

**ULUSLARARASI MUHASEBE EĞİTİM STANDARTLARI
ÇERÇEVESİNDE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI'NIN KULLANIMINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER
VE ADIM ÜNİVERSİTELERİ'NDE BİR UYGULAMA**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora Tezi
İşletme Anabilim Dalı
Genel İşletme Programı**

Hilal SARI ÖZGÜN

**Danışman
Prof. Dr. Hakan SARITAŞ**

**Ocak 2018
DENİZLİ**

DOKTORA TEZİ ONAY FORMU

İşletme Anabilim Dalı, Genel İşletme Programı öğrencisi Hilal SARI ÖZGÜN tarafından, Prof. Dr. Hakan SARITAŞ yönetiminde hazırlanan “**Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Çerçevesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Kullanımını Etkileyen Faktörler ve ADIM Üniversiteleri'nde Bir Uygulama**” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 26.01.2018 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.


Jüri Başkanı

PROF.DR.YUSUF KADERLİ


Jüri-Danışman

PROF.DR. HAKAN SARITAŞ


Jüri

DOÇ.DR.İLHAN KÜÇÜKKAPLAN


Jüri

DOÇ.DR. ENDER COŞKUN


Jüri

YRD.DOÇ.DR. EYMEN GÜREL

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 14/02/2018 tarih ve 08/09 sayılı kararıyla onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet
Vefa NALBANT
Enstitü Müdürü



Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulguların analizinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet edildiğini; bu çalışmaların doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğini beyan ederim.



Hilal SARI ÖZGÜN

ÖN SÖZ

Yüksek Lisans ve Doktora çalışmalarım sırasında, kendilerinden ders aldığım bütün hocalarıma; doktora tezimin hazırlanmasında çalışmalarına büyük katkısı olan danışman hocam Prof. Dr. Hakan SARITAŞ'a ve juri üyelerine, ayrıca engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım tüm hocalarıma, meslektaşım olan Öğr. Gör. Veli Rıza Kalfa'ya, süreci tamamlamak için bütçesinden yararlandığım PAÜ BAP birimine ve görevli arkadaşlara, tezimi hazırlama aşamasında desteklerini benden hiç esirgemeyen başta sevgili annem Hadiye SARI'ya, sevgili babam Mustafa Zeki SARI'ya, ve her türlü desteğini her daim hissettiğim sevgili eşim Muzaffer Murat ÖZGÜN'e teşekkürü bir borç bilirim.

ÖZET

ULUSLARARASI MUHASEBE EĞİTİM STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN KULLANIMINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER VE ADIM ÜNİVERSİTELERİ'NDE BİR UYGULAMA

Sarı Özgün, Hilal
Doktora Tezi
İşletme Ana Bilim Dalı
Genel İşletme Doktora Programı
Tez Yöneticisi Prof. Dr. Hakan Sarıtaş
Ocak, 2018, ix+120 Sayfa

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nda 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren finansal tabloların hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'nin uygulanması öngörülmüş olup, TMS/TFRS'nin uygulama kapsamının belirlenmesi konusunda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) yetkilendirilmiştir. Böylelikle, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu TFRS'nin uygulama mecburiyeti getirilmiştir. TFRS, UFRS'nin Türkçe çevirisidir. UFRS ile sağlanacak olan tek bir raporlama dili, aynı zamanda muhasebe dünyasında nitelikli eleman ihtiyacı doğurmaktadır. Rekabet avantajını elde edebilmek amacı ile ülkeler hem finansal raporlama standartlarına hem de eğitim standartlarına önem vermektedirler. Bu çalışmanın amacı; ADIM Üniversiteleri'nde muhasebe derslerinde, UFRS ders kapsamı üzerinde etkili olan faktörlerin belirlenmesidir. Bu sebeple ADIM Üniversiteleri'nde muhasebe derslerini veren akademisyenlere Aldegre'nin (2017) daha önce kullanmış olduğu anket çalışması uygulanmıştır. Çalışma; ölçekli ve yapılandırılmış anket soruları ile akademisyenlerin sahip oldukları genel özellikler ve muhasebe ders müfredatı içindeki UFRS ders kapsamını, ADIM Üniversiteleri'nde UFRS'nin benimsenmesine dair tutum ve davranışlardan sonra iş hayatında öğrencilerin UFRS kullanımına dair hazır bulunmalarıyla ilgili algıları dahil diğer değişkenleri içermektedir. Ayrıca çalışmada bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi görebilmek için lojistik regresyon modeli geliştirilmiştir. Akademisyenlerin Türkiye'de standartların uygulanabileceğine dair inançları, UFRS ile ilgili eğitim almaları arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişkiler tespit edilmiştir. Çalışmanın bağımlı değişkeni UFRS ders kapsamıdır. UFRS ders kapsamı üzerindeki bu çalışma, UFRS'ye geçişle ilgili algıların, UFRS ders kapsamı üzerinde nasıl etki bıraktığıyla ilgili bir ayrım gözetmesiyle muhasebe literatürüne katkıda bulunabilecektir. Çalışma; akademisyenlerin günümüz UFRS eğitimini ve durumunu değerlendirebilmelerine olanak sağlayabilir.

Anahtar Kelimeler; UFRS, Muhasebe Eğitimi, Lojistik Regresyon Analizi

ABSTRACT**FACTORS EFFECTIVE ON USAGE OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS WITHIN THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS: A CASE STUDY AT THE ADIM UNIVERSITIES**

Sarı Özgün, Hilal
Doctoral Thesis

Business Administration Department
Business Administration Phd.

Advisor of Thesis: Prof.Dr. Hakan Sarıtaş

January, 2018, x + 120 Pages

Turkish Commercial Law (TCL) with 6102 serial number Obligates Adoption of Turkish Accounting Standards / Turkish Financial Reporting Standards (TAS/TFRS) in preparation of financial statements after January 1st, 2013; and The Public Oversight Accounting and auditing Standards Authority (POA) is authorized to determine the scope of the TMS/TFRS practice. Hence it is introduced to practice TFRS in line with the International Financial Reporting Standards (UFRS). TFRS is Turkish translation of the UFRS. The universal reporting language provided by the UFRS will further necessitate qualified employee. In order to improve individual competitive strength, countries need to place emphasis on financial reporting standards as well as educational standards. The objective of the present study is to determine the factors effective on the scope of the UFRS coverage in the accounting courses at the ADIM Universities. To that end, a survey study utilized by Aldegre (2017) earlier was conducted on faculty members at the ADIM Universities, who lectures accounting course. This survey is comprised of questions scaled and structured to determine general characteristics of academicians, the scope of the UFRS within accounting course, attitude and behaviors towards adoption of the UFRS at the ADIM Universities as well as students' readiness towards the UFRS in their professional life. Moreover, a logistic regression model was developed to discover the relationship between dependent and independent variables. Significant relationship was determined between beliefs of academicians from the accounting departments regarding application of UFRS standards in Turkey and covering these standards in accounting current curriculum. The scope of the UFRS within the accounting course is taken as dependent variable of the study. It is believed that the present study will contribute into accounting literature by distinguishing the impact of perceptions towards the UFRS transition on the UFRS content in the accounting course. This study is expected to allow academicians to evaluate current UFRS education as well as its status.

Key Words: IFRS, Accounting Education, Logistic Regression Analysis

İÇİNDEKİLER

ULUSLARARASI MUHASEBE EĞİTİM STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI'NIN KULLANIMINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER VE ADIM ÜNİVERSİTELERİ'NDE BİR UYGULAMA

ÖN SÖZ.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	ix
TABLolar	x
GİRİŞ	1

I.BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ

1.1 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Amacı ve Önemi	4
1.2 Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları	7
1.2.1 Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)	9
1.2.2 Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK).....	10
1.2.3 Sermaye Piyasası Kurulu(SPK).....	12
1.2.4 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	14
1.2.5. KOBİ’ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı	16
1.2.6. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.....	17
1.2.7 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.....	19

II. BÖLÜM

MUHASEBE EĞİTİMİ VE ULUSLARARASI MUHASEBE EĞİTİM STANDARTLARI

2.1 Muhasebe Eğitimi	23
2.1.1 Muhasebe Eğitiminin Amacı ve Önemi	26
2.1.2 Muhasebe Eğitiminin Gerekliliği.....	27
2.1.3 Muhasebe Eğitiminde Değişikliklere Neden Olan Durumlar	27
2.2 Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları	29
2.2.1 Muhasebe Eğitim Standartları	29
2.2.1.1 UMES 1, Muhasebe Mesleği Eğitimine Giriş Gereklileri Standardı.....	31
2.2.1.2 UMES 2, İlk Mesleki Gelişim - Teknik Yetkinlik	33
2.2.1.3 UMES 3, İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Beceriler.....	42
2.2.1.4 UMES 4, İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar	46

2.2.1.5 UMES 5, İlk Profesyonel Gelişim – Uygulama Deneyimi Gereklilikleri	49
2.2.1.6 UMES 6, Mesleki Yeterlilik ve Yetkinliğin Değerlendirilmesi Standardı ...	54
2.2.1.7 UMES 7, Sürekli Mesleki Eğitim Standardı.....	56
2.2.1.8 UMES 8, Denetim Uzmanları için Yetkinlik Gereksinimleri Standardı	58
2.3 TMS/TFRS Eğitimi ve Uluslararası Muhasebe Standartları Eğitimi ile İlgili Yapılan Çalışmalar	64
2.4 UFRS Eğitim ve Öğretimiyle İlgili Sorunlar	69

III. BÖLÜM

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ KULLANIMI ETKİLEYEN FAKTÖRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1 Araştırma Hakkında Genel Bilgiler	70
3.2 Araştırmanın Önemi.....	70
3.3 Araştırma Soruları ve Hipotezleri.....	71
3.4 Araştırmanın Amacı	73
3.5 Araştırmanın Evren ve Örneklemi.....	74
3.6 Araştırmanın Kabulleri.....	75
3.7 Araştırmanın Kısıtları	76
3.8 Araştırmanın Yöntemi ve Tasarımı	76
3.9 Araştırma Modeli.....	77
3.10 Araştırmada Kullanılan Değişkenlerin İşlevsel Tanımları	78
3.11 Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Aracı.....	79
3.12 Araştırma Sonucunda Elde Edilen Bulgular	80
3.12.1 Araştırmaya Katılanlar Hakkında Genel Bilgiler	80
3.12.2 Araştırmada Yer Alan Diğer Anket Soruları ile İlgili Bilgiler	82
3.13 Çalışmada Kullanılan İstatistik Analizler	85
3.13.1 Lojistik Regresyon Analizi	85
3.13.2 Lojistik Model	86
3.13.3 Regresyon Katsayılarının Kestirimi.....	88
3.13.3.1 Olabilirlik Oranı Testi.....	88
3.13.3.2 Wald Testi.....	89
3.13.3.3 Skor Testi.....	90
3.13.4 Lojistik Regresyon Analizi Sonuçları.....	90
SONUÇLAR VE ÖNERİLER	99
EK. 1 Araştırmada Kullanılan Anket Formu	105
KAYNAKLAR	108
ÖZ GEÇMİŞ.....	120

KISALTMALAR

AKTS	Avrupa Kredi Transfer Sistemi
BDDK	Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu
BIST	Borsa İstanbul
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IASC	International Accounting Standards Board
IES	International Education Standards
IFAC	International Federation of Accountants
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüktteki İşletmeler
Md	Madde
SMG	Sürekli Mesleki Gelişim
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
TESMER	Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TMS/TFRS	Türkiye Muhasebe Standartları/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMES	Uluslararası Muhasebeci Eğitim Standartları
UMF	Uluslararası Muhasebe Federasyonu
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLolar

Tablo 2.1	UMES 2, İlk Mesleki Gelişim - Teknik Yetkinlik Öğrenim Çıktıları
Tablo 2.2	UMES 2, İlk Mesleki Gelişim - Teknik Yetkinlik, Ek-1
Tablo 2.3	UMES 3, İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Beceriler Standardına Ait Öğrenim Çıktıları
Tablo 2.4	UMES 4, İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar Standardına Ait Öğrenme Çıktıları
Tablo 2.5	UMES 8, Denetim Uzmanları için Yetkinlik Gereksinimleri Standardına Ait Öğrenme Çıktıları
Tablo 3.1	UFRS Ders Kapsamı Araştırma Modeli
Tablo 3.2	Lisans Düzeyinde En Az Bir Muhasebe Dersi Veriyor musunuz?
Tablo 3.3	Ankette Yer Alan Akademisyenlere Ait Bilgiler
Tablo 3.4	Araştırmaya Katılan ADIM Üniversitelerine Ait Bilgiler
Tablo 3.5	Ankette Yer Alan İkinci Bölüm Sorularına İlişkin Bilgiler
Tablo 3.6	Bağımlı Bağımsız Değişkenlerin Tanımı
Tablo 3.7	Başlangıç Modeli için İterasyon Öyküsü
Tablo 3.8	Doğru Sınıflandırma Tablosu
Tablo 3.9	Modelin Özeti
Tablo 3.10	Lojistik Regresyon Analizi Sonucu
Tablo 3.11	Doğru Sınıflandırma Tablosu

GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte sermayenin ve paranın dolaşım gücü hızlanmakta ve çok uluslu şirket sayıları günden güne artış göstermektedir. Çok uluslu şirketlerin sayısının artması ve farklı ülkelerin farklı muhasebe kayıt sistemlerinin bulunması finansal piyasalarda karmaşaya neden olmaktadır. Bu karmaşadan, uluslararası faaliyet gösteren şirketler, yatırımcılar, bankalar ve finansal piyasalarda yer alan aktörler olumsuz etkilenmektedir. Yaşanan güçlüklerin giderilebilmesi için muhasebe sistem ve uygulamalarının anlaşılabilir ve standartlaştırılmış olması gerekmektedir. Bu sebeple ülkelerin muhasebe uygulamalarını ortak payda altında toplama ihtiyacı doğmuştur. Uluslararası piyasalarda herkes tarafından anlaşılabilen ve karşılaştırılabilen finansal tablolar, bilgi edinme ihtiyacının karşılanmasına olanak sağlamaktadır. Bu ihtiyacı karşılamak, uluslararası muhasebe sistemleri arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak ve gerekli uyumu sağlayabilmek, finansal piyasalarda yer alan kişi ve kurumlara doğru kararlar aldırabilmek amacı ile 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standard Board—IASC) kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları komitesi Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri muhasebe meslek örgütleri tarafından kurulmuştur. Kurul tüm dünyada geçerli olabilecek muhasebe standartları yayınlamaktadır. Standartlar ülkeler arası finansal raporların uyumunu temin etmek üzere geliştirilmiş ve son dönemde dünya ekonomilerine hakim referans muhasebe uygulaması haline gelmiştir (Zaidi ve Paz, 2015:117)

Hemen hemen her ülkede standartlaştırma ile ilgili çalışmalar bulunmaktadır. Ülkeler arası ticari ilişkilerin artması, çok uluslu şirketlerin çoğalması, küresel sınırların ortadan kalkması ve rekabetin fazlaşması standartlaştırma çalışmalarının artmasına sebep olmuştur. Standartları tek düze indirmenin üç temel amacı bulunmaktadır. Bunlar (Kiracı ve Köse, 2002: 68);

- Uluslararası finansal tabloların karşılaştırılmasını kolaylaştırmak,
- Farklı finansal bilgilerin uyumlaştırılması aşamasında karşılaşılan zaman ve para kaybını önlemek,
- Tüm dünyada yerel ekonomi, sosyal ve hukuki eşitliği sağlamaktır.

Uyumlaştırma çalışmaları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulmasıyla tüm dünya ve Türkiye'de ivme kazanmıştır. Türkiye'de 1994 yılında

Türkiye Muhasebe ve Denetim standartları Kurulu'nun (TMUDESK) kurulması ile uyumlulaştırma çalışmaları başlamıştır. Akabinde 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulması ile TMSK görevini KGK'ya devretmiştir. 2011 yılında yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) tüm işletmelere, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) yayınlamış olduğu, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun olarak mali raporlarını hazırlama zorunluluğu getirmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) referans alarak hazırlanmıştır.

Yaşanan gelişmeler, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de muhasebe sisteminde ve denetim sisteminde çeşitli değişikliklere sebep olmuştur. Tüm bu gelişmeler muhasebe meslek mensuplarını etkilediği gibi bu mesleği icra etmek isteyen ve eğitimini alan öğrencileri ve akademisyenleri etkilemektedir. Muhasebe meslek mensubu adayların standartlaşmış bir eğitim alması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Muhasebe eğitiminde belirli bir kalite ve belirli düzeyde benzerliği sağlamak için Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB) tarafından Uluslararası Eğitim Standartları (IES) yayınlanmıştır.

Bireye mesleki eğitim verilirken muhasebe bilgisinin kurumsal yapısı ve önemi tartışılmaz. Muhasebe uygulama ile iç içe geçmiş bir bilimdir temel bilgiler öğrenciye aktarılırken dış dünya görmezlikten gelinemez bu sebeple yasal düzenlemeler, işletmelerin içinde yer aldıkları sektörün özellikleri ile uygulamalar eğitim öğretim süreci içerisinde etkili olmaktadır (Zaif ve Karapınar, 2002:113).

Muhasebe meslek mensubu olabilmenin ilk koşulu 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda belirlenmiş olup fakülte ve yüksekokulların ilgili bölümlerinden mezun olma şartı aranmaktadır. (Gökçen vd.,2015: 123). Öğrencilerin lisans eğitimlerinde muhasebe derslerini alırken, muhasebe standartları ile uyumlu olarak muhasebe eğitimini almaları gerekmektedir. Böylece, muhasebe meslek camiasında ihtiyaç duyulan nitelikli ve gerekli bilgiler ile donatılmış çalışanlar olarak standartlara uyumu kolaylaştıracaklardır. Nitelikli eleman ihtiyacı UFRS kullanımının artması ile fazlalaşacaktır. Muhasebe eğitimi alan şimdinin öğrencileri, geleceğin iş dünyasına katkıda bulunan nitelikli elemanları olacaktır. Bu yüzden öğrencilerin eğitimlerinin güncel gelişmeler ışığında tamamlanması gerekmektedir.

Finansal piyasalardaki değişiklikler muhasebe bilgisinin sadece işletmeler için değil kamu ve ekonomi açısından da önemli olduğu sonucunu ortaya çıkarmıştır. Muhasebe bilgisinin etkin kullanılabilmesi sadece işletmelerin aramış olduğu bir özellik olmaktan çıkmış kamu içinde önemli hale gelmiştir. Muhasebe bilgisinin etkin olabilmesi için muhasebe eğitimi tüm kesimlerin ihtiyaçlarını karşılayabilecek şekilde olmalıdır. Muhasebe eğitimini alan öğrencilerin sürekli güncellenen değişikliklerden haberdar olmaları gerekmektedir. Burada sorumluluk öğrenciye ait olduğu kadar dersi veren akademisyene de düşmektedir. Yapılan çalışmalarda toplumda her zaman etkisi olan üniversiteler önemli rol oynamaktadır. Üniversitelerde eğitim öğretim faaliyetlerine devam eden muhasebe akademisyenlerinin değişiklikleri dikkate alması ve farkındalıklarının yüksek olması öğrencileri, muhasebe meslek mensuplarını ve girişimcileri daha etkili ve doğru bir şekilde yönlendirecektir.

Bu çalışmada öncelikle birinci bölümde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye’deki gelişiminden, çalışmanın ikinci bölümünde ise muhasebe eğitiminden ve muhasebe eğitiminin amacı ve öneminden bahsedilmiştir. İkinci bölümde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun—UMF (International Federation of Accountants—IFAC) hazırlamış olduğu Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartlarının (UMES) büyük bir kısmının Türkçe çevirisine yer verilmiştir.

Çalışmanın araştırma kısmının yer aldığı üçüncü bölümde ise muhasebe derslerinde UFRS ders kapsamını etkileyebilecek etmenler araştırılmıştır. Çalışmada UFRS ders kapsamını, etkileyen faktörlerin belirlenebileceği amacı ile ADİM Üniversiteleri’nde muhasebe derslerini veren akademisyenlere yönelik Aldegre’nin (2017) anketi uygulanmıştır. Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi belirleyebilmek amacı ile lojistik regresyon analizi çalışması yapılmıştır.

I.BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ ÖNEMİ VE GEREKLİLİĞİ

1.1 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Amacı ve Önemi

Gelişen teknoloji ve küreselleşme süreciyle yatırımcılar ve finansal piyasalarda yer alan tüm kişiler anlaşılır ve güvenilir finansal tablolara ihtiyaç duymaktadır. Küreselleşen dünyada işletmeler ve yatırımcılar başarılı olabilmek için gerekli analizleri hızlı ve güvenilir olarak yapabilmelidirler. Yabancı işletmeler farklı ülkelerde yatırım yaparken vergi ve muhasebe sistemindeki uyumsuzlıklardan ötürü yatırım yapmaktan vazgeçmektedirler.

Uluslararası ticaret ve para akışlarının hızlanması sonucunda gerçek ve güvenilir bilgilerin önemi finansal taraflar için giderek artmaktadır. Gerçek, güvenilir, şeffaf ve anlaşılabilir bilgilere olan ihtiyaçlar uluslararası muhasebe standartlarını zorunlu kılmaktadır. Muhasebe standartları kullanıcıları için riski ortadan kaldırmakta, dünyadaki küresel ticareti artırmakta ve ekonomik büyümeye katkı sağlamaktadır.

Uluslararası muhasebe standartları, kendine özgü muhasebe sistemi bulunan ekonomilerde faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerin finansal tablolarında uyum ve bütünlüğü sağlar. Güçlü ve anlaşılabilir finansal raporlar; yatırımcılar için karşılaştırılabilir finansal raporların hazırlanmasına, uluslararası yatırımların teşvik edilmesine, düşük maliyetli sermaye kullanımına, etkin bir kaynak dağılımına ve ekonomik büyümeye sebep olur (Aktürk ve Akcanlı, 2013: 22) Standartlarla beraber, ortak bir muhasebe uygulaması sağlanır. Thomas (2009), büyük şirketlerin UFRS dönüşümünden karlı çıkacağını çünkü bu şirketlerin yurtdışı iştiraklerinin zaten UFRS'yi kullanmakta olduğunu belirtmiştir. UFRS ile küresel piyasalara uyum sağlanmış olacaktır.

Ticari sınırların ortadan kalkması ile tüm dünya şirketlerinin aynı muhasebe dilini konuşmaları önemli hale gelmiştir. 1972 yılında yapılmış olan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresinde ortaya çıkan uluslararası muhasebe uyumu fikri, uluslararası ticaret ve yatırım yapan şirket yöneticileri tarafından benimsenmiştir. Tüm dünyanın ihtiyacı olan anlaşılır, güvenilir, karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanması için özel sektör ve uluslararası kuruluşlar çalışmalar yürütmektedir. Uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma görevi 1973-2001 yılları arasında

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yürütülmüştür. Bu komite, 29 Haziran 1973 yılında Londra’da 71 ülkeden 97 muhasebe kuruluşunun kendi aralarında imzaladıkları anlaşma ile kurulmuştur (Elitaş vd., 2011: 2). IASC’nin temel amacı denetlenmiş hesapların ve finansal raporların temel standartlar dahilinde kamuya açık bir şekilde yayınlanarak, hesapların ve finansal raporların dünya genelinde kabul edilirliliğinin artırılmasını sağlamaktır. Komite, 1974 yılında ilk standart taslağını yayınlamıştır. Fakat bu komitenin tüm dünyada geçerli olabilecek yaptırım gücünün olmaması nedeniyle 2001 yılından itibaren görevini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na (IASB) devretmiştir. Kurul 2001 yılından itibaren, daha önceki tarihlerde yayınlanmış olan muhasebe standartlarını aynen devralmış ve uyumlaştırma, güncelleştirme çalışmalarına devam etmiştir. IASB kurulmadan önce IASC standartları yayınlarken Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) olarak adlandırmıştır. IASB görevi devraldıktan sonra muhasebe standartlarını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/UFRS) olarak yayınlamaya başlamıştır (Toroslu: 2009).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na (IASB) Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1979 yılında, Türkiye Muhasebeciler Odaları Birliği (TURMOB) ise 1994 yılında üye olmuştur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (IASB) amacı dünyada kabul görmüş muhasebe standartlarını belirlemektir. IASB zaman zaman bazı uluslararası muhasebe standartlarında düzenleme ve değişiklikler yapmakla birlikte yeni standartlar oluşturmaya devam etmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu –IASB, farklı ülkelerin farklı finansal sistemlerini anlaşılabilir, güvenilir ve karşılaştırılabilir hale getirmeyi amaçlamaktadır.

Kurulun (IASB) görevleri şunlardır (Oksay, 2005: 23):

- *“Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek”,*
- *“Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak”,*
- *“Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmek”,*
- *“Standart Yorumlama Komitesi tarafından oluşturulan yorumları onaylamak”,*
- *“Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek”,*
- *“Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak”,*

- “Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi’ne danışmak”,
- “Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi (field test) yapmaktır.”

IASB, IFRS sistemini geliştirmiş ve yıllardır yetki sahibi olduğu yerlerde başarı ile uygulanmasını sağlamıştır. IASB’ye göre uyumlaştırılmış muhasebe standartları küresel anlamda “güven, büyüme ve uzun dönemli mali istikrar getirerek” kamunun yararına bir duruş sergilemektedir (Pacter, 2015: 13)

Muhasebe standartlarında olması gereken özellikler şöyle sıralanabilir (Kocamaz, 2012: 107):

- “Muhasebe standartları uygun ve anlamlı muhasebe bilgileri üretmelidir,
- Muhasebe standartları mali pozisyon ve performansla ilişkin ihtiyatlı ve gerçekçi ölçümler üretmelidir,
- Muhasebe standartları, mali pozisyon ve performansla ilişkin güvenilir ölçümler üretmelidir,
- Muhasebe standartları, sadece sağlam bir teorik temele sahip olmakla kalmamalı, aynı zamanda pratikte işler mahiyet taşımalıdır,
- Muhasebe standartları, ele alınan konu ile ilgili olarak aşırı derecede karmaşık olmamalıdır,
- Muhasebe standartları, benzer veya ilgili kalemler için yeterince kesin olmalıdır,
- Muhasebe standartları tutarlı uygulamayı sağlamak için yeterince kesin olmalıdır,
- Tercihen, muhasebe standartları, alternatif muamele şekillerine izin vermemelidir,
- Açıklamalar, bir işletmenin mali pozisyonu ve performansına, riske açıklık derecelerine ve risk yönetim faaliyetlerine ilişkin bir değerlendirme için yeterince kapsamlı olmalıdır,
- Muhasebe standartları, sadece en ileri mali piyasalarda değil, aynı zamanda gelişmekte olan piyasalarda uygulanabilir olmalıdır.”

Ortak muhasebe ve finansal raporlama ihtiyacı sonucunda ortaya çıkan Uluslararası Muhasebe Standartları 2005 yılından itibaren Avrupa’da Türkiye’de ve birçok dünya ülkesinde kabul görmüştür (Yürekli, 2015: 23).

Standartlar oluşturulurken izlenen aşamalar şöyledir (Uyar, 2015: 5):

- “Standart Geliştirme Komitesi” kurulur,
- Komite Kurul’a “Görüş Özeti” sunar,
- “Komite İlkeler Rapor Taslağını” hazırlar,
- “İlkeler Nihai Rapor Taslağı” oluşturulur,
- “Son Taslak” yayınlanır,
- “Uluslararası Muhasebe Standartları Taslağı” yayınlanır.

Dünya’da 145’ten fazla ülke standartları benimsemiştir. IFRS’yi benimseyen ülkelerden 21 tanesi Kuzey Amerika ülkesi, 43 Avrupa ülkesi, 36 Asya, 30 Afrika, 10 Güney Amerika ve 5 Okyanus ülkesi bulunmaktadır. (IFRS Adoption by Country Report, Pricewaterhousecoopers, www.pwc.com, Haziran 2012).

1.2 Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları

Muhasebe sistemlerinde kullanılan farklı yöntemler, uluslararası muhasebe sistemlerinde farklılıklar ortaya çıkarmakta ve bu farklılıklar piyasalara eksik ve yanlış bilgiler olarak ulaşmaktadırlar. Kullanılmakta olan farklı yöntemler veya politikalar uyumlaştırma gereğini ortaya çıkartmaktadır. Farklı yöntemlerin kullanılmasının en büyük dezavantajı işletmelerin finansal tablolarının sonuçlarını farklılaştırması ve finansal tabloların karşılaştırılmasında zorluklar çıkarmasıdır. Uyumlaştırma çabaları piyasada oluşan aksaklıkları ve zorlukları yok ederek, finansal tabloların tüm dünya tarafından aynı şekilde algılanmasını sağlar.

Muhasebe standartlarının uluslararası uyumlaştırmanın temel faydaları bulunmaktadır. Bunlar (Toroslu, 2009);

- Uluslararası finansal bilgileri karşılaştırılarak yanlış anlaşılmanın önüne geçer,
- Farklılıkların konsolidasyonu sağlanırken yaşanan zaman ve para kayıplarının önüne geçer,
- Tüm dünyadaki yerel ekonomi, hukuk, sosyal seviyeyi eşitler.

Türkiye’deki muhasebe düzenlemeleri ekonomik ve siyasi ilişkilerden etkilenmiştir, muhasebe gelişimi kamu sektörü ile başlamış özel sektör ile devam etmiştir (Kocamaz, 2010: 110). Türkiye’de uygulanan muhasebe sistemleri, ekonomik ilişkilerin güçlü olduğu ülkelerin muhasebe sistemlerinden etkilenmiştir. Türk Muhasebe Sistemi öncelikle Fransa ve Almanya’dan ardından da ekonomik ilişkilerin fazlaştığı Amerika’dan etkilenmiştir. 1980’den sonra Avrupa Birliği adaylığı sonucu uyum sürecinin başlamasının ardından Uluslararası Muhasebe Standartlarının

uygulanması zorunlu hale gelmiştir (Çankaya, 2007: 132). Uyumlaştırma çabaları 1970’li yıllarda dünyada görülmeye başlamıştır. Türkiye’de sürecin başlaması 1990’lı yıllara dayanmaktadır.

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunundaki hükümlerinin yönlendirdiği görülmektedir. Ancak bu kanunların ihtiyaca cevap veremeyeceği durumlarda ülkemizde faaliyet gösteren bazı kurumlar standartların oluşum sürecinde devreye girmişlerdir. 1980’li yıllardan itibaren, Sermaye Piyasalarının oluşup gelişmeye başlaması ile halka açık şirketlerden bazıları çağdaş muhasebe kurallarını uygulamaya başlamışlardır. 1990’lı yıllarda ise Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”ni yayımlayarak en önemli adımlardan birini atmıştır.

Türkiye Muhasebeciler Odaları Birliği (TURMOB) ulusal alanda kabul görmüş olan muhasebe uygulamalarının, uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecini ilk başlatan kurum olmuştur. 1994 yılında TURMOB’un bünyesinde kurulmuş olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) muhasebe alanında önemli çalışmalar yürütmüştür (Doğan ve Dinç, 2009: 156).

Dünyada yaşanan ekonomik krizler, ülkemizde de yaşanmaya başladıkça Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankasının istekleri ile uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu muhasebe düzenlemeleri Türkiye’de yasal olarak gündeme gelmiştir. Uyum çalışmaları dahilinde BDDK, TMUDESK, SPK uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu tebliğler ve standartlar yayımlamışlardır. Tüm bu çalışmalar ve dünyada genel olarak kabul görmüş standartların olması ve Türkiye’nin de bu yönde iyi niyet belirtmiş olması ile standartlar yayımlanmaya başlanmıştır.

1980’li yıllarda ise Sermaye Piyasası Kurulunun kurulmuş olması ile çağdaş anlamda muhasebe uygulamaları sistemde görülmeye başlamıştır.

Ekonomik sistem içerisinde bulunan çok başlı uygulamalara son vermek için TURMOB bünyesinde kurulmuş olan TMUDESK 19 adet muhasebe standardı yayımlamıştır. Fakat bu standartların yasal bir yaptırımın olmamasından dolayı TMUDESK’in yayımlamış olduğu standartlar birer tavsiye niteliğinde kalarak devre dışı olmuştur.

Örgütlenmede yaşanan bu yasal eksiklik 1999 yılında 4487 sayılı kanun ile Sermaye Piyasası Kanununa eklenen bir madde ile tamamlanmıştır. Yeni eklenen

madde ile; “*Kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip*”, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

Bu kurumların standartların oluşumu ile ilgili yaptığı çalışmalar özet olarak çalışmamızda incelenecektir.

1.2.1 Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

1989 yılında muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı yasanın kabul edilmesinden sonra muhasebe standartları ile ilgili ihtiyaçlar daha dikkat çekici bir hal almıştır. Bunun akabinde 1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB); uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar geliştirecek özerk bir yapı olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu (TMUDESK) kurmuştur (Elitaş, 2014: 119)

"Türkiye'de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi" konulu sempozyumda oluşturulan kurul komisyonu, Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarını esas alarak, Türkiye'nin yapısını ve koşullarını göz önünde bulunduran düzenlemeleri yapmakla görevlendirilmiş ve TMUDESK, 17 Aralık 1994 tarihinde dokuz standart taslağının yayınlanmasına karar vermiştir (Uyar, 2015:7).

09.02.1994 tarihinde *Muhasebe ve Denetim meslek yasası olan 3568 sayılı Kanunla* kurulan TMUDESK'in amacı; tüm işletmelerin ve diğer ekonomik kuruluşların finansal tablolarının hazırlanması sürecinde tek düzeni gerçekleştirmek ve bunu uygulamaya koyabilmektir. TMUDESK; 2001 yılında yetkilerini devretme aşamasına kadar 19 adet standart yayınlamış fakat bu standartlar uygulamaya geçmemiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 580).

TMUDESK'in yayınlamış olduğu standartlar şunlardır:

TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS-2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama

TMS-3 Nakit Akış Tabloları

TMS-4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler

TMS-5 Konsolide Finansal Tablolar

TMS-6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

TMS-7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

TMS-8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

TMS-9 Amortismanların Muhasebesi

TMS-10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hataları ile Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

TMS-11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS-13 Stoklar

TMS-14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS-15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

TMS-16 Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tabloların Kamuya Açıklanması

TMS-17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS-18 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri

TMS-19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

TMUDESK tarafından belirlenen bu standartların çok fazla görülmemesinin nedeni ise, standartların işletmelerce kabul gören bir yaptırım gücünün olmamasıdır (Elitaş, 2014: 119). Bu sorunun aşılması için 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır (Başpınar, 2004: 51).

1.2.2 Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK)

Tüm bankaların hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, kayıt dışı işlemlerin önlenmesi, bankacılık faaliyetlerinin gerçek ve kayıt altında güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan mali durumlarını gösteren finansal tablolarını doğru, gerçekçi ve tam zamanlı yayınlanmasına ilişkin, ilke ve standartların belirlenmesi amacıyla, Haziran 2002 tarihinde "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği" yayınlanmıştır. Bu yönetmelik sektörle ilgisi bulunan 19 adet muhasebe standardını uygulamaya koymuştur (İbiş ve Özkan, 2006: 34).

Tebliğlerde faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar ve finansal raporlar konularında önemli düzenlemeler yapılmasının yanı sıra finansal raporların sorumlulukları, sunumu ve yayımlanması konularında düzenlemeler ve standardizasyonlar getirilmiştir (Uyar 2015: 8).

Muhasebe Uygulama Yönetmeliği'nde yer alan 19 adet standart şunlardır
(Başpınar, 2004: 52):

1. *Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı,*
2. *Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı,*
3. *Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı,*
4. *Kiralama İşlemlerine İlişkin Muhasebe Standardı,*
5. *Bankanın Dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı,*
6. *Banka Birleşme ve Devirleri ile Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı,*
7. *Varlıklardaki Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı,*
8. *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı,*
9. *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı,*
10. *Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı,*
11. *Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı,*
12. *Dönem Net Kar / Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı,*
13. *Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı,*
14. *Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı,*
15. *Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı,*
16. *Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı,*
17. *Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı,*
18. *Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı,*
19. *Özel Finans Kurumlarınca Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı Yıllık Faaliyet Raporudur.*

Yönetmelikte yer alan standartlar ile finansal tablo ilkeleri açık ve kapsamlı bir şekilde aktarılmış ayrıca finansal tabloların asgari ve temel unsurları belirlenmiştir. Akabinde 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ile ilgili tüm düzenlemelerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun görüşü alınarak güvenilir, açık, anlaşılır, sağlıklı denetime ve analize elverişli ve zamanında yayımlanması zorunluluğu getirilmiştir (Çelik, 2012: 35).

1.2.3 Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Sermaye Piyasası Kurulu borsada işlem gören işletmeler ve görmeyen işletmeler için iki ayrı muhasebe sistemi uygulamaktadır.

Kurul, Borsada işlem görmeyen fakat yinede SPK'ya bağlı olan şirketler için yayınlamış olduğu Seri XI, 1 No'lu ve Seri XI, 3 No'lu tebliğler için düzenlemeler yapmıştır (Başpınar 2004: 48)

Seri XI, 1 No'lu ve Seri XI, 3 No'lu tebliğler hakkında yer alan bilgiler şöyledir (www.spk.gov.tr, 25.9.2017)

Seri XI, 1 Nolu Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ" 60 madde ve 4 bölümden oluşmaktadır.

Seri XI, 1 Nolu tebliğde düzenlemeler ile birlikte yer alan konular;

- *Mali tablolarda muhasebe politikalarının açıklanması ve muhasebenin temel kavramları,*
- *Mali tablolara ilişkin uygulama standartları,*
- *Mali tablolara ilişkin şekil ve esaslar,*
- *Mali raporlara ilişkin şekil ve esaslar,*
- *Eklerdir.*

Seri XI, 3 No'lu Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki" tebliğde yer alan konular ise;

- *Ara mali tabloların düzenlenme esasları,*
- *Kıst (zaman ile orantılı pay) esası,*
- *Mevsimlik faaliyetler,*
- *Yeniden değerlendirme,*
- *Vergi Karşılığı,*
- *Mali tabloların kesinleşmesi,*

- *Diğer mali tablolarıdır.*

Seri XI, 1 No'lu ve Seri XI, 3 No'lu tebliğler dışında SPK tarafından yayınlanan tebliğler uygulamada kısmen değişikliklere sebep olan tebliğlerdir.

Seri XI'da yer alan tebliğlerin gelişimi şöyledir (Çelik 2012: 38):

No:1 "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Genel Hükümler 1989).

No:3 "Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ"

No:10 "Konsolide Mali Tablolar" (1992-2001).

No:19 "Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (2001).

Bu tebliğlerden sonra SPK, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu olarak çalışmaya başlamıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu Seri:XI, No:25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğini" Uluslararası Muhasebe ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UMS/UFRS) esas alarak hazırlamıştır. Hazırlanan tebliğ 2003 yılında yürürlüğe girmiştir. 25 Nolu Tebliğde; " *İhraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler Uluslararası Muhasebe ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UMS/UFRS) uygulamalıdır*" ifadesi yer almaktadır.

25 Nolu tebliğ hazırlanırken, UFRS ile tam uyumun sağlanabilmesi amacı ile İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nın (İMKB), Akademisyenlerin, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının, Özel Sektör Temsilcilerinin görüşleri alınmıştır. Tebliğ taslağı hazırlandıktan sonra Maliye Bakanlığının, Hazine Müsteşarlığının, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kuruluşunun (BDDK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun (TMSK) ve Türkiye Muhasebeciler Odaları Birliği'nin (TURMOB) görüşleri alınmış ve kamuoyuna sunulmuştur (Çelik: 2010: 39) Sermaye Piyasası Kurulu (SPK); muhasebeyi mevzuata ve uygulamaya alan ilk modern kamu kuruluşu olmuştur (Kocamaz, 2012: 111).

2005 yılında Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK), mevzuatın Avrupa Birliği ile uyum sağlamasına yönelik çalışmaları sonuç vermeye başlamıştır. Bu tebliğin yürürlüğe girmesi ile halka açık şirketler bundan böyle Uluslararası Finansal Raporlama

Standartlarını (UFRS) uygulayacaklardır. Bu durumun UFRS'ye tam uyum açısından çok önemli bir gelişme olduğu söylenebilir (Deloitte, 2008: 2)

UFRS ile ilgili yaşanan gelişme; 09.04.2008 tarihinde; SPK'nın, *Seri XI, 29 No'lu "Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği"*'nin 26842 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmesi olmuştur.

Seri XI, 29 No'lu tebliğin 5. maddesinde; *"İşletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulayanlar ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)/ Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) göre hazırlandığına dair dipnotlarda açıklamaya yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca (TMSK) yayımlanan TMS/TFRS esas alınır"* hükmü vurgulanmıştır. Bu hükme göre TMS/TFRS'de yer alan standartların tüm işletmeler tarafından uygulanacağı anlaşılmaktadır (www.spk.gov.tr, 20.05.2016).

1.2.4 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan ***Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*** 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMUDESK'in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır (Başpınar, 2004: 51).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Karar Organı; *Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Yükseköğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli malî müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir* olmak üzere 9 üyeden oluşur (TMSK, 2010: md:7). Üyeler üç yıl süre ile görev yaparlar. Görev süresi bitmeden görevinden ayrılan üyenin yerine kalan süreyi tamamlamak için kurul yeni üyesini seçer.

06.03.2004 tarihli 25404 sayılı Resmi Gazete' de "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ile TMSK'nın kuruluş amacı açıklanmıştır. *"Kurul; finansal tabloların gerçek durumu yansıtan, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olmaları*

için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı elde edilmesine yönelik bir biçimde uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak amaçlarıyla kurulmuştur.”

(<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/03/20040316.htm#11>)

erişimtarihi:26.6.2017)

TMSK'nın görevleri madde 9'da sıralanmıştır(TMSK, s.5,2007):

- *Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,*
- *Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,*
- *Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,*
- *Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,*
- *Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,*
- *Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda Yorumlar yayımlamak,*
- *Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.*

TMSK'ya gönderilen; karar organı olan üyeler; gönderildikleri kurulun temsilcisi olmazlar, bu özelliği ile TMSK özerk ve bağımsız bir yapıdır. TMSK uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar yayımlamaktadır. Bu bağlamda 38 adet muhasebe standardı ve 21 adet yorumdan oluşan UFRS setinin çeviri ve uyarlamasını yaparak resmi gazetede yayımlamıştır (Kocamaz, 2012: 112). TMSK; kurulmuş olduğu tarihten 2011 yılına kadar temel amaçlarını hedef alan görevlerine devam etmiştir. Kurul, 2011 yılından itibaren görevini ve yetkilerini Kamu Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna devretmiştir.

1.2.5. KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı

Küçük Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ) için hazırlanan TFRS, KOBİ'ler ile ilgili olmayan bölümleri kaldırdığı için TFRS'ye göre daha kısa standartlardan oluşmaktadır. Çoğu ülkede bulunan KOBİ'ler hem sayıca fazla hem de özellikli bir yapıya sahiptirler. Bu nedenle finansal raporlama alanında da kendilerine has yöntem ve uygulamaların geliştirilebilmesi amacıyla, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS for SMEs) yayınlanmıştır. Bu standartlarla uyumlu olarak da ülkemizde KOBİ TFRS, 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak mevzuata dahil edilmiştir (Utku, Gürsoy, 2011:20).

KOBİ tanımı ülkeden ülkeye farklılık göstermekte ve tek bir tanımı bulunmamaktadır. KOBİ'ler, az sermaye daha fazla emek faktörü kullanarak esnek bir yapıya sahip olan aynı zamanda az miktarda yönetim ve üretim giderleri ile çalışan iktisadi kuruluşlardır (Yürekli, 2015:4). Standartlarda yer alan KOBİ tanımı ise: *“Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir”* olarak yapılmıştır (Utku, Gürsoy, 2011: 22). KOBİ'ler için hazırlanmış olan 35 standart bulunmaktadır. KOBİ-TFRS 2009 yılında hazırlanmış olmasına karşın her ülkede yürürlüğe girme tarihleri farklıdır. KOBİ'lerin gereksinimlerine göre hazırlanmış olan TFRS'de değerlendirme ve muhasebe işlemleri basitleştirilmiş olup opsiyonlu uygulamalara yer verilmiştir. Bu yönü ile KOBİ/TFRS, TFRS ile uyumlu fakat farklı olan standartlar bütünü olmaktadır (Yürekli, 2015: 58).

KOBİ/TFRS'nin amacı; *Kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hazırlanmış raporlar talep edebilme imkânı bulunmayan geniş bir kullanıcı kitlesine, genel olarak bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit*

akışları hakkında ekonomik kararlar almalarında faydalı olacak bilgiler sağlamaktır.” olarak belirtilmiştir. (www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/11/20101101-3-1.doc; 26.9.2017)

KOBİ Muhasebe Standartlarının hazırlanmasının amaçları şu şekilde izah edilebilir (Bozdemir, 2014: 90);

- *Küçük, hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmeler tarafından kullanılacak olan, basitleştirme ve sadeleştirme yoluyla tam set UFRS'den türetilmiş bir muhasebe ilkeleri seti hazırlamak,*
- *Global olarak uygun, yüksek kaliteli, anlaşılabilir muhasebe standartlarını gerekli kılmak,*
- *Yerel olarak genel kabul görmüş muhasebe prensipleri olmayan ülkelerdeki şirketlere yeknesak uygulamaları yerleştirmek,*
- *KOBİ'ler için UFRS'yi kullanan şirketlerin, büyümelerine paralel olarak ihtiyaç duymaları halinde veya kamuya olan sorumlulukları arttığında UFRS'ye geçişlerinin daha kolay olmasını sağlamak,*
- *KOBİ finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına yönelik konulara odaklanmak,*
- *Uluslararası standartları kullanmak isteyen KOBİ'lerin finansal raporlama yükünü azaltmaktır.*

Tüm bu amaçlar ile KOBİ/TFRS daha güvenilir, anlamlı ve kullanılabilir bilgiler üretmektedir. KOBİ'ler açısından standartların uygulamaya konulması; yeni tedarikçiler edinmede, finans kaynaklarını elde etme ve yönetmede, borç almanın maliyetini düşürmede, işbirliği anlaşmaları ve kazançlarını arttırmada KOBİ'ler için TFRS önemli bir faktör olacaktır (Bozdemir, 2014: 93) Kobiler için özel oluşturulmuş olan bu set zaman zaman güncellenmektedir.

1.2.6. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ticari faaliyetleri düzenlemek adına 1957 yılında kabul edilmiştir. Bu kanunda ortaklık, kıymetli evrak, ticari faaliyetler ve belgeler ile ilgili konulara yer verilmiş olup ortaklık ve alacaklılık haklarının korunmasına yönelik tedbirler alınmıştır. Daha sonraki yıllarda teknolojinin gelişmesi, ticari sınırların ortadan kalkması gibi gelişmelerin yanında yaşanan küresel krizler yeni bir rekabet ortamı oluşmasına yol açmış ve bunun sonucunda rekabet edebilen ülkeler

zenginleşmiştir. 6762 sayılı TTK'nın bu gelişmelere uyum sağlayamaması sebebi ile TTK'da çeşitli düzenlemeler olmuştur.

2011 yılında, 6102 Sayılı TTK, gelişen durumları da içine alan düzenlemeler ile yürürlüğe girmiştir. Bahsi geçen Türk Ticaret Kanununda TMSK'nın yayınlamış olduğu TMS/TFRS'lerin geçerli olacağı, kamuyu aydınlatma ve denetim zorunluluğu gibi düzenlemeler yer almaktadır (Kocamaz, 2012:112). (Yeni) TTK, Muhasebe standartları ile ilgili yasal olan dayanağı güçlendirmiş ve standartlara esnek bir yapı kazandırmıştır, bu kazanım ile standartlarda yapılacak olan güncellemeler geçerliliğini korumaya devam edecektir (Uyar, 2015: 11).

TFRS'lerin Uygulamasında (Yeni) TTK'da yer alan düzenlemeler;

Yılsonu finansal tablolar hazırlanırken dikkat edilmesi gerekenler (TTK, md.69);

- *Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli,*
- *Açık ve anlaşılır olmalı,*
- *Düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır.*

Bilançonun içeriği hazırlanırken (TTK, md.73);

- *Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır.*
- *Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı olarak tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.*

Karşılıklarla ilgili dikkat edilmesi gereken hususlar (TTK, md.75);

- Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır.

Dönem ayırıcı hesaplarla ilgili (TTK, md 76);

- Bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır.

Değerleme İlkeleriyle ilgili (TTK, md.78);

- Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır

- Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.
- Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir
- Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.
- Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınırlar.
- Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

Varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri ile ilgili (TTK, md:79); standartlarda yer alan değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilir.

1.2.7 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

02.11.2011 tarihli 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur (KHK/660). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) muhasebe standartları ve denetim standartlarını tek çatı altında birleştirmiştir. KGK’nın çalışma esaslarını belirten maddede; “*Kurul görevini yaparken bağımsızdır. Hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurulun kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremez*” ifadesi yer almaktadır (KHK/660, md:8)

KHK/660’ın amacı; “*Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.*”

Kamu Gözetimi Kurumunun (KGK) görevleri ise;

- *“Tabii oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.*
- *Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.*
- *Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.*
- *Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.*
- *Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.*
- *İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.*
- *Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.*

- *Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleri ile işbirliği yapmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.*
- *Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.*
- *Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.*
- *Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.*
- *Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.*
- *Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.*
- *Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak.*
- *Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak.*
- *Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak.*
- *Başkanın önerisi üzerine, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanlarını atamak.*
- *Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek.*
- *Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmak.”*

olarak sıralanmıştır.

KGK, TMSK'nın devamı niteliğindedir, standartların Türkçe'ye çevrilmesi uyumlulaştırılması ve yayınlanması faaliyetlerinden sorumludur (Uyar, 2015: 14).

II. BÖLÜM

MUHASEBE EĞİTİMİ VE ULUSLARARASI MUHASEBE EĞİTİM STANDARTLARI

2.1 Muhasebe Eğitimi

“Günümüz öğrencilerini bizim yaşadığımız dünya için değil, içinde yaşayacakları dünya için eğitmeliyiz” (Barth, 2008). Eğitim kendi içinde dahi sürekli yenilenmektedir.

Muhasebe eğitimi ülkenin kültürel ve coğrafi konumuna göre ülkeler arasında farklılıklar göstermektedir ayrıca ülkelerin muhasebe sistemlerini oluşturan kişiler farklı muhasebe eğitimleri almış olabilir. Türkiye’ de muhasebe sistemi incelendiğinde en fazla etkilenilen ülkelerin ticari ilişkilerin bulunduğu ülkeler olduğu görülmektedir. Çalışmanın önceki bölümünde bu ülkelerin Fransa, Almanya, Amerika olduğu belirtilmiştir.

Gelişmekte olan ülkelerde, Türkiye gibi ekonomik ve ticari bağlarının bulunduğu ülkelerin muhasebe sistemlerinden etkilenmektedir. Fakat muhasebe eğitiminde yaşanan farklılıklar uygulanan muhasebe sistemlerinde farklılıklara neden olmaktadır ve bu durum finansal sistemi olumsuz etkilemektedir. Şöyle ki; farklı muhasebe eğitimleri ve farklı muhasebe uygulamaları küreselleşen dünyada yer alan finansal aktörlerin finansal tabloları okumalarını zorlaştırmaktadır. Yaşanan olumsuzlukları en aza indirebilme amacı ile tıpkı muhasebe sisteminde UFRS ile uygulama birliğinin sağlanması gibi muhasebe eğitimininde standartlaştırılması öngörülmüştür.

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bilgi sistemidir (Sevilengül, 2007:3) Muhasebe kar amacı güden kuruluşlar gibi kar amacı gütmeyen kuruluşlarında kullanmış olduğu uygulamadır.

Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association–AAA) 1966 yılında muhasebeyi, ilgili kişiler için bir organizasyonun ekonomik olaylarını tespit eden, kaydeden ve sunan bir bilgi sistemi olarak tanımlamıştır (Kutlu, 2010:203).

Muhasebe; Mali nitelikteki ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydeden sınıflandıran özetleyerek rapor eden ve sonuçları yorumlayan bilim dalıdır (<https://prezi.com/56sudctppq-d/muhasebe/> erişim tarihi: 01.09.2017).

Muhasebe matematik, istatistik, metodoloji ve kayıt teknikleri gibi çeşitli bilimleri kullanan ve sanat değerleriyle yoğrulmuş bir süreçtir (Uçkaç, 2013:12).

Muhasebe İşletmenin faaliyetlerinin kontrolü, işletme eylemlerinin planlanması, işletme içi ve dışındakilerin işletme ile ilgili kararlar alabilmesine yönelik mali bilgilerin toplanması ve sunulması ile ilgilidir (Ataman, 2003: 1).

Muhasebe kayıt tutmaktan daha kapsamlı bir süreç olup, bilgilerin toplanması, analizi ve yorumlanması sürecini içerir (Küçüksavaş, 2005: 5-6).

Muhasebenin işleyiş ve biçimsel açıdan tanımları da yapılmıştır (Güney, 2003: 4-5):

- *Ticari olan veya olmayan işletmelerin varlık ve kaynaklarının kullanımı ve dağılımı ile ilgili işletme hakkında taraflara finansal bilgileri veren bir hizmet faaliyetidir,*
- *İşletmelerin içinde bulunduğu finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını gösteren tanımlayıcı analitik bir disiplindir,*
- *İşletme ile ilgili ekonomik bilgileri süreç içerisinde taraflara yansıtan bir bilgi sistemidir.*

Hemen hemen tüm tanımlarda belirtildiği gibi muhasebe faaliyetleri kayıtlama ile başlayıp yorumlamaya kadar uzanan, işletme ile ilgili mali olular hakkında bilgiler veren uygulamalar bütünüdür.

Muhasebe eğitimi mesleki bir eğitimidir ve bu eğitimde mesleğin gerektirdiği bilgi ve becerilerin öğrencilere kazandırılması amaçlanır. Öğrencilere eğitim verilirken ders içeriği, kredi sayısı ve müfredat planlaması gibi temel etkenlerin iyi tasarlanmış olması gerekmektedir. Muhasebe eğitiminde kazanılması gereken bilimsel yeterliliğe ulaşabilmek için ulusal ve uluslararası düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu düzenlemeler piyasanın muhasebe meslek mensuplarından beklentilerini etkilemektedir. Mesleki yetkinlik ve becerilere sahip muhasebe meslek mensuplarını yetiştirirken, hem piyasanın beklentileri hem de eğitimin kalitesi unutulmaması gereken temel unsurlardandır.

Eğitimin önemi giderek anlaşılmakta ve eğitim ülkelerin zenginlik göstergelerinden biri olarak kabul edilmektedir. Meslek eğitiminde öğrencinin mesleki

bilgileri edinmesinin yanında meslekle ilgili etik algı, mesleki değerleri, zihinsel, duygusal ve sosyal kabiliyetleri de artırılabacaktır.

Muhasebe eğitimi; işletme için faydalı olan bilgilerin toplanması, kayıtlanması, doğruluğunun denetlenmesi, raporlanması bu sürecin sonunda nasıl karar verilmesi gerektiği gibi bilgiler ve tüm bu işlemler sırasında teknolojik imkanlardan yüksek düzeyde faydalanarak işletme içi ve işletme dışı finansal tablo kullanıcılarına nasıl etkin bilginin ulaşacağını anlatan bir süreçtir (Yanık, 2013: 201-202). Bilim ve teknolojinin gelişmesi ile eğitim mutlaka yeni yöntemler ve bakış açılarını içine almaktadır. İyi bir muhasebe eğitiminde teorik bilgi kadar pratik bilgide önemlidir. Bu pratik bilgiler problem çözme, iletişim kurabilme, takım çalışmasına yatkın olma, zamanı kullanabilme gibi bazı özelliklerin kazanılması ile elde edilmektedir (Kutlu, 2010:235).

Dünyada Enron¹ gibi büyük şirketlerin yaşamış olduğu finansal krizler muhasebe için eğitim, denetim ve gözetim faaliyetlerinin önemini bir kez daha göz önüne sermiştir. Ayrıca finansal piyasalardaki gelişim yeni finansal araçların oluşması, vergilendirme politikalarındaki değişiklikler muhasebe eğitimi üzerinde etkili olmuştur.

Ülkemiz eğitim anlamında da ekonomik ve siyasi ilişkilerinin bulunduğu ülkelerden etkilenmektedir. Ayrıca Avrupa Birliği uyum sürecinde IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu) ve IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) gibi kuruluşlarla olan ilişkiler eğitim planlamasında önemli ve etkili olmuştur (Ünal ve Doğanay, 2008: 119).

Muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini devam ettirirken problemlerle karşılaşmamaları ya da en hızlı biçimde sorunları çözümlenerek başarılı birer meslek mensubu olmak için iyi eğitim almış olmaları gerekmektedir. Eğitimi veren akademisyenler, eğitmenler ve öğretmenler çağın gerektirdiği niteliklere sahip meslek mensuplarını yetiştirirken üzerlerine büyük bir sorumluluk almaktadırlar.

¹ Enerji devi Enron'ün 2001 yılındaki çöküşü, Amerika tarihinin en büyük iflası olarak kayıtlara geçti. Denetleme şirketi Arthur Andersen'in Enron'un bilançosu şişirdiğinin ortaya çıkması büyük bir çöküşü beraberinde getirdi. Binlerce çalışan emekli fonlarının bir gecede kaybolduğuna şahit olurken, şirket hisseleri 90,75 dolardan 0,67 dolara geriledi. (<http://www.fortuneturkey.com/fotograf/enron-skandali-14705>, erişim tarihi:16.10.2017).

2.1.1 Muhasebe Eğitiminin Amacı ve Önemi

İşletmeler açısından bakıldığında muhasebe meslek mensubu işinde uzman ve teknolojiye ayak uydurmuş olması gerekmektedir. Fakat muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereğince toplum tarafından bakıldığında ise muhasebecinin ilaveten iyi bir mali analiz, girişimci, pazarlamacı, yönetici, iletişim kuran, halkla ilişkilerde uzman olması beklenmektedir. Bu özelliklerin bir muhasebe meslek mensubunda olması için hesaplarla veya kayıtlarla ilgili yaşanan güncellemelerin mutlaka muhasebe eğitimine yansıtılması gerekir. Örneğin muhasebe dünyasında yaşanan güncellemelerden UFRS finansal raporlamalarda çeşitli farklılıklar getirmiştir ve bu farklılıklar hemen hemen tüm dünyada kabul edilmiştir. Bundan sonraki süreçte UFRS'den bağımsız bir muhasebe eğitimi düşünülemez.

Rekabetin artması, küreselleşme, ticari sınırların ortadan kalkması gibi durumlar ile muhasebe günden güne değişmekte ve muhasebe meslek mensupları bu değişime ayak uydurmak zorunda kalmaktadırlar. Değişimleri yakalayabilmek için iyi muhasebe eğitimi gerekmektedir. İyi muhasebe eğitimin temel yapıtaşlarından birisi de eğitimi veren kişilerin almış olduğu eğitimin kalitesidir. Akademisyen, eğitmen ve öğretmenler mevcut teknoloji ve güncellenen değişikliklere göre müfredatlarını hızlı bir şekilde güncellemelidirler. Mesleki olarak muhasebe fonksiyonunun geliştirilmesinde üniversitelerdeki muhasebe eğitim kalitesinin artırılması gerekmektedir (Cheng, 2007: 581). Bunun için hem mesleki hem eğitim alanında standardizasyon işlemleri yürütülmektedir.

Türkiye'de muhasebe eğitimi; ortaöğretim lise ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora düzeyinde yapılmaktadır (Karcıoğlu ve Dizman, 2016:872). Kaliteli eğitim ve öğretim ile nitelikli eleman sıkıntısı giderilerek toplam kalite artırılabacaktır ülke ekonomisi bu durumdan olumlu etkilenecektir.

Muhasebe eğitimi; sadece kayıt ve raporlamadan oluşmakla kalmayıp, eğitimi alan kişilere güncel durumları objektif olarak görebilme, güçlü iletişim kurabilme, teknolojiyi kullanabilme, etik ve ahlak bilgilerini meslek hayatında uygulama gibi bir çok özelliği meslek mensubuna yada adayına aşılama amaçlar. Meslek mensubu muhasebe bilgisinin yanında hukuk, iktisat, maliye ve vergi konularına da hakim olmalıdır.

2.1.2 Muhasebe Eğitiminin Gerekliliği

İşletmeler küreselleşmenin etkisiyle çeşitli değişikliklerle karşılaşmakta ve bu değişimlere hızlı bir şekilde uyum sağlamalıdır. Değişimlere uyum sağlayabilmenin yollarından bir tanesi de eğitimini tamamlamış değişimlere açık olan nitelikli işgücü istihdamından geçmektedir. Her meslek grubunda nitelikli bireylerin öneminin arttığı gibi muhasebe mesleğinde de son yıllarda yaşanan gelişmelerle nitelikli emeğe daha çok ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır.

Muhasebe eğitiminin teorik kısımlarının en fazla okullarda öğrenildiği bir gerçektir. Süreç staj ile devam eder ve mesleki bilgi ve beceriler hayat boyu öğrenme süreci ile tamamlanır. Ayrıca günümüzde pek çok işletmenin şirket içi ve dışı eğitimlerinin artması nitelikli işgücüne olan ihtiyacın göstergelerinden biridir.

Tüm dünyada ortak bir muhasebe dili oluşturulurken muhasebe meslek mensubu adayların eğitimin gözden kaçırılmaması gerekir. UFRS'nin yaygınlaşması yanında eğitiminde standartlaşmanın temelini oluşturmuştur. Standartların oluşturulmasının yanında kullanımlarının da yaygınlaştırılması gerekmektedir. Günümüz muhasebe eğitimi teorik bilgiler, güncellenen değişiklikler, gelişen teknoloji, etik gibi kavramları öğrenilmesini de gerektirir.

Muhasebe eğitimi, bilgi teknolojisi kullanımı unutulmadan, vergilendirme, muhasebe yöneticiliği, hesap uzmanlığı gibi muhasebe alt sistemlerinin de destekleyerek verilmelidir yani muhasebe eğitimi teknoloji ile desteklenmelidir. Derslerin bilgisayar desteği ile yapılması web tabanlı muhasebe programlarının öğrencilere aktarılması hem meslek mensupları için hem de işletmeler için birçok avantajı beraberinde getirecektir. Ayrıca e-ticaret, sistem danışmanlığı, vergi danışmanlığı, finansal analiz, raporlama, planlama gibi özel danışmanlık alanlarında muhasebe meslek mensuplarının kaliteli bilgiye sahip olmaları gerekmektedir (Albert ve Sack, 2000: 16).

UFRS kullanıcısı olacak olan muhasebe meslek mensubu adaylar, kaliteli muhasebe eğitimi ile işletmelerin ve kamunun ihtiyaçlarını karşılayacaklardır.

2.1.3 Muhasebe Eğitiminde Değişikliklere Neden Olan Durumlar

Muhasebe eğitimi; küreselleşme, UFRS'lerin yaygınlaşması, IFAC'ın etkisi gibi sebepler ile değişmeye başlamıştır. 2000'li yıllarda Enron gibi büyük şirketlerin isimlerinin skandallarla birlikte iflası ile muhasebe, denetim ve etik konuları gündeme

gelmiştir. Sıkıntuların giderilmesinin en temel yolunun eğitimden geçtiği gerçeği ile muhasebe eğitimi güncellenmeye başlamıştır.

Muhasebe mesleği ve eğitimi; küreselleşme, standartların kabul görmesi ve yaygınlaşması, teknolojik ve ekonomik gelişmeler, kurumsal yönetim uygulamaları ve ekonomik krizler gibi faktörlerden etkilenmiştir (Demir, 2012:111). Özellikle teknolojik gelişmeler ve bu teknolojiyi muhasebe becerileri ile harmanlayabilecek nitelikli işgücü eksikliği muhasebe eğitiminin değişmesi gerektiğini göstermiştir. E-imza, e-beyanname, e-bildirge gibi kayıtların her birisi teknolojik gelişmelere örnek oluşmuştur ve bu sistemler zaman ve maliyet kaybını önlemekte, kayıtların güvenilir olarak saklanmasına olanak vermektedir. Bu gibi kolaylıklar muhasebe meslek mensuplarının analiz, raporlama ve yorumlamalara daha fazla zaman ayırmalarını sağlar.

UFRS'lerin kabul görmesi ve 2011 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu borsada kayıtlı şirketlerin muhasebe kayıtlarını ve finansal raporlarını standartlara uygun olarak hazırlaması şirketler için büyük değişiklikler getirdiği gibi muhasebe akademisyenlerine, öğretmenlerine ve öğrencilerine yeni sorumluluklar yüklemiştir. Özellikle eğitimciler; gelişmeleri takip etmeli, öğrenciye güncel bilgiler sunmalı ve mesleki ve teknik becerileri kazandırmalıdır (Demir, 2012:118). Muhasebe ders müfredatlarının güncellenmesi bu değişimlerle gerekli hale gelmiştir. Öğrencilere teorik bilgilerin aktarıldığı eğitimin yanında, problem çözebilme, analitik düşünme, iletişim ve ikna kabiliyeti, takım çalışmalarına uyum gibi becerilerinde kazandırılması gerekir (Kaymazbalsarı ve Aslantürk, 2007:245). Muhasebe eğitiminde teorik ve pratik bilgiler birlikte yürütülmelidir.

Ayrıca muhasebe eğitiminde değişikliklere neden olan durumlardan biriside; UFRS'lerin yaygınlaşmasının yanında Uluslararası Eğitim Standartlarının yayınlanması ve çoğu ülkede kabul görmesidir. Uluslararası Eğitim Standartları ile ilgili bilgiler ilerleyen konularda detaylı olarak incelenecektir.

Ülkemizde işletmelerin ihtiyacı olan nitelikli işgücü ihtiyacının ancak iyi eğitimle yetiştirilebileceği büyük bir gerçektir. Bu süreçte eğitimciler ve işverenlere çeşitli sorumluluklar düşmektedir. Mümkün olduğunca eğitim kurumlarının işverenlerle ortak çalışmalarda bulunmaları hem meslek mensuplarına hem de işverenlere çeşitli avantajlar sağlayacaktır.

2.2 Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları

Sürekli olarak güncellenen, gelişen ve yenileri hazırlanan muhasebe standartlarının muhasebe eğitiminde önemi giderek artmaktadır. Sikka vd. (2007) araştırmaları sonucunda, dünyada yaşanan finansal skandalların kaynağının muhasebecilerin eğitim yetersizliğinden kaynaklandığını belirtmişlerdir. Yeniden finansal skandalların yaşanmaması, işletme sahiplerinin ve yatırımcıların korunabilmesi amacıyla muhasebe eğitimine önem verilmelidir.

Muhasebe meslek mensubu olarak işe başlayacak olan yeni mezun öğrenciler güncellenen muhasebe standartlarından haberdar olmalıdır. Bu konuda muhasebe derslerine giren akademik personelin, öğrencilere yaşanan gelişmeleri aktarması gerekmektedir. Çalışmada akademik personelin muhasebe derslerinde TMS/TFRS'lere yer verme düzeylerini incelemeyen önce dünyada kabul görmüş olan muhasebe eğitim standartlarından bahsetmek gerekir.

Standartlarla tek bir muhasebe sistemin geçerliliğini sağlamak için yapılan çalışmalar gibi, muhasebe eğitiminde belirli bir kalite ve belirli düzeyde benzerliği sağlamak için Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB) tarafından Uluslararası Eğitim Standartları (IES) yayınlanmıştır.

2.2.1 Muhasebe Eğitim Standartları

Muhasebe standartlarının kullanımının artması, muhasebe eğitiminde de tüm dünyada geçerli olabilecek eğitim standartlarının oluşturulmasına zemin hazırlamıştır. IFAC'ın bünyesinde kurulan IAESB tarafından yayınlanan IES'ler ile eğitim standartlarının yaygın olarak kullanılması amaçlanmıştır. Kurul çalışmalara başlamakla birlikte farklı ülkelerde çeşitli kongreler düzenleyerek standartların gelişimine ve yayılmasına olanak sağlamıştır (Can ve Demirci, 2016:320).

Muhasebe eğitiminde; mesleki bilgi beceri, mesleki değerler ve etik konularının da temel olarak öğrencilere aktarılması gerekmektedir. Bu bilgilerin tümü meslek mensubu olunmasında temel faktörler olarak mesleğin kalitesini etkileyecektir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun—UMF (International Federation of Accountants—IFAC) hazırlamış olduğu çalışma ile bir muhasebe üyesinin ihtiyaç duyacağı bilgi donanımını sağlamak amacıyla, tüm muhasebe örgütlerinin uygulayabileceği standartlar hazırlanmıştır.

IFAC standartları yayınlayan dört kuruldandır oluşmaktadır. Bu kurullar denetim, etik, kamu sektörü ve eğitim alanlarında faaliyetlerine devam etmektedir. Ekim 1977 yılında; Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB -International Auditing and Assurance Standards Board) ve Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA - International Code of Ethics for Professional Accountants) kurulmuştur. Mayıs 1987 yılında Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board) kurulmuştur. Uluslararası Eğitim Standartları (IES – International Education Standards) ise önceleri, Ekim 1977 tarihinde faaliyetlerine başlamış olan Eğitim Komitesi (Education Committee) tarafından oluşturulurken sonradan komitenin ismi ve yapısı değişikliğe uğramış; Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB – International Accounting Education Standards Board) ismiyle faaliyetlerine devam etmiştir (Gökten ve Gökten, 2016: 52).

UMF (IFAC) tarafından hazırlanan standartlarda, muhasebe eğitiminde bilgiler genel ve mesleki eğitim olarak ayrılmıştır.

Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları (UMES) içerisinde yer alan konular (Özbirecikli, 2007: 75):

- Uluslararası Eğitim Bildirgeleri Çerçevesi
- Uluslararası Eğitim Standartlarına Giriş olarak sınıflandırılmıştır.

2005 yılından itibaren standartlar yayınlanmaya başlamıştır. Son olarak 2017 yılında revize olan muhasebe eğitim standartları sekiz adet standarttan oluşmaktadır. Standartların ilk 4'ü meslek mensuplarının eğitimi ile, beş altı ve yedinci standartlar eğitim sonrası ve son olarak sekizinci standart ise denetim ile ilgilidir (Can, Demirci, 2016: 320).

Standartlar şöyle sıralanmıştır (Handbook of International Education Pronouncements, 2017);

- Muhasebe Mesleği Eğitime Giriş Gereklilikleri –UMES1, (Entry Requirements to Professional Accounting Education Programs IES 1),
- İlk Mesleki Gelişim - Teknik Yetkinlik-UMES2, (Initial Professional Development – Technical Competence IES 2),
- İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Beceriler –UMES 3, (Initial Professional Development – Professional Skills IES 3),

- İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar-UMES4, (Initial Professional Development – Professional Values, Ethics, and Attitudes IES4),
- İlk Profesyonel Gelişim – Uygulama Deneyim Gereklilikleri –UMES 5,(Practical Experience Requirments IES 5),
- Mesleki Yeterlilik ve Yetkinliğin Değerlendirilmesi Standardı- UMES 6, (Initial Professional Development – Assessment of Professional Competence IES 6),
- Sürekli Mesleki Eğitim- UMES 7, (International Education Standard, Continuing Professional Development IES 7),
- Denetim Uzmanları için Yetkinlik Gereksinimleri -UMES 8, (International Education Standard Competence Requirements for Audit Professionals IES 8).

IAESB muhasebe eğitimin kalitesinin artırılması ve eğitim standartlarının muhasebe meslek mensupları tarafından uygulanmasını amaçlamaktadır fakat bu yolu katedebilmek için uzunca bir süre gerekmektedir (Gökten ve Gökten, 2016: 56).

2.2.1.1 UMES 1, Muhasebe Mesleği Eğitime Giriş Gereklileri Standardı

(IES 1, Entry Requirements to Professional Accounting Education Programs)

“Muhasebe Mesleği Eğitime Giriş Gereklileri” Standardı Muhasebe Eğitimi düzenleyen standartlar bütünüdür ilk standardıdır.

Muhasebe Eğitime Giriş Gereklileri Standardı (IES 1); IFAC’ a üye olan kişi ve kurumların, mesleki muhasebe eğitimi ve mesleki tecrübe programlarına giriş için gerekli şartlarını ve meslek mensubu kişinin eğitim düzeyi ile mesleki yeterlilik düzeyini belirlemeyi amaçlar (IES 1, md:7, 2017). IES 1 standardı; muhasebe meslek mensubu adayların meslek eğitimine ve uygulama deneyimi eğitimine (staj) başlayabilmesi için gerekli olan azami eğitim seviyesini belirlemektedir (IES 1, md:8, 2017).

Genel olarak IES 1’in amacı, mesleğe yeni başlayacak bireylerin başlangıç seviyelerinin yüksek olması, eğitim çalışmalarının içeriklerinin ve sürelerinin ayarlanmasıdır. Adaylar farklı düzeylerdeki okullardan mezun olabilirler, ancak bu standart ile mesleki yeterlilik seviyesinin aynı olması sağlanacaktır. Buna ek olarak, IES’ler eğitim kurumlarına, işverenlere, piyasa düzenleyicilere, hükümet yetkililerine ve diğer paydaşlara profesyonel muhasebe eğitim programlarının sunulmasında yardımcı olmaktadır (IES 1, md:2, 2017).

Muhasebeci adaylarının yeterli donanıma sahip olarak yetişebilmesi için, var olan programlara giriş şartı olarak bireyin en az bir meslek yüksekokulu (ön lisans programı) ya da bir fakülteden (lisans programı) mezun olması gerekmektedir, adaylar mezuniyet durumuna göre programa başlayabileceklerdir. Programa katılan muhasebeci adaylarının muhasebe alanında temel bilgilere sahip olması gerekmektedir (Özbirecikli, 2007: 74). Standarda göre muhasebe meslek mensubu adayın önlisans veya lisans mezunu olma şartı bulunmaktadır. Türkiye’de 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu’nda adayın muhasebe meslek mensubu olabilmesi için önlisans veya lisans mezunu olması yeterli iken 2008 yılından itibaren 5786 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile en az lisans derecesi ile üniversiteyi bitirenlerin muhasebe meslek mensubu olabileceği belirtilmiştir.

Muhasebe meslek kuruluşları, bu eğitim programlarını fakültelerden daha fazla desteklemektedir. Bu desteğin amacı ise karşılaştırılabilir, anlaşılabilir seviyede muhasebe meslek eğitimi ve farklı değerlerin aynı noktada birleşmesidir(Aydın, 2007: 76).

IES 1 ile IFAC’a bağlı profesyonel muhasebecilerin mesleki eğitimi başarılı bir şekilde tamamlamaları için esnek erişime izin verme ilkesini, mesleki eğitimin başarı ile tamamlanması, giriş koşullarına uygunluk, giriş koşullarının farklı formlarını açıklar (IES 1, md:3, 2017). Ayrıca bu standart ile kamu yararını koruyan, adaletli ve orantılı muhasebe eğitimi giriş gerekliliklerinin oluşturulması amaçlanır (IES1, md:7,2017)

“Profesyonel muhasebe eğitimi programları, profesyonel muhasebecileri, İlk Profesyonel Gelişim (IPD) sonunda uygun mesleki yeterliliği geliştirecek şekilde desteklemek üzere tasarlanmıştır. Eğitim programları; üniversiteler, IFAC üye organları ve işverenlerin sunduğu program ve kurslarla sağlanan örgün eğitimden ve işyeri eğitiminden oluşabilirler. Bu nedenle, IPD sırasında mesleki muhasebe eğitim programlarının tasarımı, IFAC üye organları dışındaki paydaşların önemli bilgilerini içerebilir” (IES 1,A1, 2017).

IFAC üyesi kuruluşlar, profesyonel muhasebe eğitim programlarına giriş koşulları üzerinde çeşitli düzeylerde denetime sahiptir. Örneğin, bazı ülkelerde, giriş koşulları üniversiteler veya hükümetler tarafından belirlenebilir. Ülkeden ülkeye muhasebe mesleğine girişte çeşitli kriterler bulunmaktadır. Bu yollar standartlarda

belirtilmiştir. Meslek mensubu olan aday; üniversite bitirerek veya çalışma deneyimi ile yada lise mezuniyetinden sonra muhasebe meslek mensubu olabilmek için eğitim almaya başlayabilir (IES 1,A2, 2017).

Standartların devamında IES 1 maddelerini açıklayan paragraflar bulunmaktadır
Özetle IES 1 (IES 1, A1-A12, 2017);

- Muhasebe mesleği eğitimine giriş gereklilikleri standardında kamu yararı amaçlanmaktadır,
- Muhasebe mesleği eğitimine giriş gereklilikleri ve eğitime yardımcı bilgiler yer almaktadır,
- Muhasebe mesleği eğitimine giriş gerekliliklerinin makul düzeyde tutulması hedeflenmiştir,
- Muhasebe mesleği eğitimine giriş gereklilikleri bilgilerinin hem eğitimcilere hem de adaylara açıkça sunulması gerekir,
- Muhasebe mesleği eğitim standartlarını benimseyen üyeler farklı giriş gereklilikleri öngörebilir, bazen sadece iyi bir matematik veya finansal okuryazarlık gerekli olabilir,
- Meslek mensubu aday kendini çeşitli mesleki tecrübeler ile geliştirmiş olabilir fakat bu mesleğe giriş gereklilikleri programını tamamlamasına engel olmaz,
- Meslek mensubu adayın muhasebe eğitim programlarına giriş gerekliliklerini karşılayıp karşılamadığına dair çeşitli kriterler öngörülebilir.

IES 1'in Türkiye'de geçerli olduğu söylenebilir. Muhasebe meslek mensuplarının mesleğe başlayabilmesi için gerekli eğitimi almış olmaları gerekir, mesleğe başlayabilmek için iktisadi idari bilimler fakültesinden mezun olma şartı aranmaktadır.

Programın başarı ile tamamlanabilmesi bazı faktörlere bağlıdır. Amaç muhasebe meslek mensubu adayın mümkün olduğunca fazla bilgi sahibi olması ve muhasebe eğitimi veren paydaşların faydalı bilgileri adaylarla paylaşmalarıdır (IES 1, A7, 2017).

2.2.1.2 UMES 2, İlk Mesleki Gelişim - Teknik Yetkinlik

(IES 2, Initial Professional Development – Technical Competence)

Bu Standart (IES 2) adayların ileri düzeyde bilgi sahibi olan muhasebeciler olabilmeleri için, muhasebe eğitim programlarının mesleki bilgi içeriğini belirler. Standart ile muhasebe meslek mensubu adayların, mesleki gelişiminin sonunda elde

edeceği teknik yetkinliği öğrenme kazanımlarını belirlenir. Teknik yetkinlik; tanımlanan standartların muhasebeci performansına uygunluğudur (IES 2, md:1, 2017). Mesleki gelişim eğitim standardı sonunda, profesyonel muhasebecilerin ihtiyaç duyacağı teknik yetkinliği öğrenme çıktılarını ve yetkinlik alanlarını belirler (IES 2, md:2, 2017).

Mesleki eğitim programı; muhasebe ve finans bilgileri, organizasyon ve işletme bilgileri, bilişim teknolojisi bilgileri temelinde oluşmuştur.

Muhasebe ve finans bilgilerinin içermesi gereken konular; Finansal Muhasebe, Raporlama, Yönetim Muhasebesi ve Kontrol, Vergi, İşletme ve Ticaret Hukuku, Denetim ve Sigorta, Finansal ve Finansal Yönetim, Mesleki Değerler ve Meslek Etiğidir (IES 2, md: 7, 2017). Profesyonel muhasebeciler tarafından muhasebe (finans ve ilgili bilgilerin geliştirilebilmesi için); bilginin uyumu, mesleki bilgi ve beceri, mesleki algılar, etik ve tutum konu alanları çalışarak daha da geliştirilebilir.

Muhasebe ve finans konularının içermesi gereken detaylar standartlar ile açıklanmıştır (IES 2, md:7, 2017):

- Muhasebe ve muhasebe mesleğinin tarihi,
- Finans yöneticilerinin, işletme faaliyetleri hakkında raporlarının yapısı ve içeriği, mali durumu vb. kavramlar,
- Muhasebe ve Denetim standartları,
- Muhasebe kuralları,
- Planlama, bütçeleme, maliyet, performans ölçümü konularını kapsayan yönetim muhasebesi,
- İşletme varlıklarının ve finansal bilgilerin güvenilirliği, doğruluğu hakkında kavramlar, metotlar, süreçler,
- Vergi ve vergilendirmenin yönetim ve finans kararlarına etkisi,
- Hukuksal yapı,
- Risk yönetimi ve denetimi, hata belirleme bunları ortaya çıkaran entelektüel ve işlemsel bilgiler,
- Finans ve finansal yönetim bilgisi; finansal tablo analizi, ulusal ve uluslararası sermaye piyasaları, finansal araçlar, kaynak yönetimi konuları,
- Muhasebecinin sorunları, meslek etiği,
- Devlet ve kar amacı gütmeyen muhasebe meseleleri,

- İşletmedeki finansal olmayan performans önlemlerinin kullanılabilmesidir.

Organizasyon ve işletme bilgisi konuları ve bilgi teknolojilerinin içermesi gereken konular genel olarak; Makro ve Mikro İktisat, İşletme, Yönetim, Etik, Pazarlama, Globalleşme, Bilgi Teknoloji ve sistemleri yeterliliği, kontrolüdür (IES 2, md:7, 2017). 2017 yılında yayınlanan IES cep kitapçığında bu madde detaylandırılmıştır. Organizasyon ve işletme bilgisi konuları muhasebe meslek mensubu adaya bazı bilgileri vermelidir. Bunlar (IES2, md:7, 2017);

- Ekonomik, hukuki, sosyal, teknik, uluslararası konular ve kültürel birlikleri tanınması,
- Küreselleşen dünya ile uluslararası finans ve ticareti etkileyen konuları tanınması,
- E-ticaret ve çokuluslu şirketlerin yer aldığı yükselen piyasalarda globalleşmenin özelliklerini tanınmasıdır.

Sürekli değişen mesleki ve teknik konulara uyum sağlayabilmek için muhasebe meslek mensupları yaşanan güncellemeleri takip etmelidirler, bu standart mensupların sahip oldukları bilgiyi sürekli yenilemesi varsayımına dayalı olarak kapsamlı konu başlıklarını içermektedir (Aydın, 2007: 80).

Standartta muhasebe meslek eğitiminin temel şartlarından olan bilişim teknolojisi Türkiye’de muhasebe eğitiminde üzerinde çalışılması ve geliştirilmesi gereken bir konudur. Günümüzde işletmeler muhasebe kayıtlarını ve finansal tablolarını düzenlerken web tabanlı programlardan yararlanmaktadır. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının teknolojiden uzak kalması düşünülemez. Muhasebe meslek mensubu aday mutlaka teknik yetkinliklerin arasında bulunan bilişim teknolojisi eğitimini tamamlamalıdır. Meslek mensupları bilgi teknolojisi ile ilgili genel bilgileri, kontrolü ve yetkileri yeri geldiği zaman kullanabilmelidir.

Standartlarda bahsedilen bilgi teknolojisi yetkinliklerinin kavranabilmesi için; muhasebe eğitimde müfredata eklenmesi gereken dersler başlıca şöyledir (Can ve Demirci, 2016: 327):

- Temel Bilgi Teknolojileri Kullanımı,
- Kurumsal Kaynak Planlama (KKP),
- Bilgisayarlı Muhasebe,
- Muhasebe Bilişim Sistemleridir.

2017 yılında yayınlanan IES cep kitapçığında meslek mensubunun kazanması gereken yetkinlik ve beceriler tablo halinde detaylandırılarak açıklanmıştır. IES 2 ile muhasebe meslek mensubu adaylara aktarılması gereken teknik yetkinlik standardının öğrenim kazanımları Tablo 2.1’de yer almaktadır (IES 2, md:7, 2017):

Tablo 2.1 UMES 2, İlk Mesleki Gelişim - Teknik Yetkinlik Öğrenim Çıktıları

Yetkinlik Alanı	Öğrenme Çıktıları
Finansal Muhasebe ve Raporlama (Orta Düzey)	<ul style="list-style-type: none"> *Muhasebe ilkelerini işlemlere ve diğer etkinliklere uygulayabilme, *IFRS’leri işlemlere ve diğer etkinliklere uygulayabilme, *Finansal raporların uygulanmasında standartların uygunluğunu değerlendirebilme, *Konsolide finansal tablolar ve finansal tabloları IFRS'lere ve diğer standartlara uygun olarak hazırlayabilme, *Finansal tabloları ve ilgili dipnotları açıklayabilme, *Finansal verileri içermeyen raporları açıklayabilme, örneğin sürdürülebilirlik ve entegre raporlar...
Yönetim Muhasebesi (Orta Düzey)	<ul style="list-style-type: none"> *Ürün maliyeti, varyans analizi, envanter yönetimi ve bütçeleme ve öngörme gibi yönetim kararını destekleyen teknikler uygulayabilme, * Maliyet davranışını ve maliyet sürecini analiz edebilmek için uygun niceliksel teknikleri uygulayabilme, *Finansal ve finansal olmayan verileri analiz ederek yönetimin karar vermesi için gerekli bilgileri sağlayabilme, *Planlama-bütçeleme, maliyet yönetimi, kalite kontrolü, performans ölçümü ve

	<p>kıyaslama konularına odaklanan raporlar da dahil olmak üzere yönetim karar vermesini kolaylaştıran raporlar hazırlayabilme,</p> <p>*Ürünlerin ve iş bölümlerinin performansını değerlendirebilme</p>
Finans ve Finansal Yönetim	<p>*Banka finansmanı, finansal araçlar, tahvil, hisse senetleri ve hazine piyasaları dahil olmak üzere bir kuruluşun mevcut çeşitli finansman kaynaklarını karşılaştırabilme,</p> <p>*Bir kuruluşun nakit akışını ve işletme sermayesi gereksinimlerini analiz edebilme,</p> <p>*Oran analizi, trend analizi ve nakit akışı analizi gibi teknikleri kullanarak bir kuruluşun mevcut ve gelecekteki finansal durumunu analiz edebilme,</p> <p>*Bir kuruluşun sermaye maliyetini hesaplamak için kullanılan bileşenlerin uygunluğunu değerlendirebilme,</p> <p>*Sermaye yatırım kararlarının değerlendirilmesinde sermaye bütçeleme teknikleri uygulayabilme,</p> <p>*Yatırım kararları, iş planlaması ve uzun vadeli finansal yönetim için kullanılan gelir, varlık bazlı ve piyasa değerlendirme yaklaşımlarını açıklayabilme.</p>
Vergilendirme (Orta Düzey)	<p>*Ulusal vergilendirme uyumu ve beyanname gerekliliklerini açıklayabilme,</p> <p>*Kişiler ve kuruluşlar için doğrudan ve dolaylı vergi hesaplamaları hazırlaya-</p>

	<p>bilme,</p> <p>*Karmaşık olmayan uluslararası işlemlerle ilgili vergilendirme sorunlarını analiz edebilme,</p> <p>*Vergi planlaması, vergi kaçakçılığı ve vergi kaçırma arasındaki farkları açıklayabilme,</p>
<p>Denetim ve Güvence (Orta Düzey)</p>	<p>*Finansal tabloların denetiminde yer alan hedefleri ve aşamaları tanımlayabilme,</p> <p>*İlgili denetim standartlarını (örneğin Uluslararası Denetim Standartları) ve uygulanabilir yasa ve yönetmelikleri finansal tabloların denetiminde uygulayabilme,</p> <p>*Finansal tablolardaki önemli hataların riskini değerlendirme ve denetim stratejisi üzerindeki etkisini değerlendirebilme,</p> <p>*Denetim sözleşmelerinde kullanılan niceliksel yöntemleri uygulayabilme,</p> <p>*Güvence sözleşmelerinin ve bu tür talimatlarla ilgili geçerli standartların temel unsurlarını açıklayabilme.</p>
<p>Yönetim, Risk yönetimi ve İç kontrol (Orta Düzey)</p>	<p>*Sahiplerin, yatırımcıların ve yönetimle görevli olanların hakları ve sorumlulukları da dahil olmak üzere iyi yönetim ilkelerini açıklayabilme,</p> <p>*Bir kuruluşun yönetim çerçevesinin bileşenlerini analiz edebilme,</p> <p>*Bir risk yönetimi planlamasıyla kuruluşun risklerini ve fırsatlarını analiz edebilme,</p> <p>*Finansal raporlamayla ilgili iç kontrol</p>

	bileşenlerini analiz edebilme.
İş Kuralları ve Yönetmelikleri (Orta düzey)	*Tüzel kişilerin farklı biçimlerini yöneten yasaları ve düzenlemeleri açıklayabilme, *Muhasebe meslek mensuplarının faaliyet gösterdiği çevrede geçerli olan yasa ve yönetmelikleri açıklayabilme.
Bilgi Teknolojisi (Orta düzey)	*Genel bilgi teknolojisi kontrollerinin ve ilgili uygulama kontrollerinin yeterliliğini analiz edebilme, *Bilgi teknolojisinin veri analizinde ve karar vermede katkısını açıklayabilme, *İş analitiği ile karar vermeyi desteklemek için bilgi teknolojisi kullanabilme.
İşletme ve Organizasyon Çevresi (Orta Düzey)	*Ana ekonomik, hukuki, politik, sosyal, teknik, uluslararası ve kültürel güçler dahil olmak üzere bir kuruluşun faaliyet gösterdiği ortamı açıklayabilme, *Küresel çevrenin uluslararası ticareti ve finansmanı etkileyen yönlerini analiz edebilme, *Çokuluslu şirketlerin, e-ticaretin ve gelişmekte olan piyasaların rolü de dahil olmak üzere küreselleşmenin özelliklerini belirleyebilme,
Ekonomi (Temel Düzey)	*Mikroekonomi ve makroekonomi ile ilgili temel ilkeleri açıklayabilme, *Makroekonomik göstergelerin değişiminin iş etkinliği üzerindeki etkisini açıklayabilme, *Tam rekabet, tekelleri rekabet, tekeller ve oligopol olmak üzere piyasa yapılarının farklı türlerini açıklayabilme,

<p>İş stratejisi ve Yönetimi (Orta düzey)</p>	<p>*Kuruluşların tasarlanabileceği ve yapılandırılabilmesi çeşitli yolları açıklayabilme, *Kuruluş içerisindeki farklı işlevsel ve organizasyonel alanların amaç ve önemini açıklayabilme, *Kuruluşun stratejisini etkileyebilecek dış ve iç faktörleri analiz edebilme, *Kuruluşun stratejisini uygulamak için kullanılabilen süreçleri açıklayabilme, *Örgütsel davranış teorilerinin bireyin, ekiplerin ve kuruluşun performansını artırmak için nasıl kullanılabilceğini açıklayabilme.</p>
---	---

IFAC üye kuruluşları standartlarda yer alan öğrenim kazanımlarını elde edebilmek için muhasebe eğitim programlarını sürekli olarak gözden geçirmeli ve güncellemelidir (IES 2, md:8, 2017).

Muhasebe meslek mensuplarının teknik yeterliliğini değerlendirmek için çeşitli değerlendirme faaliyetleri kullanılabilir. Uygun değerlendirme faaliyetleri şunları içerebilir (IES 2, md:9, Ref A16, 2017):

- Kısa cevap gerektiren sorulardan oluşan yazılı sınavlar,
- Vaka çalışmaları,
- Yazılı denemeler,
- Objektif testler,
- İş yeri değerlendirmeleri ve
- Eğitim programı sırasında muaf olmuş olabileceği daha önceki öğrenimin değerlendirilmesidir.

Yetkinlik düzeylerini tanımlamak ve sınıflandırmak için birçok yol vardır. IAESB tarafından geliştirilen yeterlilik düzeylerinin açıklaması, Tablo 2.2’de yer almaktadır (IES 2, md:7, Ref A 10, 2017):

Tablo 2.2: UMES 2, İlk Mesleki Gelişim - Teknik Yetkinlik, Ek-1.

Yetkinlik Alanı	Açıklamalar
Temel Düzey	<p>Genellikle, öğrenme çıktıları bir yetkinlik alanına odaklanır:</p> <p>*Uygun gözetim altında çalışırken görevleri tamamlamak için teknik yeterliliğin ilgili alanlarının altında yatan ilkeleri ve teorileri tanımlamak, açıklamak, özetlemek ve yorumlamak,</p> <p>* Görevlendirilen görevleri uygun mesleki becerileri kullanarak gerçekleştirmek,</p> <p>*Görevleri yerine getirirken mesleki değerlerin, etik ve tutumların önemini kabul etmek,</p> <p>*Basit problemleri çözmek ve karmaşık görevleri veya sorunları danışmanlara veya uzmanlaşmış uzmanlara yöneltmek, ve</p> <p>*Sözlü ve yazılı iletişim kullanarak net bir şekilde bilgi sunarak fikirleri açıklayabilmektir.</p>
Orta Düzey	<p>*Temel prensipleri ve teorileri bağımsız olarak uygulama, karşılaştırma ve analiz edebilmek için ilgili mesleki yeterlilik alanlarından iş bölümünü tamamlama ve karar verebilme,</p> <p>*Teknik yeterlilik ve mesleki becerileri, iş bölümlerini tamamlamak için birleştirmek;</p> <p>* Meslek değerlerini, etik ve tutumlarını iş görevlerine uygulayabilme,</p> <p>*Muhasebe ve muhasebe dışı menfaat sahiplerine sözlü ve yazılı iletişim yoluyla açıklayıcı bir şekilde bilgi sunabilme ve fikirleri açıklayabilme</p>

İleri Düzyey	<ul style="list-style-type: none"> * Projeleri ve iş atamalarını yönetmek ve paydaşların ihtiyaçlarına uygun tavsiyelerde bulunmak için teknik yeterliliğin farklı alanlarından gelen ilke ve kuramları seçmek ve bütünleştirmek; * Projeleri ve iş atamalarını yönetmek için teknik yeterliliği ve mesleki becerileri uyumlu hale getirmek * Mesleki değerler, etik ve tutumlar üzerine çizilen uygun eylem planlarında yargıya varmak; * Sınırlı denetimle karmaşık problemlerin değerlendirilmesi, araştırılması ve çözülmesi; * Karmaşık sorunlara ve konulara yönelik çözüm öngören, bunlara uygun danışmanlık yapabilmek * İlgili bilgileri geniş bir yelpazede paydaşlara ikna edici biçimde sunmak ve açıklayabilmek
-----------------	--

2.2.1.3 UMES 3, İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Beceriler

(IES 3, Initial Professional Development – Professional Skills)

Mesleki Beceriler Standardı (IES 3), muhasebe mesleği eğitim programlarına giren adayların sahip olduğu becerileri, mesleki beceri olarak geliştirmeyi ve kazandırmayı amaçlamaktadır (IES 3, md:6, 2017). Muhasebe meslek mensubu adayların ilk mesleki gelişim eğitimin sonuna kadar gelişmesi ve sergilemesi gereken mesleki becerilerin oluşması çeşitli amaçlara hizmet eder. Eğitimin sonunda kişi; kamu yararını korumalı, çalışmalarının kalitesini yükseltmeli ve mesleğin itibarını artırmalıdır(IES 3, md:6, ref A8, 2017)

Profesyonel muhasebecilerin IPD'nin sonuna kadar gelişmesi ve sergilemesi gereken mesleki becerilerin oluşturulması çeşitli amaçlara hizmet eder.

Kamu ilgisini korur, muhasebe meslek mensuplarının çalışmalarının kalitesini yükseltir ve muhasebe mesleğinin itibarını arttırır.

Muhasebe meslek mensupları sahip oldukları bilginin kullanımı, analizi ve yorumlanması gibi yeteneklere sahip olmalıdır (Ayanoğlu ve Zaif, 2007: 122). Beceriler ancak bilgi, etik ve değerlerin birleşmesi ile anlamlı hale gelir ve sürekli kullanım ile geliştirilirler. Mesleki bilgiler standardı ile amaçlanan muhasebe meslek mensubu adayın mesleki beceriler eğitim standardına göre aldığı eğitimle kazandığı edinimleri ve sergilemeleri gereken mesleki becerileri tanımlar.

Profesyonel muhasebecinin mesleki yetkinliği tamamlayabilmesi için teknik yetkinlik, mesleki değerler ve iş-ahlak tutumları ile uyumlu olan; entelektüel, kişiler arası ve iletişimle ilgili, kişisel ve organizasyonel becerilerdir (IES3, md:1, 2017)

Entelektüel beceriler; insanlardan, yazılı veya elektronik kaynaklardan bilgi edinme, örgütlenme ve kavrama; inceleme, araştırma, çözümleyici düşünme, dışa vurma, önceden karşılaşılmayan durumlarda konuya girebilme ve etkin olma yetileriyle ilgilidirler (Aydın, 2007: 82).

Kişisel beceriler ise; Kişisel, profesyonel bir muhasebecinin kişisel tutum ve davranışlarıyla ilgilidir (IES 3, ref A5, 2017). Kendi kendini idare edebilme, girişim, etkileme ve kendi kendine öğrenme, kısıtlı zamanda işleri yapabilme ve sınırlı kaynakları etkin kullanma, yaşanan değişimlere uyum sağlama, meslek etik ve kurallarına dikkat etmek ve mesleki kuşkuculuk olarak değerlendirilebilir.

Kişilerarası ve iletişim becerileri profesyonel bir muhasebecinin başkalarıyla etkili bir şekilde çalışıp etkileşim kurma kabiliyeti ile ilgilidir (IES 3, ref A5, 2017). Örgütün ortak yararı için diğerleriyle birlikte çalışmak, gerekçeli kararlar oluşturmak ve kararlar almak, etkili bilgi aktarımını sağlamaktır. Kişilerarası ve iletişim becerileri; mensuplar ve çalışanların yaşanan anlaşmazlıkları, bilgi alışverişi ile çözebilmek, kültürel ve sosyal açıdan farklı özelliklere sahip bireyler ile etkili iletişim kurabilmek, üzerinde uzlaşma sağlanan çözümlerin mesleki ve etik kurallara dayandırmak, farklı kültürel ortamlarda etkili olarak çalışabilmek, yazılı ve sözlü iletişimde fikirleri anlaşılabilir olarak ifade edebilmek, kültürel ya da dil farklılıklarını gözden kaçırmadan etkili olarak okuyup anlayabilmek ve dinlemek, takım çalışmalarına özendirme (Özbirecikli, 2007: 78).

Örgütsel beceriler, bir profesyonel muhasebecinin mevcut kişi ve kaynaklardan en iyi sonucu veya sonuçları elde etmek için bir kuruluştaki etkili bir şekilde çalışması

veya bir organizasyon içinde çalışabilmesi ile ilgilidir (IES 3, ref A5, 2017). Örneğin örgüt içerisinde herhangi bir problem ile karşılaşıldığında muhasebecinin bu problemin üstesinden gelebilmesi gerekmektedir. Organizasyonel beceriler, muhasebe meslek mensubunun karar ve yönetim süreci içinde üstlendiği işlevlerin gelişimi, kendisi ile ilgili beklentileri de, özellikle dinamizm yolunda hayli arttırmıştır. Bu aynı zamanda küresel ve politik bilinç ile işletmecilik vizyonunun yeterli olması gereğini ortaya çıkarmıştır (Aydın, 2007: 83).

Standartta yer alan öğrenim çıktıları tablo halinde verilmiştir (IES 3, md:7, 2014):

Tablo 2.3 UMES 3, İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Beceriler Standardına Ait Öğrenim Çıktıları

Yetkinlik Alanı	Öğrenme Çıktıları
Entellektüel Beceriler	<ul style="list-style-type: none"> *Bilgilerin araştırma, analiz ve entegrasyon yoluyla çeşitli kaynaklardan ve perspektiflerden değerlendirilmesi, * Tüm gerçek ve koşulları göz önünde bulundurarak sağlam değerlendirmelere ulaşabilmek için alternatifleri tanımlayıp değerlendirerek mesleki yargıyı uygulama, *Problemleri çözüp sonuca gitmek için ne zaman uzmana danışabileceğini bilme, *Sorunları çözmek için muhakeme, analiz, eleştirel ve yenilikçi düşüncüyü uygulayabilme, *Yapılandırılmamış çok yönlü problemlere çözüm önerileri sunabilme,
Kişilerarası ve İletişim	<ul style="list-style-type: none"> *Örgütsel amaçlar için çalışırken işbirliği ve ekip çalışması gösterebilme, * Resmi ve gayri resmi durumlarda sunum, tartışma ve raporlama anında yazılı ve sözlü olarak iletişimde bulunabilme, *İletişim anında kültürel ve dille ilgili farkındalıklarda bulunma, *aktif dinleme ve mülakat teknikleri

	<p>uygulama,</p> <p>*Mütalaa esnasında çözüm ve anlaşma becerilerini kullanabilme,</p> <p>*fikirlerini gösterip diğerlerini etkileyerek destek ve taahüt sağlayabilme,</p>
Kişisel	<p>*Hayat boyu öğrenmeyi garanti etme,</p> <p>*Tüm bilgileri değerlendirerek sorgulama ve eleştirel bir yaklaşımla mesleki şüpheciliği sağlama,</p> <p>*Kişisel gözlem ve gelen geri bildirimler ile yüksek kişisel standartların belirlenmesi,</p> <p>*Mesleki garanti ile zaman ve kaynakları yönetebilme,</p> <p>*Zorlukları önceden tahmin ederek olası çözümleri belirleme,</p> <p>*Yeni fırsatlara karşı açık fikirli olabilme,</p>
Örgütsel	<p>*Verilen görevleri son tarihine kadar uygun şekilde yerine getirebilme,</p> <p>*Kendi çalışmasının ve başkalarının çalışmasının örgütün standartları ile uyumunu inceleyebilme,</p> <p>*Başkalarını motive etme ve geliştirme için yönetim becerilerini uygulayabilme,</p> <p>*Görevlendirme yetisini uygulayabilme,</p> <p>*Başkalarını çalışmada etkileyebilmek için liderlik becerisi kullanabilme,</p> <p>*Yüksek verimlilik ve etkinlik için uygun araç ve teknolojiyi kullanabilmedir.</p>

Türkiye’de muhasebe meslek mensubunun bu bilgileri edinebileceği yer staj ortamıdır. Staj yönetmeliğine dair düzenlemeye ilişkin bilgiler 13.06.1983 tarihli 20194

Sayıllı Resmi Gazete’de belirtilmiştir. Bu kanunla üç farklı meslek grubuna göre staj süreleri belirlenmiştir. Buna göre; ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için altı yıl, Kanun’da sayılan önlisans mezunları için dört yıl, yine Kanun’da sayılan lisans mezunları için ise iki yıl staj zorunluluğu getirilmiştir(Gürdal ve Doğan, 2014:3).

26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda değişiklikler olmuştur. 3568 sayılı Kanun’da sayılan muhasebe meslek gruplarından serbest muhasebecilik mesleği kaldırılmıştır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmek için 3 yıl staj zorunluluğu getirilmiştir. Türkiye’de staj eğitimi yasal gerekliliklerine göre uygulayan pek çok işletmenin bulunmasına karşılık stajyerlere istenen mesleki becerileri katmayan işletmelerde bulunmaktadır. Staj normlarına ilişkin herhangi bir denetim prosedürü bulunmadığı için Türkiye’de staj eğitiminin kesin kalitesinden bahsedilememektedir (Gökten ve Gökten, 2016: 61)

Temel becerilerin geliştirilmesinde başlıca kaynak Genel Eğitim olarak gösterilmiştir. Genel Eğitim ile hayat boyu öğrenmenin özendirilmesi ve muhasebe meslek eğitime gerekli zeminin hazırlanması amaçlanmaktadır.

2.2.1.4 UMES 4, İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar

(IES 4,Initial Professional Development – Professional Values, Ethics, and Attitudes)

IES 4; mesleki değerler, etik ve tutumları belirler ve muhasebe meslek mensuplarının eğitim programı sırasında yeterlilik elde etmelerine yol açar (IES 4, md:1,2017). Aslında bu standartta mesleğin yüklemiş olduğu ahlaki değerlerle ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

Muhasebe temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramının bir davranış biçimi olarak öğrenciye kazandırılması gerekir. Sosyal sorumluluğa sahip bir muhasebeci, alacağı kararlarda, oluşturacağı bilgilerde belli kişi ya da kurumun çıkarını değil toplumun çıkarını gözetecektir (Ayanoğlu ve Zaif, 2007: 122).

Dünyada yaşanan ekonomik krizler ve bu krizlerin muhasebe politikalarıyla ilişkilendirilmesi, muhasebe ve denetim konusundaki etik kurallarının ulusal ve uluslararası ekonomiler için önem arz ettiğini göstermektedir. Toplum faydasını temel değer olarak gören muhasebe meslek mensupları muhasebe meslek etiği konusunda farkında ve bilgili olmalıdır. Muhasebe mesleğinde mesleki etik kurallarının bazı

özellikleri vardır: Bu özelliklere göre muhasebe meslek mensubu bağımsız dürüst ve tarafsız olmalıdır, mesleği yürütebilmek için yeterli tecrübe deneyimi bulunmalıdır, mesleğini icra ederken yeterli mesleki özeni göstermeli ve sosyal sorumluluklarını her daim hatırlamalıdır (Sarıtaş ve Sarı Özgün, 2017).

IES 4'ün amacı; muhasebe meslek mensubu adaya etik eğitimi sonunda mesleki değerler iş ahlakı ve tutumlarını kazandırmaktır (IES 4, md:8, 2017). İş ahlakını muhasebe eğitimine uyumlulaştırmaya yarayan bu standartta 5 temel iş ahlakından bahsedilmektedir. Bunlar (IES 4, md:4, 2017); “*Doğruluk, Nesnellik, Mesleki Yetkinlik ve Gerekli Özen, Gizlilik, Mesleki Davranışlardır.*” IES 4 etik eğitim standardı ülkeler arasında ulusal ve kültürel farklılıkların olacağını göz önünde bulundurarak etik eğitim standardında olması gereken ortak noktaları belirlemiştir (Çubukçu, 2012:105).

Muhasebe meslek mensuplarının için eğitim programlarında etik, değer ve tutumların kapsamı şöyledir (IES 4,ref A15, 2017);

- Sosyal sorumluluk, kamu ilgisi ve duyarlılığı;
- Sürekli iyileştirme ve yaşam boyu öğrenme;
- Güvenilirlik, sorumluluk, güncelliği, nezaket ve saygı;
- Kanun ve yönetmeliklerdir.

Bir eğitim programında “Etik, Değer ve Tutum” ile ilgili yer alması gereken özellikler standartlarda belirtilmiştir (Özbirecikli, 2007: 79);

- *Etiğin doğası,*
- *Kurallara bağlı detaylandırılmış olan farklılıklar göz önünde bulundurularak etik çerçevenin avantaj ve dezavantajlarının belirlenmesi,*
- *Dürüstlük, nesnellik, mesleki yeterlilik, özene bağlılık, ve gizlilik temel etik ilkelere uygunluk ,*
- *Mesleki davranış ve teknik standartlara uygunluk,*
- *Bağımsızlık, kuşkuculuk, hesap verebilirlik ve kamu beklentileri kavramları,*
- *Etik ve meslek: sosyal sorumluluk,*
- *Yasa, yönetmelik arasındaki ilişkide dahil olmak üzere etik, hukuk ve kamu yararı,*
- *Bireysel etik olmayan davranışların meslek ve toplum için sonuçları,*
- *İş ve iyi yönetime ilişkin etik,*
- *Etik ve profesyonel muhasebeci: ihbar, ilgi, etik ikilemler ve onların çözümü çatışmalarıdır.*

Etik tutum ve meslek değerler öğrenciye sunulurken (IES 4, md: 11, ref A25, 2017);

- Çok boyutlu vaka çalışmaları gibi öğretim materyalleri,
- Rol oynama tekniği
- Seçilmiş konularla ilgili okuma yapılması ve videoların analizi
- Etik ikilemleri içeren gerçek hayat iş durumlarında analizi
- Disiplin kararlarını ve bulgularını tartışma,
- Kurumsal ve profesyonel deneyimleri olan kişilerin tecrübelerinden yararlanmak üzere davet etme deneyimli kişileri konuşmacı olarak davet etme gibi yaklaşımlar benimsenmelidir.

Meslek mensupları kendi etik tecrübelerinden de kazanımlar edinebilirler. Bu edinmiş oldukları deneyimlerini öğrencilerine aktarabilirler.

Standartlara dair muhasebe meslek mensubu adayın etik eğitim programı sonunda elde edeceği kazanımlar Tablo 2.4 ile gösterilmiştir (IES 4, md:11, 2017).

Tablo 2.4: UMES 4, İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar Standardına Ait Öğrenme Çıktıları

Yetkinlik Alanı	Öğrenme Çıktıları
Mesleki şüphecilik ve Mesleki Yargı	*Finansal bilgiler ve diğer bilgiler ile ilgili verileri değerlendirirken, mesleki şüphecilik uygulamayı, *İyi değerlendirilmiş tüm gerçekler ve sonuçlar için olası alternatifleri belirleme ve değerlendirme,
Etik İlkeler	*Etik doğasını kavrayabilme *Etik kural ve ilke bazlı yaklaşımlarının avantaj ve dezavantajlarını açıklayabilme, *Etik ilkeleri uygulamaya karar verebilme, *Etik sonuçların karar ve uygulamalarını çeşitli alternatifler ile analiz edebilme, *İlgili etik gerekliliklerin mesleki davranışlarda uygulayabilme,
Kamu Yararı	*Sosyal sorumluluk kavramının meslek içindeki rolünü etik ilkeler ile

	<p>açıklayabilme,</p> <p>*İş ve yönetim becerisini etik rolü ile açıklayabilme,</p> <p>*Halk ve muhasebe meslek mensuplarının etik olmayan davranışlarını analiz edebilmedir.</p>
--	---

Muhasebe meslek mensubu adayın mesleğe başlamadan önce kavraması gereken kavramlardan olan etik değerler eğitimi iş yeri ortamında staj ile geliştirilebilecektir. Bu sebeple staj uygulamasının adaylar için zorunlu olduğu açıktır. Ayrıca TURMOB'un "Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kuralları El Kitabını" yayınlamış Türkiye'de etik eğitime önem verildiği söylenebilir.

Mesleki kuruluşlar, muhasebe meslek adayların yeterli eğitim ve iş deneyimi edinmelerini zorunlu kılmalıdır. Eğitim ve staj yapılırken öğrencinin mesleki değerler etik ve tutumları gözlemleyebileceği uygulayarak öğrenebileceği fırsatları vermelidir. Staj yapılan kurumlar muhasebe meslek mensubu adaylar için muhasebe mesleğinin etik kısmını vurgulamalıdır.

IFAC üye kuruluşları, profesyonel muhasebecilerin mesleki değerlerini, ahlak ve tutumlarını değerlendirmek için uygun değerlendirme faaliyetleri oluşturmalıdır (IES 4, md:14, 2017). Standardın açıklamalarında (ref: A39-A42) değerlendirme faaliyetlerine detaylı olarak yer verilmiştir. Değerlendirme; yazılı sınavlar ile yapılabileceği gibi resmi ortamlarda değerlendirme yapabilecek başka araçlarda bulunmaktadır: Vaka çalışmaları, muhasebe eğitim programlarının etik yönlerinin test edilmesi, etik analiz ve karar verme sürecinde grup atamaları ve atölye çalışmaları kullanılabilir. İşyerinde değerlendirme yapmak yazılı sınavlardan daha zordur bu sebeple etik ikilemler ortaya çıktıkça tartışılmalı ve sorunlar çözüme ulaştırılmalı, etik karar mekanizmalarının adaylar ile birlikte gözden geçirilmesi değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.2.1.5 UMES 5, İlk Profesyonel Gelişim – Uygulama Deneyimi Gereklilikleri

(IES 5, Practical Experience Requirements)

Uygulama Deneyimi Standardının (IES 5) amacı; edinilen mesleki bilginin yanı sıra bu mesleki bilgiyi uygulayabilme tecrübesinin meslek mensubu adaya

kazandırılmasıdır. Staj ile birlikte kazanılacak olan uygulama tecrübesi muhasebe eğitiminde mutlaka yer almalıdır ve muhasebe meslek mensubu adaylar mesleğe başlama sınavı öncesinde bu deneyimi edinmelidir (Ayanoglu ve Zaif, 2007: 122)

Uygulama tecrübesi; genel eğitim ve muhasebe mesleği eğitiminden oluşmaktadır. Mesleği icra sırasına muhasebe meslek mensupları edinmiş oldukları tecrübe ve bilgi birikimini kullanırlar (IES5, md:3, 2017).

IPD sırasında pratik deneyim, genel eğitim ve mesleki muhasebe eğitim programlarına dayanır. Kamu, profesyonel muhasebecilerin rollerini yerine getirmede deneyim ve bilgilerini uygulamalarını beklemektedir. IFAC üye birlikleri, pratik deneyim gereksinimleri, kendi ihtiyaçları, ilgili düzenleyici otoritelerin ihtiyaçları, ve muhasebe meslek mensuplarının konusunda yetkili oldukları kamu beklentileridir (IES 5, md:4, 2017).

Uygulama deneyim süresi muhasebe meslek mensuplarının çalışmalarını gerçekleştirdiği ön hazırlığın bir parçası olmalıdır. Süreç içerisinde zamanlama uygun ve yeterli düzeyde olmalıdır. Uygulama deneyim süresi, adayların mesleki beceri ve mesleki değer, etik ve davranışların kariyerleri boyunca geliştirmeye yardımcı olacaktır. (IES 5, md:10-11, 2017).

IFAC üye birlikleri, aşağıdaki üç yaklaşımdan birini kullanarak pratik deneyimi ölçebilir (IES 5, md:12 ve ref: A10-A14, 2017):

- Girdi Temelli Yaklaşımlar
- Çıktı Temelli Yaklaşımlar
- Karma Yaklaşımlar.

Girdi temelli yaklaşımlar, genellikle ölçüm ve doğrulama kolaylıkları nedeniyle adayın yetkinlik gelişimini ölçmek için sık kullanılır. Fakat her zaman doğru sonuçlar vermeyebilir, genellikle zaman kavramı esas alınır. Örneğin, mesleki tecrübe kazanımında harcanan saat veya stajın süresi (gün, ay, yıl) esas alınır. Çıktı temelli yaklaşım uygulayan IFAC üyesi kuruluşlar, muhasebe meslek mensuplarına, pratik deneyim kazandırdıkları çıktı temellerini esas alarak gösterirler. Bu esaslar; (a) bir yeterlik haritasına uygun olarak elde edilen öğrenme çıktılarının ölçülmesi; (b) bir araştırma projesinin veya denemenin gözden geçirilmesi; (c) günlük iş akışlarını uygun yeterlik haritaları ile karşılaştırarak yapılabilir. Karma yaklaşımlar ise girdi ve çıktı temelli yaklaşımların birlikte kullanılmasıyla oluşmaktadır.

IFAC kurulunun yapmış olduğu düzenlemelere göre staj süresi mesleki yeterlilik sınavına kadar 3 yıl olarak belirlemiştir fakat adayın mezuniyet durumu yüksek lisans üstünde ise, aday için staj süresi azaltılabilir (IES 5, A12, 2017). Türkiye’de yüksek lisans mezunu adaylar için 2 yıl staj deneyimi aranırken, doktora mezunu adaylar için 1,5 yıllık staj süresi öngörülmüştür. Aday lisans düzeyinde mezun ise staj süresi IFAC ile uyumlu 3 yıl olarak belirlenmiştir.

Mesleki deneyim süresi boyunca adayların buldukları profesyonel çalışma ortamı adaylara iyi bir deneyim sağlar. Çalışılan profesyonel ortam adayların işletmecilik ve organizasyon bilgilerini artırır, işletme fonksiyonu ile muhasebe bölümünün farkına varmalarına yardımcı olur. Adaylara verilen sorumluluklar, adayların etik değer ve tutum algılarını geliştirir, mesleki yeterliliği için sağlaması gereken profesyonel muhasebe eğitimini almasına yardımcı olur (Köse ve Yılmaz, 2003).

Eğitim süreci boyunca adayların gelişim için izledikleri yolu düzenli bir şekilde takip edebilmek için gerekli olan gözetim sistemi oluşturulup yaşanan gelişimler izlenmeli ve raporlanmalıdır. Gözetim sisteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi için işveren-danışman-aday karşılıklı olarak içinde bulunulan durumları yazılı olarak belirlemelilerdir (IES 5, md:16-18, 2017).

İstenilen pratik tecrübenin yeterliliğini değerlendirirken IFAC üye kuruluşları aşağıdakileri faaliyetleri inceleyebilir (IES 5, md:19,2017)

- Elde edilen pratik tecrübeyi izlemek ve raporlamak için örnekleme yaklaşımı içerebilecek bir sistem oluşturmak;
- Muhasebe meslek mensubu adayların içinde buldukları; pratik deneyim programı, ilgili rolleri ve sorumlulukları, işverenlere ve pratik tecrübe denetçilerine ayrıntılı olarak verilmesi;
- Muhasebe meslek mensubu adaylara deneyim kazandıracak olan işverenlerin uygunluğunun onaylanması için bir mekanizma oluşturulması;
- Deneyime başlamadan önce pratik deneyim ortamını değerlendirmek ve onaylamak;
- Muhasebe meslek mensubu adayların görevlendirdiği istihdamın planlanan niteliği, kapsamı ve içeriğinde, varsa değişiklikleri kapsayan işverenler tarafından periyodik olarak raporlanacak bir sistem oluşturulması;

- Stajın tamamlanmasından önce, profesyonel muhasebecilerin ve staj denetçilerinin yaptığı yazılı başvurulara (muhtemelen sözlü sunumlarla desteklenmektedir) dayanan pratik deneyimlerin değerlendirilmesi;
- İşverenlerin, isteyen profesyonel muhasebecilere ve staj denetçilerine geri bildirim sunmalarını teşvik etmek ve yeterlilikler elde edildiğinde iletişim kurmak;
- Daha önce onaylanmış işverenleri ve staj denetçilerini izlemek;
- Staj yapanların, yeterli pratik tecrübenin edimesi ve doğrulanabilir kanıtlarla desteklenmesi için gerekli yetkilerin düzenli ve zamanında incelenmesini üstlenmek.

Muhasebe meslek adaylarının staj süresi boyunca işverenler bazı çalışmalarını yapmalıdırlar; adayların yapmış olduğu staj izlenmeli, yönetmelik hazırlanmalı, deneyim için en uygun yer belirlenmeli, staj şartları değerlendirilmeli ve onaylanmalı, stajyer başarılı bulunduğu takdirde belgelendirilmeli, iyi bir şekilde işleyen raporlama sistemi ile çalışmalar dönemsel olarak izlenmelidir (Uyar, 2008: 90).

Türkiye Muhasebe meslek mensubu olabilmek için gerekli staj süresi 26.07.2008 tarihli 26948 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5786 Nolu “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile belirlenmiştir. 5786 kanun 3. maddede en az üç yıl staj yapmış olma şartı aranmaktadır. Kanun maddesi devamında “vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.” ifadesi yer almaktadır.

Ayrıca staj ve staj süresinden sayılan hizmetler belirtilmiştir (26948 Sayılı, 26.07.2008 Tarihli Resmi Gazete);

Serbest muhasebeci mali müşavirlik stajı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında veya şirketlerinde yapılır. Staja başlayabilmek için staja giriş sınavını kazanmak ve Birlik tarafından kurulan Temel Eğitim ve Staj Merkezinin eğitim programını tamamlayıp başarılı olmak şarttır. Temel Eğitim ve Staj Merkezinin kurs ve seminerlerinde geçen ve altı ayı aşmayan süreler, staj süresinden sayılır.

Kanun maddesinin devamında staj süreleri ile ilgili yer alan bilgilere göre;

a) Vergi incelemesine yetkili olanların, bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri,

b) 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulunda denetim yetkisine sahip olarak çalışan denetim elemanlarının bu hizmetlerde geçen süreleri ile 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca banka denetimine yetkili olanların bu hizmetlerde geçen süreleri,

c) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunda denetime yetkili olarak çalışanların bu hizmetlerde geçen süreleri ile aynı Kanunun ek 1 inci maddesine göre kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu uzmanlarının bu kurulda geçen hizmet süreleri,

d) 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun uyarınca Başbakanlık Teftiş Kurulunda görev yapan denetim yetkisine sahip Başbakanlık müfettişlerinin bu hizmetlerde geçen süreleri,

e) 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca görev yapan Bütçe Kontrolörleri, Muhasebat Kontrolörleri ve Milli Emlak Kontrolörlerinin bu hizmetlerde geçen süreleri,

f) 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre ticaret şirketleri nezdinde denetim yetkisine sahip olan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri ve kontrolörlerinin denetim hizmetlerinde geçen süreleri,

g) Vergi yargısında görev yapan hakimlerin bu görevlerde geçen süreleri,

h) Türkiye genelinde mali denetim yapan banka müfettişlerinden yarışma sınavı ile mesleğe giren ve yeterlilik sınavında başarılı olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren bankalarda ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarında geçen süreleri,

ı) Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerde geçen süreleri ile bu birimlerde görev yapan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin gözetim ve denetiminde bunların sayısını geçmemek üzere, oda nezdinde staj dosyası açtırmış ve staja başlama sınavını kazanmış olan aday meslek

mensuplarının staja başlama sınavını kazandıkları tarihten itibaren, staj koşullarını yerine getirmeleri halinde bu hizmetlerde geçen süreleri,

i) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyesi, öğretim görevlisi veya araştırma görevlisi olarak çalışanların bu görevlerde geçen hizmet süreleri." staj süresi olarak belirtilmiştir.

2.2.1.6 UMES 6, Mesleki Yeterlilik ve Yetkinliğin Değerlendirilmesi Standardı

(IES 6 Initial Professional Development – Assessment of Professional Competence)

Adayın nihai değerlendirme için mesleki yeterlilik öncesi yetkinlik ve becerilerini belirleyen standarttır. Adayın eğitim programı boyunca edinmiş olduğu mesleki bilgi ve becerilerin yeterlilik ve yetkinliğinin sınanması, ve akademik yetkinliğini belirler (IES 6, md:1-2, 2017). İyi bilginin pratik uygulaması olarak teorik bilgiyi test eder.

Adaylar yazılı sınavdaki başarılarının yanı sıra farklı konularda da yetkinliklerini göstermek zorundadır. Bunlar teknik bilgiler, analitik düşünme ve uygulama, sahip olduğu bilgiyi herhangi bir problem karşısında uygulama, problemi tanımlayabilme, farklı çözüm yollarını belirleme, etik problemleri görebilmedir (Özbirecikli, 2007: 80).

Mesleki Yeterlilik ve Yetkinliğin Değerlendirilmesi eğitim standardı ile amaçlanan; muhasebe meslek mensubu adayların profesyonel muhasebeci olabilmeleri için gereken mesleki yeterliliğe sahip olup olmadıklarını test etmektir (IES 6, md:7, 2017). Meslek mensubunun yetkinliğinin test edilmesinin kamuya, muhasebe meslek mensubu kalitesine ve mesleğin itibarına yönelik faydaları bulunmaktadır (IES 6, ref A4, 2017).

Bu eğitim standardı sonunda meslek mensubu adayın edinmesi gerekenler (Özbirecikli, 2007:80):

- Müfredatta yer alan teknik bilgiye sahip olma
- Teknik bilgiyi analitik ve pratik bir şekilde uygulayabilme
- Karışık problemleri çeşitli yollarla çözebilme yeteneğine sahip olma,
- Bir sorunu gereksiz bilgileri ayırt ederek çözümlenebilme,

- Karmaşık durumlarda problemleri tanıyabilme ve onları sırasına göre çözümleyebilme,
- Alternatif çözümler olabileceğini onlarla başa çıkma yolunu belirleyebilme,
- Bilgi ve becerilerini çeşitli alanlarla bütünleştirebilme,
- Gerçekçi önerileri kısa ve etkili bir biçimde formüle ederek iletişim kurabilme,
- Etik ikilemleri tespit edebilme yeteneklerine sahip olmasıdır.

Değerlendirme süreci (IES 5, A12, 2017);

- Adayların yanıtlarının önemli bir bölümü kayıt altında olmalıdır,
- Değerlendirme geçerli ve güvenilir olmalıdır,
- Değerlendirme esnasında yeterli düzeyde mesleki bilgi, mesleki tecrübe, mesleki değerler etik ve tutumlar ölçülmelidir,
- Edinilen bilgiler önyeterlilik eğitim programı sonunda uygulanabilir olmalıdır.

Değerlendirme sürecinin doğruluğu kanıtlarla gösterilmelidir. Kanıtlara örnek olarak (IES 6, A22, 2017);

- Başarılı ders tamamlama belgeleri;
- Başarılı sınavların sonuçlarının kaydedilmesi
- Staj notunun işveren tarafından verilmesidir.

Muhasebe Meslek Eğitimi sınavları, genellikle yazılı sınavlardır fakat gerekli olan durumlarda sözlü olarak da yapılabilir. Mesleki yeterliliği ortaya çıkaracak olan sınavın geçerli, güvenilir, ve program dahilinde verilen bilgilerle uyumlu olması gerekir. Değerlendirme sürecinde programda verilen teorik bilgi kadar uygulama tecrübesi de önemlidir. Değerlendirme sınavı son aşamada gerçekleştirilmelidir (Uyar, 2008: 91).

Türkiye’de muhasebe meslek mensubu adaylar yedi dersten sınava girmektedir. Bunlar: “*Finansal Muhasebe, Finansal Tablolar ve Analizi, Maliyet Muhasebesi, Muhasebe Denetimi, Vergi Mevzuatı ve Uygulaması, Hukuk, Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku*” başlıklarından oluşmakta olup, sınavlardan başarılı sayılmak için adaylar her dersten 100 üzerinden en az 50 puan almak zorundadırlar. Belge almaya hak kazanmak için tüm derslerden alınan puanların ortalamasının en az 60 olması gereklidir. Yanında staj yapılan meslek mensubu tarafından adaya verilen staj notu da not ortalamasının hesaplanmasına dâhil edilir (Gürdal ve Doğan, 2014: 11).

Türkiye’de sınav TESMER tarafından muhasebe meslek mensubuna stajının sonunda yapılmaktadır. Bu sınavda başarılı olan adaylar mesleğe başlayabilirler. Türkiye’de sınav teorik bilgiye dayalı olmaktadır pratik bilgiler için sözlü bir sınav bulunmamaktadır (Gökten ve Gökten, 2016: 62).

2.2.1.7 UMES 7, Sürekli Mesleki Eğitim Standardı

(IES 7, International Education Standard, Continuing Professional Development)

Sürekli Mesleki Eğitim Standardı (IES) ile sürekli mesleki gelişimin muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterliliğini koruması, müşteriler, işverenler ve diğer paydaşlar için kaliteli hizmet verilmesi ile meslek mensuplarına olan kamu güvenini güçlendirmesi beklenmektedir (IES 7, md:1, 2017).

Sürekli Mesleki Gelişim (SMG) IES 7 standardında vurgulanmıştır ve IES 7 standardına göre IFAC’a üye olan kuruluşların yerine getirmeleri gerekenler şöyle sıralanmaktadır; *“Hayat boyu öğrenimi özendirme, var olan kaynaklara erişim kolaylığı sağlamak, kamu yararına olacak şekilde yeterliliği geliştirmek ve bu durumu sürekli takip ederek muhafaza etmektir”* (Şengel, 2010: 84). Bu standart ile yaşam boyu öğrenme muhasebe meslek mensupları için bir kural haline gelmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarında ve bilgi teknolojilerinde sürekli yeniliklerin gözlendiği dünyada muhasebe meslek mensuplarının daha iyi hizmet verebilmek için yaşanan bu gelişmeleri takip etmeleri gerekmektedir.

Sürekli Mesleki Gelişim; eğitim, uygulama ve öğrenmenin yanında; *“Koçluk ve Danışmanlık Yapabilme, Ağ Oluşturabilme, Gözlem Geri Bildirim Yansıtma, Yönlendirilmiş ve Yapılandırılmış Bilgi Edinebilme”* gibi çeşitli gelişim faaliyetlerini içermektedir (IES 7, md:5, 2017).

Yaşanan değişiklikler ve gelişmeleri TÜRMOB meslek mensubu adaylara çeşitli eğitimler ve sempozyumlar düzenleyerek duyurmaktadır. 3568 sayılı Kanununun 44’üncü maddesinde; Mesleki Geliştirme Eğitimi ile ilgili *“Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini fiilen devam ettirmeleri için birlik ve odalar tarafından düzenlenecek mesleki geliştirme ve eğitim seminerlerine katılmaları zorunludur. Meslek içi eğitimle ilgili konular, eğitim programları ve süreleri ile diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir”* (Kanun No: 5786, md:17) değişiklik yapılmıştır.

SMG tanımının yapılması ve yeterliliğin korunabilmesi için yapılan faaliyet örnekleri (IES 7, A5,2017);

- “Muhasebe meslek mensuplarına SMG’nin değerini sürekli ve düzenli olarak haber vermek,
- Muhasebe meslek mensuplarına SMG’nin fırsatlarının çeşitliliğine ulaşmaya teşvik etmek,
- İşverenler ile SGM’nin önemini vurgulamak için beraber çalışmaktır.”

Sürekli mesleki gelişim yeterliliği için 3 farklı ölçme yöntemi tarafından belirlenmiştir (IES 7, md:6, 2017).

- “Girdi Temelli Yaklaşımlar”,
- “Çıktı Temelli Yaklaşımlar” ve
- “Karma Yaklaşımlardır”

Girdi temelli yaklaşım, sürekli mesleki gelişim için eğitim faaliyetleri ile ilgili olup, Bunlar (IES 7, md:15, 2017);

- Aday 3 yıl boyunca en az 120 saatlik eğitime katılmalı,
- Yılda en az 20 saati tamamlamalı,
- Adayın almış olduğu eğitim uygulamada var olan ve değerlendirmesi yapılabilen bir program olmalıdır.

Çıktı temelli yaklaşımlarda sonuçlar önemlidir. Meslek mensubu sürekli gelişimini göstermek için periyodik olarak mesleki yeterliliğini kanıtlamalıdır ve bu gelişmeler yetkili bir kaynak tarafından doğrulanmalı ilave olarak geçerliliği olan bir değerlendirme yöntemi kullanılarak ölçülebilmelidir (IES 7, md:14, 2017).

Karma temelli yaklaşımlarda ise, girdi ve çıktı temelli yaklaşımların birlikte yer aldığı sürekli gelişim programlarından ve ölçülmesinden bahsedilmektedir.

Sürekli mesleki gelişim ile ilgili öğrenme aktiviteleri standartlarda yer almıştır (IES 7, A7, 2017):

- Kurslara, konferanslara ve seminerlere katılım,
- Kendini yönlendirerek öğrenme,
- İşbaşı eğitimi,
- Teknik komitelere katılmak ve bu komitelerde çalışmak,
- Mesleki sorumlulukların geliştirilmesi için bir kurslar veya oturumlar ile SMG olanaklarının sağlanması,

- Mesleki sorumluluklarla ilgili resmi eğitim;
- Konferanslarda, konuşmalarda veya toplantılarda konuşmacı olarak katılım, tartışma grupları,
- Teknik, mesleki veya teknik yazıları, makaleleri veya kitapları yazma akademik doğa,
- Meslek mensubu olarak; Mesleki literatürü veya dergileri okumak ve araştırma yapmak,
- Mesleki yeniden inceleme veya resmi test,
- Mentor veya antrenör olarak mesleki gelişim desteğini sağlamak,
- Bir akıl hocası veya antrenörden mesleki gelişim desteğini almak.

Sürekli mesleki gelişim eğitim standartlarının içinde yer alan bu aktiviteler, muhasebe meslek mensuplarını yaşam boyu öğrenmeye teşvik etmektedir.

Sürekli mesleki gelişim, bulunduğu kuruluşun sektörü veya büyüklüğü ne olursa olsun tüm muhasebecilere uygulanır, çünkü (IES 7,A 10,2017):

- Tüm profesyonel muhasebecilerin müşterileri, işverenleri ve ilgili menfaat sahipleri için gerekli sorumluluğu yerine getirmeleri gerekir,
- Tüm sektörlerdeki muhasebe meslek mensupları, kamuya hesap verme sorumluluğuna ve kamu güveninin sürdürülmesine tabidir;
- Halk, profesyonel muhasebecinin atanmasına ve profesyonel duruşuna güvenir. Profesyonel bir muhasebecinin yetkinliğinin olmaması, profesyonel muhasebecinin, işverenin ve mesleğin bir bütün olarak itibar ve duruşuna zarar verebilir;
- Hızla değişen ortamlar profesyonel muhasebecinin yetkinliğinin önemini etkileyebilir; ve
- Muhasebe meslek mensuplarını işe alan işverenler, bir dereceye kadar mesleki yeterliliğin kanıtı olarak mesleki atamaya güvenirler.

2.2.1.8 UMES 8, Denetim Uzmanları için Yetkinlik Gereksinimleri Standardı

(IES 8, Competence Requirements for Audit Professionals)

Tüm eğitim standartlarında olduğu gibi IES 8'de IFAC'a üye olan muhasebe meslek mensuplarına yönelik hazırlanmıştır. Standardın amacı denetçilik için gerekli

olan niteliklerin geliştirilmesi ve devam ettirilmesidir. Standartlarda sorumlu ortak, yetenek, yeterlilik, profesyonel muhasebeci tanımları ayrı ayrı yapılmıştır. Bu tanımlar;

Yetenek; Meslek için gerekli olan mesleki bilgi, beceri, tecrübe, etik değer ve davranışlardır, bağımsız denetimde yetenek; dürüstlük, tarafsızlık ve şüphecilik temellerine dayanmaktadır. *Dürüstlük*; baskı altında doğru olanı yapabilme, *Tarafsızlık*; bağımsız bir düşünceyi ortaya koyabilme, *Şüphecilik*; Bilgi ve sonuçların detaylı olarak incelenerek doğruluklarının tespit edilmesidir (Esendemir, 2011:657).Yeterlilik ise; mesleki olarak tanımlanan görevleri gerçekleştirebilme durumudur. Katılım Ortağı; yasal ve düzenleyici kuruluşlar tarafından yetki verilmiş denetimin organizasyonundan, raporlamadan, performans ve sözleşmeden sorumlu olan ortaktır. Profesyonel Muhasebeci ise; IFAC'a üye olan muhasebe meslek kuruluşu üyesidir (Ersoy vd. 2009: 4). Standart ile denetçilerin sahip olması gereken özellikler açıklanmıştır. Ayrıca standartlarda denetim uzmanı tanımı yapılmıştır; Denetim Uzmanı; tarihsel finansal bilgilerin denetiminde önemli yargılamalara sorumluluk taşıyan veya sorumluluğu devredilen profesyonel bir muhasebecidir.

Bu IES'in amacı, muhasebe meslek mensuplarının, bir katılım ortağı rolünü oynarken profesyonel menfaatlerini geliştirip korumaktır. Denetim yapılandırılmış bir işlemdir (IES 8, md:7, ref A18,2017):

- Analitik becerileri uygulamayı, mesleki yargıları ve mesleki şüpheciliği içerir;
- Genellikle profesyonellerden oluşan bir ekip tarafından yönetsel beceriler ile gerçekleştirilir;
- Teknolojinin uygun formları kullanılır ve bir metodoloji eklenir;
- Uluslararası tüm ilgili teknik standartlara uygun Denetim Standartları, Uluslararası Standartlar, Kalite Kontrol, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları gibi ulusal ve yerel standartlar,
- Mesleki etik gerekli standartlar ile uyumludur.

Profesyonel denetim uzmanlarının edinmeleri gereken öğrenim çıktılarına ilişkin bilgiler standartta açıklanmıştır. Öğrenim çıktıları Tablo 2.5'te verilmiştir.

Tablo 2.5 UMES 8, Denetim Uzmanları için Yetkinlik Gereksinimleri Standardına Ait Öğrenme Çıktıları

Yetkinlik Alanı	Öğrenme Çıktıları
<i>Teknik Yetkinlik ile Kazanılması Gereken Özellikler</i>	
Denetim	<p>*Denetim stratejisinin gereği olarak yanlış beyan tanımlama ve değerlemelerinde yol gösterici olma</p> <p>*Hatalı beyan durumunda yanıtları düzeltme</p> <p>*İlgili kanunlar ile (Uluslararası Denetim Standartları gibi) denetimin uygulanıp uygulanamayacağını değerlendirme</p> <p>*Denetim raporunda kilit denetim konularının bir açıklaması da dahil olmak üzere uygun denetim görüşü geliştirebilme</p>
Finansal Muhasebe ve Raporlama	<p>*Bir varlığın mali esaslara uygun olarak değerlendirilip değerlendirmediğini denetleyebilme,</p> <p>*Finansal tablolarda yer alan olayları tanıma, ölçme, sunma ve açıklama sırasında mali tablo düzenlemesine yönelik esaslar dahilinde değerlendirme,</p> <p>*Yönetim tarafından yapılan gerçeğe uygun değeri tespit eden muhasebe kararlarını ve tahminlerini değerlendirme,</p> <p>* Mali tabloların işletmenin doğasına, faaliyet ortamına ve işletmenin devam eden bir şirket olma kabiliyetine göre gerçeğe uygun sunumunu değerlendirme</p>

	direbilme.
Yönetişim ve Risk Yönetimi	*Genel denetim stratejisinin bir parçası olarak bir işletmenin mali tablolarını etkileyen kurumsal yönetim yapılarını ve risk değerlendirme süreçlerini değerlendirebilme
İşletme Çevresi	*Denetim ve risk değerlendirilmesi esnasında piyasa, rekabet, ürün teknolojisi ve çevresel gereklilikler de dahil olmak üzere dış etkenleri analize dahil edebilme.
Vergilendirme	*Mali tablolarda oluşabilecek yanlış vergilendirme risklerine karşın genel denetim prosedürlerinin değerlendirilmesi ve prosedürlerin denetim stratejisine etkisinin belirlenebilmesi
Bilgi Teknolojisi	*Finansal tablolara ilişkin denetimlerin genel denetim stratejisi üzerindeki etkisini belirleyebilmek için bilgi teknolojisini değerlendirebilme
İş Kanunları ve Yönetmelikleri	*Genel denetim stratejisi ve denetim görüşü üzerindeki etkiyi belirlemek için tanımlanmış veya şüphe edilen uygunsuzluğun yasa ve yönetmelikler çerçevesinde değerlendirebilme
Finansal Yönetim ve Finans	*Genel denetim stratejisi üzerindeki etkisini belirlemek için mevcut olan çeşitli finansman kaynaklarını ve finansal araçları değerlendirebilme *Genel denetim stratejisi üzerindeki etkiyi belirlemek için işletmenin nakit

	akışını, bütçelerini ve tahminlerini, işletme sermayesi gereksinimlerini değerlendirebilme
<i>Mesleki Beceriler ile Kazanılması Gereken Özellikler</i>	
Entellektüel	*Farklı seçenekler ile sonuçları analiz edebilmek için soyut ve mantıksal düşünce ile soruşturmada eleştirisel analiz yapabilme
Kişilerarası İletişim	*Yönetim ekip ve sorumlu olan kişilerle iletişim kurabilme, *Gerektiği zaman etkin danışma ile denetim sorunlarını çözebilme
Kişisel	*Hayat boyu öğrenmeyi teşvik edebilme ve üstlenebilme *Katılım ortaklarına rol model olabilme *Katılım ortaklarına rehberlik veya koçluk yapabilme
Örgütsel	* Denetçi uzmanları da dahil olmak üzere, katılım ekibinin toplu olarak denetimi gerçekleştirmek için uygun nesnellığe ve yeterliliğe sahip olup olmadığını değerlendirebilme, * Katılım ekiplerine liderlik ve yönetim sağlayarak denetimi yürütebilme
<i>Mesleki değerler, etik ve tutumlar</i>	
Kamu Yararı	*Kamu yararına odaklanarak tüm denetim faaliyetlerinin kalitesini yükseltmek
Mesleki Yargı ve Mesleki Şüphencilik	* Bir denetimi planlama ve yerine getirebilmek denetim görüşüne dayandırabilmek için şüphenciligi ve

	mesleki yargılamayı kullanabilme
Etik Kurallar	<p>* Denetim bağlamında bütünlük, objektiflik, mesleki yeterlilik ve dikkatli bakım, gizlilik ve mesleki davranış etik ilkelerini uygulayabilme ve etik ikilemlere karşı uygun olan kararı verebilme</p> <p>* Denetim sırasında ortaya çıkabilecek durumları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri değerlendirebilme ve bunlara tepki verebilme,</p> <p>* İşletmenin gizli bilgilerini etik sorumluluklar ve ilgili yasal gereklilikler uyarınca koruyabilme.</p>

(IES 8, md:8, 2017)

Denetim standartları bir denetçide olması gereken vasıfları sınıflandırarak tanımlamıştır. IES 8’de profesyonel denetim mesleği ile ilgili şartlar maddeler dahilinde hazırlanmıştır. Ayrıca sürekli mesleki gelişim standardına dikkat çekilmiştir.

IES 8’de genel olarak denetim görevini gerçekleştirecek olanların gerekli sürelerce iş tecrübesi edinmeleri gerekir ve bu tecrübeler, denetim mesleğini icra edenlerin sahip oldukları yetenekleri gösterebilmelerine fırsat vermelidir.

Denetçi olabilmek için fakülte mezunu olma şartı aranmakta ve denetçi adayının, finansal bilgi denetimi, finansal muhasebe ve raporlama, bilgi teknolojileri konularında mesleki ve teknik yeterliliğe sahip olması gerekir. Muhasebe meslek mensubunun denetçi olabilmesi için ise kendini geliştirecek mesleki bilgi ve yeterliliğe sahip olabileceği bir eğitim programına katılması önerilmektedir (Uyar, 2008: 93).

Denetçilerin yeterliliğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu tespit yöntemi yeterlilik sınavı olarak belirlenmiştir. Türkiye’de denetim mesleği ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Örnek olarak denetçinin mesleki bilgi birikimi, yaşam boyu öğrenme ve mesleki gelişim, etik tutum ve davranışlar, staj şartları gibi konularda IES ile uygulamaların paralel olduğu söylenebilir (Ersoy vd., 2009:15). Fakat bilgi teknolojisi konusu Türkiye’deki uygulamalarda eksik kalmaktadır ve bu eksikliğin bir an evvel giderilmesi gerekmektedir. Eğitim sürecinde yeni derslerin eklenmesi ve öğrenme için

uygulamaların üzerinde durulması eksikliğin giderilmesi için atılacak önemli adımlardan bazılarıdır.

2.3 TMS/TFRS Eğitimi ve Uluslararası Muhasebe Standartları Eğitimi ile İlgili Yapılan Çalışmalar

Literatürde yer alan bazı çalışmalara bu bölümde yer verilecektir. Literatür tarama stratejisi olarak tam metin akademik makalelerin tespit edilmesi amaçlanmıştır. İlgili literatür hazırlanırken; internet veri tabanları, Google Scholar, ProQuest, ProQuest Dissertations ve Theses, Ebscohost gibi online kaynaklardan yararlanılmıştır. UFRS'yi kullanmaya başlayan ülke sayısı artıkça yapılan akademik çalışmaların sayılarında artış gözlenmektedir. Fakat UFRS benimseme sürelerindeki farklılıklar, uluslararası muhasebe eğitiminde farklılıklara sebep olmaktadır.

TMS/TFRS eğitimi ve Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları (IES) ile ilgili yurt içi ve yurt dışı çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Yıllar itibari ile yapılan çalışmalar incelenmiştir.

Pekdemir (1999), muhasebe mesleğinde meydana gelen değişikliklerin takip edilerek güncel bilgilerden uzak kalınmamasını tavsiye etmiştir.

Çürük ve Doğan (2001), Türkiye'deki muhasebe eğitimin işletmelerin taleplerin karşılayıp karşılamadıklarını incelemiş ve mevcut eğitimin işletmelerin beklentilerine cevap vermediğini söylemişlerdir.

Zaif ve Karapınar (2002), muhasebe eğitimin değişim ihtiyacını araştırdıklarında, öğretim elemanın kullandığı teknik ve bilgi düzeyinin öğrenciyi etkileyeceği ve daha kaliteli muhasebe meslek mensuplarının böylelikle yetişebileceğini söylemişlerdir

Yılmaz ve Köse (2003); Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartlarını incelemiş ve sonucunda muhasebe meslek mensuplarının değişime açık birikimli kişiler olması gerektiğini, ayrıca adayların beceri ve kapasitelerini artırabilmeleri için yeterlilik öncesi standartların net olarak ortaya konulması gerektiğini vurgulamışlardır.

Gücenme ve Arsoy (2006) Cumhuriyet döneminde muhasebe derslerini incelemiş muhasebe dersi veren programlarda ağırlığın maliyet ve yönetim muhasebesi konularında olduğunu, muhasebe dünyasında yaşanan gelişmelerin müfredata aktarıldığını belirtmişlerdir.

Sürmeli (2007), muhasebe dünyasında yaşanan gelişmelere ayak uydurulabilmesi için etik, iletişim becerileri, muhasebenin kavramsal boyutu gibi konulara önem verilmesi gerektiğini ve stratejik değişimin şart olduğunu aktarmıştır.

Zaif ve Ayanoglu (2007), muhasebe meslek mensubunun hem genel eğitim hemde muhasebe eğitimini yeterlilikten önce tamamlaması gerektiğini Türkiye’de İşletme bölümlerinin durumun genel eğitimde ortalamaların üstünde fakat muhasebe eğitiminde IES’leri karşılayabilecek düzeyde olmadığını ve gerekli uyumun sağlanması için çalışmalar yapılması gerektiğini belirtmişlerdir.

Özbirecikli (2007), Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartlarını genel hatlarıyla incelemiştir.

Uyar (2008), Akdeniz Üniversitesi’nde Uluslararası Muhasebe Eğitimi ile ilgili yaptığı çalışmada işletme, iktisat ve maliye bölümlerinde IES ile uyumlu muhasebe finansman, organizasyon ve mesleki yeterlilik konusunda yeterli bilgilerin verildiği fakat kamu yönetimi, uluslararası ilişkiler ve hukuk bölümleri için aynı ifadeleri söylemenin zor olduğunu belirtmiştir.

Ersoy vd. (2009), IES 8’e göre denetçi olabilmek için gerekli olan gerekli olan şartları, yeterlilik sınavının nasıl yapılması gerektiği, yeterlilikten sonra alınması gereken eğitimleri standartlar bütünüyle değerlendirmiştir.

Munter ve Reckers (2009), 530 akademisyene ulaşılarak yapmış oldukları anket sonucunda UFRS’lerin ders müfredatında ne zaman yer almaya başlayacağını, yeminli mali müşavirlik sınavlarında ne zaman dahil olacağını, öğrencilerin UFRS hakimiyetinin ne zaman gerçekleşeceğine dair bir çalışma yapmış ve akademisyenlerin 2011 yılında bu değişikliklerin gerçekleşeceğini beklediklerini tespit etmişlerdir. Yazarlar UFRS içeriğini eğitimcilerin derslerine entegre etmeye çalıştığını ve bunun profesyonel muhasebe melek mensuplarının gözünden kaçmadığını belirtmişlerdir.

Kroll (2009), Amerikan üniversitelerinde yapmış olduğu araştırmada genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP) ile UFRS karşılaştırması yapmış ve sonucunda denetim şirketleri ve işverenlerin mezun öğrencilerin her iki prensibede hakim olmalarını bekledikleri sonucuna varmışlardır.

Thomas (2009), profesyonel muhasebecilerin, UFRS ile çalışan profesyonel kurumların gereken eğitimi alabilmeleri için eğitim programlarının kapsamının genişletilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Rezaee vd. (2010), çalışmasında, mevcut UFRS eğitiminin ekonominin tüm paydaşları için artırılması gerektiği ve UFRS aşinalık konusunun önemli olduğunu, UFRS'nin küresel anlamda benimsenmesine yönelik bir algı olmasına rağmen Amerika'nın UFRS'yi henüz tam anlamıyla benisemediğini belirtmiştir.

Esendemir (2011), Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye'deki düzenlemeler çerçevesinde bağımsız denetim kuruluşlarında insan kaynakları yönetimi üzerinde yapmış olduğu çalışmada; insan kaynaklarının sürekli öğrenme ve motivasyona dayılı süreçlerden oluşan politikalar izlemesi gerektiğini belirtmiştir.

Yallapragada vd. (2011) ABD'de beklemeye alınan UFRS'e geçişe bağlı muhasebe müfredatında gerçekleştirilmesi gereken değişikliklere odaklanmışlardır. Yazarlar, Amerikan işletme okullarının büyük bölümünün geçiş için hazır olmadığını ve muhasebe mezunlarını GAAP ve UFRS arasındaki farklılıklar ve aynı zamanda uluslararası standartların nasıl uygulanacağı konusunda eğitmek için dört yılları olduğunu belirtmiştir.

Zhu vd. (2011), Amerika'daki lisans düzeyinde muhasebe derslerinde UFRS'nin öğrenciler üzerindeki farkındalığını ölçtüğü çalışmada UFRS ile ilgili bilgilere ayrılan sürenin öğrencilerin farkındalığı üzerinde etkili olduğunu fakat süre yeterli olmadığı için farkındalık yaratma konusunun eksik kaldığı ve UFRS eğitim süresi ile öğrencinin derse ilgisi arasında pozitif bir ilişki olduğunu belirtmişlerdir.

Çubukcu (2012), çalışmasında üniversitelerdeki işletme bölümü lisans ders programlarını inceledikten sonra lisans üstü eğitimde etik dersleri ile ilgili durum analizi yapmış üniversitelerin eğitim programlarının etik eğitime gereken önemi vermedikleri sonucuna ulaşmıştır.

Demir (2012), muhasebe eğitim programlarını güncellemeye açık olması gerektiğini ve muhasebe eğitimin kalitesinin artırılmasına yönelik durumları inceleyen bir çalışma ortaya koymuştur.

Aktürk ve Akcanlı (2013), akademisyenlerin muhasebe standartları düzenlemesini gerekli bulduğunu fakat bilgi eksikliğinin yaşandığını, ve ayrıca akademisyenlerin bir kısmının TMS/TFRS ile ilgili kendi bilgi düzeyini yeterli görürken bir kısmının kendi bilgi düzeyini yetersiz olarak yorumlamasının tutarsızlığa neden olduğunu belirtmişlerdir.

Clay (2013), beş muhasebeci ve yedi muhasebe profesörü üzerinde yaptığı çalışmada UFRS'lerin başlangıç seviyesi muhasebe derslerinde derinlemesine

işlenmemesi gerektiğini bunun yerine UFRS temel kavramlarının sadece giriş seviyesinde kalmasının yeterli olacağını belirtmişlerdir.

Ülkü ve Gökğöz (2013), öğrenciler üzerinde yaptıkları çalışmada lisans ve önlisans öğrencilerin büyük çoğunluğunun TMS/TFRS hakkında bilgi sahibi olmadığı hatta hiç duymadığı kanısına varmışlardır.

Terzi vd. (2013) ve Öztürk& Erdoğan (2017) çalışmalarında benzer olarak; muhasebe eğitiminin devlet üniversitelerinde vakıf üniversitelerine kıyasla daha fazla verildiğini ve ağırlıklı olarak bu derslerin “Genel Muhasebe, Envanter ve Bilanço, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Denetimi, Finansal Tablo Analizi” gibi genellikle zorunlu verilen muhasebe dersleri olduğunu, ayrıca UFRS ile ilgili ve etikle ilgili yeterli düzeyde ders bulunmadığını tespit edilmiştir. Müfredatta güncellemeler olması gerektiğini belirtmişlerdir.

Aktürk (2014), Antalya ili muhasebe meslek mensuplarına yönelik çalışmasında, meslek mensuplarının TMS/TFRS hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıklarını ve TMS/TFRS’lerin önemini kavrayamadıklarını belirtmiş ilaveten meslek mensuplarının almış oldukları eğitimi yetersiz buldukları fakat bu durumun zamanla düzelmesine dair beklentileri olduğunu üzerinde durmuştur.

Atabey vd. (2014), Konya'daki muhasebe akademisyenlerinin bilgi düzeyine ve benimsenen süreçten bahsedilmiştir. Akademisyenlerin TMS/TFRS hakkında tam olarak bilgiye sahip olmadıklarını fakat gelişmeleri yakından takip ettiklerini belirtmiştir.

Karakaya (2014), Yıldız ve Yanık (2013), işletme bölümü son sınıf öğrencilerinin TMS/TFRS farkındalığını ölçmüş muhasebe dersine ilgisi fazla olanların olmayanlara göre, muhasebe meslek mensubu olmak isteyen adayların olmayanlara göre farkındalıklarının daha yüksek olduğu sonucuna varmışlardır.

Yılmaz vd. (2014), muhasebe meslek mensuplarının birçoğunun işletme bölümünden mezun olduklarını bu sebeple işletme bölümlerinin muhasebe ders müfredatının TMS/TFRS ile uyumlu olması gerektiğini, araştırmanın akademisyen boyutunda ise lisansüstü eğitimin hali hazırda TMS/TFRS ile uyumlu olduğu ve 2015 yılında ise lisans müfredatında konuların yer alacağını belirtmişleridir.

Gökçen vd. (2015), Türkiye’deki devlet üniversitelerindeki lisans eğitiminde muhasebe standartlarına ilişkin derslerin verilme düzeyi ve ders içeriklerinin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’na uyumunu araştırmış olup muhasebe

eğitimi veren işletme bölümlerinin muhasebe standartları eğitimine gerektiği kadar yer vermediklerini tespit etmiştir.

Karaca vd. (2016), devlet ve vakıf üniversitelerinin muhasebe ders programlarını inceleyerek, muhasebe ders içeriklerinin TMS/TFRS ile uyumlu olmadığı kanaatine ulaşmışlardır.

Karcıoğlu ve Dizman (2016), muhasebe eğitiminde kalite standartları açısından yeterlik düzeylerini araştırdıkları çalışmalarında öğrencilerin en yüksek yeterliliği lise düzeyinde, en düşük yeterliliği ise doktora düzeyinde gördükleri sonucuna varmışlardır.

Gökten ve Gökten (2016), alışmalarında Türkiye’de IES 2 (İlk Mesleki Gelişim - Teknik Yetkinlik) ve IES 6’nın (Mesleki Yeterlilik ve Yetkinliğin Değerlendirilmesi Standardı) kısmen geçerli olduğunu, IES 3’n (İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Beceriler) geçerli olmadığını, IES 1(Muhasebe Mesleği Eğitimine Giriş Gereklileri Standardı), IES 4 (İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar), IES 5 (İlk Profesyonel Gelişim – Uygulama Deneyimi Gereklilikleri), IES 7(Sürekli Mesleki Eğitim Standardı), IES 8’in (Denetim Uzmanları için Yetkinlik Gereksinimleri Standardı) ise geçerli olduğunu açıklamışlardır.

Can ve Demirci (2016); IES 2 İlk Mesleki Gelişim Teknik Yetkinlik Standardına göre Sakarya niversitesi’nde İşletme, Siyasal Bilgiler ve Hukuk Fakültelerinde verilen muhasebe eğitimini öğrenciler üzerinden yapmış olduğu çalışmada incelemiş ve standarda göre en uygun eğitimi alan bölümün İşletme Bölümü ğrencileri olduğunu tespit etmişlerdir.

Kara vd. (2016), Türkiye’de muhasebe eğitimi veren niversitelerde TMS/TFRS’ye verilen önemi tespit etmek için yaptıkları çalışmada “*Birinci ve ikinci ğretim farklılığı, iş/staj tecrübesi, bölüm tercihi ile muhasebe standartlarını algılamaları açısından anlamlı bir fark bulunmazken, ticaret meslek lisesi olma durumu, meslek seçimi, muhasebeye olan ilgi düzeyi, cinsiyet, not ortalaması, TMS’nin zorunlu ders olması ile muhasebe standartlarını algılamaları açısından anlamlı farklar*” olduğunu belirtmişlerdir.

Akyüz ve Yeşil (2017), çalışmalarına 2007-2014 yıllarına ait TMS/TFRS ile ilgili yapılan makale çalışmaları, lisansüstü tezler ve doktora tezlerini oluşturan 857 çalışmayı incelemiş sayıca fazla olan bu duruma göre TMS/TFRS’ler ile ilgili bilgi eksikliği olmaması gerektiği kanaatine varmışlardır.

2.4 UFRS Eğitim ve Öğretimiyle İlgili Sorunlar

Yurt içi ve yurt dışı yapılan çalışmalarda UFRS sistemine etkin şekilde geçebilmek için, eğitimciler, muhasebe meslek mensupları, kurum yöneticileri, yatırımcılar ve diğer mali bilanço kullanıcıları gibi çok sayıda paydaşa eğitim verilmesi gerekmektedir (Karcıoğlu&Dizman 2016; Sarı Özgün & Sarıtaş 2017; Gökçen vd. 2015; Atabey 2014; Aktürk&Akcanlı 2013; Demir 2012; Esendemir 2011; Thomas 2009; Cherubini vd. 2011; Sürmeli 2007; Rezaee vd. 2010).

Standartların sadece yayınlanması ve kabul görmesi doğru uygulamalar olacağı anlamına gelmeyeceği gibi sistem içerisinde eğitimi daha fazla yer ayrılması gerekmektedir. Temelden başlamak gerekirse özellikle muhasebe dersleri olan fakültelerin muhasebe ders içeriklerinde UFRS ile ilgili konulara daha fazla yer ayırması ve öğrencilerin konuyla ilgili farkındalıklarının artırılması gerekmektedir.

Muhasebe eğitimi, muhasebe öğrencilerine gerekli bilgiyi öğretmede gerekli değişimi göstermede yavaş kaldığı için yıllar boyunca eleştirilmiştir (Clay, 2013: 36). Thomas (2009)'ın gerçekleştirdiği çalışmada yükseköğretim ve üniversitelerin IFRS öğretimi güçlüklerine karşı durabilme ihtiyaçları ve UFRS'yi mevcut müfredatlarına uyumlulaştırmaları gerektiğini vurgulanmıştır.

Akademisyenlerin UFRS uygulamalarına bakış açılarındaki farklılıklar ve fakültelerde yer alan muhasebe ders içeriklerindeki farklılıklar UFRS eğitiminde önemli sorunlar doğurmaktadır. IFRS eğitim eksikliği, müfredata uyumda yaşanan zorluklar, yeni konuların sisteme dahil edilmesinde yaşanan sıkıntılar UFRS eğitiminde zorluklara neden olmaktadır (Aldredge, 2017: 27). Türkiye'de muhasebe uygulamalarında çok başlılığın olması muhasebe eğitiminde net bilgiye ulaşmayı zorlaştırmış, akademisyenler müfredatın hangi düzenlemeye göre olması konusunda fikir birliğine ulaşamamışlardır (Durer vd. 2016: 97). Yallapragada vd. (2011) edinmiş oldukları literatür bilgisi dahilinde muhasebe akademisyenlerinin, öğretim elemanı eksikliğinden ve yeterli ders kitaplarının bulunmamasından rahatsızlıklarını dile getirmişler ve ayrıca Amerika'da halen UFRS mi GAAP mi sorusunun devam ettiğini belirtmişlerdir. Yallapragada vd. çalışmasına uyumlu olarak başka bir çalışmada ise eğitim materyallerindeki yetersizlik, ders saatinin az olması ve akademisyenlerin yeterli bilgiye sahip olmaması gibi durumlar UFRS'nin muhasebe dersleri ile uyumlu hale gelmesini zorlaştırmaktadır (Cherubini vd., 2011:13-14).

III. BÖLÜM

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ KULLANIMI ETKİLEYEN FAKTÖRLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1 Araştırma Hakkında Genel Bilgiler

Muhasebe dersi alan öğrenciler ve muhasebe meslek mensupları, hızla gelişen global ekonomik sisteme uyum sağlayabilmek ve tüm dünya ile aynı muhasebe dilini konuşabilmek için Uluslararası Muhasebe Standartlarını dikkate almalıdır. Muhasebe alanındaki verilerin kaydının yapılması, analiz edilmesi, raporlanması ve yorumlanması sırasında bu verilerden etkin bir şekilde yararlanılır iken Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) esas aldığı Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde eğitimlerin yapılması gerekmektedir. Şirketlerin de rekabet düzeylerinin artması ve sermaye yapılarının güçlü olabilmesi için yeniden yapılandırılmış olan Türk Ticaret Kanunu'nu dikkatlice incelemeleri ve uygulamaları gerekir. Bu şirketlerde önümüzdeki yıllarda şu anda aktif olarak kayıtlı olan ve öğrenim gören öğrencilerin yer alacağından dolayı, eğitim alırken TTK ile uyumlu Muhasebe Standartlarının etkin ve uygulanabilir bir şekilde öğretiminin yapılması gerekmektedir.

Muhasebe eğitim sürecinde muhasebe derslerini veren akademisyenlerin UFRS hakkındaki algıları büyük önem arz etmektedir. UFRS'nin muhasebe derslerinde kapsamı, harcanan zaman, iş dünyasının beklentileri, öğrencilerin mesleğe hazır olma algıları öğretim üyelerinin farklı algı düzeylerinin olmasına sebep olabilir.

3.2 Araştırmanın Önemi

Çalışmanın önceki bölümünde incelenmiş olan mevcut literatüre göre UFRS eğitimine ihtiyaç duyulmaktadır. Müfredata UFRS ile ilgili yeni derslerin eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu çalışma, eğitimci özellikleri ve UFRS'ye geçiş ile ilgili algıların sınıflarında UFRS kapsamı ve ilkeleri üzerindeki nasıl bir etki bıraktığı ile ilgili bir ayırım gözetmesiyle muhasebe literatürüne önemli katkıda bulunmaktadır. Çalışmada elde edilecek bulgular ile akademisyenlerin muhasebe derslerinde UFRS konularına yer vermelerini etkileyen durumlar açıklanmış olacaktır.

3.3 Araştırma Soruları ve Hipotezleri

Araştırma amaçlarıyla aynı doğrultuda, UFRS prensiplerini yükseköğretim muhasebe programları müfredatıyla uyumlu hale getirebilmek amacıyla şu araştırma soruları ve hipotezler geliştirilmiştir.

Soru 1. Muhasebe eğitimi verenin akademik unvanı IFRS ders kapsamını etkiler mi?

H1₀. Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin Akademik Unvanı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

H1_a. Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin Akademik Unvanı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Soru 2. Muhasebe eğitimi veren akademisyenin Türkiye'de UFRS sistemini uygulama olasılığıyla ilgili inancı, UFRS ders kapsamı üzerinde etkili midir?

H2₀. Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin Türkiye'de UFRS sistemini uygulama olasılığıyla ilgili inancı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

H2_a Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin Türkiye'de UFRS sistemini uygulama olasılığıyla ilgili inancı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Soru 3. Muhasebe eğitimi veren akademisyenin Türkiye'nin UFRS sistemine geçme zamanlamasıyla ilgili inancı, UFRS ders kapsamı üzerinde etkili midir?

H3₀. Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin Türkiye'nin UFRS sistemine geçme zamanlamasıyla ilgili algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

H3_a. Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin Türkiye'nin UFRS sistemine geçme zamanlamasıyla ilgili algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Soru 4. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin, fakültelerde UFRS konularına yer verilmesinin önemli olup olmadığına dair görüşü UFRS ders kapsamı üzerinde etkili midir?

H40. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin fakültelerde UFRS konularına yer verilmesinin önemli olup olmadığına dair görüşü ile UFRS ders kapsamı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

H4a. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin fakültelerde UFRS konularına yer verilmesinin önemli olup olmadığına dair görüşü ile UFRS ders kapsamı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Soru 5. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin UFRS ile eğitim alıp, almaması UFRS ders kapsamı üzerinde etkili midir?

H50. Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin UFRS ile ilgili eğitim alması ile arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

H5a. Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin UFRS ile ilgili eğitim alması ile arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Soru 6. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin öğrencilerin mevcut çalışma ortamının ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde eğitim alıp almadıklarına dair düşüncesi UFRS ders kapsamı üzerinde etkili midir?

H60. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin öğrencilerin mevcut çalışma ortamının ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde eğitim aldıklarına dair düşüncesi ile UFRS ders kapsamı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

H6a. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin öğrencilerin mevcut çalışma ortamının ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde eğitim aldıklarına dair düşüncesi ile UFRS ders kapsamı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Belirtilen araştırma soruları ve ilgili hipotezler, öğretim üyesi ve onların muhasebe müfredatındaki UFRS kapsamıyla ilgili algıları arasındaki teoriye dökülen ilişkiyi niceliklendirmek üzere tasarlanmıştır. Her bir hipotezi test etmede ve elde edilen sonuçlara göre formülize etmede çıkarımsal istatistikten yararlanılmıştır. Mevcut muhasebe müfredatında UFRS kapsamını ve aynı zamanda bu kapsamı etkileyen faktörleri inceleyerek eğitimciler öğrencilerin iş hayatına gerektiği gibi hazırlanıp hazırlanmadıklarını değerlendirebilir ve müfredatı buna göre tasarlayabilirler.

3.4 Araştırmanın Amacı

Her birey için her yaşta eğitim çok önemli ve kapsamlı bir süreçtir. Mesleki eğitim bireye mesleği ile ilgili gerekli olan bilgi ve beceriyi kazandırırken meslekle ilgili duygusal, sosyal ve ekonomik olarak katma değer sağlamalıdır. Mesleki eğitim bireye meslek ile alakalı bilgi ve etişin aktarıldığı sistemli yöntemlerdir. Bireye mesleki eğitim verilirken muhasebe bilgisinin kurumsal yapısı ve önemi tartışılmaz. Muhasebe uygulama ile iç içe geçmiş bir bilimdir temel bilgiler öğrenciye aktarılırken dış dünya görmemezlikten gelinemez bu sebeple yasal düzenlemeler işletmelerin içinde yer aldıkları sektörün özellikleri ile uygulamalar ve eğitim öğretim süreci içerisinde etkili olmaktadır (Zaif ve Karapınar, 2002:113). Muhasebe bilimi sosyal bir bilimdir ve dünyadaki tüm değişikliklerden etkilenmektedir. Bu değişikliklere bağlı olarak muhakkak ki muhasebe biliminin eğitim ve öğretim aşamasında da değişiklikler yaşanacaktır.

Muhasebe alanında son yıllarda yaşanan değişikliğin temel sebebi neredeyse tüm dünyada kabul görmüş olan “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)” dır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının hazırlanması, yayımlanması ve güncellenmesinden sorumlu olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (UMSK) 2001 yılından beri tüm dünyada ortak bir muhasebe dili anlayışını geliştirmeyi amaçlamaktadır. Ülkemizde ise 2005 yılından itibaren halka açık şirketlerde TMS/TFRS yani UFRS’lerin çeviri hali kabul görmektedir. Türkçe çevirileri yayımlanmış olan TMS/TFRS’ler muhasebe işlemlerinin kayıt altına alınması sınıflaması ve raporlaması konusu dahilinde bir takım değişiklikler getirmiştir. Bu değişiklikler ticari hayatta olduğu kadar, mutlaka eğitimsel açıdan da muhasebe eğitiminde değinilmesi gereken konulardır. Çalışmamızın amacı bu ortak noktada buluşmaktır.

Bu amaçla çalışma öğretim üyelerinin muhasebe derslerinde UFRS ile ilgili görüşlerini tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca çalışma, muhasebe derslerinde müfredata uygun şekilde UFRS kapsamının boyutu ve içeriğini belirlemede yardımcı olacak ve öğretim üyeleri ile muhasebe dersi alan öğrencilerin standartlara geçiş sürecinde karşılaşacakları UFRS zorluklarına hazır olmalarına yardımcı olacaktır.

3.5 Araştırmanın Evren ve Örneklemi

İstatistikte bir küme ile ilgili olan tüm birimlerden oluşan kümeye evren denir (Gürsakal, 2013: 128). Para ve zaman nedeniyle ulaşılması güç olan evrene ait bir parçaya ise örneklem denmektedir. Örneklem evrene ait bir alt parça olmalıdır. Evrenden belirli kurallar dahilinde çekilen evreni temsil etme özelliğine sahip parçaya örneklem denir (Çil, 2005: 191). Araştırmalarda alt sınıflarda yapılacak sınırlamaların tam ve doğru olarak yapılması gerekir.

Araştırmanın evreni Türkiye’de faaliyet gösteren ADIM Üniversitelerinde muhasebe derslerini veren akademisyenlerdir. 2017 Eylül itibari ile Türkiye’de 14 ADIM Üniversitesi bulunmaktadır. Bu üniversiteler;

- Adnan Menderes Üniversitesi
- Afyon Kocatepe Üniversitesi
- Antalya Bilim Üniversitesi
- Balıkesir Üniversitesi
- Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi
- Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi
- Dumlupınar Üniversitesi
- Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
- Manisa Celal Bayar Üniversitesi
- Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
- Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi
- Pamukkale Üniversitesi
- Süleyman Demirel Üniversitesi ve
- Uşak Üniversitesi

ADIM Üniversiteleri İşbirliği protokolünde birinci maddede birliğin amacının, *“Birbirine coğrafi ve kuruluş tarihi olarak yakınlığı olan, ortak sorunlara ortak çözüm arayan üniversiteler tarafından yürütülen İşbirliği Programı çerçevesinde, lisans ve lisansüstü eğitim-öğretim, bilimsel ve teknolojik araştırma - geliştirme projeleri, sosyal ve kültürel alanlarda yapılacak ortak çalışmalarla ilgili esasları belirlenmesi olarak açıklanmıştır.”* (<http://www.adim.org.tr/sayfa.aspx?s=1> erişim tarihi: 09.09.2017)

Anakütle belirlenirken ADIM üniversitelerinin herbirinin tek tek ders programları incelenmiştir. İncelenen ders programları neticesinde 2017-2018 eğitim

öğretim tarihinde muhasebe derslerini veren akademisyen sayısı tespit edilmiştir. Edinilen bilgilere göre 2017-2018 güz dönemi muhasebe derslerini veren akademisyen sayısı üniversitelerin kendi web sitelerinde yer alan ders programlarına göre 247 olarak tespit edilmiştir. 11 akademisyen ankete katılmayı reddetmiş sebep olarak zamanlarının olmadığını belirtmişlerdir. 10 akademisyene ise üniversitelerin web sitelerinde yer alan iletişim bilgileri ile ulaşılamamıştır. Anket toplamda 226 kişiye ulaştırılmış ve 178 kişiden geri dönüş alınmıştır.

Örneklem hesaplaması (Salant ve Dillman, 1994, s. 55):

$$n = \frac{N t^2 p q}{d^2(N - 1)} + t^2 p q,$$

N: Hedef kitledeki birey sayısı

n: Örneklem alınacak birey sayısı

p: İncelenen olayın görülüş sıklığı (gerçekleşme olasılığı)

q: İncelenen olayın görülmeyiş sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı)

t: Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer

d: Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen \pm örneklem hatasıdır.”

226 gözlemden oluşan bir anaküttele %95 güven aralığında ve %5 hata payı ile ulaşılması gereken örneklem sayısı 143 olarak hesaplanmıştır. Çalışmada ulaşılan örneklem sayısının çalışmayı temsil gücünün yüksek olduğu kanaatine varılmıştır.

Anket verileri toplanırken bazı akademisyenlere Google Formlardan oluşturulan web tabanlı anketler email adresine gönderilmiş ve bazı akademisyenler ise telefon aracılığı ile ankete katılım sağlamıştır.

3.6 Araştırmanın Kabulleri

Muhasebe derslerine giren öğretim elemanlarına yönelik olarak yapılan bu araştırmada genel olarak kabul edilmiş olan durumlar şöyle sıralanmaktadır:

- Araştırmada kullanılan tüm bilgilerin güncel ve güvenilir olduğu,
- Araştırma evrenini temsil eden örneklemde yer alan öğretim elemanlarının görüşlerinin genellenebilir olduğu,
- Araştırmada yer alan önermelerin öğretim elemanlarına uygun olduğu,
- Araştırmaya katılan kişilerin cevaplarının samimi ve tarafsız olduğu,

kabul edilmiştir.

3.7 Araştırmanın Kısıtları

Bu araştırma 2017-2018 eğitim öğretim yılı ile, araştırma evreni temsil eden örneklem ile, araştırma katılımcıların verdikleri cevaplar ile sınırlıdır.

3.8 Araştırmanın Yöntemi ve Tasarımı

Yöntem; bir bilim dalının aradığı gerçeklere varmakta kullandığı zihinsel işlemlerin tümüdür (İslamoğlu, 2009: 27).

Bu çalışma boyunca geçirilen süreçler sırasıyla şöyledir;

- Konunun seçilmesi, problemin tanımlanması
- Amaçların belirlenmesi
- Konuyla ilgili olan kaynakların taranması
- Amaçların gözden geçirilmesi
- Araştırma değişken ve ölçeklerinin belirlenmesi
- Problem ve alt problemlerin belirlenmesi
- Evren ve örneklemin belirlenmesi
- Veri toplama methodunun belirlenmesi,
- Anket formalarının hazırlanması
- Verilerin düzenlenmesi, tabloların oluşturulması
- Araştırma için uygun olana veri analiz yöntemlerinin belirlenmesi
- Araştırma sınırlarının belirlenmesi,
- Pilot uygulama yapılması
- Denetleme ve kontrol sürecinin tamamlanması
- Verilerin işlenmesi (SPSS programı yardımıyla)
- Bulguların istatistiksel analizi
- Yorumların yapılması
- Raporların hazırlanması
- Karar verme.

Yapılmış olan çalışma niceliksel bir çalışmadır. Niceliksel veriler mantıksal, indirgen ve deterministik olan kapsam içindeki değişkenlerin ölçülmesine ve seçilmesine izin verir (Yılmaz, 2013:312). Niceliksel çalışmada anket tasarımının

kullanılmasının nedeni akademisyenlerin UFRS ile ilgili tutum ve düşüncelerine sayısal tanım sağlaması ve anakütle ile ilgili çıkarımlar sağlamasına olanak sağlar (Aldegre, 2017:55).

Ölçekli ve yapılandırılmış sorular vasıtasıyla akademisyenlerin genel özellikleri ve muhasebe müfredatındaki UFRS kapsamı, Türkiye'deki UFRS benimseme durumuyla ilgili tutum, ve öğrencilerin mezuniyetlerinden sonra iş ortamında UFRS kullanımında öğrencilerin hazır bulunuşluluğuna yönelik algıları gibi diğer değişkenler hakkında bilgi vermişlerdir. Her bir anket maddesi, çalışmanın araştırma soruları için veri sağlamıştır. Çalışmanın bağımsız değişkenleri arasında, akademisyenin meslek özellikleri (Akademik Kıdem, Akademisyenin UFRS eğitimi almış veya almamış olması) ve muhasebe derslerinde UFRS'ye yer verilmesinin önemi, UFRS dönüşümün gerçekleşip gerçekleşmeyeceği ve bunun zamanlamasıyla ilgili algıları, UFRS konu anlatımın öğrencileri meslek hayatına hazırlamada yeterliliği yer almaktadır. Çalışmanın bağımlı değişkeni UFRS ders kapsamı arasındaki tahminleyici doğayı analiz etmek için bir lojistik regresyon modeli geliştirilmiştir.

3.9 Araştırma Modeli

Araştırmanın amacına uygun olarak ekonomik verilerin toplanması ve çözümlenebilmesi için gerekli olan şartların düzenlenmesi araştırma modelini oluşturur. Bu tez çalışmasında kullanılan model genel tarama modelidir ve betimsel bir nitelik arz etmektedir. Betimsel istatistik sayıları ve gözlemleri tanımlayıcı göstergedir. Genel tarama modelinde geçmişte veya içinde bulunulan zaman içerisinde yaşanan durumu var olduğu hali ile tanımlamayı amaçlayan araştırma yöntemidir (Karasar, 2012: 77).

Bu çalışmada veri toplamada için kullanılan araç Aldegre (2017) hazırlamış olduğu UFRS anketidir. Aldegre (2017) yapmış olduğu anket çalışması daha önce başka çalışmalarda kullanılmıştır ve anket geçerliliği güvenilirliği olan bir çalışmadır. Ankette yer alan sorular Türkiye için revize edilmiş ve uygulamaya hazır hale getirilmiştir.

Ankette yer alan ifadeler muhasebe eğitimcilerinden demografik verileri toplamak ve Türkiye'deki UFRS dönüşümüyle ilgili tutumlarına yönelik bilgi toplamakla birlikte bu akademisyenlerin muhasebe derslerinde güncel UFRS kapsamının derecesini belirlemek amacıyla eklenmiştir. Her bir soru maddesi, çalışmadaki araştırma soruyla ilgili veri temin etmektedir.

3.10 Araştırmada Kullanılan Değişkenlerin İşlevsel Tanımları

Araştırmaya başlamadan önce değişkenlerin doğru olarak tanımlanması gerekmektedir. Hatalı şekilde tanımlanmış bileşenler doğru test edilmemiş teoriyle sonuçlanacaktır. Daha önce gerçekleştirilen UFRS araştırması, bu noktada mevcut çalışmada uygun değişkenlerin ve görelî amaçlarına uygun ölçeklerin belirlenmesinde yardımcı olmuştur. Sunulan konu, problem, araştırma sorusu ve hipotezlerle ilgili temel bileşenlerin her biri altta belirtildiği gibi tespit edilmiş ve tanımlanmıştır.

UFRS Kapsamı. Çalışma için seçilen ilgi duyulan kriter değişken UFRS kapsamıdır ve öğretim üyelerinin sömestr boyunca muhasebe derslerinde UFRS’le ilgili bilgilere yer vermesiyle ölçülmüştür. Puanlama ölçeği binary lojistik regresyonda kukla değişkenlere verilen kodlamalara göre yapılmıştır. 1 (Evet), 0 (Hayır) ile kodlanmıştır.

Türkiye’de UFRS Benimseme İhtimali. Katılımcıların Türkiye’de UFRS sistemini benimseme ihtimaline yönelik algısı araştırma çalışmasının tahminleyici değişkenidir. Katılımcılar Türkiye’nin UFRS sistemini bir gün benimseyeceğine dair ihtimallerini 1 (Kesinlikle Katılmıyorum) ile 4 (Kesinlikle Katılıyorum) arasında bir ölçek üzerinde belirtmişlerdir.

Türkiye’de UFRS Benimsemenin Zamanlaması. Tahminleyici değişken olan UFRS zamanlaması, katılımcıların Türkiye’de UFRS’ye geçişin ne zaman olacağını tahmin algıları ölçülmüştür. Puanlama ölçeği 1 (2018-2023 Yılları Arasında), 2 (2023 Sonrasında) ile 3 (Şuan uygulanmaktadır) arasında değişmektedir.

Muhasebe derslerinde UFRS’ye Yer Verilmesinin Önemine dair Algı. Akademisyenlerin UFRS’nin derslerde yer almasının önemli olup olmadığına dair algılarını belirlemeye yönelik olan bu maddede ölçekler 1(Kesinlikle Katılmıyorum), 2(Katılmıyorum), 3(Katılıyorum), 4(Kesinlikle Katılıyorum) olarak belirlenmiştir.

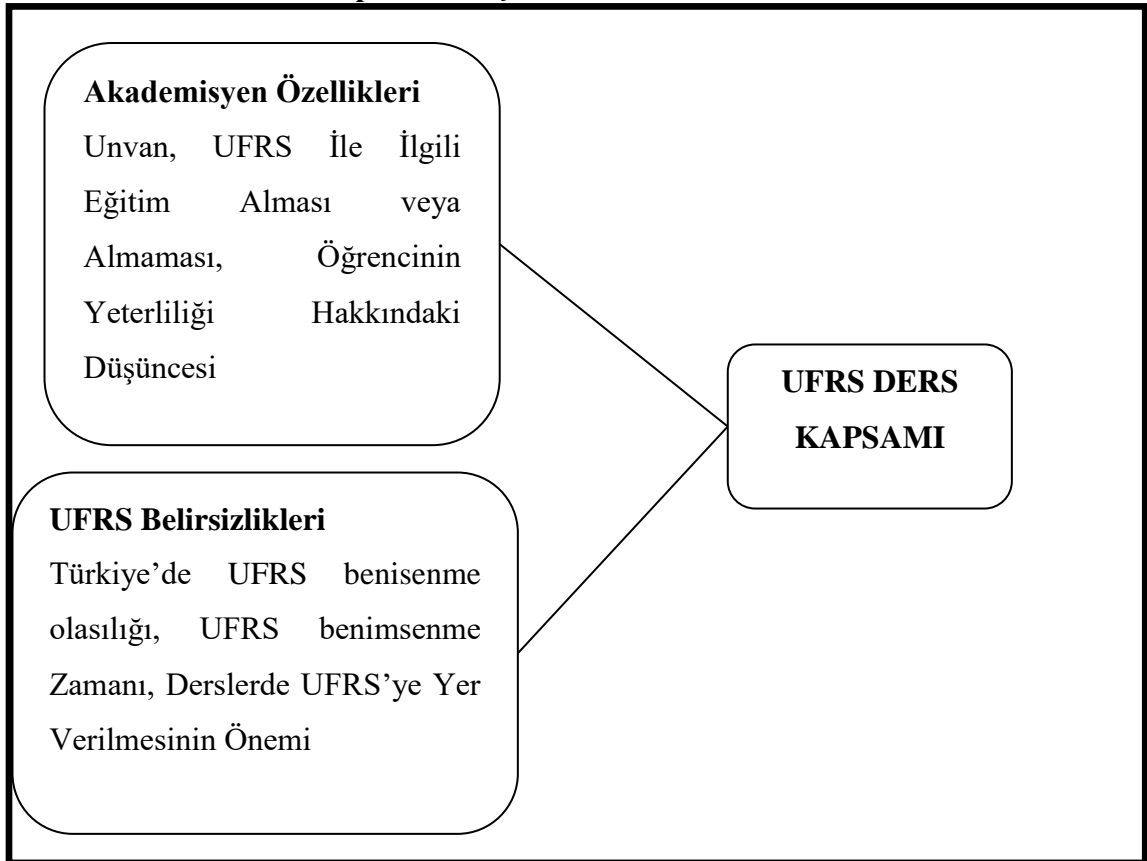
Akademişyenlerin UFRS ile İlgili Eğitim Alma Durumu. Çalışmada akademisyenlere UFRS ile ilgili eğitim alma durumlarına yönelik soru iletilmiş ve ölçekler 1 (Eğitim Almadım), 2(Biraz Eğitim Aldım), 3(Uzmandan Eğitim Aldım) şeklinde belirlenmiştir.

Akademişyenlerin Öğrencilerin Yeterli UFRS Bilgisi İle İş hayatına Hazırlandığı Düşüncesine Dair Algı. Muhasebe öğrencilerinin iş hayatının ihtiyaçlarını karşılayabilecek düzeyde UFRS ilkelerine yeterli düzeyde hazırlanmış olması ile ilgili algılar ölçülmeye çalışılmıştır. Ölçekler 1 (Evet), 2(Hayır), 3(Fikrim Yok) şeklindedir.

Demografik Değişkenler. Çalışmada aynı zamanda tahminleyici değişken olan Eğitimcinin Akademik Unvanı bulunmaktadır. Değişkenin UFRS ders kapsamı üzerinde etkisi olup olmadığı incelenmiştir.

Görsel olarak bağımlı değişken ve bağımsız değişkenler aşağıdaki Tablo 3.1’de verilmiştir.

Tablo 3.1: UFRS Ders Kapsamı Araştırma Modeli



3.11 Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Aracı

Araştırmamızda veriler anket yöntemi kullanılarak elde edilmiştir. *Anket*; “Birincil kaynaklardan bilgi toplamak için hazırlanmış olan düzenli soru formudur” (İslamoğlu, 2009: 113). Anketin amacı problemi çözebilmek ve hipotezleri test edebilmek için verileri düzenli bir şekilde toplamak ve korumaktır. Araştırmada kullanılmış olan anket soru formu şeklinde hazırlanmış, anketörler aracılığı ile hem telefon görüşmeleri hemde web tabanlı anket formu ile anket tamamlanmıştır.

Anketler e-mail ve telefon aracılığıyla kişilere ulaştırılmıştır. İnternet ile anket uygulamanın bir takım avantajları bulunmaktadır (İslamoğlu, 2009: 115):

- Maliyeti diğer anket yöntemlerine göre daha azdır,
- Katılımcı geniş bir zaman aralığında anketi cevaplayabilir,

- Katılımcılar anketörden etkilenmez,
- Sır sayılabilecek bilgiler daha kolay toplanır.

Verilerin analizi ise IBM'in Sosyal Bilimler İstatistiksel Analiz Paket Programı (SPSS) kullanılarak yapılmıştır.

3.12 Araştırma Sonucunda Elde Edilen Bulgular

3.12.1 Araştırmaya Katılanlar Hakkında Genel Bilgiler

Araştırmaya katılmış olan öğretim elemanlarına ait frekans ve yüzdeler Tablo 3.2'de sunulmuştur:

Tablo 3.2: Lisans Düzeyinde En Az Bir Muhasebe Dersi Veriyor musunuz?

	EVET		HAYIR	
	Frekans	%	Frekans	%
Lisans Düzeyinde En Az Bir Muhasebe Dersi Veriyor musunuz?	164	92.1	14	7.9

Araştırmaya katılmış olan akademisyenlerin %92.1'i Lisans düzeyinde Muhasebe dersini verdiklerini belirtmişleridir. Bu durum araştırmamızdaki örneklemin doğru tespit edildiği sonucuna bir göstergedir. Tablo 3.3'te ankete katılım gösteren akademisyenler hakkında bilgiler yer almaktadır.

Tablo 3.3: Ankette Yer Alan Akademisyenlere Ait Bilgiler

ÖZELLİK		F(frekans)	%	ÖZELLİK		F(frekans)	%
Cinsiyet	Kadın	71	39.9	Eğitim Düzeyi	Lisans	6	3.4
	Erkek	107	60.1		Y. Lis.	68	38.6
					Doktora	104	58.4
Muhasebe Dersi Verdiğiniz Öğrenci Sayısı	100'den az	54	30.3	Kaç Yıldır Muhasebe Dersi Veriyorsunuz?	0-5 yıl	45	25.3
	100-200	43	24.2		6-11 yıl	49	27.5
	200-300	25	14.0		12-17 yıl	44	24.7
	300-400	20	11.2		18'den fazla	40	22.5
	400 den fazla	36	20.3				
Akademik Unvan	Profesör	16	9				
	Doçent Dr.	19	10.7				
	Yard. Doç.Dr.	43	24.2				
	Öğr.Gör.Dr	13	7.3				
	Öğr.Gör.	87	48.9				

Çalışmada yer alan akademisyenlere ait bazı bilgilere ait olan tabloda yere alan verilere göre; katılımcıların yaklaşık %60' kadın, %40'ı erkek akademisyenlerden oluşmaktadır. Akademisyenlerin %58.4'ü Doktora, %38.2'si Yüksek Lisans ve %3.4'ü Lisans mezunudur. Akademisyenlerin ders verdikleri öğrenci sayılarına göre; 100'den az öğrencisi olan %30.3, 100-200 öğrenci arası olan %24.2, 200-300 arasında %14.0, 300-400 arası öğrencisi olan %11.2, 400'den fazla öğrencisi olan %20.3 olarak tespit edilmiştir. Akademisyenelerin muhasebe dersi verme süreleri ile ilgili yüdelere bakıldığında hemen hemen birbirine eşit olduğu gözlenmektedir. Araştırmaya katılan akademisyenlerin unvanları ise %48.9 Öğretim Görevlisi, %24.3 Yardımcı Doçent Doktor, %10.7'si Doçent Doktor, %9'u Profesör, %7.3'ü ise Öğretim Görevlisi Doktordur. Ayrıca tabloda yer alan ders verilen öğrenci sayısı ve akademik unvan bağımsız değişkenlerden ikisidir.

Araştırmaya katılan ADIM Üniversitelerine ait bilgiler Tablo 3.4'te sunulmaktadır.

Tablo 3.4: Araştırmaya Katılan ADIM Üniversitelerine Ait Bilgiler

Araştırmada Yer Alan ADIM		
Üniversiteleri	Frekans	%
Adnan Menderses Üniversitesi	17	9.4
Afyon Kocatepe Üniversitesi	15	8.4
Balıkesir Üniversitesi	12	6.7
Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	7	3.9
Celal Bayar Üniversitesi	22	12.4
Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	11	6.2
Dumlupınar Üniversitesi	11	6.2
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	4	2.2
Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	16	9
Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	21	11.8
Pamukkale Üniversitesi	21	11.8
Süleyman Demirel Üniversitesi	11	6.2
Uşak Üniversitesi	10	5.6

Tablo 3.4'e göre araştımaya en fazla katılım gösteren ADİM Üniversiteleri; Celal Bayar Üniversitesi %12.4, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi %11.8 ve %11.8 ile Pamukkale Üniversitesi'nden oluşmaktadır. Araştımaya ADİM Üniversitelerine dahil olan Antalya Bilim Üniversitesinden katılım olmamıştır.

3.12.2 Araştırmada Yer Alan Diğer Anket Soruları ile İlgili Bilgiler

Aşağıdaki tablada ankette yer alan diğer sorulara verilen cevaplar ile ilgili bilgiler Tablo 3.5'te yer almaktadır.

Tablo 3.5: Ankette Yer Alan İkinci Bölüm Sorularına İlişkin Bilgiler

Değişken	Kategori	Frekans	%
<i>Soru :8 UFRS'nin Türkiye'de Uygulanabileceği Düşüncesine Katılıyor Musunuz?</i>			
Kesinlikle Katılmıyorum		1	0.6
Katılmıyorum	Bağımsız	36	20.2
Katılıyorum	Değişken	134	75.3
Kesinlikle Katılıyorum		7	3.9
<i>Soru:9 Sizce BİST'e kayıtlı şirketler finansal tablolarını ne zaman UFRS ile tam uyumlu olarak hazırlayacaklar ?</i>			
2018'den Önce		0	0
2018-2023	Bağımsız	91	51.1
2023 Sonrasında	Değişken	9	5.1
şu an uygulanmaktadır		78	43.8
<i>Soru:10 Fakültelerde muhasebe derslerinde UFRS konularına yer verilmesinin önemli olduğuna katılıyor musunuz ?</i>			
Kesinlikle Katılmıyorum	Bağımsız	0	0
Katılmıyorum	Değişken	11	6.2
Katılıyorum		138	77.5
Kesinlikle Katılıyorum		29	16.3
<i>Soru:11 UFRS konularına muhasebe derslerinde yer veriyor musunuz?</i>			
Evet	Bağımlı	116	65.2
Hayır	Değişken	62	34.8
<i>Soru:12 Muhasebe Derslerinde UFRS konularına ne zamandır yer veriyorsunuz?</i>			
1-3 Yıl		68	38.2
4-6 Yıl		39	21.9
7-9 Yıl		11	6.2

Yer Vermiyorum		60	33.7
<i>Soru:13 UFRS ile ilgili ders verdiğiniz konular için öğrencilerin ders saatlerinin artırılması yada azaltılması hakkındaki düşünceniz nedir ?</i>			
Şuankinden Daha Az		10	5.6
Şuan ile eşit		24	13.5
Şuandan Daha Fazla		138	77.5
Fikrim Yok		6	3.4
<i>Soru:14 UFRS konularına daha fazla yer verebilmek için güncel ders müfredatını azaltabilme durumunuzu nasıl değerlendiriyorsunuz?</i>			
Daha Az		54	30.3
Ortalama		99	55.6
Daha Yüksek		25	14.0
<i>Soru:15 Mevcut muhasebe derslerini UFRS ile uyumlu buluyor musunuz?</i>			
Benzer Değil		97	54.5
Kısmen Benzer		80	44.9
Çok Benzer		1	0.6
<i>Soru:16 Muhasebe derslerinde anlattığınız konuların yüzde kaç TDHP dışında kalıyor?</i>			
% 0-5		110	61.8
% 6-25		50	28.1
%26- 50		11	6.2
% 51-75		5	2.8
%75 üstü		2	1.1
<i>Soru: 17 UFRS ile ilgili eğitim aldınız mı?</i>			
Eğitim Almadım	Bağımsız	76	42.7
Biraz Eğitim Aldım	Değişken	38	21.3
Uzmandan Eğitim Aldım		64	36.0
<i>Soru: 18 Muhasebe öğrencilerinin, mevcut çalışma ortamının ihtiyaçlarını karşılamak için UFRS ilkelerine yeterince hazırlandıklarını düşünüyor musunuz?</i>			
Evet	Bağımsız	7	3.9
Hayır	Değişken	163	91.6
Fikrim Yok		8	4.5

Akademisyenlere yöneltilen soruların dağılımları incelenirse; akademisyenlerin %75.3 gibi büyük bir çoğunluğu *UFRS'nin Türkiye'de Uygulanabileceği Düşüncesine* katılmaktadır. *Sizce BİST'e kayıtlı şirketler finansal tablolarını ne zaman UFRS ile tam uyumlu olarak hazırlayacaklar* ifadesine akademisyenlerin %51.1'i 2018-2023 yılları aralığını belirtmiştir. %43.8'lik bir kısım ise şu an hali hazırda UFRS'nin uygulandığı düşüncesini belirtmektedir. Oranlar birbirine yakın sayılabilir. *Fakültelerde muhasebe derslerinde UFRS konularına yer verilmesinin önemli olduğuna katılıyor musunuz?* ifadesine akademisyenlerin %77.5'i katılım gösterirken, %6.2'si katılmadıklarını belirtmişlerdir. Çalışmada aynı zamanda bağımlı değişken olan *UFRS konularına muhasebe derslerinde yer veriyor musunuz?* ifadesine akademisyenlerin %65.2'si *Evet* yanıtını verirken %34.8'i *Hayır* yanıtını vermişlerdir. Yani standartlara muhasebe derslerinde yer vermeyen akademisyenler bulunmaktadır ve oranı az görülmektedir. *Muhasebe Derslerinde UFRS konularına ne zamandır yer veriyorsunuz?* ifadesine akademisyenlerin %38.2'si 1-3 yıl arası, %21.9'u 4-6 yıl arasını ve %6.2'si ise 7-9 yıl arası olarak UFRS'ye derslerinde yer verme zamanlarını belirtmişlerdir. Ayrıca akademisyenlerin yaklaşık %33'ü UFRS konularına yer vermediklerini belirtmişlerdir. Akademisyenlerin büyük çoğunluğunun 1-3 yıl arası derslerinde UFRS konularına yer vermesi bir kez daha akademisyenler için UFRS'nin önemini göstermektedir. *UFRS ile ilgili ders verdiğiniz konular için öğrencilerin ders saatlerinin artırılması yada azaltılması hakkındaki düşünceniz nedir ?* ifadesine verilen cevapların dağılımı incelendiğinde akademisyenlerin %78.1 gibi büyük bir çoğunluğu ders saatlerinin şimdiden daha fazla olması gerektiğini belirtmektedir, %5.1'lik kesim ise ders saatinin şimdikinden daha az olması gerektiğine inanmaktadır. Bu noktada UFRS derslerinin ayrı işlenmesi gerektiğini düşünen akademisyenler bulunmaktadır. *UFRS konularına daha fazla yer verebilmek için güncel ders müfredatını azaltabilme durumunuzu nasıl değerlendiriyorsunuz?* ifadesine akademisyenlerin %55'i ortalama bir tutum sergilediklerini belirtmişlerdir. *Mevcut muhasebe derslerini UFRS ile uyumlu buluyor musunuz?* akademisyenlerin %54.5'i benzer bulmadıklarını, %44.9'u ise kısmen benzer bulduklarını belirtmişlerdir. *Muhasebe derslerinde anlattığınız konuların yüzde kaç TDHP dışında kalıyor?* %61.8'lik kesim konuların %0-5'nin anlattığı konular dışında kaldığını, %28'i ise %6-25'inin TDHP dışında kaldığını ifade etmişlerdir. *UFRS ile ilgili eğitim aldınız mı?* ifadesine verilen cevaplar ise akademisyenlerin %42'sinin herhangi bir eğitim almadığını, %36'sının bir uzmandan eğitim aldığını, %21.3'ünün ise

biraz eğitim aldığını göstermektedir. *Muhasebe öğrencilerinin, mevcut çalışma ortamının ihtiyaçlarını karşılamak için UFRS ilkelerine yeterince hazırlandıklarını düşünüyor musunuz?* ifadesine ise akademisyenlerin %96 gibi büyük bir çoğunluğu hayır yanıtını vermiştir.

3.13 Çalışmada Kullanılan İstatistik Analizler

3.13.1 Lojistik Regresyon Analizi

Çalışmada UFRS ders kapsamını etkileyen değişkenler ve etkileri incelenmiştir. Analizlerin başlangıcında frekans analizi ve mevcut durum incelenmiş ardından Binary Lojistik Regresyon Modeli ile durum incelemesi yapılmıştır. Görsel olarak model Tablo 3.1’de verilmiştir.

Neden sonuç ilişkisini inceleyen istatistikî birçok analiz bulunmaktadır. Neden sonuç ilişkisini incelerken, bağımsız ve bağımlı değişken(ler)in yapısı ile sayısı istatistikî analizin türünü etkilemektedir.

Lojistik regresyon analizi önceleri sağlık bilimi alanlarında uygulanan bir analiz yöntemi iken son zamanlarda sosyal bilimler alanında da kullanılmaya başlamıştır (Ege ve Bayrakdaroğlu, 2009:146).

Klasik doğrusal regresyon analizlerinde bağımlı değişken sürekli iken, lojistik regresyon analizinde bağımlı değişken kategoriktir. Bunun yanında, bağımsız değişkenler kategorik, sürekli ya da bunların karması olabilir (Çağlar vd., 2015:75).

Lojistik regresyon analizi özellikle bağımlı değişkene verilen tepkilerin dağılımının bir veya birden fazla bağımsız değişken ile doğrusal olmayan ilişki göstermesinin beklendiği durumlarda kullanışlıdır (Tabachnick, Fidell, 2015:439).

Lojistik Regresyon Analizinin amacı en az değişkenle en iyi uyumu yakalayan bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi tanımlayan bir model kurmaktır (Bircan, 2004:186).

Lojistik regresyon analizi ile doğrusal regresyon analizi arasında bazı farklar bulunmaktadır (Bircan, 2004:187):

1. *Doğrusal regresyon analizinde tahmin edilecek olan bağımlı değişken sürekli iken, Lojistik Regresyon Analizinde bağımlı değişken kesikli bir değer almaktadır.*

2. *Doğrusal regresyon analizinde bağımlı değişkenin değeri, Lojistik Regresyon Analizinde ise bağımlı değişkenin alabileceği değerlerden birinin gerçekleşme olasılığı tahmin edilir.*

3. Doğrusal regresyon analizinde bağımsız değişkenin çoklu normal dağılım göstermesi şartı aranırken, Lojistik Regresyon Analizinde böyle bir şart yoktur.

Son yıllarda Lojistik Regresyon Modelleri sıklıkla kullanılmaya başlamıştır (Çokluk, 2010: 1363):

1. Bağımlı değişken kategorik (kesikli, süreksiz) olmakla birlikte, bağımsız değişkenler sürekli, kategorik ya da ikilem olabilir. Lojistik regresyon bağımsız değişkenler için bir kısıtlama söz konusu olmamaktadır.
2. Katsayı ve parametreler kolay yorumlanabilmektedir.
3. Lojistik modele dayalı analizleri yapabilmeyi sağlayan çok sayıda bilgisayar paket programı mevcuttur. Bu çalışmada analizler SPSS yardımı ile yapılmıştır.
4. Bağımsız değişkenlerin olasılık fonksiyonlarının dağılımı üzerinde kısıt olmaması (yarı parametrik) nedeni ile çeşitli testler uygulanabilmektedir.
5. Lojistik regresyon negatif yordama olasılıkları üretmez; lojistik regresyonda tüm olasılık değerleri pozitifdir ve ranji 0 ile 1 arasında değişir.
6. Lojistik regresyon analizi, bağımsız ve bağımlı değişken arasındaki ilişkinin doğrusal olmasını gerektirmez; üstel veya polinom ilişkisi de olabilir. Lojistik regresyon bağımlı ve bağımsız değişkenler arasında logit bir ilişki olduğunu varsayar; dolayısıyla lojistik regresyon doğrusal olmayan modeller üretebilir. Bir diğer deyişle lojistik regresyon, doğrusal olmayan ilişkiyi koruyarak, ilişkinin formunu doğrusal hale getiren logaritmik dönüştürmeler yapar. Lojistik regresyon bağımlı değişkene ilişkin verilerin dağılımının bir ya da daha fazla bağımsız değişkenle doğrusal olmayan ilişki gösterdiğinin bilinmesi ya da beklenmesi durumunda özellikle yararlıdır.

3.13.2 Lojistik Model

Doğrusal regresyon analizinde bağımlı değişkenin (Y), katsayıları ile çarpılan bağımsız değişkenlerin toplamı sonucun tahmin edildiği bir model oluşturulmaktadır.

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_n X_n + \varepsilon \quad (3.1)$$

Y = bağımlı değişken

β_0 = Doğrunun y eksenini kestiği nokta

$\beta_{1..n}$ = Bağımsız değişkenlerin katsayıları

$X_{1..n}$ = Bağımsız değişken değerleri

ε = Hata terimi

Doğrusal regresyon modeli aksine lojistik regresyon modeli doğrusal değildir. Bağımsız değişkenler bağımlı değişkenin değerini tahminden ziyade olasılığını tahmin etmektedir (Akboğa, 2014: 78).

Bağımlı değişkenin olasılığını tahmin eden formül ise;

$$\frac{p}{1-p} = e^{(\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_n X_n + \varepsilon)} \quad (3.2)$$

p olayın gerçekleşme olasılığını, 1-p ise olayın gerçekleşmeme olasılığını vermektedir. Olasılık kuralları gereği olasılık sonucu $0 < p < 1$ arasında çıkar fakat yukarıdaki denklemde ise sağ taraf $-\infty$ ile $+\infty$ aralığında çıkabilir. Denklemin doğal logaritması alındığında logit dönüşüm yapılır (Alpar, 2013: 646).

$$\text{logit } p = \ln\left(\frac{p}{1-p}\right) \quad (3.3)$$

Olayın gerçekleşme ve gerçekleşmeme olasılıkları birbirine oranlandığında odds oranı hesaplanmış olmaktadır. Odds oranının doğal logaritması alınarak asimetrik olan oran simetrik hale dönüşür (Akboğa, 2014: 78).

$$\ln\left(\frac{p}{1-p}\right) = \ln e^{(\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_n X_n + \varepsilon)} \quad (3.4)$$

Odds'un doğal logaritmasının alındığı 3.4 denklemdeki gibi model doğrusal bir modele dönüşmüş olacaktır (Alpar, 2013: 647). Odds oranı 1'den büyük olarak hesaplanırsa olayın gerçekleşme ihtimali çok yüksek, 1'den küçük çıkarsa olayın gerçekleşmeme olasılığı çok yüksek anlamına gelmektedir (Aksaraylı ve Saygın, 2011: 25). Elde edilen Odds oranı 1'den küçük olduğunda olasılık azalmakta, 1'e eşit olduğunda olasılık aynı kalmakta, 1'den büyük olduğunda ise olasılık artmaktadır (Alpar, 2013:683).

Bağımlı değişkenin iki kategorili/durumlu(binary) niteliksel değişken olması durumunda iki kategorili (binary) lojistik regresyon yöntemi kullanılmaktadır. Çalışmalarda iki kategorili lojistik regresyon modellerine sıklıkla rastlanmaktadır. Bağımlı değişkenin ikiden çok kategorili (multinomial) niteliksel değişken tipinde olduğunda ise çok kategorili (multinomial) lojistik regresyon yöntemi kullanılmaktadır (Alpar, 2013:637).

İki değişkenli ve çok değişkenli lojistik regresyon modelleri, sırasıyla denklem (3.5) ve denklem (3.6)'da verilmiştir (Kalfa ve Karagül, 2014: 485)

$$P(Y) = \frac{e^{\beta_0 + \beta_1 X}}{1 + e^{\beta_0 + \beta_1 X}} = \frac{1}{1 + e^{-(\beta_0 + \beta_1 X)}} \quad (3.5)$$

$$P(Y) = \frac{e^{\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_p X_p}}{1 + e^{\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_p X_p}} = \frac{1}{1 + e^{-(\beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_p X_p)}} \quad (3.6)$$

Denklemlerde kullanılan değişken ve parametreler:

$\beta_0, \beta_1, \beta_2 \dots \beta_n$: Lojistik regresyon katsayıları

X_1, X_2, \dots, X_n : Bağımsız değişkenler

p : Bağımsız değişken sayısı

Örneğin; Bir değişkenin (bağımsız değişkenlere bağlı olarak) hangi değeri alacağını tahmin edilmesinde doğrusal regresyon analizi kullanılmakta iken, başarılı-başarısız, hasta-sağlıklı gibi iki sonuçlu bir bağımlı değişkenin (bağımsız değişkenlere bağlı olarak) hangi değeri alacağını olasılığını tahmin etmede lojistik regresyon analizi kullanılmaktadır (Kalfa vd. 2015:343).

3.13.3 Regresyon Katsayılarının Kestirimi

Modelde yer alan katsayıların önemliliğinin test edilmesi gerekir. Amaç modeldeki bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin önemli olup olmadığının test edilmesidir.

3.13.3.1 Olabilirlik Oranı Testi

Lojistik Regresyon Analizinde kullanılan en çok olabilirlik kestiriminin ne kadar iyi uyuma işaret ettiğine ilişkin temel ölçü, olabilirlik değeridir. -2 loglikelihood(-2LL) bir model uyum indeksidir. Lojistik regresyon, kestirilen model uyumunu olabilirlik değerinin -2 logaritmasını olarak ölçer (Şenel ve Alatl, 2014:39).

-2LL en az sıfır değerini alabilir ve bu uyumun mükemmel olduğu anlamına gelir. Uyum iyileştikçe -2LL değerinin azaldığı gözlenmektedir.

Genelde analize bağımsız değişken ilave edildiğinde modelin hatasını gösteren bu oran bağımlı değişkendeki açıklanamayan varyansın anlamlılığını gösterir (Kalaycı, 2010: 292). Sonuç olarak -2LL değeri, çoklu regresyondaki R^2 değeri gibi düşünülebilir ve uyumdaki değişiklikler karşılaştırılarak yorumlanabilir (Çokluk, 2010: 1380).

Olabilirlik oranının formülize edilmiş hali(Alpar, 2010: 648):

$$LR=G= -2\ln \left(\frac{L(\text{Değişken Modelde Olmadığında})}{L(\text{Değişken Modelde Olduğunda})} \right) \quad (3.7)$$

$LR=G=-2(\ln L(\text{Değişken Modelde Olmadığında}) - \ln L(\text{Değişken Modelde Olduğuda}))$

Sonucun 2 ile çarpılması Ki-Kare Dağılım sonucunu vermesi içindir. -2Log aynı zamanda sapma istatistiğidir. Sabit terimli modelin sapmasındansa, değişkenleri içeren modelin sapması çıkarılarak bulunur çokan sonuç ki-kare tablosu ile karşılaştırılır. Sonuç tablo değerinden yüksek ise katsayıların genel olarak anlamsız olduğu hipotezi reddedilir ve en az bir beta değerinin 0'dan farklı olduğuna karar verilir sonuçta ise modelde yer alan bütün açıklayıcı değişkenlerin bağımlı değişken için önemli olduğuna karar verilir (Aksaraylı ve Saygın, 2011: 27).

H_0 =Modelde bulunan tüm bağımsız değişkenlerin katsayısı sıfırdır.

H_A = Modelde bulunan bağımsız değişkenlerden en az birisi sıfırdan farklıdır.

3.13.3.2 Wald Testi

Modelde yer alan değişkenlerin önemini test edilmesinde kullanılan yöntemlerden biri de *Wald Testi*dir (Alpar, 2013:648). Wald istatistiğinin anlamlılığı sahip olduğu p (olasılık) değerince belirlenirken, anlamlı bir katkı 0,05'ten küçük bir p (olasılık) değeri ile gösterilir (Aldredge, 2017: 78). Wald istatistiği, lojistik regresyon katsayısının karesinin standart hatanın karesine bölünmesiyle hesaplanmaktadır (Alpar, 2013: 649). Doğrusal regresyon analizindeki t testinin alternatifidir (Uzun, 2011: 57). Wald testi sonuçlarına göre raporda, hangi yordayıcıların manidar olup, hangi yordayıcıların manidar olmadığına değinilmesi araştırma sonuçları açısından açıklayıcı olacaktır (Şenel ve Alatlı, 2014:40).

$$w_j = \frac{B_j^2}{SE_{B_j^2}} \quad (3.8)$$

B_j^2 : Belirli bir bağımsız değişkenin standartlaştırılmamış lojit katsayısı

$SE_{B_j^2}$: Standart hatası.

Wald istatistiği, lojistik regresyon katsayısı mutlak değer olarak büyüdükçe tahmin edilen standart hatalar anormal bir biçimde büyümektedir. Bu durumdan dolayı Wald istatistiği küçük çıkmakta, sıfır hipotezi reddedilmesi gerekirken kabul edilmesine yol açmaktadır. Bu nedenle Wald istatistiğinin kullanılması önerilmemektedir. Bu istatistik yerine -2Log istatistiğindeki değişimler test edilmektedir (Kalfa ve Karagül, 2014: 487).

3.13.3.3 Skor Testi

Parametrelerin anlamlılığının testinde kullanılan bir başka test ise skor testidir. Bu test en olabirlik denklemlerinin türevlerinin koşullu dağılımlarına dayanmaktadır (Oğuzlar, 2005: 24).

3.13.4 Lojistik Regresyon Analizi Sonuçları

Çalışmada bağımlı değişken “UFRS konularına muhasebe derslerinde yer veriyor musunuz?” önermesine aittir ve UFRS ders kapsamını ölçmektedir. Bağımlı değişken kategorik bir değişken olup “Hayır”, “Biraz”, “Ortalama Üstü”, “Evet” olarak belirlenerek cevaplar bu kategoriler ışığında toplanmıştır. Bu tür bağımlı değişkenler için uygulanması gereken “Multinomial Lojistik Regresyon Analizidir.” Lojistik regresyonda, dağılım frekansları kategoriler arasında düşük seviyedeysen, model kararsız olabilir (Aldegre, 2017: 75). Buna göre, bazı kategorilerde düşük sayıda yanıt olduğundan UFRS ders kapsamı için dört orijinal kategori ikiye düşürülmüştür. Bunun sonucunda, UFRS ders kapsamıyla ilgili çalışma için ikili bağımlı değişken, UFRS kapsamı “Evet” ve UFRS kapsamı “Hayır” şeklinde kategorize edilmiştir. Bağımlı değişken iki kategorili bir değişken olduğu için yapılacak olan lojistik regresyon analizi türü “Binary Lojistik Regresyon Analizi” olarak belirlenmiştir. İkili bağımlı değişken ve kategorik tahminleyici değişkenden dolayı, çalışma hipotezini desteklemek ve tahminleyici modelin uyum iyiliğini değerlendirmek için binomial lojistik regresyon seçilmiştir.

Kategori sayısı tekrardan düzenlen bağımsız değişken ise “*Sizce BİST’e kayıtlı şirketler finansal tablolarını ne zaman UFRS ile tam uyumlu olarak hazırlayacaklar ?*” maddesine alınan yanıtlar olmuştur. “2018’den önce” kategorisi 0 frekans dağılımına sahip olduğu için kategoriler “2018-2023” , “2023 Sonrası”, “Şuan Uygulanmaktadır” olarak düzenlenmiştir.

Çalışmanın bağımsız değişkenleri arasında, akademisyenin meslek özellikleri (Akademik Kıdem, Akademisyenin UFRS eğitimi almış veya almamış olması) ve muhasebe derslerinde UFRS’ye yer verilmesinin önemi, UFRS dönüşümün gerçekleşip gerçekleşmeyeceği ve bunun zamanlamasıyla ilgili algıları, UFRS konu anlatımın öğrencileri meslek hayatına hazırlamada yeterliliği yer almaktadır.

Modelde kullanılan bağımlı ve bağımsız değişkenler Tablo 3.6’da tanımlanmıştır:

Tablo 3.6 Bağımlı Bağımsız Değişkenlerin Tanımı

Y	: UFRS Ders Kapsamı	1: Evet 0: Hayır
X_1	: Akademik Unvan	1: Profesör 2: Doçent Doktor 3: Yardımcı Doçent Doktor 4: Öğretim Görevlisi Doktor 5: Öğretim Görevlisi
X_2	: UFRS Uygulanacağına Dair İnanç	1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Katılıyorum 4: Kesinlikle Katılıyorum
X_3	: UFRS'nin Uygulamaya Başlama Zamanlaması	1: 2018-2023 Yıllarında 2: 2023 Sonrasında 3: Şu an uygulanmaktadır.
X_4	: Muhasebe Derslerinde UFRS'ye Yer Verilmesinin Önemi	1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Katılıyorum 4: Kesinlikle Katılıyorum
X_5	: Akademisyenin UFRS ile ilgili Eğitim Alma Durumu	1: Eğitim Almadım 2: Biraz Eğitim Aldım 3: Uzmardan Eğitim Aldım
X_6	: UFRS Konu Anlatımın Öğrencileri Meslek Hayatına Hazırlamada Yeterliliği	1: Evet 2: Hayır 3: Fikrim Yok

Tanımlanan bağımlı bağımsız değişkenler ışığında; lojistik regresyon modelinde yer alan sabit terimin ve bağımsız değişkenlerin lojistik regresyon katsayıları, katsayıların standart hataları, katsayıların anlamlılığını test etmek için kullanılan istatistikler tabloda verilmiştir.

Başlangıç Modelinin Kestirimi; Burada amaç bağımsız değişkenler modele girmeden sadece sabitin yani bağımlı değişkenin yer aldığı başlangıç değerini oluşturmaktır (Alatlı ve Şenel, 2014:39). Başlangıç modelinde yer alan bilgiler Tablo 3.7’de sunulmuştur.

Tablo 3.7 Başlangıç Modeli için İterasyon Öyküsü

İterasyon		-2 Log likelihood	Katsayılar
			Sabit
Adım 0	1	230,133	,607
	2	230,117	,626
	3	230,117	,626

Hiçbir bağımsız değişken modele alınmadığı takdirde elde edilecek olan -2Log değeri 230,133’tür. Mükemmel uyumu 0 verdiği için (Çokluk, 2010: 1381) modelin başlangıç değerinin yüksek olduğu söylenebilir.

Sırasıyla yapılması gereken bir diğer işlem ise sınıflandırma tablosunun incelenmesi olacaktır. Sabit terimin yer aldığı modelde ancak bir gruba ait birimler doğru sınıflandırılabilir (Kalaycı, 2010: 287). Sadece modelde sabit terim yer alırken ulaşılan doğru sınıflandırma tablosu Tablo 3.8’de verilmiştir.

Tablo 3.8 Doğru Sınıflandırma Tablosu

			Beklenen		
			UFRS Konularına muhasebe derslerinde yer veriyor musunuz?		Doğru Sınıflandırma Yüzdesi
			Hayır	Evet	
Adım 0	UFRS Konularına muhasebe derslerinde yer veriyor musunuz?	Hayır	0	62	,0
		Evet	0	116	100,0
Genel Yüzde					65,2

Sonuç olarak birinci aşamada toplam birimlerin %65.2’si doğru olarak sınıflandırılmıştır. Sonraki aşamalarda ise hangi bağımsız değişkenlerin modele alınacağına karar verilmesi gerekir. İstatistik anlamda en iyi modeli sağlamayı kabul eden bir algoritma yoktur bu sebeple farklı modellerin denenip bu modeller arasında en iyi yorumlanabilirlik, anlamlılık ve teoriye uygunluk özelliklerine göre seçim yapmak gerekmektedir (Kalaycı, 2010: 287).

Amaçlanan Modelin Kestirimi; Bağımsız değişkenler modele girince -2Log'un alacağı değerdir. Bağımsız değişkenlere karar verilip modele alındığında karşılaşılan bilgiler Tablo 3.9'da sunulmuştur:

Tablo 3.9 Modelin Özeti

Adım	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	174,623	,268	,369

-2Log değeri 174,623' e bağımsız değişkenlerin etkisi ile düşmüştür.

Sadece sabitin yer aldığı model ve bağımsız değişkenlerin yer aldığı iki modelin 2-Log değerleri farkı alınır;

$LR=G=-2(\ln L(\text{Değişken Modelde Olmadığında}) - \ln L(\text{Değişken Modelde Olduğuda}))$

$LR=G= 230,117-174,623 =55,494$ olarak hesaplanır. Uyum iyiliği istatistiği olarak -2Log değeri lojistik regresyon katsayıları olan betaların anlamlılığını test etmektedir.

H_0 = Modelde bulunan bütün bağımsız değişkenlerin katsayısı sıfırdır.

H_a = Modelde bulunan bağımsız değişken katsayılarından en az birisi sıfırdan farklıdır.

Fark olarak çıkan değer ki-kare istatistiği olan 55,494 sayısı, kıkare tablosunda 0,05 anlamlılık düzeyinde 12 serbestlik değeri olan 21,026 değerinden yüksek olduğu için H_0 hipotezi reddedilerek, regresyon katsayılarının anlamlı olduğu sonucuna varılmaktadır. Sonuç olarak modelde yer alan bütün açıklayıcı değişkenlerin bağımlı değişken için önemli olduğu söylenir (Uzun, 2011: 55).

Nagelkerke R^2 ve Cox & Snell R^2 katsayıları genellikle doğrusal regresyon katsayılarından düşük çıkmaktadır. Bu katsayılar genellikle düşük çıktığı için yorumlama dikkat ister ve doğrusal regresyon analizinde R^2 hesaplamasında kullanılan en küçük kareler yöntemini kullanmak olası değildir lojistik regresyon analizinde R^2 istatistiğinin karşılığı yoktur fakat çeşitli yalancı R^2 istatistikleri geliştirilmiştir (Alpar, 2013: 665). Nagelkerke R^2 , Cox & Snell R^2 katsayıları bunlardan ikisidir.

Nagelkerke R^2 , Cox & Snell R^2 istatistiğinin 0-1 aralığında değerler almasını sağlamak amacıyla geliştirilmiştir % 36,9 olarak hesaplanmıştır. Yani bu istatistik bağımlı değişkenler ile bağımsız değişkenler arasında (Kalaycı, 2010: 293) % 36,9 bir ilişkinin olduğunu göstermektedir. Gerek model ki-kare istatistiğinin gerek R^2

istatistiklerinin %20'nin üzerinde olması nedeni ile modelin anlamlı olduğu söylenebilir (Alpar, 2013: 688).

Tablo 3.10'da Lojistik Regresyon Analizine ait bilgiler verilmiştir:

Tablo 3.10. Lojistik Regresyon Analizi Sonucu

Bağımsız Değişkenleri Oluşturan Anket Maddeleri	B	S.E.	Wald	Df	Sig.	Exp(B) Odds Oranı
Akademik Unvan (ref: Öğretim Görevlisi)			6,134	4	,189	
Profesör	,053	,679	,006	1	,938	1,055
Doçent Doktor	1,145	,756	2,292	1	,130	3,143
Yardımcı Doçent Doktor	-,554	,462	1,440	1	,230	,574
Öğretim Görevlisi Doktor	-,705	,744	,900	1	,343	,494
UFRS'nin Türkiye'de uygulanabileceğine dair inanç	1,197	,451	7,056	1	,008	3,310
UFRS'nin Türkiye'de uygulanabilme zamanlaması (ref: Şuan Uygulanmaktadır)			10,999	2	,004	
2018-2023	-1,218	,405	9,041	1	,003	,296
2023 Sonrası	,579	,967	,358	1	,550	1,784
UFRS'ye derslerde yer verilmesinin önemi	,763	,467	2,669	1	,102	2,145
Akademisyenin UFRS ile ilgili eğitim alması (ref: uzmandan eğitim aldım)			10,591	2	,005	
Eğitim Almadım	-,935	,434	4,644	1	,031	,392
Biraz Eğitim Aldım	,770	,620	1,542	1	,214	2,161
Muhasebe dersi alan öğrencilerin UFRS ilkelerine hazır olması (ref: fikrim yok)			2,248	2	,325	
Evet	1,578	1,342	1,382	1	,240	4,844
Hayır	1,365	,921	2,195	1	,138	3,914
Sabit Terim	-5,292	1,992	7,060	1	,008	,005

Araştırma soru ve hipotezleri Tablo 3.10'a göre değerlendirilmiştir.

Soru 1. Muhasebe eğitimi verenin akademik unvanı UFRS ders kapsamını etkiler mi?

H1₀. Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin Akademik Unvanı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

H1_a. Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin Akademik Unvanı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 3.10'da gösterildiği üzere, binary lojistik regresyon sonuçları Akademik Kıdemin UFRS kapsamının anlamlı bir tahminleyicisi olmadığını göstermiştir. Burada p değerleri aralığı $p = 0.130 - p = 0.938$ şeklindedir. Boş hipotez reddedilemez. Artan akademik kıdemin UFRS konularına muhasebe derslerinde yer verilmesine herhangi bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

Soru 2. Muhasebe eğitimi veren akademisyenin Türkiye'de UFRS sistemini uygulama olasılığıyla ilgili inancı, UFRS ders kapsamı üzerinde etkili midir?

H2₀. Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin Türkiye'de UFRS sistemini uygulama olasılığıyla ilgili inancı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

H2_a Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin Türkiye'de UFRS sistemini uygulama olasılığıyla ilgili inancı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 3.10'daki sonuçlarda, Türkiye'de UFRS'nin uygulanabilmesine yönelik inancın p değerinin 0,08 olduğu görülmektedir. Yani bu durum inancın derslerde UFRS'ye yer verilmesi üzerinde etkili olduğu sonucunu vermektedir. Beta (B) katsayısı pozitifdir. UFRS'nin Türkiye'de uygulanacağına inanan akademisyenler derslerinde UFRS konularına inanmayanlara göre yaklaşık 3 kat daha fazla yer verme eğilimi göstermektedirler. Boş hipotez reddedilip, alternatif hipotez kabul edilmektedir.

Soru 3. Muhasebe eğitimi veren akademisyenin Türkiye'nin UFRS sistemine geçme zamanlamasıyla ilgili inancı, UFRS ders kapsamı üzerinde etkili midir?

H3₀. Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin Türkiye'nin UFRS sistemine geçme zamanlamasıyla ilgili algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

H3a. Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin Türkiye'nin UFRS sistemine geçme zamanlamasıyla ilgili algısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 3.10'da gösterildiği üzere, $p = 0.03$ ile $p = 0.550$ aralığındaki p değerlerine göre, sonuçlar IFRS ders kapsamının IFRS benimsemesinin zamanlamasına yönelik inançlarından anlamlı şekilde etkilendiğini göstermektedir. UFRS'nin zamanlama algısının 2018-2023 yılları arasında gerçekleşeceğine dair olan akademisyenlerin algısı UFRS şuan uygulanmaktadır diyen akademisyenlere göre farklılık göstermektedir. UFRS'nin 2018-2023 yıllarında uygulamada gerçekleşecek diyenlerin, şuan uygulanmaktadır diyenlere nazaran derslerinde UFRS konularına 0,296 kat daha az (B negatif değerli) yer verme eğiliminde olduğu görülmektedir. Boş hipotez reddedilip, alternatif hipotez kabul edilmektedir.

Soru 4. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin, fakültelerde UFRS konularına yer verilmesinin önemli olup olmadığına dair görüşü UFRS ders kapsamı üzerinde etkili midir?

H4o. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin fakültelerde UFRS konularına yer verilmesinin önemli olup olmadığına dair görüşü ile UFRS ders kapsamı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

H4a. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin fakültelerde UFRS konularına yer verilmesinin önemli olup olmadığına dair görüşü ile UFRS ders kapsamı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo3.10 da $p=0,102>0,05$ olduğu için boş hipotez kabul edilir. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin fakültelerde UFRS konularına yer verilmesinin önemli olup olmadığına dair görüşü ile UFRS ders kapsamı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

Soru 5. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin UFRS ile eğitim alıp, almaması UFRS ders kapsamı üzerinde etkili midir?

H5o. Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin UFRS ile ilgili eğitim alması ile arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

H5a. Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin UFRS ile ilgili eğitim alması ile arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 3.10'da gösterildiği üzere, $p = 0.031$ ile $p = 0.214$ aralığındaki p değerlerine göre, sonuçlar IFRS ders kapsamının, akademisyenin UFRS ile ilgili eğitim alıp almaması ile etkileşim içinde olduğunu göstermektedir. UFRS ile ilgili herhangi bir eğitim almamış olan akademisyenler, derslerinde UFRS konularına uzmandan eğitim almış olan akademisyenler göre 0,392 kat daha az yer verme eğilimindedir (B negatif değerli). Başka bir deyişle UFRS ile ilgili uzmandan eğitim alan akademisyenler almayanlara göre (1/0,392) 2,55 kat daha fazla UFRS konularına yer vermektedirler. Akademisyenin UFRS eğitimi almış olması ile derslerinde UFRS konularına yer vermesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır.

Soru 6. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin öğrencilerin mevcut çalışma ortamının ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde eğitim alıp almadıklarına dair düşüncesi UFRS ders kapsamı üzerinde etkili midir?

H6o. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin öğrencilerin mevcut çalışma ortamının ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde eğitim aldıklarına dair düşüncesi ile UFRS ders kapsamı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

H6a. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin öğrencilerin mevcut çalışma ortamının ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde eğitim aldıklarına dair düşüncesi ile UFRS ders kapsamı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.

Tablo 3.10'da yer alan p değerleri 0,240 ile 0,138 arasında değişiklik göstermektedir. Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin öğrencilerin mevcut çalışma ortamının ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde eğitim aldıklarına dair düşüncesi ile UFRS ders kapsamı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur hipotezi kabul edilir.

Son olarak bağımsız değişkenler modele eklendikten sonra doğru sınıflandırma tablosu tekrar incelenmiştir. Tablo 3.11'de Doğru Sınıflandırma Tablosuna ait veriler sunulmuştur.

3.11 Doğru Sınıflandırma Tablosu

			Beklenen		
			UFRS Konularına muhasebe derslerinde yer veriyor musunuz?		Doğru Sınıflandırma Yüzdesi
			Hayır	Evet	
Adım1	UFRS Konularına	Hayır	35	27	56,5
	muhasebe derslerinde	Evet	16	100	86,2
	yer veriyor musunuz?				
	Genel Yüzde				75,8

Sabit terim ve bağımsız değişkenler modelde yer aldığı doğru sınıflandırma tablosuna ait genel yüzde %75,8 olmuştur. Modelde sadece sabit terim varken bu oran %65,2 olarak görülmektedir. “Evet” diyen akademisyenlerin %56,5’i, “Hayır” diyen akademisyenlerin %86,2’si doğru sınıflandırılmıştır. Burada asıl amaçlanan sonucu gerçekte evet olanların ne kadarının evet olduğu, hayır olanların ne kadarının hayır olduğu toplamda tüm evet hayırların ne kadarının doğru sınıflandığı (doğruluk) hesaplanmış olur. Modelin uyum iyiliği olduğunda değerlerin yüksek olması beklenir (Alpar, 2013: 674). Modelde sadece sabit terim bulunduğu doğru sınıflandırma yüzdesinin daha az, bağımsız değişkenler eklenince daha fazla çıkması, yine model-veri uyumunun bir işareti olarak değerlendirilebilir (Çokluk, 2010: 1387).

SONUÇLAR VE ÖNERİLER

Çeşitli ülkelerdeki farklı kayıtlama ve raporlama sistemlerinin bulunması, yatırımcıları ve finansal piyasada yer alan tüm aktörleri yatırım kararları alırken veya finansal tabloları incelerken olumsuz etkilemektedir. Küreselleşen dünyada, bir işletmenin finansal tablosu başka bir işletmenin finansal tablosu ile karşılaştırılabilir olmalıdır. Özellikle yabancı ülkelerde yatırım yapacak olan kişiler veya şirketler yatırım yapılacak olan şirketlerin sermaye yapılarını ve hisse değerlerini tam ve eksiksiz olarak bilmek isteyeceklerdir. Ayrıca çokuluslu şirketler de aynı temelde hazırlanmış finansal raporlara ihtiyaç duymaktadırlar. Bu gereklilik, ortak bir muhasebe diline ihtiyaç doğurmuştur. Zira tek bir muhasebe dili aynı zamanda uygulama kolaylığını getirecektir. Bu amaçla, tüm dünyada geçerli olan aynı muhasebe dilini konuşabilmek için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uygulamaya konulmuştur.

31.12.2005 tarihinden itibaren Türkiye’de faaliyet gösteren ve borsada işlem gören şirketlerin birçoğunun kullanmış olduğu standartlar 01.07.2012’de yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ile uygulanması zorunlu hale gelen standartlar olmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kurulması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının referans alınması, Türkiye’de UFRS’lerin kabul görmesinde önemli bir etken olmuştur. UFRS’lerin TMSK tarafından kabul görmesi ile bu standartların resmi tercümesi yapılmış ve Türkiye Muhasebe Standartları adı altında Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Zamanla standartlarda güncellemeler yaşanmaya devam etmektedir. Şirketlerin ihtiyacını karşılayabilecek standartlar Uluslararası Muhasebe Kurulunca oluşturulmuştur. 1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren TTK, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının çevirisi olan Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının uygulanması gerektiğini kabul etmiştir. Şirketlerin yürürlüğe giren TTK’da yer alan TMS/TFRS’leri uygulaması zorunlu bir hal almıştır.

İşletmelerin yer aldığı karmaşık yapı içerisinde, ihtiyaç duyduğu nitelikli elemanların öğrenim hayatlarında yeterli muhasebe mesleği bilgisini alması, gerekli olan kayıtlama, sınıflama, raporlama ve analizleri yapabilmeleri gerekmektedir. Gerekli olan bu bilgileri öğrencilerin eğitim almış oldukları yüksek eğitim kurumlarında tamamlamaları beklenmektedir. Bu beklentileri karşılayabilmek amacı ile tüm dünyada

geçerli olabilecek eğitim standartlarının oluşturulmasına zemin hazırlanmıştır. IFAC'ın bünyesinde kurulan IAESB tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartlarının yaygın olarak kullanılması amaçlanmaktadır. Muhasebe Eğitim Standartları; muhasebe meslek üyesinin ihtiyaç duyacağı bilgi donanımını sağlamak amacıyla, tüm muhasebe örgütlerinin uygulayabileceği standartlardan oluşmaktadır. Sekiz adet standarttan oluşan IES'lerin ilk dördü; muhasebe meslek mensubu adayın eğitimi ile ilgili bilgiler vermektedir. Beş, altı, yedinci standartlar muhasebe meslek mensubunun eğitim sonrası geçirmesi gereken aşamaları açıklamaktadır. Son olarak sekizinci standart denetçi ile ilgili özellikler ve edinmiş olması gereken teknik bilgiler hakkında açıklamalar yapmaktadır. Uluslararası Eğitim Standartları getireceği faydalardan dolayı, tüm dünyada giderek önemli hale gelmektedir.

Eğitimin tam anlamı ile tamamlanabilmesi için TMS/IFRS'lerin üniversitede yer alan muhasebe derslerinde mutlaka öğrencilere aktarılması ve bu beklentiler ışığında öğrencilere aktarılan bilgilerin sürekli güncellenmesi gerekmektedir. Bu çalışma ile Türk Ticaret Kanununun zorunlu olarak uygulanmasını gerektirdiği UFRS'nin muhasebe derslerinde yer almasını etkileyen etmenlerin tespiti amaçlanmıştır. Bu amaçla, Aldegre (2017) çalışmasında kullanmış olduğu ve geçerliliği ile güvenilirliği daha önce analiz edilmiş olan anket çalışması, ADIM Üniversiteleri'nde muhasebe derslerini veren akademisyenlere uygulanmıştır. Bu çalışmada öncelikle UFRS ders kapsamını etkileyen değişkenlerin neler olabileceği tespit edilmiş, çalışmanın sonuçlarına ise tezin araştırma kısmında yer verilmiştir. Ardından lojistik regresyon analizi ile çalışmada yer alan kategorik bağımlı değişken ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişki açıklanmıştır.

Akademisyenler öğrencilerin muhasebe uzmanlığına hazırlanmalarında büyük etkiye sahiptir. Anket çalışmasında yer alan araştırma soruları ile günümüz müfredatındaki UFRS kapsamı ve bunu hangi değişkenlerin etkilediği tespit edilmeye çalışılmıştır. Anket ile ADIM Üniversiteleri'nde muhasebe derslerini veren 178 akademisyene ulaşılmıştır. Yapılan analizler ile UFRS ders kapsamını etkileyen durumlar tespit edilmiştir. UFRS ders kapsamı ile, UFRS'nin Türkiye'de uygulanabileceğine dair akademisyenlerin inancı, UFRS uygulamasının zamanlamasının 2018-2023 yıllarında yaygınlaşacak olma beklentisi, akademisyenin UFRS ile ilgili eğitim almış veya almamış olması gibi etkenler ile arasında istatistiksel bir anlamlılık bulunmaktadır. Akademisyenin unvanı, UFRS konularına derslerde yer

verilmesinin önemli olduğu düşüncesi, akademisyenlerin öğrencilerin mevcut çalışma ortamının ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde eğitim aldıklarına dair düşünceleri arasında ise istatistiksel olarak bir anlamlılık bulunamamıştır. Çalışmanın devamında, araştırmadan elde edilen veriler kullanılarak binary logistik regresyon analizi yapılmıştır. Genel regresyon modeli anlamlı şekilde UFRS ders kapsamını tahmin edebilirken, temel modelde hangi bağımsız değişkenlerin anlamlı olduğu görülmüştür.

Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin Türkiye'de UFRS sistemini uygulama olasılığıyla ilgili inancı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Akademisyenlerin Türkiye'de sistemin uygulanacağına inanması muhasebe derslerinde daha fazla UFRS konularına yer vermelerine neden olmaktadır. Türk Ticaret Kanunu ile desteklenen ve kullanılması öngörülen standartlar akademisyenlerin gözüyle de uygulamada kullanılacak standartlardır. Odds oranlarına göre olasılıklar incelendiğinde standartların uygulanabileceğine katılan akademisyenler, katılmayan akademisyenlere göre derslerinde UFRS konularına daha fazla yer verme olasılığı taşımaktadırlar.

Muhasebe eğitimi veren akademisyenin Türkiye'nin UFRS sistemine geçme zamanlamasıyla ilgili inançları incelendiğinde akademisyenlerin %43'lük bir kısmı şuan standartların uygulanmakta olduğunu düşündüklerini, akademisyenlerin neredeyse yarısının standartların 2018-2023 yılları arasında yaygın bir şekilde kullanacağını belediklerini belirtmişlerdir. Akademisyenlerin UFRS konularına yer vermeleri ile zamanlama arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Fakat dikkat çeken bir konu ise; akademisyenlerin bu kadar yakın zamanda UFRS'nin yaygın olarak kullanılacağını düşünmelerine rağmen, öğrencilerin mezun olduklarında UFRS ilkelerine yeterince hazır olmayacaklarını düşünmeleridir. Sebebi incelendiğinde anket içerisinde yer alan bir başka madde dikkat çekmektedir. Akademisyenlerin %77 gibi büyük kısmı UFRS konularına daha fazla yer verilebilmesi için ders saatlerinin artırılması gerektiğini belirtmeleridir. Akademisyenlerin bu beklentileri sonucunda, üniversitelerin muhasebe ders müfredatlarını ve AKTS'lerini gözden geçirmeleri tavsiye edilebilir.

Akademisyenlerin UFRS ile ilgili eğitim almaları ve UFRS konularına derslerinde yer vermeleri arasında istatistiksel bir ilişki bulunmaktadır. Odds oranlarına bakıldığında UFRS hakkında eğitim almış akademisyenler eğitim almayan

akademisyenlere göre muhasebe derslerinde UFRS konularına daha fazla yer verme eğilimi sergilemektedirler. Akademisyenlerin %36'sı bir uzmandan, %21'i ise biraz eğitim aldığını belirtmiştir. Eğitim almamış olan akademisyenler ise, örneklemin yaklaşık %43'ünü oluşturmaktadır. Eğitim almamış olan akademisyen sayısının çokluğu dikkat çekici bir durumdur. Uygulamada UFRS'nin benimseneceğini düşünen akademisyenlerin, UFRS ile ilgili eğitim alma konusunda daha fazla istekli olmaları beklenmektedir.

Bir öğretim üyesinin UFRS'ye muhasebe derslerinde yer vermesi ile öğretim üyesinin Akademik Unvanı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Akademik kıdem çalışmaya göre UFRS ders kapsamını etkilemeyen unsurlar arasında yer almıştır. Gelecekteki çalışmalarda daha çok sayıda akademisyene yönelik uygulamalar yapılabilirse, akademik kıdemin UFRS konularına yer verilmesinde etkili bir faktör olması beklenebilir.

Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin fakültelerde UFRS konularına yer verilmesinin önemli olup olmadığına dair görüşü ile UFRS ders kapsamı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmamıştır. Fakat çalışmanın başlangıcında yer alan frekans verilerinde akademisyenlerin %77.5'inin fakültelerde muhasebe derslerinde UFRS konularına yer verilmesinin önemli olduğu görüşüne katıldıkları görülmektedir.

Muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin öğrencilerin mevcut çalışma ortamının ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde eğitim aldıklarına dair düşüncesi ile UFRS ders kapsamı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Araştırmaya katılan akademisyenlerin %91,6 gibi büyük bir bölümü, öğrencilerin mevcut çalışma ortamının ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde eğitim aldıklarına inanmadıklarını belirtmişlerdir. Bu durum akademisyenlerin ve uygulayıcıların gözünden kaçmaması gereken önemli bir unsurdur. Öğrencileri, iş hayatının ihtiyaçlarını karşılayabilecek şekilde yetiştirilebilmek için akademisyenlerin ve uygulayıcıların farkındalıklarının yüksek olması gerekir. Öğrencileri, Üniversite-Sanayi İşbirlikleri gibi benzer birlikler içerisinde bulundurmak işveren ve öğrenciler arasındaki ilişkiyi artırmak gerekmektedir. Bu anlamda akademisyenler ve üniversiteler bir köprü vazifesi görmelilerdir. Ayrıca öğrencilerin de farkındalıklarını artırmanın bir diğer yolu konusunda uzman olan kişileri üniversitelere konuşmacı olarak davet etmek olabilir ve bu gibi toplantıların sayısını artırmak gerekebilir.

Ayrıca anket formunda yer alan akademisyenlere yönelik *UFRS konuları ile ilgili düşünceleriniz nelerdir ?* sorusuna gelen yanıtlarda akademisyenlerin bir çoğunun; UFRS'nin ayrı bir ders olarak müfredatta yer alması gerektiğini yada en azından üçüncü ve dördüncü sınıf öğrencilerine daha fazla aktarılması gerektiğini belirtmişlerdir. Elde edilen bu sonuç literatürde yer alan benzer çalışmalarla paralellik arz etmektedir ve üniversitelerin ders programları incelendiğinde UFRS konularının çoğu üniversitede ayrı bir ders olarak müfredata hali hazırda eklenmiş olduğu görülmüştür. Ayrıca akademisyenler UFRS eğitiminin daha kapsamlı olarak öğrencilere aktarılabilmesi için muhasebe ya da UFRS ders AKTS'lerinin artırılması gerektiğini hali hazırda öğrencilerin UFRS ilke ve prensiplerine yeterince hazır olamadıklarını belirtmişlerdir.

Çalışma muhasebe ders müfredatını UFRS kapsamında inceleyerek muhasebe literatürüne bir katkı sağlama amacı taşımaktadır. Akademisyenlerin UFRS kararlarının hangi faktörlerden etkilendiğini/etkilenmediğini tespit etmiştir. UFRS eğitiminin Türkiye için önemli bir kilit nokta olacağı aşikârdır. Türkiye'de gerçek anlamda UFRS'nin benimsenmesi ile muhasebe uzmanlığı üzerindeki etkisi, düzenlemeler ile ilgili hususlar, finansal tabloların kalitesi ve uygunluğundan daha fazla söz eden çalışmalar yapılabilir. Bu çalışma sadece ADİM Üniversitelerinde ders veren akademisyenlere yönelik uygulanmıştır. Çalışmanın evreni Türkiye'deki tüm devlet ve vakıf üniversitelerine yönelik olarak genişletilebilir.

Araştırmadan elde edilen çıkarımlar, UFRS'nin muhasebe derslerine uyumlulaştırılması zor bir konu olduğunu göstermektedir. Ayrıca, Türkiye'nin kısa zamanda uyum sağlayacağı beklentisi yüksek görülmektedir. İş dünyasında yer alan ve küreselleşen dünyada şirketler; yeni muhasebe meslek adaylarının UFRS'ler ile ilgili temel bilgileri eğitim hayatlarında almış olmalarını beklemektedirler. Bu temel bilgileri öğrencilere aktaran, muhasebe derslerini veren öğretim elemanları, UFRS'ler ile ilgili çalışmalar yapmalı ve yenilikleri öğrencilere aktarmalıdır. Böylelikle literatürde görülen muhasebe meslek mensuplarının nitelikli eleman ihtiyaçları karşılanabilecektir ve iş arayan muhasebe meslek adayları kendilerini gerekli bilgi donanımına sahip hissedeceklerdir.

Standartlaştırılmış mali raporlama diline olan ihtiyaçtan dolayı gelişen ve sürekli kullanımı yaygınlaşan *Finansal Raporlama Standartları*, muhasebe eğitiminin önemli bir kolunu oluşturmaktadır. Muhasebe eğitiminin asıl amacı; iş dünyasının ihtiyaçlarını

karşılayabilecek nitelikli elemanlar yetiştirebilmektir. Geleceğin nitelikli elemanları, şimdinin muhasebe dersi alan öğrencilerinin eğitimlerinin de tıpkı muhasebe standartları gibi, standartlaştırılması gereği doğmuştur. Bu sebeple; Muhasebe Eğitim Standartlarının uygulanmasından bahsedilmiştir. Her iki standardında geçerliliği dünyada günden güne artmaktadır. Ülkeler rekabet üstünlüğünü sağlayabilmek için bu gibi gelişmeleri takip etmektedirler. Bu çalışma ile amaçlanan genel olarak; akademisyenlerin muhasebe derslerinde UFRS konularına yer vermesini etkileyen faktörlerin tespiti olmuştur. Çalışmanın araştırma kısmında UFRS ders kapsamını etkileyen ve etkilemeyen durumlar geniş olarak anlatılmıştır. Çalışma muhasebe derslerini veren akademisyenlere, içinde bulunulan durumla ilgili bilgiler vermektedir. Çalışma akademisyenlere günümüz UFRS eğitimini değerlendirebilmesine, gelecekteki muhasebe müfredatı gereklilikleri ve UFRS içeriğinin belirlenebilmesinde yol haritası olabilecektir.

EK. 1 Araştırmada Kullanılan Anket Formu

Sayın Hocam;

Bu anket, bilimsel veri toplamak amacı ile hazırlanmıştır. Çalışmada, ADIM üniversitelerinde "Muhasebe" derslerinin "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)" ile uyumuna dair bilgiler edinmek amaçlanmıştır. Muhasebe akademisyenlerinin TFRS uygulamasına yönelik algıları ölçülecektir. Anket çok kısa olup 10 dakikadan daha fazla sürmeyecektir.

Ölçekte katılımcının kimliği ile ilgili hiçbir soru yer almamaktadır.

Anket verileri sadece araştırma amaçlı olup, başka yerlerde kesinlikle kullanılmayacaktır,

Desteğiniz için teşekkür ederiz.

Öğr. Gör. Hilal SARI ÖZGÜN

I. BÖLÜM: Bu bölümün amacı sizinle ilgili birkaç demografik özelliğinizin belirlenmesidir. Lütfen durumunuza en uygun seçeneği işaretleyiniz.

1) Lisans düzeyinde en az bir muhasebe dersi veriyor musunuz?

() Evet () Hayır

2) Cinsiyetiniz : () Kadın () Erkek

3) Eğitim durumunuz nedir?

() Lisans () Lisansüstü () Doktora

4) Akademik Unvanınız nedir?

() Profesör () Doçent () Yard. Doç.Dr. () Öğr. Gör. Dr () Öğr. Gör () Ar. Gör

5) Kaç yıldır muhasebe dersi veriyorsunuz ?

() 0-5 () 6-11 () 12-17 () 18+

6) Hangi üniversitede görev yapmaktasınız?

<input type="checkbox"/> Adnan Menderes Üniversitesi	<input type="checkbox"/> Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
<input type="checkbox"/> Afyon Kocatepe Üniversitesi	<input type="checkbox"/> Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
<input type="checkbox"/> Balıkesir Üniversitesi	<input type="checkbox"/> Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi
<input type="checkbox"/> Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	<input type="checkbox"/> Pamukkale Üniversitesi
<input type="checkbox"/> Celal Bayar Üniversitesi	<input type="checkbox"/> Süleyman Demirel Üniversitesi
<input type="checkbox"/> Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi	<input type="checkbox"/> Uluslararası Antalya Üniversitesi
<input type="checkbox"/> Dumlupınar Üniversitesi	<input type="checkbox"/> Uşak Üniversitesi

7) Muhasebe dersi verdiğiniz öğrenci sayısı ne kadardır?

100'den az 100-200 201-300 301-400 401-500 500'+

II. BÖLÜM UFRS Algulamaları ve Muhasebe Müfredatı Kapsamı

8) UFRS'nin Türkiye'de uygulanabileceğini düşüncesine katılıyor musunuz?

- Kesinlikle Katılmıyorum
 Katılmıyorum
 Katılıyorum
 Kesinlikle Katılıyorum

9) Sizce BIST'e kayıtlı şirketler finansal tablolarını zaman UFRS ile tam uyumlu olarak hazırlayacaklar?

2018'den Önce 2018-2023 2023 Sonrasında Şu an uygulanmaktadır

10) Fakültelerde muhasebe derslerinde UFRS'ye yer verilmesinin önemli olduğuna katılıyor musunuz?

- Kesinlikle Katılmıyorum
 Katılmıyorum
 Katılıyorum
 Kesinlikle Katılıyorum

11) UFRS Konularına muhasebe derslerinde yer veriyor musunuz?

Hayır Biraz/Kısmen Ortalamanın üstünde Evet

12) Muhasebe derslerinde UFRS konularına kaç yıldır yer veriyorsunuz?

1-3 yıl 4-6 yıl 7-9 yıl

13) Muhasebe derslerinde UFRS ile ilgili mevcut konuları düşündüğünüzde öğrencinin profesyonel biçimde muhasebe mesleğine hazırlanması için UFRS ile ilgili konulara programda (4 yılda) ders programında ne kadar yer verilmesi gerektiğini düşünüyorsunuz?

Şuankinden daha az Şuan ile eşit Şuandan daha fazla Fikrim Yok

14) UFRS ile ilgili konulara daha fazla yer verilebilmesi için muhasebe derslerinizdeki mevcut ders içeriğinizi azaltma yeteneğinizi nasıl değerlendirirsiniz?

Daha Az Ortalama Daha Yüksek

15) Mevcut muhasebe derslerini UFRS ile uyumlu buluyor musunuz?

Benzer değil Kısmen Benzer Benzer Çok Benzer

16) Muhasebe derslerinde anlattığınız konulardan yüzde kaç TDHP'nin (Tek Düzen Hesap Planı) dışında kalıyor?

0-5% 6-25% 26-50 % 51-75 % 75% üzeri

17) UFRS ile ilgili eğitim aldınız mı?

Eğitim Almadım Biraz eğitim aldım Uzmandan eğitim aldım

18) Muhasebe öğrencilerinin, mevcut çalışma ortamının ihtiyaçlarını karşılamak için UFRS ilkelerine yeterince hazırlandıklarını düşünüyor musunuz ?

Evet Hayır Fikrim Yok

19) Varsa, UFRS' nin ders müfredatında yer alması konusunda düşünceleriniz nelerdir?

KAYNAKLAR

- Akdoğan,N., Sevilengül, O. (2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler“, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:14, 29-70.
- Akbulut A. (2013). “TFRS’ye İlk Geçiş Uygulaması”, Hesap Uzmanları Derneği.
- Aksaraylı, M., Saygın, Ö. (2011). “Algılanan Hizmet Kalitesi Ve Lojistik Regresyon Analizi İle Hizmet Tercihine Etkisinin Belirlenmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 1, 21-37.
- Aktürk, A. (2014). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına Uyumu Sürecinde Eğitim Faktörü Üzerine Antalya İlinde Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan SAYISI, 63-88.
- Aktürk A., Akcanlı F.(2013). “Muhasebe Akademisyenlerinin Muhasebe Standartlarına Bakış Açıları Ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”, *MÖDAV Dergisi*, Sayı:4, 21-43.
- Akyüz, F., Yeşil, T. (2017). “ TFRS Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Yapılmış Olan Akademik Çalışmaların Değerlendirilmesi”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Sayı: 4, Cilt:1, 77-95.
- Albrecht, W.S. ve Sack, R. J. (2000). “Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future”. American Accounting Association, Accounting Education Series, volume No:16, United States of America. https://www.researchgate.net/publication/237747334_Accounting_Education_charting_the_Course_Through_A_Perilous_Future (erişim tarihi:16.09.2017).
- Aldegre, M. (2017). “Integration of International Financial Reporting Standards in U.S. Accounting Programs”, *Doctoral Thesis*, Northcentral University, Arizona, Birleşik Devletler.
- Altunışık R., Coşkun R, Bayraktaroğlu S., Yıldırım E. (2007). “Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı”, Sakarya, Sakarya Yayıncılık.
- Alpar, R. (2013). “Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemler”,4. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Alpman, D. (2008). “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’ na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği” ,Bitirme Tezi, *Bilgi Üniversitesi*, İstanbul, 1- 63.

- Atabey, N. A., Akmesse, H., & Akmesse, K. A. (2014). "Awareness Level and Educational Efforts Of Academicians Relating to The International Financial Reporting Standards: A Research On Accounting Academicians in Konya", *Procedia Economics & Finance*, Sayı:15, 1655-1662.
- Ataman, Ü. (2003). *Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar*. İstanbul: Beta Basım.
- Ayanoğlu, Y., Zaif, F. (2007). "Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Artırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye de bir İnceleme", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9/1.
- Ayçiçek, F. (2011) "Türkiye Muhasebe Standartlarında Bugünkü Değerinden Ölçülen Varlık Ve Yükümlülükler" *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran.
- Aydın, S. (2007). "Muhasebe Eğitiminin İşletme Beklentilerini Karşılama Derecesinin Ölçülmesi ve Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartlarına Uygunluğunun Değerlendirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, *Gazi Üniversitesi*, Ankara.
- Aygören, H., Kurtcebe, E. (2010). "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, ve Basel II Kriterleri Yönüyle Genel Değerlendirilmesi" *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:6, 1-9.
- Bayri, O. (2010). "Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:98, 89-116.
- Barth, M. E. (2008). "Global Financial Reporting: Implications for U.S. Academics", *The Accounting Review*, Cilt: 83, No: 5, 1159-1179.
- Başpınar, A. (2004). "Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, Sayı: 146, 42-57.
- Bekçi, İ., Özdemir, O. (2006). "Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılıarı Üzerine Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.11, Sayı:2, 143-164.
- Bezirci, M., Karasioğlu, F. (2011). "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi", *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 21.
- Bircan, H. (2004). "Lojistik Regresyon Analizi: Tıp Verileri Üzerine Bir Uygulama", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:2, 185-208.

- Bozdemir, E. (2014). “Kobi’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardının Uygulama Sürecine İlişkin Tespit Ve Değerlendirmeler”, *International Journal of Economic and Administrative Studies*, Sayı:12, 85-108.
- Büyüköztürk Ş. (2002). “Faktör Analizi: Temel Kavramlar Ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı”, *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, Sayı:32, Güz.
- Can, A., Demirci Ş. (2016). “Uluslararası Muhasebe Eğitim Standardı 2 Muhasebe Eğitim Programlarının İçeriğine Uyum: Sakarya Üniversitesi Örneği”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 319-338.
- Cherubini, J., Rich, K., Zhu, H., Michenzi, A. (2011). “IFRS in the General Business Curriculum: Why Should We Care?” <https://www.questia.com/magazine/IP2308724751/ifrs-in-the-general-business-curriculum-why-should> erişim tarihi:20.10.2017
- Clay, M. E. (2013). “Incorporating International Financial Reporting Standards: IFRS in the accounting curriculum”, *Proceedings of the Northeast Business & Economics Association*, 35-39.
- Çağlar, A., Kumaş, H., Moralı, T. (2015). “Türkiye’de İşsizlerin İş Arama Süresini Belirleyen Faktörler: 2007-2013 Dönemi”, *Sosyal Güvenlik Dergisi • Journal Of Social Security*, Sayı:1, 68-103.
- Çankaya, F. (2007). “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, C:3, S:6, 127–148.
- Çankaya F., Dinç E. (2012).“ Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.17, Sayı:1, 81-102
- Çelik, E. (2012). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nın Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Doktora Tezi, *Çukurova Üniversitesi*, Adana.
- Çelik M., Gönen S. (2005). “2003-2005 Yılları Arasında Türkiye’deki Mevzuat Değişikliklerinin Muhasebe Eğitim ve Uygulamalarına Etkileri ” *Yönetim ve Ekonomi*, C.12, Sayı:2,127-140.

- Çil, B.(2005). İstatistik, Detay Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara.
- Çimen, M. (2015). Fen ve Sağlık Bilimleri Alanlarında SPSS Uygulamalı Veri Analizi, Palme Yayıncılık, Ankara.
- Çokluk, Ö. (2010). “Lojistik Regresyon Analizi: Kavram ve Uygulama”, Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri / Educational Sciences: Theory & Practice, Cilt:10, Sayı: 3, Yaz, 1357-1407.
- Çubukcu, S., (2012). “Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi Düzenlemeleri Çerçevesinde Etik Eğitimine İlişkin Durum Analizi”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 12 - Sayı: 1 (103-116).
- Çürük, T., Doğan, Z. (2001). “Muhasebe Eğitiminin İşletmelerin Taleplerini Karşılama Düzeyi: Türkiye Örneği”, *ODTÜ Gelişme Dergisi*, 28 (3-4), 281-310.
- Dalğar,H., Çelik,İ., Mortaş, M. (2011). ”Muhasebe Öğrenimi Gören Öğrencilerin TMS/TFRS Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.16, Sayı:1, 217-230.
- Deloitte. (2008). “Uluslararası Finansal Raporlama UFRS Cep Kitapçığı”.
- Demir, B.,(2012). “Muhasebeye Yön Veren Gelişmeler Ve Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Eğitimine Yansımaları”, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi,(Journal of Research in Education and Teaching)*, Cilt:1, Sayı:4, Kasım, 109-120.
- Demir M. (2013). “Muhasebe Dersinde Öğretilen Konuların/Yöntemlerin Uygulamada Tercih Edilme Düzeyi: Sivas İlinde Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 25, 173-199.
- Demir Ş. (2011). “Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart- Nisan 2011, 43-72.
- Dinç, E., Atabay, E. (2011). “Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS’ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma Trabzon Alt Bölgesi Örneği“, *World of IFRS*, Ekim,1-20.

- Doğan M., Dinç E. (2009). “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin Güncellenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:43, 154-169, Temmuz
- Doğanay, M., Ünal, O. (2009)., “Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminin Etkinliği:Sayıştay Özelinde Amprik Bir Çalışma“, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:74-75,117-138
- Durer, S., Akbaş, H. E., Zeytinoğlu, E. (2016). "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Muhasebe Eğitimi: Muhasebe Eğitimi Veren Akademisyenlerin Görüşleri Üzerine Bir İnceleme", *Maliye Finans Yazıları*, Sayı:106, 73 -100.
- Ege, İ., Bayrakdaroğlu, A. (2009). “İMKB Şirketlerinin Hisse Senedi Getiri Başarılarının Lojistik Regresyon Tekniği İle Analizi”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 5, Sayı:10, 139–158.
- Elitaş, C. (2014). “Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebenin Genel Kabul Görmüş Temel Kavramları Açısından Durumu”, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)*, Sayı:3, 113-126.
- Esendemir, E. (2011). “Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye’deki Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarında İnsan Kaynakları Yönetimi”, *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:9, Sayı:2, 647-667.
- Gökçen, G., Ataman B., Çakıcı C. (2006). “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları”, İstanbul, Beta Basım.
- Gökçen G., Ataman B., Cebeci Y., Cavlak H. (2015). “Türkiye’deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarındaki Muhasebe Standartları Eğitimi Üzerine Bir Araştırma”, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, Cilt:11, Sayı: 44, Temmuz, 121-145.
- Gökten, P., Gökten S. (2016).”Uluslararası Eğitim Standartlarına Genel Bakış: Geçerliliğinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi” *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:3, Sayı:6, 49-66.
- Gücenme, Ü., Poroy Arsoy, A. (2006). ““Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi”, *İSMMMÖ, Mali Çözüm*, Sayı:76,Kasım, 308-328.
- Güney, A., (2003). “Finansal Muhasebe Eğitiminin Yüksek Öğretimde Programlanması ve Ders İçeriklerinin Oluşturulması”, *Doktora Tezi*, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.

- Gürdal K, Doğan M. (2014), “Muhasebe Stajyerlerinin Profili Üzerine Bir Araştırma” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:41,Ocak, 1-16.
- Gürsakal, N. (2013). “İstatistiğin ABC’si” Bursa, Dora Basım, 2. Baskı.
- Fidan, M.,Cirit, H. ,(2013). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübeleri ile Muhasebe Standartlarına Yönelik Algıları Arasındaki İlişki Üzerine Bir Araştırma:Marmara Bölgesi Örneği“, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 1-25.
- İbiş, C., Özkan S.(2006), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UFRS) Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, S: 74, Ocak –Şubat – Mart, 25-43.
- İslamoğlu, H. (2009). “Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri”, Beta Yayıncılık, İzmit,
- Sarıtaş H., Sarı Özgün H. (2017). “Muhasebe Mesleğinde Etik Dışı Davranışlara Neden Olan Durumlar: Denizli İlinde Bir Uygulama” Humboldt Üniversitesi & KTÜ İşbirliği ile Uluslararası Sosyal ve Beşeri Bilimler Berlin Konferansı, Sözlü Bildiri, Berlin.
- Sikka P., Haslam C., ve diğerleri, (2007). “Professionalising Claims and the State of UK Professional Accounting Education: Some Evidence”, *Accounting Education: An International Journal*, 16 (1), 3-22.
- Şenel S., Alatlı, B. (2014). “ Lojistik Regresyon Analizinin Kullanıldığı Makaleler Üzerine Bir İnceleme”, *Eğitimde ve Psikolojide Ölçme ve Değerlendirme Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, 35-52.
- International Accounting Education Standards Board™, Handbook of International Education Pronouncements, (2017). <https://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-education-pronouncements-2017.pdf> (erişim tarihi:01.09.2017)
- Kalaycı, Ş. (2010). “SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri” 5. Baskı, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara.
- Kalfa, V., Çakır, E., Akar, G., (2015). “Üniversite Öğrencilerinin Finansal Risk Algılarında Etkisi Olan Demografik Faktörlerin Belirlenmesi: Pamukkale Üniversitesi Örneği”, *İşletme Araştırmaları Dergisi, Journal of Business Research Turk*, Cilt:7, Sayı:3.

- Kalfa V., Karagül, N. (2014). “Pamukkale Üniversitesin’de Okuyan Öğrencilerin Başarı Durumlarını Etkileyen Faktörlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Belirlenmesi”, 15th International Symposium on Econometrics, Operations Research and Statistics 22-25 May 2014 Suleyman Demirel University, 483-491.
- Karaca, N., Sürmeli, D., Hocaoğlu, S. (2016). “Türkiye’de Lisans Düzeyinde Verilen Muhasebe Eğitiminin Muhasebe Alanında Yaşanan Gelişmeler Işığında Değerlendirilmesi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 270-281.
- Karagöz, E., Ekici, S. (2004), “Sosyal Bilimlerde Yapılan Uygulamalı Araştırmalarda Kullanılan İstatistiksel Teknikler Ve Ölçekler”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1.
- Karakaya, F. (2014). “İşletme Lisans Öğrencilerinin Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki İlgi Düzeyleri, Beklentileri ve Farkındalıkları: Gazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Örneği”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:16 Sayı:2, 156-174.
- Karasar, N. (2012). Bilimsel Araştırma Yöntemi, 24. Baskı, Nobel Yayıncılık, Ankara.
- Kaygusuz, Sait vd. (2012) “Genel Muhasebe-I”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2654., Ankara.
- Kaymazbalsarı, Ç., Aslantürk, B., (2007), “Kavram Haritaları ve Muhasebe Eğitimi, Yönetim Muhasebesi Uygulaması”, XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya.
- Kıracı M., Köse T. (2002). “IASC,FASB ve TMMOB’deki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:3, Sayı:1, Haziran, 47-70
- Kocamaz H. (2012). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiyede Oluşum ve Gelişim Süreci”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 105-120.
- Kroll, K. (2009). “Is it U.S. GAAP or IFRS At U.S. Universities?” Financial Executive (June), <https://www.thefreelibrary.com/Is+it+U.S.+GAAP+IFRS+at+U.S.+universities%3F-a0202922857>, erişim tarihi: 23 10.2017
- Kutlu, H. (2010). “Muhasebe Eğitiminin, Nitelikli İşgücü Yetiştirme Açısından Değerlendirilmesi”, *Mufad Journal* , Sayı: 46, Nisan, 232-246.

- Küçüksavaş, N. (2005). *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*. İstanbul: Kare Yayınları.
- Munter, P. Reckers, P.M.J. (2009). "IFRS and Collegiate Accounting Curricula in the United States: 2008 A Survey of the Current State of Education Conducted by KPMG and the Education Committee of the American Accounting Association" <http://www.aaajournals.org/doi/pdf/10.2308/iace.2009.24.2.131> erişim tarihi: 23.10.2017.
- Oksoy S. (2005), "Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri", *Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları* 3,23-32,Aralık.
- Özbirecikli, M. (2007). " Ana Hatlarıyla IFAC Muhasebeci Eğitimi Standartları", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:33. Ocak, 73-80.
- Öğüz Akarçay, A. (2007). "TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi" (*Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*) Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Öztürk,M.S. Erdoğan, M. (2017). "Batı Akdeniz Bölgesinde Yer Alan Üniversitelerdeki Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma", *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt.9 Sayı. 21 (Özel Sayı) Ekim, 162-174.
- Pacter, P. (2015). "Global Reach of IFRS is Expanding". *CPA Journal*, 85(7), 13-16. <https://dart.deloitte.com/resource/1/88e1738f-3f32-11e6-95db-57836a5b4b0f> Erişim tarihi:20.09.2017
- Pekdemir R. (1999). "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Eğitim Komitesi Sidney Toplantısından Notlar", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/47MaliCozum/04%20%2047%20RECEP%20%20PEKDEM%C4%B0R.doc> (erişim tarihi23.10.2017)
- Pekdemir,R. (2008)., "Muhasebeciler için TMS-TFRS Uygulama Rehberi" Kasım,İstanbul,
- Rezaee, Z., Smith, L. M., & Szendi, J. Z. (2010). "Convergence In Accounting Standards:Insights From Academicians And Practitioners" <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0882611010000027>, erişim tarihi:01.11.2017.
- Rende, Z., Bayazıtlı, E., vd., (2012). "Envanter ve Bilanço", T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını NO: 2488, Açıköğretim Fakültesi YAYını NO: 1459.

- Salant, P., D.A. Dillman, (1994). "How To Conduct Your Own Survey", Newyork: John Wiley & Sons.
- Sevilengül, O, (2009). "Genel Muhasebe", Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sürmeli, F. (2007). "Muhasebe Eğitiminde e-Değişimi Yakalamak", Muhasebe ve Finansman, Ocak, 28-30.
<http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/407/3.pdf> (erişim tarihi: 23.10.2017)
- Tabachnick, B., Fidell, L. (2015), "Çok Değişkenli İstatistiklerin Kullanımı/ Çeviri Editörü Mustafa Baloğlu", Altıncı Basımdan Çeviri, Nobel Yayınevi, Ankara.
- Terzi, S., Şen, İ., Solak, B. (2013). "Bologna Sürecinin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Üniversitelerin İşletme Bölümlerinin Ders Programları Üzerine Bir İnceleme", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz, 83-99.
- Thomas, J. (2009). Convergence: Businesses and business schools prepare for IFRS. *Issues in Accounting Education*, Sayı: 24, Cilt: 3, 369-376.
- Toroslu V. (2009). "Dünya'da ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", E-Yaklaşım, Mayıs.
http://vefatoroslu.com/wswFiles/documentation/document_88_0/54.%20makale.pdf. (erişim tarihi :10.09.2017)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, (2007). "Faaliyet Raporu".
- Uçkaç, M. (2003). Genel Muhasebe. Trabzon: Dilara Yayınevi.
- Uluslan H., Eren E., Köylü Ç. (2012). "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz 2012, 11-33.
- Uyar S. (2008). " Uluslararası Eğitim Standartları (IES) ve Akdeniz Üniversitesi' nde Muhasebe Eğitimi", *MÖDAV Dergisi*, Sayı:1, 79-107.
- Uyar U. (2015), "Finansal Raporlama Standartları'nın Piyasa Değerini Açıklama Gücü Üzerine Etkisi", *Doktora Tezi*, Pamukkale Üniversitesi, Denizli.
- Uzun, C. (2011). "Türkiye'de Şartlı Nakit Transferi Yardımlarını Etkileyen Faktörlerin Lojistik Regresyon Analiziyle Tahmini", *Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Ülkü, S., Gökgöz , A. (2013). "Lisans Ve Önlisans Düzeyinde Öğrenim Gören Öğrencilerin Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları

- Konusundaki Bilgi Düzeylerinin Ve Farkındalıklarının Ölçülmesi: Yalova Örneği”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan, 39-56.
- Ünal, O., Doğanay, M. (2009)., “Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminin Etkinliği: Sayıştay Özelinde Ampirik Bir Çalışma”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 74-75, 117-138.
- Yallapragada, R., Toma, Alfred G.; Roe, C. William (2011). "The Impact Of International Financial Reporting Standards On Accounting Curriculum In The United States", *American Journal of Business Education* – January 2011 Volume 4, Number 1. 61-64. <http://files.eric.ed.gov/fulltext/EJ1056516.pdf> (Erişim Tarihi: 30.10.2017)
- Yanık, R. (2013)., “Muhasebe Lisans Eğitiminin Eğitim Sürecinde Ve Süreç Sonrasında Edinilmesinin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesine İlişkin Bir Uygulama Örneği”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 14, Sayı 2, 199-213.
- Yıldız, F., Yanık, A. (2013).“Yükseköğretimde Öğrenim Gören Öğrencilerin Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Algıları: Ampirik Çalışma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:17, 205-220.
- Yılmaz, K. (2013). “Comparison Of Quantitative And Qualitative Research Traditions:Epistemological, Theoretical, And Methodological Differences” *European Journal of Education*, Cilt: 48, Sayı:2, 311-325.
- Yılmaz, F. ve A.Köse. (2003). “Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları”, VI.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 2003 <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/02FatihYilmazAhmetKose.pdf> (erişim tarihi 24/12/2014).
- Yolcu, İ. (2010).,“Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile TMS Uyumlaştırması ve Örnek Hesap Planı”, Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi*, İstanbul.
- Yürekli,E. (2015)., “Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (Kobi Tfrs) Uygulanabilirliği: Denizli İli Örneği”, *Doktora Tezi*, Yaşar Üniversitesi, İzmir.
- Zaidi, S., Paz, V. (2015). “The impact of IFRS adoption: A literature review”, *Journal of Theoretical Accounting Research*, Cilt:10, Sayı:2, 116-141.

- Zaif, F., Karapınar, A. (2002). “Muhasebe Eğitiminde Değişim İhtiyacı”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt:4, Sayı:3,111-134
- Zhu, H., Rich, K.T., Michenzi, A. R., Cherubini J. (2011). “User-Oriented IFRS Education in Introductory Accounting at U.S. Academic Institutions: Current Status and Influencing Factors, Issues in Accounting EDUCATION, *American Accounting Association*”, DOI: 10.2308/iace-50058, 26(4): 725-750.

İnternette Ulaşılan Siteler

www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/11/20101101-3-1.doc, erişim tarihi: 26.9.2017

<http://akademik.yok.gov.tr/> (30.10.2016)

<http://www.kgk.gov.tr>.

[http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=331&ct=f&action=displayfile
&ext=.pdf&submenuheader=null](http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=331&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf&submenuheader=null), erişim tarihi 18.11.2014)

http://www.kgk.gov.tr/content_detail-208-513-tms---tfrs-2011-seti.html

erişim tarihi 19.11.2014

www.spk.gov.tr

<http://denetimkilavuzu.com/Assets/Content/file/TMS37.pdf> erişim tarihi: 28.09.2016

www.pwc.com, Haziran 2012

[https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-3-\(Revised\)_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-IES-3-(Revised)_0.pdf)

erişim tarihi: 04.01.2017

<http://www.ticaretkanunu.net>

<http://resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080726-2.htm> erişim tarihi: 25.09.2017

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/11/20071121-6.htm> erişim tarihi:
25.09.2017

http://safbd.ru/sites/default/files/standarde_internationale_de_educatie.pdf

erişim tarihi: 20.07.2016.

ÖZ GEÇMİŞ

1985 yılında Afyon'un Dinar ilçesinde dünyaya gelen Hilal SARI ÖZGÜN, ilk, orta ve lise eğitimini Denizli ilinde tamamladı. 2003 yılında Pamukkale Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi "İktisat" bölümüne girmeye hak kazandı. Buradaki lisans eğitimini tamamlayarak 2007 yılında mezun oldu. 2011 yılında Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe ve Finansman bilim dalında tezli yüksek lisansını tamamladı. 2011 Eylül ayında Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü-Genel İşletme Doktora programına kabul edildi ve akabinde Pamukkale Üniversitesi'nde öğretim görevlisi olarak işe başladı. Özgün, halen Pamukkale Üniversitesi'nde öğretim görevlisi olarak çalışmaya devam etmektedir.