

TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDART- LARI İLE UYUMLAŞTIRILMASI SÜRECİNDE KARŞILAŞILAN ADAPTASYON PROBLEMLERİNİN MUHASEBE ALT KÜLTÜR DEĞERLERİ ÇERÇEVESİNDE TARTIŞILMASI*

Yrd.Doç.Dr. Erkan ÖZTÜRK**

Yrd.Doç.Dr. Hakkı FINDIK***

Ampirik Araştırma
(Empirical Research)

Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Kasım 2016; 9 (3): 241-256

Öz

Bu çalışmada, Türkiye'deki muhasebe eğitiminin uluslararası muhasebe standartlarına adaptasyonunda karşılaşılan problemler, muhasebenin alt kültür boyutları çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede, müşterek sosyal ve kültürel etkinliklerin düzenlenmesini de içeren bir misyonu olan Trakya Üniversiteler Birliği'ne bağlı dört üniversitenin işletme bölümü son sınıfında öğrenim gören öğrencilerin muhasebe kültür değerleri bir araştırma anketi yardımıyla ölçülmüştür. Böylelikle; hedef kitleye ait muhasebe kültür değerlerinin, uluslararası muhasebe standartlarının uyumlu olduğu kültür değerleri ile ne ölçüde uyum sağladığı tartışılmıştır. Elde edilen sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan öğrencilerin muhasebe kültürü değerlerinin profesyonellik, tekdüzelik ve şeffaflık eğilimli olduğu görülmüştür.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Eğitimi, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Uluslararası Muhasebe Standartları, Muhasebe Alt Kültürü.

JEL Kodları: M40, M41

* Makalenin gönderim tarihi: 25.03.2016; Kabul tarihi: 06.05.2016

** Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğretim üyesi, erkan.ozturk@klu.edu.tr (Sorumlu yazar; Correspondent author)

*** Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğretim üyesi, hakkifindik@klu.edu.tr

THE DISCUSSION OF ADAPTATION PROBLEMS ENCOUNTERED IN THE PROCESS OF HARMONIZATION OF ACCOUNTING EDUCATION WITH THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN TERMS OF THE ACCOUNTING SUBCULTURE VALUES IN TURKEY

ABSTRACT

This study aims to assess the problems encountered in the adaptation of the accounting education in Turkey to the International Accounting Standards with respect to the subcultural dimensions of accounting. In this regard, the accounting cultural values of the fourth-year Business Administration undergraduate students of the four universities, which are the members of Union of Thrace Universities having the mission to organize mutual social and cultural activities, have been evaluated through a research survey. Therefore, it is discussed that to what extent the target audience's accounting cultural values comply with the cultural values of the International Accounting Standards. The research outcome demonstrates that the participant students' accounting values are tended to be professionalism, uniformity and transparency.

Keywords: Accounting Education, Generally Accepted Accounting Principles, International Accounting Standards, Accounting Sub-Culture.

JEL Codes: M40, M41

1. GİRİŞ

Bilişim ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerden işletmeler de etkilenmektedir. Bilgi çağındaki bu ilerlemeler, iktisadi bir birim olan işletmelerin değişim ve gelişim göstermesine katkıda bulunmuş, firmalara rekabet gücü sağlayarak finansal bilgi kullanıcılarının sayısını ve niteliğini de artırmıştır. Finansal bilgi ihtiyacı olan geniş kullanıcı kitlesi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ülkelerin ulusal muhasebe uygulamalarından yeterince faydalanamamıştır. Bu yetersizliğin giderilebilmesi için anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal raporların elde edilebilmesi ve bu raporların finansal bilgi ihtiyacı çerçevesinde yorumlanabilmesi çok daha önemli hale gelmiştir. Finansal bilgi kullanıcıların faydalanacağı niteliksel bilgiye sahip finansal raporların hazırlanabilmesi için uluslararası bir yaklaşım sergilenmesi zorunlu hale gelmiştir. Muhasebenin küreselleşmesi de denilen bu yaklaşım muhasebe bilimine yeni görev ve sorumluluklar yüklemiştir.

İşletme ilgililerinin beklentileri doğrultusunda artan finansal bilgi ihtiyacının karşılanabilmesi amacıyla, başta Avrupa Birliği normları ile uyumlu hareket eden ülkeler olmak üzere, bugün uluslararası arenada yer almak isteyen birçok ülke, muhasebe sistemlerini, muhasebe uygulamalarını ve

bunlara bağlı olarak muhasebe eğitimi konusundaki ders içeriklerini uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu hale getirebilmek için çeşitli girişimlerde bulunmaktadır. Ancak bu uluslararası entegrasyona uyum süreci, uygulamada karşılaşılan bazı yapısal ve kültürel problemler nedeniyle, Türkiye'nin de arasında yer aldığı birçok ülkede henüz tamamlanamamıştır. Bu problemleri inceleyen çalışmaların birçoğunda, sürecin yalnızca yapısal boyutu ele alınmış; ancak, kültürel boyut yeterince tartışılmamıştır.

Bu çalışmada, Türkiye'deki muhasebe eğitiminin uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırılması sürecinde karşılaşılan problemler, muhasebenin alt kültür değerleri çerçevesinde tartışılmak istenmiştir. Çalışmada ilk olarak muhasebenin küresel yakınsama süreci ve bu süreçte karşılaşılan problemler ele alınmış; ardından, bu yakınsama süreci kültür bazlı değerler çerçevesinde tartışılmıştır. Çalışmanın uygulama bölümünde; uluslararası muhasebe standartları ile uyum sürecinde karşılaşılan kültürel adaptasyon problemleri ile ilgili ampirik bulgular elde edebilmek amacıyla, muhasebe alt kültür boyutları kapsamında bir araştırma anketi uygulanmıştır. Söz konusu araştırma anketi, Trakya Üniversiteler Birliği'ne bağlı bulunan dört üniversitenin¹ işletme bölümü son sınıf öğrencilerine uygulanmıştır. Anket yardımıyla, Türkiye'deki muhasebe eğitimi almakta olan işletme bölümü son sınıf öğrencilerinin muhasebe alt kültür profillerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Böylelikle, araştırma kapsamına alınan öğrencilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden uluslararası muhasebe standartlarına geçişte hangi muhasebe alt kültür değerleri üzerinde çatışma halinde olduklarının ve bu çatışma davranışının ne ölçüde önemli olduğunun tespiti yapılmış ve elde edilen sonuçlar tartışılmıştır.

2. TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE EĞİTİMİNDE MEVCUT DURUM

Bilgi çağındaki değişimler ve gelişmeler işletmeleri etkilediği gibi eğitim süreçlerini de etkilemektedir. Türkiye'de muhasebe eğitimi ilk olarak 1868 yılında kurulan "Mekteb-i Mülkiyeyi Şahane" okulunda başlamıştır. Daha sonra 1883 yılında kurulmuş olan "Hamidiye Yüksek Ticaret Mektebi" ile devam etmiştir (Özdoğan, 1978: 13). Zaman içerisinde sürekli değişim ve gelişim gösteren muhasebe eğitimi, bugün itibarıyla sistematik bir bütünlüğe kavuştuğu söylenebilir. İşletmenin dili olarak da adlandırılan muhasebe bilimi, Türkiye'de farklı düzeylerde öğretilmektedir. Bu düzeyler; orta öğretim, ön lisans, lisans, yüksek lisans, doktora ve mesleki kurslardır.

¹ Bu üniversiteler Trakya Üniversitesi, Kırklareli Üniversitesi, Namık Kemal Üniversitesi ve Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi'dir.

Tablo 1. Türkiye’de Farklı Düzeylerde Verilen Muhasebe Eğitimi

Muhasebe Eğitimi Düzeyi	Süresi	Kurum	Öğrenci Kabulü	Muhasebe Standartları Eğitimi
Ortaöğretim Düzeyi	4 yıl	Milli Eğitim Bakanlığı’na bağlı Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi, Çok Programlı Anadolu Lisesi ve Mesleki Eğitim Merkezleri	TEOG Sınavı veya Diploma Notu	Yok
Ön Lisans	2 yıl	Meslek Yüksek Okulları	YGS veya Sınavsız Geçiş Sistemi	Bazılarında Seçmeli
Lisans	4 yıl	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu	YGS ve/veya LYS	Bazılarında Seçmeli veya Zorunlu
Yüksek Lisans	2 yıl	Sosyal Bilimler Enstitüsü	ALES, Diploma Notu, Mülakat ve Birçoğunda Dil Puanı.	Bazılarında Seçmeli veya Zorunlu
Doktora	4 yıl	Sosyal Bilimler Enstitüsü	ALES, Dil Puanı ve Mülakat	Bazılarında Seçmeli veya Zorunlu
Mesleki Kurslar veya Eğitimler	Serbest	Ticari Eğitim Kurumları	Önkoşul Yok	Bazı Eğitim Kuruluşları Tarafından Muhasebe Standartları Eğitimi Yapılmaktadır

Ortaöğretim düzeyindeki muhasebe eğitimi, 1739 sayılı Milli Eğitim Kanunu’nda açıklanan temel ve özel amaçlara bağlı olarak verilmektedir. Kısmi muhasebe eğitimi sunan ortaöğretim düzeyi muhasebe eğitiminde, daha çok uygulamaya yönelik muhasebe sektöründe ihtiyaç duyulan, mesleki yeterlikleri kazanmış nitelikli elemanların yetiştirilmesi amaçlanmaktadır (Muhasebe ve Finansman Alanı Çerçeve Öğretim Programı, 2011: 5). Dört yıllık bir eğitim sürecini kapsayan lise eğitiminde, ortak derslerin yer aldığı birinci yıl dışındaki diğer yıllarda muhasebe eğitimine yönelik dersler verilmektedir.

Ön lisans düzeyindeki muhasebe eğitimi, meslek yüksekokullarının farklı bölümlerinde iki yıl süreli olarak verilmektedir. Muhasebe ve vergi uygulamaları, muhasebe, maliye gibi bölüm adlarıyla Türkiye’nin bütün illerinde ve bazı ilçelerinde bu düzeyde muhasebe eğitimi verilmektedir. Bu düzeydeki eğitim de ortaöğretim düzeyindeki eğitime benzer olarak işletmelerin ihtiyacı olan ön muhasebe elemanlarının yetiştirilmesidir. Bu nedenle, ders müfredatı uygulamaya yönelik derslerin ağırlıklı olarak verildiği şekilde yapılandırılmaktadır. Bu eğitime katılanların çoğu, ortaöğretim düzeyinde muhasebe eğitimi olarak sınavsız geçiş sisteminden yararlanmış öğrencilerden oluşmaktadır. Bu programı tamamlayan öğrenciler örgün ya da yaygın eğitim yolları ile kariyer gelişimlerini ilerletme şansına sahiptir (Özdemir, 2010: 105).

Lisans düzeyinde muhasebe eğitimi, üniversitelerin iktisadi ve idari bilimler fakültesi ve dengi fakültelerin (işletme fakültesi, işletme ve yönetim bi-

limleri fakültesi, iktisat fakültesi, insan ve toplum bilimleri fakültesi, sosyal ve beşeri bilimler fakültesi, siyasal bilgiler fakültesi, uygulamaları bilimler yüksekokulu vb.) işletme, iktisat, muhasebe ve maliye vb. bölümlerinde dört yıl süreli olarak verilmektedir. Bu eğitim düzeyinde daha çok bilimsel ve teorik temelli muhasebe eğitimi verilmektedir. Gerekli şartları tamamlayan öğrencilerin serbest muhasebeci mali müşavir de olabildiği bu düzeydeki muhasebe eğitiminde finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, denetim ve finansla ilgili dersler ağırlıklı olarak verilmektedir.

Lisansüstü düzeyindeki muhasebe eğitimi, yüksek lisans ve doktora olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu düzeydeki muhasebe eğitimi, işletme, muhasebe, muhasebe ve finansman anabilim dalları bünyesinde verilmektedir. Güncel konuları içeren özgün muhasebe derslerinin verildiği eğitim, temel bilgiler yerine daha yüksek seviyede akademik bilgilere dayanmaktadır (Kutlu, 2010: 236).

Mesleki kurslar kapsamında da gerek halk eğitim merkezleri ve yerel yönetimlerin gerekse serbest kursların daha çok temel düzeyde ve uygulamaya yönelik muhasebe eğitimi konusunda kursları bulunmaktadır. Danışmanlık firmaları da muhasebe eğitimine yönelik çalışmalar yaptığı görülmektedir.

3. MUHASEBE EĞİTİMİNDEKİ KÜRESEL YAKINSAMA ÇALIŞMALARI VE KÜLTÜREL ÇATIŞMALAR

Küreselleşme, finansal piyasaların bütünleşmesini, sermaye piyasalarına işletmelerin engelsiz girişini, muhasebenin küreselleşmesini ve ortak bir muhasebe dilinin kabul görmesi için muhasebe standartlarının harmonizasyonunu zorunlu hale getirmiştir (Akgün, 2012: 1). Muhasebe odaklı yakınsama çalışmaları uyumlaştırma ve standartlaştırma kavramları ile literatürde yer almaktadır. Uyumlaştırma, dönüştürme düzeylerine kısıtlamalar getirerek muhasebe uygulamalarının karşılaştırma seviyelerini artırma sürecidir. Standart ise ilkeler setinin kapsamının belirlenmesidir ve daha net şekilde ifade edilmesidir (Çankaya, 2007: 128).

3.1. Muhasebe Alanındaki Küresel Yakınsama Çalışmaları

Muhasebe standartlarının uyumu konusunda yapılan tanımlamaların ortak noktası, farklı kurallardaki azalmayı ifade ederek, farklılığa ve çeşitliliğe karşı uyum süreci ve bunun bir sonucu olarak finansal raporlamanın yüksek karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır (Akgün, 2012: 3). Toplumların muhasebe kültür değerlerinde görülen farklılıklar, her ülkenin kendine özgü muhasebe yaklaşımları benimsemesine neden olmuştur. Muhasebenin çıktısı olan finansal raporlar da kültürel farklılıklardan etkilenmiştir. Ülkelerin farklı finansal raporlar düzenlemesi, bu finansal raporların karşılaştı-

rılmasını, anlaşılmasını ve denetlenmesini zorlaştırmıştır (Çiftci ve Erserim, 2008; Öztürk, 2015: 23). Söz konusu farklılıkların ortadan kaldırılabilmesi amacıyla uluslararası düzeyde bazı girişimler yapılmıştır ve yapılmaya devam etmektedir. Muhasebe alanı kapsamındaki uluslararası entegrasyon çalışmalarına katılan ülkeler, muhasebe sistemlerini ve buna bağlı olarak da muhasebe eğitimi konusundaki planlarını diğer ülkelerle uyumlu hale getirmek için çaba harcamaktadır.

Finansal raporların uluslararası bir standarda kavuşması ve farklı kültürlerdeki finansal tablo kullanıcılarına hizmet edecek ortak bir muhasebe dilinin oluşturulabilmesi amacıyla uluslararası işletmeler tarafından yakın zamana kadar kullanılan kural bazlı olarak hazırlanan ABD merkezli “Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları” veya ilke bazlı olan AB merkezli “Uluslararası Muhasebe Standartları” düzenlemelerinden biri tercih edilmekteydi. Ancak, bu iki düzenleme arasındaki farklılıklar, muhasebeye uluslararası düzeyde yön veren uluslararası kuruluşlarca da değerlendirilmiştir. Bugün itibariyle dünyada 100’den fazla ülkenin benimsediği “Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları”, muhasebenin ortak dili olarak kabul edilmektedir (Karabınar vd., 2014: 41; Öztürk, 2015: 24).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASB)²² ve Uluslararası Sermaye Piyasaları Örgütü (IOSCO) gibi kuruluşlar, muhasebede ortak bir dil ve finansal raporlarda bir standart oluşturmak için muhasebenin küreselleşmesi yönünde çalışmalar yapmaktadır (Karabınar, 2006: 141). Ancak, toplumların birbirlerinden farklı kültürlere sahip olması ve dolayısıyla bir alt kültür olarak ortaya çıkan muhasebe kültür değerlerinin farklı muhasebe uygulamalarına yön vermesi, muhasebede ortak bir dil oluşturulabilmesinin önündeki önemli bir engel olarak görülmektedir (Öztürk, 2015: 23).

Yapılan araştırmalarda, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin genellikle uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarını ya hiç benimsemediği, ya da kısmen benimsediği görülmüştür (Mukoro ve Ojeka, 2011: 915; Öztürk, 2015: 28). Bu durum, söz konusu ülkelerin temel esaslı, korumacı, çekingen, riskten kaçınan, güç mesafesi geniş ve bireyselliğin yüksek olduğu kültürel özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Bu ülkelerdeki muhasebe eğitimi ise, kültürel gelişimin bir alt kültür boyutu olarak şekillenmektedir. Muhasebe eğitiminde temel olarak alınan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden uluslararası muhasebe standartlarına doğru muhasebe eğitim sisteminin değiştirilmesi sürecinde az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler doğal bir karşı koyma davranışı göstermektedir (Öztürk, 2015: 29, 30).

²² 2001 yılında bu komitenin adı Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olarak değiştirilmiştir.

3.2. Muhasebe Alt Kültürü Değerleri ve Muhasebe Eğitimi

Gelişmekte olan birçok ülkenin muhasebe kültür değerleri ile bu ülkelerdeki çevresel ve toplumsal öğeler arasında güçlü bir bağ bulunmaktadır. Bu nedenle, gelişmekte olan birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe kültür değerleri, çeşitli dış etkenler, ekolojik faktörler ve toplumsal değerlerin birbirleriyle etkileşimi sonucu şekillenmektedir (Öztürk, 2015: 26).

Muhasebenin uluslararası bir yakınsama sürecinde olmasının etkisiyle, Türkiye’nin de içinde bulunduğu birçok ülke, muhasebe eğitimi süreçlerini bu uyumlaştırma faaliyetlerine göre revize etmektedir. Ancak; bu ülkelerin muhasebe eğitim sistemlerinde görülen bu zorunlu dönüşüm, muhasebe alt kültürü değerlerinin baskın yönü nedeniyle söz konusu dönüşüm sürecini oldukça zahmetli bir hale sokmaktadır.

3.2.1. Muhasebe Alt Kültürü Değerleri

Gray (1998), bir ülkedeki muhasebe değerleriyle şekillenen muhasebe sisteminin, o ülkenin kültür değerleri ile ilişkili olduğu düşüncesiyle muhasebe alt kültür değerlerini dört boyutta değerlendirmiştir. Bunlar:

- 1- Profesyonelliğe karşı statükoculuk,
- 2- Tekdüzeliğe karşı esneklik,
- 3- Tutuculuğa karşı iyimserlik,
- 4- Gizliliğe karşı şeffaflık.

Profesyonelliğe karşı statükoculuk boyutu; merkezi bir otoritenin muhasebe uygulamaları üzerindeki etki düzeyi ile ilgilidir (Gray, 1998: 8). Profesyonelliğin yüksek olduğu toplumlarda, muhasebe uygulayıcılarının muhasebe ile ilgili karar süreçlerinde özgün kararlarının geçerliliği söz konusu iken; profesyonelliğin düşük olduğu toplumlarda, muhasebe uygulayıcılarının verecekleri kararlarda merkezi bir otoriteye bağlı olma ihtiyaçları artmaktadır (Varıcı ve Özdemir, 2013: 28; Karabınar, 2005: 47; Öztürk, 2015, 22).

Tekdüzeliğe karşı esneklik boyutu; muhasebe uygulayıcılarının muhasebe uygulamaları esnasında yapacakları tercihlerin belirlenmesinde, ihtiyaç duydukları ölçüde bağımsız davranıp davranmadıkları ile ilgilidir (Karabınar, 2005: 48; Öztürk, 2015: 22). Esneklik düzeyi yüksek toplumlarda, yeniliğe ve gelişmelere açık bir yöneliş söz konusu iken; tekdüze muhasebe kültürü değerine yakın toplumlarda yeni yaklaşımlara karşı doğal bir direniş sergilenmektedir.

Tutuculuğa karşı iyimserlik boyutu; muhasebe uygulayıcılarının geleceğe yönelik risk beklentilerine karşı gösterdikleri kaçınma eğilimi ile ilgilidir (Gray, 1998: 8). İyimserlik kültür eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda,

muhasebe uygulayıcılarının üstlendikleri risk düzeyi de nispeten artmaktadır. Buna karşın, tutuculuk kültür eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda muhasebe uygulayıcılarının tutucu tutumları sebebiyle üstlendikleri risk düzeyi nispeten azalmaktadır (Öztürk, 2015: 22).

Gizliliğe karşı şeffaflık boyutu; muhasebe sistemi ile elde edilen finansal bilgilerin ne ölçüde kamuya açıklanacağı ile ilgilidir (Gray, 1998: 8). Gizlilik kültür eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda açıklanan finansal bilgiler, şeffaflık kültür eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda raporlanan finansal bilgilere göre daha sınırlı olmaktadır. Bu sebeple; bu boyutta görülen kültürlerarası farklılaşma, finansal tablolarında sunulan ayrıntının derinliğini etkilemektedir (Karabınar, 2005: 49; Öztürk, 2015: 22).

3.2.2. Muhasebe Alt Kültürü Değerlerinin Muhasebe Eğitimi Üzerindeki Etkileri

Ülkelerin muhasebe alt kültürü değerleri, uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasının önündeki önemli engellerden biridir. Bununla birlikte, ülkelerin muhasebe eğitimi sistemlerinin uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu hale getirilebilmesi için, toplumların kültürel parametrelerinin iyi anlaşılması ve uluslararası muhasebe standartlarının bu parametrelere göre ayarlanması gerekmektedir (Dincer, 2011: 197, 198).

Tablo 2. Muhasebe Kültür Değerleri Parametrelerinin Karşılaştırılması

Gelişmekte Olan Ülkelerin Ortak Muhasebe Alt Kültür Özellikleri	Anglo-Amerikan ve İskandinav Kültürlerin Ortak Muhasebe Alt Kültür Özellikleri
- Temel esaslı	- Detaycı
- Korumacı	- Rekabetçi
- Gizli (çekingen)	- Şeffaf
- Riskten kaçınma yüksek	- Riske açık
- Güç mesafesi geniş	- Güç mesafesi dar
- Bireysellik yüksek	- Bireysellik zayıf, kolektivizm yüksek
- Kısa vadeli normalar belirleyici	- Uzun vadede pragmatizm belirleyici
- Hoşgörü zayıf, direnç yüksek	- Hoşgörü yüksek

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

Tablo 2'de gelişmekte olan ülkelerin ve Anglo-Amerikan İskandinav kültürlerin muhasebe alt kültürü parametreleri yer almaktadır. Tabloda yer alan karşılaştırma, muhasebe eğitimi sistemlerinin uluslararası boyutta yakınsaması için gösterilen çabaların önündeki engelleri özetler niteliktedir. Ülkeler, muhasebe eğitim sistemlerini planlarken, kültürel çatışmaların etkisini azaltabilmek için, Tablo 2'de sunulan parametrelerden hangisinde/hangilerinde çatışma meydana geldiğini belirlemesi gerekmektedir.

Tablo 2’de sunulan ve uluslararası muhasebe standartları tarafından esas alınan kültürel değerler, muhasebe alt kültür değerleri açısından ele alındığında; uluslararası muhasebe standartlarının “profesyonel”, “şeffaf”, “esnek” ve “iyimser” değerler çerçevesinde şekillendiği anlaşılmaktadır (Varıcı ve Özdemir, 2013: 31).

4. TÜRKİYE’DEKİ MUHASEBE EĞİTİMİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE UYUMLAŞTIRILMASI SÜRECİNDE KARŞILAŞILAN ADAPTASYON PROBLEMLERİNİN MUHASEBE ALT KÜLTÜR DEĞERLERİ ÇERÇEVESİNDE TARTIŞILMASI

4.1. Örneklem Seçimi ve Kısıtlar

Araştırma için seçilen örneklem, müşterek sosyal ve kültürel etkinliklerin düzenlenmesini de içeren ortak bir misyonu olan Trakya Üniversiteler Birliği’ne bağlı dört üniversitenin iktisadi ve idari bilimler fakültelerinin işletme bölümü son sınıflarında öğrenim gören öğrencilerden oluşmaktadır. Araştırma evrenini oluşturan bu üniversiteler; Trakya Üniversitesi, Kırklareli Üniversitesi, Namık Kemal Üniversitesi ve Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi’dir.

Örneklem kapsamına alınan üniversitelerin işletme bölümü ders müfredatları incelendiğinde, Türkiye Muhasebe Standartları içerikli en az bir dersin seçmeli olarak okutulduğu görülmektedir. Bölümlerin müfredatındaki bu ders, ancak lisans son (dördüncü) sınıf seviyesinde uygulanabildiği için; örneklem, işletme bölümü son sınıf öğrencileri ile sınırlı tutulmuştur.

4.2. Araştırma Yöntemi

Araştırma yöntemi olarak, konuyla ilgili bilimsel literatürde yaygın olarak kullanılan ve Chanchani ve Willett (2004) tarafından geliştirilen anket ölçeği kullanılmıştır. Hedef kitlenin muhasebe kültür değerlerini ölçmek amacıyla tasarlanan ve 5’li likert ölçeğe sahip 16 adet sorudan oluşan anket, toplam 284 öğrenciye uygulanmıştır. Anket soruları, muhasebe kültür değerlerini belirleyen dörder sorudan oluşan dört ayrı faktöre ayrılmış olup; genel geçerliği olan bir ölçek kullanıldığı için faktör analizi uygulanmamıştır. Anket sonuçları SPSS istatistik paket programı yardımı ile değerlendirilmiştir.

4.3. Bulgular, Karşılaştırma ve Tartışma

Anket verilerinin güvenilirliği olup olmadığı için veriler ilk etapta güvenilirlik analizine tabi tutulmuştur. Hesaplanan 0,674 büyüklüğündeki “alpha” değeri neticesinde, araştırma verilerinin makul düzeyde güvenilir olduğuna kanaat getirilmiştir.

Anket verilerinin veri tabanına aktarımın aşağıdaki yönelişe göre düzenlenmiş olup; elde edilen sonuçlar bu eğilimler çerçevesinde yorumlanmıştır.

1- statükocu yönlü ve 5 - profesyonellik yönlü,

1- esneklik yönlü ve 5- tekdüze yönlü,

1- tutuculuk yönlü ve 5- iyimserlik yönlü,

1- gizlilik yönlü ve 5- şeffaflık yönlü,

4.3.1. Araştırma Bulguları

Analiz sonuçlarından elde edilen muhasebe kültür değer ortalamaları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3. Muhasebe Kültür Değeri Ortalamaları

Muhasebe Kültür Değerleri	Ortalama
Profesyonelliğe karşı statükoculuk	3,22
Tekdüzeliğe karşı esneklik	3,24
Tutuculuğa karşı iyimserlik	3,08
Gizliliğe karşı şeffaflık	3,75

Tablo 3’de sunulan değerler incelendiğinde; işletme son sınıf öğrencilerinin muhasebe kültür değerlerinin “profesyonellik”, “tekdüzelik” ve “şeffaflık” ölçülerinde olduğu sonucuna varılmaktadır. Tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunda ise net bir eğilim söz konusu değildir.

Yapılan bu değerlendirme, anketlere verilen cevaplar bazında farklı yönde yığılımlar oluşup oluşmadığı konusunda bilgi vermemektedir. Bu sebeple, anket sonuçlarına ait frekans dağılımlarının ayrıntılı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Tablo 4. Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Muhasebe Kültür Değeri Yüzdeleri

PROFESYONELLİĞE KARŞI STATÜKOCULUK	1	2	3	4	5
Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	8,1	7,0	19,4	26,1	39,4
Bir firmanın mali yapısının ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler.	12,0	13,7	24,6	24,6	25,0
Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir.	7,7	8,1	26,4	27,1	30,6
Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartları sürdürmelidirler.	5,3	3,5	16,2	21,1	53,9
ORTALAMA	8,3	8,1	21,7	24,7	37,2

Tablo 4’te sunulan profesyonelliğe karşı statükoculuk muhasebe kültür değerlerinin 5-profesyonellik yönlü bir dağılım gösterdiği görülmektedir.

Anketlere verilen yanıtların yarısından fazlası, muhasebe uygulamalarının merkezi bir otoriteden ziyade mesleki örgütler tarafından şekillendirilmesi yönünde görüş bildirmektedir.

Tablo 5. Tekdüzelığe Karşı Esneklik Muhasebe Kültür Değeri Yüzdeleri

TEKDÜZELİĞE KARŞI ESNEKLİK	1	2	3	4	5
Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmelidir.	11,6	8,8	17,6	25,4	36,6
Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.	25,0	13,0	19,4	13,7	28,9
Muhasebe politikaları (stok değerlendirme ve amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.	25,7	17,6	13,7	19,0	23,9
Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	15,8	14,4	22,5	24,3	22,9
ORTALAMA	19,5	13,5	18,3	20,6	28,1

Tablo 5’te sunulan tekdüzelığe karşı esneklik muhasebe kültür değeri boyutunun genel olarak tekdüzelikten yana bir eğilim içerisinde olduğu anlaşılmaktadır. Sorulara verilen yanıtların yarısına yakın kısmı tekdüzelik yönünde olan 4. ve 5. ölçek değerleri etrafında toplanmıştır.

Anket sorularına verilen yanıtlar detaylı olarak incelendiğinde; “Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır.” ve “Muhasebe politikaları (stok değerlendirme ve amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.” ifadeleri ile sorulan sorularda, öğrencilerin bir kısmının tekdüzelik yönünde görüş bildirmesine karşın bir kısmının esneklik yönünde görüş bildirdiği anlaşılmaktadır. Bu sonuç; ankete katılan öğrencilerin, merkezi bir otoritenin var olması yönündeki beklentilerine karşın, muhasebe uygulamalarında özgünlük kaygıları taşıdıkları yönünde sunulabilecek bir değerlendirme ile açıklanabilir.

Tablo 6. Tutuculuğa Karşı İyimserlik Muhasebe Kültür Değeri Yüzdeleri

TUTUCULUĞA KARŞI İYİMSERLİK	1	2	3	4	5
Şüpheli durumlarda varlık değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır.*	42,6	22,5	21,1	8,5	5,3
Gerçeğe uygun değer, tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır.*	10,6	14,1	26,8	18,7	29,9
Tarihi maliyetler yerine genellikle gerçeğe uygun değer kullanılmalıdır.	5,3	7,7	20,1	20,8	46,1
Fiyatların yükseldiği zamanlarda LIFO yerine FIFO yöntemi kullanılmalıdır.	12,7	13,0	25,7	18,3	30,3
ORTALAMA	17,8	14,3	23,4	16,6	27,9

* Diğer sorularla uyumlu olması için sorunun veri girişi ters yönlü olarak yapılmıştır.

Tablo 6’de sunulan sonuçlar incelendiğinde tutuculuk veya iyimserlik ölçeğinde net bir sonuç elde edilememektedir. Ancak; sonuçlar soru bazında incelendiğinde, “Şüpheli durumlarda varlık değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır.” ifadesiyle sorulan sorunun belirgin bir şekilde tutuculuk ölçeği etrafında yoğunlaşmasına karşın; diğer soruların iyimserlik ölçeği etrafında yoğunlaştığı görülmektedir. Bu durum; ankete katılan öğrencilerin, finansal raporlamadan bekledikleri finansal bilgi niteliğinin gerçeğe uygun değer ölçüsünde olmasına karşın; bu beklentiyi, bugüne kadar aldıkları geleneksel muhasebe eğitimi içerisindeki “ihtiyatlılık” ilkesi ile bağdaştıramamalarından kaynaklanmaktadır.

Tablo 7. Gizliliğe Karşı Şeffaflık Muhasebe Kültür Değeri Yüzdeleri

GİZLİLİĞE KARŞI ŞEFFALIK	1	2	3	4	5
Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir.	23,9	15,8	17,6	19,0	23,6
Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.*	16,5	15,8	20,1	15,1	32,4
Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almamalıdır.*	27,1	12,0	19,0	15,8	26,1
Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.	24,3	13,0	22,9	20,4	19,4
ORTALAMA	23,0	14,2	19,9	17,6	25,4

* Diğer sorularla uyumlu olması için sorunun veri girişi ters yönlü olarak yapılmıştır.

Tablo 7’de sunulan sonuçlar incelendiğinde, genel eğilimin şeffaflık ölçeği yönünde olmasına karşın, bazı sorularda gizlilik ölçeği eğiliminde cevaplarda toplanma meydana geldiği görülmektedir. Bu durum, ankete katılan öğrencilerin şeffaf finansal rapor elde edebilme beklentilerinin yanında, işletme ile ilgili bazı finansal bilgilerin mahremiyeti konusunda gösterdikleri hassasiyet ile açıklanmaktadır.

4.3.2. Sonuçların Karşılaştırılması ve Tartışma

Araştırmanın analiz bölümünden elde edilen sonuçlar, Trakya Üniversiteler Birliği’ne bağlı dört üniversitenin iktisadi ve idari bilimler fakültelerinin işletme bölümü son sınıfı öğrencilerinin “profesyonel”, “tekdüze” ve “şeffaf” muhasebe kültür değerlerine sahip olduğu yönündedir. Diğer yandan; uluslararası muhasebe standartları, özünde “profesyonel”, “esnek”, “iyimser” ve “şeffaf” muhasebe kültür değerlerine sahiptir. Elde edilen sonuçlar ile uluslararası muhasebe standartları tarafından esas alınan muhasebe kültür değerleri karşılaştırıldığında, ankete katılan öğrencilerin “profesyonellik” ve “şeffaflık” boyutlarında uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olduğu görülmektedir. Bununla birlikte; uluslararası muhasebe standartlarının özündeki “esneklik” boyutunun ankete katılan öğrenciler

nezinde yeterince somutlaşmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durum, ülkemizdeki muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisini halen sürdüren “vergi muhasebesi” anlayışının kültürel açıdan da bir beklenti haline gelmiş olması ile ilgilidir. Başka bir ifadeyle, uluslararası muhasebe standartlarının yaygınlaşması önündeki yapısal engellerden biri, aynı zamanda kültürel bir algı engeli olma özelliği de göstermektedir.

5. SONUÇ

Bugün gelinen aşamada muhasebe eğitimi ortaöğretim düzeyinden itibaren verilmekle birlikte, bu eğitim içerisinde yer alan uluslararası muhasebe standartları eğitimi henüz yeterince yaygınlaşmamıştır. Yine de, muhasebe eğitimi vermekte olan bazı ön lisans eğitim kurumlarından başlanarak bazı üniversitelerde seçmeli, bazılarında ise zorunlu ders olarak uluslararası muhasebe standartları dersi müfredat programlarına girmiştir.

Uluslararası muhasebe standartları eğitiminin yaygınlaşmasının önünde gerek yapısal ve gerekse kültürel birtakım engeller bulunmaktadır. Söz konusu engeller, aynı zamanda, uluslararası muhasebe standartlarının gelişmekte olan ülkelerin birçoğunda henüz yeterince kabul görmemesinin de nedenini oluşturmaktadır. Ancak her ülke için farklı yapısal ve kültürel engeller olduğu da göz ardı edilmemelidir.

Bu çalışmada; gelişmekte olan ve uluslararası muhasebe standartlarını yerel muhasebe uygulamaları ile henüz tam olarak bütünleştirememiş bir ülke olan Türkiye’deki muhasebe eğitiminin, kültürel açıdan uluslararası muhasebe standartları ile ne ölçüde uyumlu olduğunun cevabı verilmek istenmiştir. Bu amaçla, Trakya Üniversiteler Birliğine üye konumunda bulunan üniversitelerin işletme bölümü son sınıf öğrencileri üzerine bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Böylelikle; muhasebe eğitiminde yaşanması arzu edilen uluslararası dönüşümün, hangi kültürel engel veya engeller nedeniyle tamamlanamadığına dair bölgesel sonuçlara dayalı bazı değerlendirmeler yapılmıştır.

Araştırmadan elde edilen sonuçlara dayalı olarak; muhasebe kültür değerlerini açıklayan dört boyuttan “profesyonellik” ve “şeffaflık” boyutlarının kültürel açıdan uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olduğu değerlendirilmiştir. Bununla birlikte; elde edilen sonuçlardan, muhasebe uygulamalarının muhasebe profesyonellerine emanet edilmesi durumuna kaygı ile yaklaşan bir kısım cevabın bulunduğu da gözardı edilmemelidir. Benzer şekilde, şeffaflık konusunda mahremiyet kaygısı taşıyan görüşler de azımsanamayacak büyüklüktedir. Profesyonellik boyutundaki algı sapsması, yerel muhasebe örgütlerinin kurumsallaşma düzeyinin ve muhase-

be meslek mensuplarına yönelik verilen eğitim kalitesinin artırılması gibi güven artırıcı bazı uygulamalar ile aşılabılır. Ancak; şeffaflık boyutundaki algı sapması, toplumun suçluluk duygusu taşıyan, korumacı ve çekingen özelliklerinden ileri geldiğinden; şeffaflık konusunda görülen kaygılar, kısa dönemli birtakım çalışmalardan ziyade uzun dönemli toplumsal kabulleniş ile aşılabilecek niteliktedir.

Uluslararası muhasebe standartlarının esneklik ve iyimserlik ölçeğindeki kültürel beklentileri ankete katılan öğrencilerin muhasebe kültür değerleri ile uyum sağlamamaktadır. Bu boyutlardaki en önemli algı eksiklikleri; toplumsal olarak riskten kaçınmanın yüksek, güç mesafesinin geniş ve bireyselliğin yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Burada sözü edilen toplumsal değerler, geleceğe yönelik güçlü kaygılar taşıyan ve muhasebenin evrensel boyuttaki ihtiyatlılık ilkesine sıkı bir biçimde bağlı bulunan bir algının şekillenmesine neden olmaktadır. Buradaki algı sapmasının; Türkiye'nin de, güven duyulan gelişmiş ülkeler arasında yer alması ile aşılabilmesi mümkündür.

Geleceğin muhasebe uygulayıcıları konumunda yer alan işletme bölümü öğrencileri için belirlenen muhasebe kültür değerleri profili, söz konusu öğrencilere verilen muhasebe eğitiminin uluslararası muhasebe standartları ile yeterince uyumlaştırılmadığını göstermektedir. Uluslararası muhasebe standartlarını uygulayan işletme sayısının giderek arttığı ülkemizde, muhasebe uygulayıcıları açısından gelecekte yaşanabilecek kültürel çatışmaların önünde geçebilmek için, muhasebe eğitiminin bu çalışmadaki tespitleri giderecek bir yaklaşımla yeniden tasarlanması gerekmektedir.

Bu çalışmayı takip eden farklı çalışmalarda, bu çalışmanın araştırma kısmında kullanılan ve geçerliliği genel kabul görmüş olan anket kullanılarak Türkiye'nin farklı bölgelerindeki muhasebe alt kültür profilleri de belirlenebilir. Böylelikle, bu çalışmanın sonuçları ile karşılaştırılabilir sonuçlar elde edilerek, muhasebe eğitiminin kültür temelli eksiklikleri açısından daha geniş kapsamlı ve karşılaştırmalı bir değerlendirme yapılması olanağı da sağlanmış olacaktır.

KAYNAKÇA

Akgün, A. İ. (2012). Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 19(2): 1 – 16.

Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 3(6): 127 – 148.

Chanchani, S. ve R. Willett (2004). An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs, *The International Journal of Accounting*, 39(2): 125 – 154.

Çiftci, Y. ve A. Erserim (2008). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, *Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu* (24 – 27 Nisan): Balıkesir.

Dincer, B. (2011). Muhasebe Standartlarının Uluslararası Yakınsaması ve Çevresel Faktörlerin Etkileri: Bir Literatür Taraması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13(1): 189 – 209.

Gray, S. J. (1998). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, 24(1): 1 – 15.

Karabınar, S. (2005). Muhasebe İklimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Karabınar, S. (2006). Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (31): 141 – 148.

Karabınar, S., Ş.D. Demirci ve M. Kıymaz. (2014). Yakınsamanın Geldiği Nokta: Muhasebe Kültürü Bölgelerinde UFRS'lerin Uygulanma Durumu, 2. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu (29 – 30 Mayıs): Bursa.

Kutlu, H. A. (2010). Muhasebe Eğitiminin Nitelikli İşgücü Yetiştirme Açısından Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (46): 232 – 246.

Muhasebe ve Finansman Alanı Çerçeve Öğretim Programı (2011). Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı.

Mukoro, D. O. ve S.A. Ojeka. (2011). The Challenge of Culture to International Financial Reporting Standards (IFRS) Convergence, *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research In Business*, (2)12: 914 – 924.

Özdoğan, S. T. (1978). Muhasebe Öğretimi Metodları El Kitabı, Ankara: Ticaret ve Turizm Yüksek Öğretmen Okulu.

Özdemir, S. (2010). Ön Lisans Muhasebe Öğrencilerinin Kariyer Planlamasını Etkileyen Unsurlar: Ege Bölgesinde Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (2010/2): 103 – 121.

Öztürk, E. (2015). Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studied*, (1)3: 17 – 33.

Varıcı, İ. ve F. S. Özdemir. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kültür Bağlamında Değerlendirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, (119): 15 – 41.

