiklerine ve onlarla tartışılmasının bir saygısızlık olduğuna inanırlar. Okullar kurallar bütününden oluşur ve bu kurallar asla yıkılmaz. Kurallara uymayan cezalandırılır. Bireyler arasında cinsiyet belirleyicidir. Erkek çocuk sahibi olmakta onu okutup iyi yerlere getirmekte önemlidir. Ayrıca erkek çocukların kız arkadaşlarının olması normaldir ama kızların erkek arkadaşlarının olmasına pek hoş bakılmamaktadır. Bunları yukarıda Güneş ve Acar'ın okullarla ilgili yaptığı çalışmada da gözlemek olanaklıdır. Kız erkek arkadaşlığına sadece cinsellik olarak bakan kırsal kesimden gelen ailelerle, öğretmenler ve okul kuralları arasına sıkışan bireylerin ileride iş hayatında birlikte çalışacakları karşı cinse bakışları farklı olacaktır. Bu bakış acısı yıllarca kadınlarımızın toplumda hak ettikleri yeri bulmalarını geciktirmiştir.

Birey çocukluk yıllarından başlayarak sürekli korunmaya ve tehlikelerden uzak tutulmaya çalışılır. Özellikle Türk kültüründe çocuklardan anne sorumludur. Anne çocuklara neyin kendileri için daha “iyi” ya da daha “kötü” olduğunu anlatır. Toplumda neyin “ayıp” neyin “taktir göreceği” bireye önceden dikte edilir. Birey bu toplumsal kuralların gelenek ve göreneklerin dışına çıktığında gruptan soyutlanır. Hofstede'ye göre bu durum belirsizlikten kaçınma eğiliminin fazlalığını göstermektedir. Bireye temelde verilmesi gereken bilgi verilmeli ve bireyin daha çocukluk yıllarında çevreyi tanımaya ve kendi doğrularını bulmasına fırsat tanınmalıdır. Oysa belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu ülkemizde aileler neredeyse çocuklarının parkta oynarken düşmelerine bile izin vermemekte önceden önlem alınarak çocuk uyarılmaktadır.

Okul yaşantısı bireyin aile dışında tanıştığı ilk en büyük gruptur. Bu grup içinde birey yer edinmek için çalışır. Grubun dışında kalmak bireyi mutsuz eder. Yukarıdaki örneklerde de gözlendiği gibi, kırsal kesimden gelmiş ailelerin daha çok kendileri gibi kırsal kesimden gelen ve kendileri gibi olasılıkla kapıcılık yapan ailelerle görüşmek istemeleri bu duruma iyi bir örnektir. Birey şehir hayatına sağladığını düşündüğü uyumla kırsal kesimdeki çevresine oranlar daha üst bir sınıf oluşturur.

Birey okul yaşantısıyla tanıştığı dış dünyanın farkına varmaya ve statü sembolü olarak görünen şeyleri algılamaya başlar. Bunların başında güç gelmektedir. Güç ise çoğunlukla paraya odaklıdır. Parası olanın güçlülüğüne inanılır. Bu durum bilgiye olan saygı azaltmaktadır. Birey okuyarak güç ve saygı kazanmak yerine kolay zengin olmanın yollarını aramaya başlar. Bu kolay para kazanma güdüsü bir çok bireyi yasa dışı işler yapmaya iter. Hofstede' göre, güç mesafesi fazla olan ülkelerde birey için güçlü dostlarının olması önemlidir. Bu güçlü dostluklar bireyin toplum içindeki statüsünü artırır.

Hofstede'nin kuramına göre, ataerkil bir aile yapısına sahip olan ülkemizin kadınlık olgusu puanı yüksek çıkmıştır.

Hofstede'nin kuramını denetçiler açısından incelersek, Türk denetçilerin, iş aldıklarında iş verenle ve iş arkadaşlarıyla ilişkilerinin aile ilişkileri gibi yakın olmasını bekledikleri ve işi kaybetmemek için iş verenin isteklerini kabul etme eğilimlerinin daha yüksek olduğu sonucuna varılabilir.

Türk toplumu da güç mesafesi fazla olan ülkeler arasındadır. Güç mesafesi fazla olan ülkelerde yaşayan ve şekillenen denetçilerle işi veren işletme yöneticileri ya da sahipleri arasında sıkı bir bağlılık olması beklenir. İşçi daima patronuna muhtaçtır¹⁷¹. Aralarında hem hiyerarşi olarak hem de parasal olarak oldukça büyük bir fark vardır.

Belirsizlikten kaçınma açısından Hofstede'nin kuramını incelersek, Türk denetçilerin işlerini kaybetmemek için daha fazla çaba göstermesi ve müşteri işletme ile

¹⁷¹ Hofstede (1991) s.27

ilişkilerini mümkün oldukça en iyi düzeyde tutması beklenir. Denetçi belirsiz durumlarla karşılaşmaktan hoşlanmayacak ve yapacağı her şeyin yazılı olarak kendisine verilmesini bekleyecektir.

TÜRMOB'un meslek ahlakıyla ilgili yaptığı çalışma belirsizlikten kaçınma eğilimi yüksek olan ülkemizde denetçilerin karşılaştıkları her durumun yazılı olmasını beklediğine iyi bir örnek olacaktır;

Meslek ahlakıyla ilgili belirsiz alanları azaltmak için, meslek mensupları ve düzenleyici otoriterler devamlı olarak yoruma açık olmayan ahlak standartlarını geliştirmeye çalışmalıdır. Özellikle, Türkiye'de meslek ahlakına yönelik doğrudan belirlenmiş kurallara ya da standartlara ihtiyaç vardır¹⁷².

Erkeklik/kadınlık olgusu puanlarına bakıldığında Türkiye erkeklik olgusu puanı düşük ülkeler arasındadır. Erkeklik olgusu düşük kadınlık olgusu yüksek olan kültürlerde ise denetçinin ilk beklentisi işini kaybetmemek ve iş güvencesidir. Bu kültürlerde şekillenen denetçilerin yöneticileriyle ve iş verenleriyle iyi ilişkilerde olması beklenir. Denetçi iş hayatında yaşanan olumsuzlukların özellikle yöneticileriyle yaşayacağı sorunların yükselmesini engelleyeceğini düşünür. Denetçinin daima işvereni tarafından onaylanılacak şeyler yaparak iş güvencesini sağlaması beklenecektir.

3.2. A.B.D'de Denetçilerin Şekillendiği Kültürel Ortam

A.B.D'de bir çok kültür bir arada yaşamaktadır. Çok çeşitliliğe sahip olan bu kültürel yapıda tek bir etnik yapıdan söz etmek oldukça güçtür. A.B.D kültürünü, Afrikalı Amerikalılar, Asyalı Amerikalılar, Avrupalı Amerikalılar ve Latin Amerikalılar oluşturmaktadır¹⁷³.

¹⁷² Türk ,a.g.e, s.163

¹⁷³ S. Ting- Toomey, K.K. Yee-Jung, R.B. Shapiro, W. Garcia, T. J. Wright, J.G. Oetzel, "Ethnic/ Cultural Identity Saliency and Conflict Styles in Four US Ethnic Groups", **International Journal of Intercultural Relations**, (2000), S. 24, s.47-81

1990-2000 arasında A.B.D'nin nüfusta gözlenen artış oranı şöyledir; Latin Amerikalıların nüfusu % 57.9 oranında artış gösterirken, Asyalı Amerikalıların nüfusu %48 artarmış, Afrikalı Amerikalıların nüfusu %15.6 artarken, beyaz nüfus ise sadece %5.9 oranında artmıştır¹⁷⁴.

Amerika'nın yerleşik etnik azınlığı sadece etnik kimliği oluşturmakla kalmıyor aynı zamanda Amerikan kimlik formlarının da temsilcisi sayılıyorlardı. Citrin, Wrong ve Duff ulusal kimliği; iç içe girmiş ve bir arada yaşayan farklı sosyal kimliklerin oluşturduğunu belirtmişlerdir¹⁷⁵. “Amerikalı” farklı kültürleri olan farklı insanlar şeklinde tanımlanmıştır¹⁷⁶. Amerika'da yaşayan bazı etnik gruplarda gerçek Amerikalının olmadığına inanılmaktadır. Çünkü kültürü simgeleyen ortak inanışlar, ortak değerler, ortak mutfak gibi değerlerin Amerikalılarda çok sınırlı olduğu savunulmaktadır¹⁷⁷. Böylesine karmaşık bir yapısı olan Amerikan halkı için net bir tanımda bulunmak oldukça güçtür.

Phinney, etnik azınlıkların yaşayışlarından yola çıkarak etnik kimliği açıklamaya çalışmış ve Amerikan kimliğinin daha çok Avrupalı Amerikalılardan etkilendiğini belirtmiştir¹⁷⁸. Hofstede'nin çalışmasına bakıldığında Amerikan kültürünü daha çok Avrupalı Amerikalıların etkilediği anlaşılmaktadır.

Hofstede çalışmasında bir çok Afrika ülkesinin kolektiflik puanının oldukça yüksek olduğunu belirtmiştir. Aynı zamanda Asya ülkelerinin ve Latin ülkelerin de kolektiflik puanı yüksek bulunmuştur. Avrupa ülkelerinde ise bireycilik puanı daha yüksektir. A.B.D'nin bireycilik puanının yüksek olması da Amerikan kültürünün daha çok Avrupa kültürünün etkisinde kaldığını göstermektedir.

¹⁷⁴R.S. Weisskirch, Ethnicity and Perceptions of Being a “Typical American” in Relationship to Ethnic Identity Development, **International Journal of Intercultural Relations**, (2005), S.29, s.355-366

¹⁷⁵ Aynı, s. 356

¹⁷⁶ J.L. Tsai, H. Mortensen, Y. Wrong, D. Hess, “What does Being American Mean? A comparison of Asian American and European American Young Adults” **Cultural Diversity and Ethnic Minority Psychology**, (2002), S.8, s.257-273

¹⁷⁷ Ting-Toomey ve Arkadaşları (2000), s.357

¹⁷⁸ J.S. Phinney, When We Talk about American Ethnic Groups, What do We Mean?, **American Psychologist**, (1996), S.51, s. 918-927

Bir çok batı ülkesi gibi A.B.D.'li bilim adamları tarafından da milli karakter ve kültür tipleştirilmesi yapılmıştır. W. Lloyd Warner bir incelemesinde Amerikan toplumuyla, ilgili olarak şu ilkeleri ortaya koymuştur¹⁷⁹:

- Bütün insanlar eşittir.
- Bazı insanlar statüde üstün, bazıları ise aşağı düzeydedir.
- Bütün mesleklerin saygınlığı vardır.
- Uzmanlık isteyen işler, uzmanlık istemeyen işlere göre daha üstündür.
- Eğitim sürecine dayanan işler daha üstündür.
- Toplumca temiz olarak bilinen işler, yasa dışı işlere göre daha ilgi görür.
- Başarı, insanın işteki konumuyla ölçülür.
- Para ne kadar fazla ise ekonomik statü o kadar yüksektir.
- Para biriktirmekten daha çok harcamak içindir.
- Gelir yatırımı statüyü yükseltir.
- Sınıf atlamanın temel ilkesi para biriktirmekten kaynaklanır.

Sosyolog Warner'in Amerikan sosyal sistemi üzerine bu tipleştirilmesi kapitalist bir toplumda kültür değerlerinin yönelim ve hedeflerini göstermektedir.

Hofstede kültürü; aklın ya da düşüncenin kolektif programlanması olarak tanımlamış ve bir grup ya da bir sınıf içindeki insanların aynı sosyal ve kültürel yapıyı paylaşması olarak tanımlamıştır. Hofstede kültürün miras bırakılmadığını (maddi olmayan kültürün) ancak öğretimi yoluyla yeni kuşaklara aktarıldığı üzerinde önemle durmuştur. Düşünsel programının birey tarafından kendi içinde kabul edildiği daha sonra içinde bulunduğu kültürel çevre ve gruplar tarafından geliştirildiği Hofstede tarafından vurgulanmıştır. Kişi içinde bulunduğu çevrenin inançlarını, geleneklerini, değerlerini etkileşim içinde olduğu ortamdaki öğrenir.

Hofstede'nin çalışmasına göre A.B.D.toplumunun özellikleri şunlardır:

¹⁷⁹ Türkdoğan, a.g.e., s.35

- A.B.D.’nin bireycilik puanı 91 dir. Bu puanla A.B.D. bireycilik düzeyi en yüksek kültürdür.
- Güç mesafesi açısından bakıldığında A.B.D. nin puanı 40’dır. Bu puanla A.B.D güç mesafesi fazla olamayan ülkeler arasında yer almaktadır.
- Belirsizlikten kaçınma puanı olarak A.B.D’nin puanı 46’dır. Bu puanla belirsizlikten kaçınma oranı düşük olan ülkeler arasında yer almaktadır.
- Erkeklik olgusu açısından bakıldığında A.B.D. 62 puanla erkeklik olgusu yüksek ülkeler arasındadır.

Hofstede’ nin çalışması sonucu A.B.D’nin bireycilik puanı 91 çıkmıştır. Bu puanla A.B.D’de bireycilik puanı en yüksek ülkedir. Bu da bize bireyci bir toplum olan A.B.D.’de şekillenen denetçilerin Türk toplumunda şekillenen denetçilerin aksine “ben” duygusunun yüksek olacağını göstermektedir. Daha çocukluk yıllarında küçük ailelerde büyüyen denetçi kendine güvenen, özgüveni yüksek bir birey olarak yetişecektir. Eğitim hayatına başladığında kendini ifade etmede sıkıntı çekmeyen yeni şeyler öğrenmeye istekli bireyler olarak şekillenecektir.

A.B.D. güç mesafesi fazla olmayan ülkeler arasındadır. Bu nedenle A.B.D’deki denetçilerin iş verenleri ile ilişkileri karşılıklı faydaya dayanmaktadır. İş verenle çalışan arasında ücret yönünden büyük farklar bulunmamaktadır. Çalışanlar görüşlerini iş verenlerine rahatça söyleye bilmektedir. Bu durumda A.B.D.’de şekillenen denetçilerin denetim sürecinde iş verenlerinin etkisinde kalmadan rahatça karar alması beklenecektir.

Belirsizlikten kaçınma eğilimi düşük olan A.B.D’deki denetçilerin riske girmekten ve belirsiz ortamlarda karar almaktan kaçınmaması beklenir.

Erkeklik/kadınlık olgusu puanlarına bakıldığında A.B.D.’nin erkeklik olgusu puanı Türkiye’nin puanından daha yüksektir. Hofstede’ye göre erkeklik olgusu yüksek olan kültürlerde şekillenen denetçiler çalıştığı işin kendilerine yükselme daha fazla para kazanma fırsatı sunmasını bekleyecektir. Yine denetçi işi ile ilgili yaptığı şeylerde onaylanmak isteyecektir. Denetçi işi yükselme fırsatı versin isteyecektir.

Hofstede'nin yapmış olduğu çalışmayı tablo şeklinde aşağıdaki gibi özetlemek olanaklıdır.

Tablo 13 a. Hofstede'nin Kuramına Göre Türkiye ve A.B.D. Karşılaştırması

| Hofstede'nin Kuramı | Türkiye | A.B.D. |
|----------------------|---------|--------|
| Bireycilik /Kolektif | 37 | 91 |
| Güç Mesafesi | 66 | 40 |
| Belirsizlik Kaçınma | 85 | 46 |
| Erkeklik/Kadınlık | 45 | 62 |

Tablodaki sonuçlara bakıldığında; Türkiye; kolektif, güç mesafesi fazla, belirsizlikten kaçınma ve kadınlık olgusu yüksek bir toplumdur. A.B.D.'ye bakarsak bireyci, güç mesafesi az, belirsizliklerden kaçınmanın düşük olduğu ve erkeklik olgusu yüksek bir toplumdur.

Hofstede'in belirlediği kültür boyutlarının sonuçlarını, Avrupa Birliği ülkeleri ile karşılaştırmak, bu konuda AB içinde de kültürel yerimizi belirleme yardımcı olacaktır.

Tablo 13 b. AB Ülkelerinin Hofstede'nin Kuramına Göre Karşılaştırması

| | Bireycilik Karşıtı Kolektif | Güç Mesafesi | Belirsizlikten Kaçınma | Erkeklik Olgusu Karşıtı Kadınlık |
|----------------|--------------------------------|--------------|---------------------------|-------------------------------------|
| Türkiye | 37 | 66 | 85 | 45 |
| Almanya | 67 | 35 | 65 | 66 |
| Avusturya | 55 | 11 | 70 | 79 |
| Belçika | 75 | 65 | 94 | 54 |
| Finlandiya | 63 | 33 | 59 | 26 |
| Fransa | 71 | 68 | 86 | 43 |
| Hollanda | 80 | 38 | 53 | 14 |
| İrlanda | 70 | 28 | 35 | 68 |
| İspanya | 51 | 57 | 86 | 42 |
| İsveç | 71 | 31 | 29 | 5 |
| İtalya | 76 | 50 | 75 | 70 |
| Portekiz | 27 | 63 | 104 | 31 |
| Yunanistan | 35 | 60 | 112 | 57 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM SÜRECİ VE KÜLTÜR İLİŞKİSİ

1. DENETİM SÜRECİNE BAKIŞ

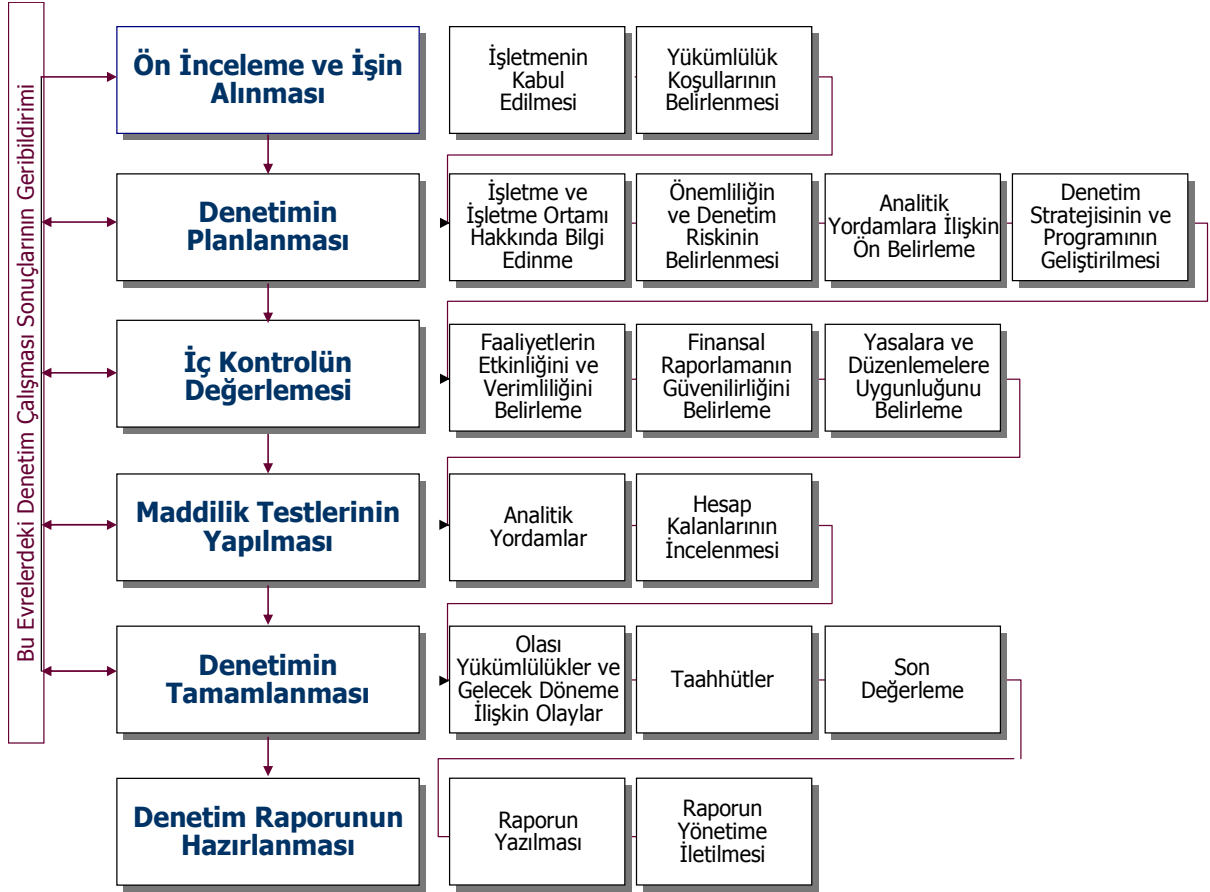
1.1. Denetim Süreci Aşamaları

Denetim süreci biri birini izleyen bir dizi adımdan oluşmuştur. Denetim süreci müşteri ile ilgili ön incelemeler ve işin alınması ile başlar, denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam eder ve denetim raporunun hazırlanması ile son bulur.

Denetim süreci şu aşamadan oluşur.

- Ön inceleme ve işin alınması,
- Denetimin planlanması,
- Denetim programının yürütülmesi
- Denetim bulgularının yorumlanması ve denetim raporun hazırlanması

Denetim sürecinin aşamalarını aşağıdaki şekilde görmek olanaklıdır.



Şekil 9. Denetim Süreci Evreleri

Kaynak: Melih Erdoğan, Denetim (2005) s. 81

1.1.1. Denetim İşinin Alınması Aşaması ve Kültür İlişkisi

Denetim sürecinin ilk aşaması müşteri işletme ile görüşmelerle başlar. Denetçi yeni müşteriyi kabul etme ya da var olan müşteriyle olan sözleşmesini sürdürme kararını değerlendirme aşamasıyla denetim sürecine başlamış olur. Denetçi kalite kontrol standartlarının öngördüğü gibi var olan müşterisini ya da yeni müşterisinin hesaplarını değerlendirir. Bu değerlendirme aşamasında müşteri işletmelerin yöneticileriyle işbirliği içinde çalışır, olası riskleri ve güvensizlikleri en aza indirmeyi hedefler¹⁸⁰.

¹⁸⁰ William F. Messier, a.g.e., s.45

Denetçi için kendisine önerilen her iş, kabul edilecek iş anlamında değildir. Denetçinin kendisine gelen işleri özenle gözden geçirmesi ve işin parasal boyutuna bakmaksızın işin alınması konusunda sağlam bir yargıya varması gerekir. Aynı zamanda denetim işini sürdürdüğü işletme içinde yükümlülük anlaşması sonunda, işi sürdürüp sürdürmeme konusunda karar vermesi gerekir. Çünkü denetçi başta meslek ahlakı olarak sorumluluk taşımaktadır¹⁸¹.

Müşteri işletmenin kabul edilip edilmeme kararı denetim şirketinin geleceği açısından da büyük önem taşır. Eğer müşteri işletmenin finansal durumu iyi değilse denetçiden, müşteri işletme yönetimi mesleki davranış (etik) kurallarına uymayan isteklerde bulunabilir. Denetçinin bu isteklere her zaman kesin bir şekilde “hayır” cevabı vermesi oldukça güç olabilir. Çünkü denetçinin denetim işini kabul etme aşamasından denetim raporunu hazırlamasıyla son bulan denetim yolculuğu sırasında alması gereken kararlarda her zaman bağımsız olması mümkün olmayabilir. Mesleki etik kuralları açısından bakıldığında, denetçi tarafından alınan her kararın sosyal sorumluluk ilkesine uygun olması ve bu karardan etkilenecek olan bilgi kullanıcılarının denetçi tarafından düşünülmesi beklenmektedir. Aynı zamanda denetçi eğer bir denetim firması adına çalışıyorsa, çalıştığı firmanın çıkarlarını da düşünmek durumundadır. Bu nedenle hangi davranışın etik hangi davranışın etik dışı olduğunu, kültürler arası farklılıklar göstermektedir.

Bu nedenle, denetim işinin kabulü aşamasında denetçinin ön inceleme aşamasını çok dikkatli ve titizlikle bir karara vardırması denetimin geleceği açısından oldukça büyük bir önem taşımaktadır. Denetçinin bu aşamada vereceği bir taviz bütün denetim sürecini etkileyecek ve denetçinin bağımsızlığını gölgeleyecektir.

Shafer, Ketchand ve Morris¹⁸² tarafından yapılan çalışmada “müşteri tercihli muhasebe ilkelerinin denetçi tarafından gönüllülikle savunulması ve denetim sözleşmesi öncesi müşterinin riskinin belirlenmesi” incelenmiştir. Çalışma 275 denetçi üzerinde test edilmiştir. Çalışmada oluşturulan senaryo yardımıyla denetim öncesi

¹⁸¹ Erdoğan, (2005),s.79

¹⁸² William E. Shafer, Alice A. Ketchand ve Roselyn E. Morris, Auditor’s Willingness to Advocate Client-Preferred Accounting Principles, **Journal of Business Ethics**, (2004), Cilt. 52, s.213-227

müşteri riskini belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çalışmanın yola çıkış noktası, bağımsız denetçilerin etik kurallarına bağlılıklarını, profesyonel görüşlerini ve tarafsızlıklarını yitirip, git gide müşterinin tarafını tutup onun isteklerine ne kadar boyun eğeceği üzerinedir. Ketchand ve Morris çalışmalarında, denetçilerin profesyonel sorumlulukları olduğunu bunun ötesinde müşterinin muhasebe sistemini ancak Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına göre değerlendirip kabul edebileceklerini vurgulamışlardır. Shafer, Ketchand ve Morris tarafından küçük muhasebe firmalarında çalışan denetçilere yapılan anket sonucuna göre bu denetçilerin farklı koşullar altında müşterilerin en uygun olarak düşündüğü muhasebe davranışlarını anlamadıkları sadece Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına uygun olanları dikkate aldıklarını belirlemiştir. Bu çalışmada yapılan anketin sonucunda, denetim öncesi belirlenen risk ya da işletme riskinin büyüklüğünün denetçi açısından zarar verici olabileceğidir.

Ayrıca çalışma sonucu oluşan diğer bir bulgu da, denetim anlaşması sırasında denetçi tarafından risk belirlenmesi yapılırken müşteri tarafından savunulan fikirlerin denetçi tarafından her zaman kabul görmemesinin yarattığı sıkıntıdır.

Denetim anlaşması sırasında denetçi bağımsızlığını etkileyen bir başka etken de denetçinin ve denetim firmasının yapacağı işten kazanacağı para miktarıdır.

Craswell¹⁸³ ve arkadaşları “denetçi bağımsızlığı ve kazanılacak paraya olan bağlılık” adlı bir araştırma yapmışlardır. Bu çalışmada denetçi bağımsızlığını tehdit eden unsurlardan birinin de denetimden kazanılacak para miktarı olduğu ortaya çıkmıştır. Craswell ve arkadaşları “*eğer denetimden kazanılacak para miktarı denetçinin bağımsız yargı gücünü etkiliyorsa, denetçilerin hesaplar üzerindeki etkinlikleri olasılıkla azalacaktır*” hipoteziyle yola çıkmışlardır. Araştırmalarını Avustralyalı denetçiler üzerinde test etmiştir. Craswell ve arkadaşları çalışmaların sonunda, denetim işinden kazanılacak para miktarı ne kadar önemli olursa olsun iş kabul edildikten sonra hesapların incelenmesi sırasında denetçinin etkinliğinin azalmadığını ortaya koymuştur. Ayrıca, uygulama sırasında denetçinin bağımsız yargı gücünü kullanırken denetimden kazanacağı para miktarına karşı koymaya çalışması

¹⁸³ A. Craswell, D. J. Stokes, J. Laughton, Auditor Independence and Fee dependence, **Journal of Accounting and Economics**, (2002), Cilt.33. s. 253-275

denetçi üzerinde oldukça ağır bir baskı oluşturmaktadır. Bu araştırma denetimden kazanılacak para miktarıyla denetimin kalite planlanması ve yürütülmesinin ilişkili olmadığını da göstermiştir.

Hofstede'nin kuramına göre kolektif kültür yapısına sahip olan ülkemiz gibi kültürlerde şekillenen denetçilerin denetim işinin kabulü aşamasında denetlenecek olan şirketin isteklerine daha kolay "evet" demeleri ve işi kabul etmeleri beklenmektedir. TÜSİAD¹⁸⁴'ın yapmış olduğu bir çalışmaya göre, yapılan işte kuşkulu bir durum varsa "yönetici ya da müşteri ne emrediyorsa onu yap", "işin doğası bu", herkes yapıyor" gibi nedenler bulup etik olmayan davranışı yapan kişilerin kendilerini haklı çıkardıkları saptanmıştır.

Hofstede'ye göre belirsizlikten kaçınma olasılığının büyük olduğu Türkiye gibi ülkelerde bireyin işini kaybetme korkusu, iş vereni tarafından istenen şeyi yapması gerektiği duygusunu kişide uyandırabilir. Kendisine teklif edilen para miktarı gelecek kaygısı yaşayan ve risklerden sakınan kolektif kültür yapısında şekillenen birey için daha cazip olabilir. Denetim sonrası ya da yapılması istenilen iş sonrası kazanılacak para miktarı güç mesafesi fazla olan ülkeler için de çok önemlidir. Çünkü güç mesafesi çok olan ülkelerde para, saygınlık ve statü sembolüdür.

Denetim işinin kabulünden sonra sıra denetimin ikinci aşaması olan planlama aşamasına gelmektedir.

1.1.2. Denetimin Planlanma Aşaması ve Kültür İlişkisi

Başarılı bir denetim planı oluşturmak için denetim adımlarını iyi belirlemek çok önemlidir. Denetim planı, denetçinin denetimini yönlendirmesinde ve yönetmesinde izleyeceği stratejiyi içerir. Denetim planı ve programı denetçinin işletmeyi tanımasını ve olası riskleri tanımlayabilmesini sağlar.

¹⁸⁴ TÜSİAD, **İş Ahlakı ve Türkiyede İş Ahlakına Yönelik Tutumlar** (1992), Ağustos, s.107

Planlama, araştırma ve raporlama denetim sürecinin ayrılmaz temel parçalarıdır. Denetimin planlama aşaması üzerinde denetim standartları da önemle durmuştur. Denetimin planlanması ile ilgili olarak Uluslararası Denetim Standartların da “denetçi denetim için gereken zamanı en etkili şekilde planlamalıdır”¹⁸⁵ şeklinde belirtmiştir. Zaman planlaması yapılırken denetçi bazı zorluklarla karşılaşabilir. İşletmeyi ilk defa denetleyecekse işletme hakkında çok geniş bir araştırma yapması ve işletmeyi tanımaya çalışması gerekir. Zaman planlamada ilk zorluk işletmelerin faaliyet dönemlerinin genellikle takvim yılı ile kesişmesinden kaynaklanmaktadır. Denetçi yıl içinde bir çok işletmeyi denetleyeceğinden çalışmalarını takvim yılının ilk aylarında yoğunlaştırma zorunluluğu, özellikle ilk kez denetleyeceği yeni işletmede zaman planlaması yapmasını zorlaştıracaktır¹⁸⁶. Unutulmamalıdır ki denetim işinin ne zaman sonuçlanacağını kesin olarak saptamak oldukça zordur. Denetçi daha önce denetlediği bir işletme için zaman belirlemede daha az sıkıntı çekebilir. Denetimin planlanan zamanda sonuçlanması için müşteri işletmenin de denetim için gerekli olan belge ve bilgilere ulaşmada kolaylık sağlaması gerekmektedir.

Denetimde zaman planlaması yapılırken müşteri işletmenin yaklaşımı da göz önünde bulundurulmalıdır. Her zaman müşteri işletmenin denetçinin yanında olduğunu ve denetçiye bütün kolaylıkları sağladığını düşünmek yanılıdır.

Denetimin planlanması aşamasında özellikle denetim alanları iyi belirlenmiş olmalı ve risk alanları iyi ölçülmelidir.

Denetçinin denetim planı, şu adımlardan oluşmalıdır:

- İşletme ve işletme ortamı hakkında bilgi edinme,
- Önemliliğin ve denetim riskinin belirlenmesi
- Analitik yordamlara ilişkin ön belirleme,
- Denetim stratejisinin ve denetim programının geliştirilmesi,
- Denetim ekibinin belirlenmesi ve zaman planlamasının yapılmasıdır.

¹⁸⁵ IFAC (1996) s.103

¹⁸⁶ Güredin, a.g.e., s.80

Denetçi tarafından hazırlanacak olan denetim planı esnek olmalıdır. Denetim planı denetim sırasında ortaya çıkabilecek değişikliklere her zaman uyabilecek bir şekilde çeşitli değişiklikler dikkate alınarak hazırlanmalıdır¹⁸⁷. Denetim planı yapılırken kimin hangi işleri yapacağı, işlerin nasıl, nerede ve ne zaman yapılacağı belirlenmelidir.

İyi bir planlama denetimin hem başarısını hem de kalitesini arttıracaktır. Bir denetimin kalitesi iyi bir planlanma ile ölçülebilir. Elitzur ve Falk'ın yaptıkları çalışmada denetimin kalitesinin, bağımsız denetçinin denetim sırasındaki becerisiyle, beklenen risklerin (kayıpların) denetim başarısızlığına etkisiyle, denetim sonucu kazanılacak para miktarıyla ilişkili olduğunu savunmuşlardır. Denetim kalitesinin dış denetçi tarafından toplanan denetim kanıtlarının standardize edilme oranıyla ölçüleceğini savunmuşlar ve denetim başarısızlığını bağımsız denetçinin kullanıcılar açısından önemli olabilecek bilgileri belirlemede yetersiz kalması ya da bu bilgileri önemsemeyerek raporuna dahil etmemesi olarak tanımlamışlardır¹⁸⁸.

Elitzur ve Falk, çalışmalarında denetim işinden kazanılacak paranın denetimin planlanan kalitesi üzerinde etkili olduğunu bulmuşlar ve yetersiz denetim kazancı olan işlerde denetimin kalitesinin planlama aşamasından başlayarak daha düşük olduğunu yüksek kazanç getiren işlerde kalitenin daha yüksek olduğunu belirlemişlerdir. Elitzur ve Falk'ın çalışmaları sonunda her zaman uygulanabilecek optimum denetim kalitesi için bir model oluşturmuşlardır. Elitzur ve Falk denetim işinin kabul edilmesi ve planlanması aşamasını bağımsız denetçi tarafından bilinen ve sonu olan bir aşama olarak kabul etmişlerdir.

Elitzur ve Falk çalışmalarında denetimden kazanılacak parayı sabit tuttuklarında yetenekli ve çalışkan bir bağımsız denetçinin hazırladığı denetim plan ve programının daha az yetenekli ve daha az çalışkan bir bağımsız denetçiye göre oldukça başarılı planlandığını bulmuşlardır. Ayrıca, çalışmalarının sonunda, denetimden kazanılacak paranın denetimin kaliteli planlanmasında güdeleyici bir unsur olduğu sonucuna varmışlardır.

¹⁸⁷ Güredin, a.g.e., s.72

¹⁸⁸ Ramy Elitzur, Haim Falk, Planned Audit Quality , **Journal of Accounting and Public Policy**, (1996), sayı, 15, s.247-269

Hofstede'nın kuramı gereği bireycilik puanı yüksek olan A.B.D gibi ülkelerde bireyin kendisine açılacağını düşündüğü davalara karşı hazırlıklı olmak ve böyle bir şeyle karşı karşıya kalmamak için daha dikkatli olması beklenmektedir. Çünkü kolektif toplumlarda kişisel ilişkiler daha ön plandadır. Kimi zaman denetçinin (Mali Müşavirin) ünü işine gösterdiği titizliğin önüne geçmektedir. Çünkü çok kişi tarafından tanınan ve iyi bağlantıları olan bir kişi ile iş yapmanın iş ile ilgili çıkabilecek olumsuzluklar karşısında hataları yok etmede yardımcı olacağı düşünülebilir.

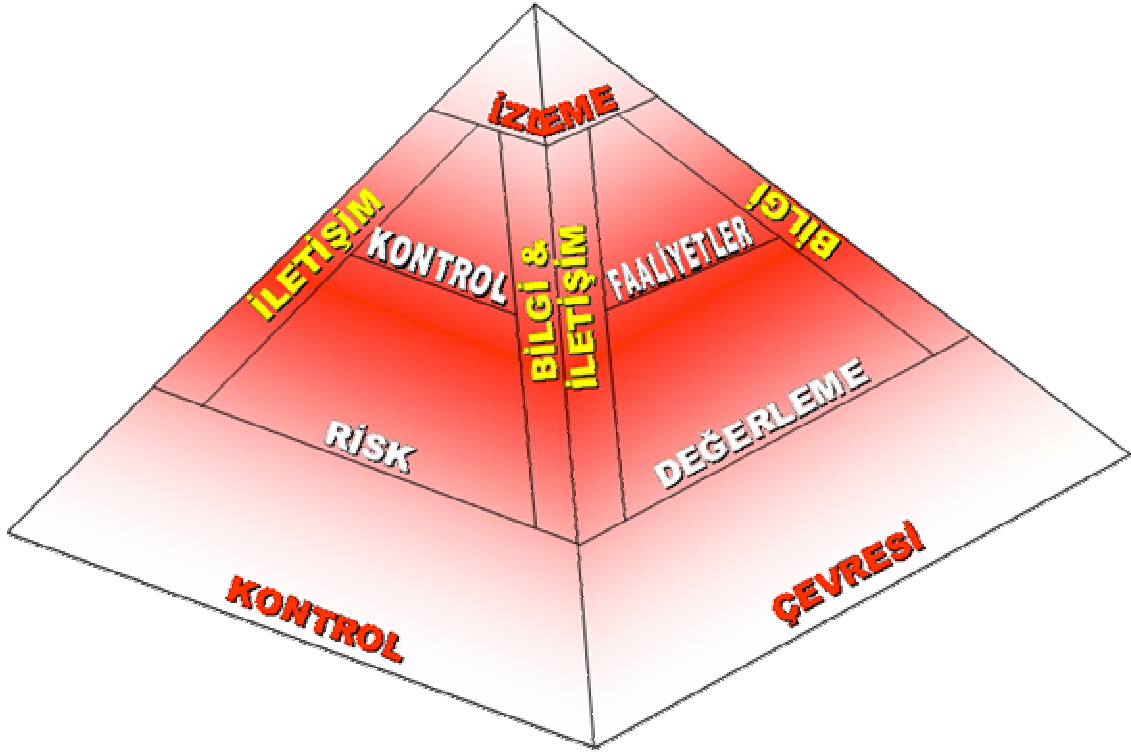
1.1.3. Denetim Programının Yürütülmesi Aşaması ve Kültür İlişkisi

Denetim sürecinin bir diğer aşaması, planlanan denetim programını işlevsel kılmaktır. Bu aşamada en önemli olan müşteri işletmenin iç kontrolünün incelenmesidir.

İç kontrol; *“bir işletmenin yönetim kurulu üyeleri, yönetim ve diğer personeli tarafından etkilenen ve; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, uygulanabilir yasa ve düzenlemelerle uygunluk, amaçlarına ulaşmada dikkate alınacak yeterli güveni sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir”* olarak tanımlanmıştır.

SAS 78, COSO Raporunda, iç kontrolün birbiriyle ilişkili beş bileşeni bulunduğu belirtilmiştir. Bunlar; (Şekil 1)

- Kontrol çevresi
- Risk değerlendirme
- Kontrol eylemleri
- Bilgi ve işlem
- İzleme



Şekil 10. İç Kontrol Bileşenleri

Kaynak: COSO Report, 1992, s.13

İç kontrolün diğer tüm bileşenlerinin temelini oluşturan *kontrol çevresi*, *örgütsel biçimler bütünü*nün örgütteki insanların kontrol bilincine yansımasını ifade etmektedir. Kontrol çevresi, örgütsel disiplini ve örgütsel yapıyı oluşturur¹⁸⁹. Kontrol çevresi diğer tüm bileşenleri içine almaktadır. Ayrıca kontrol çevresi, bir işletmenin eylemlerinin yapılandırılması, amaçlarının oluşturulması ve risk belirleme tarzları üzerinde belirleyici bir unsurdur¹⁹⁰.

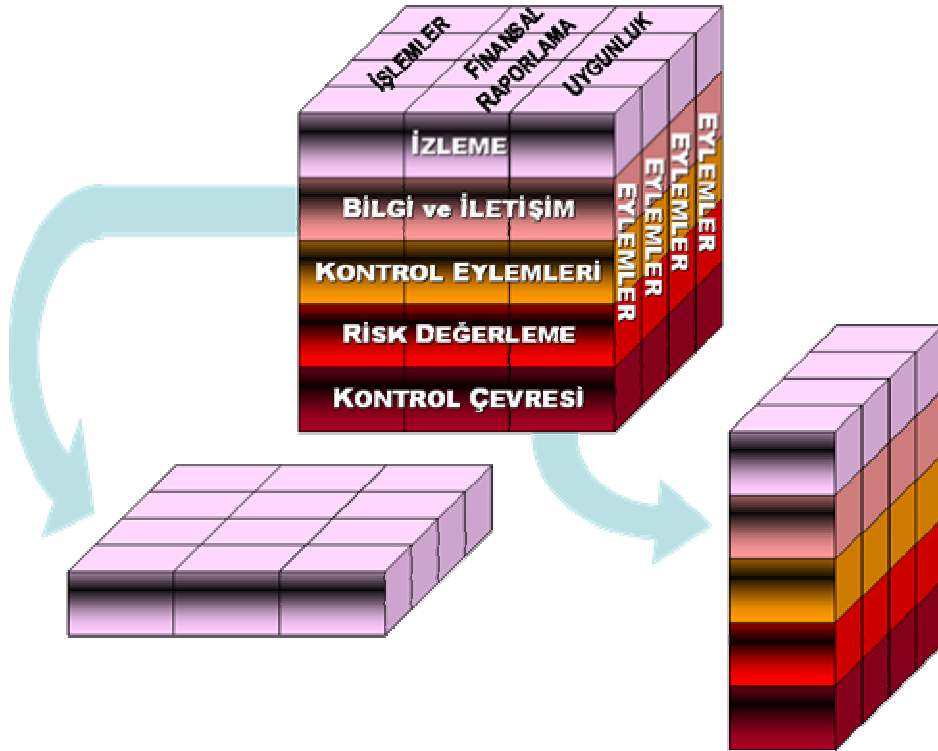
Şekil 10'da da görüldüğü gibi COSO¹⁹¹ raporunda; iç kontrolün bileşenleri arasında direkt bir ilişki bulunmaktadır. Bileşenler; bir işletmenin amaçlarını başarmak için gerekli olanları belirlerken, amaçlar ise iç kontrol bileşenlerinin başarıya ulaşmasına gereksinim duyanları temsil eder.

¹⁸⁹ Erdoğan,(2005), s.92

¹⁹⁰ Münevver Yılcı, **İç Denetim**, (2003), Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086, s.55

¹⁹¹ Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission (COSO), Internal Control-Integrated Framework, (1992), U.S.A

- ✓ Şekil 10'daki dikey kolonlar faaliyet, finansal raporlama ve uygunluk şeklinde amaçları içeren üç sınıfa ayrılmıştır.
- ✓ Yatay kolon beş bileşeni göstermektedir. Bunlar; kontrol çevresi, risk belirleme, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim, izlemedir.
- ✓ Bir işletmenin bölümleri ya da eylemleri şeklin üçüncü bölümünde gösterilmiştir.



Şekil 11. İç Kontrol Bileşenlerinin Hedeflerle İlişkisi

Kaynak: COSO Report, 1992, s.15

İç kontrolü oluşturan bu beş bileşen, her işletme için uygulanabilir özelliktedir. Ancak yine de işletmeden işletmeye farklılık gösteren şu noktalara dikkat edilmelidir¹⁹²:

- İşletmenin büyüklüğü,
- İşletmenin örgütsel ve sahiplikle ilgili karakteristikleri,
- İşletmenin faaliyet yapısı,
- İşletmenin işlemlerinin çeşitliliği ve karmaşıklığı,

¹⁹² Erdoğan (2005), s.91

- Yasal ve düzenleyici zorunluluklar,
- İşletmenin iç kontrolünün parçası olan hizmet organizasyonlarının kullanımını içeren sistemlerin yapısı ve karmaşıklığı.

Denetim sırasında denetçi, iç kontrol bileşenlerini bir birinden ayrı düşünmemelidir. Denetçiler daha müşteri işletme ile denetim anlaşması yapma aşamasında onların iç kontrol yapısını gereği gibi anlamak için gerekli bilgileri elde etmelidirler¹⁹³.

İç kontrolün en önemli bileşeni olan kontrol çevresi, yönetimin dürüstlüğü, etik değerler, yönetim felsefesi ve faaliyet yaklaşımını da kapsamaktadır.¹⁹⁴

Dürüstlük, etik değerler ve davranışlar işletmenin etik ve davranışsal standartlarını oluştururlar. Yöneticilerin davranışları kendilerine bağlı çalışan personelin çalışmaları sırasında sahtekarlık, yasa dışı işler ve etik olmayan davranışlara yol açacak istek ve dürtülerin yok edilmesini sağlamalıdır. Yönetim felsefesi ve faaliyet yaklaşımı işletme risklerini belirleme ve yönetimin yaklaşımını ayrıca finansal raporlara yaklaşımlarını (tutucu ya da risk alabilen gibi) içerir¹⁹⁵.

Kontrol çevresi örgütsel disiplini ve örgütsel yapıyı oluşturur¹⁹⁶. Aynı zamanda etik davranışlar ve yönetimin dürüstlüğü ortak bir kültür oluşturur. Oluşan bu ortak kültür (kurum kültürü) etik davranış standartlarını açıklar ve uygulamayı güçlendirir. Kurum kültürü, gerçekten ne oldu, hangi kurallara uyulur, hangi kurallar etik dışıdır, ya da hangilerine önem vermemek gerekir tanımlar¹⁹⁷.

Yukarıda da anlatıldığı gibi, son zamanlarda COSO'nun oluşturduğu çatı ile birlikte denetim standartları da (SAS 78) kontrol çevresinin yadsınmayacak bir kültür

¹⁹³ **American Institute of Certified Public Accountants**, SAS No. 78: Consideration of The Internal Control Structure in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55. (1995), New York: AICPA.

¹⁹⁴ AU 319.25

¹⁹⁵ AU 319

¹⁹⁶ Erdoğan,(2005), s.92

¹⁹⁷ COSO Report,(1992), s.20

oluşturduğuna dikkat çekmektedir¹⁹⁸. Oluşan bu kurum kültürü, bir kurum üyelerinin ortaklaşa paylaştıkları temel sayılan değerler, semboller ve uygulamalar bütünü olarak kabul edileceğine göre davranış standartlarından da etkilenecektir¹⁹⁹.

Gelenek ve kültür yönetim tarafından oluşan düzensizlikleri engeller ya da kontrol bileşenlerinin etkinliğini azaltır²⁰⁰. Bu nedenle, eğer bir denetçi iç kontrolün etkinliğini farklı kültürlerde de aynı kabul ederse yapacağı denetim planlamasında büyük derecede riski göze almış olur.

SAS 82 denetçinin denetim sırasında risk derecesini belirlemesini ister. Denetim riski; finansal tablolara yansımış olan maddi hataların denetçi tarafından saptanamayıp, yanlış görüş ortaya koyma riskidir²⁰¹. Denetim sırasında denetim riskleri, farklı kültürel yapıya sahip olan işletmelerin içinde buldukları kültürel yapı ve denetçinin kültürel geçmişi de dikkate alınarak planlanmalıdır.

Denetimle ilişkili bütün risklerin değerlendirilmesi denetçinin profesyonel kararlarının bir fonksiyonudur²⁰². Buradan yola çıkarak, farklı kültürlerdeki denetçilerin denetim sırasında kullanmaları gereken öznel yargılarında kültürün etkisinin olduğunu söylemek olanaklıdır.

İç kontrolde kültürel farklılıklar açısından bakıldığında denetim sırasında en belirgin fark ilişkili işlem gruplarında görülebilir.

Reinstein ve arkadaşları tarafından yapılan çalışmada iyi bir iç kontrol oluşturmanın genellikle işletme içinde bir iç denetçi buldurmakla olanaklı olduğu belirlenmiştir²⁰³.

¹⁹⁸ P. Basu, A. Wright, An Exploratory Study of Control Environment Risk Factors: Client Contingency Considerations and Audit Testing Strategy, **International Journal of Auditing**, (1997), Cilt.1, Sayı.2, s. 77-96

¹⁹⁹ Yılcı, (2003), s.57

²⁰⁰ AU 319. 16

²⁰¹ Erdoğan (2005) s.53

²⁰² AU. 312. 10, 30- 316.21

²⁰³ A. Reinstein, G.H. Lander, T.A. Gavin, The External Auditor's Consideration Of The Internal Audit Function, **Managerial Auditing Journal**, (1994), Cilt. 9 Sayı. 7, s.29-36

Bunun yanında bazı kültürlerde iç denetçilerin çalıştırılması yönünde işletmeler cesaretlendirilmemektedir. Bir çok Afrika ülkesinde iç kontrolü başarmak oldukça zor bir iş olarak görülmektedir. Ayrıca Afrika halkının toplumsal yaşamı içinde iç denetçi çalıştırılmasına ve iç kontrole hoş bakılmamaktadır. Bunun nedeni ise iç kontrolün, sistemdeki eksik noktaları ortaya çıkarması ve personelin kişisel başarı şansını engellemesidir²⁰⁴.

Oguhebe A.B.D ve Nijeryalı iş adamları üzerinde bir araştırma yapmış ve farklı kültürel boyuta sahip olan Nijerya’da yaşayan A.B.D’li iş adamlarının aldıkları kararlarda Nijerya kültüründen ne kadar etkilendiklerini incelemiş ve A.B.D’li iş adamlarının Nijerya hakkındaki bakış açılarını araştırmıştır. Yaptığı araştırmanın sonunda A.B.D’li iş adamlarının görüşüne göre; “Nijerya kültüründe önemli miktarda rüşvet ve yozlaşma vardır. Ve aldıkları bütün kararlarda bunu dikkate almakta ve oluşturulan sistemlere fazla güven duymamaktadırlar” sonucuna varmıştır²⁰⁵.

Hofstede’ye göre ise, “muhasabe ve yönetim sistemleri temel kültürel etkileri yansıtır”²⁰⁶. Müşteri işletmenin kontrol çevresi şunları içerir: özel kontrollere bağlılıkla kontrol çevresini oluşturan faktörlere uyulmasını teşvik eder ve oluşturulan mekanizmaların kontroller yardımıyla güvenilirliğini artırarak izler²⁰⁷. Ayrıca denetçiler performansın izlenmesinin denetim sırasında son derece büyük önem taşıdığından söz etmektedirler.

Kachelmeier ve Shehata araştırmalarında, iç kontrolün kolektif kültürlerde bireyci kültürlerdeki gibi işlevsel olmadığını saptamışlardır²⁰⁸.

²⁰⁴ R. Vanasco, R. C. Skousen, C. C. Vershoor, Reporting On The Entity’s Control Structure: An International Perspective, **Managerial Auditing Journal**,(1995), Cilt 10, Sayı. 6, s. 17-24

²⁰⁵ Huber a.g.e.,s.11

²⁰⁶ Hofstede,(1991), s.155

²⁰⁷ E. M. Haskins, L. R. Henarie, Attributes and Audit Impact of Client’s Control Environment, **The CPA Journal**, (1985), Cilt. 55, Sayı. 7, s. 18-26

²⁰⁸S.J. Kachelmeier ve M. Shehata , International Auditing and Voluntary Cooperation in Firm: A Cross-Cultural Experiment, **The Accounting Review**, (1997), Cilt.73, S. 3, s.407-431

Denetçi iç kontrolün güvenilirliğini iyi belirlemelidir. Eğer işletmenin iç kontrolü denetçi tarafından güvenilir bulunmazsa yapılacak olan denetim testleri geniş tutulur ve toplanacak kanıt miktarı da bu oranda artırılır.

Tyen'in Hofstede'nin kuramını dikkate alarak yaptığı çalışma, kolektif kültür yapısına sahip toplumlarda denetim kanıtlarının daha az toplandığını ortaya koymuştur²⁰⁹.

Bunun nedeni ise, kolektif kültürlerde ilişkilerin daha çok kişisel yakınlığa dayanmasındandır. Kolektif kültürlerde araştırılması gereken durumlar ortaya çıktığında objektif kanıt toplanmasının yanı sıra sözel beyanlara da çokça yer verilmektedir.

Bilindiği gibi denetim kanıtları yasal nitelikli kanıtlardan farklıdır. Bir bilginin kanıt olarak kabul edilip edilemeyeceği doğrudan doğruya denetçinin yargısına bağlıdır. Oysa kanıtlar önceden konmuş kesin kurallara göre belirlenen kanıtlar olup, denetim kanıtlarından farklıdır. Bir denetim kanıtının denetçi görüşüne yapacağı etki, o kanıtın geçerliliğine, objektifliğine, zamanlı olmasına ve gereğinde başka kanıtlar tarafından desteklenebilmesine bağlıdır²¹⁰.

Bu arada, bir başka çalışma da, Huber tarafından yapılmıştır. Huber bu çalışmasında denetçiler üzerinde kültürün etkisini iç kontrolün ve kontrol riskinin değerlendirilmesi aşamasında incelemiştir.

Bu çalışmada Huber, Hofstede'nin kuramını kullanarak kültürel etkileri incelemiştir. Bu çalışmada düşük bireycilik, düşük güç mesafesi, yüksek belirsizlikten kaçınma, yüksek erkeklik puanına sahip kültürlerde kontrol riski çok yüksek çıkmıştır. Bu oran bireycilik puanı yüksek kültürlerde düşüktür. Ayrıca çalışma iç kontrolün; bireycilik puanı düşük, güç mesafesi yüksek, belirsizlikten kaçınma puanı ve erkeklik puanı düşük olan kültürlerde daha az etkin olduğunu ortaya koymuştur²¹¹.

²⁰⁹ Tyen, a.g.e.,s.159

²¹⁰ Güredin,a.g.e.,s.97

²¹¹ Huber, a.g.e., s.87

Bu konudaki diğer çalışmalar kısaca şöyle özetlenebilir. Birnberg ve Snodgrass'ın yaptığı çalışmada farklı kültürlerde aynı kontrol sistemlerinin farklı tepkiler verildiği ortaya konulmuştur²¹². Bu sonuç, farklı kültürel yapıya sahip ülkelerde aynı davranışı almak için farklı kontrol sistemlerinin gerektiğini ortaya koymuştur.

Kachelmeier ve Shehata iç kontrolün kolektif kültürlerde bireyci kültürler kadar fonksiyonel olmadığını ortaya koymuştur²¹³.

1.1.4. Denetim Bulgularının Yorumlanması ve Denetim Raporunun Hazırlanması Aşaması Ve Kültür İlişkisi

Denetçi, muhasebe döngülerinin ve ilgili hesapların denetimini tamamladıktan sonra kanıtları ortaya koymuş ve değerlemiş olacaktır. Denetim bulgularını bir rapor haline getirme aşaması denetimin son aşamasıdır.

Bu son aşamaya gelindiğinde denetçinin denetim süreci boyunca bir yargısı oluşmuş olacaktır. Bu yargısını da raporuyla ortaya koyacaktır. Hem mesleki kimliği açısından, hem ahlaki olarak, hem de yasal nedenlerle denetçinin denetim raporunu imzalaması son derece ciddi bir iştir²¹⁴. Denetçi bir bakıma bütün sorumluluğunu ve oluşan yargısını ki bu yargının içinde şekillendiği kültürün yansımalarını denetim raporunda somutlaştıracaktır. Bu yargının bilimsel bulguların değerlendirilmesi sonucu oluşacağı tartışılmaz. Özellikle unutulmaması gereken nokta, denetim sürecinde denetçinin alması gereken kararlarda her zaman nesnel olmasının güçlüğüdür. Unutulmamalıdır ki, karar öznel bir olgudur. Denetçinin denetim süreci içinde vermiş olduğu kararların uzantısı denetim raporuna da yansiyacaktır. Belli şekil şartları olan denetim raporunun hazırlanmasında farklı kültürlerdeki denetçilerin direkt olarak kültürel etkilerini görmek olanaklı değildir diye düşünüyoruz. Fakat bütün denetim sürecinde denetçinin oluşan yargısı ve aldığı kararlarda kültürel etkiyi görmek olanaklıdır. Bu sürecin sonunda denetçi raporunda; olumlu, koşullu, olumsuz görüş bildirebileceği gibi hiç görüş belirtmeye de bilir.

²¹² Birnberg ve Snodgrass (1988), s.447-64

²¹³ Kachelmeier ve Shehata (1997) s,407-431

²¹⁴ Erdoğan (2005) s.296

Denetçi, denetim süreci aşamasında bir çok karar alma durumunda kalacaktır. Alacağı bu kararlar sırasında bazen ikilemler yaşayacaktır. Aşağıdaki şekil denetçinin denetim sürecinde karşılaşma olasılığı bulunan karar ikilemlerinden önemli olduğunu düşündüklerimizi içermektedir.



Şekil 12. Denetim Süreci, Karar İkilemi, Hofstede'nin Kuramı ve Denetçinin Kültürel Kimliği

Şekilde denetçinin kültürel kimliğini oluşturan önemli farklılıkların başında denetçinin içinde şekillendiği kültürel ortam gelmektedir (Şekilde kültürün denetimle olan ilgisi denetim adımları ile bağlantılı olarak anlatılmıştır). Geniş anlamda kültürel ortam topluma mal olmuş geleneklerden oluşmaktadır. Daha dar anlamda ise çevresel farklılıklardan oluşur. Çevresel farklılıklar, bireyin ilk şekillendiği ortam olan aile, okul, arkadaş çevresidir. Bu nedenle denetçide ilk olarak kişiliğini bu küçük ortamda şekillendirmeye başlar ve daha sonra toplumsal normlarla kişiliğini pekiştirir. Mesleki yaşantısına adım atan denetçi aldığı eğitim ve mesleki tecrübesini, şekillendiği ortamda oluşan kişiliğiyle birleştirerek deneyimini oluşturur. Çünkü denetim işini gerçekleştirirken, denetçinin sadece ana çerçeveyi belirleyen denetim standartlarına bağlı kalması her zaman olanaklı değildir. Denetim sırasında denetçinin yargısına dayanan bir çok karar alınması söz konusudur. Bu kararlarda denetçinin eğitimi, mesleki tecrübesi ve kişiliğini oluşturan kültürel yapısı önemli bir yer tutmaktadır.

Bir diğer önemli öge de denetim sırasında denetimi yapan denetçinin cinsiyetidir. Yankelovich²¹⁵ yaptığı çalışmada, erkekler ve kadınların farklı ahlaki yönlendirme gösterdiğini ortaya koymuştur. Yankelovich çalışmasının sonunda, kadınların erkeklere oranla sorumluluklarına ve sözlerine karşı daha duyarlı olduğunu erkelerin ise daha saldırgan olduklarını ortaya koymuştur.

Gilligan²¹⁶'in yaptığı çalışmada Yankelovich'in çalışmasını desteklemiş ve kadınların olaylar karşısında daha ılımlı, sorumluluk sahibi ve olaylara daha ilgili olduğunu ortaya koymuştur. Erkeklerin ise kadınlara oranla olaylara daha saldırgan yaklaştığı belirlenmiştir.

Bir başka çalışmada Betz ve O'Connell²¹⁷ tarafından yapılmıştır. Çalışmalarında Betz ve O'Connell erkeklerin daha çok işlerinde yükselme ve paraya odaklı olduklarını kadınların ise daha çok kişisel ilişkiler ve insanlara yardıma odaklı olduklarını ortaya koymuştur.

Etik dışı davranış karşısında kadın ve erkeğin farklı davranış sergilediğini ortaya koyan diğer bir çalışma da Ameen, Guffey ve McMillan²¹⁸ tarafından muhasebe öğrencileri üzerinde yapılmıştır. Bu çalışmanın sonucunda kız öğrencilerin erkek öğrencilere göre daha hassas davrandıkları ve mesleki etik kurallarına uygun olamayan bir davranışa erkeklere oranla çok daha az onay verdikleri ortaya çıkmıştır.

Bir başka çalışmada da Luthar²¹⁹ ve arkadaşları tarafından üniversite eğitimine yeni başlayan öğrencilerle, eğitimini tamamlamak üzere olan öğrenciler üzerinde yapılmıştır. Araştırmanın sonucunda kız ve erkek öğrencilerin etik olaylara bakışının farklı olduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca eğitimlerinin sonuna doğru öğrencilerin etik olaylara bakışının değiştiği gözlenmiştir.

²¹⁵ Maria L. Roxas, Jane Y. Stoneback, "The Importance of Gender Across Cultures in Ethical Decision-Making", **Journal of Business Ethics**, (2004), Cilt.50, s.146-165

²¹⁶ Aynı kaynak, s.150

²¹⁷ M. Betz, L. O'Connell ve J. Shepherd, "Gender Differences in Proclivity for Unethical Behavior", **Journal of Business Ethics**, (1989), Cilt. 8, s.321-324

²¹⁸ E. Ameen, D. Guffey ve J. McMillan, "Gender Difference in determining the Ethical Sensitivity of Future Accounting Professionals", **Journal of Business Ethics**, (1996), Cilt:15, s. 591-597

²¹⁹ H. Luthar, R. DiBattista ve T. Gautschi, "Perception of What Ethical Climate is and What it Should Be" **Journal of Business Ethics**, Cilt.16, s.205-217

Yukarıdaki çalışmaların aksine, Davis ve Welton²²⁰ muhasebe öğrencileri üzerinde uyguladıkları anket sonucunda denetçiyi ikilemde bırakacak kararlarda ve ikilem oluşturacak davranışlarda kız ve erkek öğrenciler arasında önemli bir fark olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Denetim sırasında denetçileri ikilemde bırakan kararları daha iyi anlatmak amacıyla karar alma süreci ve kararın özellikleri üzerinde durmak uygun olacaktır.

2. FARKLI KÜLTÜRLERDE ŞEKİLLENEN DENETÇİLERİN DENETİM KARARLARINDA KÜLTÜREL ETKİLER

2.1. Karar Alma Süreci ve Kararın Özellikleri

Karar alma, eldeki bir ya da daha çok seçenek arasından, ulaşılması istenen amaç için en uygun olan seçeneğin belirlenmesidir. *Karar alma*, çeşitli amaçlar, bunlara ulaştıracak yollar, araçlar ve imkanlar arasından seçim ve tercih yapmakla ilgili zihinsel, bedensel ve duygusal süreçlerin toplamıdır²²¹.

Karar alma sürecinin özellikleri şunlardır²²²:

- Karar alma süreci karar vericiyi psikolojik bir baskı altına sokar. Seçenekleri araştırmak, bulmak ve sayılarını artırmak kolay bir iş değildir. Her seçeneğin yarar ve sakıncalarını belirlemek ve birbiriyle karşılaştırıp en doğru olan seçeneği belirlemek zor ve stresli bir iştir.
- Karar alma teknik bir konudur. Bilgi toplama ve bilgileri yararlı hale gelecek biçimde işlemeyi gerekli kılar. Bir konuda karar alma neyi aradığını ve bundan nasıl yararlanacağını bilmeyi gerektirir. Bu nedenle bilinçli bir seçim

²²⁰ J.Davis ve R. Welton, "Professional Ethics: Business Students' Perceptions", **Journal of Business Ethics**, Cilt.10,s.451-463

²²¹ Erol Eren, **Yönetim Ve Organizasyon**, (Beşinci Baskı, İstanbul, Beta Basım A.Ş. 2001) s.171

²²² A.g.e., s.171-172

ve tercih için işin uzmanı olmak bilgileri yararlı hale getirmek ve yorumlamak gerekir.

- Karar alma maliyetlidir. Bilgi toplama, işleme, seçeneklerden vazgeçmenin maliyeti büyüktür. Gerekli bilgileri toplama bir araştırma organizasyonu gerektirir. Bilgileri işleme ve yararlı hale getirmek uzmanların çalıştırılmasını gerektirir. Bu nedenle bilgileri kullanılabilir hale getirmek uzmanlık işidir ve bu da bir maliyet oluşturur.
- Karar alırken amaçlara en az harcama ve fedakarlıkla ulaşmak ön planda tutulmalıdır. Karar alıcı rasyonel davranmalıdır. Ancak, karar almada rasyonel davranılıp davranılmadığı uygulama sonuçlarının elde edilmesi ile araştırılabilir. Bunun yanında temelde seçeneklerin elenmesinde etkinlik, verimlilik ve karlılık ilkelerini daima göz önünde bulundurma zorunluluğu vardır.
- Karar alma, maddi ve beşeri kaynakları kullanabilme yetkisini ve belli ölçüde bağımsız hareket edilme özgürlüğü gerektirir. Başka bir ifadeyle, karar alıcı sorunun belirlenmesi ve gerekli bilgilerin toplanmasında kendisine yardımcı olabilecek çalışanlarla birlikte araştırma yapabilmelidir. Araştırmayı yürütecek maddi imkanlarda kısıt yaşamamalıdır.
- Karar almada geleceğe ilişkin tahmin ve bilimsel araştırmaların rolü büyüktür. Karar alma bu günden geleceğe ne yapılması gerektiğini ortaya koymadır.
- Kararların alınması ve uygulanmasında koşullara en uygun olan bir zaman aralığı belirlenir. Karar geleceğin tahmini olduğuna göre ne kadar bir gelecek zaman ufku içinde karar verilecektir. İkincisi, ne zaman harekete geçirilecektir. Üçüncüsü verilerin toplanması ve işlenmesi ne kadar bir süreyi alacaktır. Bunlar karar vermenin de kendi içinde bir planlama faaliyeti olduğunu göstermektedir.

- Karar alma, amaçlara ulaşmak için ortaya çıkan sorun ve engelleri aşma işidir.

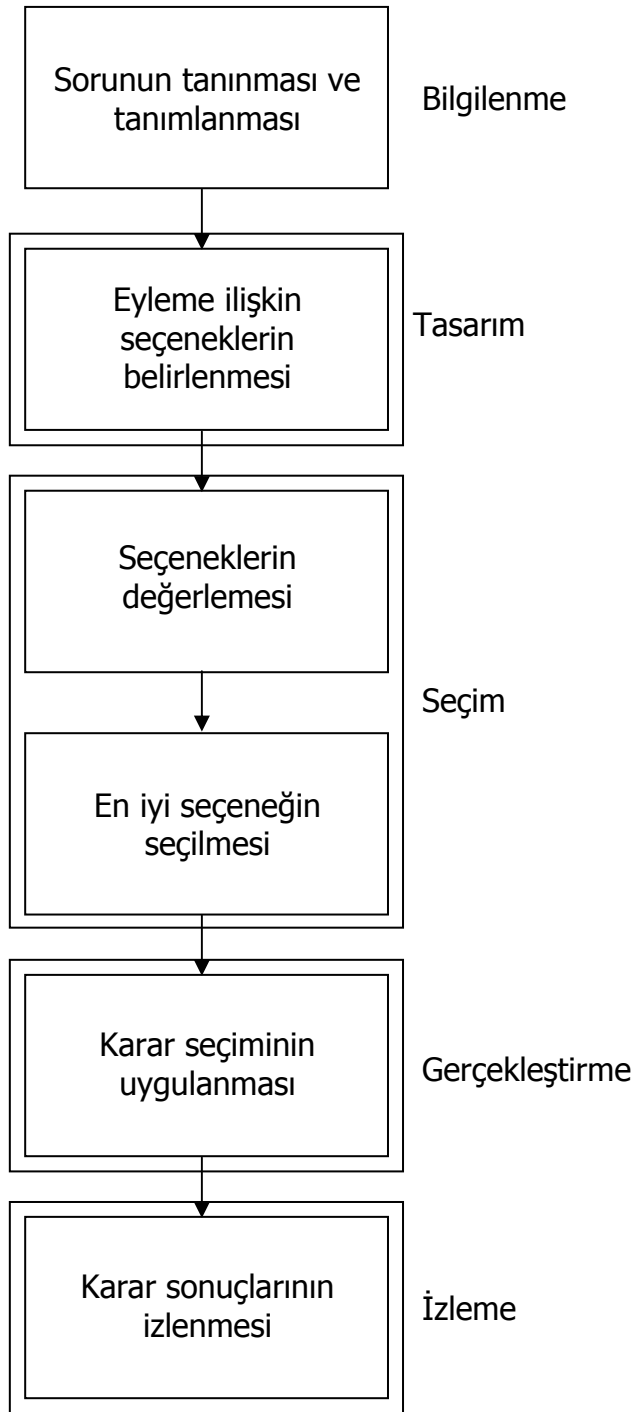
Her sorun için farklı kişiler, farklı kararlar verebilir. Ancak bu kararların alınışındaki süreç aynıdır. Bilimsel karar alma süreci bir dizi standartlaştırılmış adımdan oluşur²²³. Bu adımlar şekil 1’ de görülmektedir.

- *Bilgilenme*: Bu adım karar alıcının çevresini taraması araştırmasıyla ilgilidir. Bu adımda karar alıcı sorunun ne olduğunu anlar ve karar almak için gereksindiği olanakları araştırır.
- *Tasarım*: Bu adımda karar alıcı, tanımlamış olduğu sorunlar için çözüm yollarını yaratır ya da çözümler tasarlar. Bu aynı zamanda çözümün test edilmesi için gerekli araçların, karar yöntemlerinin ve ölçüt geliştirilmesinin de tasarlanması için gereklidir.
- *Seçim*: Karar alma sürecinin bu adımı, yönetim bilimcilerinin ve işletme kuramcılarının en çok ilgilendiği adımdır. Bu adımla karar alıcı, eldeki çözüm seçenekleri arasından en uygununu seçmek durumundadır. Bu nedenle seçeneklerin birbirleriyle karşılaştırılması ve değerlendirilmesi yapılır. Bu da karar alıcının çeşitli yöntemler uygulamasını gerektirir. Matematiksel denklemler, doğrusal programlama, dinamik programlama, kuyruk teorisi, stok kontrol, karar tabloları, karar analizleri, oyun teorisi gibi.
- *Gerçekleştirme*: Tanımı yapılan ve çözümü belirlenen sorunun çözülme adımdır. Bu adım çözüm uygulamaya konur.
- *İzleme*: Karar en uygun biçimde uygulamaya konulduktan sonra seçilen çözümün işleyip işlemediği ve beklenen sonuçları verip vermediği izlenmelidir. Elde edilen çıktıları ve beklentileri sürekli olarak karşılaştıran karar alıcı, çözüm etkinliğini izler. Bu aynı zamanda sonraki kararları için de

²²³ Erdoğan, (2005), s.128

bir temel oluşturur. Gerçekleşen sonuç ile beklentileri arasında anlamlı farklar çıktığında ise karar alıcı, hatalı bir çözümü seçerek, hatalı karar verdiği anlayacak ve bu kararı düzeltmeye ya da değiştirmeye çaba gösterecektir.

Aşağıdaki şekilde karar adımlarını görmek olanaklıdır. Bu karar adımları alınacak her karar için geçerlidir. Denetçide, denetim sırasında alması gereken kararlarda bu klasik karar adımlarını kullanacak ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ışığında en doğru kararı almaya çalışacaktır.



Şekil 13. Karar Alma Süreci

Kaynak: Melih Erdoğan, Denetim-Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Özkan Matbaacılık Ltd. Şti, 2006, Ankara, s. 124

2.2. Denetçinin Karar İkilemleri ve Kültür İlişkisi

Denetçi denetim sürecinde denetim alanlarının hemen hepsinde çeşitli kararlar almak durumundadır. İncelediği denetim alanının; önemliliği, risk derecesi, yapacağı testlerin ölçüsü, gözlemler ve soruşturmalar gibi bir çok noktada karar almak durumundadır. Bu kararların hemen hepsi nesnel araştırmalara dayansa bile denetçinin öznel (sübjektif) kararları yani yargısıyla desteklenmedikçe eksik kalacaktır. Denetçi mesleki yaşamı boyunca edinmiş olduğu deneyimleri ve sezgilerini mutlaka bu noktalarda işin içine katmalıdır. Bu şekilde alınmış olan kararlar nesnel ve öznel karar alma unsurlarını bir araya getirdiği için çok daha doğru ve etkin olacaktır. Ancak özellikle denetçinin içselleştirmiş olduğu kültürel etkilerin de devreye girmesi kaçınılmazdır.

Burada bizim vurgulamak istediğimiz, denetim süreci içinde alınması gereken ve hemen hemen her denetçi tarafından aynı sonucu doğuracak olan kararlar değildir. Denetim açısından ikilem oluşturacak kararlardır. Bu kararlar denetçi ve denetlenecek şirket arasında olabileceği gibi denetçi ve bağlı olduğu denetim firması arasında da olabilir. Denetçi bu kararları alırken belli kriterlerden daha çok kendi yargısını kullanmak zorunda kalacaktır. Bu tür kararlar literatürde “ahlaki kararlar” ya da “etik kararlar” olarak tanımlanmaktadır.

Etik kısaca, ahlaki davranış biçimi olarak tanımlanabilir²²⁴. Etik, eski Yunanca’da “ethos” kelimesinden türetilmiş olup “kültür ya da bir grup insanın davranış biçimi, ruhu ve karakteri” anlamına gelmektedir²²⁵. Burada etik ve ahlak arasındaki farkı belirlemek gerekmektedir. Etik (ethics) ahlak (morality) felsefesi, ahlak ise toplum içinde bir arada yaşama sorunlarını düzenleyen kurallardan, değerlerden, haklardan, ödevlerden oluşur. Kısaca, “etik ya da ahlak felsefesi bir şeyin “doğru mu” “yanlış mı”, “iyi mi”, “kötü mü” olduğunu neyin belirlediğini anlamaya çalışır”²²⁶.

²²⁴ Maria L. Roxas, Jane Y. Stoneback, “An Investigation of Ethical Decision-Making Process Across Varying Cultures”, **The International Journal of Accounting**, 1997, Cilt. 32 Sayı.4, s.503-535,

²²⁵ Recep Pekdemir, “Ülkemiz Muhasebe Mesleğinde Etik Kuralların Geliştirilmesi Gereği” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S.5, Ocak 2000, s.12

²²⁶ Linda Lewis, Jeffrey Unerman, “Ethical Relativism: A reason for Difference in Corporate Social Reporting”, **Critical Perspectives on Accounting**, 1999, (10), 521-547

“Ahlak” sözcüğü Türkçede ise “belli bir toplumun belli bir döneminde bireysel ve toplumsal davranış kurallarını saptayan ve inceleyen bilim” olarak tanımlamıştır²²⁷. Bir başka tanım ise ahlaki “davranışlara ilişkin belirli bir yerde ve zamanda geçerli olan değer yargıları sistemidir” şeklinde tanımlamıştır²²⁸.

“Bir insanın yaradılışı gereği gerçekleştirdiği davranış” anlamına gelen Arapça “Hulk” sözcüğünün çoğulu olan ahlak; huy, mizaç anlamlarını çoğul olarak kapsar.

Dilimizde ahlak; kişisel ahlak olarak aktöre, toplumsal ahlak olarak töre ve bilimsel ahlak olarak töre bilim sözcükleriyle karşılanmıştır. Fransızcadaki éthique ve morale sözcüklerini töre bilim sözcüğüyle açıklamak olanaklıdır. Fransızca morale, İngilizce morality karşılığı Türkçede ahlak, Fransızcada éthique, İngilizce’de ethics, Türkçede ahlak felsefesi anlamına gelen etik olarak karşılık bulmuştur²²⁹.

Denetçi açısından etik, denetçinin denetim sırasında yaşadığı ikilem karşısında alacağı kararın mesleki davranış kuralları açısından doğru ya da yanlış olduğuna karar verirken kullandığı kişisel değer yargılarıdır. Bu nedenle de alınacak olan etik karar denetçiden denetçiye farklılık gösterecektir. Çünkü etik ya da ahlaki kararlar denetçide ikilem yaratan ve denetçinin daha öznel olarak aldığı kararlardır. Denetçi bu tür karar ikilemlerinde şekillendiği kültürün ona aşılması olduğu değer yargılarına göre davranacaktır.

Etik (ahlaki) ikilem ise bireyin uygun davranış biçiminin ne olduğuyla ilgili yaşamadığı çelişkiyi içermektedir. Karar alıcı durumunda olan kişinin aldığı kararlardan birden fazla kişinin etkilendiği durumlardır²³⁰ diye tanımlanabilir.

Burada önemli bir nokta da hangi davranışın etik hangi davranışın etik dışı olduğunun denetçi tarafından algılanmasıdır. Denetçinin şekillendiği kültürel ortam

²²⁷ Hancerlioğlu ,a.g.e., s.8

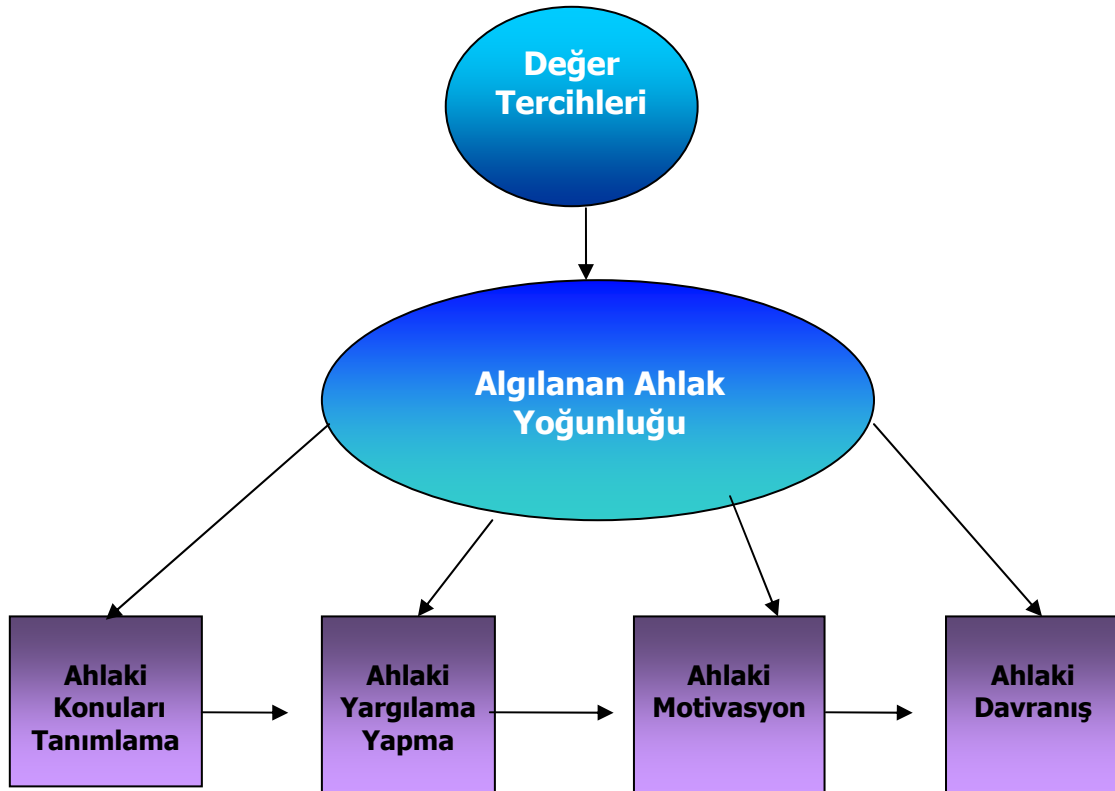
²²⁸ Haldun Tepe, “Bir Felsefe Dalı Olarak Etik”, **Doğu-Batı** Yıl.1., Sayı.4, Ağustos, (1998), s.9-24

²²⁹ Hancerlioğlu,ag.e., S.9

²³⁰ R.O. Whittington, K. Pany, **Principles of Auditing** , (2001, McGraw-Hill International Edition, Singapore), s.63

denetçinin yaşayacağı etik (ahlaki) ikilemi etkileyecektir. Bir kültür için etik dışı sayılan bir davranış bir başka kültür için etik sayılabilir.

Etik ya da ahlaki davranış; iyi, doğru, haklı, saygı değer ve övgüye değer olarak görülen davranıştır. Ahlaki olmayan davranış ise yanlış, onaylanmayacak ya da bir zorunluluğu yerine getirmeyen davranıştır. Bir davranışın ahlaki ya da ahlaki olmadığını saptama belli bir ahlaki teoriye ve toplumsal değerlerden gelen prensip, kural ve rehberlere dayanır²³¹. Shafer, Morris ve Kechand²³²'in çalışmasında yer alan Ahlaki Karar Alma Modeli şöyledir:



Şekil 14. Ahlaki Karar Alma Modeli

Kaynak: Shafer, Morris ve Ketchand (2001) s.226

²³¹ Türk, a.g.e., s,72

²³² William E. Shafer, Roselyn E. Morris, Alice A. Ketchand, "Effects Of Personal Values On Auditors' Ethical Decisions" **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Cilt 14, S.3, 2001, s.226

Ahlaki ikilem ya da çatışma yaşayan bireyler, bu durum sonucunda ahlaki ya da ahlaki olmayan kararlar alabilecek ya da davranışlarda bulunabilecektir²³³

Denetçi denetim sırasında bir çok karar almak durumundadır. Bu kararların alınmasında denetçi de her karar alıcı gibi şekil 4 gösterilen klasik karar alma adımlarını denetimde karşılaştığı sorunlara uygulayarak çözüme ulaştırmaya çalışır.

Denetim sırasında denetçinin karşılaşacağı denetim kararlarını iki farklı gruba ayırarak incelemenin uygun olacağını düşünüyoruz. Bu kararlardan ilki denetçinin elindeki bulgulara dayanarak vereceği ve hemen hemen herkes için doğru sayılan ve eldeki bulgularla her denetçinin büyük oranla aynı kararı alması beklenen kararlardır. İkinci karar türü ise denetçiyi her açıdan zorlayan, kolay alınamayan, çok yönlü düşünmesini gerektiren, kısaca denetçiye ikilem yaşatan kararlardır. Bu tür kararlar denetçinin denetim sürecindeki bağımsızlığını etkiler. Denetçinin inisiyatifinde olan ve belki de denetçiyi karar almada zorlayan kararlar olabilir. Alacağı kararın hem denetlenen şirket, hem çalıştığı denetim firması, hem de bilgi kullanıcıları açısından zarar verici olmaması kimi zaman denetçinin alacağı kararı güç duruma getirebilir.

Weaver²³⁴ tarafından “Uluslararası şirketlerde etik programlar: yönetimin etik değerlerinde kültürel etkiler” adlı çalışma yapılmıştır. Weaver çalışmasında farklı kültürlerin işletme etik değerlerinin farklı algılandığı ve farklı uygulandığı sonucuna ulaşmıştır. Weaver çalışmasını Hofstede'nin kuramı ile ilişkilendirmiş ve güç mesafesinin az olduğu A.B.D. gibi ülkelerde hangi durumda olursa olsun bütün çalışanların etik değerlere saygılı oldukları ve uyguladıkları sonucunu ortaya koymuştur. Bunun yanında güç mesafesi çok olan Fransa gibi toplumlarda ise çalışanların daha çok yöneticilerinin isteklerini dikkate aldıkları sonucu ortaya çıkmıştır.

Sonuç olarak, Weaver çalışmasında farklı kültürel yapılarda etik değerlerin farklılıklar gösterdiğini açıklamıştır.

²³³ Türk, a.g.e.,s,72

²³⁴ Gary R. Weaver, Ethics Programs in Global Businesses: Culture's Role in Managing Ethics, **Journal of Business Ethics**,(2001), S.30, s 3-15

Bireyci kültürlerde grubun amaçları kişisel amaçlardan önde gelmektedir. Kolektif kültürlerde ilişkilerin daha uzun süreli olması ve geleneksel bir yapıya dayanması beklenmektedir. Oysa bireyci kültürlerde kişiler ilişkilere daha az iyimser bakarlar ve ortak paydanın azalması durumunda biteceğini kabul ederler.

Bireyci toplumlarda yöneticiler hem baskın emir veren durumunda, hem de dinleyici durumundadır ve yöneticiyle çalışanlar arasında direkt bir iletişim vardır. Kolektif kültürlerde çalışanlar yöneticileriyle çatışmaya girmekten kaçınırlar. Eğer bir çatışma yaşanırsa çalışan kişi çalıştığı grup içinde kendini mutsuz hisseder.

Roxas ve Stoneback²³⁵ tarafından yapılan çalışma etik ikilemi kültürel boyutlarıyla ortaya koymuştur. Bu çalışmada şu sorulara yanıt aranmıştır:

- Etik ikilem farklı kültürlerde farklı mı algılanıyor?
- Etik ikilem karşısında farklı kültürlerde davranışlar farklı mı oluyor?
- Farklı kültürlerdeki denetçiler karşılaştıkları bu tür etik kararlarda farklı yanıtlar mı veriyorlar?

Bu çalışma dokuz farklı kültürel yapıya sahip ülkedeki (ABD, Kanada, Avustralya, Almanya, Filipinler, Tayland, Çin, Ukrayna, Moldavya) denetçiler üzerinde yapılmıştır. Etik karar süreci; etik ikilemin algılanması, hareketin belirlenmesi ve sonuçların algılanması olarak bölümlendirilip, etik yargılama yapıp karar vermeleri istenmiştir.

Çalışmanın sonunda Roxas ve Stoneback kültürün etik kararlar süreci üzerinde son derece etkili olduğunu saptamıştır. Bu çalışma sonunda, etik ikilem farklı kültürlerde farklı mı algılanıyor? Etik ikilem karşısında farklı kültürlerde davranışlar farklı mı oluyor? Farklı kültürlerdeki denetçiler karşılaştıkları bu tür etik kararlarda farklı yanıtlar mı veriyorlar? Sorularına ise “*evet*” yanıtı verilmiştir.

²³⁵ M.L. Roxas, J.Y. Stonebeck, “An Investigation of The Ethical Decision-Making Process across Varying Cultures” **The International Journal of Accounting**, (1997) Cilt. 32, Sayı.4, s.503-535

Hunt ve Vitell tarafından yapılan çalışmada etik konusunda şunlar söylenmiştir: “etik kararlar kültürel değerlerin derinliklerindedir. İnsanlar *iyi, kötü, doğru, yanlış, önemli, önemsiz* gibi daha bir çok konu hakkında bilgi sahibidir”²³⁶.

Jones ve Ponemon etik davranışların oluşumunda psikolojik gelişimin önemi üzerinde durmuşlar ve “*ne yapmak muhasebeciler için daha çok ya da daha az iş etiğine uygundur*” sorusuna yanıt aramışlardır.²³⁷ Jones ve Ponemon yaptıkları çalışmada etik davranışın önemini söyle vurgulamışlardır.²³⁸

Etik davranış, muhasebe ve denetim uygulamalarında yargı, davranış ve eylemlerin belirleyicisi olarak önemlidir.

Denetimde etik davranışlar daha çok müşteri işletme ile olan çatışmalardır²³⁹. Yönetimle yaşanan denetim çatışmaları denetçilerin bağımsızlığını etkilemektedir²⁴⁰. Örneğin; müşteri işletmenin finansal durumu, denetim sonrası denetçi şirketin kazanacağı para ve müşteri işletmeye yapılan yönetim danışmanlığı ve denetim şirketinin ünü, denetçinin denetim sırasında bağımsız davranmasını etkileyen etkenlerdir²⁴¹.

Denetçinin etik davranışları ile ilgili Tsui²⁴² tarafından yapılan bir başka çalışmada da, etik düşünme ve etik davranış üzerinedir. Bu çalışmada Hong Kong’lu denetçilerin karşılaştıkları denetim çatışmalarında etik düşünme ve etik davranma düzeylerindeki farklılıklar araştırılmıştır. Bu farklılıklar Hofstede’nin kültür kuramına göre incelenmiş ve Hong Kong’lu denetçilerle ABD’li denetçilerin etik düşünme ve

²³⁶ M.L. Roxas, J.Y. Stonebeck a.g.e.,s.504

²³⁷ S. K. Jones, L.A. Ponemon A Comment on “A Multidimensional Analysis of Selected Ethical Issues in Accounting” **The Accounting Review**, (1993), Cilt. 68 Sayı.2, s.411

²³⁸ A.g.e., s.412

²³⁹ Judy S. L. Tsui, “Auditors’ Ethical Reasoning: Some Audit Conflict and Cross Cultural Evidence” **The International Journal of Accounting**, (1996), Cilt. 31 Sayı.1 s.121-133

²⁴⁰ F. G. Gul, “Size of Audit Fee and Perceptions of Auditors’ Ability to Resist Management Pressure in Audit Conflict Situations” **Abacus** (September 1991) s.162-172

²⁴¹ F.A. Gul, J. Tsui, “An Empirical Analysis of Hong Kong Bankers’ Perceptions of Auditor Ability to Resist Management Pressure in an Audit Conflict Situations” **Journal of International Accounting Auditing and Taxation**, Cilt:1 Sayı.2 (1992) s. 177-190

²⁴² Judy S. Tsui, “Auditors’ Ethical Reasoning: Some Audit Conflict and Cross Cultural Evidence”, **The International Journal of Accounting**, (1996) Cilt.31, Sayı.1, s.121-133

davranma konusunda kültürel yapılarının etkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu araştırma sonucunda etik düşünce düzeyi yüksek çıkan denetçilerin müşterilerinin etik kurallarına aykırı isteklerini yerine getirme düzeylerinin düşük olduğu ortaya çıkmıştır. Etik düşünme düzeyleri yüksek çıkan denetçilerin daha bağımsız davrandıkları belirlenmiştir. Hong Kong’lu denetçilerin etik düşünme ve davranma düzeyleri ABD’li denetçilere göre daha düşük çıkmış ve bu durumun kültürel farklılıklardan kaynaklandığı belirlenmiştir.

Bir başka çalışma Gul, Ng ve Tong tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada denetim çatışması içinde Çinli denetçilerin etik davranışları incelenmiştir. Bu çalışmada 53 denetçiye ulaşılmıştır. Gul, Ng ve Tong hipotezlerini oluştururken muhasebecilerin etik dışı davranışlarının ekonomik nedenlerle oluştuğu düşüncesiyle suç içeren faaliyetlere odaklanmışlardır. Çalışmalarında Kohlberg’in 1969 yılında geliştirdiği “Düşünsel Ahlak Geliştirme Kuramı” (Cognitive Moral Development Theory) temel alınmıştır.

Bu kurama göre, bireysel etik kararları üç farklı aşamaya bağlı olarak formüle edilmiştir. Birinci aşama gelenek öncesi evre (*pre-conventional*) diye adlandırılmış ve birey üzerinde durmuştur. İkinci aşama geleneksel evredir (*conventional*) ve ilişkiler üzerinde durulmuştur. Üçüncü aşama gelenek sonrası (*post-conventional*) aşamadır. Bu aşamada kişisel ilkelere odaklanılmıştır. Şekil 1’de bu üç aşama açıklanmıştır.

Çalışmaları sonucunda Gul ve arkadaşları, denetçi bağımsızlığı azaldıkça etik olmayan davranış oranının yükseldiğini ortaya koymuşlardır.²⁴³

Gul ve arkadaşları tarafından çalışmalarında ilk olarak; etik kararlar söz konusu olduğunda denetçinin etik kurallara aykırı davranma olasılığının düşük olduğu belirlenmiştir. İkinci olarak; riski belirleme ile denetçinin, etik dışı davranışı arasında negatif bir ilişki bulunamamıştır. Üçüncü olarak; denetçinin hataları algılama düzeyiyle, etik dışı davranma olasılığı arasında negatif ilişkiyi destekleyecek güçlü bir bağ kurulamamıştır. Son olarak; riskleri ortaya çıkarmada denetçilerin sezgileri çok yüksek

²⁴³ F.A. Gul, J. Andy Y. Ng, Marian Yew Jen Wu Tong, “Chinese Auditors’ Ethical Behavior in an Audit Conflict Situation” **Journal of Business Ethics**, Sayı.42 (2003) s. 379-392

olmasına karşın, etik kararlar almaları gereken durumlarda ekonomik nedenler söz konusu ise etik dışı davranışlarda bulunma olasılıklarının yüksek olduğudur.

Gelenek Öncesi Aşama

Bireye odaklanmıştır.

1-Ceza ve itaat eğilimi: **Öncelikle cezadan kaçınmak için ve otoriteye itaat önemlidir. Bunlar uğruna her türlü davranışta bulunulabilir.**

2- Egoizm ve basit değiş tokuş (Çıkar alışverişi eğilimi): **Sadece maliyeti dikkate almak ve kendi yararına olan şeyleri yapmak önem taşıyor (Kişisel çıkarlara hizmet eden davranış doğru sayılır. Çıkar yoksa uğraşılacak bir şey yoktur.)**

Gelenek Aşaması

İlişkilere odaklanmıştır.

3- Bireyler arası uyum: **Kibar, düşünceli ve insanlarla iyi ilişkiler içinde olmak önemlidir. Bireyin içinde bulunduğu çevre ile olan ilişkilerine odaklanılır.**

4- Kanun ve düzen eğilimi: **Toplum içinde yaşayan her birey kanunlar tarafından korunur ve onlara uymak zorundadır. Kanunlar mutlaklıdır.**

Gelenek Sonrası Aşama

Kişiler yardımcı olacak ilkelere odaklanmıştır.

5- Toplumsal Kararlar (Sosyal sözleşme aşaması) : **Her ne olursa olsun belirlenmiş prosedürlere uymak zorundadır. Kanun ve kurallar dürüstlüğe odaklanmıştır. Kanunların oluşturulmasında eşitlik dikkate alınır. Kanunlar, çoğunluğun görüşü doğrultusunda, zamanla değişebilir.**

6- Toplum yararına yapılacak çalışmalar isteğe bağlı değildir (Evrensel ahlak ilkeleri aşaması): **Rasyonel ve tarafsız düşünen insanlar toplum yararına yapılacak olan çalışmalara katılmayı bir görev bilirler. Rasyonel düşüncenin, insanlar tarafından tanımlanan genel prensiplerden ve doğrulardan oluşan kanun ve kuralların eşitliğini yansıttığına inanılır. Kanunlardan bağımsız olarak evrensel insani değerler doğrultusunda yargıya varır.**

Şekil: 15. Etik Yargılamanın Altı Aşaması

Kaynak: F.A. Gul, J. Andy Y. Ng, Marian Yew Jen Wu Tong, "Chinese Auditors' Ethical Behaviour in an Audit Conflict Situation" **Journal of Business Ethics**, (2003) Sayı.42 s. 383

Yukarıdaki Tablo 15 Hofstede'in kuramı ile ilişkilendirildiğinde bireycilik düzeyi yüksek olan Amerikalıların çıkar alışverişi ve evrensel ahlak ilkeleri aşamasında;

daha kolektif olan Türklerin ise, bireylerarası uyum kanun ve düzen veya sosyal sözleşme evrelerinde yer aldıklarını söyleyebiliriz. Risk alma eğilimi yüksek olan Amerikalıların 2'inci ve 6'ncı aşamada yoğunlaştıklarını söylemek olanaklıdır. Güç mesafesi yüksek olan Türk toplumunda 1'inci, 3'üncü ve 4'üncü aşamalarda yoğunlaşmalar görülmektedir.

2.3. Denetçinin Karar İkilemlerinin Hofstede'nin Kültür Kuramıyla ilişkisi

Karar ikilemi denetçiyi çelişkide bırakan ve sonuçlarından bir çok kişinin etkileneceği kararlardır. Bu durumlarda denetçi yaşadığı karar ikilemlerini mesleki davranış kurallarını ve toplumsal değer yargılarını göz önüne alarak çözüme ulaştırmalıdır. Bir denetçi karşılaştığı karar ikilemlerini işletme bilgilerinden yararlanacak olan bütün kullanıcıları düşünerek çözüme ulaştırmalıdır.

Denetçinin kullanabileceği profesyonel etik kuralları olmasına rağmen denetçi müşteri işletmenin istekleri karşısında bağımsız davranmaktan uzaklaşabilir. Denetçi ekonomik gücü elinde bulunduran müşterisini memnun etmek güdüsüyle bağımsızlığından uzaklaşabilir²⁴⁴.

Etik ikilem ya da çatışma yaşayan bireyler, bu durum sonucunda etik ya da etik olmayan kararlar alabilecek ya da davranışlarda bulunabilecektir²⁴⁵. Ne zaman denetçi bir etik sorunla yüz yüze kalırsa daha çok başkalarının zararlarını dikkate alma ve etik davranış kullarına uyma eğilimi göstermelidir²⁴⁶.

Hofstede'ye göre, bireyci kültürlerde birey için kişisel amaçlara giden toplumsal amaçlar desteklenir. Kolektif kültürler ise bireyci kültürlerin tam tersidir. Kolektif kültürlerde hiyerarşi kabullenilir ve yöneticilerle çalışanlar arasındaki ilişki gelenekseldir.

²⁴⁴ Hollis Ashbaugh, "Ethical Issues Related to The Provision of Audit and Non-Audit Services: Evidence from Academic Research", **Journal of Business Ethics**, (2004) S 52, s.143-148

²⁴⁵ Türk, a,g,e, s,72

²⁴⁶ Bent Warming-Rasmussen ve Carolyn A. Windsor, "Danish Evidence of Auditors' Level of Moral Reasoning and Predisposition to Provide Fair Judgments" **Journal of Business Ethics**, (2003), S.47, s.77-87

Bireyci kültürlerde kişiler çatışma yönetimi kurallarına uygun olarak çalışır ve sorunları konuşarak çözmeye çalışırlar. Kolektif kültürlerde ise kişiler mümkün olduğunca çatışma yaşamaktan kaçınırlar²⁴⁷.

Hofstede'ye göre erkeklik karşıtı kadınlık olgusunun karar ikilemleri açısından incelendiğinde yine farklı kültür yapılarında farklılıklarla karşılaşmak kaçınılmazdır. Erkeklik olgusu fazla olan kültürlerde hırs, başarı, rekabet ön plandadır. Bu nedenle erkeklik olgusu yüksek toplumlarda şekillenen denetçinin yaşadığı karar ikilemlerinde müşteri işletmenin ya da başkalarının etkisinde kalmadan karar almaları beklenir. Kadınlık olgusu fazla olan toplumlarda ise karar ikilemleri daha kişisel ilişkilerle çözülmeye çalışılır. Etik problemler farklı kültürlerdeki denetçiler tarafından farklı şekillerde de olsa algılanır. Fakat bu sorunlara bakış açıları ve çözüm üretmelerinde farklılıklar vardır. Örneğin; erkeklik olgusu yüksek olan kültürlerde karar ikilemlerine bakışta ilk odak noktasının maddi konular olduğu belirlenmişken, kadınlık olgusu yüksek kültürlerde ise daha çok ilişkilerin ön plana çıktığı belirlenmiştir²⁴⁸.

Belirsizlikten kaçınma puanı güçlü kültürlerde denetçileri şüpheli ve belirsiz durumlar hırs ve kuşkuya götürecektir. Denetçi kendisini yönlendirecek yazılı kurallar olmasını bekleyecektir. Nadiren kendi kişisel inisiyatifini kullanması beklenir. Belirsizlikten kaçınma puanı zayıf kültürlerde ise denetçinin karar ikilemi yaşadığı durumlarda kendi inisiyatifini kullanarak karar alması beklenir.

²⁴⁷ P.Trubinsky, S. Ting-Toomey ve S. Lin, "The Influence of Individualism-Collectivism and Self-Monitoring on Conflict Styles" **International Journal Of Intercultural Relations**, S.15, s.65-84

²⁴⁸ S. J. Vitell, "The Effects of Culture on Ethical Decisions-Making: An Application of Hofstede's Typology", **Journal of Business Ethics**, Cilt.12, s.753-760

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DENETÇİNİN KÜLTÜRÜNÜN DENETİM SÜRECİNE YANSIMASININ ANALİZİ

1. ARAŞTIRMANIN KONUSU

Bu araştırmanın konusu; **denetçinin şekillendiği kültürün etkilerinin, denetim sürecine yansıyor yansımadığını araştırmaktır.**

Denetçiler içinde buldukları kültürden etkileniyorlarsa, bu durumda bu etkiyi denetim sürecinde de görmek mümkün olacaktır. Bu çalışmada, bireylerin içinde yaşadıkları toplumun kültürlerinden etkilendikleri gerçeğinden yola çıkarak, denetçilerin de birey olarak şekillendikleri kültürü işlerine, diğer bir ifadeyle, denetim sürecine taşıdıkları varsayımı araştırılmıştır. Bu kültürel etki Hofstede'in kültür modeline dayalı olarak ölçülmüştür.

2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırmanın amacı; ilk olarak Hofstede'in oluşturduğu kültür modeli dikkate alınarak, Türkiye'de denetim yapan denetçilerin kültürel yapılarını değerlendirmektir. Hofstede yaptığı çalışmada bir çok ülke gibi Türkiye'ye de modelinde yer vermiştir.

Çalışmada öncelikle, Hofstede'in modelindeki kültür boyutları denetçiler gibi seçilmiş bir grup üzerinde test edilip, çıkan sonuca göre denetçinin kültürünün denetim sürecindeki etkileri incelenmiştir. İncelenen grup, belirli bir kültürel çevrede yetişmiş aynı iyi eğitimi almış, toplumda saygın yeri olan bir meslek grubudur.

Daha sonra, denetçinin kültürünün denetim sürecine yansması incelenmiştir.

3. ARAŞTIRMA PROBLEMİ

Denetçi, kültürel etkilenmeler altında, denetim görevinin ve denetim standartlarının öngördüğü nesnel davranmayı başarabilmekte midir?

4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Araştırmada anket uygulanmış ve anketler web üzerinden doldurulmuştur. Bu amaçla araştırmamıza özel, bir web sayfası tasarlanmış (www.erturan.com) ve anket özel olarak kodlandırılmıştır.

Anketimiz kişisel sorular, kültürel sorular ve denetim ile ilgili sorular olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır.

Anketin değerlendirmesinde “karşılaştırmalı ilişkisel tarama modeli” kullanılmıştır.

4.1. Evren ve Örneklem

Çalışmamızda SPK tarafından kabul edilmiş olarak denetim yapan 95 şirket SPK’dan alınarak evren olarak kabul edilmiştir. Bu şirketlerin 65 tanesinin fiili olarak denetim yaptığı bilgisi alınmış ve bu şirketlere elektronik posta aracılığıyla, çalışmanın konusu ve ankete çevrimiçi, gerçek zamanlı ulaşabilecekleri adres linki gönderilmiştir.

Gönderilen anketlerin 63 tanesi geri dönmüş, yani anketlerde %97’ oranında bir geri dönüşüm sağlanmıştır.

4.2. Veri Toplama Aracı

Yabancı literatür ve özellikle Hofstede’in kültür boyutlarını ele aldığı ölçek uyarlanarak hazırlanan anket formu, üç ana bölümden oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle, denetim süreci dikkate alınarak sorular A’dan, E’ye kadar 5 bölüm şeklinde hazırlanmıştır. Anketin bölüm başlıkları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

Bölüm A-Kişisel Bilgiler

Bu bölüm, 5 sorudan oluşmaktadır. Bu sorular denetçilerin kişisel özellikleri belirlemeyi hedeflemiştir.

Bölüm B-Kişisel Risk Alma Yaklaşımınız

Bu bölüm, kişinin risklere bakışını değerlendirmeyi amaçlamaktadır ve 2 sorudan oluşmaktadır.

Bölüm C-İş Özelliklerinin Önemi

Bölüm C, 8 sorudan oluşmaktadır. Bu bölümdeki amaç kişinin kültürel yaklaşımını belirlemektir.

Bölüm D-Denetim İşinin Alınması

Bu bölüm, 4 sorudan oluşmaktadır. Bu sorularla denetim işinin kabul aşamasında denetçinin yargısı ölçülmeye çalışılmaktadır.

Bölüm E-Barın A.Ş. Denetim Süreci

Bu son bölüm, denetçinin, denetim sürecinde alması gereken, ikilem yaratan kararlardaki tutumunu ölçmeyi hedeflemektedir.

5. ARAŞTIRMA BULGULARI

63 denetçinin yanıtlarından oluşan araştırma verileri, öncelikle demografik özellikler bakımından dağılımlarına göre incelenerek, her bir soru için betimsel istatistikler hesaplanmıştır. Daha sonra C bölümündeki kültürle ilgili yargılar, faktör analizi ile boyutlandırılarak söz konusu boyutların çeşitli demografik özelliklere göre farklılığının “Tek Yönlü Varyans Analizi” kullanılmıştır. Verilerin analizinde SPSS 13.0 paket programından yararlanılarak anlam düzeyi %1 alınmıştır.

5.1. Betimsel İstatistikler

63 denetçinin demografik özellikler bakımından dağılımı Tablo14’de özetlenmiştir. Denetçilerin %89 gibi büyük bir çoğunluğu erkek denetçilerden oluşmaktadır. Eğitim düzeyi açısından bakıldığında 34 denetçi üniversite (%54). 18 denetçi yüksek lisans (%28.6) ve 11 denetçi ise doktora eğitimi (%17.5) almıştır. Aynı şekilde yaşa göre dağılıma bakıldığında ise Türkiye’deki denetçilerin daha çok 35-

44 yaş arasında oldukları (%31.7) belirlenmiştir. İş deneyimi açısından bakıldığında denetçilerin, pozisyonlarının daha çok ortak (%39.7) ya da denetim şirketinde yönetici (%22.2) olduğu gözlenmektedir.

Tablo 14. Demografik Özellikler Bakımından Değişim

| DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER | | FREKANS | YÜZDE |
|-----------------------|------------|---------|-------|
| YAŞ | 35'in altı | 16 | 25.4 |
| | 35-44 | 20 | 31.7 |
| | 45-50 | 9 | 14.3 |
| | 50+ | 18 | 28.6 |
| CİNSİYET | Bayan | 7 | 11.1 |
| | Bay | 56 | 88.9 |
| EĞİTİM | Üniversite | 34 | 54.0 |
| | Y.Lisans | 18 | 28.6 |
| | Doktora | 11 | 17.5 |
| DENEYİM | 1 yıl altı | 1 | 1.6 |
| | 1-5 yıl | 12 | 19.0 |
| | 6-10 yıl | 6 | 9.5 |
| | 11-15 yıl | 22 | 34.9 |
| | 16+ | 22 | 34.9 |
| POZİSYON | Ortak | 25 | 39.7 |
| | Yönetici | 14 | 22.2 |
| | Denetçi | 7 | 27.0 |
| | Diğer | 7 | 11.1 |

Tablo 15. B Grubu: Kişisel Risk Alma Yaklaşımı Sorularının Dağılım Tablosu

| B1; Sizin için anlamlı olan bir parayla %50 kaybetme %50 paranızı ikiye katlamak üzere kumar oynamaya ne kadar isteklilik gösterirdiniz” | | | | | | | | | | | |
|---|------|--------------|------|------------|------|-------------|------|------------------------|------|----------|----------------|
| Kesinlikle İstemem | | İstemem | | Kararsızım | | İsterim | | Kesinlikle İsterim | | Ortalama | Standart Sapma |
| f | % | f | % | f | % | f | % | F | % | 1.9048 | 0.979 |
| 27 | 42.9 | 20 | 31.7 | 12 | 19.0 | 3 | 4.8 | 1 | 1.6 | | |
| B2: Aşağıdaki ifadeye ne kadar katılıyorsunuz “Çalışanlar şirketin lehine de olsa şirketin kurallarını bozmamalıdır” | | | | | | | | | | | |
| Kesinlikle Katılmıyorum | | Katılmıyorum | | Kararsızım | | Katılıyorum | | Kesinlikle Katılıyorum | | Ortalama | Standart Sapma |
| f | % | f | % | f | % | f | % | F | % | 3.1587 | 1.4614 |
| 12 | 19.0 | 12 | 19.0 | 7 | 11.1 | 18 | 28.6 | 14 | 22.2 | | |

Kişisel risk alma yaklaşımlarının belirlenmesi amacıyla yöneltilen B₁ ve B₂ cümlelerinin dağılımına bakıldığında denetçilerin B₁ diye adlandırılan “Sizin için anlamlı olan bir parayla %50 kaybetme %50 paranızı ikiye katlamak üzere kumar oynamaya ne kadar isteklilik gösterirdiniz” sorusuna 1.9048 ortalama ile isteklilik göstermiş diğer bir ifadeyle, *olumsuz* yargı belirtmişlerdir.

B₂ diye adlandırılan “Çalışanlar şirketin lehine de olsa şirketin kurallarını bozmamalıdır” cümlesine ise 3.1587 ortalama ile *kararsızlıktan katılmaya* doğru olumlu yargı söz konusudur.

Standart sapma açısından iki yargı değerlendirildiğinde ise B₁ cümlesine verilen yanıtların, B₂ cümlesine göre daha benzer olduğu söylenebilir. Yüzdelerle bakıldığında B₁'e katılım yaklaşık (%42.9+31.7) 74.6 *olumsuz* yargıda toplanırken, B₂ yargısına katılım hemen her düzeyde görülmüştür.

Bu yargıları Hofstede'e göre yorumlarsak; kolektif toplum yapılarına sahip, belirsizlikten kaçınan, erkeklik olgusu düşük ve güç mesafesi fazla olan kültürlerde bireyler risk almaktan hoşlanmazlar. Yaptığımız anket sonuçları da Hofstede'in sonuçlarını desteklemektedir. Bu bakımdan, denetçilerin risk alma yaklaşımı ile ilgili sorulara olumlu bakmamaları beklenen bir sonuçtur. Fakat B₂ sorusunda sonuç, verilen yargıya katılma eğiliminde de olsa bu soruya verilen bütün yanıtlar incelendiğinde her düzeyde katılım olması denetçilerin yaş ortalamaları ile ilişkilendirilebilir.

Tablo 16. C Grubu Soruların Dağılımı

| İş ve İş Ortamıyla İlgili Tutumlar (Kültürle İlgili Yargılar) | Kesinlikle Önemli Değil | | Önemli Değil | | Kararsızım | | Önemli | | Kesinlikle Önemli | | Ortalama | Standart Sapma |
|--|----------------------------|-----|--------------|------|------------|------|--------|------|----------------------|------|----------|-------------------|
| | F | % | f | % | f | % | f | % | f | % | | |
| C ₁ : Size başarı hissi verecek zor işleri yapmak | 1 | 1.6 | 4 | 6.3 | 7 | 11.1 | 34 | 54.0 | 17 | 27.0 | 3.9841 | 0.88886 |
| C ₂ İş ortamında daha az stresli olmak. | 1 | 1.6 | 2 | 3.2 | 9 | 14.3 | 29 | 46.0 | 22 | 34.9 | 4.0952 | 0.87463 |
| C ₃ Üstlerinizle iyi ilişkilerde olmak | 4 | 6.3 | 9 | 14.3 | 33 | 52.4 | 0 | 0 | 17 | 27.0 | 3.9365 | 0.99795 |
| C ₄ İşinizde güvende olduğunuzu hissetmek | 0 | 0 | 2 | 3.2 | 7 | 11.1 | 34 | 54.0 | 20 | 31.7 | 4.1429 | 0.73741 |
| C ₅ İşinize kendi yöntemlerinizi uygulayabilme özgürlüğü..... | 0 | 0 | 5 | 7.9 | 2 | 3.2 | 34 | 54.0 | 22 | 34.9 | 4.1587 | 0.82709 |
| C ₆ Takım arkadaşlarınızla iş birliği içinde çalışabilmek | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 3.2 | 28 | 44.4 | 33 | 52.4 | 4.4921 | 0.56434 |
| C ₇ Prestijli bir şirkette çalışmak | 0 | 0 | 2 | 3.2 | 4 | 6.3 | 42 | 66.7 | 15 | 23.8 | 4.111 | 0.65034 |
| C ₈ İş tanımınızın iyi belirlenmiş olması | 1 | 1.6 | 0 | 0 | 3 | 4.8 | 39 | 61.9 | 20 | 31.7 | 4.222 | 0.68261 |

Tablo 16'ya göre C₁ ve C₃ haricindeki kültüre ilişkin yargıların *kesinlikle önemli* görülmesine doğru bir eğilim gözlenmektedir. Denetçiler arasında varyasyonun en az olduğu, birbirlerine daha yakın yargı belirttikleri cümle ise C₆'dır. Bu grup sorular faktör analizi ile ileride daha ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

Yapılan ankette kültürle ilgili sorulan 8 soru ikiyeşerli olarak kendi içinde ilişkilendirilerek yorumlanmıştır.

C₁: Size başarı hissi verecek zor işleri yapmak ve C₈: İş tanımınızın iyi belirlenmiş olması. (*Bireycilik karşıtı kolektiflik*)

C₂: İş ortamında daha az stresli olmak ve C₄: İşinizin güvenli olduğunuzu hissetmek. (*Belirsizlikten kaçınma*)

C₃: Üstünüzle iyi ilişkilerde olmak ve C₇: Prestijli bir şirkette çalışmak. (*Güç mesafesi*)

C₅: İşinize kendi yöntemlerinizi uygulayabilme özgürlüğüne sahip olmak ve C₆: Takım arkadaşlarınızla işbirliği içinde çalışabilmek şeklindedir. (*Erkeklik olgusu karşıtı kadınlık olgusu*)

Tablo 17. D₁ – D₅ Grubu Soruların Dağılımı

| Yargılar | Kesinlikle Önemli Değil | | Önemli Değil | | Kararsızım | | Önemli | | Kesinlikle Önemli | | Ortalama | Standart Sapma |
|--|-------------------------|-----|--------------|------|------------|------|--------|------|-------------------|------|----------|----------------|
| | f | % | f | % | f | % | f | % | f | % | | |
| D ₁ Şirketinize ödenecek para | 1 | 1.6 | 4 | 6.3 | 10 | 15.9 | 40 | 63.5 | 8 | 12.7 | 3.7937 | 0.80640 |
| D ₂ Müşteri şirketin ünü | 3 | 4.8 | 9 | 14.3 | 5 | 7.9 | 33 | 52.4 | 13 | 20.6 | 3.6984 | 1.101 |
| D ₃ Müşterinin iç kontrolü | 4 | 6.3 | 1 | 1.6 | 2 | 3.2 | 38 | 60.3 | 18 | 28.6 | 4.0317 | 0.98322 |
| D ₄ Müşterinin geçmişteki finansal yapısı | 0 | 0 | 11 | 17.5 | 3 | 4.8 | 35 | 55.6 | 14 | 22.2 | 3.8254 | 0.97616 |
| D ₅ Sizinve/veya şirketinizin ünü | 1 | 1.6 | 10 | 15.9 | 2 | 3.2 | 37 | 58.7 | 13 | 20.6 | 3.8095 | 0.99769 |

Tablo 17 incelendiğinde özellikle D₃'teki yargıların *önemliden, kesinlikle önemliye* doğru bir eğilim sergiledikleri (Ort: 4.0317), diğerlerinde ise *kararsızlıktan, önemli* görmeye doğru bir eğilim oluşturdukları gözlemlenmektedir. Bu grup yargılarda denetçiler arasındaki varyasyon fazladır. Özellikle D₂'ye yönelik yargılar önemli varyasyon göstermektedir. D₂'nin S.sapması:1.101

Tablo 17'nin sonuçları incelendiğinde ise ortaya çıkan sonuç şöyledir;

D₁ Şirketinize ödenecek para; denetçiler bu soruya %15.9 kararsızım, % 63,5 önemli %12.7 kesinlikle önemli yanıtlarını vermişlerdir. Bu soru için Ortalama Değer 3.7937 ve S.Sapma 0.80640 dır.

İkinci sırada D₂ Müşteri şirketin ünü gelmektedir. Bu soruya verilen yanıtlara bakıldığında ise % 52.4 önemli, %20.6 kesinlikle önemlidir. Yine aynı soruda %14.3 önemli değil diye yanıtlamıştır. Bu sorunun Ortalama Değeri 3.6984 ve S.Sapması 1.101'dir. S.Sapması en yüksek olan yani denetçilerin çok değişken yanıtlar verdiği bir sorudur.

Üçüncü sırada D₃ Müşterinin iç kontrolü gelmektedir. Bu soruda %60.3 önemli, %28.6 çok önemli yanıtlarını vermiştir. Bu sorunun Ortalama Değeri 4.0317 ve S.Sapması ise 0.98322'dir.

Dördüncü soru D₄ Müşterinin geçmişteki finansal yapısıdır. Bu soru için yüzde dağılımı şöyledir. % 55.6 önemli ve %22.2 kesinlikle önemlidir. Ortalama Değer 3.8254 ve Standart Sapması ise %0.97616 dır.

Son soru D₅ Sizin şirketinizin ünüdür. Bu soruda yüzde dağılımı %58.7 önemli, %20.6 kesinlikle önemli şeklindedir. Ortalama Değer 3.8095 ve S.Sapma oranı ise 0.99769 ile en fazladır. Bu durum, denetçilerin bu soruya birbirinden farklılık gösteren cevaplar verdiğini göstermektedir.

Bu açıklamalar ışığında denetçiler için denetim işinin alınması aşamasında göstermiş oldukları yargısal davranış biçimini S.sapma ve ortalama değerlerden yararlanarak şu şekilde özetleyebiliriz:

Denetçilerin verdikleri yanıtlara göre; *birinci sırada olan şirketlerine ödenecek para miktarı, ikinci sırada müşteri şirketin ünü, üçüncü sırada müşterinin iç kontrolü, dördüncü sırada müşterinin geçmişteki finansal durumu ve son sırada ise kendi şirketlerinin ünü gelmektedir.*

Hofstede'in de çalışmasında belirlediği ve bizim de çalışmamızla desteklediğimiz kültür boyutları açısından bakıldığında kolektif ve belirsizlikten kaçınan bir toplum yapısına sahip olan Türk kültüründe şekillenen denetçiler için şirketlerine ödenecek para miktarının önemli çıkması beklenen bir durumdur. Aynı zamanda güç mesafesi çok olan toplumlarda da para gücün sembolüdür. Bu nedenle şirkete ödenecek para miktarı denetçinin işi kabul etmesi açısından ilk sırada gözlenmektedir. Denetçinin içinde şekillendiği kültürel yapı düşünüldüğünde denetim işini kabul etme kararında paranın önemi yadsınamaz.

Tablo 18. D₃ – D₄ Grubu Soruların Dağılımı

| D₃; İzleyen cümleye katılıp katılmadığınızı belirtiniz “Benim şirketimde, müşterinin denetiminin gerçekleşmesi belirli yazılı kriterlerden standart form ve programlardan çok duruma göre yargıda bulunulmasına dayanır” | | | | | | | | | | | | |
|--|------------------------|------|-----------------|------|--------------|------|------------------|-----|-------------------------|----------------|----------|----------------|
| Yargılar | Kesinlikle Katılıyorum | | Katılıyorum | | Kararsızım | | Katılmıyorum | | Kesinlikle Katılmıyorum | | Ortalama | Standart Sapma |
| | F | % | f | % | f | % | f | % | f | % | | |
| D ₃ | 2 | 1.9 | 15 | 14.2 | 11 | 10.4 | 10 | 9.4 | 25 | 23.6 | 3.6508 | 1.3095 |
| D₄; Üretim işletmelerindeki denetim deneyiminizi belirtiniz. | | | | | | | | | | | | |
| Yargılar | Deneyimsizim | | Az Deneyimliyim | | Deneyimliyim | | Çok Deneyimliyim | | Ortalama | Standart Sapma | | |
| | F | % | f | % | f | % | f | % | | | | |
| D ₄ | 14 | 13.2 | 8 | 7.5 | 31 | 29.2 | 9 | 8.5 | 2.6032 | 1.04016 | | |

D grubu sorularının ikinci bölümü olan yargı sorularına verilen yanıtlar aşağıda açıklanmıştır.

D₃ İzleyen cümleye katılıp katılmadığınızı belirtiniz “*Benim şirketimde, müşterinin denetiminin gerçekleşmesi belirli yazılı kriterlerden standart form ve programlardan çok duruma göre yargıda bulunulmasına dayanır*” sorusuna verilen yanıtların, %23.6 kesinlikle katılmıyorum, % 10.4 kararsızım ve %14.2 katılıyorum şeklindedir. Bu soru için ortalama değer 3.6508 ve S. Sapma 1.3095'dir. Bu soruya yanıt veren kararsızlarla (10.4) katılıyorumların (14.2) yüzdelerinin toplamı 24.6 dır. Denetçilerin büyük bir bölümü bu soruya katılıyorum ve kararsızım şeklinde yanıt vermişlerdir.

Denetçiler “*denetimin gerçekleşmesi belirli yazılı kriterler, standart form ve programlardan çok duruma göre yargıda bulunmaya dayanır*” cümlesini doğrulama eğilimindedirler. Bu durum, çalışmanın ikinci bölümünde standartların denetçinin kültürel yapısını belirlemesi başlığı altında incelenmiştir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının denetimin çerçevesini belirlediği, denetçinin eğitimi, deneyimi, kişisel becerileri ve yargısal davranışlarının temelini oluşturan kültürüyle bu çerçevenin içini doldurduğu bilinen bir gerçektir.

D₄ sorusu; *Üretim işletmelerindeki denetim deneyiminizi belirtiniz.*

D₄'e verilen yanıtlara göre; denetçilerin %29.2'si deneyimli olduklarını, %13.2' si ise deneyimsiz olduklarını düşünmektedirler.

Tablo 19. E Grubu Barın A.Ş. ile ilgili Soruların Dağılımı

| E ₁ ; Barın A.Ş.'nin denetimini kabul ettiğiniz durumda doğru karar verdiğinizden emin olma derecenizi belirleyiniz. | Hiç Emin Değilim | | Emin Değilim | | Kararsızım | | Eminim | | Kesinlikle Eminim | | Ortalama | Standart Sapma |
|---|------------------------|------|--------------|------|------------|-----|--------------|------|-------------------------|------|----------|----------------|
| | F | % | f | % | f | % | f | % | f | % | | |
| | 14 | 13.2 | 17 | 16.0 | 3 | 2.8 | 25 | 23.6 | - | - | 2.8095 | 1.342 |
| E ₂ ; “Bir denetçi olarak kayıt altına alınmayan borçları göz ardı edebildim” cümlesine ne kadar katılıyorsunuz? | Kesinlikle Katılıyorum | | Katılıyorum | | Kararsızım | | Katılmıyorum | | Kesinlikle Katılmıyorum | | Ortalama | Standart Sapma |
| | F | % | f | % | f | % | f | % | f | % | | |
| | 3 | 2.8 | 2 | 1.9 | 4 | 3.8 | 15 | 14.2 | 39 | 36.8 | 4.3492 | 1.0649 |
| E ₃ ; Yukarıdaki örnek olaya göre, yöneticilerle aranızda çatışma çıkma olasılığını değerlendiriniz | Kesinlikle Çatışmazdım | | Çatışmazdım | | Kararsızım | | Çatışırdım | | Kesinlikle Çatışırdım | | Ortalama | Standart Sapma |
| | F | % | f | % | f | % | f | % | f | % | | |
| | 21 | 19.8 | 19 | 17.9 | 2 | 1.9 | 7 | 6.6 | 14 | 13.2 | 2.5873 | 1.5825 |

E grubu sorularına verilen yanıtların sonuçlarına bakıldığında denetçilerin, Barın A.Ş.'in denetim işini kabul etmede %23.6 ile emin oldukları şeklindedir. İkinci soruya verilen yanıtlar denetçilerin bu yargıya katılmadıkları yolundadır. Fakat E₃ “yöneticilerle aranızda çatışma çıkma olasılığını değerlendiriniz” sorusuna bakıldığında denetçiler %36.8 gibi bir yüzde ile katılmadıklarını belirtmeleri sonucunda, üçüncü soruya da” kesinlikle çatışırdım” demeleri beklenirdi. Çünkü, E₂ “bir denetçi olarak kayıt altına alınmayan borçları göz ardı edebildim” sorusunda verilen yargıya katılmazdım ya da kesinlikle katılmazdım yanıtları olması beklenen bir durumdu. Bu soruda verilen kesinlikle katılmıyorum ve katılmıyorum yanıtlarının yüzde toplamları (36.8.+ 14.2) %51.0 dır. Bunun yanında E₃ sorusunun yanıtlarında kesinlikle çatışmazdım²⁴⁹ yanıtının yüzdesi ise %19.8'dir. Buna çatışmazdım yanıtını veren %17.9 da eklenirse toplam %37.7 olmaktadır. Kararsızların,

²⁴⁹ Çatışmazdım, kelimesiyle anlatılmak istenen yöneticilerin isteklerini kabul ettikleri şeklindedir.

çatıştırdım ve kesinlikle çatıştırdım diyenlerin yüzde toplamları ise %21.7'dir. Bu sorunun standart sapma değerine bakıldığında kendi grubu içinde denetçilerin en fazla farklı görüş bildirdikleri sorudur.

Denetçilerin farklı görüş bildirmelerinin nedenleri denetim şirketindeki pozisyonların farklılığı, yaşları, eğitim durumları, tecrübeleri ve cinsiyetleri²⁵⁰ olabilir.

5.2. Faktör Analizi

Faktör analizi, aralarında ilişki bulunduğu düşünülen çok sayıdaki değişken arasındaki ilişkilerin anlaşılmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırmak için daha az sayıdaki temel boyuta indirgemek veya özetlemek olan bir grup çok değişkenli analiz tekniğine verilen genel bir isimdir. Diğer bir ifade ile faktör analizi, aralarında ilişki bulunan çok sayıda değişkenden oluşan bir veri setine ait temel faktörlerin (ilişkinin yapısının) ortaya çıkarılarak araştırmacı tarafından veri setinde yer alan kavramlar arasındaki ilişkilerin daha kolay anlaşılmasına yardımcı olmaktadır.

Faktör analizinde araştırmacı öncelikle araştırma bağlamında kullanılan değişkenler setinin temelini oluşturan ana (temel) faktörlerin neler olduğu ve bu faktörlerden her birinin değişkenlerden her birini açıklama derecesini de görme imkanına sahip olmaktadır. Bu yolla, araştırmacı elinde bulunan çok sayıda değişkenden oluşan değişkenler setini daha az sayıda yeniden oluşturulmuş değişkenler (faktörler) cinsinden ifade etme ve anlama imkânına sahip olacaktır.

Çalışmadaki analizde uygulanan ölçeğin güvenilirliği %68.4 olarak belirlenmiştir. Anket formunda C bölümü denetçilerin kültüre yönelik tutumlarını ölçmeye yöneliktir ve 5'li Likert'e göre hazırlanmıştır. Denetçilerin kültürle ilgili tutumlarının boyutlandırılması amacıyla Temel Bileşenler Yöntemine göre faktör analizi uygulanmış ve üç ayırt edici faktöre ulaşılmıştır (Tablo 20).

²⁵⁰ Cinsiyetler konusunda çok fazla analiz yapılamamıştır. Bunun nedeni ise ankete katılan kadın sayısının çok az olmasından kaynaklanmaktadır.

Çalışmada faktör analizi uygulanmadan önce Barlet'in küresellik testi uygulanmış ve faktör analizi uygulanabilirliği belirlenmiştir. Faktör analizi ile belirlenen üç faktör, toplam varyansın %72.69'unu açıklamaktadır.

Tablo 20. Kültürle İlgili Tutumların Faktör Analizi Sonuçları

| Faktörler | Özdeğer | Faktör Yükler | Varyans Açıklama Yüzdesi | Kümülatif Açıklama Yüzdesi |
|---|---------|---------------|--------------------------|----------------------------|
| I. Faktör C ₄ İşinizin güvenli olduğunu hissetmek. | 2.884 | 0.851 | 36.052 | 36.052 |
| C ₂ İş ortamında daha az stresli olmak. | | 0.826 | | |
| C ₃ Üstünüzle iyi ilişkilerde olmak. | | 0.803 | | |
| C ₈ İş tanımınızın iyi belirlenmiş olması. | | 0.575 | | |
| II. Faktör C ₅ İşinize kendi yöntemlerinizi uygulayabilme özgürlüğüne sahip olmak. | 1.883 | 0.934 | 23.53 | 59.584 |
| C ₁ Size başarı hissi verecek zor işler yapmak | | 0.866 | | |
| III. Faktör C ₆ Takım arkadaşlarınızla işbirliği içinde çalışabilmek | 1.049 | 0.861 | 13.116 | 72.699 |
| C ₇ Prestijli bir şirkette çalışmak | | 0.477 | | |

Keiser-Meyer-Olkin Örnek yeterliliği ölçüsü:0.608

Barlet'in küresellik Testi: $X^2=1.98$, 268, sd=28 P=0.000

Ölçek güvenilirliği: Cronbach σ 0.684

Tablo 20'ye göre I. Faktörün *belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi ve kolektif kültür* yapısı ile ilişkisi olduğu belirlenmiştir.

Tablo 16'da C₄ "*işinizin güvenli olduğunu hissetmek*" sorusu incelendiğinde %54.0 oranında önemli olduğu %31.7 oranında kesinlikle önemli olduğu görülmektedir. C₂ "*iş ortamında daha az stresli olmak*" sorusunun yüzdeleri ise şöyledir; %46.0 önemli %34.9 kesinlikle önemlidir. Anket çalışmasında C₂ ve C₄, Hofstede'in *Belirsizlikten Kaçınma* boyutuyla ilişkilendirilmiştir. C₃ "*üstünüzle iyi ilişkilerde olmak*" sorusu ise Hofstede'in Güç Mesafesi Boyutuyla ilişkilendirilerek sorulmuştur. Tablo 16'da C₃ yargısına bakıldığında %52.4 *kararsız*, %27.0 *kesinlikle önemlidir*. C₈ "*iş tanımınızın iyi belirlenmiş olması*" sorusunun yüzdeleri ise %61.9 *önemli*, %31.7 *kesinlikle önemli* şeklindedir. Bu bilgilerden yola çıkarak;

Tablo 20'de I. Faktör olarak tanımlanan I. Kültür boyutu da diyebileceğimiz bu boyut kolektif kültür yapısı içinde güç mesafesinin fazla olduğu ve kesinlikle belirsizlikten hoşlanılmadığının bir göstergesidir.

Yukarıdaki tablo 20'de II. Faktör olarak C₅ ve C₁ bulunmuştur. Yine Tablo 20'ye göre, C₅ "*işinize kendi yöntemlerinizi uygulayabilme özgürlüğüne sahip olmak*" %54.0 ile *önemli* ve %34.9 ile *kesinlikle önemlidir*. C₁ "*size başarı hissi verecek zor işler yapmak*" sorusunun yüzdeleri ise %54.0 ve %27.0 dır. C₁, Bireycilik Karşıtı Kolektif Kültür yapısını ölçmeyi hedefleyen bir sorudur. Bu soruya verilen yanıtların yüzde oranları *Bireyci Kültür* yapısını çağrıştırmaktadır. C₅, Erkeklik Olgusu Karşıtı Kadınlık Olgusudur. C₅'in yüzde oranları erkeklik olgusunu düşündürmektedir. Hofstede'in kültür kuramına göre; bireyci toplumlarda erkeklik olgusu yüksektir. Bu durum, denetçilerin, eğitim durumlarındaki, yaş ve konumlarındaki farklılıktan kaynaklanabilir (Tablo 22a ve 22b).

Tabloda C₆ ve C₇ III. Faktör olarak adlandırılmışlardır. C₆, "*takım arkadaşlarınızla işbirliği içinde çalışabilmek*" sorusuna verilen yanıtlar %44.4 ile *önemli* ve %52.4 ile *kesinlikle önemlidir*. C₇, "*prestijli bir şirkette çalışmak*" sorusuna verilen yanıtlar ise %66.7 ile *önemli* ve %23.8 ile *kesinlikle önemlidir*. Standart

sapmanın en az olduğu bu iki sorudur. Bu sorulardaki standart sapma yüzdesi C_6 için 0.56434, C_7 için ise 0.65034 dır²⁵¹.

Kültürle ilgili tutumların faktör analizi sonuçlarına göre; C_1 : *Size başarı hissi verecek zor işleri yapmak* ve C_8 : *İş tanımınızın iyi belirlenmiş olması*. Bireycilik karşıtı kolektif kültür boyutudur. C_1 'in ve C_8 'in yüzde oranları yukarıda verilmiştir. C_1 'in standart sapması 0.88886 dır. C_8 'in standart sapması 0.68261'dir. C_1 'in ortalama değerlerine 3.9841, C_8 'in 4.222dir. Bu değerler dikkate alınarak;

C_1 ortalama değeri: 3.9841 S.Sapma 0.88886 < C_8 ortalama değeri 4.222 S.Sapma 0.68261

C_1 'in S.sapmasının C_8 'in S.standart sapmasından küçük olduğu yukarıda formüle edilmiştir. Bu durumda C_1 ile temsil edilen bireycilik yüzdesinin düşük, C_8 ile ifade edilen kolektiflik yüzdesinin büyük olduğunun bir göstergesidir. Bu durumda ortalamalara ve S.Sapmalara dayanarak Türk Denetçilerin kolektif bir kültür yapısı sergilediklerini söylemek olanaklıdır.

C_2 : *İş ortamında daha az stresli olmak* ve C_4 : *İşinizin güvenli olduğunu hissetmek*. Bu sorularla ölçülmek istenen belirsizlikten kaçınma boyutudur. Bu sorulara verilen yanıtların yüzde oranlarının yüksek olması belirsizlikten kaçınma boyutunun yüksek olduğunu gösterecektir. Bu bilgi ışığında bakıldığında her iki sorunun da ortalama değerleri yüksektir (C_2 Ort. Değ. 4.0952, C_4 Ort. Değ. 4.1429). Bu durum denetçilerin belirsizlikten kaçınma eğilimlerinin yüksek olduğu yolundadır.

C_3 : *Üstünüzle iyi ilişkilerde olmak* ve C_7 : *Prestijli bir şirkette çalışmak*. Bu soruların amacı güç mesafesini ölçmektir. C_3 'e verilen yanıtlara bakıldığında kararsızlıktan önemliye doğru bir geçiş olduğu görülmektedir. C_7 'de ise önemli diye yanıtlayanlar %66.7'dir. C_3 standart sapması en fazla olan sorudur. C_3 'ün S.Sapması 0.99795'dir. Bu yanıtlar ışığında denetçiler arasında güç mesafesinin fazla olduğunu söylemek olanaklıdır.

²⁵¹ Tablo 16 s. 135

C₅: İşinize kendi yöntemlerinizi uygulayabilme özgürlüğüne sahip olmak ve C₆: Takım arkadaşlarınızla işbirliği içinde çalışabilmek. Bu sorularla ölçmek istenilen şey erkeklik olgusu karşısı kadınlık olgusudur. Bu sorulardan C₅'in sonuçlarının yüksek çıkması erkeklik olgusunun fazla olduğunu C₆'nın sonuçlarının fazla çıkması ise kadınlık olgusunun fazla olduğunu düşündürecektir. C₅'in ortalama değeri 4.1587 ve S.Sapması ise 0.82709 dur. C₆'nın ortalama değeri 4.4921 ve S. Sapması ise 0.56434 dür.

C₅: S.Sapması 0.82709, Ortalama Değeri 4.1587 < C₆: S.Sapması 0.56434 , Ortalama Değeri 4.4921

C₅'nin sonuçlarının C₆'dan daha küçük olması erkeklik olgusunun daha az olduğunu bir göstergesidir.

Bu sonuçlara dayanarak denetçilerin erkeklik olgusu daha az ya da kadınlık olgusu daha fazla bir kültürel yapı sergilediklerini söylemek olanaklıdır.

Faktör analizinin sonuçları, Hofstede'in Türk Toplumunu için belirlemiş olduğu kolektif, belirsizlikten kaçınan, güç mesafesi fazla ve erkeklik olgusu düşük kültür yapısını desteklemektedir.

5.3. Kültür Boyutlarının Demografik Özellikler Bakımından Farklılıklarının Analizi

Faktör analizi ile elde edilen üç kültür boyutunun denetçilerin bazı demografik özelliklerine göre farklılığının analizinde Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) kullanılmıştır. ANOVA öncesinde her bir kültür boyutu için içerdikleri yargı cümlelerinin ortalamaları alınmıştır. İki'den fazla grubun ortalamalarının karşılaştırıldığı ANOVA sonucunda, istatistiksel açıdan anlamlı farkın bulunması durumunda, farklılığa neden olan grupların belirlenmesi amacıyla çoklu karşılaştırma testi Tukey uygulanmıştır. Her üç kültür boyutu bakımından denetçilerin eğitim durumlarına göre farklılığın belirlenmesi için yapılan ANOVA sonuçları Tablo 21a'da gösterilmiştir.

Tablo 21a. Eğitime Göre Kültür Boyutlarının ANOVA Sonuçları

| | | Kareler Toplamı | S. d | Kareler Ortalaması | F | P |
|----------|---------------|-----------------|------|--------------------|--------|-------|
| Kültür 1 | Gruplar Arası | 10.450 | 2 | 5.225 | 19.154 | 0.000 |
| | Gruplar İçi | 16.367 | 60 | 0.273 | | |
| | Toplam | 26.817 | 62 | | | |
| Kültür 2 | Gruplar Arası | 1.125 | 2 | 0.562 | 0.893 | 0.415 |
| | Gruplar İçi | 37.804 | 60 | 0.630 | | |
| | Toplam | 38.929 | 62 | | | |
| Kültür 3 | Gruplar Arası | 1.263 | 2 | 0.632 | 3.156 | 0.05 |
| | Gruplar İçi | 12.007 | 60 | 0.200 | | |
| | Toplam | 13.270 | 62 | | | |

Tablo 21a'da da görüldüğü gibi; 1.kültür boyutu bakımından eğitim düzeyine göre görüş ortalamaları farklılık göstermekte (F:19.154 P: 0.000); diğer iki boyutta ise anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Birinci kültür boyutu açısından eğitim düzeyine bağlı olarak belirlenen bu farklılığın hangi eğitim düzeylerinden kaynaklandığını belirlemek üzere yapılan Tukey Testi sonuçları, Tablo 21b'de verilmiştir.

Tablo 21b. I. Kültür Boyutu Bakımından Eğitim Düzeyinin Tukey Testi Sonuçları

| I. Kültür | J | Ortalama Fark (I J) | Standart Sapma | P |
|------------|------------|---------------------|----------------|-------|
| Üniversite | Y.Lisans | 0.92402* | 0.15224 | 0.000 |
| | Doktora | 0.10963 | 0.18117 | 0.818 |
| Y.Lisans | Üniversite | -0.92402* | 0.15224 | 0.000 |
| | Doktora | -0.81439* | 0.19989 | 0.000 |
| Doktora | Üniversite | 0.10963 | 0.18117 | 0.818 |
| | Y.Lisans | 0.81439* | 0.19989 | 0.000 |

*ortalamlar arasındaki fark anlamlıdır.

Tablo 21b’de görüldüğü gibi; I. Kültür boyutu bakımından farklılığa neden olan eğitim düzeyi Y.Lisans düzeyidir. I. Kültür boyutunda; Y.Lisans mezunu olan denetçiler, bu boyutu oluşturan cümlelere üniversite ve doktora mezunu olan denetçilerde daha düşük düzeyde katılım göstermektedir. Üniversite ve doktoralı denetçilerin I. Kültür boyutundaki tutumları Y.Lisans mezunlarına göre daha olumludur.

Kültür boyutlarının her birisine yönelik hesaplanan puan ortalamalarının, iş pozisyonuna göre farklılığının analizine ilişkin ANOVA sonuçları Tablo 22a’da verilmiştir.

Tablo 22a. İş Pozisyonuna Göre Kültür Boyutlarının Ortalamalarının ANOVA Sonuçları

| | | Kareler Toplamı | S.d | Kareler Ortalaması | F | P |
|-------------|---------------|-----------------|-----|--------------------|-------|--------|
| I. KÜLTÜR | Gruplar arası | 5.431 | 3 | 1.810 | 4.994 | 0.004* |
| | Gruplar içi | 21.387 | 59 | 0.362 | | |
| | Toplam | 26.817 | 62 | | | |
| II. KÜLTÜR | Gruplar arası | 3.790 | 3 | 1.263 | 2.121 | 0.107 |
| | Gruplar içi | 35.138 | 59 | 0.596 | | |
| | Toplam | 38.929 | 62 | | | |
| III. KÜLTÜR | Gruplar arası | 1.917 | 3 | 0.639 | 3.320 | 0.021 |
| | Gruplar içi | 11.353 | 59 | 0.192 | | |
| | Toplam | 13.270 | 62 | | | |

*Ortalamalar arasındaki fark anlamlıdır.

Tablo 22a’da. I.Kültür boyutu bakımından iş pozisyonuna göre farklılık anlamlıdır (f: 4.994 P: 0.004). Diğer iki boyutta anlamlı bir fark belirlenmemiştir. Hangi pozisyonlar arasındaki farklılığın bu duruma yol açtığı belirlenmesi için yapılan çoklu karşılaştırma testi sonucuna göre (Tablo 22b); şirket ortakları ve yönetici pozisyonundaki denetimcilerin görüş farklılığı söz konusudur. Şirket ortakları ve

yönetici konumundaki denetçiler I.Kültür boyutunda daha olumlu bir tutum sergilemektedirler.

Tablo 22b. İş Pozisyonlarına Göre I. Kültür Boyutunun Tukey Testi Sonuçları

| Bağımlı Değer | I | J | Ortalama Fark | Standart Hata | P |
|------------------|----------|----------|---------------|---------------|--------|
| I. KÜLTÜR BOYUTU | Ortak | Yönetici | 0.72571* | 0.20098 | 0.003* |
| | | Denetçi | 0.49882 | 0.18927 | 0.051 |
| | | Diğer | 0.40429 | 0.25746 | 0.403 |
| | Yönetici | Ortak | -0.72571* | 0.20098 | 0.003* |
| | | Denetçi | -0.22686 | 0.21729 | 0.724 |
| | | Diğer | -0.32143 | 0.27870 | 0.658 |
| | Denetçi | Ortak | -0.49882 | 0.18927 | 0.051 |
| | | Yönetici | 0.22689 | 0.21729 | 0.724 |
| | | Denetçi | -0.09454 | 0.27038 | 0.985 |
| | Diğer | Ortak | -0.40429 | 0.25746 | 0.403 |
| | | Yönetici | 0.32143 | 0.27870 | 0.658 |
| | | Denetçi | 0.09454 | 0.27038 | 0.985 |

*Ortalamalar arasındaki fark anlamlıdır.

5.4. Araştırma Bulguları ve Yorumları

Yapılan araştırmanın bulguları Hofstede'in kültür kuramını desteklemektedir. Hofstede, çalışmasında Türk toplumunun kültür yapısını; kolektif, güç mesafesi fazla, belirsizlikten kaçınan ve erkeklik olgusu düşük bulmuştur. Yapılan araştırma sonunda, özellikle denetçilerin belirsizlikten kaçınma eğilimi yüksek çıkmıştır. Denetçilerin *B grubunda* bulunan risk yaklaşımı sorularına verdikleri yanıtlar da bunu desteklemektedir.

Türk toplum yapısı kolektif bir kültür yapısı sergilemektedir. Toprağa ve hayvancılığa bağlı göçebe yaşam tarzı “ben” duygusundan çok, bireye “biz” olmayı öğretmiştir. Bu gelenekselci yapı bugün bile geçerliliğini korumaktadır. Denetçilerin vermiş oldukları yanıtlar da bu yapıyı doğrulamaktadır. Fakat özellikle II. Kültür boyutu

olarak adlandırdığımız boyuta bakıldığında Hofstede'in kültür kuramından bir ölçüde sapma görülmektedir. II. Kültür boyutu daha çok bireycilik ağırlıklı ve erkeklik olgusu yüksek çıkmıştır. Bu farklı durumun denetçilerin farklı eğitim düzeylerine sahip olmasından kaynaklandığını belirtmek olanaklıdır. Eğitim düzeyleri açısından bakıldığında (Tablo 21a) Y. Lisans derecesine sahip denetçilerin üniversite mezunu ve doktoralı denetçilere göre verdikleri yanıtlarda daha fazla bir sapma belirlenmiştir. Y.Lisans derecesine sahip denetçiler C bölümünde tanımlanan kültür sorularına daha az katılma eğilimi göstermektedirler. Bu grup denetçilerin yaş ortalamalarının düşüklüğü kültür yapımızın eğitim düzeyi arttıkça genç kuşağın daha fazla bireyci ve erkeklik olgusu yüksek bir yapıya sahip olma eğilimi gösterdiğinin bir belirtisidir. Erkeklik olgusu yüksek toplumlarda birey, iş hayatında daha girişken, sorunlardan kaçmayan, para ve maddesel gücün önemine inanan bir yapıdadır. Parasal gücün önemli olduğu ve belki de denetçilerin işe alma kararında başka etkenlerin var olmasına karşın ilk sırayı alması bu konuda etik yargılamayı da gündeme getirecektir. Bu konuda yapılan daha önce belirtilen çalışmayı hatırlatmak uygun olacaktır: Erkeklik/ kadınlık olgusu üzerine yapılan daha önceki çalışmalar kadın ve erkeğe yüklenen toplumsal roller ve ahlaki değerler ile ilgilidir. Bu çalışmalarda ahlaki değerlerin yansımadaki farklılıklar üzerinde durulmuştur. İlk olarak Betz tarafından 1989 yılında yapılan çalışmada, erkeklik olgusu yüksek toplumlarda kişilerin daha çok güç ve maddesel başarıya önem verdikleri ortaya konulmuştur. Bir yıl sonra 1990'da Haris, kadınların ahlaki değerlerin çiğnenmesi konusunda erkeklerden daha tutucu olduğunu belirlemiştir.

Yine, çalışmamızın ikinci bölümünde denetçinin bağımsızlığını etkileyen etmenleri sıralarken paranın önemini vurgulamış ve denetçinin kazanacağı para miktarının işi kabul aşamasında ve denetim sürecinde etkili olduğunu belirtmiştik. Anketimizde Barın A.Ş. örnek olayında da görüldüğü gibi denetçinin bağımsızlığını ve nesnellliğini etkileyecek istekler karşısında denetçinin kazanacağı para miktarı denetçi için önemli görülmektedir ve bu durum denetçinin nesnel yargısının da etkileneceğini göstermektedir.

Güç mesafesi bakımından incelendiğinde araştırma sonuçları güç mesafesinin fazla olduğu görüşünü desteklemektedir. Tablo 22a'ya ve 22b'ye bakıldığında daha çok

verilen yanıtlarda oluşan anlamlı farklılıklar ortak konumundaki yöneticiler tarafından ortaya konulmuştur. Bu fark, denetçilerin risk alma sorularından, denetim işinin alınması aşaması ve denetim sürecinde de görülmektedir. Barın A.Ş'nin denetimi sırasında Tablo 19 daki E₂ (denetçi olarak kayıt altına alınmayan borçları göz ardı edebilirdim) ve E₃ (yöneticilerle aranızda çatışma çıkma olasılığını değerlendiriniz) sorularına verilen yanıtlardaki farklılık ta dikkat çekicidir. Denetçiler E₂ olarak tanımlanan soruya kesinlikle göz yummazdım diye yanıt verirken E₃'e de kesinlikle çatıştırdım yanıtını vermeleri beklenirdi. Oysa ki, bu soruya her aşamada farklı yanıtlar verilmesi, özellikle de ortak ve yöneticilerin yanıtlarının farklılığı güç mesafesinin fazlalığını ortaya koymaktadır.

Hofstede'in kuramında güç mesafesi fazla olan kültürleri tanımlarken, paranın bir güç sembolü olduğu ve yükselmek için yöneticilere yakın olmak gerektiği, prestijli bir işte çalışmanın önemli olduğu vurgulanmaktadır. Yapmış olduğumuz çalışmadaki sonuçlara (Tablo 16) C grubu soruları açısından bakıldığında sonuçlar ilgi çekicidir. C grubu soruları diye adlandırdığımız kültür sorularından C₃ (üstlerinizle iyi ilişkilerde olmak) ve C₇ (prestijli bir şirkette çalışmak) sorularına verilen yanıtların farklılığı iyi eğitim almış, kendine güvenen kişiler için iş verene yakınlığın çokta önemli olmadığını düşündürebilir. Bu durum ülkemizdeki şirketlerin daha kurumsal bir yapı kazanmasından kaynaklanıyor olabilir. Bilindiği gibi küçük aile şirketlerinde hala patrona yakın olmak işe alınmada ve yükselmede başarının önüne geçebilmektedir.

Çalışma sonucu, denetçilerin denetim sürecinin her aşamasında kültürel öğelerden etkilendiklerini göstermektedir. Elde ettiğimiz bu sonuçlar, bir birey olan denetçinin ne kadar iyi eğitim almış olursa olsun, ne kadar deneyimi olursa olsun, denetim görevini yaparken, şekillendiği ve yaşamı boyunca onu şekillendirmeye devam edecek olan kültürün olası olumsuz etkilerinden tamamen arınmasının, son derece güç olduğunu göstermektedir.

Özetle, Hofstede'in elde ettiği sonuçların, çalışmamızın sonucunda elde edilen bulgularla karşılaştırılması aşağıda verilmiştir.

Tablo 23. Hofstede'in Sonuçlarıyla Çalışma Bulgularının Karşılaştırılması

| Hofstede'in kültür boyutları | Hofstede'in bulgularına göre Türkiye | Hofstede'in bulgularına göre A.B.D. | Çalışma bulguları |
|-------------------------------------|---|--|-------------------------------|
| Bireycilik/kolektiflik | Kolektiflik yüksek | Bireycilik yüksek | Kolektiflik yüksek |
| Güç Mesafesi | Güç mesafesi yüksek | Güç mesafesi düşük | Güç mesafesi yüksek |
| Belirsizlikten Kaçınma | Belirsizlikten kaçınma yüksek | Belirsizlikten kaçınma düşük | Belirsizlikten kaçınma yüksek |
| Erkeklik / kadınlık | Kadınlık olgusu yüksek | Erkeklik olgusu yüksek | Kadınlık olgusu yüksek |

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi Türk kültür yapısı, kolektif, güç mesafesi fazla, belirsizlikten kaçınan ve kadınlık olgusu fazla bir kültür yapısına sahiptir.

SONUÇ

Bu çalışma denetimin tüm evrelerinde, kültürel öğelerin denetçilerin karar alma davranışlarına olası etkilerini incelemeyi ve sonuçlarını ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Çalışmamızın Birinci Bölümü, *Kavramsal Olarak Kültür ve Hofstede'nin Kültür Modeli* diye adlandırılmış ve bu bölümde kültür tanımı, özellikleri, farklı bilimlerin kültüre yaklaşımı ve Hofstede'nin kültür tanımı üzerinde durulmuştur.

İkinci Bölüm, *Kültürel Kimliğiyle Denetçi* olarak adlandırılmıştır. Bu bölümde ilk olarak denetim standartlarının denetçiyi belirlemesi incelenmiş daha sonra denetçinin mesleki kimliğini belirleyen davranış kuralları ve denetçinin kültürel yapısı incelenmiştir. İkinci Bölümde son olarak denetçinin şekillendiği kültürel ortam Hofstede'nin kuramı ile ilişkilendirilmiştir.

Üçüncü Bölüm, *Denetim Süreci Ve Kültür İlişkisi* adını taşımaktadır. Denetim sürecine bakışla başlayan bu bölüm farklı kültürlerde şekillenen denetçilerin denetim kararlarında kültürel etkilerin incelenmesiyle son bulmuştur.

Dördüncü Bölüm, *Denetçinin Kültürünün Denetim Sürecine Yansımasının Anazlizi* olarak adlandırılmıştır ve ilk üç bölümde anlatılan teorik yapı dördüncü bölümde denetçilere uygulanan anket yardımıyla ölçülmüştür. Dördüncü bölümde yapılan araştırma sonuçları yukarıda yorumlandığı gibi Hofstede'nin kuramını desteklemekte ve Türk kültür yapısını, kolektif, güç mesafesi fazla, belirsizlikten kaçınan ve kadınlık olgusu fazla bir kültür olarak ortaya koymaktadır.

Bu durumda, özellikle çocukların büyümesinde, şekillenmesinde ve ilk eğitiminde her zaman yanında olan kadınların toplumda eşit birer birey olmaları onların gelecekte daha sağlıklı, düşünen bireyler yetiştirmesine olanak sağlayacaktır. Bir birey olan denetçinin de denetim sürecindeki davranışlarını etkileyen kültür, daha çocukluk yıllarında öğrenilmeye başlar. Bu nedenle çocukluk yıllarında kendine güvenen,

bağımsız karar alabilen, ahlaki değerleri tam anlamıyla özümsemiş bir bireyin ileride meslek etiğiyle bağdaşmayan davranışlarda bulunma olasılığı daha azdır.

Doğumla başlayan öğrenme sürecinin bir ömür sürdüğü dikkate alınmalı ve kolektif toplum yapılarının belirgin özelliklerinden biri olan eğitimin üniversite eğitimi ile sınırlı olduğu düşünülmemelidir. Eğitim sisteminde ilk öğretimden başlayarak değişiklikler yapılmalı ve daha fazla öğrenci odaklı, proje bazlı bir sistem belirlenirken öğretmenler sınıf otoritesini sağlayan, kendisinden korkulan, mutlaka her şeyi bilmek zorunda olan kişiler olmaktan çıkıp, bireyin yanında ona yol gösteren kişiler olmalıdır. Öğrencilere, hayatın bir yarış olduğu ve başarısızlığa tahammülün olmadığından çok kazanmak kadar kaybetmenin de olası olduğu anlatılmalıdır. Bireye gerek ev yaşantısında, gerek okul yaşantısında özgürlükler tanınmalı, sınırlar belirlenmeli ancak sürekli yasaklar konulmamalıdır. Bireye sınırlarını ve yasaklarını kendisinin belirleme yetisi kazandırılmalıdır. Yaptığı yanlışların kendi yanlışları olduğu bilinci aşılmalı, bunların sonuçlarından kendisi sorumlu olmalıdır. Karar alma özgürlüğü kısıtlanmamalıdır. Aksi taktirde her sorunda umutsuzluğa kapılan, mutsuz, huzursuz, gücün ve saygının kişinin bilgeliğinde ve erdemliliğinde olduğundan çok, parada olduğunu düşünen bir birey olması gelecek yaşantısını da etkileyecektir.

Bu şekilde şekillenen denetçi, iş hayatında da her şeyin yazılı kurallar içinde olmasını bekleyecek ve kendisine verilen alanların sınırlarını çizmekte güçlük yaşayacaktır.

Bu doğrultuda, denetçi iş hayatına başladıktan sonra belirli aralıklarla hizmet içi eğitimler almalıdır. Bu eğitimler sadece mesleki eğitim olmanın yanı sıra kişilik geliştirici eğitimler de olmalıdır. Ahlaki değer yargıları sadece kanunlar koymakla, ağır cezalar vermekle benimsetilemez. Denetçiye ikilem yaratacak konularda nasıl düşünmesi ve karar alması gerektiğiyle ilgili eğitimler alması sağlanmalıdır. Daha önce belirttiğimiz çalışmalar da eğitimin, bireyin düşünce yapısında ve kültürel algısında değişiklikler yaptığını ortaya koymuştur.

Özellikle meslek eğitimi aldıkları üniversite sıralarında meslek adayı denetçilere kültür üzerine eğitimler verilmelidir. Bu gün sınırların kalmadığı ve denetçilerin uluslararası denetim yaptıkları düşünüldüğünde, ülkelerarası karşılaştırma yapılarak eğitim verilmelidir. Aynı zamanda uluslararası denetim yapan denetim şirketleriyle denetçi değişimi sağlanarak, denetçilerin farklı kültürleri tanımaları ve özümsemeleri sağlanabilir.

Denetim mesleğinin etik davranış kuralları denetçiye özümsetilmeli cezalardan çok takdire ve saygıya dayalı bir sistem yerleştirilmelidir. Daima olumlu pekiştiriciler kullanmaya özen gösterilmelidir. Denetçiye, muhasebe mesleği ve denetim konusundaki temel eğitim, yenilikler eklenerek sürekli olarak verilmelidir. Denetçinin yargı yeteneğini geliştirmesi, bilimsel düşünceyi ve bu bağlamda nesnel davranış biçimi geliştirmesini sağlayacak eğitimler alması, denetçinin özgüvenini ve toplumsal sorumluluğunu artıracaktır.

Sonuç olarak, yapılan araştırma, denetçinin nesnellüğünün kültürel etkiler nedeniyle zedelenebileceğini ve bunun bir şekilde giderilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Denetçinin, kültürel etkilerin nesnel davranış biçimini engellemesinden arınabilmesi için bu etkilerin varlığı somut olarak ortaya konulmalı ve denetçilerce kabullenilebilir bir gerçeklik haline getirilmelidir. Denetçiler denetimlerinde kültürün etkisini bir risk unsuru gibi varsayımları içine katarak hareket etmelidirler. Ancak bu şekilde kültürün olası olumsuz etkilerini önleyebilir ya da en aza indirebilirler. Bu nedenle, muhasebe meslek odalarımız ve SPK gibi kurumlarımız, hizmetiçi eğitimlerinde bu etkiyi göz önünde bulundurarak, programlarını geliştirmeyi öngörmelidir. Bu hizmetiçi eğitimler sürekli olmalı ve temel meslek derslerinin yanında toplumsal kültür, toplumsal psikoloji, davranış psikolojisi, sosyoloji ve farklı kültürlerle (cross culture) ilgili konular meslek üyelerine ve meslek adayı öğrencilere verilmelidir.

EKLER

ANKET**Bölüm A – Kişisel Bilgiler****I. Yaşınız?**

1. 35'in altında
2. 35-44 yıl arasında
3. 45-50 yıl arasında
4. 50'yılın üstünde

II. Cinsiyetiniz?

1. Bayan
2. Bay

III. Eğitim düzeyiniz?

1. Üniversite
2. Üniversite-yüksek lisans
3. Doktora

IV. Denetçi olarak iş deneyiminiz?

1. 1'yılın altında
2. 1 – 5 yıl
3. 6 –10 yıl
4. 11 - 15 yıl
5. 16 -

V. Firmadaki pozisyonunuz?

1. Ortak
2. Yönetici
3. Denetçi
4. Diğer

Bölüm B – Kişisel Risk Alma Yaklaşımınız

I. Sizin için anlamlı olan bir parayla %50 kaybetme %50 paranızı ikiye katlamak üzere kumar oynamaya ne kadar isteklilik gösterirdiniz.

| | | | | |
|--------------------|---------|---------------|---------|------------|
| | | | | kesinlikle |
| Kesinlikle istekli | istekli | | çok | çok |
| Olmam | olmam | isteyebilirim | isterim | isterim |
| 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 |

II. Aşağıdaki ifadeye ne kadar katılıyorsunuz?

“Çalışanlar şirketin lehine de olsa şirketin kurallarını bozmamalıdır”.

| | | | | |
|--------------|--------------|------------|-------------|-------------|
| | | | | kesinlikle |
| Katılmıyorum | katılmıyorum | kararsızım | katılıyorum | katılıyorum |
| 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 |

Bölüm C – İş Özelliklerinin Önemi

Lütfen aşağıdaki özelliklerin önemini kendinize göre değerlendiriniz.

I. Size başarı hissi verecek zor işleri yapmak.

| | | | | | | | | | |
|--------|------------|--------|-----------|--------|--------|--|--|--|------------|
| | kesinlikle | | | | | | | | |
| Önemli | önemli | | | | | | | | kesinlikle |
| Değil | değil | | karasızım | önemli | önemli | | | | |
| 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 | | | | | |

II. İş ortamında daha az stresli olmak.

| | | | | | | | | | |
|--------|------------|--------|-----------|--------|--------|--|--|--|------------|
| | kesinlikle | | | | | | | | |
| Önemli | önemli | | | | | | | | kesinlikle |
| Değil | değil | | karasızım | önemli | önemli | | | | |
| 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 | | | | | |

III. Üstünüzle iyi ilişkilerde olmak.

| | | | | | | | | | |
|--------|------------|--------|-----------|--------|--------|--|--|--|------------|
| | kesinlikle | | | | | | | | |
| Önemli | önemli | | | | | | | | kesinlikle |
| Değil | değil | | karasızım | önemli | önemli | | | | |
| 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 | | | | | |

IV. İşinizin güvenli olduğunu hissetmek.

| | | | | | | | | | |
|--------|------------|--------|-----------|--------|--------|--|--|--|------------|
| | kesinlikle | | | | | | | | |
| Önemli | önemli | | | | | | | | kesinlikle |
| Değil | değil | | karasızım | önemli | önemli | | | | |
| 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 | | | | | |

V. İşinize kendi yöntemlerinizi uygulayabilme özgürlüğüne sahip olmak.

| | | | | | | | | | |
|--------|------------|--------|-----------|--------|--------|--|--|--|------------|
| | kesinlikle | | | | | | | | |
| Önemli | önemli | | | | | | | | kesinlikle |
| Değil | değil | | karasızım | önemli | önemli | | | | |
| 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 | | | | | |

VI. Takım arkadaşlarınızla işbirliği içinde çalışabilmek.

| | | | | | | | | | |
|--------|------------|-----------|--------|--------|--|--|--|--|------------|
| | kesinlikle | | | | | | | | |
| Önemli | önemli | | | | | | | | kesinlikle |
| Değil | değil | karasızım | önemli | önemli | | | | | |
| 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 | | | | | |

VII. Prestijli bir şirkette çalışmak.

| | | | | | | | | | |
|--------|------------|-----------|--------|--------|--|--|--|--|------------|
| | kesinlikle | | | | | | | | |
| Önemli | önemli | | | | | | | | kesinlikle |
| Değil | değil | karasızım | önemli | önemli | | | | | |
| 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 | | | | | |

VIII. İş tanımınızın iyi belirlenmiş olması.

| | | | | | | | | | |
|--------|------------|-----------|--------|--------|--|--|--|--|------------|
| | kesinlikle | | | | | | | | |
| Önemli | önemli | | | | | | | | kesinlikle |
| Değil | değil | karasızım | önemli | önemli | | | | | |
| 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 | | | | | |

Bölüm D – Denetim İşinin Alınması

I. Denetim işinin alınması aşamasında aşağıdaki özelliklerin sizin için önemini belirleyiniz.

| | Önemli | Az | | çok | kesinlikle |
|---|--------|--------|--------|--------|------------|
| | Değil | önemli | önemli | önemli | önemli |
| 1. Şirketinize ödenecek para | 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 |
| 2. Müşteri şirketin ünü | 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 |
| 3. Müşterinin iç kontrolü | 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 |
| 4. Müşterinin geçmişteki finansal yapısı | 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 |
| 5. Sizin ve /veya şirketinizin ünü | 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 |

- II. İzleyen cümleye katılıp katılmadığınızı belirtiniz “Benim şirketimde, müşterinin denetiminin gerçekleşmesi belirli yazılı kriterlerden, standart form ve programlardan çok, duruma göre yargıda bulunulmasına dayanır”**

Kesinlikle kesinlikle
katılmıyorum katılmıyorum kararsızım katılıyorum katılıyorum
1-----2-----3-----4-----5

- III. Üretim işletmesindeki denetim deneyiminizi belirtiniz.**

Az Çok
Deneyimsizim deneyimliyim deneyimliyim deneyimliyim
1-----2-----3-----4

BARIN A.Ş.

Barın A.Ş. Türkiye’de elektronik oyuncak üretmektedir. İçinde bulunulan yılın denetimi sırasında denetçi ve işletme yöneticisi arasında kayıt altına alınmayan borçlarla ilgili tartışma çıkmıştır. İşletmenin Finans Müdürü kayıt altına alınmayan bu borç miktarının bilgi kullanıcıları açısından önem taşımadığını bu nedenle de bilanço üzerinde düzeltme yapmaya gerek olmadığını savunmaktadır. İşletme yönetimi de Finans Müdürünü desteklemekte ve kayıt altına alınmayan miktarın önemli olmayacak kadar küçük bir miktar olduğunu savunmaktadırlar.

Bölüm E– Barın A.Ş.’nin Denetim Süreci

I. Barın A.Ş.’nin denetimini kabul ettiğiniz durumda, doğru karar verdiğinizden emin olma derecenizi belirleyiniz.

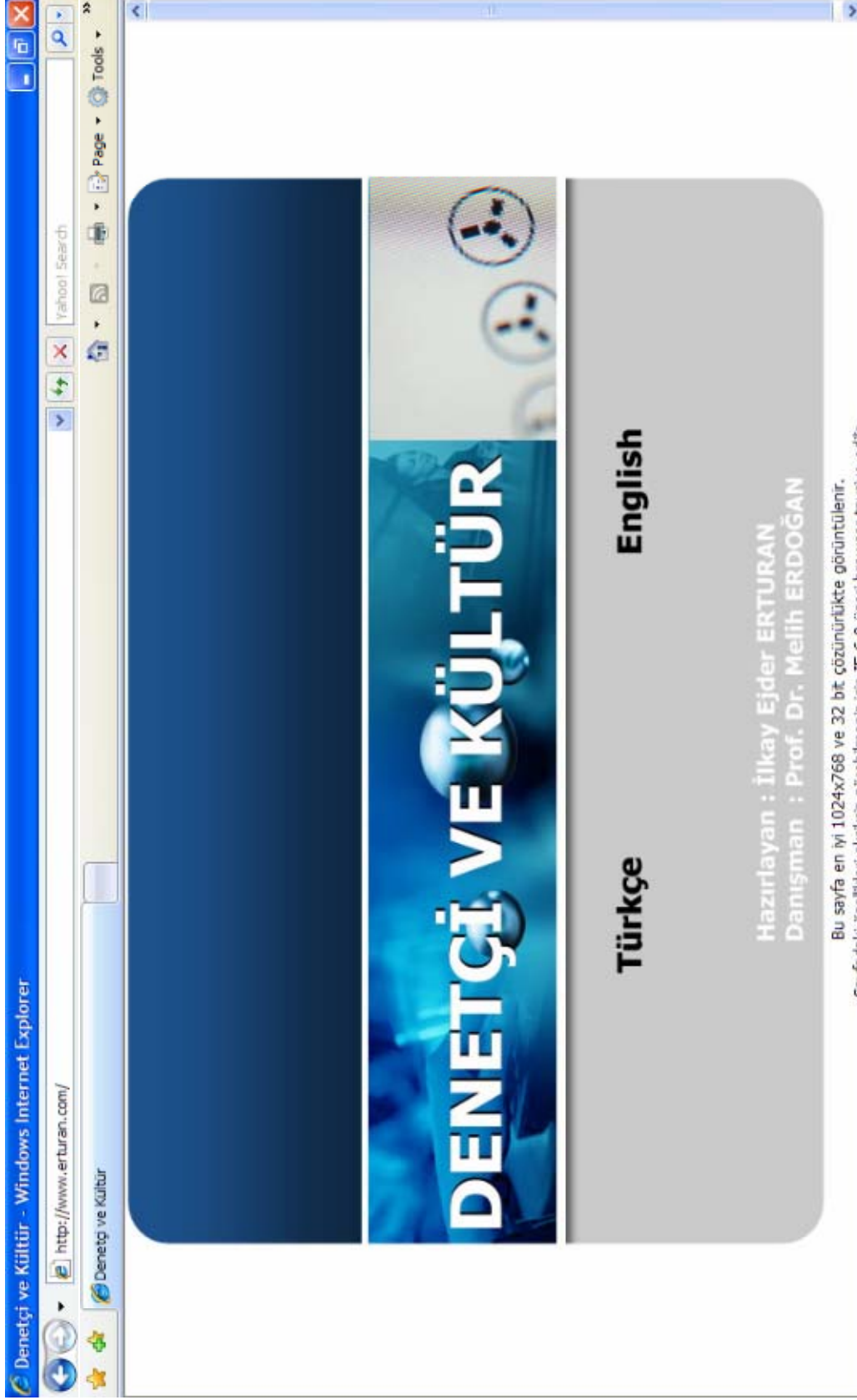
| | | | | | |
|---------|---------|------------|--------|--------|------------|
| Hiç | | | | | |
| Emin | Emin | | | | kesinlikle |
| değilim | değilim | Kararsızım | Eminim | eminim | |
| 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 | |

II. “Bir denetçi olarak kayıt altına alınmayan borçları göz ardı edebilirdim” cümlesine ne kadar katılıyorsunuz?

| | | | | |
|--------------|--------------|------------|-------------|-------------|
| Kesinlikle | | | | kesinlikle |
| katılmıyorum | katılmıyorum | kararsızım | katılıyorum | katılıyorum |
| 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 |

III. Yukarıdaki senaryoyu dikkate alarak siz yöneticilerle ne kadar çatışma yaşadınız?

| | | | | |
|-------------|------------|------------|------------|------------|
| Kesinlikle | | | | kesinlikle |
| Çatışmazdım | Çatışırdım | Kararsızım | Çatışırdım | çatışırdım |
| 1----- | 2----- | 3----- | 4----- | 5 |



Denetçi ve Kültür - Windows Internet Explorer

http://www.erturan.com/

Denetçi ve Kültür

DENETÇİ VE KÜLTÜR

Sayın Denetçi,

Bu çalışma, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bölümünde yapılmakta olan Denetçi ve Kültür konulu doktora tezine ilişkin bir anket çalışmasıdır.

Çalışmanın amacı; farklı kültürel yapılar içinde şekillenen denetçilerin, denetim sürecinde almak zorunda kaldıkları ikilem yaratan kararlar karşındaki tutumlarını araştırmaktır.

Anket; kişisel sorular, kültürel sorular ve denetim soruları olmak üzere 3 ana bölüme ayrılmıştır. Denetim soruları, denetim süreci dikkate alınarak hazırlanmış ve her sorunun başında konu başlığını görmek mümkündür. Ne kadar soru kaldığını sayfanın üstündeki skaldan görebilirsiniz.

Sorularda geri dönüş yoktur ve ilk bölümden sonra sorular tek tek gelmektedir. Soruların on-line (çevrimiçi) olması, çabuk ve kolay ulaşılmasını sağlayacak ve fazla zamanınızı almayacaktır. Anket sonuçları çalışma tamamlanıp elektronik posta adreslerinize yollanacaktır.

Desteyiniz ve yardımlarınız için teşekkür ederiz.

Saygılarımızla,

Hazırlayan: İlkay Ejder ERTURAN
Danışman: Prof.Dr.Melih ERDOĞAN

ANKET

KAYNAKLAR***KİTAPLAR***

Alfred Louis Kroeber, Clyde Kluckhohn, **Culture: A Critical Review of Conceptions and Definitions**, (İlk baskı, Harvard Press, Cambridge MA,1952)

Anthony Giddens, **Sociology**, (İkinci Baskı Oxford: Polity Press, 1993)

Barlas Tolan, **Toplum Bilimlerine Giriş**, (Dördüncü Baskı, Adım Yayıncılık, Ankara, (1996)

Bozkurt Güvenç, **İnsan Ve Kültür**, (Üçüncü Baskı, Remzi Kitabevi, 1979) s.97

Deniz Kandiyoti, Ayşe Saktanber, **Kültür Fragmanları**, (Yaylacık Matbaacılık Ltd., 2003)

Ekrem Altay, **Yeni Sosyoloji**, (İkinci Baskı, Kalite Matbaası, Ankara, 1976)

Erdoğan, Melih, **Denetim-Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, (Üçüncü Baskı, Özkan Matbaacılık Ltd. Şti, Ankara, 2006)

Denetim, (İkinci Baskı, Özkan Matbaacılık Ltd. Şti. Ankara, 2005)

Erol Eren, **Yönetim Ve Organizasyon**, (Beşinci Baskı, İstanbul, Beta Basım A.Ş. 2001)

Ersin Güredin, **Denetim**, (Onuncu Baskı, Kırklareli, Beta Basım A.Ş. 2000)

G. Hofstede, **Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviour, Institutions and Organizations Across Nations** (ikinci baskı, Sage Publications Inc. California , 2000)

Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values, (İlk Baskı, Sage Publications Inc., California, 1980)

Cultures and Organizations, Software of the Mind, (İlk Baskı, McGraw-Hill, London, 1991)

Haldun Tepe, "Bir Felsefe Dalı Olarak Etik", **Doğu-Batı** Yıl.1., Sayı.4, Ağustos, (1998)

Herbert G. Hicks, **Örgüt Yönetimi: Sistemler ve Beşeri Kaynaklar Açısından**, (Çeviren: O. Tekok ve Diğerleri) (Ankara, Turhan Kitabevi, 1979)

Hüsnü Erkan, Canan Erkan, **Kültür Politikalarımızda Yeni Boyutlar**, (Kültür Bakanlığı Yayınları, 1998, Ankara)

İhsan Erkul ve Yılmaz Ürper, **Sosyolojiye Giriş**, (İlk Baskı, Birlik Ofset, Eskişehir 1999)

İhsan Kurt, **Psikolojiden Kültüre** (İkinci Baskı, Eğitim Yayınları, Konya, 2002)

John W. Berry, Ype H. Poortinga, Marshall H. Segall ve Pierre R. Dasen , **Cross-Cultural Psychology: Research and Applications**, (İlk Baskı, Cambridge University Press, New York, 1992)

Karen Horney **Çağımızın Tedirgin İnsanı**, Çeviren; A. Yörükan, (İlk Baskı, Tur Yayınları, İstanbul; 1980)

Kieran O'Hagan, **Cultural Competence in the Caring Profession**, (İlk Baskı. United Kingdom: Jessica Kingsley Publishers Ltd., 2001)

Mübeccel B. Kıray, **Toplumsal Yapı Toplumsal Değişme**, (Bağam Yayınları, Birinci Baskı, Kasım 1999)

Münevver Yılandı, **İç Denetim**, (2003), Osmangazi Üniversitesi Yayınları No:086,

Orhan Türkdoğan, **Milli Kültür Modernleşme ve İslam** (İkinci Baskı, Umut Yayınları, İstanbul 1996)

Orhan Hançerlioğlu, **Felsefe Sözlüğü**, (On üçüncü Baskı, Remzi Kitabevi, 2002)

Peter F. Drucker, **Management Task, Responsibilities and Practices** (New York, Harper and Row Published, 1985)

The Essential Drucker (İlk Baskı, Harper Collins Publisher, New York, 2001)

Pat Joynt ve Malcolm Warner (by Edited), **Managing Across Cultures: Issues and Perspectives** (International Thomson Business Press, İlk Baskı, 1996) s.3

R. O. Whittington, K. Pany, **Principles of Auditing** , (2001, McGraw-Hill International Edition, Singapore)

Raymond Williams, **Kültür**, (Çeviren, Suavi Aydın, İlk Baskı, Özkan Matbaacılık Ltd. Sti. Ankara, 1993)

Zeynep Türk , **Muhasebe Meslek Ahlakı**, (Nobel Kitapevi, Adana, 2004)

MAKALELER

- Bazerman, K. Morgan ve G. Loewenstein, “The Impossibility of Auditor Independence” **Sloan Management Review**, (1997), No. Summer,
- Bent Warming-Rasmussen ve Carolyn A. Windsor, “Danish Evidence of Auditors’ Level of Moral Reasoning and Predisposition to Provide Fair Judgments” **Journal of Business Ethics**, (2003)
- C. A. Brumfield, R. K. Ellitt ve P. D. Jacobson, “Business Risk and the Audit Process”, **Journal of Accountancy**, (Nisan, 1983)
- Can Şimga Mugan, “Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**,(1999) Cilt.1, sayı.2
- Chris Patel, Jim Psaros, “Perceptions Of External Auditors’ Independence: Some Cross-Cultural Evidence”, **British Accounting Review** , (2002),Cilt.32
- E. Ameen, D. Guffey ve J. McMillan, “Gender Difference in determining the Ethical Sensitivity of Future Accounting Professionals”, **Journal of Business Ethics**, (1996), Cilt:15
- E. M. Haskins, L. R. Henarie, Attributes and Audit Impact of Client’s Control Environment, **The CPA Journal**, (1985), Cilt. 55, Sayı. 7
- F. A. Gul, “Size of Audit Fee and Perceptions of Auditors’ Ability to Resist Management Pressure in Audit Conflict Situations” **Abacus** (September 1991)
- “Bankers Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, (1989) Cilt.2 Sayı. 3

- “Size of Audit Fee and Perceptions of Auditors Ability to Resist Management Pressure in Audit Conflict Situations”, **Abacus**, (1991), Cilt.27 Sayı. 2
- F. A. Gul, J. Andy Y. Ng, Marian Yew Jen Wu Tong, “Chinese Auditors’ Ethical Behaviour in an Audit Conflict Situation” **Journal of Business Ethics**, Sayı.42 (2003)
- F. A. Gul, J. Tsui ve C. J. P. Chen, “Some Evidence on The Association Between Discretionary Accruals and Audit Prices”, **Workpaper** (19997)
- F. A. Gul, J. Tsui, “An Empirical Analysis of Hong Kong Bankers’ Perceptions of Auditor Ability to Resist Management Pressure in an Audit Conflict Situations” **Journal of International Accounting Auditing and Taxation**, Cilt:1 Sayı.2 (1992)
- G. L. Harrison, “Reliance on Accounting Performance Measures in Superior Evaluation Style- The Influence of National Culture and Personality”, **Accounting, Organizations and Society**, Cilt.18, No: 4 (1993)
- Gary R. Weaver, Ethics Programs in Global Businesses: Culture’s Role in Managing Ethics, **Journal of Business Ethics**,(2001), S.30
- H. Luthar, R. DiBattista ve T. Gautschi, “Perception of What Ethical Climate is and What it Should Be” **Journal of Business Ethics**, Cilt.16
- Hollis Ashbaugh, “Ethical Issues Related to The Provision of Audit and Non-Audit Services: Evidence from Academic Research”, **Journal of Business Ethics**, (2004) S 52
- J. R. Harris, “Ethical Values of Individuals at Different Levels in the Organizational Hierarchy of a Single Firm”, **Journal of Business Ethics**, Sayı:9 (1990)

- J. Birnberg , C. Snodgrass, Culture and Control: A Field Study, **Accounting, Organizations and Society**, (1988), Cilt. 13, S.5
- J. Davis ve R. Welton, “Professional Ethics: Business Students’ Perceptions”, **Journal of Business Ethics**, Cilt.10
- J. L. Tsai, H. Mortensen, Y. Wrong, D. Hess, “What Does Being American Mean? A comparison of Asian American and European American Young Adults” **Cultural Diversity and Ethnic Minority Psychology**, (2002), S.8
- J. Pratt, J. D. Stice, “The Effects of Client Characteristics on Auditor Litigation Risk Judgments, Required Audit Evidence, and Recommended Audit Fee”, **The Accounting Review**,(1994) Cilt.69, Sayı.4
- J. R. Cohen ve W. L. Pant “An Exploratory examination of International Differences in Auditors Ethical Perceptions” **Behavioral Research in Accounting**, (1995), Sayı.7
- J. R. Cohen, W. L. Pant ve D. J. Sharp, “Culture-based Ethical Conflicts Confronting Multinational Accounting Firms” **Accounting Horizons**, (1993), Cilt. 7, Sayı. 3
- J. S. Gray, “Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally”, **Abacus**, (1988), Cilt. 24 Sayı.1
- J. S. Phinney, When We Talk about American Ethic Groups, What do We Mean?, **American Psychologist**, (1996), S.51
- J. S. Kackelmeier, M. Shehata,” International Auditing and Voluntary Cooperation in Firm: A Cross-Cultural Experiment,” **The Accounting Review**, (1997), Cilt. 72, Sayı, 3

- Jeanne H. Yamamura, Albert H. Frakes, Debra L. Sanders, Sung K. Ahn. "A Comparison of Japanese and U.S. Auditor Decision- Making Behaviour" **International Journal of Accounting**, Cilt.31, Sayı.3, (1996)
- Judy S. L. Tsui, "Auditors' Ethical Reasoning: Some Audit Conflict and Cross Cultural Evidence" **The International Journal of Accounting**, (1996), Cilt. 31 Sayı.1
- Linda Lewis, Jeffrey Unerman, "Ethical Relativism: A reason for Difference in Corporate Social Reporting", **Critical Perspectives on Accounting**, 1999, (10),
- M. Betz, L. O'Connell ve J. Shepherd, "Gender Differences in Proclivity for Unethical Behaviour", **Journal of Business Ethics**, (1989), Cilt. 8,
- M. H. Bond, "Finding Universal Dimensions of Individual Variation in Multicultural Studies of Values: The Rokeach and Chinese Surveys" **Journal of Personality and Social Psychology**, Cilt:55 Sayı:6 (1998)
- M. H. Sagell "More Than We Need to Know about Culture, But Are Afraid Not To Ask", **Journal of Cross-Cultural Psychology** (June 1984)
- M. L. Roxas, J. Y. Stonebeck, "An Investigation of The Ethical Decision-Making Process across Varying Cultures" **The International Journal of Accounting**, (1997) Cilt. 32, Sayı.4,
- Maria L. Roxas, Jane Y. Stoneback, "The Importance of Gender Across Cultures in Ethical Decision-Making", **Journal of Business Ethics**, (2004), Cilt.50,
- Maria L. Roxas, Jane Y. Stoneback,"An Investigation of Ethical Decision-Making Process Across Varying Cultures", **The International Journal of Accounting**, 1997,Cilt. 32 Sayı.4,

- Mary Ann Reynolds, "Professionalism, Ethical Codes and The Internal Auditor: A Moral Argument" **Journal of Business Ethic** (2000) Sayı. 24
- N. Baydoun ve R. Willett, "Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries" **Abacus**, (1995), Cilt. 31, Sayı.1
- Oya Yıldırım ve Çukacı "Muhasebe Sürecinde Kamuyu Aydınlatma Açısından Muhasebe Meslek Elemanlarının Davranışlarının Etik Boyutu ve İzmir İlinde Bir Uygulama" **XXI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, (2002), İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Mayıs-Haziran, Bodrum.
- P. Basu, A. Wright, An Exploratory Study of Control Environment Risk Factors: Client Contingency Considerations and Audit Testing Strategy, **International Journal of Auditing**, (1997), Cilt.1, Sayı.2,
- P. Trubinsky, S. Ting-Toomey ve S. Lin, "The Influence of Individualism-Collectivism and Self-Monitoring on Conflict Styles" **International Journal Of Intercultural Relations**, S.15
- R. A. Shockley, "Perceptions of Auditor's Independence: An Empirical Analysis" C.J.Coreless ve L.M.Parker, "The Impact of MAS on Auditor Independence: An Experiment", **Accounting Horizons**, Eylül 1987
- R. Vanasco, R. C. Skousen, C. C. Vershoor, Reporting On The Entity's Control Structure: An International Perspective, **Managerial Auditing Journal**,(1995), Cilt 10, Sayı. 6
- R. A. Shockley, "Perceptions of Audit Independence: A Conceptual Model" **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, (1982) Cilt.5, Sayı.2

- R. A. Wood, "Global Audit Characteristics Across Cultures and Environments: An Empirical Examination", **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation** (1996), Cilt. 5 Sayı.2
- R. S. Weisskirch, Ethnicity and Perceptions of Being a "Typical American" in Relationship to Ethnic Identity Development, **International Journal of Intercultural Relations**, (2005), S.29
- Ramy Elitzur, Haim Falk, Planned Audit Quality , **Journal of Accounting and Public Policy**, (1996), sayı, 15
- Rashid Desai, Dennis W. Taylor," Learning Styles of Accounting Students in Multi-Cultural Cohorts" *Asian Review of Accounting*, Cilt.6, Sayı.1, (1998)
- Recep Pekdemir, "Ülkemiz Muhasebe Mesleğinde Etik Kuralların Geliştirilmesi Gereği" **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S.5, Ocak 2000
- Rocco. R. Vanasco, "Auditor Independence: An International Perspective" **Managerial Auditing Journal**, (1996), Cilt.11, Sayı. 9
- S. B. Salter ve F.Niswander, "Cultural influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's Theory", **Journal of International Business Studies**,(1994) Cilt. 26, Sayı.2
- S. J. Kachelmeier ve M. Shehata, "International Auditing and Voluntary Cooperation in Firm: A Cross- Cultural Experiment, **The Accounting Review**, (1997) Cilt. 72, S. 3
- S. J. Vitell, "The Effects of Culture on Ethical Decisions-Making: An Application of Hofstede's Typology", **Journal of Business Ethics**, Cilt.12

- S. K. Jones, L.A. Ponemon A Comment on “A Multidimensional Analysis of Selected Ethical Issues in Accounting” **The Accounting Review**, (1993), Cilt. 68 Sayı.2
- S. Ting-Toomey, K.K. Yee-Jung, R.B. Shapiro, W. Garcia, T. J. Wright, J.G. Oetzel, “Ethnic/ Cultural Identity Saliency and Conflict Styles in Four US Ethnic Groups”, **International Journal of Intercultural Relations**, (2000), S. 24
- S.J. Kachelmeier ve M. Shehata , International Auditing and Voluntary Cooperation in Firm: A Cross-Cultural Experiment, **The Accounting Review**, (1997), Cilt.73, S. 3
- T.A. Farmer, L.E. Rittenberg ve G.M. Trompeter, “An Investigation of The Impact of Economic and Organizational Factors on Auditor Independence” **Auditing: A Journal of Practice and Theory** (Fall 1987)
- T.E. Wilson, R.A. Grimplund, “An Examination of the Importance of an Auditor’s Reputation”, **Auditing: A journal of Practice and Theory**, (1990) Cilt. 9, Sayı.2
- W.R. Pasewark, J.E. Wilkerson, “Inducing The Power Quintuplets: Client Power and Auditor Independence” (1989) **Woman CPA**, Cilt.51, Haziran Sayısı,,
- William E. Shafer, Alice A. Ketchand ve Roselyn E. Morris, Auditor’s Willingness to Advocate Client-Preferred Accounting Principles, **Journal of Business Ethics**, (2004), Cilt. 52
- William E. Shafer, Roselyn E. Morris, Alice A. Ketchand, “Effects Of Personal Values On Auditors’ Ethical Decisions” **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Cilt 14, S.3, 2001

KURUM YAYINLARI

AICPA, Professional Standards, Objectivity and Independence, (American Institute of Certified Public Accountants New York, NY. 1998a) ET Cilt. 55.01 Sayı. 2

American Institute of Certified Public Accountants (AICP), Auditing Standards Board: Codification of Statements on Auditing Standards. (Commerce Clearing House, Inc. Chicago, 1980) Auditing Section (AU) 201

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), “Code of Professional Conduct” (AICPA, New York, 1988)

American Institute of Certified Public Accountants, SAS No. 78: Consideration of The Internal Control Structure in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS No. 55. (1995), New York: AICPA.

Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission (COSO), Internal Control- Integrated Framework, (1992), U.S.A

International Federation of Accountant, “IFAC Handbook 1999 Technical Pronouncement”, (IFAC, New York, 1999)

TÜSİAD, İş Ahlakı ve Türkiyede İş Ahlakına Yönelik Tutumlar (1992), Ağustos, s.107

TEZLER

D. Huber, The Influence of Culture on Auditors' Evaluation of Internal Control and Assessment of Control Risk, Doktora Tezi, (2001), University of Sarasota

J.H. Yamamura, A comparison of Japanese and United States Auditor Decision-Making Behaviour, Dissertation, (1995), Washington State University (AAI961629)

STANDARTLAR

AU Section 319

AU Section 319.16

AU Section 319.25

AU Section 150.01

AU Section 210.01

AU section 220.01

AU Section 230.01

AU Section 311.01

AU Section 319.01

AU section 326.01

AU Section, 504.01

AU Section 430.01

AU Section 150.02

AU Section 312.10, 30- 316.21