

**T.C.
ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**



**AFRİKA'DA ULUSLARARASI MUHASEBE
STANDARTLARINDA YAŞANAN SORUNLARDA
KÜLTÜRÜN ETKİSİ: BURUNDİ CUMHURİYETİ ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Philbert NIZIGIYIMANA

Danışman
Doç. Dr. İdris VARICI

SAMSUN
2022

TEZ KABUL VE ONAYI

Philbert NIZIGIYIMANA tarafından, **Doç. Dr. İdris VARICI** danışmanlığında hazırlanan “**AFRİKA’DA ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA YAŞANAN SORUNLARDA KÜLTÜRÜN ETKİSİ: BURUNDİ CUMHURİYETİ ÖRNEĞİ**” başlıklı bu çalışma, jürimiz tarafından 8.8.2022 tarihinde yapılan sınav sonucunda oy birliği ile başarılı bulunarak Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

	Unvanı Adı Soyadı Üniversitesi Ana Bilim/Ana Sanat Dalı	İmza	Sonuç
Başkan	Prof. Dr. Davut AYGÜN Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Muhasebe/ Finansman Ana Bilim Dalı		<input checked="" type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Ret
Üye	Doç. Dr. İdris VARICI Ondokuz Mayıs Üniversitesi Muhasebe/ Finansman Ana Bilim Dalı		<input checked="" type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Ret
Üye	Dr. Öğr. Üyesi Fevziye KALIPÇI ÇAĞIRAN Ondokuz Mayıs Üniversitesi Muhasebe/ Finansman Ana Bilim Dalı		<input checked="" type="checkbox"/> Kabul <input type="checkbox"/> Ret

Bu tez, Enstitü Yönetim Kurulunca belirlenen ve yukarıda adları yazılı jüri üyeleri tarafından uygun görülmüştür.

ONAY

... / ... / ...

Prof. Dr. Ali BOLAT

Enstitü Müdürü

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI

Hazırladığım Yüksek Lisans tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin Kaynaklar'da gösterilenlerden oluştuğunu, her unsurun enstitü yazım kılavuzuna uygun yazıldığını ve TÜBİTAK Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu Yönetmeliği'nin 3. bölüm 9. maddesinde belirtilen durumlara aykırı davranılmadığını taahhüt ve beyan ederim.

Etik Kurul Gerekli mi ?

Evet (Gerekli ise ekler kısmına ekleyiniz)

Hayır

İmza

.../.../2022

Philbert NIZIGIYIMANA

TEZ ÇALIŞMASI ÖZGÜNLÜK RAPORU BEYANI

Tez Başlığı: AFRİKA'DA ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA YAŞANAN SORUNLARDA KÜLTÜRÜN ETKİSİ: BURUNDİ CUMHURİYETİ ÖRNEĞİ

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışması için şahsım tarafından 13/06/2022 tarihinde intihal tespit programından alınmış olan özgünlük raporu sonucunda;

Benzerlik oranı : % 9

Tek kaynak oranı : % 3 çıkmıştır.

İmza

... /.../2022

Doç. Dr. İdris VARICI

ÖZET

AFRİKA'DA ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINDA YAŞANAN SORUNLARDA KÜLTÜRÜN ETKİSİ: BURUNDİ CUMHURİYETİ ÖRNEĞİ

Philbert NIZIGIYIMANA
Ondokuz Mayıs Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
İşletme Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans, Ağustos/2022
Danışman: Doç. Dr. İdris VARICI

Afrika ülkeleri (Burundi dahil), şu anda dünyadaki çoğu ülke tarafından benimsenen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UMS / UFRS) uygulanmasında hala sorunlarla karşı karşıyadır. Bu sorunların içinde kültürel faktörlerin de olduğu düşünülmektedir.

Bu araştırmada; kültürel faktörlerin uluslararası muhasebe standartlarına geçiş sorunları üzerindeki etkisi Burundi örneğinde incelenmektedir.

Amaç doğrultusunda hazırlanan 54 sorudan oluşan anket formu; Burundi'de faaliyet gösteren 104 şirketin muhasebecilerine uygulanmıştır. Elde edilen veriler bilgisayar ortamında istatistiksel olarak analiz edilmiştir.

Genel anlamlılık düzeyine bakıldığında modelin bir bütün olarak anlamlı olduğu ($p < 0,05$) anlaşılmaktadır. Regresyon analizinde katsayılar açısından sonuç değerlendirildiğinde pozitif bir ilişki olduğunu söylemek mümkündür. Kültürel değerlerdeki değişimin muhasebe standartlarını pozitif doğru yönlü etkilemektedir.

Araştırma sonucunda uluslararası muhasebe standartlarına geçiş sorunları üzerinde %48.6 oranında kültürün etkisinin olduğu belirlenmiştir. Kültür dışındaki diğer faktörleri incelemek için detaya girilmediğinden geri kalan %51.4'lük kısmın başka faktörlerle açıklandığı söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Kültür, UFRS, muhasebe standartları, Gray modeli, Hofstede modeli

ABSTRACT

THE EFFECT OF CULTURE ON THE PROBLEMS OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN AFRICA: THE CASE OF THE REPUBLIC OF BURUNDI

Philbert NIZIGIYIMANA
Ondokuz Mayıs University
Institute of Graduate Studies
Department of Business Administration
Master, August/2022
Supervisor: Assoc. Prof. İdris VARICI

African countries (including Burundi) still face challenges in implementing International Financial Reporting Standards (IAS / IFRS), which are currently adopted by most countries around the world. It is thought that cultural factors are also included in these problems.

In this study, the effect of cultural factors on the problems of transition to international accounting standards is examined in the case of Burundi.

The survey form, consisting of 54 questions prepared for the purpose, was applied to Accountants of 104 companies operating in Burundi. The data obtained were analyzed statistically in the computer environment.

Considering the general significance level, it is understood that the model is significant as a whole ($p < 0.05$). When the result is evaluated in terms of coefficients in the regression analysis, it is possible to say that there is a positive relationship. Changes in cultural values affect accounting standards positively and directly.

As a result of the research, it was determined that culture had a 48.6% effect on the problems of transition to international accounting standards. It can be said that the remaining 51.4% is explained by other factors, since no details are given to examine other factors other than culture.

Keywords: Cultural aspects, IFRS, accounting standards, Gray model, Hofstede model

ÖN SÖZ VE TEŞEKKÜR

Muhasebe, sosyal ve ekonomik hayatın içinde yeri olan bir bilim dalıdır. Dolayısıyla, toplumun yaşamında etkili olan sosyal ve kültürel değerlerden etkilenir.

Bu çalışmada Burundi'de muhasebe standartlarına geçiş sırasında karşılaşılan sorunlar üzerinde kültürel bir etkinin olup olmadığı analiz edilmiştir. Anket uygulanarak yapılan çalışma ile, kültürel değerlerin Burundi'deki şirketlerin muhasebe sistemini ne ölçüde etkilediği ortaya çıkarılmıştır.

Öncelikle, Yüksek lisans konumun belirlenmesi, planlanması, yürütülmesi ve tamamlanması aşamasına kadar ilgi ve desteğini esirgemeyen, yönlendirme ve bilgilendirmeleri ile çalışmamın bilimsel temeller çerçevesinde tamamlanmasını sağlayan, en önemlisi de samimi ve içten davranışlarıyla kolayca iletişim kurabildiğim danışman hocam Sayın Doç.Dr. İdris VARICI'ya sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ondokuz Mayıs Üniversitesi İşletme Bölümü'nde görev yapan tüm hocalarıma teşekkür ederim.

Ayrıca Yurtdışı Türkler ve Akraba Topluluklar Başkanlığı (YTB) burs programı aracılığıyla çalışmalarımı tamamen finanse eden Türk hükümetine de minnettarım.

Araştırmam için anketime katılan herkese tekrar teşekkür ederim.

Manevi destek ve teşviklerinden dolayı kıymetli anneme, babama, kardeşlerime ve ablalarıma en derin şükranlarımı ve teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca, yüksek lisans eğitiminin bu dönemdeki teşvikleri ve destekleri için öğrenci arkadaşlarıma da teşekkür ederim.

Ağustos 2022, Samsun

Philbert NIZIGIYIMANA

İÇİNDEKİLER

TEZ KABUL VE ONAYI	i
BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖN SÖZ VE TEŞEKKÜR	v
İÇİNDEKİLER	vi
SİMGELER VE KISALTMALAR	viii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xii
TABLolar DİZİNİ	xiii
1. GİRİŞ	1
2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMA VE STANDARTLARIN AFRİKA KITASI TARAFINDAN KABULÜ	4
2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları	5
2.1.1. Muhasebede Standartlar Kavramı.....	5
2.1.2. UFRS Komitesi Vakfının Yapısı ve Organları	6
2.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ortaya Çıkışı.....	8
2.2. Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırılması: Kavramsal Çerçeve	10
2.2.1. Uluslararası Uyum	10
2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları UMS / UFRS	10
2.2.3. Muhasebe Ortamı.....	11
2.3. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Benimsenmesi.....	11
2.4. Temel Muhasebe Standardizasyon Modelleri	13
2.4.1. Anglo- Sakson Modeli	13
2.4.2. Kıta Avrupa Modeli	14
2.5. Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırılmasının Hedefleri.....	15
2.6. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ekonomik Ortama Katkısı	16
2.7. Afrika'da Muhasebe Standardizasyonu	19
2.8. Afrika (OHADA) Sistemi ve Uluslararası (UMS /UFRS) Standartların Uyumlaştırılması.....	22
2.9. Afrika'da / Gelişmekte Olan Ülkelerde Muhasebe Standartlarının / Geliştirilmesiyle İlgili Sorunlar	23
3. BURUNDI'DE MUHASEBENİN GELİŞİMİ	27
3.1. Burundi'nin Kısa Tarihi.....	27
3.2. Burundi'nin Sosyo-Ekonomik ve Politik Ortamı	30
3.3. Burundi'de Muhasebe Standardizasyonunun Tarihi	31
3.4. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Muhasebe Standartları (UFRS KOBİ)	34
3.5. Burundi'deki Şirketler	36
3.5.1. Burundi Şirketleri ile İlgili Genel Bilgiler	36
3.5.2. Burundi Sanayi Sektörünün Finansman ve Kalkınma Zorlukları.....	40
3.6. Kayıtları İşletmede Tutmanın Önemi	44
3.7. Burundi'de 1985 PCN Muhasebe Sisteminden 2012 PCNR Muhasebe Sistemine Geçiş	45
3.7.1. PCNR 2012 İçeriği Hakkında Genel Bilgiler	46
3.7.2. PCNR-UMS / UFRS'ye Göre Finansal Bilgilerin Nitelikleri	47
3.8. Burundi'de ve Uluslararası Düzeyde Muhasebe Gelişimine Etkisi Olan Faktörler	48
3.8.1. Çevresel Faktörler.....	48
3.8.2. Kültürel Faktörler	52
3.9. Kültür ve Muhasebe Arasındaki İlişki: Hofstede'nin Kültürel Boyutları ile (1980), Gray'in Muhasebe Değerleri (1988) Arasındaki İlişki	62

3.10. Hofstede'nin Çalışmasının Gray Tarafından Uygulanması (1988).....	66
3.10.1. Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk.....	66
3.10.2. Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik.....	66
3.10.3. Tutuculuğa Karşı İyimserlik.....	67
3.10.4. Gizliliğe Karşı Şeffaflık.....	67
3.11. Diğer Kültürel Faktörler ve Muhasebe.....	70
3.11.1. Dil.....	70
3.11.2. Kolonizasyon.....	71
3.11.3. Din.....	72
3.11.4. Eğitim.....	72
4.1. Araştırma Sorunu.....	74
4.2. Araştırmanın Amacı.....	76
4.3. Araştırmanın Literatüre Katkıları.....	76
4.4. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları.....	77
4.5. Araştırma Metodolojisi.....	78
4.5.1. Araştırma Yöntemleri.....	78
4.5.2. Veri Analizi Yöntemi.....	78
4.6. Mali Tablo Hazırlayıcılarına/Kullanıcılarına Uygulanan Anketin Geliştirilmesi.....	79
4.7. Araştırmaya Katılanların Sayısı.....	80
4.8. Sahra Altı Afrika ve Amerika Ülkelerinin Muhasebe Sistemlerinin Hofstede'nin (1980) Kültürel Değerlerine ve Gray'in (1988) Muhasebe Değerlerine Göre Tanımlanması.....	80
4.9. Araştırmanın Bulguları.....	85
4.9.1. Araştırma Güvenilirliği ve Geçerliliği Test Sonuçları.....	85
4.9.2. Örneklem.....	86
4.10. Hofstede'nin (1980) Kültürel Değerlerine ve Gray'in (1988) Muhasebe Değerlerine Göre Burundi Muhasebe Sistemine Yönelik Sonuçlar.....	93
4.10.1. Burundi'de Kültürel Değerlerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi Üzerine Sonuçlar.....	93
4.10.2. Kültürel Sorulara Yönelik Sonuçların Değerlendirilmesi.....	94
4.11. Muhasebe Değerlerinin ve Sonuçlarının Analizi.....	105
4.11.1. Profesyonellik- Statükoculuk.....	106
4.11.2. Tekdüzelik-Esneklik.....	107
4.11.3. Muhafazakarlık(Tutuculuk)-İyimserlik.....	107
4.11.4. Gizlilik-Şeffaflık.....	109
4.12. Muhasebe Standartlarına Yönelik Sonuçların Değerlendirilmesi.....	109
4.13. Kültürün Muhasebe Standartlarına Uyumu Üzerindeki Etkisi.....	117
5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	119
KAYNAKÇA.....	123
EKLER.....	133
ETİK KURUL KARARI.....	146
ÖZGEÇMİŞ.....	147

SİMGELER VE KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AfCFTA	: African Continental Free Trade Area-Serbest Ticaret Bölgesi Kıta Afrika kıtası
APE	: Accords de Partenariat Economique-Ekonomik Ortaklık Anlaşması
ARCA	: Agence de Regulation et de Controle des Assurances- Sigorta Düzenleme ve Kontrol Kurumu
BAD	: Banque Africaine de Développement-Afrika Kalkınma Bankası
BIF	: Burundi Franc-Burundi Frangı
BM	: Banque Mondiale-Dünya Bankası
BRB	: Banque de la République du Burundi-Burundi Cumhuriyeti Bankası
BŞ	: Büyük Şirketler
CAC	: Conseil Africain de la Comptabilité-Afrika Muhasebe Konseyi
CEDEAO	: Communauté Economique des États de l'Afrique de l'Ouest-Batı Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu
ECCAS/CEEAC	: Economic Community of Central African States- Orta Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu
CEMAC	: Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale Orta Afrika Ekonomik ve Parasal Birliği
CNC	: Conseil National de la Comptabilité- Ulusal Muhasebe Konseyi
COMESA	: Common Market for Eastern and Southern Africa-Doğu ve Güney Afrika Ortak Pazarı
DRC	: Democratic Republic of the Congo-Demokratik Kongo Cumhuriyeti

DSCG	: Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion-Muhasebe ve Yönetim Yüksek Diploması
EAC	: East African Community-Doğu Afrika Topluluğu
ECGLC	: Economic Community of the Great Lakes Countries-Büyük Göl Ülkeleri Ekonomik Topluluğu
GSYİH/ PIB	: Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya
IAS/ UMS	: International Accounting Standards-Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: International Accounting Standards Board -Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: International Accounting Standards Committee -Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IASCF	: International Accounting Standard Committee Foundation-Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
IFM	: International Monetary Fund-Uluslararası Para Fonu
IFRIC	: International Financial Reporting Interpretations Committee-Uluslararası Finansal Yorumlama Komitesi
ISTEEBU	: Institut de Statistiques et d'Etudes Economiques du Burundi Burundi Ekonomik Araştırmalar ve İstatistik Enstitüsü
KDV	: Katma Değer Vergisi
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KMO	: Kaiser-Meyer-Olkin
KOBI	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
Md	: Madde
MKOBİ	: Micro, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
N / A	: Uygulanamaz=Yok
OBR	: Office Burundais des Recettes-Burundi Gelir Bürosu
OCAM	: Organisation commune africaine et malgache - Afrika ve Madagaskar Ortak Örgütü
OCAMM	: Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne-Afrika Malgaşası ve Mauritius Ortak Örgütü Muhasebe Planı

OCBOA	: Other Comprehensive Basis of Accounting- Muhasebenin Diğer Kapsamlı Temelleri
OECD	: Organization for Economic Co-operation and Development- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OHADA	: Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires-Afrika'da Ekonomi Hukuku Uyumlaştırılması Örgütü
OIF	: Organisation Internationale de la Francophonie- Frankofoninin uluslararası organizasyonu
OPC	: Ordre des Professionnels Comptables- Muhasebe Mesleği Birliği
PCG	: Plan Comptable Général- Genel Muhasebe Planı
PCGR-GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles-Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
PCN	: Plan Comptable National- Ulusal Muhasebe Planı
PCNR	: Plan Comptable National Revise-Revize Ulusal Muhasebe Planı
PED	: Pays en Développement- Gelişmekte olan ülkeler
ROSC	: Reports of the Observance of standards and Codes- Standartlara ve Kodlara Uyum Raporları
SA	: Société Anonyme-Anonim Şirket
SADC	: Southern African Development Community-Güney Afrika Kalkınma Topluluğu
SARL	: Société à Responsabilité Limitée-Limited Şirket
SCAR	: Système Comptable Africain de Référence-Afrika Referans Muhasebe Sistemi
SIC	: Système d'Information Comptable- Muhasebe Bilgi Sistemi
STK	: Sivil Toplum Kuruluşu
SYSCOA	: Système Comptable Ouest Africain-Batı Afrika Muhasebe Sistemi
SYSCOHADA	: Système Comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation

en Afrique du Droit des Affaires- Afrika'da İş Hukukunun
Uyumlaştırılması Teşkilatı Muhasebe Sistemi

- TPE : Très Petite Entreprise-Çok Küçük İşletme
- UEMOA : Union Économique et Monétaire Ouest Africaine-Batı Afrika
Ekonomik ve Parasal Birliği
- UFRS/IFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-International
Financial Reporting Accounting Standards
- USD : United States Dollar- Amerikan Doları
- ZLEC /ZLECAf : Zone de Libre-Echange Continentale Africaine-Kıta Serbest
Ticaret Alanımı

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 2. 1. Ülkeler arasındaki muhasebe farklılıklarının kökenleri.....	21
Şekil 3. 1. Muhasebe sistemleri: ölçüm ve açıklama	64

TABLolar DİZİNİ

Tablo 2. 1. Kıta Avrupa ve Anglo-Sakson muhasebe sistemlerinin temel özellikleri	14
Tablo 2. 2. Gelişmekte olan ülkelerin muhasebe sisteminin geliştirilmesiyle ilgili sorunlar	24
Tablo 3. 1. Burundi'deki muhasebe standartlarının kavramsal çerçevesi	34
Tablo 3. 2. Burundi'de işletme sınıflandırmasına göre çalışan sayısı	40
Tablo 3. 3. Yatırım Finansmanında Mali Kaynaklar	43
Tablo 3. 4. On geleneksel Afrika değeri ve inancı	54
Tablo 3. 5. Hofstede'nin (1994) Bireycilik / Kolektivizm boyutunun bazı karakteristik unsurları	57
Tablo 3. 6. Hofstede'nin (1994) hiyerarşik mesafesinin bazı karakteristik unsurları.....	58
Tablo 3. 7. Hofstede'nin (1994) belirsizlikten kaçınma boyutunun bazı karakteristik unsurları ..	59
Tablo 3. 8. Hofstede'nin (1994) Dişillik / Erillik boyutunun bazı karakteristik unsurları	61
Tablo 3. 9. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere muhasebe kültürü değerleri parametrelerinin karşılaştırılması.....	65
Tablo 3. 10. Hofstede'nin kültürel değerleri ile Gray'in muhasebe değerleri arasındaki ilişki	68
Tablo 3. 11. Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun muhasebe kültürü.....	70
Tablo 3. 12. Sahra Altı Afrika ülkelerinde UMS'nin kolonileştirilmesi ve benimsenmesi.....	71
Tablo 4. 1. Hofstede ölçeğine göre Afrika'daki kültürel boyutlar	81
Tablo 4. 2. Sahra altı Afrika Ülkeleri ve Amerika Birleşik Devletleri'nin Muhasebe Değerleri ..	83
Tablo 4. 3. Güvenilirlik Sonuçları	86
Tablo 4. 4. Ankete Katılan Şirketlerin Büyüklük Sonuçları.....	86
Tablo 4. 5. Eğitim Durumuna Göre Katılımcıların Dağılımı.....	87
Tablo 4. 6. Katılımcıların İş Tecrübelerine Göre Dağılımı.....	88
Tablo 4. 7. Şirket Niteliği	88
Tablo 4. 8. Şirket Türü.....	88
Tablo 4. 9. Şirketlerin Borsada Listelenmesi Durumu.....	89
Tablo 4. 10. Kullanılan Hesap planı	89
Tablo 4. 11. Burundi Şirketlerinde Kullanılan Mali Tabloların Durumu	90
Tablo 4. 12. PCNR-2012 Kapsamındaki Unsurlara İlişkin Görüşler	91
Tablo 4. 13. Şirket Niteliğine Göre Hesap Planı Kullanımı Dağılımı	92
Tablo 4. 14. Şirket Büyüklüğüne Göre Şirket Niteliği Dağılımı	92
Tablo 4. 15. Etkin Bir kültür İçin Dikkate Alınması Gereken Kültür Hususlarının Faktörlere Ayrılmasını Gösteren Tablo.....	95

Tablo 4. 16. Erillik/Dişillik faktörü	98
Tablo 4. 17. Bireysellik-Kollektivizm faktörü.....	99
Tablo 4. 18. Güçlülük-Güçsüzlük faktörü	100
Tablo 4. 19. Belirlilik-Belirsizlik faktörü	102
Tablo 4. 20. Dil faktörü	104
Tablo 4. 21. Muhasebe Standartlarına İlişkin Dikkate Alınması Gereken Hususların Faktörlere Ayrılmasını Gösteren Tablo.....	110
Tablo 4. 22. Finansal Bilgilerin Güvenilirliği.....	112
Tablo 4. 23. Kültürel Bağımsızlık Düzeyi ve Şirketlerin Mülkiyet Yapısı	113
Tablo 4. 24. Standartların Karmaşıklığı.....	114
Tablo 4. 25. Muhafazakarlık ve Gizlilik.....	115
Tablo 4. 26. Tekdüzelik-Esneklik.....	116
Tablo 4. 27. Regresyon sonuçlarını gösteren tablo.....	118

1. GİRİŞ

Finansal piyasaların ve faaliyetlerin küreselleşmesi ile hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde ortaya çıkan genel eğilim, ulusal muhasebe sistemlerini uluslararası standartlara yakınlaştırmaktır. Özellikle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, birçok kullanıcı tarafından anlaşılabilir ve kullanılabilir olan bir muhasebe ve finans dilini benimsemek zorunda kalmaktadırlar. Belirli bir düzeyde finansal ve muhasebe bilgisi gerektiren bu dil, bir işletmenin (veya bir grup işletmeler) finansal tablolarının hazırlanmasını ve raporlanmasını yöneten standartlar, ilkeler ve kurallar çerçevesinde oluşturulmuştur.

Uluslararası finansal raporlama standartları, gelişmiş ülkelerin çoğunda benimsenmiştir. UFRS'nin kabulü, gelişmekte olan ülkelerde de ortak bir küresel dilin kullanımı anlamında önemli bir argüman olarak görülmektedir (Abdulkadir, 2012: 153).

Mali durumların karşılaştırılması adına dünya çapında muhasebe standartlarını uyumlaştırmak için birçok girişimde bulunulmuştur. Bu anlamda uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, evrensel olarak düzenlenmiş muhasebe kanunları ve sözleşmelerine dayalı olarak işletme mali tablolarını hazırlamak için dünya çapında tanınan bir sistem geliştirmiştir.

Muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasında yaşanan önemli gelişmelerden biri Avrupa Birliğinde (AB) ortaya çıkmaktadır. Özellikle AB' de tam entegrasyonun en önemli halkası olan finansal entegrasyon çalışmaları, muhasebe uygulamalarının hem AB ülkeleri arasında hem de uluslararası ölçekte birbiri ile uyumlu hale getirilmesini öngörmektedir. Bu nedenle AB'nin kararı standartların dünya çapında uygulanmasında önemli bir ivme yaratmıştır.

Her ülkenin kendi politik, yasal, sosyal, ekonomik, kültürel ve tarihi ortamına uyan muhasebe sistemi vardır (Çerne, 2009: 1). Farklı muhasebe sistemlerinin oluşturulmasında Anglo-Sakson ve Kıta Avrupası modeli olmak üzere başlıca iki model temel alınmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri (ABD), İngiltere ve Kanada gibi çok aktif sermaye piyasalarına sahip liberal sisteme dayalı Anglo-Sakson modelinde, muhasebe bilgileri yatırımcılar için vazgeçilmez hale gelmiştir.

Merkezi yönetime sahip ülkeler tarafından benimsenen Kıta Avrupası modelinde ise, muhasebe her şeyden önce devletin çıkarlarına hizmet etmekte ve özellikle ülkenin ekonomik politikasını yönlendirmeyi amaçlamaktadır. Bu modeldeki muhasebe bilgileri, çeşitli kullanıcı kategorilerine yöneliktir. Fransa ve Almanya, bu modeli benimseyen iki ana Avrupa ülkesidir.

Muhasebe araştırmacıları, ulusal kültürün, yöneticilerin iç ve dış finansal raporlama seçimlerini şekillendirmede oynadığı rol ve finansal tablo kullanıcılarının bu bilgilere nasıl tepki verdikleriyle yakından ilgilenmişlerdir (örneğin, Gray, 1988). Bu nedenle kültürel faktörlerin ulusal muhasebe sistemlerine etkileri literatürdeki yerini almıştır.

Gelişmekte olan ülkelerin (Burundi dahil), sahip oldukları iş ortamları nedeniyle UMS'ler gibi muhasebe standartlarıyla karşı karşıya gelmeleri mümkündür. Amerika Birleşik Devletleri gibi gelişmiş ülkeler, kendine has mali olayları raporlamak için karmaşık muhasebe standartlarına ihtiyaç duyabilmektedir (Ampofoa ve Sellani, 2005: 228). Bu anlamda her ülkenin bulunduğu kültürel ortama göre raporlama anlayışının az da olsa değişeceği beklentisi vardır.

Araştırmanın amacı, Burundi'de muhasebe standartlarına geçiş sırasında karşılaşılan sorunlar üzerinde kültürel bir etkinin olup olmadığını analiz etmektir. Bu amaçla çalışma üç bölümden oluşmaktadır:

İlk bölümde, uluslararası muhasebe standartlarının genel açıklaması ve Afrika kıtası tarafından benimsenmesi ile ilgili literatür gözden geçirilmiştir. Öte yandan uyumlaştırmanın kavramsal çerçevesi, uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesi ve bir ülkenin ekonomik ortamına katkıları hakkında açıklamalar yapılmıştır. Buradan hareketle, genel olarak gelişmekte olan ülkelerde ve özel olarak Afrika kıtasında muhasebe standartlarının gelişimi bu bölümde tartışılmıştır.

İkinci bölümde, Burundi bağlamında muhasebenin gelişimi incelenmiştir. Bu bölümde, Burundi'nin sosyo-ekonomik ve politik olarak kısa bir durum analizi yapılmış ve Burundi işletmelerinin işleyişi anlatılmıştır. Hofstede (1980), Gray (1988)'in modeline göre kültür ve muhasebe arasındaki ilişkiyi belirleyebilmek için genel olarak

Çevresel faktörler ve özel olarak kültürel faktörler hakkındaki literatür gözden geçirilerek tartışılmıştır.

nc bölümde, bu kültürel faktörlerin Burundi bağlamında uluslararası muhasebe standartlarına geçiş sorunları üzerindeki etkisi belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırma amaçlarına ulaşmak için veriler anket yoluyla elde edilmiştir. Farklı büyüklükteki 104 Burundi şirketinde (25 büyük şirket, 35 orta ölçekli şirket, 26 küçük işletme, 18 çok küçük işletme) 104 finansal tablo hazırlayan / kullanıcıya 54 soruluk bir anket (9 genel soru, muhasebe standartları üzerine 22 soru ve kültürle ilgili 23 sorudan oluşan) uygulanmıştır.

Araştırma sonucunda Burundi'nin kültürel değerleri ile Sahra Altı Afrika'nın diğer ülkeleri arasında benzerlikler olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle, gelişmekte olan ülkelerin (Sahra altı Afrika'nınkiler) kültürel değerleri ile Anglo-Amerikan lkelerinin kültürel değerleri arasında önemli farklılıklar tespit edilmiştir.

Çalışma, konuya ilişkin genel bir değerlendirme ve konuya ilişkin öneri ile tamamlanmıştır.

2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMA VE STANDARTLARIN AFRİKA KITASI TARAFINDAN KABULÜ

Finansal piyasaların küreselleşmesi, yatırımcılar açısından daha yüksek performans seviyelerine ulaşmayı ve bunu sürdürülebilir kılmayı zorunlu hale getirmiştir. Uluslararası muhasebe standartları komitesi tarafından uluslararası piyasalarda muhasebenin uyumlu hale getirilmesi için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) oluşturulmuştur (Moussa, 2020: 2). Uluslararası muhasebe standartları ile birlikte küresel piyasalarda işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilirliği sağlanmıştır.

Büyük finans merkezlerinin uluslararasılaşmasıyla birlikte şirketler artık fonlarını çeşitli pazarlarda satışa sunabilmektedirler (Yepdo ve diğerleri, 2019: 688). Bu pazarların ortak dili olarak da uluslararası muhasebe standartlarına tam uyumlu muhasebe veya finansal raporlama standartları kullanılmaktadır. Bu standartlar, şu anda uluslararası muhasebe standardizasyonu tartışmalarının merkezinde yer almaktadır.

Danjou'ya (2013: 99) göre, Japonya, Çin, Brezilya v.b. gibi gelişmekte olan ülkelerin bu uluslararası standartlara bağlılığı, Avrupa'da 2005'ten bu yana yaşanan değişim ve UFRS standartlarının uyumlaştırılması fikri büyük ölçüde hayata geçirilmiştir. Ancak uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlamak, dünyanın başlıca finans merkezlerinin bulunduğu gelişmiş ülkelerde olduğu gibi gelişmekte olan ülkeler ve Afrika ülkeleri için zorlu bir süreci ifade etmektedir.

UFRS gibi standartlar, piyasa ekonomisinin olduğu ve hissedar yönetim felsefesine sahip büyük şirketlerle karakterize edilen gelişmiş ülkelerde tasarlanmış standartlardır. Bu bağlamda, borç ekonomisiyle karakterize edilen ve Küçük ve Orta Ölçekli işletmelerin (KOBİ'ler) % 98'inden fazlasını oluşturan Afrika'da muhasebe standartlarının benimsenmesi bazı zorlukları da beraberinde getirmiştir. OHADA (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires- Afrika Ticaret Kanunu Uyum Örgütü) ortak bir muhasebe felsefesi, politik ve ekonomik tarihlerin yankınsaması vb. farklı durumlarla karşılaştığında, iki ana konuya odaklanması gerektiğini belirtmiştir. Bunlardan ilki genel olarak gelişmekte olan ülkeler, özelde ise

Afrika'da uluslararası standartların uygunluğu, ikincisi ise uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesinin sunduğu fırsatlardır.

Afrika'da gelişmekte olan ülkeler, 1950'li yılların sonunda bağımsızlığını kazanmış olan ülkelerdir. Daha önce bu ülkeler, az gelişmiş oldukları ve ne batı dünyasına (Birleşik Devletler gibi) ne de doğu dünyasına (Rusya gibi) dahil edilmediklerinden "üçüncü dünya ülkeleri" olarak tanımlanmıştır¹. Gelişmekte olan ülkeler ağırlıklı olarak Afrika, Asya, Latin Amerika, Orta Doğu ve Okyanusya'da bulunmaktadır (Shareia, 2016: 46). Bu ülkelerin Muhasebe Standartlarına uyumları da gelişmiş ülkelere farklı nitelikte olacaktır. Çünkü bu ülkelerin gelişmiş ülkelere nazaran kültürel farklılıkları bir hayli fazladır.

2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları

2.1.1. Muhasebede Standartlar Kavramı

Muhasebe standartları kavramı, kuruluşlar tarafından, özellikle finansal şirketler tarafından, mali tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında ve kayıtların tutulmasında uygulanacak tüm kuralları ifade etmektedir. Muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen düzenlemeler olan muhasebe standartları, muhasebe teorisinin önemli yanlarından birini oluşturmaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden daha ayrıntılı düzenlemelerdir ve uygulamadaki kavram ve ilkeleri yansıtır.

Muhasebe standartları hem ulusal hem de uluslararası olarak mevcuttur. Bu standartlar finansal piyasaların küreselleşmesini uyumlu hale getirmeyi ve farklı şirketler hakkındaki bilgileri karşılaştırmayı mümkün kılmaktadırlar.

Başka bir tanıma göre muhasebe standardı, muhasebe mesleğine liderlik edenler tarafından hesapları hazırlamak, kaydetmek ve düzenlemek için seçilen ve belirlenen bir yöntemdir. Bu bağlamda muhasebe standartları, işlem ve olayların niteliğini, hangi değerleri üzerine kaydedeceğini, sınıflandıracağını ve hangi raporlar aracılığıyla sunacağını belirlemektedir (Şensoy, 2008: 25).

¹ Gelişmekte olan ülkeler veya Güney ülkeleri, Kuzey veya gelişmiş ülkelere ekonomik olarak daha az gelişmiş ülkelerdir (https://fr.wikipedia.org/wiki/Pays_en_d%C3%A9veloppement).

Standardizasyonun amacı, çok sayıda kullanıcının bilgi ihtiyaçlarını karşılamak muhtemel muhasebe bilgilerinin sunumunu standartlaştırmak ve düzene sokmak amacıyla karşılıklı ortak kurallar oluşturmaktır. Standartlar ya açıklama düzeyinden ya da uygulanacak muhasebe metodundan söz eder (Uluslan, 2005: 11).

Muhasebe standartlarının uygulanması, büyüklükleri ne olursa olsun şirketler için çok önemlidir. Bu önem şu şekilde özetlenebilir (Yükçü, 1997: 198-200):

–Şirketlerin finansal performanslarını aynı temelde farklı dönemler için karşılaştırmalarına ve bu karşılaştırmaların sonuçlarına göre işletme için hayati önem taşıyan konularda doğru kararlar almalarına yardımcı olur.

–İşletmenin finansal performansının doğru analizi ve geleceğe yönelik gerçekçi planların oluşturulması, doğru amaç ve hedeflerin belirlenmesine yardımcı olur.

–Şirket denetimlerini kolaylaştırmaya yardımcı olur.

Uluslararası muhasebe uygulamalarının tüm dünyada birbiriyle uyumlu hale getirilmesi için ulusal muhasebe standartlarının da birbiriyle uyumlaştırılması kaçınılmazdır. Bu amaçla uluslararası muhasebe standartları günümüzde hızla gelişmekte ve bu standartlar tüm dünya ülkeleri tarafından kabul edilmektedir.

2.1.2. UFRS Komitesi Vakfının Yapısı ve Organları

24 Mayıs 2000’de gerçekleşen yeniden yapılanma sonucunda IASC vakıf haline dönüştürülmüştür. IASCF (İnternational Accounting Standard Committee Foundation- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı) özel, kar amacı gütmeyen ve dolayısıyla sivil toplum kuruluşudur. Muhasebe meslek birlikleri temsilcileri tarafından oluşturulmuş ve yirmi iki (22) üyeden ve yöneticilerden (Mütevelli) oluşan bir kurul tarafından yönetilmektedir. Bu yöneticilerin işlevi, IASB'nin yanı sıra onunla ilişkili kuruluşların yönetimini sağlamaktır.

IASCF, kuruluşun stratejisini oluşturmaktan, uygulama ilkelerini değiştirmekten ve finansmanını sağlamaktan sorumludur. Ayrıca IASB'nin etkinliğini değerlendirmek, IASB üyelerini atamak, IASB'yi ve çalışmalarını teşvik etmek ve uluslararası muhasebe standartları ile ilgili genel politika amacını incelemek sorumlulukları arasındadır.

Kuruluş 3 ana yapıdan oluşmaktadır. Muhasebe standartları ve standartlarla ilgili yorumları yayınlama sürecinde bu üç ana organın önemli görev ve sorumlulukları vardır (Karabınar, 2006: 143). Bu organlar aşağıda açıklanmıştır:

2.1.2.1. IASB: International Accounting Standard Board-Uluslararası Muhasebe Standart Kurulu

IASB, uygunluğun sağlanması ve muhasebe standartlarının iyileştirilmesinden sorumludur. Örgütün merkez organıdır. IASB, KOBİ'ler için muhasebe standartları da dahil olmak üzere finansal tabloların sunumu için uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmaktan, yayınlamaktan ve küresel olarak kullanımlarını teşvik etmekten tek başına sorumlu olan tamamen bağımsız bir organdır (Mackenzie, 2013: 20). Bu yapı IASCF'nin denetimi altında olup standartları onaylamak ve analiz etmekten sorumludur. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Yorumlama Komitesi–IFRIC tarafından geliştirilen projelerin onaylanmasından ve yayınlanmasından da sorumludur.

2.1.2.2. IFRIC: International Financial Reporting Interpretation Committee-Uluslararası Finansal Raporlama Komitesi)

Mart 2002'ye kadar Daimi Yorumlama Komitesi (SIC) adı altında bilinen bu komite, daha sonra Uluslararası Finansal Raporlama Komitesi (IFRIC) adını almıştır. Şubat 2010'a kadar, görevi UFRS'de özel olarak ele alınmayan yeni tanımlanmış finansal raporlama konuları hakkında yorumlamalar yapmaktır. Aynı zamanda, tatmin edici olmayan veya çelişkili açıklamalara neden olan konularda yorum yapma rolüne de sahiptir.

UMS / UFRS'nin titiz ve tekdüze uygulanmasını teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Komite ayrıca, ulusal muhasebe standart belirleyicileri tarafından desteklenen benzer gruplarla işbirliği yaparak muhasebe standartlarının uluslararası yakınsamasını sağlamada IASB'ye yardımcı olur.

IFRIC üyeleri Vakfa talimat veren komite yerine UFRS Vakfı'ndan talimat alır. Aslında, IFRIC'in faaliyetlerini ancak standartlar yayımlandıktan ve uygulamada sorunlarla karşılaşıldığında gerçekleştirilebilir.

2.1.2.3. SAC: Standards Advisory Committee-Standartlar Danışma Komitesi

UFRS Danışma Kurulu (eski adıyla SAC), çalışma programı öncelikleri konusunda IASB'ye tavsiyede bulunmaktadır. UFRS Danışma Kurulu, IASB ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi vakfının yönetim kurulunun resmi danışma organıdır. Üyeleri, kullanıcı grupları, muhasebe standartları hazırlayıcıları, finansal analistler, akademisyenler, denetçiler, düzenleyiciler, profesyonel muhasebe kurumları ve yatırımcı gruplarıdır (Bakker, 2017: 7). Amacı, ilgili kuruluşların öncelikleri ve görüşlerine uygun olarak önerilen standartların maliyet ve faydalarının yanı sıra büyük projeler hakkında tavsiyelerde bulunmak, önerilen standartların finansal tablo kullanıcıları ve hazırlayıcıları için sonuçları hakkında Kurulu bilgilendirmektir. Bain (2016: 125), UFRS Danışma Kurulu, muhasebe standartlarının geliştirilmesine katkıda bulunmak için mesleki ve coğrafi farklılıkları olan kişi ve kuruluşların katılabileceği forumlar düzenlediğini bildirmektedir.

2.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ortaya Çıkışı

Uluslararası muhasebe, bir bütün olarak muhasebe disiplininin bir parçasıdır. Uluslararası düzeyde muhasebe uygulamalarında tekdüzeliği sağlamak için geliştirilen muhasebe alt sistemlerinden biridir. Muhasebe standartları üzerine yapılan araştırmalar, bir yandan ulusal kültürlerin ihtiyaçları, diğer yandan çok uluslu şirketlerin ihtiyaçları çerçevesinde yürütülmektedir. Aslında, birçok şirketin yurtdışında yan kuruluşları vardır ve bu nedenle konsolide raporlama yapmak gerekmektedir. Bu nedenlerle, birleştirmek ve sadeleştirmek üzerine uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması, önemlilik arz etmektedir. Bu ise UMS, UFRS veya bunların ulusal dillere dönüştürülüş haliyle gerçekleşebilmektedir.

UFRS, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)² tarafından yayınlanır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Muhasebe Standartları

² Yetkinlik ve bağımsızlıklarına göre atanan 12'si tam zamanlı olmak üzere 14 üyeden oluşmaktadır. IASB üyeleri şu şekilde oluşmaktadır: en az 5 üye denetim uygulamasında deneyime sahip; en az 3 üyenin mali tabloların hazırlanmasında deneyime sahip; en az 3 üye mali tablo kullanıcısı olarak deneyime sahip; en az 1 üye akademik geçmişe sahip olmalıdır. Tam zamanlı üyelerden yedisi, muhasebe standartlarını belirlemekten sorumlu bir veya daha fazla ulusal kurumla ilişki kurma konusunda resmi sorumluluğa sahip olmalıdır.

Kurulu (IASB), uluslararası muhasebe standartlarının hazırlanması, benimsenmesi ve değiştirilmesinden sorumlu olan, 2001 yılından bu yana Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) yerini almıştır. Hesapların karşılaştırılabilirliğini ve şeffaflığını artırmayı amaçlayan bir dizi muhasebe kuralı geliştirmektedir. 2005 yılına kadar UMS adı altında yayınlanan standartlar bu tarihten sonra UFRS adıyla yayımlanmaya başlamıştır. Çünkü muhasebenin kayıt sürecinden ziyade raporlama sürecinin bilgi kullanıcıları açısından daha önemli olduğu ifade edilmektedir. Bilgi kullanıcıları muhasebe kayıtlarından değil muhasebe süreci sonunda oluşturulan finansal raporlardan yararlanarak bilgi sahibi olmaktadır.

IASC, 24 Mayıs 2000 tarihinde yeni tüzüğünün kabul edilmesiyle büyük bir reformdan geçti. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), 1973 yılında, birkaç ülkeden serbest muhasebeci meslek birliklerinin oluşturduğu temsilciler tarafından kurulmuştur. Borsada listelenen Avrupa Birliği İşletmelerinin bu standartlara uyması gerekmektedir. Ancak gelişmiş ülkelerin bir kısmı UFRS'ye geçmesine rağmen, bir kısmı isteğe bağlı olarak UFRS'yi kullanmaya müsaade etmişlerdir (Varıcı ve Özdemir, 2013: 19). Standartlar şirketlerin finansal yönleriyle ilgili tüm verilerini standartlaştırmakta olup şirketlerle ilgili finansal bilgilerin kısa, orta ve uzun vadede analiz edilmesini ve karşılaştırılmasını mümkün kılmaktadır. Küresel sermaye piyasası katılımcılarının ekonomik kararlar almasına yardımcı olmak için mali tablolarda kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Şeffaflığın ve karşılaştırılabilirliğin ise muhasebe standartları ile gerçekleştiği düşünülmektedir.

Son yıllarda, uluslararası muhasebe standardizasyon süreci, UFRS'nin daha fazla tanınması ve kullanılması konusunda fazlaca yol katetmiştir. 2001'den bu yana, birçok ülke UFRS'nin kullanılmasını zorunlu kılmış veya buna izin vermiştir. Sonraki süreçlerde ise birçok ülkenin ya direkt olarak standartları kabul etmesi ya da kendi ulusal standartlarını bu standartlara uyumlaştırması ile standardizasyonun devam etmesi beklenmektedir.

2.2. Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırılması: Kavramsal Çerçeve

2.2.1. Uluslararası Uyum

Muhasebe standartlarının uyumlaştırması tanımlamalarından ilk olanlarından biri Nobes ve Parker'ın (1981: 329) tanımıydı. Uyumlaştırmayı "değişkenlik düzeylerini sınırlayarak muhasebe uygulamalarının uyumluluğunu artırmak için tasarlanmış bir süreçtir" şeklinde tanımlamıştır. Muhasebede uyumlaştırma, ulusal muhasebe standartlarını ve uygulamalarını bir araya getirmek ve sonuç olarak farklı ülkelerden şirketler tarafından kullanılan finansal tabloların karşılaştırılmasını kolaylaştırmak olan kurumsal bir süreçtir (Colasse, 2000: 757). Uyumlaştırmayı standardizasyondan, ayıran kriter aynı coğrafi alanda aynı standartların uygulanmasını ve bu alandaki muhasebe uygulamalarının tekdüzeliğini amaçlamasıdır.

Bu nedenle, uluslararası muhasebe uyumlaştırmasının amacı, muhasebe farklılıklarını anlamak, bunları azaltmak ve son olarak tek bir muhasebe sistemi, yani IASB'nin uluslararası muhasebe standartları UMS/UFRS'yi uygulamaktır (Ağca, 2007:27). Bu uluslararası muhasebe çerçevesinin benimsenmesi ve evrensel uygulaması, birçok araştırmacı tarafından araştırma konusu edilmiştir.

Yukarıda altı çizildiği gibi, ulusal muhasebe düzenlemeleri arasındaki farkların azaltılmasını ifade eden muhasebe uyumlaştırmasının aksine, muhasebe standardizasyonu, uluslararası muhasebede muhasebe kurallarının standardizasyonunu ve aynı standartların uygulanmasını belirtmek için kullanılan bir terimdir (Uluslan, 2005: 11). Bununla birlikte, muhasebe uyumlaştırmasının yumuşatılmış bir standardizasyon şekli ve ona doğru bir ilk adım olduğu söylenebilir.

2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları UMS / UFRS

Finansal raporlama çerçevesi, bir işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgileri ölçmek, kaydetmek, sunmak ve raporlamak için kullanılan yayınlanmış kriterler dizisidir. Bir işletmenin finansal tabloları tanınmış bir finansal raporlama çerçevesi kullanılarak hazırlanmış olmalıdır, aksi takdirde denetçiler işletmeler için açık bir denetim görüşü yayınlamazlar. Çünkü denetçiler denetimlerini oluşturulan finansal raporlama çerçevesini dikkate alarak uygunluğu ölçmeye çalışmaktadırlar.

En yaygın kullanılan muhasebe standartları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (US GAAP=Generally Accepted Accounting Principles³) ve uluslararası finansal raporlama standartlarıdır (UFRS). US GAAP, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki işletmeler tarafından kullanılırken, UFRS dünyanın diğer bölgelerinin çoğunda kullanılmaktadır. Bu iki çerçeve genel olarak tasarlandığından çoğu işletme türüne uygulanabilir. Belirli durumlar için tasarlanmış ve diğer kapsamlı muhasebe standartları (OCBOA=Other Comprehensive Basis of Accounting) olarak bilinen başka muhasebe standartları da bulunmaktadır.

İngilizce isimleri UMS / UFRS ile bilinen uluslararası muhasebe standartları, IASB adlı uluslararası bir kuruluş tarafından, dünya çapında tek bir finansal ve muhasebe dili oluşturmak amacıyla geliştirilen muhasebe kuralları ve uygulamalarıdır.

2.2.3. Muhasebe Ortamı

Muhasebe, kendi kültürü olan bir toplumda ekonomik, finansal ve politik bir sistemin ortasında çalışır. Muhasebe ortamı, muhasebe uygulamalarına etki eden tüm faktörleri temsil eder ve söz konusu muhasebe sistemleri üzerinde bunlar ekonomik, finansal, kültürel, politik, sosyal faktörler vb. kararlar gözlemlenebilir. İkinci bölümde muhasebe ile ilişkisi olan bu faktörlerin literatürü gözden geçirilecektir.

2.3. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Benimsenmesi

UFRS'nin benimsenmesi, pozitif muhasebe teorisine dayanmaktadır. Pozitif Muhasebe Teorisi, 1970'li yılların ortalarında geliştirilmiştir (Melis, 2005: 4). Bu teori, muhasebe politikalarında değişiklik durumunda işletme yönetiminin davranışının ne olacağı ile ilgili bazı tahminler yapar (Iatridis ve Joseph, 2005: 764). Pozitif Muhasebe Teorisi, halen kullanılmakta olan muhasebe uygulamalarını açıklar ve gözlemlenen

³ Muhasebe faaliyeti bağlamında kullanılan kural ve standartları ifade eden Anglo-Sakson kökenli muhasebe terimi. GAAP (Genel olarak kabul edilen muhasebe ilkeleri), uygulamaları konusunda fikir birliğine varan standartları, kuralları ve kuralları içeren iyi davranış kurallarıdır. Genel olarak, çoğu ülke muhasebe kurallarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu hale getirir, böylece muhasebe göstergeleri neredeyse tüm ülkelerde aynı şekilde çözülebilir.

uygulamalardan genel kural ve ilkeler ortaya çıkarmaya çalışır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 129).

Ülkelerin UFRS standartlarını benimseme çabalarına rağmen, araştırmalar bu UFRS standartlarını benimseme sürecinin uygulamada engellerle karşı karşıya olduğunu göstermiştir.

Çoğu ülke UFRS kullanımını zorunlu kılmıştır. Avrupa Birliği içinde, UFRS 2005 yılında kabul edilmiş ve 150'den fazla ülkede 10.000'den fazla şirkete uygulanmıştır. Bu benimseme, Avrupa Birliği'nde borsaya kote birçok şirketi etkilediği için dünyadaki finansal raporlamadaki en önemli değişikliklerden biri olarak kabul edilmiştir.

Uluslararası muhasebe standartlarının gelişmekte olan ülkeler için uygun olmadığı ve bu uygunsuzluğun nedeninin, gelişmekte olan ve gelişmiş ülkeler arasındaki belirli sosyo-ekonomik farklılıkların varlığından kaynaklandığı ifade edilmiştir (Miaze, 2014:174). Gelişmekte olan ülkeler tarafından muhasebe standartlarının benimsenmesi, o ülkelerin ekonomik büyümelerini de artırabilir. Larson (1993: 150) bu anlamda yaptığı çalışmada, ekonomik büyüme ile gelişmekte olan ülkeler tarafından uluslararası standartları benimseme kararı arasında pozitif bir ilişki olduğunu ifade etmiştir.

Fransızca konuşulan Afrika ülkelerinin çoğunda, mevcut muhasebe sistemi ülkelerin özelliklerinden etkilenir. Bu özellikler kolonizasyondan miras kalan sosyal, ekonomik ve çevresel parametreler (Parker, 1984) ile, ülkelerin tarihi, dini (Pintaux, 2002) gibi özellikleridir. Bunun yanında Hofstede (1980) ve Parker (1984) kültür ve eğitim gibi faktörleri de muhasebe sistemini etkileyen özellikler arasında sıralamıştır (Moussa, 2020: 6).

UFRS ülkeler tarafından küresel olarak kullanılabilen benzersiz bir muhasebe standartları setini temsil eder. Bu standartların benimsenmesi, yatırımcıların ve diğer tüm finansal tablo kullanıcılarının şirketler arasındaki finansal performansı karşılaştırmasına olanak tanımaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkeler tarafından uluslararası standartların benimsenmesinin olumsuz sonuçları da olabilmektedir.

Samuel ve Oliga (1982), gelişmekte olan ülkelerdeki profesyonellerin, uluslararası ticaret için yararlı bir sistemi seçmek yerine, işletmeler için yararlı olan bir sistemi seçip benimsemelerini önermektedir. Bu nedenle, henüz kendi muhasebe standartlarına sahip

olmayan gelişmekte olan ülkeler, kendi muhasebe standartlarını geliştirme stratejisini benimsemelidir. Bu araştırmacıya göre ideal çözüm, muhasebenin faaliyet gösterdiği sosyo-ekonomik, yasal ve politik ortamı yeterince dikkate alan bir stratejidir. Bu nedenle UFRS'nin tamamen aynı nitelikte benimsenmesinden ziyade kendi muhasebe kültürü ile uyumlaştırılmasının yararlı olacağı ifade edilebilir.

2.4. Temel Muhasebe Standardizasyon Modelleri

Muhasebe sisteminin gelişimini etkileyen faktörler bazı ülkeler için benzer olabilir. Ülkeler muhasebe benzerliğinin derecesine (grup içi) ve muhasebe farklılığının derecesine (gruplar arası) göre birkaç gruba ayrılabilir. Bu ayrımlar muhasebe modelleri ile ifade edilmektedir.

Muhasebe modeli, farklı ülkelerdeki muhasebe uygulamalarını farklı kategorilere ayırmaktadır (Eromonsele, 2017: 30). Ülkelerin muhasebe sistemindeki farklılıkların yanı sıra, bu ülkeler arasındaki tarihsel veya ekonomik ilişkiler nedeniyle muhasebe uygulamaları veya sistemi ülkeler arasında karşılaştırılabilir olarak ifade edilebilmektedir.

Muhasebenin gelişimi, özellikle Anglo-Sakson modelini içeren ülkeler (Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık gibi) ve kıta Avrupası modelini içeren ülkeler (özellikle Fransa ve Almanya) tarafından kullanılan muhasebe modelleri tarafından derinden etkilenmiştir. Bu iki muhasebe modeli, standardizasyon sürecinde de etkili olarak söz sahibi olmuştur (Drăgulescu ve diğer, 2013: 1066).

2.4.1. Anglo- Sakson Modeli

Bu muhasebe modeli, yatırımcıların finansal piyasadaki bilgi ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılamaya yöneliktir. Yatırımcılar, nakit akışlarını tahmin etmek ve yatırım yapmak için yöneticilerin performansını değerlendirmeye çalışmaktadırlar (Chairas ve Radianto, 2001: 22). Bu değerlemeyle birlikte finansal piyasalarda yatırım yapmaya yönelik kararlar almaktadırlar. Bu anlamda modelin en belirgin özelliği yatırımcıların bilgi ihtiyacını en iyi şekilde karşılayacak sistemin oluşturulmasıdır.

Tarihsel olarak bu model Birleşik Krallık'ta ortaya çıkmıştır ve Amerika Birleşik Devletleri de bu modeli benimsemiştir. Uluslararası muhasebe standartları da bu modele

uygun olarak geliştirilen bir muhasebe çerçevesi olarak düşünülmektedir. Anglo-Sakson modeline dayalı muhasebe standartları, esas olarak muhasebe mesleği tarafından geliştirilen direktiflerden türetilmektedir.

Anglo-Sakson modelini benimseyen ülkeler, pazar odaklı ülkelerden oluşmaktadır. Bu ülkelerde, ekonomiye finansman sağlayan oldukça gelişmiş finansal piyasalar vardır. Bu nedenle, finansal bilgilerin şirketler tarafından yayınlanma amaçları arasında, esas olarak yatırımları bulunmaktadır. Böylelikle muhasebe, yatırımcıların karar alma ihtiyaçlarına yönelik şirketin finansal performansı hakkında büyük miktarda bilgi üretmektedir.

2.4.2. Kıta Avrupa Modeli

Kıta Avrupası sistemi ise özel girişim üzerinde devletin vesayeti olduğunu kabul eder. Dolayısıyla bu sistem içinde girişimcinin kararları ancak, devletin izni olduğunda ve o ölçüde, yaşama kavuşur. Bu nedenle de yenileşim bu dünyada, girişimci için, Anglo-sakson dünyası kadar, yüksek getiri sağlamaz. Buna karşılık, girişimcilerin karşılaşılabileceği sürprizler de daha azdır. Başka bir deyişle devlet Kıta Avrupası sisteminde hem girişimcilerin hem de diğer çalışanların daha az belirsizlikle karşı karşıya kalmalarını sağlayacak önlemleri alma işlevini üstlenmiştir. Dikkat edilirse, bu iki sistem de ülkelerin gelişme yolunu açık tutmaktadır. Nitekim, örnek olarak seçilen ülkelerin tümü dünyanın en gelişmiş ekonomileri arasında yer almaktadırlar. Ancak, özellikle son kriz bağlamında bir kez daha ortaya çıkan bir farkları var: İktisadi ortam olumlu olduğunda, Anglosakson sistemi, daha hızlı gelişme sağlıyor, yenileşim daha güçlü oluyor. Buna karşılık iktisadi ortamda bir bozulma olduğunda (kriz gibi) Anglo-sakson ekonomilerindeki insanların yaşamı olumsuz yönde daha fazla etkileniyor.

Tablo 2. 1. Kıta Avrupa ve Anglo-Sakson muhasebe sistemlerinin temel özellikleri

Muhasebe sistemleri	Kıta-Avrupa Modeli	Anglosakson Modeli
	Ekonomik ve sosyal çevre	
Şirket özellikleri	Esas olarak aile işletmeleri: yüksek sermaye yoğunluğu var.	Esas olarak ortaklık firmaları: oldukça parçalanmış sermaye mevcut.

Kültür	Devlet baskın	Bireyci
Yasal sistem	Yazılı kanun hakimdir. Kanun ayrıntılı muhasebe kurallarını kelirler	İçtihat hakimdir. Kurallar kuruluşlar tarafından yapılır
Vergi sistemi	Muhasebe ve vergilendirme arasında yakın ilişki var.	Muhasebe vergilendirmeden bağımsızdır
	Muhasebe hedefleri	
Mali tabloların birincil kullanıcıları	İhtiyatlılık ilkesi mevcut. Vergilendirmenin muhasebe bilgilerinin karar verme üzerindeki zararlı etkisi var.	Gerçeğe uygun ve şeffaflık ön planda
Muhasebe standardizasyonunun amacı	Gerçek veya tüzel kişi olan herhangi bir şirket	Başlıca kote olan şirketler
Kar hesaplama	Dağıtılabilecek ihtiyatlı bir kârın hesaplanması: - kar dağıtımında sınır - gizli rezervler yaratma eğilimi	Karar verme için yararlı bir kârın hesaplanması: - Kâr dağıtımında sınır yoktur; - gizli rezerv yok
Sermaye piyasaları	Sermaye ağırlıklı olarak bankacılık sektörü tarafından sağlanmaktadır.	Sermaye esas olarak borsa yoluyla sağlanmaktadır

Kaynak: Raffournier, Haller et Walton (1997: 9)

2.5. Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırılmasının Hedefleri

Muhasebe standartlarının temel hedefleri, mali tabloların şeffaflığını, güvenilirliğini, tutarlılığını, tekdüzeliğini ve karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır. Aynı zamanda ülkelerin finansal bilgi sistemleri arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak için Muhasebe Standartları kullanılmaktadır (Özkan ve Terzi, 2010: 22). Finansal tablolar standartlara göre hazırlandığında finansal bilgi kullanıcıları bunlara

güvenebilmektedirler. Bu standartları karşılamamanın işletmeler için ciddi sonuçları olabileceği ifade edilmektedir (Kiracı ve Köse: 2002: 48). Bu standartlara uyum, şirketler arası ve şirket içi karşılaştırmalara izin verecektir. Bu durum şirketin ilerlemesini ve pazardaki konumunun belirlenmesini sağlamaktadır.

Ülkedeki tüm işletmeler aynı standartlara uyduğunda, finansal bilgiler belli bir dereceye kadar karşılaştırılabilir hale gelir. Bu nedenle mali tablo kullanıcıları, karar vermeden önce çeşitli şirketlerin mali performansını analiz edebilir ve şirketleri karşılaştırabilmektedir. Bunu, bir ulusun / ekonominin politikalarını ve muhasebe ilkelerini standartlaştırarak yapmak mümkündür. Böylelikle tüm firmaların işlemleri bu muhasebe standartlarına uymaları halinde aynı şekilde kayıt altına alınabilmektedir.

Mali tablolar muhasebe standartlarına göre hazırlandığında, tabloların kabulü ve dikkate alınma oranı artmaktadır. Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan mali tablolar, nicelik ve nitelik açısından yetersizliklerinden dolayı hatalı değerlendirme ve kararlara yol açabilmektedir (Şensoy, 2008: 7). Bu mali tablolar çok uluslu şirketler için zor olan transfer fiyatlarını⁴ belirleyerek uluslararası yatırımı çekmek yabancı muhasebe uygulamalarının arkasına saklanabileceklerini anlamak, vergi borçlarını doğru hesaplamak ve şirketlerin yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlamak için kullanılabilir (Dalğar vd., 2011: 218).

2.6. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ekonomik Ortama Katkısı

Muhasebe, ulusal ve uluslararası ekonomi politikalarında önemli bir rol oynamaktadır. Özellikle ülke ekonomisinin istatistiğini çıkarma anlamında muhasebenin rolü büyüktür. Diğer taraftan uluslararası arenada ekonomik verilerin oluşturulması ve karşılaştırılmasında yine muhasebenin rolü büyüktür. Bu anlamda özellikle uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartları bu ekonomik karşılaştırmanın yapılmasında önemli rol oynamaktadır.

Küresel olarak karşılaştırılabilir muhasebe standartları, dünya genelindeki finansal piyasalarda şeffaflığı, hesap verebilirliği ve verimliliği teşvik etmektedir. Bu durum,

⁴ Aynı organizasyon içindeki bir alt bölümden diğer bir alt bölüme aktarılan ara mamüllerin değerlemesi için kullanılan fiyattır (Yükçü, 1999: 738). Transfer fiyatlama aynı işletme içinde departmanlar arasında kullanıldığı gibi, bir işletmeye bağlı farklı ülkelerde faaliyette bulunan işletmeler arasında da kullanılabilir.

yatırımcıların ve diğer piyasa katılımcılarının yatırım fırsatları ve riskleri hakkında bilinçli ekonomik kararlar almasını sağlamak ve sermayenin yayılmasını sağlamaktadır.

Şirketler, finansal piyasaların küreselleşmesi ile ortaya çıkan ekonomik bir ortamda faaliyet göstermektedirler. Bu nedenle, farklı ülkelerdeki şirketlerin hesaplarının karşılaştırılabilirliğini sağlamak için uyumlu bir muhasebe ve mali ortamın oluşturulması gereklidir. Bu uyumluluk uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartları ile mümkün hale gelmektedir.

UFRS'nin benimsenmesinin ekonomik ortam üzerindeki etkileri üzerine çeşitli araştırmalar yapılmış ve UFRS'nin benimsenmesinin önemine vurgu yapılmıştır.

Örneğin Leuz ve Verrecchia (2000), UFRS'yi benimseyen birçok ülkedeki şirketleri araştıran araştırmacılardandır. Yaptıkları çalışmada (2000), hem erken uygulama hem de zorunlu uygulama için UFRS'nin ekonomik etkilerini incelemektedirler. Bu araştırmacılar, bir şirketin UFRS'yi benimsemesinin, katı mali raporlama düzenlemelerine sahip ülkelerde önemli ekonomik faydalar sağladığı sonucuna varmışlardır. Bu faydalar, hisse senedinin piyasa değerinde artış, piyasa likiditesinde artış, sermaye maliyetinde azalma ve gelişmiş uluslararası yatırım şeklindedir. UFRS'nin, yatırımcıların bilgiye dayalı finansal kararlar almalarına ve gelecekteki iş performansını tahmin etmelerine yardımcı olacağı ifade edilmektedir (Assidi, 2012: 74). Özellikle şeffaflığı artırdığı düşünülen standartlarla birlikte yatırımcıların güvenilirliğinin kazanıldığı ve sermaye piyasalarına yoğun sermaye akışının sağlandığı düşünülmektedir.

Ek olarak, UFRS'yi erken benimseyen şirketlerde faydaların sadece UFRS'ye geçiş yılında değil, aynı zamanda raporlamanın standartlara göre yapılmasının resmi olarak gerekli olduğu yılda da önemli olduğu vurgulanmıştır. Bu anlamda, raporlama standartlarının titiz bir şekilde uygulanmasının yatırımcılar için şeffaflığı artırmakla kalmayıp aynı zamanda UFRS'yi benimseyenlerin pazardaki konumunu da artırdığı görüşünü güçlendirmektedir.

Yerel bir muhasebe çerçevesi artık tüm ortakların (ulusal ve yabancı) bilgi ihtiyaçlarını karşılayamadığından bu ulusal muhasebe çerçevesini kullanmayı

sürdürmek, ekonomilerin gelişmesine engel teşkil etmektedir. Uluslararası olarak açık bir ekonomi, zorunlu olarak uluslararası olarak yürürlükte olan dili konuşmak zorunda kalacaktır. Bu nedenle, UMS/UFRS'nin benimsenmesi çoğu ekonomi için ortak bir ölçüt haline gelmektedir.

UFRS'yi uygulamanın faydalarından biri de bilgili ve bilgisiz yatırımcılar arasındaki bilgi asimetrisini azaltmasıdır. Bilgi asimetrisinin azaltılması ile yatırımcıların ortak bilgi ihtiyacı karşılanmakta ve ekonomik verilerin istatistiki olarak doğruluğu kabul edilmektedir.

Ramanna ve Sletten (2009), UFRS'nin neden benimsenmesi veya benimsenmemesi gerektiğine ilişkin farklı nedenleri belirlemek için Avrupa dışından 102 ülkeyi incelemişlerdir. Çalışma 2002'den 2007'ye kadar olan dönemde gerçekleştirilmiştir. Çalışmada ekonomik ağlar teorisi esas alınmıştır. Bu teoriye göre UFRS'yi benimseyen ülkelerin çevresinde bulunan diğer ülkelerin ticari faaliyetleri nedeniyle bu standartları benimseme olasılığı araştırılmıştır. Bu araştırmaya göre ekonomik ağlar teorisi geçerli olup, eğer bir ülkenin ticaret yaptığı ülkeler UFRS'yi benimsemişse, o ülkenin de UFRS'yi benimsediği tespit edilmiştir. Bunun anlamı ülkeler arası ticaretin gelişmesinde ortak raporlama dilinin önemli olduğudur.

UMS / UFRS avantajlarına rağmen, dünya çapında kabul edilen muhasebe standartları olarak uygulanması, zordur. Çünkü ülkelerin ekonomik ve sosyal ortamı, kültürel farklılıkları bu standartların uygulanmasında güçlükler doğurabilmektedir.

Örneğin Randriamiarana'ya (2015) göre, UFRS güçlü bir şekilde büyümeye devam eden birçok Afrika ülkesinin gelişiminde her zamankinden daha fazla sorun teşkil etmektedir. Finansal raporlamayı iyileştirmek ve farklılıkları önlemek için UFRS standartlarını benimsemeye yönelik artan ilgiye rağmen (Escaffre ve Tort, 2007: 173), Afrika ülkeleri tarafından UFRS'nin benimsenmesine odaklanan çok az çalışma vardır (Owolabi ve Iyoha, 2012). Uluslararası standartları oluşturmanın getirdiği zorluklar nedeniyle, sadece birkaç gelişmekte olan ülke, 2005 yılında zorunlu hale geldiğinden bu yana muhasebe sistemlerini standartlaştırma sürecine geçmiştir (Moussa, 2020: 6). Bu nedenle UFRS'nin benimsenmesi birçok Afrika ülkesi açısından oldukça zor bir süreci gerektirmektedir.

2.7. Afrika'da Muhasebe Standardizasyonu

Afrika ülkeleri, Fransız hesap planının doğduğu ve geliştiği bir zamanda sömürgeleştirilmiştir. Kolonizasyonun en aktif aşamalarından birinde, Afrika'da yaşayan bireylerin haklarını uyumlaştırma fikri, bağımsızlıklarını ilan etmelerinin ardından 1960'lı yıllarda ortaya çıkmıştır. Bu fikir, her Afrika devletinin kendi mevzuatına sahip olması nedeniyle büyük zorluklarla gerçekleşebilmiştir.

Fransa'da ve Afrika ülkelerinde (Fransız kolonisi) geçerli olan ilk hesap planı, 1937'de Schmalenbach tarafından tasarlanan ve 1938'de uygulanan Alman muhasebe hesap planıdır. 4 Nisan 1946 tarihli bir kararın ardından Fransa'da bir muhasebe standardizasyon komisyonu oluşturulmuştur. 1947'de Fransa'nın muhasebe enstrümanlarının aynısını ithal ederek genel bir hesap planı oluşturulmuştur. 1968'de, Afrika devlet başkanlarının girişimiyle, Afrikalı ve Fransız uzmanlardan oluşan bir komisyon Niamey'de toplanmış ve ilk Afrika hesap planını önermişlerdir: OCAM (Organisation commune africaine et malgache - Afrika ve Madagaskar Ortak Örgütü) olarak ifade edilen komisyonun hesap planı olarak tarihe geçmiştir. PCG (Plan Comptable Général- Genel Muhasebe Planı) ise Batı Afrika ülkelerinin bölgeselleşmesini sağlamak için oluşturulan ilk bölgesel standardizasyon girişimidir.

Bölgesel bağlamda bu uyumlaştırma girişimi, bir yandan ülkeler arasında standardizasyonun sağlanması diğer yandan yerel ve bölgesel uyumlaştırma gereklilikleri nedeniyle başarıya ulaşamamıştır. OCAM devlet başkanları tarafından 1970 yılında Yaoundé'de kabul edilmiş olan girişimdir. Amacı, üye devletlerin muhasebe uygulamalarının uyumunu, entegrasyonunu ve ekonomik bağımsızlığını teşvik etmektir. 1985 yılında dağılan bu girişime tüm ülkeler katılım sağlamamıştır. Örneğin, Mağrip, Mali, Gine, vb ülkeler 1957 Fransız muhasebe planıyla devam etmişlerdir. Özellikle Togo'da, OCAM muhasebe planı 1957'de uygulanmaya başlanmıştır. Hofstede (1980), Nobes ve Parker'a (2006) göre, çoğu Afrika ülkesinde muhasebe sistemi kültürleriyle, tarihleriyle yakından bağlantılıdır (Moussa, 2020: 14). Senegal, Filişi Sahili ve Benin'in farklı OCAM hesap planı örneği bulunmaktadır. Bu farklılıklar nedeniyle Afrika'daki muhasebe uygulamalarının standardizasyonu ve uyumlaştırılması için kurulan Afrika Muhasebe Konseyi- Conseil Africain de la

Comptabilité (CAC), Afrika Referans Muhasebe Sistemi- Syst me Comptable Africain de R f rence (SCAR) de beklenen sonuçları vermemiştir.

Fransa ve Afrika'nın aynı iş diline sahip olma alışmaları, Ekim 1992'de Fransa-Afrika zirvesi sırasında Libreville, Gabon'da yeniden başlatılmıştır. Bu ortak siyasi irade, 17 Ekim 1993'te Port-Louis zirvesinde (Mauritius) 1995'ten itibaren yürürlükte olan OHADA anlaşmasının imzalanmasına yol açmıştır. UEMOA (Union Economique et Mon taire Ouest Africaine-Batı Afrika Ekonomik ve Para Birliği), 1998'de kendi muhasebe sistemini oluşturmak için OCAM hesap planından tamamen ayrılmış, ‘‘SYSCOA (Syst me Comptable Ouest Africain-Batı Afrika Muhasebe Sistemi)’’ adında yeni muhasebe sistemini uygulamaya başlamıştır. Bu sistem OHADA sistemini uygulayan  ye ülkelerde geçerli olan muhasebe kurallarını uyumlu hale getirmeyi amaçlamaktadır.

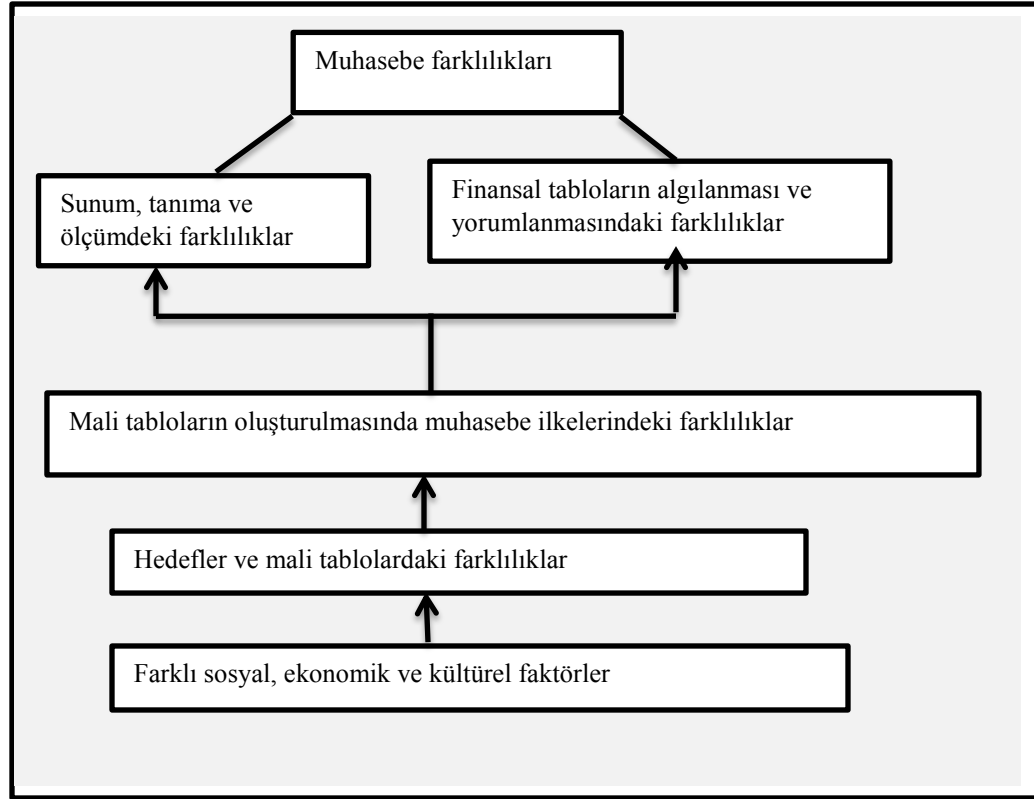
OHADA Muhasebe Sistemi, ticari ortamın ihtiyaçlarını karşılarken ve bu yeni planın uygulanmasını kolaylaştırırken, eski sayılan OCAM'ın yerini alacak ve uluslararası standartlara (UMS 2003) uyacak şekilde tasarlanmıştır.

Batı Afrika  lkeleri tarafından benimsenen bu yeni ereve, 1982 Fransız hesap planı ve Anglo-Sakson ve uluslararası uygulamalardan güçlü bir şekilde esinlenmiştir. 2000 yılında OCAM, OHADA  ye devletlerinde şirket hesaplarının düzenlenmesi ve uyumlaştırılmasına ilişkin tek tip kanunun Mart ayında kabul edilmesiyle tamamen zayıflamıştır. Bu kuruluşun, UEMOA  lkeleri, CEMAC (Communaut  Economique et Mon taire d'Afrique Centrale-Orta Afrika Bölgesinin Parasal ve Ekonomik Topluluğu) ve Komorlar da dahil olmak üzere birkaç  ye devleti vardır. SYSCOHADA hesap planı Ocak 2001'de yürürlüğe girmiştir.

Bu kısa tarihsel hatırlatma, Afrika'daki muhasebe sisteminin evriminin, Kıta Avrupası'ndaki ve Fransa'daki muhasebe standartları ve uygulamalarının evrimiyle bağlantılı olduğunu göstermektedir. Ngantchou'ya (2011: 41) göre, SYSCOA'nın hala Fransız muhasebesine ve Anglo-Sakson muhasebe sistemine yakınsama içindedir. Bu tarihsel süreçte bölgedeki ülkelerin Fransız sömürüsü nedeniyle, hesap planlarındaki ve muhasebe sistemlerindeki değişimlerden ve gelişmelerden Fransa gibi ülkelerden fazlaca

etkilendiğini göstermektedir. Bu etkileşim kültürel değişimi de içerisinde bulundurmaktadır.

Uluslararası muhasebe standartları, Anglo-Sakson muhasebe modeline benzer olduğundan daha çok gelişmiş ekonomilerin ihtiyaçlarını ve gereksinimlerini karşılamak için tasarlanmıştır. Bu nedenle, ekonomik, finansal, politik veya kültürel v.b. yapıları gelişmiş ülkelerinkinden oldukça farklı olan gelişmekte olan ülkeler için bu muhasebe standartlarının uygunluğu tartışılmaktadır. Muhasebe uyumlaştırmasının derecesi büyük ölçüde sosyal ve politik mülahalalara ve özellikle Avrupa Birliği'nin politik entegrasyon derecesine bağlı olduğunu göstermiştir (Bampoky, 2016: 8).



Şekil 2. 1. Ülkeler arasındaki muhasebe farklılıklarının kökenleri

Kaynak: Raffournier, Haller et Walton (1997: 2).

Yukarıdaki şekilde dikkat edileceği üzere farklı muhasebe sistemlerinin oluşmasında temel faktör olarak farklı sosyal, ekonomik ve kültürlerin var olmasıdır. Bu farklılıklar başta ticari uygulamaların farklılaşmasına, mevzuatın bu farklılıklar

doğrultusunda oluşmasına ve muhasebe sisteminin bu farklılıklardan etkilenmesine neden olmaktadır.

2.8. Afrika (OHADA) Sistemi ve Uluslararası (UMS /UFRS) Standartların Uyumlaştırılması

Yapılan araştırmalara göre "OHADA sistemi, UFRS'nin bir bölümünü benimseyerek son gelişmelere ve küreselleşmeye yanıt vermeye çalışmaktadır". OHADA muhasebe standartları esas olarak Sahra altı Afrika'nın Fransızca konuşulan ülkelerinde kullanılmaktadır. Fransızca konuşan bu ülkeler OHADA'yı tercih etmekte çünkü orijinal olarak Fransızca yazıldığından çeviri sorunlarını ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle ilgili sistem Fransız hesap planı temelinde oluşturulmuştur (Moussa, 2020:13). OCAM kültürel hesap planından uluslararası muhasebe standartlarından ilham alan kavramsal bir çerçeveye sahip bir muhasebe sistemine geçiş önemli bir başarıdır. Bu anlaşma (OHADA) temel olarak, para birimlerinin beyanındaki eşitsizlikleri kabul etmek ve muhasebe sistemini bir bütün olarak uyumlu hale getirmek için kullanılabilir ortak bir sistem oluşturan Afrika'daki ticaret hukukunun uyumlaştırılmasını hedeflemiştir.

Literatür, OHADA standartlarının, küreselleşmiş bir ekonomi için bir raporlama çerçevesinin gereksinimlerini karşıladığı için Fransız-Alman ve Anglo-Sakson muhasebe geleneklerini harmanladığını ve dolayısıyla UFRS'ye benzediğini ileri sürmektedir. Araştırmacılar, OHADA'ya dahil edilen bazı uluslararası muhasebe standartlarının artık UFRS bağlamında güncelliğini yitirdiğini ve OHADA'yı sadece UFRS'yi OHADA'ya uyarlayarak UFRS ile uyumlu hale getirmenin sürekli gözden geçirme gerektireceğini belirtmektedirler.

Afrika ülkeleri gibi çoğu gelişmekte olan ülkede, standartların kullanımı Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası gibi kurumlar tarafından şiddetle teşvik edilmektedir. Bu amaçla, Dünya Bankası bu ülkelerde UFRS'nin benimsenmesini teşvik etmeye ve tavsiye etmeye devam etse de, OHADA'dan UFRS'ye geçişin, bir paradigma kayması olduğu ifade edilmektedir. Fransızca konuşan birçok Afrika ülkesinin UFRS'yi benimseme kararını ertelemesinin nedeni budur. Ulusal standartların, evrensel muhasebe çerçevesi haline gelen UFRS ile sistematik olarak karşılaştırıldığı gelişmekte olan

ülkelerde, mevcut sistemin UFRS'ye yakınsaması genellikle tavsiye edilir. Ancak, özellikle OHADA muhasebe sistemini benimseyen Afrika ülkelerinde, UFRS'ye bu zorunlu yakınlaşmayı eleştiren sesler yükselmektedir (Moussa, 2020:7). Çünkü bu ülkelerin gelişmiş ülkelere farklı olan sosyal ve ekonomik yapısı ile kültürel farklılıkları standartları benimsemeye zorluklar oluşturmaktadır. Bu zorluklar standartların benimsenmesini sorunlu hale getirmektedir.

2.9. Afrika'da / Gelişmekte Olan Ülkelerde Muhasebe Standartlarının / Geliştirilmesiyle İlgili Sorunlar

Feudjo'nun (2010 : 149) vurguladığı gibi, Afrika ülkelerinin muhasebe sistemi her zaman siyasi ve ekonomik tarihlerinin bir yansıması olmuştur. Politik, ekonomik ve sosyal entegrasyon yapılarındaki zorluklar, entegre ve uygulanabilir muhasebe standardizasyon yapılarının oluşturulmasına yardımcı olamamaktadır (Bampoky, 2016: 3). Bununla birlikte, tüm zorluklara rağmen, Afrika'daki bazı ülkeler zorlukları aşmış ve UFRS'yi başarıyla benimsemiştir. Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2012) tarafından hazırlanan bir rapora göre, şu anda Afrika kıtasında UFRS'yi başarıyla benimseyen 53 ülkeden 18 Afrika ülkesi (% 34) bulunmaktadır. Listelenen ülkeler şunlardır: Güney Afrika, Botswana, Gana, Kenya, Libya, Lesotho, Malawi, Mauritius, Fas, Mozambik, Namibya, Nijerya, Sierra Leone, Svaziland, Tanzania, Uganda, Zambiya ve Zimbabve (Siaga 2012: 66). Bu sayının ve oranın hiç de az olmadığı ifade edilebilir.

Afrika'nın karşı karşıya olduğu zorluk, UFRS'yi benimseme konusundaki yetersizlik değil, daha kaliteli finansal raporlama ile sonuçlanacak olan UFRS'nin benimsenmesinin uygulanamamasıdır. Bu anlamda Katto (2010) Afrika'nın karşı karşıya olduğu zorluklardan bazılarını şu şekilde sıralamıştır:

- Muhasebe meslek mensuplarının eksikliği vardır;
- Denetimin değeri konusunda bilinç eksikliği vardır;
- Dil engelleri vardır;
- Mali raporlamayı teşvik etmek için tüm Afrika ülkelerinde profesyonel muhasebe kuruluşları ve borsalar bulunmamaktadır.

Ayrıca finansal raporlama ile Afrika finans piyasaları arasındaki bağlantı da vurgulanmaktadır. Sermaye yatırımcılarının uygulanabilir kararlar alabilmek için

anlaşılır, ilgili ve yeterli bilgiler içeren yüksek kaliteli finansal raporlara ihtiyaç duydukları belirtilmektedir. Çoğu durumda, Afrika devletleri, siyasi, sosyal, ekonomik ve yasal kültürleri farklı olan ülkeleri sömürgeleştirerek kendilerine miras bırakılan idari modellere göre faaliyetlerini sürdürmektedirler.

Platet-Pierrot'a (2009) göre, Afrika muhasebe standardizasyonunun zorlukları, mevcut muhasebe modelinin, esas olarak bir ortaklık olarak nitelendirilen şirketin yönetim şekline karşılık gelen kıta modelinin bir parçası olmasından kaynaklanmaktadır. Eyalet önce düzenleme sürecini ve ardından çeşitli paydaşların ihtiyaçlarını gözönünde bulundurmaktadır. Başka bir anlatımla bu ülkelerde hukuki düzenlemelerin ve paydaş olarak devletin rolü yatırımcıların rolünden daha fazladır.

Aşağıdaki tablo, gelişmekte olan ülkelerin muhasebe standartlarını benimserken karşılaştıkları çeşitli sorunların bir özetini göstermektedir.

Tablo 2. 2. Gelişmekte olan ülkelerin muhasebe sisteminin geliştirilmesiyle ilgili sorunlar

Farklı sorunlar	Yazarlar
<p>Beceri</p> <ul style="list-style-type: none"> - Yetkinlik eksikliği var - Muhasebe uzmanları yetersiz niteliklidir - Üst düzey profesyonellerin deneyim eksikliği - Yöneticiler, toplanan bilgilerin ve raporlama sisteminin amaçlarının ve öneminin farkında değildir. - Yetkin profesyonelleri eksik. - Girişimcilerin kendi muhasebesini yapma becerisi yoktur. 	<p>Kantor et al 1995, - AAA 1976, - Ollier 1999. Ollier1999. Bloom et al 1989 Lelievre T.W.et - Leliev re C.C. 1978 - ISAR⁵</p>
<p>Uygulamalar</p> <ul style="list-style-type: none"> - Birçok KOBİ, uygun hesaplar ve mali kayıtlar tutmamaktadır. - Muhasebe bilgileri iç yönetim için uygun şekilde kullanılmıyor. - Bazı standartlar uygun şekilde uygulanmamaktadır. - Muhasebe, öncelikle vergileri azaltmanın ve mali raporlamayı değiştirmenin bir yolu olarak kullanılır. - Bir yandan eğitim kurumları, diğer yandan kamu ve özel sektör uygulamaları arasında koordinasyon eksikliği vardır; 	<p>- ISAR - Kantor et al.1995 AAA 1977</p>

5 ISAR Intergovernmental working group of experts on international standards of accounting and reporting: cellule de l'ONU qui s'occupe de la comptabilité des entreprises commerciales.

<p>Meslek</p> <ul style="list-style-type: none"> - Muhasebe mesleği, gelişmekte olan ülkeler arasında büyük farklılıklar göstermektedir. Bazı ülkelerde meslek diğerlerinde iyice yerleşmiştir, birçok muhasebeci olmasına rağmen henüz emekleme döneminde; diğerlerinde ise neredeyse yok seviyesindedir. - Gelişmekte olan ülkelerde muhasebe birliği eksikliği var 	<ul style="list-style-type: none"> - ISAR - AAA1 977
<p>Eğitim</p> <ul style="list-style-type: none"> - Girişimcilerin eğitim seviyesi nispeten düşüktür. - Mesleki gelişim fırsatları eğitimciler ve muhasebe uygulayıcıları eksik - Yöneticiler için muhasebe eğitimi iyi değildir. - Nitelikli muhasebe eğitmeni eksikliği vardır. - Muhasebe müfredatı yetersizdir. - Muhasebe kılavuzlarının eksikliği vardır. - Yazabilen insanlar çok az. 	<ul style="list-style-type: none"> - ISAR, AAA 1976 Kantor et al 1995, - Enthoven 1983 - Oiller 1999 - Lelievre T.W. et al 1978, - AAA, 1977 - Kantor et al 1995
<p>Kültür</p> <ul style="list-style-type: none"> - Birçok KOBİ, muhasebe kurallarının ve uygun mali kayıtların yararlılığından haberdar değildir veya bunlara ikna olmamıştır; - KOBİ'lerin çoğunluğunun muhasebe, vergilendirme ve denetim konusunda uzman tavsiyesine ihtiyacının olmadığını düşünmektedirler; - Girişimciler defter tutmayı yalnızca vergi toplamanın bir yolu olarak görürler; - Muhasebe, ek bir idari kısıtlama olarak görünür; <p>Girişimciler genellikle muhasebe ve işletme yönetimi konusunda yeterli bilgiye sahip değildir ve bu nedenle, işlerini yürütmek için muhasebe bilgilerine sahip olmanın yararlılığı konusunda ikna olmamaktadırlar</p>	<ul style="list-style-type: none"> - ISAR
<p>Uluslararası Muhasebe Standartları.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Muhasebe pahalıdır, ancak mali tablolar hazırlamaları gerektiği için bazıları düşük vasıflı muhasebeci kullanmayı tercih etmektedir. - Gelişmekte olan ülkeler, uluslararası standartları uygulama ve geliştirme araçlarına sahip değildir. 	<ul style="list-style-type: none"> - ISAR - Hassan (1998)
<p>Çevre</p> <ul style="list-style-type: none"> - Gelişmekte olan ülkelerin ekonomisi basittir, gelişmiş ülkelere göre önemli düzeyde özel sektör yoktur. - Uluslararası standartların uygulanması zorunlu değildir. - Gelişmekte olan ülkelerin finansal piyasaları, gelişmiş ülkelerle aynı rolü oynamamaktadır. Bazı ülkelerde finansal piyasa mevcut değildir. 	<ul style="list-style-type: none"> - Hassan (1998)

<p>Altyapı</p> <p>Bazı ülkelerde muhasebe altyapısı ve bilgi sistemleri zayıftır ve nitelikli muhasebeci sayısı yetersizdir.</p>	
<p>Vergilendirme</p> <ul style="list-style-type: none"> - KOBİ'ler muhasebe ve raporlama sistemlerini basitleştirebilseydi ve bu sistemleri uygulamak için kalifiye personeli olsaydı, çoğu kişi yine de tereddüt ederdi görüşü hakimdir. - Şeffaflık bu ülkelerdeki işletmeleri daha az vergiye maruz kalınması için gerekli olan bir argüman gibi düşünülmektedir. - Vergi yükü fazladır. - Girişimciler genellikle bir vergi memurunu manipüle etmenin hesap tutmaktan daha ekonomik olduğunu düşünürler. - Uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkelerini kullanmak yerine finansal raporlama için vergi kurallarına gereğinden fazla güvenmektedirler. 	<ul style="list-style-type: none"> - ISAR - Ollier 1999
<p>Genel</p> <ul style="list-style-type: none"> - Muhasebe, mikro işletmelerin gelişmesini engelleyen ve küçük işletmeler için zorluklar yaratan temel engellerden biri olarak düşünülmektedir. . - Birçok KOBİ, ihtiyaçlarını karşılayan uygun fiyatlı muhasebe hizmetlerine erişmekte zorlanmaktadır. - Dış hizmetler ya çok pahalıdır ya da güvenilmezdir. - Muhasebe gereksinimleri, kullanıcılar için farklılık arz etmekte. - Muhasebede büyümenin önünde birçok yapısal ve kültürel engel vardır. 	<ul style="list-style-type: none"> - ISAR - Walla ce (1993) - Hassan (1998)

Kaynak: Moussa (2009 : 122)

Bir sonraki bölümde, özellikle 2012'den beri PCNR'ına (Plan Comptable National Révisé-Revize Ulusal Muhasebe Planı) geçişin başlangıcından bu yana Burundi ve muhasebenin gelişimi sunulmaktadır.

3. BURUNDI'DE MUHASEBENİN GELİŞİMİ

3.1. Burundi'nin Kısa Tarihi

Uzun adıyla Burundi Cumhuriyeti olan Burundi, denize erişimi olmayan, ancak Tanganika Gölü üzerinde büyük bir kıyı şeridi bulunan, Büyük Göller bölgesinde bulunan ve batıda Demokratik Kongo Cumhuriyeti (DRC) ile çevrili bir Doğu Afrika ülkesidir. Kuzeyde Ruanda ve doğuda ve güneyde Tanzania yer almaktadır 27.834 km²'lik yüzölçümüyle, Burundinin nüfusunun 2019'da 12 milyon kişi olduğu tahmin ediliyor ve bu da ülkeyi Afrika'nın en yoğun nüfuslu bölgelerinden biri yapıyor.

Ülkenin başkenti 4 Şubat 2019'dan beri Gitega'dır. Eski başkent ise Bujumbura olup, ülkenin en kalabalık şehridir ve şu anda ekonomik başkent olarak görülmektedir.

Yaklaşık 17.yüzyılda kurulan Burundi Krallığı, sözde 1890'da Alman Doğu Afrika'sının bir parçası haline gelmiştir. Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra, Ruanda-Urundi⁶ eyaleti içinde Belçika Sömürge İmparatorluğu'nun egemenliği altına girmiştir. 1 Temmuz 1962'de Belçika'dan bağımsızlığını elde etmiştir.

Burundi, Mart 1970'ten beri Frankofoni⁷'nin üyesidir. Bölgenin diğer ülkelerinde olduğu gibi, Fransızların ortaya çıkması sömürge döneminde olmuştur (Frankofon ansiklopedisi raporu: <http://agora2.org/francophonie.nsf/Dossiers/Burundi>).

Burundi, dil bakımından sadeliğin bulunduğu Afrika ülkelerinden biridir. Nitekim yüzyıllar boyunca tek bir dil, tüm Burundi'nin ana dili olan Kirundi, Burundi halkının tarihini dokumuş, kültürlerini ve birliğini sağlamlaştırmıştır. Sömürgecilikten bu yana, Fransızca bir yönetim dili ve uluslararası iletişim dili olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle Kirundi ve Fransızca'nın kullanımı bugün Burundi'de baskın olmaya devam etmektedir. Bununla birlikte, 19. yüzyılda tanıtılan Kiswahili ve bağımsızlıktan beri okul sistemine

⁶ Ruanda-Urundi, Birinci Dünya Savaşı'nın sonunda mağlup olan Almanya'nın 1919'daki Versailles konferansında vazgeçmesi gereken sömürge imparatorluğunun bir parçasıdır. Temmuz 1962'de Ruanda ve Burundi'nin bağımsızlığına kadar Belçika'nın mandası altında kalmıştır.

⁷ Frankofoni terimi, Fransızca'nın konuşulduğu ülkeler grubunun yanı sıra bu dili konuşan ve değerlerini dünya çapında tanıtan insan topluluklarını ifade eder. Resmi veya ikincil bir dil olarak Fransızca, özellikle Avrupa, Afrika ve Amerika'da olmak üzere dünya çapında önemli sayıda insan tarafından konuşulmaktadır. Şimdi, Frankophonie, Fransızca dilinin yaygınlaştırılması ve tüm Fransızca konuşan ülkelerin kültürü gibi çeşitli işlevlere sahiptir.

giren İngilizce, bilim alanında kullanılmakta ve uluslararası ticarete artan bir önem kazanmaktadır. Fransızca Burundi'nin resmi dili olarak kabul edilmektedir.

Fransızca, medyada (televizyon, yerel radyo, yazılı basın) hala önemli bir yer tutan dil olarak görülmektedir. Fransızca , ülkenin yöneticileri ve seçkinleri arasında varlığını sürdürmekle birlikte gençler arasında ve şehirlerde kullanımı azalmakta hatta kırsal kesimde yok olmaya başlamaktadır. Bununla birlikte, Fransızca, Burundi'nin de üyesi olduğu frankofoni bölgesine bir dili olmaya devam ediyor. Buna ek olarak, ulusal makamlar, Fransızca'yı Burundi'nin gelişimi için ortak bir dil olarak tutma arzularını dile getirmektedirler.

Burundi Fransızca konuşulan bir ülke olmasına rağmen, Kenya, Uganda ve Tanzania gibi İngilizce konuşan komşuları düşünüldüğünde, Burundi'de İngilizce gittikçe önem kazanmaktadır. Bu durum Doğu Afrika ülkeleri arasında, bir serbest ticaret bölgesi, yani ekonomik birliğin nihai hedefi olan ortak bir pazar, ortak bir para birimi ve bir federasyon oluşturma aşamalarından geçmesi gereken bir ekonomik ve politik entegrasyon üye devletler sürecini başlatmıştır.

Şimdiye kadar, İngilizce sadece eğitim yoluyla Burundi'ye tanıtılmıştır. Bugün, Burundi'nin Kenya, Uganda, Ruanda ve Tanzania da dahil olmak üzere 2007'den beri EAC (East African Community= Doğu Afrika Topluluğu) 'na üyeliği göz önüne alındığında, İngilizce, herhangi bir ekonomik ve politika entegrasyon girişiminde kesinlikle dikkate alınması gereken bir dili temsil etmektedir. Bu nedenle İngilizce yeni bir dil olarak gelişimini göstermektedir. İngilizce sadece EAC'nin resmi dili olmakla kalmayıp, aynı zamanda Afrika'nın bu bölgesinde diplomasi, ticaret, bilim, eğitim ve kültürün dili haline gelmiştir. Bu nedenle İngilizce Doğu Afrika'da bölgesel entegrasyon dilidir.

Çok çeşitli olmayan ve dış şoklara karşı çok savunmasız olan Burundi ekonomisi, büyük ölçüde tarıma ve hayvancılığa bağlıdır. Nüfusun% 84'ünden fazlasına istihdam sağlayan tarım sektörüne ihraç ürünü olarak kahve, çay ve pamuk üretimi hakimdir; temelde düşük üretkenliğe sahip küçük çiftliklerde üretim yapılmaktadır.

Burundi'deki tarım sektörü tek başına Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya (GSYİH) % 39,6 katkı sağlamakta, % 84 iş imkanı oluşturmakta ve gıda arzının% 95'ini sağladığını ve

tarıma hammadde ana tedarikçisini oluşturduğunu göstermektedir (Dünya Bankası, 2019).

Kahve sektörü ülkenin ekonomik olarak birincil kaynağını temsil etmektedir (ihracatın% 80'i). Burundi ayrıca Kenya'nın hakim olduğu, Afrika çay üreticileri sıralamasında sekizinci sırada yer almaktadır.

İkincil sektör, teknoloji açısından çok az gelişmiş ve ürünleri piyasada çok rekabetçi olmayan sanayi sektörü ile kendini göstermektedir. Sanayi sektörünün bu durumu, altyapı eksikliğinden, ülkenin kara ile çevrili doğası nedeniyle yüksek nakliye maliyetinden ve hammaddelerden kaynaklanmaktadır.

Burundi, önemli madencilik potansiyeline sahiptir. Çoğunlukla zanaatkârların hakim olmasına rağmen, bu sektör de sanayileşme eğilimleri göstermeye başlamıştır. Bu nedenle birçok büyük şirket özellikle kırsal bölgelerde faaliyetlerini devam ettirmektedirler. Madencilik sektörü karlılığı yüksek sektör olarak dikkat çekmektedir.

Üçüncül sektöre büyük ölçüde kamu hizmetleri hakimdir. Burundi ekonomisinde kayıt dışı sektörün hakim olduğunun da altını çizmek gerekir.

Uluslararası kaynaklardan sağlanan kalkınma yardımı asgari düzeyde kalmaktadır. Burundi yatırımcılar ve dış bağışçılar için bir güven ülkesi değildir, ancak Burundili yetkililer ulusal ve yabancı yatırımların teşvikinin ve özel sektörün gelişiminin ekonomik büyümenin motoru olduğunu kabul etmektedirler. Yüksek işlem maliyetleri nedeniyle, Burundi ekonomisi, sürdürülebilir ekonomik büyüme adına gerekli yatırımları çekmek için mücadele etmektedir. Son yıllarda, özellikle belirli şirketlere vergi ve gümrük avantajları sağlayan bir yasal çerçevenin kabul edilmesi yoluyla çabalar gösterilmiş olsa da, bazı darboğazlar ülkenin rekabet gücünü ve çekiciliğini engellemeye devam etmektedir. Yatırımcı güvensizliğini oluşturan siyasi belirsizliğe ek olarak, sermayeye erişimin zorluğu ve yüksek maliyetler, enerjiye erişimin zorlukları ve yasal iş rejiminin öngörülebilirliğinin sınırlı olması gibi darboğazlar Burundi'nin yatırım çekmesini zorlaştırmaktadır.

Ekonomik açılım adında Burundi birkaç bölgesel ekonomik işbirliği organizasyonu içine dahil olmuştur. Çünkü, küreselleşme çağında hiçbir ülkenin başkalarıyla ekonomik, işbirliği yapmadan gelişemeyeceğine inanılmaktadır. Bu

bölgesel işbirlikleri çerçevesinde, Doğu Afrika Topluluğu'na (EAC= East African Community), Orta Afrika Devletleri Ekonomik Topluluğu'na (ECCAS=Economic Community of Central African States) ve Büyük Göl Ülkeleri Ekonomik Topluluğu'na (CEPGL= Communauté économique des pays des Grands Lacs) üye olmuştur. Burundi aynı zamanda Doğu ve Güney Afrika Ortak Pazarı'nın (COMESA= Common Market for Eastern and Southern Africa) da bir parçasıdır. EAC ve COMESA kapsamındaki ticaret tercihlerine ek olarak Burundi, Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletleri tarafından sunulan ayrıcalıklı muameleden yararlanmaktadır. Burundi, EAC, COMESA ve Güney Afrika Kalkınma Topluluğu'nu (SADC= Southern African Development Community) birleştiren üçlü bir serbest ticaret bölgesi (FTA= Free Trade Agreement) ve henüz imzalamadığı Afrika Kıtası Serbest Ticaret Bölgesini (AfCFTA= African Continental Free Trade Area) kurmayı amaçlayan müzakerelere katılmaktadır. 2015 yılından bu yana, bir ticaret ve ekonomik işbirliği anlaşması Burundi'yi Türkiye'ye bağlamıştır. Anlaşma, iki ülkenin şirketleri ve ekonomik kurumları arasındaki iş ortaklıklarını teşvik etmeyi amaçlamaktadır.

3.2. Burundi'nin Sosyo-Ekonomik ve Politik Ortamı

Burundi'nin ikinci büyük şehri Gitega 2019'da siyasi başkent olan bir anayasal cumhuriyettir. Gitega, Cumhurbaşkanlığı ve Senato'ya ev sahipliği yaparken, ana devlet kurumları hala ekonomik başkent Bujumbura'da bulunmaktadır. Yeni anayasa, Burundi Cumhuriyeti'nin cumhurbaşkanlığını yedi yıllık bir süre için kurmakta ve cumhurbaşkanı yardımcısı ve başbakan işlevini üstlenmektedir.

Burundi, özellikle 2015'ten bu yana dış yardımlarda yaşanan düşüş nedeniyle son beş yılda ekonomik olarak zor bir durum yaşamış ve bu durum bütçe ve ödemeler dengesi zorluklarına neden olmuştur. Bu kaybı telafi etmek için, hükümet yerel kaynakları güçlü bir şekilde seferber etmiş, ancak bu sürekli artan sosyal talebi karşılamak için yeterli olmamıştır. Son yıllarda: ekonomik büyüme 2018'de % 1,6'dan 2019'da% 1,8'e çıkmış, ancak 2019'da % 0,8'e düşmüştür. 2018'de gıda fiyatlarındaki düşüş (%-2,8) ve enflasyon 2017'de % 16'ya ulaşmıştır. Ekonomik krizden sonra ekonomide kırılğan bir toparlanma meydana gelse de nüfus artışına kıyasla ekonomik

büyümenin zayıflığı nedeniyle kişi başına düşen gelir, 2019 için yaklaşık 260 ABD doları olarak tahmin edilenin altında kalmaktadır (Dünya Bankası, 2020).

3.3. Burundi'de Muhasebe Standardizasyonunun Tarihi

31 Aralık 1974 tarih ve 100/319 sayılı kararname ile bir Ulusal Muhasebe Planı (PCN= Plan comptable National) ve aynı zamanda bir Ulusal Muhasebe Konseyi (CNC⁸= Conseil National de la Comptabilité) oluşturan PCN 1975'te tanıtılmış ve daha sonra 1976'da zorunlu hale getirilmiştir. Afrika Malgaşası ve Mauritius Ortak Örgütü Muhasebe Planından, kısaltması OCAMM (Organisation commune de l'Afrique de Malgache et de Maurice)'den, diğer Fransızca konuşan Afrika ülkeleri gibi, o sırada Fransızfoni olarak adlandırılan ve şimdi Frankofoninin uluslararası organizasyonu (OIF= Organisation Internationale de la Francophonie) haline gelen üyelere esinlenmiştir. Dolayısıyla Burundi'de faaliyet gösteren şirketlere uygulanan muhasebe sistemi Fransız menşeli PCN'dir.

PCN'nin ikinci reformu 1985'te gerçekleştirilmiştir. Bu reform, 4 Eylül 1985 tarihli 540/234 sayılı bakanlık kararnamesi ile 12 Mart 1975 tarihli 540/41 sayılı bakanlık kararnamesini değiştirilmesi ile gerçekleşmiştir. Bu reformlar, standartlaştırılmış özet finansal tabloların oluşturulması için gerekli olan başlıkların takip ettiği bir hesap listesi oluşturmuştur. PCN'nin 1985 versiyonu hem uygulamada hem de eğitimde muhasebe ve denetim açısından yetersizlikleri içermektedir.

1985 Ulusal Muhasebe Planı tam bir muhasebe sistemi olarak görülmektedir. Ancak hem tasarımı hem de genel mimarisi açısından UFRS standartlarından çok farklıdır. 1985 Ulusal Muhasebe Planının muhasebe çerçevesi, kullanılan terminoloji, finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri, muhasebe organizasyonu, defter tutma biçimi, ve kullanılan belgelerin biçimi anılan farklılıklardan birkaç tanesidir.

Diğer taraftan, UFRS esas olarak büyük şirketler için tasarlanırken (bazı standartlar yalnızca borsaya kayıtlı şirketler için geçerlidir), 1985 Ulusal Muhasebe

8 Muhasebe standardizasyon organı olan Burundi'nin Ulusal Muhasebe Konseyi (CNC) pasiftir. CNC, 31 Aralık 1974 tarih ve 100/319 sayılı Kararname ile, Burundi'de kurulan şirketler için geçerli muhasebe ilkelerini belirleyen hesap planlarının hazırlanması için kurulmuştur. Araştırmayı koordine etmek ve CNC üyelerine görevlerini yerine getirmede yardımcı olmak için gerekli bir sekreteryası yoktur.

Planı, şirketin büyüklüğüne göre değişen bir finansal bilgi gereksinimi düzeyi ile tüm şirket türlerine hitap etmektedir. Bu şirketler birinci, ikinci ve üçüncü kategori şirketler şeklinde ifade edilmektedir.

UFRS tarafından öngörülen gerçeğe uygun değer kavramının karşılığında 1985 Ulusal Muhasebe Planında tarihsel maliyetin üstünlüğü dikkat çekmektedir. Tarihi maliyet, varlıkların (sabit varlıklar, menkul kıymetler ve işletme değerleri) elde etme değerini temsil eder. Ulusal muhasebe planında varlıklar tarihi maliyet esası ile raporlanmaktadır.

Ancak zamanla, varlıkların tarihi maliyeti ile piyasa değeri arasında büyük farklar ortaya çıkabilmektedir. Bu durum, sermaye kazançları veya kayıpları ile sonuçlanabilir. 1985 Hesap Planında bir varlığın "gerçeğe uygun değeri" üzerinden muhasebeleştirilme olasılığı, yasal veya sınırsız yeniden değerlendirme çerçevesinde yalnızca maddi duran varlıklar (arsa, binalar) ile sınırlıdır. UFRS ise, raporlama tarihinde belirli varlıkların gerçeğe uygun değerinden ölçülmesini gerektirmektedir. Bu durum gayrimenkuller, yatırım amaçlı menkul kıymetler, alacaklar ve yabancı para cinsinden borçlar (her kapanışta gelir olarak dikkate alınmayan gerçekleşmemiş kur kazançları) ve canlı varlıklar için geçerlidir. Aynı şekilde alacak ve borçların vadelerine göre iskonto edilmesi de UFRS tarafından zorunlu hale getirilmiştir.

Bununla birlikte, düzenleyici bir metin (bakanlık yönetmeliği) olan PNC 1985, nispeten kısa bir belgedir ve günümüzde önemli bazı noktalarda uluslararası standartlardan (UFRS) daha fazla yorum alanı bırakmaktadır. Bunlar modüler bir şekilde, kavramsal bir çerçeve ve bir dizi standart biçiminde temel bir metin (UMS 1 "Mali tabloların sunumu") etrafında tasarlanmıştır.

2001 yılında, 100/53 sayılı kararname ile Burundi'de muhasebe mesleğinin düzenlenmesi ve geliştirilmesi için bir organ olarak Burundi Muhasebe Mesleği Birliği (OPC=Ordre des Professionnls Comptables) oluşturulmuştur. Bu kuruluşun misyonu, Burundi'de muhasebe mesleğini geliştirmek ve teşvik etmek, mesleğin bağımsızlığını ve onurunu savunmak ve şeffaflık ve iyi yönetim kurallarını tanıtmaktır.

Üçüncü reform, uygulama kılavuzunu da içeren PCNR 2012, 7 Kasım 2012 tarih ve 540/1791 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilmiştir. Ekonomik faaliyette

bulunan bütün kuruluşlar için 1 Ocak 2014 tarihinde yürürlüğe girerek bütün her bölgede ve muhasebe sisteminde uygulanmıştır. Nihayetinde, UFRS'ye uyarlama adına Burundi muhasebe sisteminde önemli bir ilerleme olarak kabul edilmektedir. 2012 PCNR önceki UFRS ile uyumlu olmasına rağmen güncellenmiş UFRS'den (2014) farklılıklar bulunmaktadır.

PCNR 2012 özellikle mali bilgilerin içeriği ve sunumuyla ilgilenmektedir. Bu yeni muhasebe çerçevesi ile aşağıdaki özellikler ve uygulamalar ön plana çıkmaktadır.

–Muhasebe Planının kapsamını, bir muhasebe bilgi sistemi kurmak ve sürdürmek için gerekli olan tüm ekonomik birimleri kapsayacak şekilde genişletmek;

–Varlıkların, borçların, özkaynakların, giderlerin ve gelirin kesin tanımını veren kavramsal bir çerçeve oluşturmak için ilkeler belirlemek;

–Her bir varlık, borç, öz sermaye, gider ve gelir kategorisi için değerlendirme ve muhasebe kurallarını tespit etmek ve bunlarla ilgili olarak mali tablolarda yer alması gereken ek bilgileri sunmak;

–Çok küçük işletmeler için nakit akışı muhasebesine dayanan basitleştirilmiş bir bilgi sistemi oluşturmak.

Burundi'nin ulusal ekonomisi açısından stratejik olarak kabul görmeyen sektörlerde faaliyet gösteren küçük ve orta ölçekli işletmeler için belirli değerlendirme yöntemlerinin uygulanmasında diğer işletmelere göre bazı basitleştirmeler mevcuttur.

PCNR'nin (2012), nihai amacı rekabet edebilirliği artırmak, özel ve kamu sektörü şirketlerinin yönetim ve mali şeffaflığını teşvik etmek amacıyla ülkedeki muhasebe ve denetim uygulamalarını güçlendirmeyi amaçlansa da, UMS/UFRS ile uyumlu değildir (ROSC, 2014: 2).

Tablo 3. 1. Burundi'deki muhasebe standartlarının kavramsal çerçevesi

Sektör	Başlık	Yasal dayanak	Yazar	Referans standardı	Son baskı
Endüstriyel ve ticari	PCN	12 Mart 1975 tarih ve 540/41 sayılı Bakanlar Yönetmeliği	OPC/CNC	UFRS yok	1985 - 31.12.2013 tarihine kadar geçerlidir
Bankalar ve finans kuruluşları	PCB	23 Ekim 2003 tarih ve 01/017 sayılı Bankacılık Kanunu	BRB	Eski UMS / UFRS	2009 - devam ediyor
Mikrofinans	RCEMF	22 Temmuz 2006 tarih ve 100/203 sayılı Kararname	BRB	Eski UMS / UFRS	2009
Endüstriyel ve ticari	PCNR	7 Kasım 2012 tarih ve 540/1791 sayılı Bakanlar Yönetmeliği	OPC/CNC	Eski UMS / UFRS	2012 - 01/01/2014 tarihinden itibaren yürürlükte

Kaynak: ROSC (2014: 21)

Halihazırda ulusal düzeyde mevcut hesap çizelgeleri ve muhasebe ilkeleri, UFRS standartlarına uygun değildir ve dolayısıyla güncel değildir. Farklı sektörler için hesap çizelgeleri vardır. Bunlar, çoğu kullanılmayan hesaplar için bir uygulama kılavuzu ve çalışma prensiplerini içerir. Bunları revize etmek ve UFRS'ye uyarlamak için ilerleme kaydedilmektedir.

3.4. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Muhasebe Standartları (UFRS KOBİ)

KOBİ'ler için UFRS, kamu yararına işlem görmeyen işletmelere yöneliktir. Bu kavram, Avrupa direktiflerindeki KOBİ tanımına⁹ veya çeşitli ulusal mevzuatlarda

9 KOBİ'ler, Avrupa Birliği hukuku: - işgücü kesinlikle 250'den az olan; ve yıllık cirosu 50 milyon Euro'yu geçmeyen veya yıllık bilanço toplamı 43 milyon Euro'yu geçmeyen şirketler olarak tanımlanır.

verilen KOBİ tanımına tam olarak karşılık gelmemektedir. Bu projenin temel amacı, bu tür şirketlere özel, tam set UFRS'den daha basit bir muhasebe çerçevesi sunmaktır.

IASB'nin amacı, muhasebenin küresel anlamda standartlaştırılmış bir sisteme dönüşmesini sağlamaktır.

Muhasebe, küreselleşme ile birlikte her zamankinden daha karmaşık hale gelmiştir. Bu karmaşıklıkla birlikte en küçük veya en zayıf şirketler için muhasebe kurallarının (standartlar, kanunlar, vb.) daha basit hale getirilmesi önemli hale gelmiştir. Bu anlamda tam set UFRS'lere göre KOBİ için UFRS daha basit ve uygulanabilir bir standart setini uygulamaya koyarak küçük ve orta boy işletmeler için raporlamayı kullanışlı hale getirmiştir. UFRS uzun zamandır sermaye piyasasının gelişmiş olduğu ülkelerde borsaya kote olan işletmeler için uygulanmaktadır. Ancak pek çok ülke, özellikle gelişmekte olan ülkeler, genellikle gelişmiş sermaye piyasalarına sahip değildir ve IASB tarafından 2000'lerin başından beri geliştirilen standartlar seti, bu ülkelerde ortak bir ilkeler seti olarak sunulamayacak kadar karmaşıktır. Bu karmaşıklık göz önüne alındığında, şimdiye kadar borsaya kote olmayan işletmelere ve KOBİ'lere tam set UFRS'nin uygulanması zordur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu , KOBİ UFRS'leri, nispeten daha küçük işletmelerin tam set UFRS bazlı raporlamaların maliyetini ve zorluğunu dikkate alarak geliştirmiştir. IASB ayrıca, küçük ve orta boy işletmelerin mali tablo kullanıcılarının, halka açık şirketlerle ilgilenenlerden farklı olabileceğini kabul etmiştir. Bununla birlikte, KOBİ UFRS'leri uygulamak için hangi kuruluşların yetkili ve / veya gerekli olduğuna karar vermek her ülkedeki standart belirleyicilere ve yetkili otoritelere bağlıdır. Bu anlamda her ülke kendi KOBİ tanımını muhasebe açısından belirleyerek ilgili standartların uygulanmasını sağlamaktadır.

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün tahminlerine göre, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerdeki toplam işletmelerin% 95'ini temsil eden küçük ve orta ölçekli işletmelerin ihtiyaçları ve kapasiteleri dikkate alınarak, KOBİ UFRS'nin geliştirilmesi, tam set UFRS'lerden esinlenerek başlamıştır (OECD) (FocusIFRS.com). KOBİ UFRS, küçük işletmelerin, nakit akışı bilgileri, nakit akışı, likidite ve ödeme gücü

ile ilgilenen kredi verenlerin, alacaklıların ve diğer KOBİ finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarına odaklanması için tasarlanmıştır.

KOBİ'lerin çoğunda personel, UFRS'nin uygulanmasına hazırlıklı değildir. KOBİ'lerde UFRS bazlı standartların uygulanması ile temel bilgi kullanıcılarının ana ihtiyaçlarını karşılamayla örtüşmeyen bir standard setinin uygulanması anlamına gelir ki, bu bir risktir. Örneğin, IASB'ye göre, finansal tablolar, özellikle firmanın değerini ve taşıdıkları riskleri değerlendirme açısından yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılamalıdır. KOBİ'ler söz konusu olduğunda, finansal tabloların birincil kullanıcıları finansal alacaklılardır (<https://www.accaglobal.com>).

Her bir ülkenin küçük ve orta boy işletmeleri için farklı muhasebe standartlarının kullanılması KOBİ'lerin finansal durumunu ve performansını ölçmek için gerekli olan genel ortak bir yapının oluşmasını engelleyecektir. Bu anlamda her ne kadar KOBİ niteliğinde de olsa işletmelerin yabancı ortaklıkları bulunabilmektedir. Bu anlamda ortak bir dilin geliştirilmesi adına genelleştirilmiş bir yapının oluşturulması ve bu yapının uygulanması küresel ölçekte önemli hale gelmektedir. Genelleştirilmiş KOBİ UFRS'nin tam set UFRS'ye göre daha basit olduğu alanlar bulunmaktadır:

–Tam set UFRS standartlarının bazı konuları, KOBİ'lerle ilgili olmadığı için atlanmıştır;

–Tam set UFRS standartlarında KOBİ'ler için daha basitleştirilmiş bir yöntem olarak kullanılan bazı muhasebe yöntemi seçeneklerine izin verilmemektedir;

–Tam set UFRS standartlarının bir parçasını oluşturan muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelerinin çoğu KOBİ UFRS'de basitleştirilmiştir;

–KOBİ UFRS çok daha az açıklama gerektirmektedir.

3.5. Burundi'deki Şirketler

3.5.1. Burundi Şirketleri ile İlgili Genel Bilgiler

Herhangi bir ülkedeki işletmeler, ekonomik faaliyetlerin yürütüldüğü ana araçlardır. Bir şirket, müşterilere mal veya hizmet sağlamak üzere organize bir şekilde insan, malzeme, hizmet ve finansal kaynakları bir araya getiren ekonomik ve sosyal bir

yapıdır. Şirketler, az ya da çok, belirli bir karlılık düzeyine ulaşma hedefi içinde olabilirler. Bir şirketin genel olarak şekli yürürlükteki yasal ve düzenleyici çerçeveye bağlıdır.

Burundi'de şirketler büyüklüklerine göre, özellikle işgücüne göre sınıflandırılabilir: Mikro işletmelerin veya çok küçük işletmelerin 0 ile 9 arasında çalışanı vardır; küçük işletmelerin 10 ile 49 çalışanı; orta ölçekli işletmelerin 50 ile 499 çalışanı ve büyük işletmelerin 500'den fazla çalışanı bulunmalıdır (<https://www.iwacu-burundi.org/entreprises-privées-l'autre-versant-de-la-vie-économique-burundaise>).

Şirketler yasal statülerine göre de sınıflandırılmaktadır. Bazıları bireyseldir (yani sermayeleri yalnızca bir kişiye aittir). Diğerleri ortaklık şeklindedir; Limited Şirketler (SARL= Société à Responsabilité Limitée), Halka açık Şirketler (SA= Société Anonyme), vb. Ve bu nedenle sermaye birkaç ortak tarafından tutulur. Halka açık bir limited şirketin sermayesi, örneğin (Peugeot, Boeing, Toyota, vb.) milyonlarca hissedar arasında paylaştırılmıştır.

Son olarak, şirketleri pazarlarının büyüklüğüne göre de sınıflandırılmak mümkündür. Bazıları faaliyetlerini yerel olarak yürütmektedir (küçük ticaret, zanaat, tüketicilere hizmet sağlayanlar, serbest meslekler vb.). Diğerleri ise ulusal ve hatta uluslararası kapsamda faaliyet göstermektedirler.

İstihdam edilen personel sayısına ya da satış miktarına (ciro) veya kullanılan sermayenin büyüklüğüne göre; küçük ve orta ölçekli işletmeler, büyük işletmeler ve çok uluslu işletmeler (diğer ülkelerde şubeleri olan büyük işletmeler) arasında bir sınıflandırma yapılmaktadır.

Burundi sanayi sektörüne mikro işletmeler ve küçük ve orta ölçekli işletmeler (KOBİ'ler) hakimdir. Büyük işletmeler yönetim şekli ve mülkiyeti ile KOBİ'lerden ayrılmaktadır. Büyük şirketlerin karlılıklarını artırmak veya pazar paylarını büyütmekten başka çok alternatifleri olmasa da, KOBİ'lerin hedefleri çok çeşitlidir ve genellikle şirketin dahil olduğu girişimci veya ailenin hedeflerinden ayrılamamaktadır.

Özel girişim ile kamu işletmesi arasındaki ayrım esasen yasaldir. Her şey şirketin sermayesinin sahibine bağlıdır. Şirketin çoğunluğu bir kamu kuruluşuna aitse (Eyalet,

yerel yönetimler, vb.), şirket kamu olarak kabul edilecektir. Özel girişim, bir veya daha fazla kişinin sahip olduğu özel sermayeden ortaya çıkmaktadır.

Afrika kıtasında, KOBİ'ler işletmelerin yaklaşık% 90'ını temsil etmektedir; işlerin% 60 ile % 80'ini yaratırlar; ve GSYİH'nın% 40'ına katkıda bulunmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri veya Avrupa'daki KOBİ'ler ile karşılaştırıldığında, KOBİ'ler şirketlerin sırasıyla% 53 ve% 65'ini oluşturmaktadır (Revue de Proparco, Eylül 2019).

Burundi'de, girişimcilik dokusunun% 5'inden azını temsil eden büyük şirketler ciroda GSYİH'nın% 40'ından fazlasını oluştururken, girişimcilik dokusunun% 95'inden fazlasını temsil eden KOBİ'lerin toplamı ciro olarak GSYİH'nın% 10'undan daha azını temsil etmektedirler. Özetle Burundi KOBİ ağırlıklı şirketleşme şeklinde bir yapıya sahiptir.

KOBİ'lere atfedilen farklı tanımlar, ülkenin uluslararası düzeyde ekonomik entegrasyonu veya ekonominin büyüklüğü gibi birçok faktöre bağlı olarak değişmektedir. Hatta aynı ülke içinde bile farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu farklılıklara neden olan unsurlar kurum kültürü, ülke nüfusunun sayısı, iş sektörünün yapısı ve diğer önemli faktörlerdir.

Yörük ve Ban (2003: 4-5), ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ve sektörler arasındaki farklılıklar nedeniyle ortak bir KOBİ tanımı geliştirmenin zor olduğunu belirtmişlerdir.

Küçük ve orta ölçekli şirket, büyüklüğü, çalışan sayısı, bilanço veya ciroya göre tanımlanan, belirli sınırları aşmayan bir şirkettir.

Fransız düzenlemelerine göre, 10'dan az çalışanı olan "mikro işletmeler" olarak adlandırılmaktadırlar. Aynı zamanda bu işletmeler çok küçük işletmeler (MKOBI) olarak da adlandırılmaktadırlar. Diğer taraftan 10 ila 249 çalışanı olan işletmeler "küçük ve orta ölçekli işletmeler" (KOBİ'ler) olarak, 250 ila 4.999 arasında çalışanı olanlar"orta ölçekli şirketler" ve işgücü 5.000 veya daha fazla olan işletmeler "Büyük Şirketler" olarak tanımlanmaktadır.

Almanya için KOBİ'ler, 500'den az çalışanı olan ve yıllık cirosu 50 milyon Euro olan şirketlerdir. Küçük ve orta ölçekli işletmeler olarak ikiye ayrılır. Küçük işletmelerin

9'dan az çalışanı vardır ve yıllık cirosu 1 milyon Euro'nun altındadır; orta ölçekli şirketler, 500'den az çalışanı olan ve yıllık cirosu 50 milyon Euro'nun altında olan şirketler olarak tanımlanmaktadır (Bedel, 2019: 27).

Burundi'de güvenilir bilgi eksikliği nedeniyle, KOBİ'leri değerlendirmek ve doğru bir şekilde tanımlamak zordur. Ntawiratsa'ya (2012: 15) göre, Burundi'deki Ulusal Muhasebe Konseyi (CNC-Conseil national de la comptabilité), Ocak 2013'teki kuruluşundan bu yana, özellikle işletmeleri Çok Küçük İşletmeler (TPE- Très Petite Entreprise), Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ'ler) ve Büyük İşletmeler (BŞ'ler) şeklinde sınıflandırmıştır. Bu büyük şirketler kategorisinin 2012 PCNR'de açıkça belirtilmediğine dikkat edilmelidir.

Burundi'deki KOBİ'ler genellikle istihdam edilen kişi sayısı, yapılan yatırımların maliyeti ve ortalama ciro gibi nicel kriterlerle tanımlandığı görülmektedir. Önerilen çeşitli tanımlar, çalışan sayısını 50 kişiyle, sermayeyi ortalama 25 milyon Burundi frangı ve yaklaşık 100 milyon BIF yıllık cirosu ile sınırlamaktadır. Burundi Gelir Bürosu'na (OBR-Office Burundais des Recettes) göre, KOBİ'ler yıllık cirosu en fazla 100.000.000 milyon Burundi Frangı (BIF- Burundian franc) 64.620 USD'ye eşdeğer olan şirketlerdir.

Burundi Ekonomik Araştırmalar ve İstatistik Enstitüsü'ne (ISTEEBU- Institut des Statistiques et d'Etudes Economiques du Burundi) göre, şirketler çalışan sayısına göre sınıflandırılmaktadır.

2012-2016 ülke stratejisi belgesi (BAD, 2011: 5), Burundi özel sektörünün, çoğu küçük ve orta ölçekli olmak üzere, toplam 37.000 kişiyi istihdam eden ve ekonomiye% 13 katkıda bulunan yaklaşık 3.000 işletmeden oluştuğunu göstermektedir. Bunları kayıt dışı sektördeki mikro işletmelerle birleştirecek, Burundi'deki MKOBİ'lerin oranı resmi ve gayri resmi, olarak girişimcilik yapısının% 95'inden fazlasını temsil edmektedir. Bu şirketlerin yaklaşık% 90'ının 50'den az çalışanı olduğu söylenmektedir.

Personel büyüklüğüne göre ayrıldığında, işletmelerin% 42,1'inin mikro işletmeler,% 47,8'inin küçük veya orta ölçekli işletmeler, ve geri kalanının büyük işletmeler kategorisine ait olacağı görülmektedir. Bu üretken sistemin yaklaşık % 83'ü siyasi başkent Bujumbura'da bulunmaktadır.

Diğer birçok alanda olduğu gibi, tüm bu şirketlerde erkek çalışanlar daha fazladır. Örneğin bu şirketlerde 7.500'den fazla çalışan olan SOSUMO¹⁰- Société Sucrière du MOSO'da, kadınlar% 7 ile temsil edilmektedir.

KOBİ'ler ve TPE (Très Petite Entreprise-Çok Küçük İşletme) 'ler Burundi'nin ekonomik yapısında kilit bir rol oynamaktadır. Daha fazla istihdam oluşturarak, yeni ürünler üretmek ve ihracatı teşvik ederek ekonominin yeniden inşasında önemli bir rol oynamaktadırlar. Bu çok küçük ve orta ölçekli işletmeler büyük işletmeler kadar ağırlığa sahiptir.

Tablo 3. 2. Burundi'de işletme sınıflandırmasına göre çalışan sayısı

Şirketin büyüklüğü	Çalışan Sayısı
Mikro işletme	9'dan az
Küçük işletme	10 – 49
Orta ölçekli şirket	50 ila 499
Büyük şirket	500'den fazla

Kaynak: (<https://www.iwacu-burundi.org/entreprises-privées-l'autre-versant-de-la-vie-économique-burundaise>).

3.5.2. Burundi Sanayi Sektörünün Finansman ve Kalkınma Zorlukları

Afrikalı KOBİ'lerin sahipleri tarafından elektriğe erişim, kalkınmalarının önündeki en önemli engel olarak kabul edilirken, Burundi KOBİ'lerin sahipleri de finansmana erişimi en önemli engel olarak belirlemişlerdir.

Burundi'nin iş yaratma açısından durumu, diğer gelişmekte olan ülkelerin içinde buldukları genel bağlamdan farklı değildir. Büyük sanayinin yaratılmasıyla ilgili olarak diğer benzer ülkelerle aynı engelleri ve sınırlamaları bulunmaktadır.

Küçük ve orta ölçekli işletmelerin çoğu kredi almakta güçlük çekmektedir. Bunun nedeni, potansiyel borçluların ödeme gücü konusunda yetersizliği, gerçek garantilerin

¹⁰ Moso Şeker Topluluğu (SOSUMO S.M) bir şeker kamışı Yetiştirme, Şeker Üretim ve Pazarlama şirkettir.

olmaması ve proje hazırlama kapasitesinin olmamasıdır. Hükümet tarafından benimsenen mali sektör reform stratejisi, sektörün değerlendirilmesine ilişkin IMF ve Dünya Bankası (DB) raporuna dayanmaktadır. Ayrıca bu reform stratejisi şubesiz bankacılığı ve mobil para transferini düzenleme planları da içermektedir.

Mevcut finans kuruluşlarının çoğunun, bazen çok pahalı ve çoğu zaman mevcut olmayan garantiler talep ederek finansman sağladıkları KOBİ projelerini değerlendirmek ve izlemek için bilgi veya yeterli sistemlere sahip olmadığı ifade edilmektedir. Afrika'da, özel sektöre verilen krediler, Güney Asya'da% 30 ve Latin Amerika'da% 40 ile karşılaştırıldığında GSYİH'nın% 20'sinden azını temsil etmektedir. Sahra altı KOBİ'lerin yalnızca% 6,4'ü finansmana erişimi olduğunu bildirirken, Güneydoğu Asya'da bu oran% 27'dir.

En son Dünya Bankası iş araştırmasına göre, Afrika'da kayıtlı sektördeki mikro işletmelerin ve KOBİ'lerin %50'sinin finansman açığından muzdarip olduğu ortaya çıkmıştır. Dünyada yetersiz finanse edilen MKOBİ'lerin oranı en yüksek Sahra altı Afrika'da (%52) olup, onu %45 ile Doğu Asya ve Pasifik bölgesi izlemektedir. Sahra altı Afrika'da kayıtlı sektördeki mikro, küçük ve orta ölçekli işletmeler için genel finansman açığı 328 milyar doları aşmaktadır (Savoye, 2019: 21). Bu nedenle bu işletmelerin yaklaşık yarısının finansman ihtiyaçlarını kayıt dışı sektörlerden temin ettiği görülmektedir.

Girişimcilik yapısının% 95'inden fazlasını oluşturan MKOBİ'ler Burundi'de hala finansman bulmakta zorlanmaktadırlar. Bu işletmelerin kaynaklarının % 84'ünden fazlası ailelerden geliyor ve bu da büyümelerini kısıtlamaktadır.

Finansman sağlama kriterleri ile ilgili olarak, bankalar genellikle KOBİ'lere büyük şirketlerle aynı koşulları uygulamaktadır. Bu, KOBİ'nin mali durumu, projenin karlılığı, kısa ve uzun vadeli ödeme gücü, KOBİ pazarının büyüklüğü, kötü şöhreti, bilgilerin güvenilirliği gibi kriterler dikkate alındığında KOBİ'ler için büyük bir dezavantaj unsuru olarak görülmektedir.

Aslında, bankalar genellikle KOBİ'lerin sahip olmadığı çok önemli garantiler talep etmekte ve bu garantiler talep edilen kredi miktarın on katı değerinde olabilmektedir. Bir de noterin müdahalesi gerekliyse, bu garantileri oluşturmanın maliyeti çok yüksek

olabilmekte, buna genellikle kredinin% 5'ine ulaşabilen çeşitli idari ücretler de eklenmektedir.

MKOBİ'lerin finansmanı için orta ve uzun vadeli kaynakların kıtlığı, zayıf iş ortamı, belirli düzenlemelerin yetersizliği gibi kısıtlar çok yüksek kredi maliyetinin oluşmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle ülkede finansal sistem verimsizdir. Kredi verenler ile borç alanlar arasındaki asimetrik bilgi ile finansal bilgi altyapısının zayıflıkları, mikro, küçük ve orta ölçekli Burundi işletmelerinin finansmana erişimindeki diğer kısıtlamalar olarak kabul edilmektedir.

Sektörde kayıtlı işletmeler genellikle bankalar ve finans kurumları ile iyi ilişkilere sahiptir. Ancak, kayıt dışı işletmeler için, bazılarının karlı olduğu doğru olmasına rağmen, ticari bankalar, faaliyet düzeylerini ifade eden yeterli muhasebe belgesi bulamadıkları için bunları finanse etmekte isteksizdirler. Bu işletmelerde birçok mali olay resmileştirmeden yürütülmekte bu da mali belge eksikliğini ortaya çıkarmaktadır. Bu anlamda özellikle kredi kullanılması durumunda faaliyet sonuçlarının şişirilerek sunulduğuna çoğu kez şahit olunmaktadır. Bunu bilen finans kuruluşları bu işletmelere kredi vermekte isteksiz davranmaktadırlar.

Konu bağlamında yapılan bir çalışmada (BIT,2015) Burundi'deki MKOBİ'lerin gelişimini engelleyen üç unsurun olduğu tespit edilmiştir. Bunlardan birincisi işletmeler için yapılan düzenlemeler (kayıt dışılık, vergi oranları, gümrük ve ticaret düzenlemeleri, vergi idaresi, izinler ve onaylar, mahkemeler, vb.), ikincisi altyapı (elektrik ve ulaşım erişim) ve üçüncüsü finansmana erişim şeklindedir. Dikkat edileceği üzere Burundi işletmelerinin yaşadığı sorunların içinde finansmana erişim de bulunmaktadır.

Barbu'ya (2006 : 16) göre, borsaların karlarını ve karlılıklarını artırmak için borsaya kayıtlı şirketlere ihtiyaç vardır. Uzun vadeli yatırım projelerinin finansmanı için büyük bir handikap oluşturan Burundi'de mali piyasanın zayıf bir şekilde geliştiği ve hatta neredeyse hiç olmadığı da unutulmamalıdır. Ayrıca Burundi'de bir çok yatırım fırsatı olmasına rağmen fon temin edemediğinden bu yatırım fırsatları değerlendirilememektedir. Bu zorluğun üstesinden gelmek için, Burundi Bankası, yatırım projelerini finanse etmek için gerekli tasarrufların harekete geçirilmesine ve kanalize edilmesine ortam sağlayacak sermaye piyasasının uygulanması yoluyla finansal

piyasa modernizasyon projesine pilotluk yapmaktadır. Şu anda Burundi'de faaliyet gösteren sermaye piyasası, Hazine menkul kıymetler piyasasıdır.

Niyuhire (2010 : 1), 2003-2007 yılları arasında borsaya kayıtlı olmayan 14 Burundi tarım sanayi işletmesi üzerinde yürüttüğü çalışmasında, finansal piyasadan gelen dış finansmanın payını ölçmektedir. Bilanço analizi kullanılarak elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir:

- İncelenen şirketlerin büyümesi için %97 borçlarla, %3'ü sübvansiyonlarla, %59,5'i dış finansmanla finanse edilmektedir.
- Kısa vadeli borçlar, toplam borçların% 68,4'ünü oluşturmaktadır.
- Kısa vadeli borçlar, finansal borçlara göre diğer borçlara göre görece daha yüksektir.
- Dış kaynakların yalnızca% 51'i mali piyasadan gelir ve kısa vadeli kaynakların% 56'sını oluşturmaktadır.

Aşağıda Burundi ve Sahra-altı Afrika ülkelerinin mali kaynaklar açısından yatırımların finansmanı karşılaştırılmalı olarak verilmiştir. Yapılan araştırmada şirketlerin finansmana erişim durumu da yer alırken diğer taraftan finansmanla ilgili mevcut durum ve beklentiler de yer almaktadır.

Tablo 3. 3. Yatırım Finansmanında Mali Kaynaklar

Aksi belirtilmedikçe yüzde olarak	Burundi	Sahra-altı Afrika
1- Banka kredisi olan şirketler	35,3	22,5
2- Şirketler ve bankalar tarafından yatırım finansmanı	12,3	14,0
3- Şirketin kendi kendini finanse ettiği yatırım yüzdesi	62,9	79,3
4- Bankacılık sistemi tarafından finanse edilen yatırım yüzdesi	15,5	10,0
5- Firmaların tedarikçi kredisi ile yatırımı finanse etmesi	0,1	3,4
6- Teminat gerektiren kredilerin yüzdesi	97,3	80,7
7- Kredinin yüzdesi olarak gerekli teminatın değeri	266,5	151,2
8- Finansmanı önemli bir kısıtlama olarak tanımlayan şirketler	50,9	45,6

Kaynak: Banque mondiale, RPED, Enquêtes auprès des entreprises

3.6. Kayıtları İşletmede Tutmanın Önemi

İş iyi yönetmek için daima rakamlara dayalı düşünmek gerekir. Bir işletmenin sürdürülebilirliği, o işletmenin sağladığı kârlara bağlıdır. Ancak sadece kar yeterli değildir. Aynı zamanda işletmenin nakit yaratma gücünün de olması gerekmektedir. Bütün bu unsurların oluşum süreci muhasebe ile gerçekleşmektedir.

Muhasebe sadece herhangi bir işletme için yasal olarak bağlayıcı olan bir unsur değil aynı zamanda işletmenin faaliyetlerinin geliştirilmesi için gerekli olan çeşitli analizler için de gereklidir. Bir şirketin muhasebesi, ürettiği finansal bilgilerin kullanılabilir olması ve hukuki açıdan geçerli olması için belirli standartları takip etmesi gerekmektedir.

Bir işletmenin muhasebesinin önemini vurgulayan bazı nedenler vardır (<https://betterstudy.ch/formation-comptabilite/guide-completcomptabilite/importance-comptabilite-entreprise/>).

Muhasebe, işletmenin daha iyi yönetilmesini sağlar: Muhasebe bilgileri, yöneticilerin karar vermeleri için gerçek veriler oluşturup, işletmenin mali durumuna ilişkin güvenilir rakamlar ve göstergeler sağlamaktadır. Muhasebede kayıt tutmak varlık ve kaynak yapısının ne olduğunu tespit etmekle ilgili değil aynı zamanda işletme için stratejik kararlar vermekle de ilgilidir. Karar vericiler işletmenin daha iyi yönetilmesini ve mali durumunun resmini daha doğru tespit edilebilmesini sağlamak amacıyla muhasebeden yararlanmaktadırlar.

Muhasebe ile gerçek zamanlı karar verme: Gerçek zamanlı defter tutma, doğabilecek potansiyel zorlukları zamanında atlatmak için gerekli olan nakit akışını, bütçelemeyi ve izlemeyi kolaylaştırır. Bu, güncel muhasebe verilerine sahip olmanın en önemli avantajlarından biridir.

Düzenli olarak güncellenen muhasebe verilerine sahip olmak için, gerektiğinde muhasebe bilgilerine her zaman ve her yerde erişilebilen çevrimiçi bir platforma sahip olmak önemlidir.

Muhasebe sayesinde gelecek için iyi planlama: Hesapları düzenli olarak tutmak ve güncel tutmak, gelecek için daha iyi planlamaya olanak tanır. Örneğin, muhasebe,

şirketin piyasadaki rekabet gücünü ve canlılığını sağlamak için stokları ve yatırımlara ayrılan bütçeyi daha iyi yönetmeye yardımcı olan faaliyetlerle ilgili mevsimsel göstergeler sağlar. İyi tutulan bir defter, kaynakları ve maliyetleri yönetmenin en iyi yolunu bilmenize olanak sağlamaktadır.

İşine iyi bir başlangıç: şirketlerin kurulması sırasında görülen başarısızlıkların ana faktörü zayıf finansal yönetimdir. Bu, özellikle kendi hesaplarının takibini yapamayan maalesef bunları sürdürmek ve yönetmek için gereken tüm bilgi ve becerilere sahip olmayan girişimciler için geçerlidir. Düzenli bir kayıt sistemi işletmelere güvenilir ve doğru verilere sahip olmaya imkan tanımaktadır. Bu da işletmeler açısından verimlilik artışına sebep olacaktır.

3.7. Burundi'de 1985 PCN¹¹ Muhasebe Sisteminden 2012 PCNR Muhasebe Sistemine Geçiş

Burundi tarihsel sürece bakıldığında, paydaşların farklı bir rol oynamak zorunda kaldığı sosyo-ekonomik açıdan değişikliklere ihtiyaç duymaktaydı. Bu nedenle Burundi'nin PCN'si gelecekte ortaya çıkacak yeni ihtiyaçları karşılayacak ve sosyo-ekonomik ortamı ile uyumlu olacak şekilde revize edilme ihtiyacı bulunmaktaydı.

Daha önce de ifade edildiği üzere 1985 yılında Burundi ulusal bir hesap planı kabul etti. Bu plan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından (UFRS) önemli farklılıklar içeriyordu ve şirketin büyüklüğüne bağlı olarak farklı gerekliliklerle Burundi'deki tüm işletme ve kurumlara uygulanmıştır.

Burundi'de muhasebe ve denetim standartları düzenleme kuruluşu olarak CNC, Revize (Yeni) Ulusal Muhasebe Planının (PCNR) yürürlüğe koyarak Muhasebe Planlarının revize edilmiş UFRS standartlarıyla uyumlu hale getirilmesi için güncellenme yapmaktadır. Bu amaçla PCN 1985'ten PCNR 2012'ye geçişi sağlayarak muhasebenin güncellenmesi adına çalışmalar başlatmıştır.

¹¹ 31 Aralık 1974 tarih ve 100/319 sayılı kararname ile Ulusal Muhasebe Planını (PCN= Plan comptable National) ve aynı zamanda Ulusal Muhasebe Konseyini (CNC= Conseil National de la Comptabilité) oluşturan PCN 1975'te tanıtılmış ve daha sonra 1976'da zorunlu hale getirilmiştir. PCN'nin ikinci reformu 1985'te gerçekleştirilmiştir.

1985 PCN'den 2012 Revize Ulusal Muhasebe Planına (PCNR) geçiş, Burundi muhasebe tarihinde gerçek bir dönüm noktası olarak dşntlmektedir. PCNR, kavramsal ereve ve gerçeğe uygun değer gibi önemli ve yeni kavramları Burundi muhasebe literatürüne kazandırmıştır. Ancak, geçiş tarihlerinde PCNR kapsamında hazırlanan ilk mali tablolar henüz "yayınlanmamıştı"(Ntawiratsa, 2012: 3).

3.7.1. PCNR 2012 İçeriği Hakkında Genel Bilgiler

PCNR  başlığa bölünmüştür. Bu başlıklar kısaca aşağıda anlatılmaktadır.

PCNR'nin kavramsal erevesi:

Kavramsal ereve 5 bölümden oluşmaktadır. Bu beş bölüm muhasebe ilkelerini açıklamakta ve toplam 15 bileşenden oluşmaktadır.

a) İlk bölüm kavramsal çerçevenin amaçları, muhasebedeki kavramları, hesapların hazırlanmasında ve sunumunda kullanılan temel varsayımları, muhasebe yöntemlerini, mali tabloları ve PCNR'nin kapsamını sunmaktadır.

b) İkinci bölüm, temel muhasebe kavramlarını (tahakkuk muhasebesi ve işletmenin sürekliliği), finansal bilgilerin niteliksel özelliklerini (anlaşılabilirlik, uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik), temel muhasebe ilkelerini (sıklık, uygulamaların bağımsızlığı, kuruluş sözleşmesi, para birimi sözleşmesi, yöntemlerin tutarlılığı, tarihsel maliyet , açılış bilançosunun soyutluğu, tazminatsızlık, ekonomik gerçekliğin yasal görünümden üstünlüğü, önemlilik ve ihtiyatlılık v.b.) açıklamaktadır.

c) nc bölüm, bilanço ve gelir tablosunu oluşturan unsurları içerir.

d) Dördüncü bölüm, çok küçük işletmelerin bilgilendirme yükümlülüklerini içermektedir.

e) Son bölüm, Küçük ve Orta lekli işletmelere odaklanmaktadır.

Değerleme ve muhasebe kuralları:

Bu başlık da 4 bölümden oluşmaktadır. Bu bölüm UMS 11'den kaynaklanan konularla ilgilenme özelliğine sahiptir;

a) İlk bölüm, PCNR için muhasebenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine odaklanmaktadır.

b) İkinci bölüm genel değerlendirme ilkelerinden bahsetmektedir.

c) Üçüncü bölüm, finansal tablolarda belirli kalemlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesini içermektedir.

d) Dördüncü bölüm, belirli işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi için prosedürleri içerir konsolidasyon ilkelerine odaklanmaktadır.

Finansal tabloların sunumu:

PCNR'nin (2012) son başlığı, finansal tabloların sunumuyla ilgilidir ve 6 bölüme ayrılmıştır:

Bu başlık temel olarak, bu plana tabi şirketler tarafından üretilen mali bilgileri özetleyen, 2012 PCNR tarafından sağlanan çeşitli mali tabloların içeriği ile ilgilidir.

a) İlk bölüm, finansal tabloların içeriği ve kapanışından bahseder.

b) İkinci bölüm bilançonun nasıl sunulduğunu göstermektedir.

c) Üçüncü bölüm, gelir tablosunun nasıl sunulduğunu göstermektedir.

d) Dördüncü bölüm, özkaynak değişim tablosunun nasıl sunulduğunu göstermektedir.

e) Beşinci bölüm nakit akış tablosunun sunumunun nasıl yapıldığını gösterir ve son bölüm finansal tablo dipnotlarına / eklerine odaklanmaktadır.

3.7.2. PCNR-UMS / UFRS'ye Göre Finansal Bilgilerin Nitelikleri

Genel olarak, PCNR'nin kavramsal çerçevesi aşağıdaki ilkeleri tanımlamaktadır.

–**Anlaşılabilirlik ilkesi:** Finansal tabloların kullanıcısı, sadece muhasebe bilgilerini okuyarak şirketin faaliyeti hakkında bir fikir oluşturabilmelidir (madde 122-1).

–**Önemlilik İlkesi:** finansal bilgiler, kullanıcının şirketin geleceği hakkındaki kararında faydalı olmalıdır. Bunun için hem doğası gereği hem de miktarı bakımından önemli olması gerekir (madde 122-2).

–**Güvenilirlik İlkesi:** Finansal bilgiler hata riski olmadan kullanılabilir olmalıdır (madde 122 -3).

–**Özün önceliği kavramı:** Mali olayların raporlanmasında ve kayıt edilmesinde şekilden ziyade özün öncelikli olması gerekliliğini ifade etmektedir (madde 123-9). Bu ilkenin özellikle kiralama işlemleri için önemli sonuçları vardır.

–**Karşılaştırılabilirlik İlkesi:** Karşılaştırılabilirlik, uygulanan yöntemlerin seçimi ve bunların zaman içindeki kalıcılığı, şirketler arasında ve önceki dönemlerden rakamlar arasında karşılaştırmalar yapılmasına olanak tanınmalıdır (madde 122-4).

–**Önemlilik ilkesi:** Finansal tablolar, bilgi kullanıcılarının işletme üzerinde yapabilecekleri muhakemeyi etkileyebilecek her türlü önemli bilgiyi vurgulamalıdır (madde 123-10).

–**Gerçeğe uygun değer ilkesi:** Gerçeğe uygun değer, iyi bilgilendirilmiş, rıza gösteren taraflar arasında bir varlığın takas edilebileceği veya bir yükümlülüğün ortadan kaldırılabilmesi tutarı ifade etmektedir.

Tarihi maliyetler ilkesinin aksine, UMS / UFRS'ye tabi işletmelerde bir şirketin varlık ve yükümlülüklerinin değerlemesinin düzenli olarak sorgulanmasına yol açan gerçeğe uygun değer kavramı ön plana çıkmaktadır (madde 123-6).

3.8. Burundi'de ve Uluslararası Düzeyde Muhasebe Gelişimine Etkisi Olan Faktörler

3.8.1. Çevresel Faktörler

Muhasebe tek başına hareket etmez işletmenin çevresi ile ortak yaşam içinde çalışmaktadır. Her ülkenin kendi muhasebe sisteminin oluşturulmasında kritik bir rol oynayan iç ve dış çevresel faktörleri vardır (Cooke ve Wallace, 1990: 79-110).

Muhasebe sistemlerini etkileyen çevresel faktörler, ülkenin ulusal çevresi ve küresel ortamdır. Ulusal olarak ekonomik, sosyal, kültürel, yasal ve politik faktörler bulunmaktadır (Medhioub, 2007: 7). Muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleği de bu

çevresel faktörlere tabidir ve muhasebe sistemlerinin gelişimi üzerinde derin bir etkiye sahiptir.

Muhasebe sistemleri çevresel değişkenlerin etkisi ile sürekli zorluklar yaşamaktadırlar. Bu zorluklar içerisinde standartların yorumlanması, UFRS'nin sürekli değiştirilmesi, muhasebe bilgisi kullanıcıları tarafından sahip olunan uzmanlık, muhasebe standartlarının hazırlayıcılarının bakış açıları sıralanabilir (Duh, 2006: 46-52). Anglosakson, Kıta Avrupası ve Güney Amerika (Ball, 1995) gibi geniş coğrafyada düşünce, bağlam, etik ve muhasebe uygulamalarındaki tarihsel farklılıklar, bir geleneğin uyumunu ve başka bir uygulamaya geçişi zorlaştırmaktadır.

3.8.1.1. Ekonomik Faktörler

Uluslararası muhasebe uyumlaştırma süreci ve UMS / UFRS muhasebe standartlarının benimsenmesi bakımından etkili faktörlerden biri de ekonomik faktördür. Muhasebe, iletişim ve bilgi aracı olduğu ekonomik gerçekleri ortaya çıkarmak için kullanılan bir dildir. Bu nedenle ekonomik çevre ile muhasebe arasında karşılıklı ilişki vardır. Gelişmekte olan ekonomiler genellikle teknik destek, bankalar ve mikrofinans kurumları ile özel tasarruf sağlayan bakanlıklar gibi mali destek sistemine sahip değildir.

Mueller (1968: 61-62), ekonomik gelişme aşamasının, ekonomi türünün ve ekonominin büyüme modelinin bir ülkenin muhasebe uygulamaları üzerinde etkisi olabileceğini öne sürmektedir. Aslında, yüksek düzeyde ekonomik kalkınmaya sahip ülkelerde ekonomik faaliyet çok önemlidir ve bu da muhasebenin gelişimini olumlu yönde etkilemektedir.

Ülke ekonomileri gelişip güçlendikçe, ülkede daha ekonomik ve finansal faaliyetler yürütülmekte, böylece muhasebe uygulamaları da çeşitlenmekte ve gelişmektedir (Jaggi et Low, 2000: 498).

Bir ülkede ekonomi o kadar çok gelişir, faaliyet gösterdiği firmaların kaynak ihtiyaçları artarsa muhasebe kalitesinin artması beklenmektedir.

Adhikari ve Tondkar'a (1992: 81-83) göre ekonomik gelişme düzeyi muhasebe sistemlerinin gelişimi üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Yüksek düzeyde ekonomik

büyümeye sahip ülkeler, genellikle boyutları ve karmaşıklığı farklı mali tablo hazırlayıcıları ve kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak için gelişmiş bir muhasebe sistemi gerektiren işletmeler ve ekonomik faaliyetlere sahiptir.

Douppnik ve Salter (1995) ekonomik gelişme düzeyi ile muhasebe sistemleri arasındaki ilişkiyi analiz etmişlerdir. Bu test sonucunda muhasebe kurallarının ve ilkelerinin bir ülkenin ekonomisine büyük ölçüde bağlı olduğunu bulmuşlardır.

3.8.1.2. Siyasi Faktörler

Düzenlemeleri, standartları ve muhasebe uygulamalarını etkileyen en önemli faktörlerden biri ülkenin siyasi sistemidir. Politik faktör, ekonomik sistemin seçimi veya ulusal kültür dolaylı olarak muhasebenin gelişimini etkileyebilmektedir.

Hükümet kalkınmaya ne kadar öncelik verirse, muhasebeyi standartlaştırmak o kadar arzu edilmektedir. Bu bağlamda Chamisa (2000: 277) yapmış olduğu araştırmasında uluslararası standartların geçerliliğinin ülkenin siyasi rejimine bağlı olduğunu göstermiştir.

Nitekim, kamu sektörünün ekonomiye hakim olduğu ve mali piyasanın gelişmediği komünist gelişmekte olan ülkeler için uluslararası standartlar geçerli değildir. Ancak bunlar, özel sektörün ekonomiye hakim olduğu ve finansal piyasanın geliştiği kapitalist ülkeler için geçerli kabul edilmektedir.

3.8.1.3. Yasal Faktörler

Bir muhasebe sisteminin nasıl oluşturulduğunu ve nasıl çalıştığını açıklayan bir diğer faktör de yasal faktördür. Bu nedenle, ilgili literatürde bu faktör, dünyadaki muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması bağlamında (kıtasal ve Anglo-Sakson sistemleri) çok sık olarak bahsedilmektedir.

Bazı ülkelerde sınırlı sayıda yasaya dayanan ve daha sonra mahkemeler tarafından yorumlanan ve büyük miktarda içtihat biriktiren bir hukuk sistemi vardır. Birleşik Krallık'ta böyle bir "ortak hukuk" sistemi oluşturulmuştur. Birleşik Devletler veya Kanada gibi bazı diğer Anglo-Sakson ülkeleri de bu hukuk sistemini uygulamaktadır (yasal olmayan yönelim). Bu yaklaşımda muhasebe kuralları kanunla değil, özel sektör tarafından, muhasebe meslek kuruluşları tarafından belirlenmektedir. Muhasebe

düzenlemesinin temel amacı, işletme ortaklarını korumaktır. Odak noktası, alacaklılar veya vergi otoriteleri yerine fon verenler (hissedarlar) üzerinedir. Bu tür bir hukuk sistemi, daha yenilikçi, daha güncel, daha şeffaf ve mali raporlamanın daha güncel olmasının yanı sıra bilgi ihtiyaçları ve yatırımcı korumasına odaklanmaktadır (Černe, 2009: 5).

Öte yandan, diğer ülkeler Roma medeni hukukuna (yasal yönelim) dayalı bir hukuk sistemine sahiptir. Bu tür hukuk sistemine sahip ülkelerdeki muhasebe düzenlemelerinin niteliği genel hukuk sisteminden etkilenmektedir. Bu ülkelerin düzenlemeleri tarafından belirlenen muhasebe kuralları çok ayrıntılı ve kapsamlıdır, yorumlamaya çok az yer bırakmaktadır. Bu sistemde muhasebecinin rolü, alacaklıların korunmasına özellikle vurgu yaparak, öngörülen ve ayrıntılı yasal gereklilikleri tam anlamıyla uygulamaktır. Alacaklıların yanı sıra vergi makamları da mali tabloların en önemli kullanıcıları olarak kabul edilir ve bu nedenle tüm muhasebe kuralları çoğu zaman devletin ihtiyaçlarına göre formüle edilmektedir.

1 Temmuz 1962'de Burundi'nin Belçika'dan bağımsızlığına kavuşmasından bu yana oluşturulan Burundi hukuku, Belçika hukukundan güçlü bir şekilde etkilenen bir kanundur. Belçika yasası medeni hukuk ailesine aittir ve bu nedenle Roma hukukunun bir ürünüdür. Alman hukuku ve Hollanda hukuku doktrinsel ve hukuksal gelişmeleri etkilemesine rağmen, büyük ölçüde Fransız hukukundan esinlenmiştir.

3.8.1.4. Vergi Faktörü

Vergilendirme ve muhasebe arasındaki ilişki, tahmin edileceği kadar basit değildir. Bu, söz konusu iki disipline atanan bazen çelişkili hedefler nedeniyle çok daha karmaşık bir ilişkidir (James, 2009: 20).

Muhasebe ve vergilendirme, her zaman birbirine bağlı ve etkileşim halinde olan iki disiplindir. Vergi kuralları ile uluslararası muhasebe standartları arasındaki farklılık mali tabloların hazırlayıcıları ve kullanıcıları için her zaman büyük bir sorun olmuştur. Çin'de yapılan bir araştırmaya göre muhasebe sistemi reformuna ilişkin analizde, Çin muhasebe reformunun uygulanmasında karşılaşılan en büyük zorluklardan birinin, uluslararası muhasebe standartları ile vergilendirme arasında bir farklılığın olduğu, yeni

muhasebe standartlarının yürürlükteki vergi kanunu ile çelişkili olduğu ifade edilmiştir (Gervais, 1996: 104).

Vergilendirme ve muhasebe arasında yakın bir ilişkinin olduğu ülkelerde, şirketler vergi borçlarını en aza indirmek için çok dikkatli (muhafazakar) muhasebe uygulamaları benimseme eğilimindedir. Bu nedenle, vergilendirme ve muhasebe arasındaki ilişki ne kadar yakınsa, şirketler vergi tutarlarını en aza indirmek için çok muhafazakar muhasebe uygulamalarını benimseme eğilimindedir.

Muhasebe sistemi açısından gerçekte, iki farklı sisteme sahip iki grup ülke vardır: Anglo-Sakson ülkeleri (Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Krallık, Kanada ...) ve Avrupa Birliği (AB) kıta ülkeleri (İtalya, Fransa, Portekiz, İspanya. ..). İlk grup, iki tür kural (muhasebe ve vergi) arasında bir bağımsızlık sunmakta ve şirketlerin muhasebe ve vergilendirme arasındaki farklılıkları hesaba katmadan mali tablolarını hazırlamaları gerektiğini belirtmektedir. İkinci grup ülkeler, iki disiplin arasında bir bağlantı ile karakterize edilmektedir. Ancak muhasebe ve vergilendirmenin aynı kavramları paylaşmalarına rağmen farklı amaçlara hizmet ettiği kabul edilmektedir.

3.8.2. Kültürel Faktörler

Kültürel faktörler, muhasebenin ve muhasebe mesleğinin gelişimini etkileyen temel faktör olarak kabul edilir. Kültürel faktörler, bir ülkeye özgü ve bir grup içinde nesilden nesile aktarılan sosyal normlar, değerler ve inançlardır. Bu faktörler toplumun sosyal yapısı, dili, kolonileşmesi ve din gibi değişkenlerden etkilenir. Kültürün UMS / UFRS uluslararası muhasebe standartları üzerindeki etkisinin incelenmesi ile ilgili olarak literatürde dikkate değer çalışmalar yapılmıştır.

Muhasebe ve kültür arasındaki ilişki, son on yılda bilim insanları için bir tartışma konusu olmuştur. Farklı araştırmalar, kültürün önemli bir çevresel faktör olduğunu, muhasebe sistemi üzerinde etkisi olduğunu ve muhasebe farklılıklarının temel faktörlerinden biri olarak kabul edilebileceğini göstermiştir.

Kültürel faktörle ilgili makalelerin çoğu, kültürün muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisini açıklamayı amaçlamaktadır. Hofstede'nin (1980, 1984 ve 2002) kavramsal çerçevesini kullanan Gray (1988), muhasebede ilk kültürel teoriyi yaratmıştır.

Violet tarafından 1983 yılında yapılan çalışmada Uluslararası Muhasebe Standartlarının gelişiminin kültürel etkenler nedeniyle sınırlandığı ortaya konulmuştur (Violet, 1983: 3).

UMS / UFRS standartlarının erken benimsenmesinin belirleyicileri analiz edildiğinde, Anglo-Sakson kültürüne sahip gelişmekte olan ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesi için en uygun ülkeler olduğu sonucuna ulaşılmaktadır (Zeghal ve Mhedhbi, 2006: 378).

Bu araştırmamızda da üçüncü bölümde ayrıntılı olarak ele alındığı üzere kültürün muhasebe üzerindeki etkisi Burundi bağlamında derinlemesine incelenmiştir.

3.8.2.1. Afrika Kültürünün Özellikleri

Genel olarak kültür, bir toplumu, bir insanı, bir ulusu veya bir şirketi diğerlerinden, alışkanlıklar, düşünme yolları, politikalar, inançlar ve değerler, doktrinler, çalışma kuralları açısından ayıran bir dizi özellik olarak tanımlanabilir. Bu nedenle kültür, belirli bir topluma özgüdür. Toplumlara diğer toplumlardan ayıran en önemli etmen olarak dikkat çekmektedir.

Afrika kültürü, dünyanın en zengin kültürlerinden biridir. Afrika, tek bir ülke içinde bile bir bölgeden diğerine büyük ölçüde değişen diller, inançlar ve gelenekler açısından muazzam bir çeşitliliğe sahiptir. Kıta 2000'den fazla dil ve lehçeye, yaklaşık 2000 etnik gruba ve birçok farklı inanca sahiptir. Sahra altı Afrika'da bu zenginlik, insanların genellikle aynı anda iki dine sahip olması gerçeğiyle daha da belirgindir: İslam, Katoliklik veya Protestanlık gibi daha küreselleşmiş dinlerin yanında bu dinlerle iç içe geçmiş yerel, geleneksel, animist bir din anlayışı da hakimdir. Bu, Sahra altı Afrika ülkelerinin çoğunda mevcuttur. Batı medeniyetimizde hala geçen yüzyılda olduğu gibi din, Afrika nüfusu üzerinde güçlü bir etkiye sahip olmaya devam etmektedir (Pequignet, 2017: 10).

Afrika toplumlarında iş yönetimi ve algısı Batı dünyasındakilerden önemli ölçüde farklıdır. Bu farklılıklar, engelleyici unsurları tespit etmek, düzeltmek ve şirketlerin gelişimini sağlamak için gerekli olan kendi özelliklerine dayanan -Afrika kültüründen gelmektedir.

Burundi, coğrafi konumu, kültürel ve medeniyet mirası ile kendine özgü ve onu diğer Afrika ülkelerinden ayıran bir kültüre sahiptir. Etnik sorunlar, Burund'luları uzun süredir ikiye bölmüş ve ülke, etnik-politik arka planda tekrarlanan krizler yaşamıştır. Hutu ve Tutsi etnik grupları, kendi içinde rekabet ederken, her bir grup kendi yaşadığı talihsizliklerden birbirlerini sorumlu tutmaktadırlar. Bölgelerin yönetimi sorunludur, çünkü ülkenin idari ve siyasi yönetimi uzun süredir belirli bölgelerin halkı tarafından tekelleştirilmiştir.

Bu araştırmada, Hofstede tarafından geliştirilen konfigürasyona ve kültürle ilgili diğer faktörlere göre Burundi bağlamında bir analiz yapılmaktadır.

Tablo 3. 4. On geleneksel Afrika değeri ve inancı

Değerler	İnançlar
1	Dünyayı, tüm olayların tek bir kaynaktan izlenebilir olduğu entegre bir bütün olarak görün.
2	Atasözlerinde pratik / mantıklı düşünceyi temel alın.
3	Gerçeği ilişkisine veya kaynağının durumuna bağlı olarak görün
4	Sevdiklerinize tamamen güvenin, yabancılara değil.
5	Tasavvufta kök teorik düşünce mevcuttur.
6	Gereksiz risklerden kaçınarak yaşamdaki düzeni koruyun.
7	Bilgeliği bir düşünce ve atalarıyla uyumlu bir davranış olarak görün.
8	Bilgelik, mevcut fırsatlardan en iyi şekilde yararlanmak olarak tanımlanır
9	Başarıyı, diğer güçlü insanların yardımına veya engeline bağlı olarak görün.
10	İlerlemeyi güçlü gruplara veya bireylere bağlılıklar olarak görün.

Kaynak: Pendati (2016: 94)

3.8.2.2. Hofstede Modeline Göre Kültürel Bağlam (1980)

Kültür, bir ülkenin muhasebe sistemini etkileyen önemli çevresel faktörlerden biridir. Kültür faktörü, muhasebe sistemlerinin ülkeler veya ülke grupları arasındaki farklılıkların ve benzerliklerin belirleyicilerini açıklarken çevresel faktörlerden biri olarak kabul edilmektedir. Peterson (2004: 7) kültürü "genellikle ülkelerdeki veya bölgelerdeki insan grupları tarafından tutulan nispeten istikrarlı iç değerler ve inançlar

dizisi ve bu değer ve inançların dış davranış ve insanların çevresi üzerindeki kayda değer etkisi" olarak tanımlamaktadır. Görünür ve gözlemlenebilir kültürel öğeler arasında davranış, görünüm, kıyafet, dil, alışkanlıklar, gelenekler, vb. unsurlar bulunmaktadır. Bu kültürel öğeler açıktır ve çok çabuk tanınmaktadır (Georgas, 2003: 25).

Ulusal kültürel uygulamalar ve değerler, çocukluktan itibaren resmi ve gayri resmi sosyalleşme araçlarıyla birbirine aktarılırak devam etmektedir . Kedia ve Bhagat'a (1988: 562) göre, tarih, ekonomi, din, coğrafi konum, eğitim ve dilin yanı sıra hukuk ve hükümet sistemleri, belirli bir kültürün evrimini etkiler ve ülkeler arasındaki organizasyonlardaki insanların algısında ve tepkisinde önemli bir rol oynamaktadır.

Küreselleşmeyle birlikte, şirketlerdeki kültürel çeşitlilik bir norm haline gelmiştir. Günümüzde şirketlerin çoğu çok kültürlü yaşama biçimine alışmakta, yani şirket içinde farklı kültürlerden insanlar bir araya gelmektedir. Çok kültürlü şirketlerin büyümesiyle karşı karşıya kalan kültürlerarası yönetim, artık şirketlerin performansı için gerçek bir kaldıraç konumundadır. Her kültür kendi değerler sistemine göre işlediğinden ve çalışma anlayışı ülkeye bağlı olarak aynı olmadığından, yöneticiler uyanık kalmalı ve farklı geçmişlere sahip çalışanları bir araya getirmeyi öğrenmelidir.

Hofstede'ye (1987: 27) göre, "Kültür, bir grup veya insan kategorisinin üyelerini başka bir grup veya kategoriden ayıran zihnin kolektif programlanması olarak tanımlanmaktadır."

Bazı araştırmalara göre kültür temel değerler sistemi içerir ve bir grup insan için kişiliğin bir birey için ne olduğu anlamına gelir. Dolayısıyla, farklı kültürlerden insanların farklı tutumları, değerleri ve normları vardır (Temimi, 2011: 14).

Geert Hofstede tarafından geliştirilen Kültürel Boyutlar Teorisi, ülkeler arasındaki kültürel farklılıkları anlamak ve farklı kültürlerde işin nasıl yürütüldüğünü ayırt etmek için kullanılan bir çerçevedir. Başka bir deyişle, farklı ulusal kültürler, kültür boyutları arasında ayırım yapmak ve bunların bir iş bağlamı üzerindeki etkisini değerlendirmek için kullanılmaktadır. Bu boyutların amacı, kültürlerin farklılık gösterdiği boyutları belirlemektir.

Beckmann ve diğerleri (2008), Han ve diğerleri (2010) ve Doupnik'e (2008) göre, Hofstede'nin modeli, kültürel yakınlıkları ölçmek için en uygun araç olmaya devam

etmektedir ve muhasebe ve psikoloji araştırmalarında en çok kullanılan modeldir (Yüksel ve Durna, 2015: 299).

Hofstede, 1968 ve 1972 arasında, dört ana boyuttan oluşan kültürel modelleri belirlemek için bir model geliştirmiş ve ona göre herhangi bir kültürü karakterize etmek için bu dört boyutu kullanmıştır. Bu boyutlar: Bireycilik-Kolektivizm (Toplumculuk), Güç Mesafesi (Güçlülük-Güçsüzlük), Belirsizlikten Kaçınma (Belirlilik/Belirsizlik) ve Erillik-Dişillik (Salter ve Nishvander, 1995: 381). Daha sonra yapılan çalışma ile 1985'te Hofstede beşinci bir boyut eklemiş, uzun dönem ve kısa dönem eğilimli toplumlar olarak bir boyut daha eklenmiştir. 2010 yılında Hofstede, Minkov'un 93 ülke için Küresel Değerler Araştırması ile yaptığı veri analizine dayalı olarak, hoşgörüyeye karşı kısıtlamaya altıncı bir boyut eklemiştir.

Bu boyutların temel özelliklerine aşağıda yer verilmektedir.

3.8.2.2.1. Bireycilik – Kolektivizm(Toplumculuk)

Bu boyutun ele aldığı temel soru, bir toplumun üyeleri arasında sürdürdüğü karşılıklı bağımlılığın derecesidir. Hofstede bu boyutu şu şekilde tanımlar: “bireycilik, insanlar arasındaki bağların gevşek olduğı toplumlara karakterize eder; herkes hem kendine hem de en yakın akrabalarına bakmalıdır. Buna karşılık kolektivizm, insanların doğuştan güçlü ve birleşik gruplar halinde bütünleştiğı toplumlara, sarsılmaz bir sadakat karşılığında yaşamları boyunca korumaya devam eden, başka bir grupla bir çatışma çıktığında birbirlerini destekleyen toplumlara karakterize etmektedir”(Hofstede 1991: 76).

Bireyci kültürlerin değerlerinin tüm dünya için geçerli olduğı, açık sözlülük ile düşük iletişimin yoğun olduğı kültürleri ifade etmektedir. Buna karşılık, kolektivist kültürlerde, bir bireyin kimliğı toplumda temellenir ve itibarını kaybetmekten kaçınmak önemlidir. Ek olarak, kolektivist kültürler yüksek bağlamlı iletişim kültürleridir, çünkü bu kültürler dolaylı bir iletişim tarzı kullanmaktadır. Grup, ekip, takım anlayışı ön plana çıkmaktadır (Özyaşar, 2007:11). Ülkeye bağılı olarak, "Ben" öncelikli olduğı ve kişisel hedeflere ulaşmanın ayrıcalıklı olduğı bireyci bir toplum veya "Biz" öncelikli olduğı ve grubun çıkarlarının daha önce geldiğı kolektivist bir toplum üyelerinin çıkarları, personeli bulunabilmektedir (Yalın, 2014: 123).

Daha bireyselci ülkeler arasında Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya ve Büyük Britanya bulunmaktadır. Fransa ve diğer tüm Avrupa ülkeleri, bireyci tarafta yer almaktadır. Arap ülkeleri ve tüm gelişmekte olan ülkeler kendilerini genellikle topluluk kültürlerinin içinde yer bulmaktadır (Haskins ve diğerleri, 2000: 8).

Tablo 3. 5. Hofstede'nin (1994) Bireycilik / Kolektivizm boyutunun bazı karakteristik unsurları

Kolektivizm	Bireycilik
Daha düşük profesyonellik	Daha yüksek profesyonellik.
Çalışanlar bir grubun üyeleridir ve gruplarının çıkarları doğrultusunda hareket ederler.	Çalışanlar, kendilerinininkilerle çakıştıkları sürece işverenin çıkarına en iyi şekilde hareket eden "ekonomik bireylerdir".
İşveren-işçi ilişkisi, tıpkı aile bağları gibi temelde ahlaki niteliktedir.	İşveren-işçi ilişkisi, işgücü piyasası çerçevesinde iki taraf arasında yapılan bir sözleşmedir.
Yöneticiler, işletme yönetimindeki eğilimleri ve yeni fikirleri önemsemezler.	Yöneticiler en son güncel fikirleri takip eder ve bunları uygulamaya koymaya çalışır.
Kararlar, sorumluların kişisel ilişkilerine (özellikle) dayalı olarak verilir.	Kararlar herkes için aynı şekilde alınır (evrenselcilik).
Yönetim, grup yönetimidir.	Liderlik, bireylerin yönetimidir.
Çocuklar "biz" açısından düşünmeyi öğrenirler.	Çocuklar "ben" terimleriyle düşünmeyi öğrenirler.
İşveren-işçi ilişkisi ahlaki açıdan bir aile bağı olarak görülüyor.	İşveren-işçi ilişkisi, karşılıklı faydaya dayalı olması gereken bir sözleşmedir.

3.8.2.2.2. Güçlülük-Güçsüzlük

Hofstede, hiyerarşik mesafeyi, güç dağılımının eşitsiz olduğu bir ülkenin kurum ve kuruluşlarında gücü olmayanlar tarafından kabul edilme derecesinin ölçüsü olarak tanımlamıştır. Kurumlar, aile, okul ve topluluk gibi bir toplumun yapı taşlarıdır; örgütler farklı iş yerleridir (Hofstede, 1991: 47). Bireysel toplumlarda güç mesafesi düşük (dar) iken kolektif toplumlarda yüksek (geniş) güç mesafesi söz konusudur (Karabınar, 2005: 35).

Güç mesafesinin yüksek olduğu toplumların üyeleri yerleşik hiyerarşik düzeni sorgulamadan kabul ederler. Hiyerarşik mesafenin yüksek olduğu toplumlarda en büyük yetkiye sahip olduğu için kararları veren patrondur, ancak hiyerarşik mesafenin düşük

olduğu ülkelerde çalışanlar karar alma sürecine dahil olurlar. Hiyerarşik mesafenin düşük olduğu toplumlarda, güçlerin eşitlenmesi için bir istek bulunmakta olup, eşitsizliklerin gerekçelendirilmesi için bir gerekçe vardır, üyeleri güç eşitsizliklerini sorgulamakta ve bunları azaltmaya çalışmaktadırlar.

Hiyerarşik mesafenin yüksek olduğu ülkeler arasında Latin Avrupa ülkeleri (Fransa, Belçika, İtalya, İspanya), Güney Amerika ülkeleri, Arap ülkeleri ve Afrika ülkeleri bulunmaktadır. Hiyerarşik mesafenin düşük olduğu ülkeler arasında Cermen, İskandinav ve Anglo-Sakson ülkeleri vardır (Hofstede, 1991: 45).

Tablo 3. 6. Hofstede'nin (1994) hiyerarşik mesafesinin bazı karakteristik unsurları

Güçlülük	Güçsüzlük
Örgütlerde hiyerarşi, alt ve üst arasındaki varoluşsal eşitsizliği yansıtır.	Örgütlerde hiyerarşi, pratik amaçlar için eşit olmayan rollerle eş anlamlıdır.
Hayatın doğasında var olan belirsizlik, gün geçtikçe mücadele edilmesi gereken bir tehdittir.	Az stres, öznel refah duygusu
Çalışanlara ne yapacaklarının söylenmesini bekler.	Çalışanlar danışılmayı bekler.
Tanıdık risklerin kabulü; belirsiz durumlar ve alışılmadık risklerden korkma	Tabular ve temizlik üzerine esnek eğitim
Daha az güçlü ve daha güçlü insanlar arasında karşılıklı bir bağımlılık olmalıdır	Eşitsizlikler en aza indirilmelidir.
Daha az güçlü insanlar bağımlı olmalıdır; bağımlılık ve karşı bağımlılık arasında kutuplaşırlar.	Eşitsizliklerin azaltılması beklenmekte ve istenmektedir.
İnsanlar arasındaki eşitsizlikler beklenen ve kabul edilen bir olgudur.	Toplumdaki eşitsizlikler azaltılmıştır.
Güçlüler ayrıcalıklıdır	Herkes eşit haklara sahiptir.
Astlar, yapılacak işin söylenmesini bekliyorlar.	Astlar da onlara danışılmasını bekler.
Sadece güçlü insanlar tamamen bağımsızdır	Güçlü ve zayıf arasında karşılıklı bir bağımlılık olmalıdır.

3.8.2.2.3. Belirlilik-Belirsizlik

Bu boyutta " temel sorun, zamanın sadece bir yönde ilerlediği gerçeğine toplumun tepki verme biçimidir. Yani hepimiz geçmişin, şimdinin ve geleceğin gerçekliğinin tutsağıyız, gelecek bizim için bilinmediği ve her zaman olacağı için belirsizlik içinde yaşamak zorunda olduğumuz bir gerçektir". Belirsizliğin güçlü bir şekilde kontrol edildiği bir toplumda, üyeleri değişimden korkar ve alışılmadık durumlar karşısında kendilerini tehdit altında hissederler. Tersine, belirsizlik üzerinde çok az kontrole sahip olan toplumlar daha esnektir çünkü üyeleri farklı görüşler, durumlar ve kişiler tarafından tehdit altında hissetmezler. Buradaki temel sorun, bir toplumun geleceğin asla bilinemeyeceği gerçeğiyle nasıl başa çıktığıdır (Hofstede, 1983: 81).

Yüksek belirsizlikten kaçınma eğiliminde olan ülkeler, katı inanç kodlarını ve davranışlarını korurlar. Bu toplumlar, heterodoks davranışlara ve fikirlere tahammül etmez. Aksine, belirsizlikten kaçınma eğilimi zayıf olan toplumlar, uygulamanın ilkedden daha önemli olduğu daha rahat bir tutum sergiler (Yüksel, 2013: 41).

Belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu ülkeler arasında: hem Avrupa'da (Fransa, Belçika, İtalya, İspanya) hem de Amerika'da (Meksika, Kolombiya, Venezuela, Peru, Şili, Arjantin), Japonya'da Latin kültürü ülkeleri bulunmaktadır. Belirsizlikten kaçınmasının zayıf olduğu ülkeler arasında: İskandinav ve Anglo-Sakson ülkeleri, Güneydoğu Asya, Hindistan ve Afrika ülkeleri gibi gelişmekte olan ülkeler vardır (Szilagy 2016: 4).

Tablo 3. 7. Hofstede'nin (1994) belirsizlikten kaçınma boyutunun bazı karakteristik unsurları

Belirsizlik	Belirlilik
Belirsizlik, hayatın normal bir özelliğidir.	Yaşamın doğasında var olan belirsizlik, ele alınması gereken bir tehdittir.
Toplumda düşük düzeyde kaygı.	Toplumda yüksek düzeyde kaygı.
Organizasyonda çatışmalar olması normaldir.	Organizasyondaki çatışmalardan kaçınmalıyız.
Bir kuruluşun hiyerarşik yapılarına pratik nedenlerle saygı gösterilmeyebilir.	Bir organizasyonun hiyerarşik yapıları açık ve saygı duyulmalıdır.
Çalışanlara yetki devri bulunmaktadır.	Çalışanlara yetki verildiğinde , girişimler kontrol edilmelidir.

Sık sık işveren değişiklikleri, daha kısa görev süresi bulunmakta.	Sık olmayan işveren değişiklikleri, daha uzun görev süresi, özel ve profesyonel yaşamı dengelemede daha fazla zorluk yer almaktadır.
Bir liderin liderlik ettiği alanda uzman olmasına gerek yoktur.	Bir lider, liderliğini yaptığı alanda uzman olmalıdır.

3.8.2.2.4. Erillik veya Dişillik

Başarı ile bağlantılı olarak toplum üyelerinin yaşam kalitesine verdiği rolü vurgulamaktadır. Eril olarak kabul edilen bir toplumda rekabet gücüne, güce ve materyalizme değer verilmektedir. Bu, onları rekabet güçlerini kanıtlayan ve firmalarının iyi bir imajını veren sonuçlar göstermeye itmektedir. Bir toplum ne kadar eril olursa, yalnızca dişil rolleri ile yalnızca eril rolleri arasındaki ayrım o kadar net olmaktadır. Bu terimlerin sonuçları göz önüne alındığında, bazen yumuşak kültürlerle karşı sert kültürlerden bahsedilmektedir.

Tersine, dişil olarak kabul edilen bir toplumda, insan ilişkilerinin kalitesine, uyuma ve uzlaşma arayışına daha fazla vurgu yapılacaktır (Hofstede, 1994: 113).

Hofstede (2010), eril ve dişil toplumları ayırt ederken kazanımların, tanınmanın, ilerlemenin ve meydan okumanın öneminin eril toplum kutbunu oluşturduğunu, diğer taraftan yönetici ile iyi ilişkiler, işbirliği, yaşam yeri ve iş güvenliğinin dişil kutbu oluşturduğunu ifade etmektedir. Rol farklılaşmasının dişil toplumlarda küçük, eril toplumlarda büyük olması bu boyutun önemli bir yönüdür. Örneğin dişil ülkelerde, ev işi karı koca arasında eril ülkelere göre daha fazla paylaşılmaktadır (Hofstede, 1991: 113).

Kısacası, toplumdaki cinsiyetler arasındaki rollerin bölünmesi sorunuyla ilgilenir ve bir toplumun erkek mi yoksa kadın değerleriyle mi işaretlendiğini ifade etmektedir (Hofstede, 1983: 83).

Eril kültürün en yüksek olduğu ülkeler arasında Japonya, Almanca konuşan ülkeler, Latin Amerika'daki Karayip ülkeleri (Venezuela, Meksika ve Kolombiya) ve İtalya bulunmaktadır. Dişil kültüre sahip ülkeler arasında diğer Latin ülkeleri (Fransa, İspanya, Portekiz, Peru, Şili), Yugoslavya ve Afrika ülkeleri, en yüksek puan İskandinav ülkeleri ve Hollanda'dır. Anglo-Sakson ülkeleri ortalamanın biraz üzerindedir (Szilagy 2016: 5).

Tablo 3. 8. Hofstede'nin (1994) Dişillik / Erillik boyutunun bazı karakteristik unsurları

Dişil kültürü	Eril kültürü
Cinsiyetler arasında duygusal ve sosyal rollerin minimal farklılaşması	Cinsiyetler arasında duygusal ve sosyal rollerin maksimum farklılaşması
Erkekler ve kızlar ağlayabilir ama kavga etmemeli	Kızlar ağlar, erkekler ağlamaz; erkekler kavga etmeli, kızlar kavga etmemeli
Anlaşmazlıklar, müzakere ve uzlaşma yoluyla çözülür.	Çatışmalar yüzleşme ile çözülür.
Erkekler ve kadınlar mütevazı ve düşünceli olmalı kadınlar iddialı ve hırslı olabilir	Her iki cinsiyet için de bir kariyer mümkündür.
Her iki cinsiyet için de bir kariyer mümkündür.	Bir erkek bir kariyer yapmak zorundadır, bir kadının bir seçeneği vardır
Ödüller eşitliğe dayalıdır.	Ödüller adalete dayanmaktadır.

3.8.2.2.5. Hoşgörü ve Ciddiyet

Ortak yazarlar Geert Jan Hofstede ve Misho Minkov Hofstede'nin daha önceki kültürel boyutlarına "Kültürler ve Organizasyonlar: Zihnin Yazılımı" (2010) adlı kitabının son baskısında, bu yeni boyutu eklemiştirler. Minkov, 100'den fazla ülkede uygulanan küresel bir anket olan Dünya Değer Araştırması'ndan elde edilen büyük verileri yeniden analiz ederek üç boyut çıkarmıştır. Bu boyutları şöyle adlandırmıştır: kolektivizm ve bireycilik ile ilişkili olan dışlamacılık ve evrenselcilik; hoşgörü, kısıtlama ve anıtsallık ve esneklik, kısa ve uzun vadeli yönelim ile önemli ölçüde korelasyon göstermiştir (Hofstede ve diğerleri, 2010: 493–504).

Kısacası, bireylerin arzularını (yaşamdan zevk, mutluluk, boş zaman vb.) tatmin etme eğilimini ölçmektedir.

3.8.2.2.6. Uzun Dönem ve Kısa Dönem Eğilimli Toplumlar

Bu boyut ilk kez 1987 yılında kavramsallaştırıldığında, geleneklere saygı ve sebatla ilgili değerler uzun vadeye yönelik değerler olarak kabul edilmiştir. Bununla birlikte, daha sonra, bu iki bileşen arasında bir ayırım yapılmıştır, geleneğe saygı kısa vadeye yönelik bir değer ve sebat uzun vadeye yönelik bir değer haline gelmiştir

(Haskins ve al., 2000:11). Hofstede (2005), “uzun vadeli yönelim, ısrar ve tasarruf gibi gelecekteki ödüllere yönelik erdemleri teşvik etmektedir. Geleceğe yeterince hazırlanabilmek için mevcut çabalara değer verilmektedir.

Buna karşılık, kısa vadeli yönelim, geleneğe saygı, günü kurtarmak ve sosyal yükümlülükleri yerine getirmek gibi geçmiş ve şimdiki zamanla ilgili erdemleri teşvik etmektedir (Eroğlu, 2014: 96). Şüphesiz gördüğü her türlü değişim pahasına gelenekleri ve normları önceliklendirilmektedir. Bununla birlikte, araştırmacıların çoğunluğu bu boyut hakkında farklı bir görüşe sahiptir ve "uzun vadeli yönelim" in bütüncül bir zaman görüşüne atıfta bulunduğunu, dolayısıyla geçmişe ve geleceğe değer verdiğini; kısa vadeli yönelim ise şimdiye ve yakınına odaklanmaktadır. Böylece, uzun vadeli bir yönelim değer geleneğine sahip bireyler, planlama, sebat ve gelecekteki faydalar için çalışırlar” (Hofstede, 2001: 359).

Kısacası, sebat ve öngörü gibi belirli değerler, uzun vadeye yönelik kültürlerle ilişkilendirilmektedir. Tersine, kısa vadeli odaklı kültürler, geleneğe ve sosyal yükümlülüklerle saygıyı ön plana çıkarmaktadır.

Uzun vadeli yönetime sahip ülkelere örnek Çin, Hong Kong ve Tayvan verilebilirken, kısa vadeli yönetime sahip olanlara Venezuela, Uruguay ve Birleşik Arap Emirlikleri örnek verilebilir.

3.9. Kültür ve Muhasebe Arasındaki İlişki: Hofstede'nin Kültürel Boyutları ile (1980), Gray'in Muhasebe Değerleri (1988) Arasındaki İlişki

Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasının önündeki en büyük engellerden biri, ülkelerin muhasebe alt kültür değerleridir.

Muhasebe, Hofstede tarafından tarihsel olarak gelişmiş uygulamaların doğa kanunlarından daha önemli olduğu bir alan olarak görülmektedir. Muhasebe kuralları ve bunların uygulanma şekli farklı ulusal kültürlerle göre değişir. Bu kültürler, insanların toplumlarının nasıl yapılandırılmasını istediklerine göre değişmektedir. Her ülkenin kendine özgü bir kültürü olduğundan, her birinin farklı bir muhasebe sistemi vardır.

Gray'in (1988: 5) açıkladığı gibi: Muhasebecilerin değer sistemlerinin veya tutumlarının, özellikle işle ilgili değerlere atıfta bulunularak toplumsal değerlerle

bağlantılı olması ve bunlardan türetilmesi beklenebilmektedir. Muhasebe değerlerinin de muhasebe sistemleri üzerinde etkisi olacaktır. Uluslararası muhasebe sistemlerindeki farklılıkları açıklamak için Hofstede (1980) tarafından tanımlanan kültürel farklılıkların kapsamını keşfederek kültürün muhasebe uygulamalarını etkileyebileceği fikrini daha da geliştirmiştir.

Gray (1988), "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Geliştirilmesinde Kültürel Etki Teorisi" başlıklı bir makale yayınladı. Bu makale, kültürün muhasebe uygulamalarını etkileyebileceği fikrinin geliştirilmesinde bir öncü olarak kabul edilmektedir.

Gray'in muhasebe altkültür modeli, 1988 yılından itibaren çeşitli çalışmalara esin kaynağı olmuştur (Askary, Yazdifar, Askarany, 2008: 70).

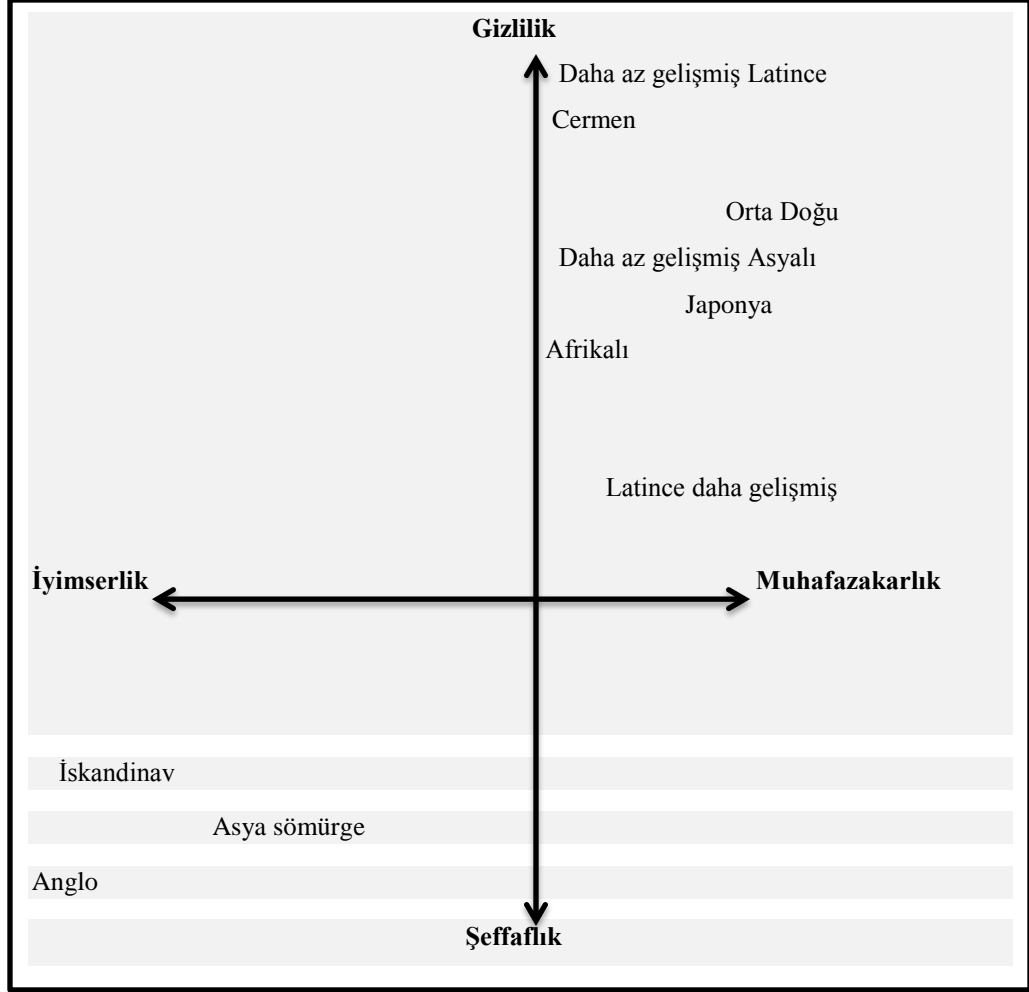
Perera (1989), kültürün muhasebeye etkisini incelemek için Hofstede'nin bireycilik/kolektivizm boyutunu kullanan araştırmacılardan biridir. Kültürel değerlerin muhasebe uygulamaları üzerinde önemli bir etkisi olduğunu öne sürmektedir. Kültürel değerleri, özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki muhasebe sistemleri bağlamında muhasebe uygulamalarının belirli yönleriyle ilişkilendirmek için bir analiz yapmıştır.

Perera ve Matthews (1990: 265), belirsizlikten kaçınma ve bireyselliğin kültürel boyutlarının muhasebe değerleri üzerinde en güçlü etkiye sahip olduğunu iddia etmişlerdir.

Baydoun (1995), Fransız muhasebe sisteminin Lübnan bağlamında kültür muhasebe ilişkisi çerçevesinden analiz etmiştir. Lübnan kültürel çevresini Hofstede'nin (1980) kültürel değerleri temelinde analiz etmiştir. Gray'in (1988) hipotezlerini, bir muhasebe sisteminin kültürel uygunluk bakımından test etmek için (muhasebe değerlerini kültürel değerlerle ilişkilendiren hipotezleri) kullanmışlardır. Elde edilen araştırma sonuçlarından, Hofstede (1980) ve Gray'in (1988) teorik çerçevesinin "bir muhasebe sisteminin kültürel bakımdan uygunluğu kavramının incelenebileceği bir yapı" oluşturduğunu göstermişlerdir.

Gray, kültür ve muhasebe arasındaki ilişkiyi, Hofstede'nin daha önce incelediği, tek tek şirketlerin temel değerlerini ölçmek için kullandığı ve bir şirketi diğer şirketlerden ayıran dört temel kültür boyutunu muhasebe boyutuna uyarlayarak

incelemiştir. Bu nedenle, kültürün muhasebe değerlerini şu şekilde sıralamıştır: profesyonelliğe karşı statükoculuk, tekdüzeliğe karşı esneklik, iyimserliğe karşı ve tutuculuk, gizliliğe karşı şeffaflık (Bekçi ve Bitlisli 2012: 67). Daha sonra bu kültürel alanları ölçme ve açıklama uygulamalarına göre sınıflandırmıştır.



Şekil 3. 1. Muhasebe sistemleri: ölçüm ve açıklama

Kaynak: Gray (1988: 13).

Gray, Hofstede'in ülkeleri kültürel sınıflandırmasından yararlanarak muhasebe uygulamalarının finansal tablolarda açıklamasına ilişkin, kültürel sınıflandırmada yer alan her ülkenin, finansal tablolarının tutuculuk- iyimserlik ve gizlilik-şeffaflık açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Gray'e göre Asya Kolonileri (Hong Kong, Singapur), Anglo kültüründe yer alan (ABD ve İngiltere, Avustralya, Yeni Zelanda) ve Nordic ülkeleri (Danimarka, İsveç, Norveç v.b) finansal tabloların açıklanmasında açık, şeffaf ve muhasebe değerlendirilmesinde iyimser bir yapıya sahiptir. Diğer taraftan Az gelişmiş Asya, Az gelişmiş Latin, Yakın Doğu, Çok Gelişmiş Latin ülkelerinde muhasebe sistemleri tutucu ve finansal tablo açıklamalarında gizlilik politikası uygulamaktadırlar.

Özetle, Gray'in sınıflandırması, Anglo ve Nordik kültür bölgelerinin Germen, Daha Gelişmiş Latin, Japon, Yakın Doğu, Az Gelişmiş Latin, Az Gelişmiş Asya ve Afrika kültür alanlarından ayrılması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır.

Sermaye akışkanlığının çok büyük boyutlara ulaştığı günümüzde sermaye piyasalarının ve uluslar arası yatırım faaliyetlerinin bu hıza erişebilmeleri için ülkeler muhasebe standartlarını uyumlaştırma derecelerini arttırmışlar ve ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıklar giderek azaltmıştır (Çankaya ve Aydoğan, 2008: 321).

Tablo 3. 9. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde muhasebe kültürü değerleri parametrelerinin karşılaştırılması

Gelişmekte olan ülkelerin ortak muhasebe alt kültürünün özellikleri	Anglo-Amerikan ve İskandinav kültürlerinin ortak muhasebe altkültürel özellikleri
Korumacı	Rekabetçi
Gizli	Şeffaf
Riskten kaçınma Yüksek	Riske açıktır
Güç aralığı geniş	Güç aralığı dar
Yüksek bireysellik	Düşük bireysellik, yüksek kolektivizm
Kısa vadeli standartlar belirler	Uzun vadeli standartlar belirler
Zayıf tolerans, yüksek mukavemet	Yüksek tolerans

Kaynak : (Öztürk, 2015: 29)'den uyarlanmıştır

Tablodaki karşılaştırma, aslında muhasebe eğitim sistemlerinin uluslararası yakınsamasının önündeki engelleri özetlemektedir. Bu tabloda sunulan ve uluslararası muhasebe standartlarına dayanan kültürel değerler muhasebe alt kültür değerleri açısından düşünüldüğünde uluslararası muhasebe standartlarının “profesyonel”, “şeffaf”,

“esnek” ve “iyimser” değerler çerçevesinde geliştirildiği anlaşılmaktadır (Varıcı ve Özdemir, 2013: 31).

3.10. Hofstede'nin Çalışmasının Gray Tarafından Uygulanması (1988)

Kültürel değerler ile muhasebe değerleri arasındaki ilişki ilk olarak Gray tarafından yapılan araştırmayla kurulmuştur. Nitekim, Gray 1988'de kültürü içeren teorik bir model önermiştir. Tüm muhasebe yöntemleri kültürel değerlere yanıt olarak oluşturulduğundan, bu kültürün finansal raporlama uygulamalarındaki değişikliği açıklamada önemli bir unsur olduğunu söylemiştir.

Gray (1988: 8-11), Hofstede'nin çalışmasını özellikle muhasebe mesleğine uyarlayarak geliştirmeye çalışmıştır. Böylece doğrudan kültürel değerlerle bağlantılı dört muhasebe değeri belirlemiştir. - Statükoculuğa Karşı Profesyonellik – Tekdüzeliğe Karşı Esneklik - Tutuculuğa Karşı İyimserlik – Gizliliğe Karşı Şeffaflık. Gray'in ilk iki değeri muhasebe mesleğinin düzenlenmesi ile ilgili iken, son ikisinin ise finansal bilginin açıklanması ile ilgilidir.

3.10.1. Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk

Gray'e (1988: 8) göre, muhasebe alt kültüründeki profesyonellik derecesi, otorite üzerindeki etki düzeyini ifade etmektedir. Profesyonellik, bireysel mesleki muhakemenin kullanılması ve kendi kendini düzenleyen bir mesleğin sürdürülmesi için belirli bir tercih gösterir. Bu muhasebe değeri, devlet müdahaleciliğinin çalışma kurallarını belirlediği durumlarda, yasal ve normatif gerekliliklere uyumu içeren kanunla düzenlemeye karşıdır.

3.10.2. Tekdüzeliğe Karşı Esneklik

"Tekdüzelik" muhasebe değeri, tüm şirketler için tek tip muhasebe politikalarının kullanılmasına yönelik bir tercihi yansıtmaktadır. Esneklik ise herhangi bir özel durum karşısında gerekli olan muhasebe uygulamalarını işletmelerin kendi inisiyatifleri dâhilinde kullanmaları olarak tanımlanmaktadır (Karabınar ve diğerler, 2014: 40).

3.10.3. Tutuculuğa Karşı İyimserlik

“Tutucululuk” değeri, bilanço kalemlerini değerlendirirken ve sonuçları belirlerken temkinli bir yaklaşımı tercih ettiğini göstermektedir. Bu tutum, gelecekteki olayların belirsizliği ile hesaplaşma ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Bunun tersi daha iyimser bir tutum, yani gelecekteki olaylarla ilgili risk almaktır. Riski sevmeyen toplumların kullanmak isteyeceği muhasebe metodları ile riski seven ve daha fazla kazanma hırsı olan toplumların kullanabileceği muhasebe metodları farklı farklı olacaktır (Varıcı ve Özdemir, 2013: 29). Avrupa kıtası modelinde tutuculuk ön planda iken, Anglo-Amerikan modelde iyimserlik ön plandadır (Chanchani ve Willett, 2004: 130).

3.10.4. Gizliliğe Karşı Şeffaflık

Bu ayırım standartlarda daha belirgindir. Gizlilik, şirketin finansmanı ile yakından ilişkili olanlardan ziyade şirket yönetimine yönelik bilgilerin üretildiği bir sistemi ifade etmektedir. Başka bir anlatımla finansal tablolarda yer alan bilgiler, yalnızca şirket yönetiminin ihtiyaç duyacağı ilgili bilgilerdir ve bu, diğer ilgili tarafların ihtiyaçlarını karşılamak veya şirketle ilgili tüm tarafların bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için yeterli değildir (Schultz ve Thomas, 2001: 274). Gizliliğin tersi, çok daha geniş kitlelere açık, daha şeffaf bir yaklaşımdır. Özellikle sermaye piyasası gelişmiş ve işletmelere kredi veren yatırımcıların olduğu ülkelerde şeffaflık ön planda iken, sermaye piyasasının gelişmediği ve işletmelere kredi veren kurumların sayısının sınırlı olduğu toplumlarda gizlilik ön planda olmaktadır (Varıcı ve Özdemir, 2013: 29).

Bu değerleri belirledikten sonra Gray, toplumsal değerleri muhasebe değerlerine bağlayan dört nedensel hipotez önermektedir. Bu iki boyut arasındaki ilişki aşağıdaki tabloda açıklanmaktadır.

Tablo 3. 10. Hofstede'nin kültürel değerleri ile Gray'in muhasebe değerleri arasındaki ilişki

Hofstede'nin kültürel boyutları	Gray'in Muhasebe değerleri			
	Profesyonellik	Tekdüzelik	Gizlilik	Tutuculuk
Hiyerarşik mesafe	-	+	?	+
Belirsizlikten kaçınma	-	+	+	+
Bireycilik	+	-	-	-
Erillik	?	?	-	-

-Olumsuz ilişki; + Olumlu ilişki; ? İlişki eksikliği

Kaynak: Chouchane (2010: 133)

Yukarıdaki tablo, Gray'in kültürel değerler ile aşağıdaki varsayımlar altında formüle ettiği muhasebe değerleri arasında kurduğu ilişkiyi özetlemektedir:

Bir ülkenin “bireycilik” endeksi ne kadar yüksek ve “belirsizlikten kaçınma” ve “güce olan mesafe” ne kadar düşükse, bu ülke yüksek derecede “profesyonelliğe” sahip olma eğiliminde olacaktır.

Gray'e göre, "profesyonellik", "bireycilik" değeriyle pozitif bir şekilde ilişkilidir, çünkü ona göre bir toplumun "bireyselliği", aynı toplumdaki bireysel yargının ağırlığı ile ilişkilidir. Ek olarak, profesyonellerin ve meslek kuruluşlarının yargıları, bireyciliğin yüksek olduğu kültürel toplumlarda daha anlamlıdır (Moussa, 2009: 153).

Gray'e göre "profesyonellik", "belirsizlikten kaçınma" ve "hiyerarşik mesafe" ile negatif bir şekilde ilişkilendirilir. Gray, beceri ve yeteneklerin güç dağılımını belirlediği düşük hiyerarşik mesafeli toplumlarda "profesyonelliğin" daha önemli olduğunu savunur. Aynı şey "belirsizlikten kaçınma" için de geçerlidir.

Gray, belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu toplumlarda insanların özgüvene sahip olduğunu ve profesyonel muhakeme ve uygulamalara tolerans gösterdiğini varsayar. Dolayısıyla devletin belirlediği ayrıntılı kurallara gerek yoktur. Gray'e göre "erillik" ile "profesyonellik" arasında önemli bir ilişki yoktur. "Belirsizlikten kaçınma" ve "hiyerarşik mesafe" endeksleri ne kadar yüksek ve "bireycilik" endeksi ne kadar düşükse, yüksek derecede "tekdüzelik" olma eğilimi o kadar fazla olacaktır.

Gray'in çalışması, "tekdüzelik" muhasebe değeri ile "hijerarşik mesafe" kültürel değeri arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermektedir.

Aslında “hijerarşik mesafenin” düşük olduğu toplumlarda insanlar birbirine bağlıdır. Bu ilişki, karşılıklı saygı, liderler ve astlar arasındaki adil ilişkiler ile karakterize edilir. Öte yandan, büyük bir hijerarşik mesafeye sahip toplumlarda insanlar, ilişkilerinin önceden tanımlandığını ve tek tip yasalara ve kodlara tabi olduklarını kabul etmektedirler. "Tekdüzelik" değeri, "belirsizlikten kaçınma" değeriyle de pozitif olarak ilişkilidir. "Belirsizlikten kaçınmanın zayıf olduğu toplumdaki insanlar, karşıt görüşleri ve bakış açılarını kabul edebilirler. Diğer bir deyişle, daha az tekdüzelik, tersine daha düşük "belirsizlikten kaçınma", mevcuttur. "Tekdüzelik" değeri, örgütlenmeye, düzene ve grup normlarına saygı duyulduğu sosyal bir çerçeveye atıfta bulunan "kolektivizm" e karşılık "bireysellik" değeriyle olumsuz bir şekilde ilişkilidir. "Erillik" ile "tekdüzelik" arasında önemli bir ilişki olmadığı unutulmamalıdır (Moussa, 2009: 153).

"Belirsizlikten kaçınma" endeksi ne kadar yüksekse, "bireycilik" ve "erillik" endeksi o kadar düşük, "muhafazakarlık" o kadar güçlü olacaktır.

Gray'e (1988: 10) göre "muhafazakarlık" ve "belirsizlikten kaçınma" arasında önemli bir ilişki vardır. Aslında, ihtiyatlılık ölçüleri tercihi, yüksek düzeyde bir "belirsizlikten kaçınma" ile ilişkilidir. Diğer bir deyişle, şirketlerin gelecekteki belirsiz olayların riskine karşı korunma arayışı, onları temkinli yaklaşımlar benimsemeye itmektedir. "Bireycilik" ve "erillik" kültürel değerlerinin her biri, "tutuculuk" muhasebe değeri ile negatif bir şekilde ilişkilidir. Öte yandan, "hijerarşik mesafe" kültürel değeri ile "muhafazakarlık" muhasebe değeri arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığı kabul edilmektedir.

Bir ülke, "belirsizlikten kaçınma" ve "hijerarşik mesafe" açısından yüksek bir endekse sahipse, "bireycilik" ve "erillik" açısından ne kadar düşüğe, bu ülke "gizlilik" o kadar eğilimlidir.

Gray'e göre, yüksek düzeyde "belirsizlikten kaçınma" olan şirketler, düşük düzeyde bilgi açıklama özelliğine sahiptir. Bu gizlilik eğilimi, bu şirketlerin rekabetten kaçınma ve ihtiyatlı davranma arayışları ile açıklanabilmektedir. Aynı şey, “hijerarşik

mesafenin” kültürel değeri için de geçerlidir, profesyonellikten uzak toplumlar gizliliği tercih eder. Gray, "bireycilik" ve "erillik" gibi kültürel değerlerle ilgili olarak, bunların gizlilikle negatif bir şekilde ilişkili olduğunu varsayar. Nitekim, bu iki kültürel değer yüksek düzeyde olduğu toplumlar, bilginin açıklanması ve şeffaflığı tercih etme eğilimindedir (Dattin, 2009: 7).

Gray'in araştırması (1988), kültür, muhasebe değerleri ve muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkinin anlaşılmasını inceleyen çalışmalar için teorik bir çerçeve sağlamaktadır. Bu çalışmada da üçüncü bölümde görüleceği üzere ilgili ilişki Burundi bağlamında uygulanmaya çalışılmıştır. Gray'in (1988) modelinde beşinci ve altıncı kültürel boyut olan “hoşgörüyeye karşı ciddiyetin” ve “uzun vadeli yönelime karşı kısa vadeli yönelimin” ele almadığı belirtilmelidir.

Tablo 3. 11. Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun muhasebe kültürü

Gray'in muhasebe kültürünün boyutları	Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun muhasebe kültürü
- Profesyonelliğe karşı Statükoculuk - Tutuculuğa karşı iyimserlik - Tekdüzelik karşısında esneklik - Gizliliğe karşı şeffaflık	- Profesyonellik - İyimserlik - Esneklik - Şeffaflık
Muhasebe alt kültürünün önerilen boyutları	
- Normatif ve pragmatizm - Gelenekçiliğe karşı yenilik	Pragmatizm- yenilik

Kaynak: Karabınar (2014: 41) 'den uyarlanmıştır.

3.11. Diğer Kültürel Faktörler ve Muhasebe

Tek bir yüksek kaliteli uluslararası muhasebe standartları setinin uygulanmasını etkileyebilecek diğer kültürel faktörler, toplumun birçok tanımlayıcı yönüyle bağlantılı olan çok çeşitli toplumsal değerlerdir. Bunlar dil, din, eğitim ve sömürgeleştirmedi.

3.11.1. Dil

Dil, bir ülkenin kültüründe önemli rol oynayan unsurlardan biridir. Bu unsur, ülkeler arasında değiş tokuşa izin verdiği ve bu ülkeler arasındaki ilişkilerin derecesini dolaylı olarak belirlediği için iş dünyasında gereklidir. IASB'nin resmi dili ve UFRS'nin yayınlandığı dil İngilizcedir. Chamisa (2000: 277) tarafından yapılan araştırma, İngilizcenin uluslararası standartların benimsenmesini teşvik ettiğini düşünmektedir. Bununla birlikte, bazı ülkeler, kabul edilmeden önce bunları anlamak için UMS /

UFRS'yi tercüme etmek zorunda kalmaktadır. Bunu başarmak için bazı kavramların tercümesi ile ilgili engellerle karşılaşılır.

Doupnik ve Richter (2003: 15), İngilizce konuşan muhasebeciler ile Almanca konuşan muhasebeciler arasında çok sayıda "belirsizlik" ifadesi için farklılıkların olduğunu ifade etmişlerdir.

3.11.2. Kolonizasyon

Çoğu ülke, kolonizasyon gibi tarihsel etkilere dayalı muhasebe düzenlemeleri geliştirmiştir. Kolonizasyon, dünya çapında sistemleri ve uygulamaları etkileyen bir faktördür. Parker'a göre kolonizasyonun dilleri, dinleri ve inançları, hukuk sistemlerini ve muhasebe sistemlerini ve uygulamalarını etkilemesi yaygındır. Afrika kıtasındaki çok sayıda ülke, özellikle Sahra altı Afrika ülkeleri, İngiliz, Fransız, Portekiz, Alman veya Belçikalı Batı dünyası tarafından sömürgeleştirilmiştir. Hove'a (1986) göre; kolonizasyon gelişmekte olan ülkelerde muhasebe sistemlerinin transferinde önemli bir faktördür. Hove (1986) için muhasebe yalnızca sömürgeleştirme yoluyla ihraç edilmemiş, aynı zamanda en az gelişmiş ülkelere bu ülkelerin ihtiyaçları dikkate alınmadan dayatılmıştır.

Bu nedenle, Anglo-Sakson kolonizasyonu uluslararası muhasebe standartlarının seçiminde belirleyici bir faktör olarak kabul edilmiştir (Ayadi ve Salem, 2012: 46).

Tablo 3. 12. Sahra Altı Afrika ülkelerinde UMS'nin kolonileştirilmesi ve benimsenmesi

Koloniler	İngiliz (%)	Diğerleri (%)	Toplam (%)			
UMS'nin zorunlu kullanılması	15	83	4	15	19	42
UMS'yi benimseme	3	17	23	85	26	58
Toplam	18	100	27	100	45	100

Kaynak: Boolaky (2003: 9).

Yukarıdaki tablo, Sahra Altı Afrika'nın 45 ülkesinde sömürgeleştirilmenin muhasebe sistemleri üzerindeki etkisini göstermektedir. Sahra Altı Afrika'da sömürgeleştirme ve muhasebe standartları ve uygulamaları arasında bir ilişki olduğu görülmektedir. Çalışma, İngiliz sömürgesi ve İngiliz hukuk sistemi altında bulunan ülkelerin çoğunun, eski Fransız kolonilerinin aksine UMS'yi tamamen veya kısmen benimsediğini ortaya koymaktadır (İngiliz kolonilerinin% 83'ü, İngiliz muhasebe

sistemine dayanan UMS'yi kullanmaktadır). Diğer kolonilerin% 85'i UMS'yi zorunlu kullanmamaktadır.

3.11.3. Din

Dinler, çevrelerindeki kültürü ve bir topluluğu kökten değiştirme gücüne sahiptir. Kişisel değerler ve normlar genellikle bir bireyin dini geçmişine bağlı olduğundan, dini inançlar karar vermede bir başka kilit faktördür. Muhasebe, dini yaşam tarzlarından ve muhasebe meslek mensuplarının inançlarından da etkilenmektedir (Graafland, Kaptein, & Schouten, 2006: 54).

Bununla birlikte, din bu nedenle bazı ülkelerde UFRS'nin benimsenmesini etkileyebilecek başka bir kültürel engeldir. Özellikle Sahra Altı Afrika'da Hristiyanlık ve İslam olmak üzere iki ana din vardır. Bu iki din, farklı durumlarda muhasebe ve sorumluluk sunar. Her iki din de takipçilerini birçok farklı alanda başkalarına karşı sorumlu tutar. Hamid vd. (1993: 147), dinlerin iş dünyasında ve uluslararası muhasebe uyumlaştırmasında derin bir kültürel etkiye sahip olduğuna işaret etmektedir. Onlara göre dinler, inananlara ve kültüre dayatılan kuralları taşımaktadır.

Azmi'ye (2010: 3) göre İslam sadece dua gibi dini uygulamaları belirlemekle kalmaz, aynı zamanda Müslümanların hayatlarında karşılaştıkları ticari işlemleri de belirler. Alkhtani'de (2012: 3), islami kurallar, işin düzenlenmesinde ve muhasebenin gerçekleştirilmesi, finans ve bankacılığın nasıl organize edilmesi gerektiği konusunda çok önemli bir role sahiptir. Bir ülkedeki ana din, ona inanan insanların en yüksek yüzdesi tarafından belirlenmektedir.

Hristiyan kurumlarda, kilise finansmanın nasıl yapılması gerektiğini kutsal kitapta belirtilen kurallara göre yapılması gerekliliğini savunmaktadır.

3.11.4. Eğitim

Eğitim seviyesi, uluslararası standartların seçiminde başka bir belirleyici faktör olarak kabul edilmektedir. Eğitim, modern ve karmaşık muhasebe sistemlerinin anlaşılmasında kilit rol oynamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının yeterlilikleri ile eğitim düzeyi arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (Ayadi ve Salem, 2012:42).

Muhasebe eğitimi, planlama, kontrol ve karar vermede yaygın olarak kullanılan bilgileri sağlayarak ekonomik ve sosyal kalkınmada önemli bir yer tutmaktadır. Üniversitelerdeki muhasebe eğitimi küresel muhasebe düzeninin öğrenilmesi ve uygulanmasında önemli rol almaktadır (Ismael ve Babiker, 2016: 220). Sayed'e (1994) göre, muhasebe eğitimi, muhasebe işlevleri için önemli bir faktördür, çünkü tüm muhasebe için entegre bir eğitim sisteminin varlığı, nitelikli muhasebeci yaratmaya yönelik ilk adımı temsil etmektedir.

Wallace vd. (1990), gelişmekte olan ülkelerin muhasebe sorunlarına ilişkin tespitlerinde eğitimli muhasebeci sayısını artırma ihtiyacı ve gerekli eğitim seviyesi sorunu şeklinde eğitimle ilgili iki temel durumu ifade etmektedir. Belgeler düzenlemek, kayıt yapmak, defter tutmak ve raporlar üretmek için büro personeli eksikliğinin gelişmekte olan ülkelerdeki en büyük muhasebe sorunlarından olduğu sonucuna varılmıştır (Nassar ve diğerler, 2013: 109).

Novin ve Baker (1990: 247) araştırmalarında gelişmekte olan ülkelerde muhasebenin gelişmesinin önünde engel olarak muhasebe eğitimi/öğretimi ile ilgili olarak nitelikli eğitmen eksikliğini bir faktör olarak belirlemiştir. Çok sayıda eski muhasebe programları, yerel dilde eski muhasebe ders kitapları, muhasebe eğitmenlerinin yetersiz maaşı, muhasebe meslek okullarının yetersizliği muhasebe mesleğinin düşük statüsü, yetersiz kamuoyu anlayışı gibi muhasebe mesleği ile ilgili faktörler muhasebe mesleğinin gelişmesinde engel olarak tespit edilmiştir.

4. KÜLTÜRÜN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GEÇİŞ SORUNLARINA EKİSİ: BURUNDİ ÖRNEĞİ

4.1. Araştırma Sorunu

Uluslararası muhasebe standartları, dünya çapında ekonomik kalkınmanın önemli argümanlarından biridir. Bu bağlamda birtakım gelişmeler yaşanmıştır. Örneğin Avrupa Birliği, 2002 yılında siyasi bir kararla IASB'nin uluslararası muhasebe standartlarını benimsemiştir.

Muhasebe standartlarının seçimi ve uyumlaştırılması tarafsız değildir. Feudjo'nun (2010: 149) vurguladığı gibi, Afrika ülkelerinin muhasebe sistemi her zaman siyasi ve ekonomik tarihlerini yansıtmıştır. Politik, ekonomik ve sosyal entegrasyon yapılarındaki zorluklar, entegre ve uygulanabilir muhasebe standardizasyon yapılarının oluşturulmasına yardımcı olmamaktadır.

Dünya genelinde karşılaştırılabilir standartlara sahip olma arzusu, standartların benimsenmesinin ve uygulanmasının yanı sıra UFRS'ye yakınsamayı da beraberinde getirmiştir. Ancak muhasebe standartlarının yakınsama eğiliminin artmasına rağmen, muhasebe sistemlerinin uygulanması bağlamında önemli bir çeşitlilik devam etmektedir.

Küresel anlamda yakınsamaya nasıl ulaşılabileceğine dair ortaya çıkan tartışmalar genellikle belirli muhasebe standartlarının nasıl uygulanacağı ve diğerlerinin nasıl ortadan kaldırılacağı ile ilgilidir. Bununla birlikte, farklılıkların nasıl ortadan kaldırılacağını bilmek için, önce neden oluştuklarını tam olarak anlamak gerekir. Kültür, bu farklılıkların ana nedenlerinden biridir.

Muhasebe de bu kültürel değerlerden etkilenmektedir. Uluslararası muhasebe standartları setinin uygulanmasının önündeki en büyük engel, farklı kültürlerde oluşan çok çeşitli toplumsal değerlerdir. Bu değerler, doğası gereği dil, din, eğitim gibi toplumun birçok tanımlayıcı yönüyle bağlantılıdır. Kuşkusuz bir ülkenin ekonomi tarzı (kapitalist ve sosyalist bir ekonomi), Hofstede'nin kültürel boyutlarına da yansır. Kültürel değerlerde var olan çeşitlilik, Hofstede ve Gray modeli ile ölçülen kültürel boyut puanları üzerinden görülmektedir.

Standartları benimseme hedefi ve uluslararası karşılaştırılabilirlik göz önüne alındığında, kültürün UFRS'nin uygulanması üzerindeki etkisini araştırmak önemlidir.

Muhasebe reformunun amacı, muhasebeyi ülkenin değişikliklerine ve gerçeklerine uyarlamaktır. Aynı zamanda küresel anlamdaki muhasebe değişikliklerine uyumlaştırmayı hızlandırmaktır.

Bununla birlikte, muhasebe araştırmacıları, tekeli bir muhasebe uygulaması olarak düşünülen UFRS'nin uygulanmasının küresel anlamdaki muhasebe için doğru karar olup olmadığını tartışmaktadırlar. Bir ülkede kullanılan muhasebe sistemini etkileyebilecek çeşitli kültürel, yasal, ekonomik, finansal, tarihi ve politik faktörler vardır. Bu faktörlerin dikkate alınması çok önemlidir. Dolayısıyla muhasebe sistemlerinin çeşitliliğinin temelinde kültür kavramının önemi büyüktür.

Kültürel farklılıklar, dünya çapında tek tip bir sistem oluşturmayı amaçlayan muhasebe uyumlaştırma sürecinde özel bir önem kazanmıştır. Afrika bu kültürel farklılıklardan daha fazla etkilenmektedir. Çok sayıda ülke, IASB tarafından geliştirilen UFRS'ni benimsemiştir ve gelecekte daha fazla ülke UFRS'yi benimsemeyi veya buna yaklaşmayı planlamaktadır. Ancak Afrika'da bu süreç biraz daha yavaş işlemektedir.

Bu çalışma,% 95'inden fazlası KOBİ olan ve aynı zamanda borsaya kayıtlı şirketlerin sayısının çok az olduğu, bu nedenle mali anlamda hesap verilebilirliği düşük olan Burundi şirketleri (kamu ve özel) üzerinde kültürel faktörlerin muhasebe standartlarının benimsenmesi sorunları üzerindeki etkisini tespit etmeyi amaçlamaktadır. Burundi'deki muhasebeye ilişkin yasal ve düzenleyici çerçeve, son yıllarda önemli değişikliklere uğramıştır, bu da orta vadede muhasebe uygulamalarında olumlu bir gelişmeyi mümkün kılmaktadır. Bununla birlikte, mevcut mekanizmaların etkin bir şekilde işlemesine izin vermek için muhasebe standardizasyonunda iyileştirmelere ihtiyaç vardır.

2019'da tahmini 12 milyon nüfusa sahip olan Burundi, 27.834 km²'lik yüzölçümüyle coğrafi, sosyal ve kültürel açıdan en az çeşitlilik barındıran Afrika ülkelerinden biridir. Burundi toplumu Hutu (% 85), Tutsi (% 14) ve Twa (% 1) dahil olmak üzere 3 adet etnik gruba sahiptir. Burundililerin% 62'sinden fazlası Katolik,% 22'si Protestan,% 5'i Müslüman, geri kalanı animisttir. Burundi'nin ana dili Kirundi ve

resmi dili, Fransızca'dır (<https://www.axl.cefan.ulaval.ca/afrique/burundi.htm>). Bu anlamda ülke kültürel farklılıkları içinde barındıran bir ülkedir.

Yukarıda açıklanan bilgilerden hareketle araştırmanın çıkış noktası şudur: Kültürel faktörlerin, Burundi'de muhasebe standartlarına geçiş sırasında karşılaşılan problemler üzerindeki etkisi nedir?

Bu soruyu cevaplamak için, literatür gözden geçirilmiş sonrasında, Hofstede-Gray (1988) modeli referans alınarak, kültürün muhasebe sistemleri üzerindeki etkisini belirlemek için bir model oluşturulmuştur.

4.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın genel amacı, Burundi'de muhasebe standartlarına geçişte karşılaşılan sorunlar üzerinde kültürel bir etki olup olmadığının incelenmesidir.

Bu genel amaç doğrultusunda araştırmanın iki alt amacı bulunmaktadır:

–Kültürel değerlerin, muhasebe politikalarının belirlenmesinde etkili olup olmadığını ve görevlerini yerine getirirken muhasebecilerin davranışlarını etkileyip etkilemediğini belirlemek,

–Kültürel değerlerin bir bütün olarak Burundi'deki muhasebe standartlarının uygulanmasını etkileyip etkilemediğini belirlemektir.

Araştırmanın amaçları doğrultusunda araştırmanın temel hipotezi:

H0: Burundi'de muhasebe standartlarına geçişte karşılaşılan sorunlar üzerinde kültürel bir etki yoktur olarak belirlenmiştir.

4.3. Araştırmanın Literatüre Katkıları

Araştırmanın, herkes tarafından aynı şekilde doğrulanması, kabul edilmesi ve gerekçelendirilmesi bilimsel nitelikte olduğunun bir kanıtıdır. Bunun nedeni daha sonra alanda yapılacak araştırmalara yardımcı olmak veya bu araştırmalara doğru kanıt sunmaktır.

Araştırma genel olarak muhasebeye ve özel olarak da Burundi muhasebe standartlarının uygulanmasına odaklanmaktadır. Burundi'de muhasebe alanındaki araştırmalar henüz gelişmemiştir. Genel olarak çevresel faktörlerin, özel olarak da

kültürel faktörlerin Burundi’de uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesi üzerindeki etkisine ilişkin araştırmalar, öğrencilerin, araştırmacıların veya standart belirleyicilerin çok az ilgisini uyandırmaktadır.

Değişen bir ekonomide, muhasebe sistemlerinin evrimi veya dönüşümü, ülkenin ekonomik ve politik gerçeklerini yansıtmaktadır. Sadece birkaç küçük gelişmekte olan ülke 2005 yılından sonra, zorunlu hale geldiğinden beri muhasebe sistemlerini standartlaştırma sürecinde başarılı olmuş görünmektedir. Bu nedenle, Burundi’de muhasebe standartlarını benimseme kararında kültürün etkisi ölçülmeli ve literatüre katkı sağlanmalıdır. Böylece bu araştırma çeşitli okuyucular için yararlı olabilir ve alandaki olası araştırmacıların bu araştırmayı geliştirmesine izin verebilir.

Akademik olarak bu araştırma, ulusal bir kültürün uluslararası muhasebe standartlarına geçişte nasıl etki edebileceğini anlamak için bir referans oluşturabilir.

4.4. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Burundi'deki muhasebe uygulamaları ve muhasebe standardizasyonu ile ilgili kitaplar, raporlar, makaleler ve diğeri araştırmalar neredeyse yok denecek kadar azdır. Bu durum araştırmanın temel sınırlılığını oluşturmaktadır.

Mali tabloların hazırlayıcılarına/kullanıcılarına uygulanan anketin yüzyüze fiziksel olarak uygulanması, internete kolay erişimi olmayan kişiler için uzaklık nedeniyle zor hatta imkansız olmuştur.

Diğeri bir sınırlama, anket sonularının fazla olmasıdır. Bazı muhasebecilerin iş yüklerinden dolayı zaman kaybetmek istememeleri ve bazılarının bu tür anket sorularını cevaplamayı istememeleri araştırmanın sınırlılıkları içerisinde sayılabilir. Katılımcı sayısının istenildiği kadar yüksek olmamasının nedeni de budur. Çevrimiçi ankette daha da önemlisi, cevaplanmamış bir soruyu atlama veya birden fazla puanlama imkanı bulunmamaktadır.

Ancak yukarıda bahsedilen tüm bu sınırlar, araştırmanın hedeflerine ulaşmada bir sorun teşkil etmemektedir.

4.5. Araştırma Metodolojisi

Araştırmanın metodolojik yaklaşımı, incelenen olguyu daha iyi anlamak için derinlemesine analiz yapma ve uygulama şeklinde gerçekleştirilmiştir.

4.5.1. Araştırma Yöntemleri

Toplanan verileri analiz etmek için farklı yöntemler kullanılmıştır. Bu nedenle, her bir kişiden toplanan bilgileri analiz etmek için analitik yöntemler kullanılmıştır. Karşılaştırmalı yöntem, karşılaştırılan değişkenler arasında benzerlikler veya farklılıklar oluşturan faktörler arasındaki nedensel bağlantıları tespit etmeye yaramaktadır. Betimleyici analiz yöntemi, sorulan çeşitli sorulara yanıt verenlerin puanlarını ve yüzdelerini belirlemeye ve hesaplamaya yöneliktir. Bu iki yöntem kullanılarak araştırmanın analizi dizayn edilmiştir.

Bu yöntemler daha sonra, Hofstede'nin (1980) toplumsal değerler üzerine geliştirdiği ve Gray'in muhasebeye uyarladığı teorilerden faydalanarak değişkenlerin muhasebe standartlarına geçiş aşamasında yaşanan sorunlar üzerinde kültürün bir etkisinin olup olmadığını belirlemek için kullanılmıştır. Hofstede (1988)'nin bu toplumsal değerleri işletmelerin defter değerleri ve muhasebe sistemleri/uygulamaları ile ilişkilendirilmiştir. Son olarak, istatistiksel yöntemlerle elde edilen sonuçlar sayısallaştırılmış ve bu sayısal sonuçlar yorumlanmıştır.

Bu çalışmada veri toplama aracı olarak anket tekniği kullanılmıştır.

4.5.2. Veri Analizi Yöntemi

Bu araştırmada verilerin analizinde faktör analizi kullanılmıştır. Faktör analizi ile kültür ve muhasebe sorularının faktör yükleri, ortalama ve frekans değerleri hesaplanmıştır. Bu yöntem, Hofstede tarafından tanımlanan dört boyuttan belirsizlikten kaçınma (belirlilik-belirsizlik), erillik-dişillik, hiyerarşik mesafe (güçlülük-güçsüzlük) ve bireycilik-kolektivizm ile kültür arasındaki ilişkinin belirlenmesi için kullanılmıştır.

Faktör analizinde her kültürel boyut için en yüksekte en düşüğe doğru bir sıralama yapılarak kültürel boyutların etkileri ve her bir boyuttaki değişkenler belirlenmiştir. Her boyut 0'dan 100'e kadar bir ölçekte derecelendirilir (frekans tablosu) ve her boyutta daha yüksek puanlar (yani 50'den büyük puanlara sahip olmak) bir

ülkenin daha bireysel, eril, güçten uzak olduğunu ve daha yüksek belirsizlik içinde olduğunu, 50'nin altında puanlar ise tam tersi durumu göstermektedir. Analizler bilgisayar ortamında SPSS istatistik programında gerçekleştirilmiştir.

Öte yandan araştırma kısmında araştırmada kullanılan bütün değişkenlerin frekansları ve ortalamaları SPSS vasıtasıyla hesaplanmıştır. Hesaplanan frekans ve ortalamalarla ilgili sonuçlar analiz edilmiştir.

4.6. Mali Tablo Hazırlayıcılarına/Kullanıcılarına Uygulanan Anketin Geliştirilmesi

Anketin uygulanması araştırmanın çok önemli bir aşamasıdır. Araştırma anketi, Hofstede'nin kültürel boyutları ve kültürle ilgili diğer faktörler dikkate alınarak araştırmacı tarafından oluşturulmuştur. Anket, daha sonra kültür muhasebe ilişkisi dikkate alınarak geliştirilen muhasebe değişkenleri sorularıyla zenginleştirilmiştir. Anket, büyüklüklerine bakılmaksızın Burundi şirketlerinde finansal tablo hazırlayanlara/kullanıcılara uygulanmıştır. Toplamda, anket üç bölüm ve 54 sorudan oluşmaktadır. İlk 9 soru, şirketin ve yanıtlayanın özelliklerine yöneliktir. Bazı soru türleri, çoktan seçmeli veya basit tek seçimli bir dizi önermeden oluşmaktadır.

Anketin ikinci bölümünde 22 soru bulunmaktadır. Bu 22 soru UMS / UFRS standartlarının farklı yönleri ile ilgilidir. Anketin üçüncü bölümü olan son 23 soru, Hofstede'nin 4 kültürel boyutu ve diğer kültürel değerlerle ilgilidir. Soruların son iki bölümü için, katılımcılardan 1'den 5'e kadar Likert tipi önermelere katılım derecesini belirtmesi istenmiştir. Likert tipi seçenekler; Kesinlikle katılmıyorum (1); Katılmıyorum (2); Kararsızım (3); Katılıyorum (4); Kesinlikle katılıyorum (5) şeklinde sınıflandırılmıştır.

Araştırmanın ekinde Türkçe olarak bir örneği bulunan anket, Fransızca'nın resmi bir dil olması ve Burundi şirketlerinde muhasebe alanında yaygın olarak kullanılması nedeniyle Fransızca'ya çevrilerek uygulanmıştır.

4.7. Araştırmaya Katılanların Sayısı

Ülkelerin kültürel boyutlarını belirlemek için Hollandalı bilim adamı Hofstede'nin 80 ülkede 116.000 kişiye araştırma yaparak geliştirdiği boyutlar ve bu boyutlara ilişkin ülkeler için hesaplanan puanlar diğer kültürel faktörlerle birlikte değerlendirilmiştir.

Anket, Burundi'deki çeşitli muhasebe aktörlerine (finansal tabloların hazırlayıcıları ve kullanıcıları), şirketlerin muhasebecilerine veya farklı büyüklükteki şirketlerin mali tablolarını hazırlamaktan sorumlu olanlara uygulanmıştır.

Farklı büyüklükteki Burundi şirketlerinde bulunan ve muhasebe ile doğrudan veya dolaylı sorumlu olan toplam 104 kişi tarafından internet üzerinden yanıtlanmıştır. Katılımcılar internet üzerinden soruları yanıtladığı için tüm soruları yanıtlamışlardır. Bunun nedeni, anketin bölümleri arasında ilişki bulunduğundan anketin yanıtlayana yeni bir bölüme geçmeden önce tüm soruları yanıtlamasını hatırlatarak tasarlanmış olmasındandır.

Anket uygulandıktan sonra vesonuçlara yönelik veriler istatistiksel analiz için önce EXCEL'e sonra da SPSS'e aktarılmıştır. Verilerin toplanması yaklaşık bir ay sürmüştür.

4.8. Sahra Altı Afrika ve Amerika Ülkelerinin Muhasebe Sistemlerinin Hofstede'nin (1980) Kültürel Değerlerine ve Gray'in (1988) Muhasebe Değerlerine Göre Tanımlanması

Hofstede (1980), kültürel bağlamda karşılaştırmayı kolaylaştırmak için araştırmasında belirlenen kültürel değerlerin her birine yönelik incelenen ülkeler için endeksler atamıştır.

Bu nedenle, Burundi (Fransızca konuşan Sahra Altı Afrika'da gelişmekte olan bir ülke) ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD) için kültürel değerlerin endekslerini belirlemek adına Hofstede (1980) tarafından elde edilen sonuçlara atıfta bulunularak sonuçlar irdelenmiştir. Ancak tek başına Burundi, Hofstede'nin bireysel çalışmalarının konusu olmamıştır. Bu nedenle, araştırmasında Doğu Afrika ülkelerinin sonuçları arasında sınıflandırma yapılmıştır. Bu ülkeler grubu kültürel olarak Burundi'ye en yakın olan ülkelere olmaktadır.

Hofstede'nin Afrika ülkeleri üzerinde yürüttüğü araştırmalar, Sahra Altı Afrika'nın farklı ülkeleri arasındaki güçlü benzerliklerin görülmesini sağlamaktadır.

Tablo 4. 1. Hofstede ölçeğine göre Afrika'daki kültürel boyutlar

Boyutlar	Güçlülük/Güçsüzlük	Bireycilik/Toplumculuk	Erillik/Dişillik	Belirlilik/ Belirsizlik
Ülke				
Angola	83	18	20	60
Burkina Faso	70	15	50	55
Mısır	70	25	45	80
Etiyopya	70	20	65	55
Kenya	70	25	60	50
Fas	70	46	53	68
Güney Afrika	49	65	63	49
Zambiya	60	35	40	50
Tanzanya	70	25	40	50
Yeşil Burun	75	20	15	40

Bu ülkeler karşılaştırıldığında; bu ülkelerin çoğunun düşük bireysellik, yüksek hiyerarşik mesafe, ortalama olarak belirsizlik ve erillik ile karakterize edildiği görülmektedir. Bu bölümde, araştırma yapılan Burundi'nin, Sahra altı Afrika ülkelerinin çoğuyla aynı kültürel özelliklere sahip olduğu doğrulanacaktır.

Dussault (1993: 92-99), Ruanda'nın kültürel değerleri üzerine bir anket yapmıştır. Ruanda, Doğu Afrika'da Burundi'ye çok yakın, denize kıyısı olmayan bir ülkedir ve bu iki ülke hemen hemen aynı kültürlere sahiptir. Burundi ve Ruanda, ana dilleri hemen hemen aynı olan kardeş ülkeler olarak adlandırılan iki ülkedir. Bu iki ülke aynı ülkeler tarafından sömürleştirilmiştir. Ruanda-Urundi, Birinci Dünya Savaşı'nın sonunda mağlup olan Almanya'nın 1919'daki Versailles konferansında terk ettiği sömürge

imparatorluğunun bir parçasıdır. Temmuz 1962'de Ruanda ve Burundi'nin bağımsızlığına kadar bu iki ülke Belçika mandası altında kalmıştır.

Elde edilen sonuçlar, Ruanda'nın diğer Sahra Altı Afrika ülkeleriyle aynı kültürel özelliklere sahip olduğunu göstermektedir (yukarıda bahsedildiği gibi). Bu nedenler Burundi'nin de aynı sınıflandırmaya tabi olabileceğini göstermesi açısından önemlidir.

Anglo-Amerikan muhasebe sistemlerinde algılanan durumlara göre bireysellik ve esneklik ön plandadır. Öte yandan, Burundi muhasebe sisteminde yasal yükümlülükler ve yasal otoriteye itaat ön planda olup, şirketler arasında tek tip muhasebe uygulamalarının sürdürülmesi ve bu tür uygulamaların zaman içinde sadık bir şekilde devam ettirilmesi tercih edilmektedir.

Gray (1988), muhasebe değerlerinin boyutları ile Hofstede'nin (1980) kültürel boyutları arasındaki etkileşimi göstermek için aşağıdaki hipotezleri öne sürmüştür:

Profesyonelliğe karşı Statükoculuk: Profesyonellik, bireyselliği ön planda tutarak yargıda bulunmak ve mesleği özerk bir şekilde sürdürmek için belirli bir tercih yön tayin etmektedir. Bunun tersi, yasalara ve yasal kurallara saygı duymaktır (Karabınar, 2005: 47). Statükoculukta bireysellik ön planda olmayıp mesleki yargıya yer yoktur.

Bir ülkenin bireysellik endeksi ne kadar yüksek, belirsizlik ve hiyerarşik mesafe endeksi ne kadar düşükse, o ülke o kadar yüksek derecede profesyonelliğe sahip olma eğilimindedir. Bu nedenle, profesyonellik yüksek bireysellik ile yakın ilişkilidir. Düşük bireycilik ve erillik arasında da bir bağlantı bulunmaktadır.

Tekdüzeliliğe karşı Esneklik: Tekdüzelik, şirketler arasında tek tip muhasebe uygulamalarının bulunduğu bir yapıyı ifade etmekte olup bu uygulamaların şirketlerin ömrü boyunca devam ettirilmesi ile ilgilidir. Bunun tersi, koşullara göre esnekliktir. Başka bir anlatımla esneklik muhasebe uygulamalarının tek tip değil, farklı koşullara göre değiştiği muhasebe politikalarının gerekliliğini ifade eder.

Belirsizlik ve hiyerarşik mesafe endeksleri ne kadar yüksekse ve bireycilik indeksi ne kadar düşükse, o kadar yüksek derecede tekdüzelik olma eğilimi mevcuttur. Tekdüzelik, özellikle belirsizlikten güçlü bir şekilde kaçınma ve zayıf bir bireycilikle

ilgilidir. Tekdüzelik, kuralların dayatılmasının daha kolay kabul edildiği yüksek güç mesafesiyle de ilgilidir.

Tutuculuğa karşı İyimserlik: Muhafazakarlık (Tutuculuk), gelecekteki olayların belirsizliğin ortadan kaldırmak için bilanço kalemlerini değerlemeye ve sonuçları belirlemeye yönelik temkinli bir yaklaşımı ifade etmektedir.

Bunun tersi, daha iyimser bir tutumu ifade edip, bırakınız yapsınlar tavrı ön plandadır.

Belirsizlikten kaçınma endeksi ne kadar yüksekse, bireycilik ve erillik endeksi o kadar düşüktür; bu doğrultuda tutuculuk da o kadar güçlüdür.

Muhafazakarlık, belirsizlikten güçlü bir şekilde kaçınma ile bağlantılıdır. Düşük bireysellik ile yüksek erillik arasında da bir bağlantı vardır.

Gizliliğe karşı Şeffaflık: Gizlilik tercihi bilginin yönetici ve hissedarlara çok yakın olanlarla sınırlandırılması şeklinde anlam bulmaktadır.

Bunun tersi olan şeffaflık, bilgiyi çok daha geniş kitleye yayan bir yaklaşımdır.

Bir ülke belirsizlik ve hiyerarşik mesafe açısından ne kadar yüksek bir endekse sahipse, bireycilik ve erillik açısından ne kadar düşük bir endekse sahipse, o ülke o kadar yüksek bir gizlilik derecesine sahip olma eğiliminde olacaktır. Gizlilik, belirsizlikten güçlü bir şekilde kaçınma ve büyük bir güç mesafesi ile yakından ilgilidir.

Hofstede ve Gray'in (1988) teorik çerçevesine dayanarak, çoğu Afrika ülkesinin muhasebe değerlerinin Amerikan muhasebe değerlerinden farklı olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 4. 2. Sahra altı Afrika Ülkeleri ve Amerika Birleşik Devletleri'nin Muhasebe Değerleri

Muhasebe değerleri	Sahra Altı Afrika ülkeleri (Burundi dahil)	Anglo-Amerika Ülkeleri
Profesyonellik	Düşük	Yüksek
Tekdüzelik	Yüksek	Düşük
Tutuculuk	Yüksek	Düşük

Gizlilik	Yüksek	Düşük
----------	--------	-------

Bununla birlikte, Hofstede tarafından geliştirilen puanlar, kültürün evrimsel karakteriyle çelişkili gibi görünen yaklaşık otuz yıl öncesine dayanmaktadır. Douppnik ve Salter'in (1995) modeline dayanarak, bir ülkenin kültürel değerlerinin ekonomik değişikliklere ve uluslararası muhasebe uygulamalarına uyumlaştırması konusunda bir evrim olduğu varsayılmıştır.

Ayrıca, bazı ülkelerin GSYİH düzeyinde bir değişiklik olduğunda bu ülkelerin kültürel değerlerinin etkilenme olasılığı bulunmaktadır. Bu nedenle, herhangi bir ulusal kültür, söz konusu ülkenin karşı karşıya olduğu değişikliklere yanıt olarak zamanla değişme ve sözkonusu değişikliklere uyum sağlama eğilimindedir (Stulz ve Williamson, 2003). Örneğin, Stulz ve Williamson (2003), bir ülkenin değerlerinin o ülkenin kültürüne bağlı olduğunu öne sürerek, özellikle yatırımcıyı koruma ile ilgili konular ve genel olarak finans ile ilgili olarak kültürün öneminin altını çizer (örneğin, kredilere faiz uygulamasında etik değerler konusu), bu kültürün kurumları (örneğin, yasal sistem ve mülkiyet hakları) ve kaynakların tahsisini (örneğin, kilise harcamaları) etkilediğini ifade etmektedirler (Volonté, 2015: 82-83).

Dahası, Hofstede (1980; 2001) tarafından yapılan çalışma, dünyadaki tüm ülkeler için kültürel endeksler oluşturmaktadır (örn. Burundi, bizim çalışma örneğimizde olduğu gibi).

Ulusal kültürel değerler, yeni uluslararası muhasebe sistemine uyum sağlamak için değişiklik geçirebilir. Bu nedenle, Douppnik ve Salter'in (1995) modeline göre, muhasebe sistemlerinin değişikliği, hem ekonomik döngü hem de muhasebe sistemi ve ilgili sistemlerin sürekli etkileşimi ile bağlantılı değişimin ürünü olacaktır.

Yukarıda ifade edilen hedeflere ulaşmak için, araştırma metodolojisi bölümünde anlatıldığı gibi Burundi şirketlerinin mali tablolarının hazırlayıcıları ve kullanıcıları arasında bir anket çalışması yapılmıştır.

4.9. Araştırmanın Bulguları

4.9.1. Araştırma Güvenilirliği ve Geçerliliği Test Sonuçları

Geçerlilik, bir testin ölçmek istediği özelliği ölçmesi ile ilgilidir. Bir test ölçmek istediği özelliği doğru ve diğer özelliklerle karıştırmadan ölçüyor ise bu testin geçerli olduğu söylenir. Geçerli bir testte bulunması gereken en önemli özellik testin güvenilir olmasıdır.

Güvenilirlik analizi, kullanılan ölçeklerin özelliklerini ve onları oluşturan unsurların analizini sağlar. Güvenilirlik analizi ölçeğin farklı unsurları arasındaki ilişkiler hakkında bilgi sağlar. Katsayılar arası güvenilirlik tahminlerini hesaplamak için sınıf içi korelasyon katsayıları kullanılabilir.

Anketin güvenilir olması (yani anketin amacına ulaşması) için ankette kullanılan tüm soruların temel araştırma sorusuna cevap verebilecek nitelikte olması gerekmektedir. Bu, sorular arasında yüksek düzeyde bir korelasyon ile mümkündür.

Güvenilirlik bir testin geçerliliğini etkiler. Geçerli bir test muhakkak güvenilir olmalıdır. Güvenilir bir test geçerli olmayabilir. Yani güvenilirlik geçerliliği garanti etmemektedir. Güvenirlik, geçerlik için bir ön koşuldur. Bir ölçme aracının güvenilir olması her zaman geçerli olduğu anlamına gelmez. Geçerlilik, güvenirligi kapsayan bir kavramdır.

Bu amaçla Cronbach alfa katsayısı kullanılır. Cronbach's alpha katsayısı 0 ile 1 arasındadır. Cronbach's alpha katsayısının değerlendirilmesinde kullanılan değerlendirme kriterleri genel olarak şu şekildedir:

Alfa katsayısı 0,40'tan küçük: Ölçek güvenilir değil.

Alfa katsayısı 0,41 ile 0,60 arasında: Ölçeğin güvenilirliği düşük.

Alfa katsayısı 0.61 ile 0.80 arasında: Ölçek oldukça güvenilirdir.

Alfa katsayısı 0.81–1.00: Ölçek çok güvenilirdir.

Tablo 4. 3. Güvenilirlik Sonuçları

Cronbach Alfa	Cronbach Alfa Katsayısı	Sayısı
,817	,821	45

Veriler SPSS programına girildikten sonra Cronbach's alpha katsayısı hesaplanmış ve bu katsayının 0.821 (%82) olduğu belirlenmiştir. Bu, bir çalışma için oldukça yüksek bir güvenilirlik katsayısıdır. Bu nedenle analize uygun sorulardan oluşan bir anket hazırlandığını söylemek mümkündür. Başka bir deyişle, muhasebe standartları ve kültürel konular ile ilgili soruların uygun şekilde oluşturulduğu söylenebilir.

4.9.2. Örneklem

Çalışma, Burundi'de çeşitli sektörlerde (sanayi şirketleri, ticari şirketler, bankalar, sigorta vb.) çalışan mali tablo hazırlayıcıları / kullanıcıları üzerinde yapılmıştır. Alınan cevaplara göre toplam 104 firma araştırmanın örneklemini oluşturmuştur. Bu firmaların büyüklük ölçüsüne göre durumu şu şekildedir:

- 25 büyük şirket
- 35 orta ölçekli şirket
- 26 küçük işletme
- 18 Çok küçük işletmeler

Tablo 4. 4. Ankete Katılan Şirketlerin Büyüklük Sonuçları

Şirket büyüklüğü	Sayı	Yüzde	Kümülatif Yüzde
0-9 çalışan	18	17,3	17,3
10-49 çalışan	26	25,0	42,3
50-499 çalışan	35	33,7	76,0
500 ve fazla	25	24,0	100,0
Toplam	104	100,0	

Bir önceki bölümde (3.bölüm) belirtildiği üzere, düzenli ve güvenilir bilgi eksikliği nedeniyle KOBİ'leri doğru bir şekilde tanımlamak zordur. Ancak çoğu

Burundi şirketi için, KOBİ'lerin 500'den az çalışanı olan şirketler olduğu şeklinde ifade edilmektedir. Tablodaki kümülatif yüzdelere göre, şirketlerin yaklaşık % 76'sının 500'den az kişi çalıştırdığı görülmektedir.

Dolayısıyla yukarıdaki tablo, araştırmaya katılanların %58,7 (%25,0+%33,7)'sinin KOBİ ve % 24'ünün büyük şirketler olduğunu göstermektedir. Ankete katılanların % 17,3'ü 9'dan az kişi çalıştırdıkları için işletmelerinin mikro veya çok küçük işletme olarak nitelendirildiğini ifade etmektedir. Bu mikro işletmelerde profesyonel anlamda bir muhasebe sistemi yer almadığından muhasebe bilgi sistemine sahip olmanın bazen zor hatta imkansız olduğu unutulmamalıdır.

Aşağıdaki tablo, katılımcının eğitim düzeylerine göre dağılımlarını göstermektedir.

Tablo 4. 5. Eğitim Durumuna Göre Katılımcıların Dağılımı

Eğitim Durumu	Sayı	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Lise	6	5,8	5,8
Lisans	71	68,3	74,0
Y.lisans	20	19,2	93,3
Doktora	2	1,9	95,2
Diğer	5	4,8	100,0
Toplam	104	100,0	

Tablo 4.5'teki verilere göre, katılımcıların yaklaşık % 6'sı (6 kişi) lise mezunu, yaklaşık % 68'i (71 kişi) lisans, yaklaşık % 19'u (19 kişi) yüksek lisans mezunu, yaklaşık % 2'si (2 kişi) doktora mezunu ve %5 'i (5 kişi) başka eğitim düzeyine sahiptir. Genel olarak, ankete katılanların % 89,4'ünden fazlasının üniversite eğitimi aldığı görülmektedir. % 89,4'lük bu oran Burundi'de muhasebe mesleğinin geleceği ve araştırma amacının gerçekleştirilmesi için son derece önemlidir. Nitekim hazırlanan anket sorularının anlamlı bir şekilde cevaplanması akademik bilgi gerektirmektedir.

Tablo 4. 6. Katılımcıların İş Tecrübelerine Göre Dağılımı

İş Tecrübesi (Yıl)	Sayı	Yüzde	Kümülatif Yüzde
0-5 yıl	66	63,5	63,5
6-10 yıl	25	24,0	87,5
11-15 yıl	4	3,8	91,3
16-20 yıl	3	2,9	94,2
21 ve üzeri	6	5,8	100,0
Toplam	104	100	

Ankete katılanların meslekte çalıştıkları yıl sayısı tablo 4.6'de gösterilmiştir. Ankete katılanların % 63,5'i (66 kişi) 0 ile 5 yıl arasında, yaklaşık % 24'ü (25 kişi) 6 ile 10 yıl arasında meslekte yer almaktadır. Yaklaşık % 4'ü (4 kişi) 11-15 yıl arasında, % 3'ü (3 kişi) 16-20 yıl arasında, yaklaşık % 6'sı (6 kişi) 21yıl ve üzeri şeklindedir. Araştırmaya katılan çalışanların çoğunluğunun 0 ile 5 yıl arasında deneyime sahip olduğu anlaşılmaktadır. Bu gösterge deneyim düzeyinin ankete katılanlar açısından düşüklüğünü ifade eder (% 63,5).

Tablo 4. 7. Şirket Niteliği

Şirket Niteliği	Sayı	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kamu	46	44,2	44,2
Özel	58	55,8	100,0
Toplam	104	100,0	

Ankete katılan şirketlerin % 44'ü kamuya ait iken (46 şirket) %55,8'i özel sektöre aittir (58).

Tablo 4. 8. Şirket Türü

Şirket Türü	Sayı	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Anonim Şirket	16	15,4	15,4
Limited Şirket	19	18,3	33,7

Diğer	69	66,3	100,0
Toplam	104	100,0	

Tablo 4.8, ankete katılan şirketlerin %18,3'ünün limited şirket, %15,4'ünün anonim şirket ve % 66,3'ünün şahıs şirketi, kooperatif, vb. gibi şirketlere sahip olduğunu göstermektedir.

Tablo 4. 9. Şirketlerin Borsada Listelenmesi Durumu

Listelenmiş şirketler	Sayı	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	23	22,1	22,1
Hayır	81	77,9	100,0
Toplam	104	100,0	

Halka açılan şirketlerin şeffaflıklarını artırdığı, müşterilerine ve ortaklarına güven verdiği ve finansman açısından avantajlı olduğu düşünülmektedir. Finansal raporların analizi sayesinde kendilerini rakipleriyle karşılaştırabilir, stratejilerinin uygunluğunu değerlendirebilirler. Ancak, bu piyasa bütün şirketlere açık değildir ve bu şirketler halka açık olmayan şirketleri ifade etmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerin büyük çoğunluğunda şirketlerin çoğu borsada işlem görmektedir. Tablonun gösterdiği gibi Burundi açısından, ankete katılan 104 şirket arasında, yalnızca % 22,1'i borsada işlem görmektedir %77,9'u (81 işletme) ise borsada işlem görmemektedir.

Tablo 4. 10. Kullanılan Hesap planı

Hesap Planı	Sayı	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Eski	10	9,6	9,6
Yeni	94	90,4	100,0
Toplam	104	100,0	

Revize Ulusal Muhasebe Planı-PCNR, finansal durum (bilanço), finansal performans (gelir tablosu) ve nakit akış tablosu hakkında bilgi sağlayan finansal tablolar için kavramsal bir çerçeve sunmaktadır. Bu plan, ekonomik kararlar verilirken veya şirketler arası hesapların karşılaştırılabilirliğini gerçekleştirirken faydalı bilgiler sağlamaktadır (madde 112-3).

Nakit esasının aksine tahakkuk esasında işlemlerin ve mali olayların kayıtları ve raporlamaları nakit akışları oluştuğunda değil, işlem gerçekleştiğinde yapılmaktadır. Şirketin faaliyetlerini sona erdirme veya faaliyet etkinliğini önemli ölçüde azaltma niyeti ve ihtiyacının olmadığı varsayımıyla raporlama yapılmaktadır. Buna işletmenin sürekliliği denilmektedir. PCNR, çok küçük işletmelere (madde 140-4) ve küçük ve orta ölçekli işletmelere (KOBİ'ler) uygulanan hükümlerden bahseder. Bu plan, 1985 tarihli eski Ulusal Muhasebe Planının yerini almak üzere 2012 yılında yayınlanmıştır.

Tablo 4.10'a göre, ankete katılan ve yeni planı kullanmayan şirketlerden hala %10 oranında işletme bulunmaktadır. Ancak yanıt verenlerin çoğunluğu (%90) 2012 yeni revize edilmiş ulusal hesap planını kullandıklarını ifade etmektedir. Bu PCNR'nin UFRS standartlarına uygun olduğu ifade edilebilir.

Tablo 4. 11. Burundi Şirketlerinde Kullanılan Mali Tabloların Durumu

Hazırlanan Belgeler	Sayı	Yüzde
Bilanço	73	%70,2
Gelir tablosu	67	%64,4
Dipnotlar	35	%33,7
Özkaynak değişim tablosu	35	%33,7
Nakit akış tablosu	46	%44,2
Diğer	20	%19,2

PCNR-2012 bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotların sunulmasını gerekli görmektedir.

Tablo 4.11, Burundi şirketlerinde hazırlan mali tabloların sayılarını göstermektedir. Verilen cevapları analiz edildiğinde, ankete katılan 104 şirketten sadece %70,2'sinin

bilanço hazırladığı, %64,4'ünün gelir tablosu, %33,7'sinin dipnotlar hazırladığı, %33,7'si özkaynak değişim tablosu, %44,2'si nakit akış tablosu ve %19,2'si diğer muhasebe belgeleri hazırladığı ifade edilmektedir. Bu belgelerin, 2012'den bu yana revize edilen, ancak 1 Ocak 2014'te Burundi bölgesinde ekonomik faaliyet yürüten tüm kuruluşlar için yürürlüğe giren Yeni Hesap Planının gerektirdiği tablolar seti olduğuna dikkat edilmelidir.

PNCR UFRS'ye uygun olmasına rağmen Burundi işletmelerinin çoğunun hala gayri resmi olması ve ayrıca çok küçük işletmeler olması bu PCNR'ye göre raporlama yapmayı engellemektedir. Bu tür şirketler, belirli muhasebe standartlarını (bir önceki bölümde bahsedildiği gibi) uygulamaya koymakta zorlanırlar. Çoğu mikro işletme, mali tabloların hazırlanması söz konusu olduğunda neredeyse hiçbir şey yapmamaktadır.

PCNR-2012'nin yeni uygulamasının desteklediği unsurlarla ilgili olarak, sonuçlara bakıldığında katılımcıların (kullanıcılar / finansal tablo hazırlayanlar) aynı görüşte olmadığını göstermektedir.

Tablo 4. 12. PCNR-2012 Kapsamındaki Unsurlara İlişkin Görüşler

Yeni PCNR'nin Uygulamasının Önemi	Sayı	Yüzde
Daha ekonomik karar verme	52	%50
Muhasebe bilgilerinin kalitesinde bir gelişme	67	%64,4
Şeffaflığın artırılması	64	%61,5
Finansal tabloların daha iyi anlaşılması	48	%46,2
Karşılaştırılabilirliğin artması	30	%28,8
Finansal raporlamada güven oluşturmaları	38	%36,5
Diğer	8	%7,7

Katılımcılara yeni PCNR-2012 uygulamasının önemini tespit etmek üzere birtakım özellikleri sorulmuş ve tablo 4. 12'deki yanıtlar alınmıştır.

Gray (1997) ve Belkaoui (1983) gibi araştırmacılar, belirli bir muhasebe sistemindeki değişikliğin, çevredeki bir değişiklikten kaynaklandığını düşünmektedirler. Diğer bir deyişle, daha ekonomik kararlar gelişmiş ve kaliteli bilgi üreten muhasebe

sistemleri ile mümkündür (Hassab ve diğerleri, 2003). Sonuç olarak muhasebe ortamı, faaliyet gösterdiği ortamın gelişimine bağlı olarak dinamik ve evrimsel bir yapıya sahiptir (Medhioub, 2007: 2).

Yukarıdaki tablo, katılımcıların çoğunluğunun yeni PCNR uygulamasının şirketlerinin muhasebe bilgilerinin kalitesine (%64,4), şeffaflığına (%61,5) ve ayrıca daha ekonomik karar vermeye (%50) yardımcı olduğunu düşündüklerini göstermektedir.

Ankete katılanların %46,2'si yeni PCNR uygulamasının finansal tabloların daha iyi anlaşılmasına yardımcı olduğunu, %36,5'i finansal raporlarda güven oluşturduğunu, %28,8'i karşılaştırılabilirliğe katkı sağladığını ve %7,7'si yeni PCNR uygulamasının diğer unsurları desteklediğini ifade etmişlerdir.

Tablo 4. 13. Şirket Niteliğine Göre Hesap Planı Kullanımı Dağılımı

Şirket Niteliği	Hesap planı		
	Eski	Yeni	Toplam
Kamu	5	41	46
Özel	5	53	58
Toplam	10	94	104

Tablo 4.13 şirketlerin kamu veya özel olmasına göre kaç tanesi eski, kaç tanesi yeni hesap planını kullanmakta olduğunu gösteren bir tablodur.

Tablo 4. 14. Şirket Büyüklüğüne Göre Şirket Niteliği Dağılımı

Şirket Büyüklüğü	Şirket Niteliği		
	Kamu	Özel	Toplam
0-9 çalışan	4	14	18
10-49 çalışan	9	17	26
50-499 çalışan	13	22	35
500 ve fazla	20	5	25
Toplam	46	58	104

İşletmenin şekline bağlı olarak, en fazla işletme (35 işletme), 50 ila 499 kişi çalıştıran işletmeler (orta ölçekli işletmeler) arasındadır.

Daha sonra 10-49 kişi arasında çalışan 26 şirket vardır. 25 şirket 500'den fazla kişi istihdam etmekte ve 18 şirket 9'dan az kişi istihdam etmektedir.

En fazla büyüklüğe sahip işletmeler grubu (22 işletme) özel işletmelerde yer almaktadır. Şirketin büyüklüğü ile kamu veya özel niteliği arasında bir ilişki olduğu söylenebilir.

4.10. Hofstede'nin (1980) Kültürel Değerlerine ve Gray'in (1988) Muhasebe Değerlerine Göre Burundi Muhasebe Sistemine Yönelik Sonuçlar

4.10.1. Burundi'de Kültürel Değerlerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi Üzerine Sonuçlar

Burundi örneğinde kültürel boyutların etkisini belirlemek için Hofstede'nin (1980; 2001) kültürel modeli kullanılmıştır. Doupnik ve Tsakumis'a (2004) göre, bu boyutların ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarında farklılıkları açıklayabildiği ampirik olarak kanıtlanmıştır. Kısa bir güç mesafesine sahip toplumlar, tüm üyeleri eşit olarak görme eğilimindedirler.

Belias ve Koustelios'a (2014: 132) göre, kültür, ister ulusal, ister etnik, aile, okul veya örgütsel olsun, inançlar, normlar, değerler ve tutumlarla karakterize edilmektedir. Bu ölçüler veya indeksler kültürleri farklılaştıran değişkenlerdir. Örgütsel uygulamalar ve normlar, bir ülkede inançlar ve hakim değerler tarafından şekillendirilir. Bu değerler ve inançlar statik değildir; zamanla değişirler ve yabancı yatırımcılar gibi diğer ülkelerin kültürlerinden etkilenmeleri muhtemeldir.

Burundi örneğinde, kolonizasyon sırasında Belçika ve Almanya gibi Batılı ülkelerin sızması ve Fransızların, Çinlilerin vb. göçü ile bu milletlerin bireyleri tarafından yönetilen kuruluşların kültür üzerinde önemli etkileri olmuştur. Bu anlamda Hofstede'nin boyutları daha genelleştirilmiştir. Afrika'daki endüstriyel ilişkilerin Avrupa'dakine benzemediği ifade edilmektedir; buna göre, Hofstede modeli her ulusun kendi bağlamına göre ele alınmalıdır.

Hofstede'nin Afrika bağlamındaki modelinin daha da geliştirilmesi gerektiğine inanılmakta ve Afrika kültürünü karakterize eden altı ana özelliği vurgulanmaktadır. Bu özellikler şunlardır: din, kurumsal otokratik, bireyciliğe karşı kolektivizm, zaman bilinci, şenlik ve geniş güç mesafesi (Pendati, 2016: 106). Birliktelik bir dereceye kadar kolektivizmin bir yönü olarak görülebilir, ancak Afrika kültüründe birliktelik örgütsel ilişkilerde vazgeçilmez olarak görülmektedir.

Schwartz (1999: 8), Hofstede'nin (1980) kültürel boyutlarının bir modifikasyonu olarak, Afrika toplumlarında yaygın olan üç temel karşıt boyut belirlemiştir. Bu boyutlar özerkliğe karşı bütünleşme; eşitlikçiliğe karşı hiyerarşi ve uyuma karşı hakimiyet şeklinde adlandırmıştır.

2000 yılında aynı araştırmacı, bu özelliklerin güç mesafesi, kolektivizm, ustalık, erillik ve hiyerarşinin incelikli tezahürleri olduğunu gözlemlemiştir. Schwartz ve meslektaşlarının bu gözlemi, kültürel boyut modelleri ile Hofstede'ninki arasında bir bağlantı olduğunu göstermektedir.

Bu bölümün amacı, Hofstede kültürünün başlangıç boyutlarının ve diğer kültürel değerlerin Burundi bağlamında ne ölçüde uygulanabilir olduğunu doğrulamaktır.

4.10.2. Kültürel Sorulara Yönelik Sonuçların Değerlendirilmesi

Yapılan araştırmada elde edilen verilere ilişkin ölçeklerin geçerliliklerini sınamak amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizinin uygunluğu için, Barlett testi ve KMO örneklem yeterliliği ölçütü kullanılmaktadır. Faktör yükleri değerlendirilirken sosyal bilimler için faktörlerin güvenilirlik katsayılarının 0,4 ile 1 arasında olması yeterli kabul edilir ve 0,4'ün altında olan değişkenlerin faktör analizinden çıkarılmaları gerekir (Karagöz ve Kösterelioğlu, 2008: 87).

Barlett testine göre sıfır hipotezinin reddedilmesi, KMO oranının da %50 ve daha üstünde bir oran alması gerekmektedir.

İlgili kavram ya da yapının faktör analizi için uygunluk düzeyini kabul edilebilir düzeyde ölçüp ölçmediğini ve toplam varyansın yüzde kaçını açıkladığını ortaya koyan açıklanan varyans değeri için, bazı araştırmacılar toplam varyansın %50-75'ini açıklayan bir analizi geçerli bir analiz olarak kabul etmektedirler (Çakır, 2014: 10)

Tablo 4. 15. Etkin Bir kültür için Dikkate Alınması Gereken Kültür Hususlarının Faktörlere Ayrılmasını Gösteren Tablo

Sorular	Faktörler					Ortalama
	Yükleri					
I. Faktör: Erillik-Dişillik						2,5770
Erkekler problemleri genellikle mantıksal analizle çözerler, kadınlar problemleri genellikle sezgi ile çözerler.	,700					2,6058
Erkekler sorunların üstesinden gelmek ve çözüm bulmak için kadınlara göre daha maharetlidir.	,597					2,5481
2.Faktör: Bireycilik-Kolektivistlik						3,1378
Şirkette güçlü bir aile kimliği vardır.		,616				2,5962
Birey, kendisini, kişisel ve aile çıkarlarını organizasyonun üstünde tutma eğilimindedir (başka bir deyişle, bireysel / aile hedefleri grup hedeflerinden önceliklidir).		,686				2,7019
Grubun başarısı bireysel başarıdan çok önemlidir.		,585				4,1154
3. Faktör: Güç Mesafesi						3,0423
Şirkette, insanlar arasındaki eşitsizlikler beklenen ve kabul edilen bir olgudur.			,728			2,75
Şirketteki liderler ile astları arasında güçlü bir bağ vardır			,682			3,3750
Yüksek mevkilerdeki kişiler (liderler) çoğu kararı astlarına danışmadan alırlar.			,807			3,3365
Liderler, nihai kararları vermeden önce grup üyelerine (bireysel veya grup halinde) danışırlar.			,581			3,3269
Alt mevkilerdeki kişiler, üst mevkilerdeki kişilerin kararlarına her zaman katılırlar			,663			2,4231
4. Faktör: Belirsizlikten Kaçınma						3,3077
Çalışan, şirkete fayda sağlayacağını düşünse bile, şirketin kurallarına				,517		3,8750

saygısızlık etmemelidir.						
Şirket çalışanları, görevlerini yerine getirmelerinin zor olduğu durumlarda başarısızlıktan korktukları için bu görevlerden kaçınırlar.				,626		2,8269
Bireyler diğerleriyle, kurumlarla ve geleneklerle ilişkilerinde statükoyu korumaya çalışmaktadırlar.				,664		3,2692
Ülkemizin geleneksel ve alışılmış değerleri muhasebe standartlarının uygulanmasında önemli etkiye sahiptir.				,601		3,1346
Şirket üyeleri yeni fikirlere ve risklere daha açık olmalıdır				,717		3,9519
Burundi'nin muhasebe standartları, ülkenin sosyoekonomik, yasal ve politik ortamını dikkate alır.				,674		3,6538
Düşük düzeyde teknolojik gelişme, uluslararası muhasebe standartlarına geçişte olumsuz bir etkiye sahiptir.				,668		3,8942
Ülkede muhasebe standartlarının uygulanmasında dinin etkili bir unsur olduğunu düşünüyorum.				,720		1,8558
Ülkemizin geleneksel ve alışılmış değerleri muhasebe standartlarının uygulanmasında önemli etkiye sahiptir.				,601		3,1346
5. Faktör: Dil						3,4391
Anglo-Amerikan kültürüne sahip ülkelerin, Fransızca konuşulan ülkelere göre uluslararası muhasebe standartlarını daha kolay benimsediğini düşünüyorum.					,722	3,2981
Bir ülkede resmi dil olarak İngilizce öğrenmek, uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesini teşvik eder.					,707	3,4519
Muhasebe standartlarının yazıldığı dilin (İngilizce) Burundi gibi Fransızca konuşulan ülkelere bu standartların uygulanmasının zorluklarından biri					,675	3,5673

olduğunu düşünmekteyim.						
KMO: 0,633	Barlett's Test of Sphericity -	Sig: 0,000				Df : 231

Araştırma yapılan işletmelere yöneltilen etkin muhasebe standartlarına uyum için dikkate alınması gereken kültürel hususları gösteren değişkenlerin KMO oranı %50'den fazladır (0,633) ve Barlett testine göre sıfır hipotezi reddedilmektedir (Sig. Levene: 0,000). O halde etkin bir muhasebe standartlarına uyum için işletmelerde bulunması gereken kültürel özellikleri gösteren değişkenleri faktör analizine tabi tutularak az sayıda değişkene indirgemek mümkündür.

Bu faktörlerin açıklanan toplam varyansı %64 civarındadır. Faktör analizi sonucu birden fazla faktörün altında sınıflandırılan değişkenler 0,10'dan daha fazla yakınlama varsa binişik değişken olduğu düşüncesiyle faktör analizinden çıkarılmıştır. Bu aşamada gerçekleştirilen bir adet değişkenin çıkarma işleminden sonra kültürel sorularla ilgili değişkenlere yönelik 23 adet sorudan 21 soru ile analize devam edilmiştir. Bu değişkenler faktör isimleriyle beraber tabloda gösterilmektedir.

Tabloda görüldüğü gibi, anket yapılan şirketlerin muhasebe standartlarına uyumu için dikkat edilmesi gereken hususlar 5 ana faktörde sınıflandırılmıştır. Bu faktörler şunlardır:

- Dişillik-Erillik
- Bireysellik-Kolektivizm
- Güçlülük-Güçsüzlük
- Belirlilik-Belirsizlik
- Dil

Geriye tek soru kaldığı için bu soru hariç tutulmuştur. Değişkenleri daha az sayıda faktöre bölmek mümkündür ancak faktör azaldıkça veri kaybı arttığı için en uygun faktör sayısı 5 olarak belirlenmiştir. Özdeğeri 1'den büyük olanlar faktörü belirlemede ana unsurdur. İşletmelerin muhasebe standartlarına uyumu için gerekli kültürel özelliklerin faktör analizi sonucunda ortaya çıkan 5 faktöre verilen yanıtların frekansları aşağıdaki tablolarda sunulmaktadır.

Tablo 4. 16. Erillik/Dişillik faktörü

Sıra No	I.Faktör: Erillik-Dişillik	Kişi Sayısı (N), (%)	Kesinlikle Katılmıyorum = 1	Katılmıyorum = 2	Kararsızım = 3	Katılıyorum = 4	Kesinlikle Katılıyorum = 5	Toplam
1	Erkekler problemleri genellikle mantıksal analizle çözerler, kadınlar problemleri genellikle sezgi ile çözerler.	N	18	42	12	27	5	104
		%	17,3	40,4	11,5	26,0	4,8	100
2	Erkekler sorunların üstesinden gelmek ve çözüm bulmak için kadınlara göre daha maharetlidir.	N	25	36	11	25	7	104
		%	24,0	34,6	10,6	24,0	6,7	100

Not : Ortalama=2,5770

Tablo 4-15’de bulunan değerler (ortalamalar) ve Tablo 4-16’de bulunan değerler (frekanslar) analiz edildiğinde, birinci faktörü oluşturan "erillik-dişillik" ifadelerindeki düşük ortalama (2,5770) görülmektedir. Cevaplayıcıların eril değerlerine ilişkin ifadelere katılmadıklarını göstermektedir. Bu durumda dişil değerlerin daha çok benimsendiği söylenebilir.

Dişillığın yüksek olduğu ülkelerde “yaşamak için çalışmak” vurgusu yapılır, yöneticiler fikir birliği arar, insanlar profesyonel yaşamlarında eşitlik, dayanışma ve kaliteye değer verir.

Daha dişil toplumlarda, hem erkekler hem de kadınlar için baskın değerler, kadınların rolüyle daha geleneksel olarak ilişkilendirilen değerlerdir: alçak gönüllülük, paradan ziyade kişisel ilişkilere vurgu, yaşam kalitesi ve çevrenin korunmasına önem verme, başkalarına, özellikle zayıflara yardım etmek ve küçük olanın güzel olduğunu düşünmek gibi özellikler ön plandadır.

Çatışmalar uzlaşma ve müzakere yoluyla çözülür. Serbest zaman ve esneklik gibi teşvikler tercih edilir. Ana vurgu refah üzerinedir. Burundi, neredeyse tüm Sahra Altı Afrika ülkeleri gibi, bu nedenle bir dişil toplum olarak kabul etmektedir (<https://nospensees.fr/connaissiez-dimensions-culturelles-de-hofstede-influence-societe/>).

Tablo 4. 17. Bireysellik-Kollektivizm faktörü

Sıra No	2.Faktör: Bireysellik-Kollektivizm	Kişi Sayısı (N), (%)	Kesinlikle Katılmıyorum = 1	Katılmıyorum = 2	Kararsızım =3	Katılıyorum = 4	Kesinlikle Katılıyorum = 5	Toplam
		N	%	N	%	N	%	
1	Şirkette güçlü bir aile kimliği vardır	N	15	44	21	16	8	104
		%	14,4	42,3	20,2	15,4	7,7	100
2	Grubun başarısı bireysel başarıdan çok önemlidir	N	3	7	5	49	40	104
		%	2,9	6,7	4,8	47,1	38,5	100
3	Birey, kendisini, kişisel ve aile çıkarlarını organizasyonun üstünde tutma eğilimindedir (başka bir deyişle, bireysel / aile hedefleri grup hedeflerinden önceliklidir).	N	17	40	12	27	8	104
		%	16,3	38,5	11,5	26,0	7,7	100

Not: Ortalama=3,1378

Kollektivizm / bireycilik faktörü bazında, kolektivizm değişkeninin elde ettiği genel ortalamaya dayalı analizler, düşük puanlardan birini ifade eden bireycilikten farklı olarak yüksek bir puan ortaya koymaktadır. Bu “kollektivizm / bireycilik” faktörü arasında tartışmasız en önemli değişken, grup başarısının bireysel başarıdan daha önemli olduğunu öne süren değişkendir (ortalama 4,1158). Frekans sonuçlarına göre, katılımcıların %47,1'i katılıyorum ve %38,5'i kesinlikle katılıyorum şeklinde cevap vermiştir. Bu değişkene yanıt verenlerin kümülatif yüzdesi (%85,6) grup başarısının bireysel başarıdan daha önemli olduğu hipotezini doğrulamaktadır.

Bu sonuçlar, Sahra altı Afrika ülkelerinde Hofstede'nin kolektivizminin yaygınlığı üzerine önceki çalışmaları doğrulamaktadır.

Hofstede'nin (2011) ulusal kültür sınıflandırmasını kullanarak, Sahra altı Afrika ülkelerinin kültürleri ağırlıklı olarak kolektivisttir. Afrika toplumlarının, bireyin yalnızca bir grubun veya geniş bir ailenin üyesi olarak var olduğu anlamına gelen bu kolektif karakteri, şirketleri halka açık hale getirmekte ve özel şirketler böyle bir aile temelinde faaliyet göstermektedir. Girişimci, topluluk tarafından kendisine dayatılan yükümlülükler nedeniyle, çoğu durumda, şahıs şirketi olması durumunda aile üyelerine veya geniş aileye bakmakla yükümlü olacaktır.

Hofstede (1993) de kolektivizm ile bir ülkenin zenginliği arasında çok güçlü bir ilişki olduğunu ileri sürmekte; ülke ne kadar fakirse (Burundi gibi), o kadar çok kolektif yapı hakimdir.

Bu nedenle Burundi'nin çok güçlü kolektivist ruh ile karakterize olduğu sonucuna varılabilir.

Tablo 4. 18. Güçlülük-Güçsüzlük faktörü

Sıra No	3.Faktör:Güçlülük-Güçsüzlük	Kişi Sayısı (N), (%)	Kesinlikle Katılmıyorum = 1	Katılmıyorum = 2	Kararsızım =3	Katılıyorum = 4	Kesinlikle Katılıyorum = 5	Toplam
		N	%	%	%	%	%	
1	Şirkette, insanlar arasındaki eşitsizlikler beklenen ve kabul edilen bir olgudur.	N	16	39	13	27	9	104
		%	15,4	37,5	12,5	26,0	8,7	100
2	Şirketteki liderler ile astları arasında güçlü bir bağ vardır	N	9	19	15	46	15	104
		%	8,7	18,3	14,4	44,2	14,4	100
3	Alt mevkilerdeki kişiler, üst mevkilerdeki kişilerin kararlarına her zaman katılırlar.	N	27	42	5	24	6	104
		%	26,0	40,4	4,8	23,1	5,8	100
4	Liderler, nihai kararları vermeden önce grup üyelerine (bireysel veya grup halinde) danışırlar	N	9	23	15	39	18	104
		%	8,7	22,1	14,4	37,5	17,3	100
5	Yüksek mevkilerdeki kişiler (liderler) çoğu kararı astlarına danışmadan alırlar.	N	9	23	8	2	12	104
		%	8,7	22,1	7,7	50,0	11,5	100

Not : Ortalama=3,0423

Güç mesafesi değeri boyutunun ortalamaları, sosyal yaşamda güç dağılımındaki statü farklılıkları ve eşitsizlikler konusunda katılımcıların çoğunluğunun tarafsız olduğunu göstermektedir.

Ancak, cevapların frekansları dikkate alındığında, farklı yüzdelerine göre katılımcıların aynı fikirde olmadığını söylemek mümkündür.

Böyle bir toplumda güç oldukça demokratik bir şekilde dağıtılır ve üyeler eşit olarak görülür. Bu sonuç, Burundi şirketlerinde bile patronun kararların çoğunu astlarına danışmadan alabildiğini, çünkü en büyük yetkiye sahip olduğunu, ancak alttakilerin her zaman üst düzey pozisyonlardakilerin kararlarına katılmadığını göstermektedir.

Tarihsel olarak, çoğu Afrika ülkesinde, eşitsizlikler esas kaynağını toplumun kast içindeki örgütlenmesinde bulmuştur. Afrika'da güvenlik ve değerler fikri, bireyin bir grupla özdeşleşip özdeşleşmemesine bağlıdır. Gerçek bir Afrikalı, topluluğu, ailesi, klanı veya etnik grubu tarafından değerleriyle bilinir ve tanımlanır.

Dayanışma, hem otoriter hem de koruyucu bir lider etrafında meydana gelmektedir (Bourgoin, 1984: 213). Anket sonuçlarına göre, bugün Afrika'nın gelişmekte olan ülkelerinden biri olan Burundi'nin hiyerarşik mesafesini ölçmenin zor olduğu ifade edilebilir. Bilgi ve karar verme gücü liderin otoritesinde birleşir. Burundililer, liderin nihai kararını net ve kesin bir şekilde vermesini beklemektedir. Ancak karar, yalnızca fikir birliğinden ilham alınmışsa, uzun vadeli gerçek etkilere sahip olacaktır. Bir organizasyondaki hiyerarşi eşitsizlik üzerine kurulmuştur, astlar ne yapacaklarının söylenmesini bekler ve ideal patron yardımsever bir otokrattır.

Burundi, Ruanda ve Tanzanya için Hofstede ölçekleri karşılaştırıldığında şu sonuçları görmek mümkündür. Ruanda Hristiyan bir ülke ve Burundi'nin yakın komşusu ve hemen hemen ikisi de ortak sosyo-kültürel değerleri paylaşmaktadır. Tanzanya aynı zamanda Burundi ile birlikte Doğu Afrika Topluluğunu oluşturan komşu ülkelere biri olan ve Burundi ile birçok tarihi ve siyasi ilişkisi olan bir Afrika ülkesidir. Tanzanya ve Ruanda yüksek güç mesafesine sahiptir. Doğu Afrika Topluluğunun (EAC) Burundi, Kenya, Uganda, Ruanda, Güney Sudan ve Tanzanya dahil olmak üzere altı Doğu Afrika ülkesinin uluslararası bir organizasyonu olduğu bilinmektedir. Doğu Afrika Topluluğu, Afrika Ekonomik Topluluğu'nun temel direklerinden biridir.

Bazı atasözlerinin birebir tercümesine atıfta bulunarak Burundi toplumunun lider için ayırdığı önem gösterilebilir. Bu atasözlerinden bazıları şunlardır:

- Büyük olanla kimse çelişmez,
- Kendisinden üstün olanla kimse tartışmaz.

Kültürel değerlerin evrimi ve değişimi ile Burundi'nin düşük hiyerarşik güç mesafesi ile karakterize edildiği ifade edilebilir.

Muhasebe üzerindeki sonuçlar, standartların yüksek oranda standartlaştırıldığı ve tüm şirketlere uygulandığı merkezi bir hesap planı yönünde ilerlemektedir.

Tablo 4. 19. Belirlilik-Belirsizlik faktörü

Sıra No	4.Faktör: Belirlilik-Belirsizlik	Kişi Sayısı (N), (%)	Kesinlikle Katılmıyorum = 1	Katılmıyorum =	Kararsızım = 3	Katılıyorum = 4	Kesinlikle Katılıyorum = 5	Toplam
		N	%	%	%	%	%	
1	Çalışan, şirkete fayda sağlayacağını düşünse bile, şirketin kurallarına saygısızlık etmemelidir.	N	4	7	13	54	26	104
		%	3,8	6,7	12,5	51,9	25,0	100
2	Şirket çalışanları, görevlerini yerine getirmelerinin zor olduğu durumlarda başarısızlıktan korktukları için bu görevlerden kaçınırlar	N	14	39	12	29	10	104
		%	3,5	7,5	11,5	27,9	9,6	100
3	Bireyler diğerleriyle, kurumlarla ve geleneklerle ilişkilerinde statükoyu korumaya çalışmaktadırlar.	N	8	17	28	41	10	104
		%	7,7	16,3	26,9	39,4	9,6	100
4	Burundi'nin muhasebe standartları, ülkenin sosyoekonomik, yasal ve politik ortamını dikkate alır	N	7	11	13	53	20	104
		%	6,7	10,6	12,5	51,0	19,2	100
5	Düşük düzeyde teknolojik gelişme, uluslararası muhasebe standartlarına geçişte olumsuz bir etkiye sahiptir.	N	5	8	6	59	26	104
		%	4,8	7,7	5,8	56,7	25,0	100
6	Şirket üyeleri yeni fikirlere ve risklere daha açık olmalıdır.	N	7	3	5	62	27	104
		%	6,7	2,9	4,8	59,6	26,0	100
7	Ülkemizin geleneksel ve alışılmış değerleri muhasebe standartlarının uygulanmasında önemli etkiye sahiptir.	N	13	23	14	45	9	104
		%	15,5	22,1	13,5	43,3	8,7	100
8	Ülkede muhasebe standartlarının uygulanmasında dinin etkili bir unsur olduğunu düşünüyorum.	N	51	31	10	10	2	104
		%	49,0	29,8	9,6	9,6	1,9	100

Not : Ortalama=3,3077

"Belirsizlikten kaçınma" faktörünün genel ortalaması (3,3077), katılımcıların kurallara göre hareket etmediklerini ve belirsiz durumların tehlike ve riski artıracağına inandıklarını göstermektedir.

Diğer Afrika ülkelerinin çoğunda olduğu gibi, tablo belirsizlikten kaçınma puanının oldukça düşük olduğunu göstermektedir. Bourgoin (1984), belirsizliğin bu zayıf kontrolünü şu şekilde açıklar: ... Afrika, belirli ekonomik faaliyetlerde uzmanlaşmış çok sayıda etnik gruba bölünmüştür (balıkçılar, göçebe çobanlar, yetiştiriciler, vb. çiftçiler, tüccarlar, savaşçılar,...) çoğu zaman birbirlerine karşı savaşır. Sonuç, gelecekle ilgili büyük bir belirsizlik ve erkekler için bir tür demobilize edici kaderciliktir. Bu zayıf kontrol, güven verici kısıtlamaların görece yokluğuyla da açıklanabilir. İnsanlar bilinmeyen gelecekte korkmazlar. Belirsizliğe tahammül ederler ve her günü olduğu gibi yaşarlar. Güvensizlikle mücadelede kullanılan başlıca araçlar teknoloji, hukuk ve dindir.

Teknoloji, doğa güçlerinin neden olduğu belirsizliklere karşı kendimizi savunmamıza yardımcı olur. Yasa, insan davranışının neden olduğu belirsizliklere karşı kendimizi savunmamıza yardımcı olur ve din, kendimizi metafizik belirsizliklere karşı savunmamıza yardımcı olur. Ancak Afrika'da yeni teknolojiler genellikle ithal edilmekte, yasalar yeterince katı değil ve din hayatın belirsizliğine karşı etkin bir şekilde mücadele edemeyecek kadar güçsüzdür.

Burundi'nin belirsizlik kaçınma derecesinin zayıf olduğu ifade edilebilir.

Burundi kültürünün özelliklerini ölçmek için önceden var olan puanlar olmadığından, diğer çalışmalarla karşılaştırmak mümkün değildir. Ancak, bu puanlar Burundi'nin yanı sıra diğer ülkelerde, özellikle Sahra Altı Afrika'da yürütülen çalışmaların çoğuyla tutarlı görünmektedir.

Tablo 4. 20. Dil faktörü

Sıra No	5.Faktör: Dil	Kişi Sayısı (N), (%)	Kesinlikle Katılmıyorum					Kesinlikle Katılıyorum = 5	Toplam
			= 1	= 2	= 3	= 4	= 5		
1	Anglo-Amerikan kültürüne sahip ülkelerin, Fransızca konuşulan ülkelere göre uluslararası muhasebe standartlarını daha kolay benimsediğini düşünüyorum	N	13	17	14	46	14	104	
		%	12,5	16,3	13,5	44,2	13,5	100	
2	Bir ülkede resmi dil olarak İngilizce öğrenmek, uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesini teşvik eder.	N	12	13	14	46	19	104	
		%	11,5	12,5	13,5	44,2	18,3	100	
3	Muhasebe standartlarının yazıldığı dilin (İngilizce) Burundi gibi Fransızca konuşulan ülkelerde bu standartların uygulanmasının zorluklarından biri olduğunu düşünmekteyim.	N	10	17	10	38	29	104	
		%	9,6	16,3	9,6	36,5	27,9	100	

Not: Ortalama=3,4391

İlk olarak, resmi dili İngilizce olan ülkelerin uluslararası standartları seçmeye daha istekli oldukları varsayılmıştır.

Çoğu ülke için UFRS'ye geçişte karşılaşılan önemli sorunlardan biri, UFRS'nin düzenleyici dilinin İngilizce olmasıdır. Burundi de dahil olmak üzere Fransızca konuşulan ülkelerdeki muhasebecilerin çoğunun yeterli İngilizce bilgisine sahip olmaması, bu kültürel değer UFRS'nin uygulanmasında büyük bir engel oluşturabilmektedir (Baranenکو ve Busigina, 2014: 73).

Tablo 4.20'in sonuçları, UFRS'nin hazırlandığı İngilizce'nin çok önemli olduğunu göstermektedir. "Dil" faktörünün değişkenleri için genel ortalama puan (3,4391)'dir. Yanıtlayıcılara göre Anglo-Amerikan kültürüne sahip ülkelerin Fransız ülkelere kıyasla UFRS'yi daha kolay benimsediği ifade edilebilir. Bu faktör için yüksek bir ortalama puan (3,5673), katılımcıların çoğunun UFRS'nin yazıldığı İngilizce dilinin Burundi'de bu standartların uygulanmasındaki zorluklardan biri olduğunu belirttiği

görüşlerinden kaynaklanmaktadır. Özetle UFRS'nin benimsenmesi için resmi dil olarak kullanan bir ülkede İngilizce dilinin önemi ortaya çıkmaktadır.

Katılımcıların %65'inin, UFRS'lerin yazıldığı İngilizce'nin bu standartların Fransızca konuşulan bir ülkede (Burundi) uygulanmasındaki zorluklardan biri olduğunu belirttiği göz önüne alındığında, sonuçlar şaşırtıcı değildir. Burundi'deki muhasebecilerin çoğunun yetersiz İngilizcesi, UFRS'nin uygulanmasında büyük bir engel oluşturmuştur (Baranenko ve Busigina, 2014: 7).

Eğitim dili Fransızca olduğundan katılımcılar UFRS'yi Fransızca öğretmek için kaliteli bir UFRS eğitim materyali çevirisine ihtiyaçları olduğunu öne sürmektedirler.

Burundi Cumhuriyeti'nin resmi dilleri Kirundi (yerel dil olarak hizmet veren ulusal dil ve ilk resmi dil: tüm nüfus tarafından konuşulur, ülkenin günlük dili) ve Fransızca'dır (ikinci dil olarak kabul edilmektedir).. Fransızca, seçkinlerin dilidir. Bölgesel Bantu dili olan Swahili'ye gelince, her şeyden önce tüccarlar tarafından konuşulur ve çoğunlukla kentsel alanlarla sınırlı kalır.

Zeghal ve Mhedhbi (2006: 384), Anglo-Sakson kültürüne sahip gelişmiş ülkelerin UMS/UFRS'yi benimsemesi en kolay ülkeler olduğunu göstermiştir. Bu perspektifte UMS/UFRS kriterlerinin benimsenmesinin Anglo-Sakson kültürüne sahip ülkeler için daha kolay olacağını öngörmek mümkündür.

4.11. Muhasebe Değerlerinin ve Sonuçlarının Analizi

Gray (1988), Hofstede'nin çalışmasını özellikle muhasebe değerlerine odaklanarak geliştirmeye çalışmıştır. Hofstede'nin IBM şirketinin çalışanları üzerinde yaptığı ve ortaya koyduğu dört kültürel boyutu tanımladığı dört muhasebe değeri ile ilişkilendirerek kültür ve muhasebe arasındaki ilişkiyi ortaya koymaya çalışmıştır (Berberoğlu, 2002: 8-9). Hofstede'nin yukarıda açıklanan sosyal değerinin boyutlarına dayalı olarak Gray, doğrudan kültürel değerlerle bağlantılı dört muhasebe değeri belirlemiştir: Profesyonelliğe karşı statükoculuk, tutuculuğa karşı iyimserlik, tekdüzeliğe karşı esneklik ve gizliliğe karşı şeffaflıktır.

Bu muhasebe değerleri, ulusal muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkları tahmin etmek ve açıklamak için kullanılabilir. Bu nedenle Gray'in ilk iki değeri muhasebe

mesleğinin düzenlenmesi ile ilgiliyken, son ikisi finansal bilgilerin açıklanması ile ilgilidir.

Bu bölümde, anketten alınan yanıtlardan hareketle, farklı muhasebe ifadeleri ile belirlenen muhasebe değerleri ile ilgili faktörlerin, Gray'in muhasebe değerlerinin ortalaması üzerinden Burundi özelinde bir değerlendirme yapılacaktır.

4.11.1. Profesyonellik- Statükoculuk

Baydoun ve diğerleri (1995), profesyonellik ve statükoculuğun, muhasebe mesleğinin yetki ve uygulanma biçimini etkilediğini ifade etmişlerdir. Benzer şekilde, Chow ve arkadaşlarına (1988) göre, profesyonellik ve statükoculuk, muhasebe sisteminin ve mesleğinin devlet tarafından standardize edilmesi ve muhasebe politikalarının esnek uygulanmasına kıyasla tek tip muhasebe politikasının uygulanmasının tercih edilmesi ile ilgilidir (Chouchane, 2010: 134).

Gelişmekte olan ülkeler, yüksek düzeyde sanayileşmiş ülkelere göre nitelikli muhasebecilere daha az ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle bu ülkelerde yüksek profesyonellik mevcut değilken, devlet ikincil bir rol oynamaktadır.

Burundi, muhasebe meslek mensuplarının sayısını artırmak için bir program başlatmıştır. Ancak, sınırlı finansman nedeniyle bu programın uygulanabilirliği tartışılmaktadır. Ayrıca, muhasebe ve yönetim alanında eğitim veren üniversiteler, büyük okullar ve teknik eğitim kurumlarında eğitim araçları yetersizdir ve kaliteli eğitim vermek için kullanılacak argümanlar tam olarak mevcut değildir.

Meslek mensupları ve muhasebe firmalarının sayısında artış olmasına rağmen, ülkede profesyonel eleman sıkıntısı yaşanmaktadır. Ndayishimiye'ye göre, Burundi'de yalnızca 10 civarında yeminli muhasebeci bulunmakta ve bunların çoğu 2017 verilerine göre yurtdışında çalışmaktadır. Şu anda 600 üyesi olan Burundi'nin OPC (Association of Professional Accountants- Muhasebe Mesleği Birliği)'si temel olarak üç kategoriden oluşuyor: denetçiler, muhasebeciler ve vergi danışmanları (http://french.xinhuanet.com/2018-11/29/c_137638054.htm).

Burundi'deki muhasebe mesleği hala yeni ve örgütlenmemiş durumdadır. Çok yakın bir zamanda (2001'de) bir muhasebe derneği yasal olarak tanınmaya başlamıştır.

Burundi Muhasebe Mesleği Birliği (OPC), 11 Mayıs 2001 tarih ve 100/053 sayılı Kararname ile oluşturulmuştur ve bir Konsey tarafından yönetilir ve bu da bir İdari Sekreterliğin desteğine sahiptir.

Anglo-Sakson ülkelerin aksine Burundi’de profesyonellik düzeyi oldukça düşüktür. Gelişmekte olan ülkelerde (Burundi dahil) profesyonellik düzeyi, büyük ölçüde, bir yandan muhasebe sistemi ve bunun uygulanmasına ilişkin kanunlar ve düzenleyici metinler tarafından yönetilen yasal gerekliliklere uygunluk ile açıklanabilir. Diğer yandan, muhasebecilerin çoğunluğu deneyim ve bağımsızlık eksikliği nedeniyle yeni muhasebe çerçevesinin gerektirdiği mesleki muhakeme düzeyine henüz ulaşamamıştır (Fatma, 2013: 35). Bu nedenle muhasebe mesleğinin gelişmesi, uluslararası standartların kullanımı üzerinde bir etkiye sahiptir. Resmi kurumların denetim mekanizması oldukça güçlüdür.

4.11.2. Tekdüzelik-Esneklik

Tekdüzelik, şirketler arasında tek tip muhasebe uygulamalarının şirketlerin ömrü boyunca uygulanmasını öngörmektedir. Baydoun ve Willett (1995), finansal tabloların teknik bir özelliği olarak tekdüzeliğin muhasebe ve Finansal tablolar açısından tutarlılığa vurgu yaptığını ifade etmektedir (Moussa, 2009: 2013). Burundi’de muhasebecilerin esnek muhasebe yöntemleri yerine tek tip muhasebe yöntemlerini tercih edebileceklerini söyleyebiliriz. Araştırmacılar, tekdüzelik düzeyi ne kadar yüksek olursa, muhasebe kural ve prosedürlerinin uygulama kalitesinin o kadar iyi olduğunu belirtmektedirler. Esnekliğin önemli olduğu muhasebe sistemlerinde alternatif muhasebe yöntemlerinin kullanımı yoğundur.

4.11.3. Muhafazakarlık(Tutuculuk)-İyimserlik

Mali tabloların kullanıcıları hakkında bilgi sahibi olmak, Burundi’deki muhasebe uygulamalarında muhafazakarlık ve gizlilik derecesi hakkında bilgi verebilir.

Bu anlamda Burundi’deki işletmelerin mali tablolarının birincil kullanıcıları dahili (işletme içi kullanıcılar-yöneticiler gibi) kullanıcılar ve vergi idaresi olsa da, yüksek düzeyde muhafazakarlık bulunmaktadır. Ancak asıl kullanıcılar yatırımcılar ve kredi verenler olduğunda muhafazakarlık ve gizlilik düzeyinin düşük olduğunu söyleyebiliriz.

Şirketler, şirketin mali durumu hakkında iç veya dış paydaşları yanıltmaktan kaçınmak için bu yaklaşımı (muhafazakarlık) kullanabilir.

Basu'ya (1997) göre muhafazakarlık, iyi (kötü) bilgiyi kazanç (kayıp) olarak tanımak için muhasebecilerin yüksek (düşük) derecede bir denetim benimsemesi eğilimini ifade etmektedir. Uygulamalardaki bu eğilim, muhasebe sonucunu mutlaka etkilemektedir (Ali Zarai ve Abderrahim, 2009: 2).

Aynı şekilde, muhafazakarlık uygulaması, şirket ile ortakları arasındaki veya ortakların kendi aralarındaki sözleşmeye dayalı ilişkilerle açıklanabilir. Her bir paydaş kendi çıkarını ön planda tutmakta ve çıkarlarını kişisel fayda maksimizasyonu üzerine temellendirmektedir. Gerçekten de şirket liderleri, servetlerini maksimize etmek için muhafazakar uygulamalara başvurmaktadır. Bu durum, hissedarlar ve yöneticiler arasında bilgi asimetrisini ortaya çıkarmaktadır.

Ball vd. (2000) muhasebenin özel kuruluşlar tarafından yönetildiği ülkelerde finansal durumun ve faaliyet sonuçlarının yayınlanmasının daha hızlı olduğunu ortaya çıkarmışlardır. Öte yandan, muhasebenin mevzuat ve kamu kurumları tarafından düzenlendiği ülkelerde, raporlama için gereken süre çok daha uzundur (Bassidi, 2017: 6). Bu esas olarak muhafazakarlıktan kaynaklanmaktadır. Bu nedenle muhafazakarlık, muhasebenin kamu otoriteleri tarafından yönetildiği ülkelerde daha belirgindir.

Givoly vd. (2007)'a göre muhasebede muhafazakarlık maliyet ilkesinin uygulanmasını esas alır. Bu ilkeye uygun muhasebe yöntem ve tahminlerinin seçimi zarar ve kârı hesaba katan kurallardaki asimetrininin bir sonucu olduğunu düşünülmektedir (Balti, 2017:18).

Ntawiratsa (2012: 14) araştırmasında, gerçeğe uygun değerle ölçümün uluslararası standartlara göre daha uygun olmasına rağmen, PCNR'nin bunu alternatif bir yaklaşım olarak gördüğünü, referans değerlendirme yönteminin tarihi maliyet değerlendirme yöntemi olarak yer aldığını ifade etmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda olduğu gibi Burundi'de meslek mensupları genellikle tarihi maliyet esasını kullanmaktadır. Gerçeğe uygun değer ilkesi ise piyasa değerini kullanarak şirket varlıklarının gerçek "fiyatını" göstermeyi amaçlamaktadır. Özellikle borsada işlem gören menkul kıymetlerin değerlemesinde

gerçeğe uygun değer yönteminin kullanımı tavsiye edilmektedir. Ne yazık ki, Burundi'de bir finans piyasasının(borsanın) olmaması bu yöntemin uygulanmasını zorlaştırmaktadır.

4.11.4. Gizlilik-Şeffaflık

Muhasebe kültüründeki gizlilik derecesi, şirketler tarafından açıklanan bilgilerin kapsamını ifade etmektedir. Bu değer, bilgilerin yayınlanmasındaki şeffaflık düzeyi ile ilişkilidir. Özellikle sermaye piyasalarının gelişmiş olduğu ülkelerde şeffaflık ön plandadır.

Uygulamada muhasebe bilgilerinin şeffaflık düzeyini belirlerken Burundi şirketlerinin verdiği cevaplara başvurulmuştur. Ankete katılanların çoğunluğu Burundi şirketlerinin büyük bir takdir yetkisi olduğunu, muhasebe şeffaflığının eksikliğini ve yayınlanan muhasebe bilgilerinin eksiksiz olmadığını ve gizliliğin ön planda olduğunu ifade etmektedirler. “Bilgi kullanıcılar için ne kadar fazla bilgi sunulması amaçlanırsa, şeffaflık seviyesi o kadar yüksek olur.

4.12. Muhasebe Standartlarına Yönelik Sonuçların Değerlendirilmesi

Bu bölümde, ankete verilen yanıtlara göre muhasebe alt kültür değişkenlerini bir arada gruplandıran farklı faktörler analiz edilmektedir.

Bu kapsamda araştırmada bu kısımda da faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizinde aralarında yüksek korelasyon olan değişkenlerin bir araya getirilmesi suretiyle faktör adı verilen genel değişkenler oluşturulmaktadır. Bu sayede değişken sayısı azaltılmış ve sınıflandırılmış olmaktadır. Ancak faktör analizine başlamadan önce değişkenlerin faktör analizine uygunluğunun araştırılması gerekmektedir. Bu amaçla Barlett testi ve KMO örneklem yeterliliği ölçütü kullanılmaktadır. Barlett testine göre sıfır hipotezinin reddedilmesi, KMO oranının da %50 ve daha üstünde bir oran olması gerekmektedir. Araştırma yapılan işletmelere yöneltilen etkin bir muhasebe standartlarına uyum için dikkate alınması gereken hususları gösteren değişkenlerin KMO oranı %50'den fazladır (0,585) ve Barlett testine göre sıfır hipotezi reddedilmektedir (Sig.Levene: 0,000). O halde etkin bir muhasebe standartlarına uyum için işletmelerde bulunması gereken özellikleri gösteren değişkenleri faktör analizine

tabi tutarak az sayıda değişkene indirgemek uygun görülmektedir. Bu değişkenler faktör isimleriyle beraber aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 4. 21. Muhasebe Standartlarına İlişkin Dikkate Alınması Gereken Hususların Faktörlere Ayrılmasını Gösteren Tablo

Sorular	Faktörler Yükleri					Ortalama
I.Faktör: Finansal bilgilerin güvenilirliği						3,6800
Uluslararası muhasebe standartları finansal bilgi kullanıcılarına daha doğru ve güvenilir bilgi sunmaktadır	,830					3,7019
Uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolar daha güvenilir bilgiler üretmektedir.	,819					3,6058
2.Faktör: Kültürel bağımsızlık düzeyi ve şirketlerin mülkiyet yapısı						2,5835
Uluslararası muhasebe standartları bütün ülkelerin kültürlerini içermektedir.		,728				2,4519
Uluslararası muhasebe standartları bütün sektörlere uygulanabilir niteliktedir.		,705				2,7115
3.Faktör: Standartların karmaşıklığı						2,7756
Uluslararası muhasebe standartlarına göre raporlama işletmelerin maliyetini artırmaktadır.			,806			3,3077
Uluslararası muhasebe standartlarında geleceğe yönelik tahminlerin olması tarafsızlığı önlemektedir.			,610			2,4423
Uluslararası muhasebe standartları muhasebe mesleğinin yükünü artırmaktadır.			,588			2,5769
4.Faktör: Gizlilik-Şeffaflık						2,9519
Mali tablolar sadece hissedarlara ve yöneticilere değil, genel kamuoyuna açık olmalıdır.				,793		3,1538
Vergi idaresi mali tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına katılmalıdır.				,750		3,0481
Uluslararası muhasebe standartlarına göre temel bilgi kullanıcıları yatırımcılar ve borç				,891		3,1923

verenlerdir.						
Burundi’de uluslararası muhasebe standartlarına yönelik yeterli düzeyde yayın (kitap, makale v.b.) bulunmaktadır.				,718		2,4135
5.Faktör: Tekdüzelik-Esneklik						3,2597
Uluslararası muhasebe standartları muhasebe politikalarının uygulanmasında daha esnektir.					,699	3,1635
Tüm şirketlerin mali tabloları standart formatlara sahip olmalıdır.					,568	3,3558
KMO: 0,585	Barlett’s Test of Sphericity - Sig: 0,000				Df : 231	

Faktörlerin açıklanan toplam varyansı %71 civarındadır. İki değişken tek kaldığından faktör olarak adlandırılmamıştır. Öte yandan faktör analizi sonucu birden fazla faktörün altında sınıflandırılan değişkenler 0,10’dan daha fazla yakınlaşma varsa binişik değişken olduğu düşüncesiyle faktör analizinden çıkarılmıştır. Toplam iki aşamada gerçekleştirilen bu çıkarma işleminden sonra muhasebe standartları ile ilgili sorulara yönelik 22 adet sorudan 13 soru ile yukarıdaki faktörler oluşturulmuştur.

Tabloda görüldüğü gibi, anket yapılan şirketlerin muhasebe standartlarına uyum için dikkat edilmesi gereken hususlar 5 ana faktörde sınıflandırılmaktadır. Bu faktörler şunlardır:

- Finansal bilgilerin güvenilirliği
- Kültürel bağımsızlık düzeyi ve şirketlerin mülkiyet yapısı
- Standartların karmaşıklığı
- Gizlilik-Şeffaflık
- Tekdüzelik-Esneklik

Firmaların muhasebe standartlarına uyumu için gerekli faaliyetlerin faktör analizi sonucunda ortaya çıkan 5 faktöre verilen yanıtların frekansları aşağıdaki tablolarda sunulmaktadır.

Tablo 4. 22. Finansal Bilgilerin Güvenilirliği

Sıra No	1.Faktör: Finansal Bilgilerin Güvenilirliği	Kişi Sayısı (N), (%)	Kesinlikle Katılmıyorum = 1	Katılmıyorum = 2	Kararsızım =3	Katılıyorum = 4	Kesinlikle Katılıyorum = 5	Toplam
1	Uluslararası muhasebe standartları finansal bilgi kullanıcılarına daha doğru ve güvenilir bilgi sunmaktadır	N	4	10	14	61	15	104
		%	3,8	9,6	13,6	58,7	14,4	100
2	Uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolar daha güvenilir bilgiler üretmektedir.	N	10	8	11	59	16	104
		%	9,6	7,7	10,6	56,7	15,4	100

Not: Ortalama=3,6800

IASC, güvenilir bilgiyi önemli hata ve önyargılardan arındırılmış bilgi olarak tanımlar ve güvenilir bilgi için beş kriteri sıralamaktadır:

- ✓ **Temsil kabiliyeti:** İşlemleri gerçeğe uygun bir şekilde yansıtmak ölçüm metodları ve açıklamalar kullanılmalıdır.
- ✓ **Tarafsızlık:** Muhasebe bilgisi herhangi bir tarafın menfaati dikkate alınmaksızın ifşa edilmelidir.
- ✓ **Özün önceliği:** Kaydedilen işlem ve olaylar, şirketin ekonomik gerçekliğini yansıtmalı ve biçimden çok özün dikkate alınması ile gerçekleşmelidir.
- ✓ **İhtiyatlılık:** Gerekli yargı ve tahminlerin uygulanmasında belirli bir ölçüde tedbirin dikkate alınması olarak tanımlanmaktadır.
- ✓ **Tamlık:** Mali tablolarda yer alan bilgiler, önemliliğin izin verdiği ölçüde ayrıntılı ve eksiksiz olmalıdır.

“Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği” faktörünün genel ortalaması (3,6800) ve aynı faktör için hesaplanan frekanslar, katılımcıların çoğunluğunun (%73,1) uluslararası

muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tabloların daha güvenilir finansal bilgi sağladığını ifade ettiğini göstermektedir.

Finansal raporlama amaçları, genel amaçlı finansal raporların kullanıcıları ve onların bilgi ihtiyaçları temel alınarak belirlenir. Bu raporların kullanıcıları hizmet alıcıları, kaynak sağlayıcılar veya özellikle belirli hizmetlerle ilgili taraflar olabilir. Bu niteliksel özellikler, genel amaçlı finansal rapordaki yer alan bilgilerin kullanıcılarının, finansal raporlama için tanımlanan hedeflere ilgi duymasını sağlayan niteliklerdir.

Ankete katılanların toplamda %72,1'i ile çoğunluğu uluslararası muhasebe standartlarının finansal bilgi kullanıcılarına daha doğru ve güvenilir bilgi sağladığını ifade etmekte ve sadece %17,3'ü bu varsayıma katılmadığını belirtmektedir.

Tablo 4. 23. Kültürel Bağımsızlık Düzeyi ve Şirketlerin Mülkiyet Yapısı

Sıra No	2.Faktör: Kültürel bağımsızlık düzeyi ve şirketlerin mülkiyet yapısı	Kişi Sayısı (N), (%)	Kesinlikle Katılmıyorum = 1	Katılmıyorum = 2	Kararsızım =3	Katılıyorum = 4	Kesinlikle Katılıyorum = 5	Toplam
1	Uluslararası muhasebe standartları bütün ülkelerin kültürlerini içermektedir.	N	21	43	15	22	3	104
		%	20,2	41,3	14,4	21,2	2,9	100
2	Uluslararası muhasebe standartları bütün sektörlere uygulanabilir niteliktedir.	N	14	45	10	27	8	104
		%	13,5	43,3	9,6	26,0	7,7	100

Not: Ortalama=2,5835

Kuşkusuz, küreselleşme önemli kültürel kazanımlar içermektedir. Son yıllarda, bu nedenle, “liberal” olarak kabul edilen Anglo-Sakson modelinin baskın bir model olarak ortaya çıkışını görmekteyiz. Amerikan etkisi özellikle kültürel yönler üzerinde güçlüdür ve kültürün temel bileşenlerine (değerler, standartlar, kurumlar) dayanan çoklu etkileşimler (şirketler, STK'larla ortaklıklar vb.) üzerinde rol oynar. Sosyokültürel etki, sosyal öğrenme eğitim, dil vb. bileşenler aracılığıyla gerçekleştirilir. Ancak, kültür söz konusu olduğunda ülkeler aynı hızda gelişmez.

“Kültürel bağımsızlık düzeyi ve şirketlerin mülkiyet yapısı” faktörünün genel ortalaması düşüktür (2,5835).

“Kültürel bağımsızlık düzeyi ve şirketlerin mülkiyet yapısı” faktör değişkenlerinin düşük ortalamaları bize cevaplayıcıların bu faktöre katılmadıklarını göstermektedir. Gerçekten de, frekans tablosu, katılımcıların %61,5'inin uluslararası muhasebe standartlarının tüm ülkelerin kültürlerini kapsadığı varsayımına katılmadıklarını göstermektedir.

Ankete katılanların yalnızca %33,7'ü uluslararası muhasebe standartlarının tüm sektörler için geçerli olduğu varsayımını onaylamaktadır ve %56,8'si uluslararası muhasebe standartlarının tüm sektörler için geçerli olmadığını ifade etmektedir.

Tablo 4. 24. Standartların Karmaşıklığı

Sıra No	3.Faktör: Standartların Karmaşıklığı	Kişi Sayısı (N), (%)	Kesimlikle Katılmıyorum = 1	Katılmıyorum = 2	Kararsızım = 3	Katılmıyorum = 4	Kesimlikle Katılmıyorum = 5	Toplam
		N	%	%	%	%	%	
1	Uluslararası muhasebe standartlarına göre raporlama işletmelerin maliyetini artırmaktadır.	N	8	20	18	48	10	104
		%	7,7	19,2	17,3	46,2	9,6	100
2	Uluslararası muhasebe standartlarında geleceğe yönelik tahminlerin olması tarafsızlığı önlemektedir.	N	22	40	22	14	6	104
		%	21,2	38,5	21,2	13,5	5,8	100
3	Uluslararası muhasebe standartları muhasebe mesleğinin yükünü artırmaktadır.	N	22	35	17	25	5	104
		%	21,2	33,7	16,3	24,0	4,8	100

Not: Ortalama=2,7756

Finansal raporlamanın amacı, bir şirketin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının gerçek bir resmini vermektir. Şirket yönetimi tarafından kullanılan finansal raporlama, yatırımcılar için de popüler bir araçtır. UFRS'nin faydalarına rağmen, özellikle Burundi gibi gelişmekte olan ekonomilerde, uluslararası bir dizi standarda geçme kararı maliyet ve zorlukları beraberinde getirmektedir. Bu maliyetlerden ve zorluklardan bazıları, yerel ortamı UFRS gerekliliklerine uyarlamakla ilgilidir.

“Standartların karmaşıklığı” faktörünün ilk değişkeni için yüksek bir ortalama yer almakta (3,3077), katılımcıların çoğunluğu uluslararası muhasebe standartlarına göre finansal raporlamanın şirketlerin maliyetini artırdığını ifade etmektedir.

Bu faktör için diğer değişkenlerin ortalamaları düşüktür (2,4423 ve 2,5769) ve yanıtlayıcılar varsayımları doğrulamamıştır.

Çoğu işletme için günümüz ortamı istikrarsız, karmaşık ve çalkantılı olarak nitelendirilebilir. Yönetim tahminleri yapmak, şirketlerin gelecekteki sonuçları tahmin etmelerini ve optimize etmelerini sağlayabilir. Girişimciler, şirket yöneticileri, yatırımcılar ve diğer paydaşlar her zaman ticari faaliyetleri için finansal tahminler ile ilgilenmişlerdir. Bu kişiler her zaman iki temel soruyu yanıtlamaya çalışmışlardır. Bu sorular şirket nasıl performans gösteriyor ve gelecekteki başarı beklentileri nelerdir?

Tablo 4. 25. Muhafazakarlık ve Gizlilik

Sıra No	4.Faktör: Gizlilik-Şeffaflık	Kişi Sayısı (N), (%)	Kesinlikle Katılmıyorum = 1	Katılmıyorum = 2	Kararsızım = 3	Katılıyorum = 4	Kesinlikle Katılıyorum = 5	Toplam
1	Mali tablolar sadece hissedarlara ve yöneticilere değil, genel kamuoyuna açık olmalıdır.	N	12	32	7	34	19	104
		%	11,5	30,8	6,7	32,7	18,3	100
2	Vergi idaresi mali tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına katılmalıdır.	N	19	17	19	38	11	104
		%	18,3	16,3	18,3	36,5	10,6	100
3	Burundi’de uluslararası muhasebe standartlarına yönelik yeterli düzeyde yayın (kitap, makale v.b.) bulunmaktadır	N	27	41	11	16	9	104
		%	26,0	39,4	10,6	15,4	8,7	100
4	Uluslararası muhasebe standartlarına göre temel bilgi kullanıcıları yatırımcılar ve borç verenlerdir.	N	10	22	15	52	5	104
		%	9,6	21,2	14,4	50,0	4,8	100

Not: Ortalama=2,9519

Mali tablo hazırlayanlara uygulanan anket sonuçlarının analizi, Burundi'deki mali tabloların ana kullanıcılarının (%51) iç ve dış kullanıcılar olduğunu, dolayısıyla düşük düzeyde gizlilik olduğunu göstermektedir.

"Şeffaflık ve Gizlilik" faktörünün genel ortalaması 2,9519'tir ve düşük düzeyde şeffaflık olduğunu ifade etmektedir. Başka bir anlatımla gizlilik ön plandadır.

Burundi şirketlerinin şeffaflık düzeyi ne kadar düşükse, uluslararası muhasebe standartlarının gerekliliklerine uygun olarak açıklama düzeyi o kadar yüksek olur.

Özet olarak, UMS/UFRS'ye yakınsama sürecine rağmen, özellikle şeffaflık konusunda farklılıklar mevcuttur. Ankete katılanlar muhasebe bilgilerinin şirket içindeki ve dışındaki tüm paydaşlara ulaşması gerektiğini söylese de Burundi şirketlerinin bilgi açıklama düzeyi henüz UMS/UFRS koşullarına ulaşmamıştır. Gerçekten de Burundi, gizlilik kurallarının önemli olduğu ve bilgi açıklama sisteminin yalnızca mali ihtiyaçlara yanıt verdiği muhafazakar bir ülkedir.

Tablo 4. 26. Tekdüzelik-Esneklik

Sıra No	5.Faktör: Tekdüzelik-Esneklik	Kişi Sayısı (N), (%)	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum = 2	Kararsızım =3	Katılıyorum = 4	Kesinlikle Katılıyorum = 5	Toplam
			= 1					
1	Uluslararası muhasebe standartları muhasebe politikalarının uygulanmasında daha esneklerdir.	N	12	17	22	48	5	104
		%	11,5	16,3	21,2	46,2	4,8	100
2	Tüm şirketlerin mali tabloları standart formatlara sahip olmalıdır.	N	11	19	11	48	15	104
		%	10,6	18,3	10,6	46,2	14,4	100

Not: Ortalama=3,2597

Tekdüzelik-Esneklik, finansal tabloların dönem bazında karşılaştırılabilir olmasını gerektirir ve şirketten şirkete farklılık göstermez. Muhasebe politikalarının ve muhasebe yöntemlerinin tüm işletmelerde (çok küçük işletmeler hariç) tek tip uygulanması,

finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırır. Ancak ekonomik kalkınmada çok önemli yeri olan küçük ve orta ölçekli işletmeler için bu tutarlılık ihmal edilmektedir. Muhasebe uygulamalarında esneklik düzeyinin artırılması, yeni yöntem ve yaklaşımların benimsenmesine olanak sağlamaktadır.

Burundi şirketlerinin çoğunluğu (% 60,6) ait oldukları sektöre (veya faaliyete) bakılmaksızın aynı formatta mali tablolar sunmaktadır. Bu yüksek düzeyde tekdüzelik, muhasebecilerin eski Ulusal Muhasebe Planından miras kalan eski alışkanlıklarıyla açıklanmaktadır. Burundi şirketlerinin mali tabloları karşılaştırılabilir niteliktedir şeklinde bir sonuca ulaşmak mümkündür.

Muhasebe standartlarına göre Tekdüzelik-Esneklik değişkeninin sıklık tablosunun sonucu, ankete katılanların uluslararası muhasebe standartlarının muhasebe yöntemlerinin uygulanmasında daha esnek olduğunu (% 54,8), ortalama 3,1923 ile doğruladığını göstermektedir. Bu faktörün genel ortalaması 3,2741'dir.

Ankete verilen yanıtlardan Burundi muhasebe uygulamalarında tekdüzelik özelliği ön planda olduğu sonucuna ulaşılabilir.

4.13. Kültürün Muhasebe Standartlarına Uyumu Üzerindeki Etkisi

Muhasebe standartlarına kültürel değerlerin etkisini araştırmak için önce her iki gruba ait soruların ortalamaları hesaplanmıştır. Bu ortalamalar yoluyla hesaplanan yeni değerler üzerinden ilgili hipotezler test edilmiştir. Başka bir anlatımla kültür değişkenlerinin ortalamalarının muhasebe değerleri ortalamaları üzerindeki etkisi test edilmiştir. Aksi halde her bir değişkenin bütün değerleri üzerinden hipotez testlerini yapmak mümkün değildir. Bir bağımsız değişkenin bir bağımlı değişken üzerindeki etkisini belirlemek için basit regresyon modeli kullanılır. Bu amaçla regresyon analizi yapılmış ve basit regresyon denklemi aşağıdaki gibi bulunmuştur.

$$\text{Muh.Standart} = 1,736 + 0,434 \cdot \text{Kültür}$$

Aşağıdaki tablodan katsayıların anlamlı olduğu, Sig.Levene (p) değerlerinden anlaşılmaktadır. Her iki p değeri de 0,05'ten küçüktür. 0,434 regresyon katsayısıdır. Regresyon katsayısının pozitif olması kültürün muhasebe standartlarına uyumu etkilediğini, pozitif yönde etki ettiğini ifade etmektedir.

Tablo 4. 27. Regresyon sonuçlarını gösteren tablo

Değişkenler	Katsayı	T	Sig.Levene (p)
Sabit	1,736	7,026	,000
Kültür	,434	5,620	,000
F: 31,579	p: 0,000	R: 0,486	

Tablodaki genel anlamlılık düzeyine bakıldığında modelin bir bütün olarak anlamlı olduğu ($p < 0,05$) anlaşılmaktadır. Yani kültürün muhasebe standartlarına etkisi bulunmaktadır denilebilir. Muhasebe standartlarına uyuma kültürel değerlerin ne kadar etkilediğini ise R belirlemektedir. Yani muhasebe standartlarına uyumdaki %48,6'lık bir değişim kültürel değerler tarafından açıklanmaktadır. Geri kalan kısmı ise diğer faktörler tarafından açıklanmaktadır. Bu nedenle araştırma yapılan işletmelerin muhasebe standartlarına kültürün etkisi çok yüksek değildir. Regresyon analizinde katsayılar açısından sonuç değerlendirildiğinde pozitif bir ilişki olduğunu söylemek mümkündür. Kültürel değerlerdeki değişimin muhasebe standartlarını pozitif bir şekilde, doğru yönlü etkilemektedir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırmada, uluslararası muhasebe standartlarına uyumda kültürün etkisi ve uluslararası muhasebe standartlarının Burundi örneğinde Afrika kıtasının standartlara uyumluluğu hakkındaki sorular analiz edilmiştir. Burundi, 2014 yılından bu yana, yeni revize edilmiş ulusal hesap planını uygulayarak muhasebe uygulamalarını uluslararası muhasebe çerçevesi UMS / UFRS ile uyumlu hale getirmeyi amaçlamaktadır.

Bu anlamda çalışmanın genel amacı, kültürel boyutların Burundi'de muhasebe standartlarının geçişi sırasında karşılaşılan sorunlar üzerinde ne ölçüde etkili olduğunu tespit etmektir.

Kültürel değerlerin muhasebe standartlarına uyumu ne ölçüde etkilediğini belirlemek için regresyon analizi kullanılmıştır.

Önceki araştırmalar (Ding ve diğerleri, 2005; Hope ve diğerleri, 2006; ve Clements ve diğerleri, 2010) kültür, ülke büyüklüğü, ekonomik ve politik faktörlerdeki farklılıkların UFRS'nin benimsenmesini ve uygulanmasını etkileyebileceğini öne sürmektedir. Ramanna ve Sletten (2009), dilsel, ekonomik, coğrafi ve politik özelliklerin ve ortak ticaret anlaşmalarının bir ülkenin UMS/UFRS'leri uygulama kararını etkilediğini ifade etmektedirler (Cardona et al., 2014: 43).

Model, Hofstede'nin ve diğer kültürel boyutların değerleri ile muhasebe değerlerinin puanlarını içermektedir.

UFRS'nin dünyanın birçok ülkesinde kullanılması sonucunda finansal tablolar arasındaki farklar ortadan kalkacak ve karşılaştırılabilir finansal bilgiler sunulacaktır. Başka bir deyişle UFRS, sosyal, politik, ekonomik ve kültürel ortamın finansal raporlama üzerindeki etkilerini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Ancak uluslararası muhasebe standartlarına geçişin önünde birtakım yapısal ve kültürel engeller bulunmaktadır. Bu engeller Burundi gibi birçok gelişmekte olan ülkede uluslararası muhasebe standartlarının neden henüz yeterince kabul edilmediğini de açıklamaktadır. Ancak unutulmamalıdır ki her ülke için farklı kültürel engeller bulunmaktadır.

Kültür, süreklilik gösteren ortak değerler sistemi olarak ifade edilmektedir. Bireylerin eylemlerine rehberlik eden bir argümandır. Ulusal kültürleri analiz etmek için

çeşitli yaklaşımlar mevcuttur. Ancak evrensel değerler üzerinden yapılan çalışmalar bizim için yararlı olabilir. Hofstede'nin (1980) modeli bu kriteri karşılamaktadır.

Burundi bağlamında kültürel değerler analiz edildiğinde düşük düzeyde bireycilik, düşük düzeyde erillik, düşük düzeyde belirsizlikten kaçınma ve yüksek düzeyde güç mesafesi ortaya çıkmaktadır.

Bu sonuçlar, bu değerlerin bir kısmının, güce olan uzaklık endeksinin düşük olması, belirsizlik kontrolünün düşük olması, yüksek bireysellik ve yüksek erillik ile karakterize edilen Anglo-Amerikan ülkelerinin kültürel değerlerinin tam tersi olduğunu göstermektedir. Gelişmekte olan bir ülke olarak Burundi kültürü ile Anglo-Amerikan kültürü zıt değerleri temsil etmektedir.

Dolayısıyla bir ülkenin muhasebe uygulamaları, o ülkenin ekonomik ortamına olduğu kadar tarih, dil, din, iş ve sosyal alışkanlıklar gibi kültürel faktörlere de bağlıdır.

Çalışma sonucunda, Hofstede'nin kültürel değerleri bağlamında ve elde edilen bilgilere göre Sahra Altı Afrika (Burundi dahil) ülkelerini diğer Anglo-Amerikan kültürü ülkeleriyle karşılaştırıldığında:

- Sahra altı Afrika (siyah) ülkeleri güç mesafesi açısından en yüksek değere sahiptir; literature göre ise en düşük değere sahip ülkeler Anglo-Amerikan ülkeleridir.
- Bireysellik-kolektivizm açısından en yüksek değerli ülkeler Anglo-Sakson ülkeleridir; en düşük değere sahip ülkeler ise Sahra Altı Afrika (topluluk kültürü) ülkeleridir.
- Erillik-Dişillik açısından en yüksek puana sahip ülkeler Anglo-Amerikan ülkeleridir; en düşük değere sahip ülkeler ise Sahra Altı Afrika ülkeleridir.
- Belirsizliği önleme açısından en yüksek değere sahip ülkeler Sahra Altı Afrika ülkeleri arasında yer almaktadır; en düşük değere sahip ülkeler ise Anglo-Amerikan ülkeleri olarak belirlenmiştir.

Ulusal kültür ile muhasebe kültürü arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek için karmaşık bir yapıya sahip olan şirket kültürünün ortak yönlerinin bulunması gerekmektedir.

Bu nedenle, bu araştırmada kültürel değerler (milli kültürü tanımlamayı mümkün kılan) ile muhasebe değerleri (bir muhasebe sisteminin özelliklerini belirlemeyi mümkün kılan) arasındaki ilişkiyi tanımlayan teorik bir model oluşturmaya çalışılmıştır.

Finansal tablolar tarafından yayılan bilgilerin karşılaştırılabilirliğini artırmak için uluslararası bir muhasebe çerçevesine bağlı kalma ihtiyacı giderek daha önemli hale gelmiştir. Ancak, belirli bir muhasebe sisteminin gelişimini belirlemede önemli rol oynayan politik veya ekonomik faktörler gibi diğer faktörler de göz ardı edilmemelidir.

Burundi şirketlerine uygulanan anket sonuçları incelenen farklı şirket kategorileri arasında muhasebe uygulamalarında farklılıklar göstermiştir.

Araştırmanın güvenilirliği %82'dir. Bu, hazırlanan anket sorularının araştırmanın amacına ulaşabileceğini göstermesi açısından önemlidir. 25 büyük işletme, 35 orta işletme, 26 küçük işletme ve 18 çok küçük işletmeden oluşan toplam 104 işletme rneği ile araştırma yapılmıştır. Bu, şirketlerin %58,7'si KOBİ ve %24' büyük şirketlerdir.

Araştırmanın hipotezi, kültürel sorular ve muhasebe sorularıyla bağlantılı faktörleri oluşturan çeşitli değişkenler için hesaplanan ortalamalar kullanılarak hesaplanan yeni değerler üzerinden test edilmiştir. Aksi takdirde, her bir değişkenin tüm değerleri üzerinde hipotezleri test etmek mümkün değildir.

Araştırmanın hipotezinin test edilmesinde hesaplanan genel anlamlılık düzeyi göz önüne alındığında, modelin bir bütün olarak anlamlı olduğu anlaşılmaktadır ($p < 0.05$). Başka bir deyişle, kültürün muhasebe standartları üzerinde etkisi olduğunu söylenmek mümkündür. R'yi hesapladıktan sonra kültürel değerlerin muhasebe standartlarına uyumu ne ölçüde etkilediği belirlenmiştir. Sonuçlar, muhasebe standartlarına uyumdaki %48,6'lık bir farklılığın kültürel değerlerle açıklandığını göstermektedir. Kültürel faktör dışındaki diğer faktörleri incelemek için detaya girilmediği için geri kalanın başka faktörlerle açıklandığı söylenbilir. Bu nedenle, regresyon analizinde katsayılar açısından değerlendirildiğinde sonuç pozitif bir ilişki olduğunu göstermektedir. Kültürel değerlerdeki değişim, muhasebe standartlarını olumlu ve pozitif yönde etkilemektedir.

Bu sebeple muhasebe standartlarına uyumu ve muhasebe bilgi sistemi düzeylerinin yükseltilmesi için aşağıdaki öneriler sunulabilir.

✓ UFRS'nin olumlu bir şekilde benimsenmesini sağlamak için IASB, gelişmiş ülkelerin basit bireyci kültüründen ziyade farklı ülkelerin kültürel değerlerini de dikkate almalıdır.

✓ Yetkili makamlar, yaratıcı muhasebe uygulamalarının görülme sıklığını azaltmak için hem nicel hem de nitel kurumsal performans bilgilerinin tam olarak açıklanmasını teşvik etmelidir.

✓ Başta IASB olmak üzere ulusal ve uluslararası muhasebe kurum ve kuruluşları ile deneyimlerinden faydalanmak üzere fikir alışverişi yapılmalıdır.

✓ Uygulayıcıların deneyimlerinden yararlanmalı ve özel sektör profesyonellerini muhasebe standardizasyonu çalışmalarına dahil edilmelidir.

Muhasebe Standartlarının gelecekte daha fazla ülkede uygulanması beklenmekte olup, hemen hemen her ülkede çeşitli kurullar vasıtasıyla ülkelerin ulusal muhasebe sistemlerinin UFRS'ye uyumunun sağlanması veya tam set olarak kabulüne ilişkin çalışmalar sürdürülmektedir. Ancak gelişmekte olan veya gelişmemiş ülkelere standartlara yönelik akademik çalışma ve kaynak eksikliği bu uyumda bir sorundur.

Bu çalışma ile muhasebe standartlarına uyumda Afrika düzeyinde ve Burundi özelinde muhasebe-kültür ilişkisi üzerine yeterli çalışma ve kaynak olmadığından literatürdeki bu boşluğa bir anlamda katkıda bulunulmuştur.

Akademik olarak daha geniş bir veri seti ile Burundi şirketleri üzerinde kapsamlı ve daha ayrıntılı çalışmalar yapılabilir. Dahası ekonomi, siyaset, vergilendirme, özelleştirme, yolsuzluk gibi diğer çevresel faktörler de gelecekte yapılacak yeni çalışmaların konusunu oluşturabilir. Başka bir anlatımla kültürel faktörlerin dışında uluslararası muhasebe standartlarına uyumda diğer değişkenlerin etkileri başka bir akademik çalışmanın konusu olabilir. Hatta yine Afrika ülkelerinden birinde veya tamamında bu şekilde bir çalışma yapmak mümkündür.

KAYNAKÇA

- Abdulkadir, M. (2012). Adoption of International Financial Reporting Standards in Developing Counties: The Case of Nigeria. *International Journal of Business and Management*. 7 (3). 151-161.
- Adhikari, A. and Tondkar, R. (1992). Environmental factors influencing accounting disclosure requirements of global stocks exchanges. *Journal of International Financial Management and Accounting*. 4 (2).75-103.
- Aghazadeh, S. M. (2004). Managing workforce diversity as an essential resource for improving organizational performance. *International Journal of Productivity and Performance Management*. 53(6). 521–531.
- Ağca, A. ve Aktaş, R. (2007). Uluslararası muhasebe/finansal raporlama (IAS/IFRS) standartları İMKB'de yer alan firmaların finansal tablolarını nasıl etkiledi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (18). 227-242.
- Ahmad, M.J., M.A, Ajmal, A.M. (2019). Barriers in Adoption of IFRS in Developed and Developing Economies: TIFS Framework. *International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE)*. 8 (4). 506-5012.
- Ahmed, A.S., Neel, M. and Wang, D. (2013). Does Mandatory Adoption of IFRS Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence. *Contemporary Accounting Research*. 30(4).
- Ali Zarai, M. et Abderrahim, M. (2009). Conservatisme comptable et coût de la dette: étude sur un échantillon d'entreprises canadiennes. *Revue Gouvernance*. 6(1). 1-51
- Alkhtani, S. (2012). The relevance and usefulness of IFRSs to Saudi Arabia. *Journal of Administrative and Economics Science*. 5(2). 21-53.
- Ampofoa, A. and Sellani, R., (2005). Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP) and International Accounting Standards (IAS): Implications for the harmonization of accounting standards. *Accounting Forum*. 29. 219–231.
- Askarany, D., Askary, S. and Yazdifar, H. (2008). Culture and accounting practices in Turkey. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*. 5(1). 66-88.
- Assidi, S. and Omri, M.A. (2012). IFRS and Information Quality : Cases of CAC 40 Companies, Global. *Journal of Management and Business Research*. 128. 74-84.
- Ayadi, S.D., Salem. R.B. (2012). La culture et le recours aux IAS/IFRS. *Dans La Revue des Sciences de Gestion*. 2. 39-48.
- Ayoub, S., Hooper, K. (2009). *Les freins culturels à l'adoption des IFRS en Europe: une analyse du cas français. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité, Contrôle et Audit*. France : Strasbourg.1-27.
- Azmi, M. F. (2010, November). “The Effect of Shariah Principles on Accounting Method for Islamic Banks”. *World Congress of Accountant*. Global Islamic Finance Leader, Deloitte
- BAD (2011). *Burundi-Documents de Strategie Pays 2012-2016*. Octobre 2011.
- Bain, C. (2016). *Course outlines*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Bakker, E. (2017). *IFRS standarts*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Ball, R. (2006). *International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors*: University of Chicago

- Ball, R., Kothari, S. and Robin, A. (2000). The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. *Journal of Accounting & Economics*. 29. 1–51.
- Balti, S. (2013). *L'influence des normes IFRS sur le conservatisme comptable: le cas français*. These de Master. Université du Québec , Comptabilité, contrôle, audit. Montréal
- Bampoky, B. (2016). Une histoire complète des difficultés de normalisation comptable OHADA: Plaidoyer pour un normalisateur adapté. 1 ère journée d'étude africaine en comptabilité et contrôle. *Centre de Recherche Entreprise et Développement (CRED)*. Université Cheikh Anta Diop de Dakar (UCAD).
- Ban, Ü. ve Yörük, N. (2003). *KOBİ'lerin finansman sorunları ve finansman sorunlarının kaynaklarının belirlenmesine yönelik uygulama*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Banque Mondiale (2019). *La Banque mondiale au Burundi*. Accès le 13 Juin 2021 <https://www.banquemondiale.org/fr/country/burundi/overview>.
- Baranenko, S. P. and Busygina, A. V. (2014). Problems and prospects of introduction of international financial reporting standards. *Economy and Society: Modern Models of Development*. 8. 70-82.
- Barbu, E. (2006). *Les entreprises françaises cotées face à l'harmonisation comptable internationale: une analyse néo-institutionnelle d'un long processus vers l'homogénéité*. Thèse de doctorat. Université d'Orléan. Science de gestion.
- Bassidi, H. (2017). The value relevance of earnings and other flow measurements: the state of the art. *Revue D'Etudes en Management et Finance D'Organisation*. (5). 1-19
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*. 24(1). 3-37.
- Baydoun, N. and Gray, R. (1990). Financial accounting and reporting in the Lebanon: an exploratory study of accounting in hyperinflationary conditions. *Research in Third World Accounting*. (1). 227–262.
- Baydoun, N. and Willett, R. (1995). Cultural relevance of western accounting systems to developing countries. *A journal of Accounting, Finance and Business Studies*. 31(1). 67-92. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1995.tb00355.x>
- Beckmann, D., Menkhoff, L. and Suto, M. (2008). Does Culture Influence Asset Managers' Views and Behavior? *Journal of Economic Behavior and Organization*. 67 (3/4). 624-643.
- Bedel, P., (2019). *KOBİ'lerin Yapısı, önemi ve finansman erişimi*. Yüksek Lisans Tezi. Selçuk. Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İktisat Ana Bilim Dalı / İktisat Bilim Dalı, Konya.
- Bekçi, İ., ve Bitlisli, F. (2012). Muhasebe-Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi*. 13(1). 61-76.
- Belias, D. and Koustelios, A. (2014). Organizational Culture and Job Satisfaction: A Review. *International Review of Management and Marketing*. 4 (2). 132-149.
- Belkaoui, A. (1983). Economic, political and civil indicators and reporting and disclosure adequacy: Empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy*. 2(3). 207-219.
- Benabdellah, S., and Teller, R. (2006). Immobilisations corporelles et immeubles de placement en IFRS: Le coût historique va-t-il résister à la juste valeur. *Revue française de comptabilité*. 386. 40-44.

- Berberoğlu, B. (2002). *Uluslar arası muhasebe standartları ile ÷lkemizdeki muhasebe standartlarının karşılaştırılması*. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi. Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü / İşletme Ana Bilim Dalı, Antalya.
- Boolaky, P. K. (2003). Counting Development in Africa: A study of the impact of colonisation and the legal systems on accounting standards in Sub-Saharan African Countries. *Delhi Business Review*.(22). 1-13.
- Bourgoin, H. (1984). *L'Afrique malade du management*. Paris: J. Picollec.
- Cardona, R. J., Castro-González, K. C. and Ríos-Figueroa, C. B.(2014). The impact of culture and economic factors on the implementation of IFRS. *Accounting & Taxation*. 6(2). 29-47
- Černe, K. (2009). Influential factors of country's accounting system development. *UDK 675.012, Review Pregledni rad.*,22(2) 66-97.
- Chairas, I.Y. and Radianto, W.E.D. (2001). Accounting harmonization in ASEAN: The process, benefits and Obstacles. *International Accounting and Finance*. 2001 (05).
- Chamisa, E. (2000). The relevance and observance of the IASC standards in developing countries and the particular case of Zimbabwe. *The International Journal of Accounting*. 35(2). 267-286.
- Chanchani, S. and Willett, R. (2004). An empirical assessment of gray's accounting value constructs. *The International Journal of Accounting*. 39 (2). 125-154. file:///C:/Users/AMIN4PC/Downloads/An_empirical_assessment_of_Grays_account%20(1).pdf
- Chouchane, B. (2010). Pertinence des normes comptables IAS/ IFRS au contexte culturel tunisien. *Dans La Revue des Sciences de Gestion*. 2010/5-6 (245-246). 129 – 140.
- Chow, L. M., Chau, G. K., and Gray, S. J. (1995). Accounting reforms in China: Cultural constraints on implementation and development. *Accounting and Business Research*. 26(1).29-49.
- Cieslewicz, J. K. (2014). Relationships between national economic culture, institutions, and accounting: implications for IFRS. *Critical Perspectives on Accounting*. 25(6). 511-528.
- Clements, C. E., Neill, J. D., and Stovall, O. S. (2010). Cultural Diversity, Country Size, And The IFRS Adoption Decision. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 26(2). 115-126. <https://doi.org/10.19030/jabr.v26i2.288>.
- Colasse, B. (2000), Harmonisation comptable internationale, dans Colasse B. *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica*, Paris.
- Cooke, T. E., and Wallace, R. S .O. (1990). Financial disclosure regulation and its environment: A review and further analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*. 9(1). 79-110.
- Çakır, A. (2014). *Faktör Analizi. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Doktora Programı*.
- Çankaya, F. , Aydoğan, E. (2008). Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumu. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11 (1). 299-329

- Çelik, O. (2005). Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci: Türkiye'nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu. . *Siyasal Bilgiler Fakültesi. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*. (1). 89-110
- Dalğar, H., Çelik, İ., Mortaş, M. (2011). Muhasebe öğrenimi gören öğrencilerin TMS/TFRS hakkındaki farkındalıklarına yönelik bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi* .(1).217– 230.
- Danjou, P. (2013). *An update on international financial reporting standards (IFRSs)*. Board member, international accounting standards board. (Originally published in French, subsequently translated into English).
- Dattin, C. F. (2009). *Impact des facteurs culturels sur les prémices du contrôle des comptes en France et chez ses voisins européens (1850 – 1929), La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit*. France:Strasbourg.
- Derbel, M.J. et Boujelbene, M.A.(2015, May). « La conformité comptabilité fiscalité et la gestion des résultats: cas des entreprises tunisiennes. » *36ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC)*, Toulouse.
- Dick, W. and Pierra, F. (2006). *Comptabilité financière en IFRS*. France: Edition Plearson.
- Ding, Y., Jeanjean, T., Hervé., S. (2005). Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture. *The International Journal of Accounting*. 40 (4). 325-350. 10.1016/j.intacc.2005.09.004.
- Doupnik, T. ve Richter, M. (2003). Interpretation of uncertainty expressions : A crossnational study. *Accounting, Organisations and Society*. 28(1). 15-35.
- Doupnik, T.S. (2008). Influence of Culture on Earnings Management: A Note. 44 (3). 317-340.
- Doupnik, T.S. and Salter, S.B. (1995). External environment, culture and accounting practices: a preliminary test of a general model of international accounting development. *The International Journal of Accounting*. 30(3). 189–207.
- Duh, R. R. (2006, October). Convergence with International Financial Reporting Standards: The Experience of Taiwan. *International Conference on Accounting Standards Taipei, Taiwan*.
- Dussault, C. (1993). *Contribution à l'élaboration d'un cadre comptable conceptuel pour un pays à faible revenu : Le cas du RWANDA*. Thèse de Doctorat non publié. Université de Paris Sciences de Gestion., Dauphin-France.
- Eroğlu, O. (2014). International human resource management and national cultural challenges. *Pamukkale University Journal of Social Sciences Institute*. 2014 (19).
- Eromonsele, P. E. (2017), Accounting models: A conceptual review. *International Journal of Marketing & Financial Management*. 5 (6). 29-35. <http://doi.org/10.5281/zenodo.821844>.
- Escaffre, L., Tort, E. (2012). *Les normes comptables internationales IAS-IFRS*. Gualino.
- Fatma, H. (2013). Facteur culturel et pratiques comptables en Algérie. *Doctorante - Université d'Alger*. 13(13). 27-38.
- Feudjo, J. R. (2010). Harmonisation des normes africaines (OHADA) et internationales (IAS/IFRS): Une urgence ou une exigence? *Dans La Revue des Sciences de Gestion*. 2010/5-6 (n°245-246).149-158.

- Georgas, J. and Greece, A. (2003). Family: Variations and changes across cultures. *The University of Athens, Greece* 6(3). <https://doi.org/10.9707/2307-0919.1061>
- Gervais, M. (1996). La réforme du système comptable dans les entreprises chinoises, *Comptabilité - Contrôle – Audit*. 1996/2 (Tome 2). 93-109.
- Givoly, D., Hayn, C., Natarajan, A. (2006). Measuring Reporting Conservatism. *Accounting Review*. 82(1). 65-106.
- Graafland, J., Kaptein, M., Schouten, C. M. D. (2006). Business dilemmas and religious belief: An explorative study among Dutch executives. *Journal of Business Ethics*. 66(1), 53-70.
- Gray, R.H. 1997. *The silent practice of social accounting and corporate social reporting in companies*. In Zadek, S., R. Evans & P. Pruzan (Eds), *Building corporate accountability: emerging practices in social and ethical accounting, auditing and reporting*. London: Earthscan.
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*. 24(1).1-15. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x>.
- Hamdi, M. (2007). *Les effets des facteurs économiques, culturels et institutionnels sur le développement de la comptabilité en Tunisie*. These de Mastere. Universite de Sfax Faculté des Sciences Economiques et de Gestion , Département de comptabilité, Tunisie.
- Hamid, S., Craig, R., Clarke, F. (1993). Religion: A confounding cultural element in the international harmonization of accounting? *Abacus*. 29(2), pp. 131-148.
- Han, S., Kang, T., Salter, S. B. and Keun, Y. (2010). A Cross-Country Study on the Effects of National Culture on Earnings Management. *Journal of International Business Studies*. 41 (1). 123-141.
- Haskins, E., Ferris, K., Selling, T. (1996). *International financial reporting and analysis: a contextual emphasis*. Homewood, IL, Irwin.
- Hassab, E., Hassan, R., Ruth, W., Said, A. (2003). The impact of environmental factors on accounting development: An Egyptian longitudinal study. *Critical Perspectives on Accounting*. 14(3). 273-292.
- Hofstede G. (1991). *Culture and Organizations: Software of the Mind*. McGraw-Hill, London.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences: International differences in work-related values*. London: Sage Publications.
- Hofstede, G. (1980b). Motivation, leadership, and organization: Do American theories apply abroad? *Organizational Dynamics, Open Journal of Leadership* 9. 42-63. [https://doi.org/10.1016/0090-2616\(80\)90013-3](https://doi.org/10.1016/0090-2616(80)90013-3).
- Hofstede, G. (1983). National Cultures in Four Dimensions- A Research-based Theory of Cultural Differences among Nations. *International Studies of Management & Organizations*. 13 (1-2). 46-74.
- Hofstede, G. (1994). The business of international business is culture. *International Business Review*. 3(1). 1–14. doi:10.1016/0969-5931(94)90011-6
- Hofstede, G. (2001). *Culture's consequences: Comparing values, behaviours, institutions and organisations across nations*. Sage Publication.
- Hofstede, G. and Hofstede G. J. (2005). *Cultures and organizations*. Software of the mind, New York: McGraw Hill.

- Hofstede, G. H. (1984). *Culture Consequences: International Differences in Work Related Values*. Sage Publications, Beverly Hills, CA.
- Hofstede, G. H. (1997). *Cultures and organizations: Software of the mind*. USA: New York: McGraw-Hill.
- Hofstede, G. H. and Bond, M. H. (1988). The Confucius Connection: From Cultural Roots to Economic Growth. *Organizational Dynamics*. 16. 4-21.
- Hofstede, G., and Michael H. B. (1984). Hofstede's culture dimensions: An independent validation using rokeach's value Survey. *Journal of Cross-Cultural Psychology*. 15(4). 417-433.
- Hofstede, G., Hofstede, G. J. and Minkov, M. (2010). *Cultures and Organizations: Software of the Mind* (Rev. 3 rd ed.). New York: McGraw-Hill.
- Hope, O., Jin, J., and Kang, T. (2006). Empirical evidence on jurisdictions that adopt IFRS. *Journal of International Accounting Research*. 5. 1–20.
- House R., Javidan M., Hanges P., Dorfman P. (2002). Understanding cultures and implicit leadership theories across the globe: an introduction to project GLOBE, *Journal of World Business*, vol. 37(1).3-10.
- Hove, M. R. (1990). The inappropriate uses of international accounting standards in less developed countries: The case of international accounting standards number 24 related party disclosures concerning transfer prices. *International Journal of Accounting*. 24. 165-179
- Ismael, A.Y.A. and Babiker, M.E.M. (2016). The Relationship between Accounting Education & Accounting Practice, *International Journal of Economics and Finance*. 8(10). 220-230
- Jaggi, B. and Low, P. Y. (2000). Impact of Culture, Market Forces and Legal System on Financial Disclosures. *The International Journal of Accounting*. 35(4). 495- 519.
- James, S. (2009). The Relationship between Accounting and Taxation. *School of Business and Economics, University of Exeter, Streatham Court, Rennes Drive, Exeter*. 1-23
- Karabınar, S. (2005). *Muhasebe İklimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Karabınar, S. (2006). Muhasebe iklimini küresel düzeyde yönlendiren kuruluşlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 31. 141-148.
- Karabınar, S., Demirci, Ş. D. and Kıymaz, M. (2014, Mayıs). “Yakınsamanın geldiği nokta: muhasebe kültürü bölgelerinde UFRS’lerin uygulanma durumu”. *2nd International Symposium on Accounting and Finance*, Bursa.
- Karagöz, Y. and Kösterelioğlu, İ. (2008). İletişim becerileri değerlendirme ölçeğinin faktör analizi metodu ile geliştirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 21. 81-98.
- Katto, J. (2010). Communicating in Africa. *Conference proceedings of the 1st African IFRS conference held*, Cape Town.
- Kedia, B. L., and Bhagat, R. S. (1988). Cultural Constraints on Transfer of Technology across Nations: Implications for Research in International and Comparative Management. *The Academy of Management Review*. 13(4), 559–571. <https://doi.org/10.2307/258375>
- Kiracı, M., Köse, T. (2002). IASC, FASB ve TİMÜDESK’deki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 3(1). 47-70.

- Larson, R. K. and Kenny, S. Y. (1995). An empirical analysis of international accounting standards, equity markets and economic growth in developing countries. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 6(2).130-157.
- Latridis, G. and N.L. Joseph (2005). A Conceptual Framework of Accounting Policy Choice Under SSAP 20. *Managerial Auditing Journal*. 20(7). 763-778.
- Leuz, C. and Verrecchia, R. E. (2000). The economic consequences of increased disclosure. *Journal of Accounting Research*. 38. 91-124.
- Mackenzie, B. vd. (2013). *Interpretations and applications of international financial standards*. Somerset: Willey Inc.
- Melis, A. (2005). Financial Statements and Positive Accounting Theory. The Early Contribution of Aldo Amaduzzi. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=695041, 06.04.2006.
- Miaze, H. (2014). Problems of Implementing of International Financial Reporting Standards in Bangladesh. *European Journal of Business and Management*. 6(36). 174-181.
- Michel, G. (1996). La réforme du système comptable dans les entreprises Chinoises. *Comptabilité - contrôle - audit/Tome*. 2(2). 93-109.
- Mirza, A. A., Holt, G. and Knorr, L. (2008). *Practical Implementation guide and workbook (I.baski)*. New Jersey: Wiley & Sons Inc.
- Moussa, I. (2009). *Evolution et adaptabilité du système comptable en Libye par rapport aux changements environnementaux: étude du facteur culturel*. Thèse de Doctorat , Université d'Auvergne Faculté des Sciences Economiques et de Gestion , Département de comptabilité, Département de Gestion, Libye.
- Moussa, M.A. (2020). Normes comptables internationales en Afrique : réalités et opportunités. *Revue d'études en management et finance d'organisation*. 11/2020. 1-20
- Mueller, G. G., Gernon, H. and Meek, G. (1994). *Accounting: An international perspective*. New York: Business One Irwin.
- Nassar, M. A. (2013). Accounting Education and Accountancy Profession in Jordan: The Current Status and the Processes of Improvement. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4 (11). 107-120.
- Niyuhire, P. (2010). Financement de la croissance des entreprises agro-industrielles burundaises. *Institut de Developpement Economique Du Burundi, IDEC*. 3(5).
- Nobes, C. W. and Parker, R. H. (1981). *Comparative International Accounting*. Oxford: Philip Allan Publishers Ltd.
- Novin, A. M. and Baker, J. (1990). Enhancing Accounting Education and the Accounting Profession in Developing Countries. *Foreign Trade Review*. 25(3). 247-257.
- Ntawiratsa, R. (2012). Contenu informationnel du plan comptable national révisé du Burundi. *Université du Burundi, FSEA-CURDES, B.P. 1049, Bujumbura, Burundi*.
- Owolabi, A. and Iyoha, F.O. (2012). Adopting International Financial Reporting Standards (IFRS) in Africa: benefits, prospects and challenges. *African J. Accounting, Auditing and Finance*.1 (1). 77-86.
- Özkan, M. , Terzi, S. (2012). Finansal raporlama açısından marka değerinin ölçümü ve değerlendirilmesi. *Öneri.C.10.S.38.87-96*.

- Öztürk, E. (2015). Muhasebedeki değerlendirme yaklaşımları üzerine kültürel bir değerlendirme. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studie.* (1)3. 17– 33.
- Özyaşar, H. (2007). *Uluslararası Pazarlamada Çevresel Faktörlerden Kültürün Yeni Ürünlerin Kabulüne Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kütahya
- Parker, L. D. (2007). Professionalisation and UK accounting education: academic and professional complicity – A commentary on Professionalising claims and the state of UK professional accounting education: some evidence. *Accounting Education.* 16(1). 43– 46.
- Parker, L.D. (1984). Control in organisational life: the contribution of Mary Parker Follett. *The Academy of Management Review.* 9 (4). 736-745.
- Pendati, M. (2016). *Cultural implications on management practices in Cameroon. A thesis of PhD University of Wales Trinity Saint David, Department of Philosoph, Cameroon.*
- Pequignet, L. B. (2017). *L'influence des facteurs socio-culturels sur le développement économique et social. Le cas de l'Afrique Subsaharienne, Suisse.*
- Perera, H. (1989). Towards a framework to analyze the impact of culture on accounting. *The International Journal of Accounting.* 24(1). 42-56.
- Perera, H., and Mathews, M. R. (1990). The cultural relativity of accounting and international patterns of social accounting. *Advances in International Accounting.* 3(3). 215-251.
- Peterson, B. (2004). *Cultural intelligence: A guide to working with people from other cultures.* Yarmouth, ME: Intercultural Press.
- Pintaux, P. (2002). *Le système comptable ouest-africain SYSCOA: l'intégration économique par la comptabilité . Tertiaire 104, pp. 44-56.*
- Platet –Pierrot, F. (2009). *L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable : Etude du message du Président des sociétés cotées françaises.*
- Raffournier B., Haller A. et Walton P. sous la dir. de (1997), *Comptabilité internationale,* Vuibert.
- Raffournier, B., vd. (1997). *Comptabilité internationale.* Paris: Editions Vuibert.
- Ramanna, K. Sletten, E. (2009). *Why do countries adopt IFRS?* Harvard Business School. 4(5). 9-102.
- Randriamiarana, J. (2015). The role of accounting in economic development: case of IFRS adoption in Western Africa. *Recherches en Sciences de Gestion.* 5(110). 61-85.
- ROSC & AA (2014). *Rapport de revue de la profession comptable et du cadre de normalisation de l'audit au Burundi,* Mai 2014.
- Salter, S. B. ve Niswander, F. (1995). Cultural Influence On The Development of Accounting Systems Internationally: A Test Of Gray's [1988] Theory. *Journal of International Business Studies.* 26 (2). 379-397.
- Samuel J.M., Oliga J.C. (1982). Accounting Standards in Developing Countries. *International Journal of Accounting Education and Research.* 18(1). 69-88.
- Savoie, B. (2019). Secteur privé et développement. Financement des PME en Afrique: Quoi de neuf? *Revue de Proparco* 56.

- Schultz, J., Joseph, J. ve Thomas, J. L. (2001). The impact of national influence on accounting estimates: implications for international accounting standard-setters. *The International Journal of Accounting*. 36(3). 271-290.
- Schwartz, S. H.(1999). A Theory of Cultural Values and Some Implications for Work.. *An International Review*. 48(1). 23-47. <https://doi.org/10.1111/j.1464-0597.1999.tb00047.x>.
- Shareia, B. (2016). Accounting Information Systems in Developing Countries, *Journal of Business & Economic Polic.* (3). 1. 46-57.
- Siaga, S. F. (2012). *Challenges to the adoption of international finance reporting standards in Africa*. Master's thesis. University of Johannesburg.Faculty of Economic and Financial Sciences, South Africa.
- Stulz, R. and Williamson, R. (2003) Culture, openness, and finance, *Journal of Financial Economics*. 70(3). 313 –349.
- Szilagy, E. (2016). *Des différences culturelles dans le management et la négociation*. Institut francais.
- Şensoy, H.B. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu. Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Ankara.*
- Tchokote, I.D. (2019). The influence of IAS/IFRS on the new OHADA general chart of accounts. *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 15(1). 465-474
10.17265/1548-6583/2019.10.001.
- Temimi, N. (2011). *Le rôle des dimensions culturelles de Hofstede en regard du fonctionnement interne des équipes de travail pluriculturelles*. Thèse de Doctorat, Université de Montréal, Faculté des arts et des sciences, Département de psychologie, Canada: Montréal
- Ulusan, H. (2005). Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin kabulü veya IAS/IFRS'ye uyum. *Muhasebe ve Denetim Bakış*. 15/2005. 9 – 30.
- Varıcı, İ. ve Özdemir, F. S. (2013). Uluslararası finansal raporlama standartlarına yönelişin kültür bağlamında değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. 23(119).15-41.
- Violet, W. J. (1983). The development of international accounting standards: an anthropological perspective. *International Journal of Accounting Education and Research*. 18(2). 1-12.
- Volonté, C., (2015). Culture and Corporate Governance: The Influence of Language and Religion in Switzerland, Erschienen in: *Management International Review* . 55 /2015. (1). 77-118. <https://dx.doi.org/10.1007/s11575-014-0216-5>.
- Wallace, R. S. O. (1990). Accounting in developing countries: A review of the literature. *Research in Third World Accounting*. 1(1). 3-54.
- Yalın, A. (2014). *Müşteri İlişkileri Yönetiminde Kültür Faktörü ve Sağlık alanında Bir Uygulama*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İletişim Bilimleri Anabilim Dalı Doktora Tezi. İstanbul.
- Yepdo, F.G. (2019). Harmonisation des normes comptables internationales et OHADA : une analyse critique des parties prenantes, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit* .11/ 2014. 686-706.
- Yükçü, S. H. Baklacı ve P. Evrim, (1997). Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *XVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*.

- Yüksel, M. (2013). Örgütsel Politika, Hofstede'nin Örgüt Kültür Boyutları, İş Tutumları ve İş Çıktıları İlişkisi. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi*. Balıkesir.
- Yüksel, Y., Durna, T. (2015). The adaptability of management models across cultures. *International Journal of Economic and Administrative Studies*. 14/2015. 296-316.
- Zéghal, D., Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*. 41(4). 373-386.

EKLER

EK 1: Anket Formu

Değerli Katılımcı;

Bu anket (soru) formu, Ondokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Anabilim Dalı'nda yürütülen bir akademik çalışmaya veri teşkil etmek üzere size sunulmuştur.

Vereceğiniz cevaplar kesinlikle gizli tutulacaktır. Genel bir değerlendirme yapılacağından isim istenmeyecektir. Hedefimize ulaşmak için anket formunun tarafınızca eksiksiz ve önemsenerek doldurulması gerekmektedir.

Çalışmamıza katkıda bulunduğunuz için teşekkür ederiz.

Doç.Dr. İdris VARICI
OMÜ İİBF Öğretim Üyesi

Philbert NIZIGIYIMANA
OMÜ İİBF Yüksek Lisans Öğrencisi

1. BÖLÜM: GENEL SORULAR

(Aşağıda Verilen İfadelerden Size Uygun Olan Birini İşaretleyiniz)

1-Eğitim seviyesi:

Ortaokul

Lisans

Yüksek Lisans

Doktora

Diğer

2-Mesleki Deneyim:

0- 5 yıl

5-10yıl

11-15 yıl

16-20 yıl

21 ve üzeri

3-Şirketin büyüklüğü:

Çok küçük (0-9 çalışan)

Küçük (10-49 çalışan)

Orta (50-499 çalışan)

Büyük(500'den fazla çalışan)

4- Şirket sektörü:

Kamu

Özel

5-Borsada listelenmiştir:

Evet

Hayır

6-Şirket türü:

Anonim şirket

Limited şirket

Diğerler

7-İşletmenizde hangi hesap planı kullanılıyor?

1975 Eski Ulusal Muhasebe Planı

2012'de Revize Edilen Yeni Ulusal Hesap Planı

8-Hangi finansal tabloları düzenlemektesiniz? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz):

Bilanço

Gelir tablosu

Nakit akış tablosu

Dipnotlar

Özkaynak değişim tablosu

Diğerler

9-Yeni muhasebe sistemi uygulamasının aşağıdakilerden hangisini desteklediğini düşünüyorsunuz?

Daha ekonomik karar verme

Muhasebe bilgilerinin kalitesinde bir gelişme

Şeffaflığın artırılması

Finansal tabloların daha iyi anlaşılması

Karşılaştırılabilirliğin artması

Finansal raporlamada güven oluşturur

Diğerler

2. BÖLÜM: MUHASEBE STANDARTLARINA YÖNELİK SORULAR

(Aşağıda Verilen İfadelerden Size Uygun Olan Birini İşaretleyiniz)

1- Vergi idaresi mali tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına katılmalıdır.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

2- Uluslararası muhasebe standartları gereklidir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

3- Uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanan finansal tablolar daha güvenilir bilgiler üretmektedir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

4- Uluslararası muhasebe standartlarında yer alan açıklamalar uygulama için yeterlidir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

5- Uluslararası muhasebe standartlarında geleceğe yönelik tahminlerin olması tarafsızlığı önlemektedir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

6- Uluslararası muhasebe standartları finansal bilgi kullanıcılarına daha doğru ve güvenilir bilgi sunmaktadır.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

7- Uluslararası muhasebe standartlarında yer alan teorik bilgiler uygulama için yeterlidir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

8- Uluslararası muhasebe standartları daha karmaşık bir muhasebe sistemini içermektedir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

9- Uluslararası muhasebe standartları muhasebe mesleğinin yükünü artırmaktadır.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

10- Uluslararası muhasebe standartlarına göre raporlamam işletmelerin maliyetini artırmaktadır.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

11- Uluslararası muhasebe standartlarında yer alan değerlendirme ölçütleri varlık ve kaynakları daha doğru ifade etmektedir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

12-Uluslararası muhasebe standartları muhasebe politikalarının uygulanmasında daha esneklerdir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

13-Uluslararası muhasebe standartları bütün sektörlerde uygulanabilir niteliktedir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

14-Uluslararası muhasebe standartları bütün ülkelerin kültürlerini içermektedir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

15-Burundi’de uluslararası muhasebe standartlarına yönelik yeterli düzeyde yayın (kitap, makale v.b.) bulunmaktadır.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

16- Tüm şirketlerin mali tabloları standart formatlara sahip olmalıdır.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

17- Muhasebe sistemi seçildikten sonra değiştirilmemelidir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

18- Eyalet şirketlerinde standardizasyon seviyesi yükseltilmelidir

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

19- Uluslararası muhasebe standartlarına göre temel bilgi kullanıcıları yatırımcılar ve borç verenlerdir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

20-Mali tablolar sadece hissedarlara ve yöneticilere değil, genel kamuoyuna açık olmalıdır.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

21-Yönetim ve hissedarlara ilişkin bilgiler mali tablolarda yer almalıdır.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

22- Yönetim tahminleri mali tablolara dahil edilmelidir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

3.BÖLÜM: KÜLTÜREL SORULAR

(Aşağıda Verilen İfadelerden Size Uygun Olan Birini İşaretleyiniz)

1-Birey, kendisini, kişisel ve aile çıkarlarını organizasyonun üstünde tutma eğilimindedir (başka bir deyişle, bireysel / aile hedefleri grup hedeflerinden önceliklidir).

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

2-Grubun başarısı bireysel başarıdan çok önemlidir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

3-Erkekler sorunların üstesinden gelmek ve çözüm bulmak için kadınlara göre daha maharetlidir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

4-Erkekler problemleri genellikle mantıksal analizle çözerler, kadınlar problemleri genellikle sezgi ile çözerler.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

5-Şirket üyeleri yeni fikirlere ve risklere daha açık olmalıdır.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

6-Şirket çalışanları, görevlerini yerine getirmelerinin zor olduğu durumlarda başarısızlıktan korktukları için bu görevlerden kaçınırlar.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

7- Şirkette, insanlar arasındaki eşitsizlikler beklenen ve kabul edilen bir olgudur.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

8-Yüksek mevkilerdeki kişiler (liderler) çoğu kararı astlarına danışmadan alırlar.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

9-Liderler, nihai kararları vermeden önce grup üyelerine (bireysel veya grup halinde) danışırlar.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

10-Alt mevkilerdeki kişiler, üst mevkilerdeki kişilerin kararlarına her zaman katılırlar.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

11-Bireyler diğerleriyle, kurumlarla ve geleneklerle ilişkilerinde statükoyu korumaya çalışmaktadırlar.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

12-Şirkette güçlü bir aile kimliği vardır.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

13-Şirketteki liderler ile astları arasında güçlü bir bağ vardır.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

14-Ülkemizin geleneksel ve alışılmış değerleri muhasebe standartlarının uygulanmasında önemli etkiye sahiptir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

15-Düşük düzeyde teknolojik gelişme, uluslararası muhasebe standartlarına geçişte olumsuz bir etkiye sahiptir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

16-Çalışan, şirkete fayda sağlayacağını düşünse bile, şirketin kurallarına saygısızlık etmemelidir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

17-Bir ülkede resmi dil olarak İngilizce öğrenmek, uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesini teşvik eder.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

18- Burundi'nin muhasebe standartları, ülkenin sosyoekonomik, yasal ve politik ortamını dikkate alır.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

19- Muhasebe standartlarının yazıldığı dilin (İngilizce) Burundi gibi Fransızca konuşulan ülkelerde bu standartların uygulanmasının zorluklarından biri olduğunu düşünmekteyim.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

20-Anglo-Amerikan kültürüne sahip ülkelerin, Fransızca konuşulan ülkelere göre uluslararası muhasebe standartlarını daha kolay benimsediğini düşünüyorum

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

21-Eğitim seviyesi muhasebe standartlarına geçişte temel etkenlerden biridir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

22-Burundi'deki muhasebe eğitim sistemi muhasebe standartlarının anlaşılması için yeterlidir.

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle Katılıyorum (5)

23- Ülkede muhasebe standartlarının uygulanmasında dinin etkili bir unsur olduğunu düşünüyorum(burada Hristiyan dinini ve İslam dinini dikkate alınız)

Kesinlikle Katılmıyorum (1)

Katılmıyorum (2)

Kararsızım (3)

Katılıyorum (4)

Kesinlikle

Katılıyorum(5)

ETİK KURUL KARARI



ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER ARAŞTIRMALARI ETİK KURUL KARARLARI

KARAR TARİHİ	TOPLANTI SAYISI	KARAR SAYISI
28.05.2021	05	2021/485

KARAR NO: 2021-485
Üniversitemiz Lisansüstü Eğitim Enstitüsü öğrencisi Phılbert NIZIGIYIMANA'nın Doç. Dr. İdris VARICI danışmanlığında " Afrika'da Uluslararası Muhasebe Standartlarında Yaşanan Sorunlarda Kültürün Etkisi : Burundi Cumhuriyeti Örneği" isimli yüksek lisans tezine ilişkin anket ve bilgisayar ortamında anket/test çalışmalarını içeren 14993 sayılı dilekçesi okunarak görüşüldü.

Üniversitemiz Lisansüstü Eğitim Enstitüsü öğrencisi Phılbert NIZIGIYIMANA'nın Doç. Dr. İdris VARICI danışmanlığında " Afrika'da Uluslararası Muhasebe Standartlarında Yaşanan Sorunlarda Kültürün Etkisi : Burundi Cumhuriyeti Örneği" isimli yüksek lisans tezine ilişkin anket ve bilgisayar ortamında anket/test çalışmalarının kabulüne oy birliği ile karar verildi.

ÖZGEÇMİŞ

Philbert NIZIGIYIMANA, liseyi Burundi'de bitirdikten sonra Burundi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yönetim ve İdari bölümünden 14.12.2016 tarihinde mezun oldu. 2018 yılında Ondokuz Mayıs Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans programına girdi. Philbert NIZIGIYIMANA, Kirundi (Anadil), Fransızca, İngilizce ve Türkçe bilmektedir.

İletişim bilgileri

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0492-79>

Konferanslar / sunumlar

1. Nizigiyimana, P. Burundi'de muhasebe sistemi çerçevesi. *9.Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu, Transatlantik Hotel & Spa Hotel, Antalya/TÜRKİYE*. 28-30 Mayıs 2022.
2. Nizigiyimana, P. Afrika'da Uluslararası Muhasebe Standartlarında Yaşanan Sorunlarda Kültürün Etkisi: Burundi Cumhuriyeti Örneği. *8.Uluslararası Marmara Fen ve Sosyal Bilimler Kongresi, Ramada Plaza by wyndham İzmit/Kocaeli/Türkiye, IMASCON 2022 Spring Mayıs 13-14, 2022*.