

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Muhasebe Eğitimi: Muhasebe Eğitimi Veren Akademisyenlerin Görüşleri Üzerine Bir İnceleme¹

Salih DURER² - Halil Emre AKBAŞ³ - Emin ZEYİNOĞLU⁴

Makale Gönderim Tarihi: 01.06.2016

Makale Kabul Tarihi: 09.08.2016

ÖZ

Bu çalışma muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın (UFRS) muhasebe eğitimine dahil edilmesi konusundaki görüşlerinin incelenmesini amaçlamaktadır. Çalışmanın sonuçları; UFRS’nin uygulanması konusundaki belirsizliğin, UFRS’nin eğitim planına dahil edilmesindeki en zorlu husus olarak görüldüğüne ve muhasebe eğitiminde izlenmesi gereken en uygun yolun Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve vergi yasaları ile UFRS’ye eşit oranda ağırlık verilmesi olduğuna işaret etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Muhasebe Eğitimi, Türkiye, Müfredat

¹ Bu çalışma 27 Nisan-1 Mayıs 2016 tarihlerinde düzenlenen 35. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu’nda sunulan bildirinin revize edilmiş halidir.

² Prof. Dr., Yıldız Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

³ Prof. Dr., Yıldız Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

⁴ Yrd. Doç. Dr., Dumlupınar Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu

International Financial Reporting Standards And Accounting Education in Turkey: an Investigation On Accounting Academicians' Perceptions

Abstract

This study aims to examine the perceptions of accounting academicians about incorporating International Financial Reporting Standards (IFRS) into the accounting education. Results of the study indicate that uncertainty in the implementation of IFRS is seen as the most challenging aspect of incorporating IFRS into the accounting education and the most appropriate path that should be followed in accounting education is to give equal weight to Accounting System Implementation General Communiqués, tax laws and IFRS.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Accounting Education, Turkey, Curriculum

1. GİRİŞ

Bir "işletme dili" olarak muhasebe; farklı tarihsel, politik, ekonomik ve sosyal şartlara bağlı olarak dünya genelinde değişik şekillerde uygulanmaktadır (Hellmann, 2010: 108). Bununla beraber uluslararası ticaretin artması ile birlikte uluslararası şirketlerin sayısının çoğalması ve özellikle finansal piyasaların küreselleşmesi gibi faktörler finansal tablolar aracılığıyla sunulan bilgilerin karşılaştırılabilir nitelikte olmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda; finansal piyasaların etkin bir şekilde işleyebilmeleri için özellikle halka açık şirketlere yönelik tutarlı, objektif, şeffaf, ilgili ve ihtiyaca uygun bilgiler sunulmasını sağlayacak yüksek kaliteli tek bir finansal raporlama standartları seti ihtiyacı ortaya çıkmaktadır (Jermakowicz ve Hayes, 2011: 374; Ocheni, 2015: 2; Zhu vd, 2011: 725; Joshi vd, 2008: 41). Bu ihtiyacın karşılanabilmesi amacıyla, 1972 yılında gerçekleştirilen 10. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde alınan bir tavsiye kararı doğrultusunda 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK) kurulmuştur

(Aysan, 2008: 46). İlk standart taslağını 1974 yılında yayınlayan UMSK (Elitaş vd, 2011: 2), 1998 yılında ise temel uluslararası muhasebe standartları setini tamamlamıştır (Yallapragada, 2012: 284). Daha sonra 2000 yılında başlatılan yeniden yapılandırma çerçevesinde, UMSK bir üst yapı olarak UMSK Vakfı'na (International Accounting Standards Committee Foundation-IASCF) dönüştürülmüş ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) yayınlama görevi 2001 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (International Accounting Standards Board – IASB) devredilmiştir (Elitaş vd, 2011: 2).

Özellikle 2005 yılından itibaren Avrupa Birliği'ne (AB) üye ülkelerde borsaya kote olmuş şirketlerin konsolide finansal tablolarını UFRS'ye uygun olarak hazırlamaları zorunluluğunun getirilmesi, dünyada bir domino etkisi yaratarak UFRS'yi benimseyen ülke sayısının hızla artmasına yol açmıştır (Larson ve Street, 2011: 317). Zira günümüzde Avustralya, Yeni Zelanda, Japonya, Güney Kore, Kanada, Arjantin, Brezilya ve Güney Afrika gibi ülkeler de dahil olmak üzere yaklaşık 130 ülkede borsaya kote olan şirketler için UFRS zorunlu tutulmakta veya UFRS'ye izin verilmektedir (www.ifrs.org).

Hiç kuşkusuz Dünya genelinde yaşanan bu gelişmeler, ülkemizde de etkisini göstermiştir. Bu bağlamda Türkiye'deki UFRS ile uyumlu muhasebe ve finansal raporlama standartları oluşturma çabaları 1994 yılında TÜRMOB tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) kurulmasıyla başlamıştır. Daha sonra 1999 yılında yasal dayanağı oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 2002 yılında faaliyete geçmiştir (Elitaş, 2014: 119; Gökçen vd, 2015: 123). Dünya genelinde muhasebe alanında yaşanan gelişmelere uyum sağlamak amacıyla UFRS ile uyumlu standartlar üretmeyi kendisine hedef olarak belirleyen TMSK; UMSK tarafından yayınlanan UFRS setini aynen uygulama konusunda ilke kararı almıştır. Bu doğrultuda UMSK ile yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında UFRS'lerin aynen Türkçe çevirilerini Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak resmi gazetede yayımlamıştır (Akdoğan, 2007: 102). TMSK'nın görevi,

2 Kasım 2011 tarihinde yayınlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulmasıyla sona ermiştir. Bu tarihten itibaren UFRS ile uyumlu TFRS oluşturmak ve yayınlamak KGK'nın görev ve yetkileri arasındadır (Elitaş, 2014: 119; Şavlı, 2014: 9). Bu çerçevede Ocak 2016 itibariyle KGK tarafından; Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeveyle birlikte 14 adet TFRS ve 27 adet TMS yayınlanmıştır (www.kgk.gov.tr). Diğer yandan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 88 inci ve Geçici 1 inci Maddeleri uyarınca kendisine verilen yetkiye dayanarak, 26/08/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan karar ile KGK tarafından genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşların münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında UFRS ile uyumlu TFRS uygulanması zorunlu kılınmış, diğer işletmelerin ise isteğe bağlı olarak TFRS uygulamasına izin verilmiştir (www.kgk.gov.tr).

Dünya genelinde ve ülkemizde UFRS'lerin hızla yaygınlaşması, muhasebe tarihinde finansal muhasebe ve raporlama konusundaki en önemli değişikliklerden biri olarak görülmektedir (Alali ve Cao, 2010: 79). Yaşanan bu gelişmeler hiç kuşkusuz muhasebe eğitimini de yakından ilgilendirmektedir. Zira bu gelişmeler ışığında gerek muhasebe mensuplarının gerekse de potansiyel muhasebe meslek mensubu adayları olan üniversitelerin ilgili fakülte ve bölümlerinde eğitim gören öğrencilerin, UFRS'leri uygulayabilecek şekilde eğitim almaları ihtiyacı doğmuştur (Gökçen vd, 2015: 123; Akdoğan, 2007: 116; Aktaş, 2013: 139). Bu doğrultuda, UFRS'lere hâkim insan kaynağı yetiştirilebilmesi için üniversitelerdeki muhasebe eğitiminin gözden geçirilmesi ve iyileştirilmesi gerekmektedir (Joshi ve Bastaki, 2002: 110; Needles Jr., 2010: 605; James ve Blaszczyński, 2010: 40). Özellikle UFRS'lerin "ilke bazlı" standartlar olmaları; uygulayıcıların finansal raporlamada tek bir doğru cevabın bulunmadığı durumlarla karşı karşıya kalmalarına neden olmaktadır. Bu açıdan UFRS'lerin uygulanması, finansal raporlamanın sunum, açıklama, sınıflandırma, tanıma, tablo dışı bırakma ve işlemlerin ölçülmesi gibi birçok bileşeninde "yargı" kullanılmasını gerektirmektedir (Hodgdon vd, 2011: 416; Barth, 2008: 1165). Bu nedenle geleceğin muhasebecilerinin

UFRS'lerin gerektirdiği mesleki yetenek ve eğitim altyapısına sahip olabilmeleri için; muhasebe eğitiminde teknik bilgi ve kurallara odaklanmak yerine işlemin altında yatan ekonomik temellere yoğunlaşması kaçınılmaz bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. (Carmona ve Trombetta, 2010: 4; Carmona ve Trombetta, 2008: 457; Jackling vd, 2012: 307; Barth, 2008: 1164).

Diğer taraftan, yukarıda belirtildiği gibi Dünya genelinde birçok ülkede özellikle borsaya kote olan şirketler için UFRS zorunlu tutulmakla birlikte, yine çok sayıda ülkede özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için ayrı bir ulusal muhasebe ve finansal raporlama standartları seti bulunmaktadır (Larson ve Street, 2011: 319). Örneğin; Avrupa Birliği'nde (AB) UFRS uygulamak zorunda olmayan işletmeler, üye ülke tercihine bağlı olarak finansal tablolarını AB Muhasebe Direktifleri'ne uygun olarak hazırlamaktadır. Bunun yanında, 2013 yılında, AB Komisyonu söz konusu işletmeler için 1/1/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan 2013/34/EU sayılı muhasebe direktifini yayımlamıştır. Söz konusu Direktif, UFRS'ye göre basitleştirilmiş muhasebe ilkeleri getirmekle birlikte UFRS'de olduğu gibi gerçeğe uygun sunumun sağlanması amacını korumaktadır (www.kgk.gov.tr). Söz konusu düzenlemeye paralel şekilde ülkemizde de KGK tarafından bağımsız denetime tabi olan ancak UFRS ile uyumlu TFRS uygulamayan işletmeler için "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı" yayımlanmıştır. KGK tarafından söz konusu çerçevenin AB Direktifinin de yürürlük tarihi olan 1/1/2016 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya konulması amaçlanmaktadır (www.kgk.gov.tr).

Tüm bu gelişmeler ışığında UFRS'lerin muhasebe eğitimine bir şekilde dahil edilme gerekliliği konusunda Dünya'da ve ülkemizde bir fikir birliği olmasına rağmen (Larson ve Street, 2011: 317; Paul ve Burks, 2010: 7; Cherubini vd, 2011: 14; Tan vd, 2014: 56; Cherry ve Schwartz, 2013: 172; Tyrrall ve Aggestam, 2011: 441; Gökçen vd, 2015: 127; Dalğar vd, 2011: 219); yukarıda belirtilen iki husus, UFRS'lerin "ilke bazlı" olmaları ve bir çok ülkede UFRS'lerin yanında yerel standartların da uygulanmakta olması nedeniyle muhasebe eğitimi veren akademisyenleri

UFRS'leri "ne zaman," "nasıl" ve "ne ölçüde" muhasebe eğitime dahil edecekleri ile ilgili olarak bir takım sorunlarla karşı karşıya bırakmaktadır (Nilsen, 2008: 82; Clay, 2013: 9).

Buradan hareketle bu çalışmanın temel amacı; ülkemizdeki üniversitelerde muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin, UFRS'lerin muhasebe eğitime dahil edilmeleri konusundaki görüşlerinin incelenmesidir. Bu doğrultuda ülkemizdeki üniversitelerde muhasebe eğitimi konusunda önümüzdeki yıllarda izlenmesi gereken yol haritası, UFRS'lerin muhasebe eğitime ne zaman dahil edilmeleri gerektiği, UFRS'nin muhasebe eğitimi müfredatına dahil edilmesinde karşılaşılan güçlüklerle ilişkin akademisyenlerin görüşlerinin saptanması hedeflenmektedir.

2. Literatür İncelemesi

UFRS'yi benimseyen ülke sayısının artmasına paralel olarak, UFRS'nin muhasebe eğitimi üzerindeki etkilerini inceleyen akademik çalışmaların sayısının da arttığı söylenebilir. Bu noktada belirtmek gerekir ki; ülkelerin farklı muhasebe altyapılarına ve sistemlerine sahip olmaları dolayısıyla UFRS'yi benimseme süreçlerinin başlangıç noktalarının farklı olması, UFRS'nin muhasebe eğitimi üzerindeki etkilerinin de ülkeler arasında farklılaşmasına neden olmaktadır (Jackling vd, 2012: 331). Örneğin, Lopes (2011) tarafından gerçekleştirilen ve Brezilya'da UFRS'lerin muhasebe eğitimi üzerindeki etkilerinin incelendiği çalışmada; Brezilya'da muhasebenin işletme ilgililerine bilgi sağlayan bir araçtan öte sadece işletmenin ödeyeceği verginin hesaplanmasına yardımcı olan bir araç olarak görüldüğü ifade edilmektedir. Bu nedenle; UFRS'ye geçiş sürecinde atılan ilk adımın muhasebenin ne olduğu, hangi amaca hizmet ettiği ve "muhasebeci" teriminin gerçekte ne anlam ifade ettiğine ilişkin insanların görüşlerinin değiştirilmesi olduğu belirtilmektedir. Bunun yanında Carvalho ve Salotti'nin (2012) de vurguladığı gibi önceden öğrencilerden sadece işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin teknik bilgi beklendiği, kullanılacak amortisman oranı, ayrılacak karşılık tutarı gibi ölçümlerin uygunluğu üzerinde durulmadığı ve dolayısıyla öğrencilerden yargı kullanmalarının beklenmediği belirtilmektedir. Bu nedenle; UFRS'ye geçiş

ile birlikte işlemlerin altında yatan ekonomik gerçeğin anlaşılması ve yargı kullanılması üzerinde yoğun çaba harcandığı ortaya konulmaktadır. Ayrıca UFRS'lerin uygulanmasının önemli düzeyde iktisat ve finans bilgisi gerektirmesi nedeniyle, eğitim planlarında bu konuların ağırlığının artırılması zorunluluğunun doğduğu ifade edilmektedir. Sonuç olarak; UFRS'ye geçişin, yeni teknik ve metotlar konusunda iyi eğitim almış ve iktisat ve finans gibi ilişkili disiplinler hakkında yeterli düzeyde bilgiye sahip olan öğretim üyesi ihtiyacını ortaya çıkardığı vurgulanmaktadır (Lopes, 2011: 345-346).

Brezilya'da yaşanan sürecin benzerinin Rusya'da da karşımıza çıktığını söylemek mümkündür. Zira Vysotskaya ve Prokofieva (2012) tarafından gerçekleştirilen çalışmada; UFRS'nin borsaya kote olan şirketler için zorunlu tutulmasıyla birlikte, muhasebe eğitiminde karşılaşılan en büyük sorunun muhasebenin tarihsel olarak bir vergileme aracı olarak görülmesinden kaynaklandığı ve muhasebe eğitiminin vergileme amacı için finansal raporlama üzerinde yoğunlaşmaya devam ettiği ifade edilmektedir. Bunun yanında muhasebe eğitiminde UFRS'ye yer verilmesi açısından üniversiteler arasında farklıklar olduğu ve UFRS ile ilgili konulara genellikle 4 yıllık lisans eğitiminin ikinci ve/veya üçüncü yılında yer verildiği belirtilmektedir. Ayrıca Lopes (2011) ve Carvalho ve Salotti'nin (2012) çalışmalarında da olduğu gibi kalifiye öğretim üyesi sayısının ve kaliteli eğitim materyali sayısının azlığı, UFRS eğitimine yönelik önemli zorluklar olarak öne çıkarılmaktadır.

Diğer taraftan Jackling vd. (2012) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Avusturya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKMİ) ile UFRS arasındaki benzerlik nedeniyle, UFRS'ye geçişin akademisyenlerin eğitim yaklaşımları üzerinde sınırlı bir etki yarattığı ileri sürülmektedir. Söz konusu çalışmada yazarlar; UFRS'ye geçişin akademisyenlerin üzerindeki temel etkisinin, mevcut eğitim materyallerinin UFRS'ye göre güncellenmesi ihtiyacından kaynaklandığı kanısında olduklarını belirtmekte ve birçok akademisyenin UFRS eğitimine geçiş için mevcut ders kitaplarının UFRS ile uyumlu güncel baskılarının yayınlanmasına bel bağladıklarını ifade etmektedir. Bu nedenle, muhasebe eğitimi veren akademisyen açısından

eğitim materyali ve kaynağı hazırlama ihtiyacının oldukça düşük düzeyde kaldığı belirtilmektedir.

Benzer şekilde Stoner ve Sangster (2012) UFRS'nin İngiltere'deki muhasebe eğitimine etkilerini inceledikleri çalışmada, UFRS uygulaması için akademisyenlerin eğitim ihtiyacının sınırlı kaldığını ve UFRS'lerin akademisyenler üzerindeki temel etkilerinin eğitim materyallerinin yeniden düzenlenmesi veya yeni eğitim materyali geliştirmek zorunluluğundan kaynaklandığını ancak; bu etkilerin de çok geniş olmadığını ifade etmektedirler. Yine Avustralya'daki sürece benzer şekilde UFRS eğitimine geçişin, niversiteler arasında farklılık gösterdiği ve UFRS'lerin finansal muhasebe ve raporlama ile ilgili ders kitaplarına dahil edilme zamanlamasına bağlı olduğu belirtilmektedir. Çalışmada dikkat çekilen bir diğer husus da Lopes (2011) ve Vysotskaya ve Prokofieva (2012) tarafından gerçekleştirilen çalışmalarda da ifade edildiği gibi, UFRS tüm işletmeler tarafından uygulanmamaktadır. Bu nedenle; bazı akademisyenlerin UFRS eğitiminden ziyade yerel (İngiltere) GKMİ eğitimi verilmesinin daha uygun olduğu görüşünde oldukları dolayısıyla; üniversitelerde muhasebe eğitiminin UFRS odaklı olarak yürütülmesi konusunda genel bir kabul bulunmadığı ve bazı üniversitelerde eğitimin İngiltere GKMİ odaklı olarak yrtlmeye devam edildiği belirtilmektedir.

Diğer taraftan 2009 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) 238 eğitim kurumunda "Muhasebeye Giriş" dersi veren 348 akademisyenin katılımıyla gerçekleştirilen bir çalışmada; katılımcıların çoğunluğunun UFRS bilgisinin işletme öğrencileri için önemli olduğunu düşünmelerine rağmen, %56'sının bir dönemde UFRS eğitimi için 30 dakikadan daha az zaman harcadıkları tespit edilmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre; akademisyenlerin sadece %21'i UFRS eğitiminin kapsamının "makul bir düzeyde" olduğunu düşünmektedir. Bu açıdan akademisyenlerin "Muhasebeye Giriş" derslerinde UFRS'ye geniş bir biçimde yer vermedikleri sonucu çıkmaktadır. Bunların yanında çalışmadan elde edilen sonuçlar; sektör (uygulama) tecrübesi arttıķça akademisyenlerin UFRS'ye ayırdıkları zamanın arttığını, buna karşılık UFRS ile ilgili eğitim materyaline yeterli düzeyde sahip olmayan akademisyen-

lerin ise UFRS'ye daha az zaman ayırdığını ortaya koymaktadır (Zhu vd, 2011: 725-741). Bu açıdan çalışmanın sonuçları akademisyenlerin UFRS'ye yeterli ölçüde yer vermemesinin altında yatan dört ana nedene işaret etmektedir. Söz konusu nedenler; UFRS'nin ABD'de benimsenmesindeki belirsizlik, eğitim materyallerindeki yetersizlik, ders saatlerinin yetersizliği ve akademisyenlerin yeterli UFRS bilgisine sahip olmamaları şeklinde sıralanabilir (Cherubini vd, 2011: 13-14).

ABD'de akademisyenlerin UFRS ve üniversitelerde muhasebe eğitimi hakkındaki görüşlerini inceleyen en kapsamlı çalışmalardan biri de Klynved Peat Marwick Goerdeler (KPMG) firması ile Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association -AAA-) tarafından 2008 yılından itibaren gerçekleştirilen "Muhasebe Eğitim Müfredatında UFRS" adlı araştırmadır. En son 2014 yılında gerçekleştirilen ve 349 akademisyenin katıldığı araştırmanın sonuçlarına göre; katılımcıların %88'inin UFRS'ye ilişkin uygulama tecrübesi bulunmamaktadır. Ayrıca katılımcıların büyük çoğunluğu (%81) ABD'de UFRS'nin tam anlamıyla benimseneceğine inanmamakla birlikte; %83'lük bir kısmı ABD'deki üniversitelerde UFRS eğitimi verilmesinin önemli olduğunu belirtmektedirler. Yine katılımcıların yarısından fazlası (%55) UFRS'nin eğitim müfredatına önemli oranda dahil edildiğini ifade etmekte ve bu sonuca paralel olarak %83'lük kısmı UFRS'yi eğitim müfredatına dahil edilmesi yönünde üniversitelerinde önemli adımlar atıldığını belirtmektedir. Diğer taraftan eğitim planında UFRS için yer açılması, akademisyenlerin UFRS konusunda eğitimi ve eğitim materyali geliştirilmesi, UFRS ile ilgili derslerin eğitim planına dahil edilmesinde karşılaşılan en büyük zorluklar olarak ortaya konmaktadır (www2.aaahq.org).

Diğer taraftan UFRS'nin dünya genelinde ve ülkemizde yaygınlaşmasına paralel olarak Türkiye'de de UFRS ve üniversitelerdeki muhasebe eğitimi üzerine yapılan akademik araştırmaların da arttığı görülmektedir. Bu kapsamda Atabay ve diğerleri (2014) tarafından gerçekleştirilen ve Konya'da bulunan 4 üniversiteden toplam 36 akademisyenin katılımıyla gerçekleştirilen çalışmada, katılımcıların büyük çoğunluğunun UFRS'nin muhasebe eğitimini

güçleştireceği, muhasebecilerin ve akademisyenlerin UFRS eğitimi almaları konusunda kamu ve sivil kuruluşlarının çabalarının yeterli olmadığı sonucu ortaya konmaktadır. Bunun yanında çalışmanın sonuçları; katılımcıların UFRS hakkında bilgi sahibi olabilmek için sırasıyla internetten, kitaplar ile konferans ve seminerlerden faydalandığına işaret etmektedir. Diğer taraftan Türkiye’de muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin ve Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası’na kayıtlı meslek mensuplarının görüşlerinin incelendiği bir başka çalışmada ise UFRS’nin muhasebe eğitiminde yer alması gereken ilk 3 konu arasında olduğu ortaya konmaktadır (Arsoy vd, 2014: 127). Bu bağlamda Terzi vd (2013) tarafından gerçekleştirilen çalışmada “Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları” ismini taşıyan bir dersin 2 devlet üniversitesinde zorunlu, 16 devlet ve 5 vakıf üniversitesinde ise seçmeli olarak eğitim planında yer aldığı belirtilmektedir. Daha yakın bir zamanda gerçekleştirilen ve Türkiye’deki devlet üniversitelerinin işletme bölümlerinin eğitim planlarının incelendiği çalışmanın sonuçlarına göre 46 bölümün eğitim planında UFRS’ye yönelik 8 zorunlu 46 seçimlik olmak üzere toplam 54 adet ders bulunmaktadır (Gökçen vd, 2015: 137). İki çalışmanın sonuçları karşılaştırıldığında; ülkemizdeki üniversitelerde UFRS’ye yönelik derslerin sayısının arttığı kolayca söylenebilir.

3. Veri ve Metodoloji

Bu bölümde araştırmanın amacına, araştırmanın evreni ve örnekleme, araştırmanın yöntemine, araştırmanın sınırlılıklarına ve araştırma modeline yer verilmiştir.

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın temel amacı ülkemizdeki üniversitelerde muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin, UFRS’lerin muhasebe eğitimine dahil edilmeleri konusundaki görüşlerinin incelenmesidir. Bu doğrultuda ülkemizdeki üniversitelerde muhasebe eğitimi konusunda önümüzdeki yıllarda izlenmesi gereken yol haritası, UFRS’lerin eğitim müfredatına ne zaman dahil edilmeleri gerektiği, UFRS’lerin

müfredatı dahil edilmesinde karşılaşılabilecek güçlüklerle ilişkin akademisyenlerin görüşlerinin saptanması hedeflenmiştir.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklem

Araştırmanın evrenini, ülkemiz üniversitelerinde muhasebe eğitimi veren tüm akademisyenler oluşturmaktadır. Bununla birlikte, örneklemimiz toplam 96 akademisyenden oluşmaktadır.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın amacı doğrultusunda ve görüşlerin belirlenmesi adına ölçme aracı olarak bir anket hazırlanmıştır. Anket soruları hazırlanırken KPMG ve Amerikan Muhasebe Derneği tarafından en son 2014 yılında gerçekleştirilen "Muhasebe Eğitim Müfredatında UFRS" isimli araştırmada kullanılan anket çalışmasının bir bölümünden faydalanılmıştır (www2.aaahq.org). Bunun yanı sıra, anketin uygulanmasına başlanmadan önce gerçekleştirilen pilot çalışmada elde edilen öneriler doğrultusunda gerekli değişiklikler yapılarak anket uygulamaya hazır hale getirilmiştir.

Anket, Aralık 2015-Ocak 2016 döneminde uygulanmış olup dört bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, ankete katılan akademisyenlerin demografik özelliklerine ve mesleki tecrübelerine yönelik genel sorulara yer verilmiştir. İkinci bölümde, UFRS bilgi düzeyi, uygulama tecrübesi ve ders verip verilmeme durumunu tespit eden sorular bulunmaktadır. Üçüncü bölümde, derse ilişkin kaynaklar ve müfredatla ilgili sorular yer almaktadır. Son bölümde ise, 5'li Likert ölçeği kullanılarak zorluk derecesi, yol haritası ve bilgi düzeyini arttırmak adına yapılması gereken faaliyetlerin önem düzeyini araştıran sorulara yer verilmiştir.

3.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmanın kısıtlarından en önemlisi anketi cevaplayan akademisyen sayısıdır. Amerika'da 2014 yılında benzer anketi cevaplayan akademisyen sayısı 349 iken, ülkemizde bu sayı 96 ile sınırlı kalmıştır. Diğer önemli bir kısıt ise anket formunun ülkemizde ilk defa uygulanacak olmasıdır. Bu da anket sorularının

güncellenmesi ve cevapların karşılaştırılabilir olması adına oldukça önemlidir.

3.5. Araştırmanın Modeli

Dört bölümden oluşan anket çalışmasının ilk üç bölümü için frekans dağılımı ve ortalama değerlere yer verilirken, son bölümde yer alan derslerin eğitim planına dahil edilmesinde belirli konuların zorluk derecesi ve muhasebe eğitimi konusunda yol haritası soruları için bazı gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olup olmadığı incelenmiştir.

Anlamlı farklılığın olup olmadığı Mann-Whitney U testi ve Kruskal Wallis testi yardımıyla incelenmiştir. Mann-Whitney U testi, bağımlı değişkenin sıralama veya aralık ölçeğiyle ifade edildiği bağımsız iki grup arasındaki farklılıkları karşılaştırmak için kullanılan bir testtir. Kruskal-Wallis testi ise birbirinden bağımsız iki ya da daha fazla grubun bağımlı bir değişkene ilişkin ölçümlerinin karşılaştırılarak iki dağılım arasında anlamlı bir fark olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılır (Pallant, 2005: 291-294). Veriler normal dağılıma sahip olmadığı için çalışmamızda Bağımsız Örneklem t testi ve ANOVA yerine Mann-Whitney U ve Kruskal Wallis testi kullanılmaktadır.

4. Ampirik Bulgular

Çalışmada elde edilen verilerin analizi "IBM SPSS Statistics 20" olarak adlandırılan istatistik programı yardımıyla yapılmıştır. Yapılan anket çalışmasından yola çıkarak ampirik bulgular dört bölümde değerlendirilmektedir. Bu bölümler sırasıyla demografik ve mesleki bilgiler, UFRS ders ve uygulama tecrübesi, derse ilişkin kaynaklar ve müfredat ile UFRS'ye ilişkin genel görüşler başlıkları altında incelenecektir.

4.1. Demografik ve Mesleki Bilgiler

Tablo 1'de akademisyenlere ait demografik bilgiler özetlenmektedir. Tablo 1'den görüleceği üzere anket çalışmasına 96 akademisyen katılmış olup, katılımcıların yaklaşık %63'ü erkek, %38'i ise kadın akademisyenden oluşmaktadır. Bunun yanı sıra,

ankete katılan akademisyenlerin yaklaşık %13'ü 21-30 yaş arası, yaklaşık %46'sı 31-40 yaş arası, yaklaşık %22'si 41-50 yaş arası ve yaklaşık %20'si ise 51 ve üstü yaş aralığındadır. Dağılım incelendiğinde akademisyenlerin büyük çoğunluğunun (%88) 31 yaş üzerinde toplandığı ortaya çıkmaktadır.

Tablo 1: Demografik Bilgiler

	Frekans	%
Cinsiyet		
Erkek	60	62,5
Kadın	36	37,5
TOPLAM	96	100,0
	Frekans	%
Yaş		
21-30	12	12,5
31-40	44	45,8
41-50	21	21,9
51 ve üstü	19	19,8
TOPLAM	96	100,0

Tablo 2 ankete katılan akademisyenlerin unvanlarını, kaç yıldır bu mesleği icra ettikleri ve çalıştıkları üniversitenin türünü göstermektedir. Tablo 2 incelendiğinde anketi %27 ile en çok Yrd. Doç. Dr. unvanına sahip katılımcılar cevaplamış, bunu takiben yaklaşık %23'lük oranla Doç. Dr. ve Prof. Dr. unvanına sahip akademisyenler ankete katılmıştır. Sonuçlar, anketi cevaplayanların ağırlıklı olarak Yrd. Doç. Dr. ve üstü unvana sahip akademisyenlerden oluştuğunu göstermektedir.

Aynı tablo üzerinde mesleki tecrübe incelendiğinde de dağılımın birbirine yakın olduğu görülmektedir. En yüksek ortalama %20 ile 16-20 yıl arası mesleki tecrübeye sahip katılımcılara aittir. Buna ek olarak ankete katılan akademisyenlerin yaklaşık %85'lik

kısmı devlet üniversitesinde, %15'lik kısmı ise vakıf üniversitesinde çalıştığını belirtmiştir.

Tablo 2: Mesleki Bilgiler

	Frekans	%
Unvan		
Arş. Grv.	13	13,5
Arş. Grv. Dr.	1	1,0
Öğr. Gör.	10	10,4
Öğr. Gör. Dr.	2	2,1
Yrd. Doç. Dr.	26	27,1
Doç. Dr.	22	22,9
Prof. Dr.	22	22,9
TOPLAM	96	100,0
	Frekans	%
Mesleki Tecrübe		
1-5	16	16,7
6-10	17	17,7
11-15	17	17,7
16-20	19	19,8
21-25	11	11,5
26 ve üstü	16	16,7
TOPLAM	96	100,0
	Frekans	%
Çalışılan Üniversitenin Türü		
Devlet Üniversitesi	82	85,4
Vakıf Üniversitesi	14	14,6
TOPLAM	96	100,0

4.2. UFRS Ders ve Uygulama Tecrübesi

Bu bölümde sahip olunan ruhsatlar, UFRS'ye ilişkin bilgi düzeyi ile UFRS Ders ve Uygulama Tecrübesi olmak üzere üç adet tablo değerlendirilecektir. Tablo 3 ankete katılan akademisyenlerin muhasebe mesleği ile ilgili sahip olabileceği bazı ruhsatları göstermektedir. Tablodan görüleceği üzere SMMM ruhsatına sahip akademisyenlerin sayısı 30, YMM ruhsatına sahip olanların

sayısı 8 ve Bağımsız Denetçi ruhsatına sahip olanların sayısı ise 19'dur. Ankete katılan 58 akademisyen ise herhangi bir ruhsata sahip olmadığını belirtmiştir. Birden çok şıkkı işaretleme durumu olduğu için yüzdelik dağılıma yer verilmeyen tabloda 38 akademisyenin bir veya birden fazla ruhsata sahip olduğu belirlenmiştir.

Tablo 3: Sahip Olunan Ruhsatlar

	Frekans
SMMM Ruhsatı	30
YMM Ruhsatı	8
Bağımsız Denetçi	19
Hiçbiri	58

UFRS'ye ilişkin bilgi düzeyini sunan Tablo 4 incelendiğinde ankete katılanların yaklaşık %5'lik kısmı sınırlı bilgi düzeyine sahip olduğunu düşündüğünü belirtmektedir. Bu durum akademisyenlerin yaklaşık %95'lik kısmının orta ve üstü düzeyde bilgi sahibi olduğunu varsaydığını ortaya çıkarmaktadır.

Tablo 4: UFRS'ye İlişkin Bilgi Düzeyi

	Frekans	%
Çok sınırlı düzeyde bilgiye sahibim	5	5,2
Orta düzeyde bilgiye sahibim	37	38,5
İyi düzeyde bilgiye sahibim	38	39,6
Çok iyi düzeyde bilgiye sahibim	16	16,7
TOPLAM	96	100,0

Tablo 5 ile UFRS ders ve uygulama tecrübesi ortaya konulmaktadır. Ankete katılan akademisyenlerin yaklaşık %46'sı UFRS konusunda uygulama tecrübesine sahipken, %54'ü bu konuda herhangi bir tecrübeye sahip olmadığını belirtmiştir. Amerika'da yapılan ankette ise uygulama tecrübesine sahip olmayanlar %80 civarındadır. Uygulama tecrübesi oldukça değerli bir göstergeler olup bazı sonuçları elde etme adına bize daha net ifadeler sunmaktadır. Ek olarak katılımcıların %54'ü konuyla ilgili ders verdiğini ifade etmiştir.

Tablo 5: UFRS Ders ve Uygulama Tecrübesi UFRS Uygulama Tecrübesi

	Frekans	%
Evet	44	45,8
Hayır	52	54,2
TOPLAM	96	100,0
Akademisyenin UFRS ile İlgili Herhangi Bir Ders Vermesi		
	Frekans	%
Evet	52	54,2
Hayır	44	45,8
TOPLAM	96	100,0

4.3. Derse İlişkin Kaynaklar ve Müfredat

Çalışmanın amaçları doğrultusunda UFRS ile ilgili dersler için kullanılan kaynakların ve ilgili derslerin müfredatına ne şekilde ve ne zaman dahil edilmeleri gerektiğini açıklayan üç adet tablo bulunmaktadır. Tablo 6 UFRS dersi kapsamında tercih edilen kaynakları göstermektedir. Ankette konuyla ilgili soruda birden fazla seçeneği işaretleme olanağı verildiğinden tabloda yüzdeler dilimler bulunmamaktadır. Tablo incelendiğinde, belirtilen kaynakların tamamının belli ölçülerde kullanıldığı görülmekle birlikte en çok tercih edilen kaynağın muhasebe standartlarıyla ilgili kitaplar olduğu açıktır. Basılı bildiri ve makaleler ile vak'alar ve projelerin kaynak olarak tercih edilmesi birbirine oldukça yakınken, en az tercih edilen seçenek ise internet siteleridir. Konuyla ilgili olarak Amerika'daki sonuçlar ise Türkiye'ye yakındır. Amerika'da 200'den fazla katılımcı önerilen kitapları tercih ederken, 100'den fazla katılımcı yayınlanmış vakaları kullanmaktadır.

Tablo 6: UFRS Dersi Kapsamında Kullanılan Kaynaklar

	Frekans
Önerilen Kitaplar	48
Basılı Bildiri ve Makaleler	34
Kendinizin ve/veya Bölümünüzdeki Diğer Meslektaşlarınızın Geliştirdiği Vak'alar ve/veya Projeler	33
Yayınlanmış Vak'alar ve/veya Projeler	31
İnternet Siteleri	24

Tablo 7 ile ilgili derslerin bölüm müfredatına ne zaman eklenmesi gerektiği incelenmektedir. Ankete katılan akademisyenlerin yaklaşık %68'lik kısmı bu derslerin hali hazırda müfredatta olduğunu belirtmiştir. Bu bulgu muhasebe standartları eğitimi konusunda oldukça önemlidir. Bunun dışında diğer bir seçenek olan önümüzdeki eğitim-öğretim yılında dahil edilmeli şıkkı da yaklaşık %22'lik bir orana sahiptir. Tablo 7'den elde ettiğimiz temel sonuç standartlarla ilgili derslerin zaten müfredatta olduğu, olmayanların ise kısa vadede bu derslerin müfredata eklenmesi gerektiğini düşünmesidir. Amerika'da uygulanan benzer anket sonuçlarında "Hali hazırda dahil edilmiş durumda seçeneği" %55 ile ilk sırada, önümüzdeki eğitim-öğretim yılında dahil edilmeli" seçeneği ise %24 ile ikinci sıradadır. Dolayısıyla sonuçların birbirine yakın olduğu söylenebilir.

Tablo 7: UFRS ile İlgili Dersler Müfredata Ne Zaman Dahil Edilmeli

	Frekans	%
Hiçbir zaman dahil edilmemeli	1	1,1
Önümüzdeki eğitim-öğretim yılında	21	21,8
3 yıl sonra	8	8,3
5 yıl sonra	1	1,1
Hali hazırda dahil edilmiş durumda	65	67,7
TOPLAM	96	100,0

Tablo 8 çapraz tablo yardımıyla devlet ve vakıf üniversitesi ayırımına dayalı olarak ilgili dersleri eğitim planına dahil etmek için hangi adımların atıldığını göstermektedir. Tablo incelendiğinde cevabın lisans, yüksek lisans ve doktora programlarında muhasebe standartlarına ilişkin ayrı bir ders açılma seçeneğinde yoğunlaştığını göstermektedir. Bulgular Tablo 7'de yer alan hali hazırda dahil edilmiş durumda seçeneği ile tutarlıdır. Sonuçlar mevcut derslerin müfredata eklendiği yönünde olup, bu muhasebe standartları ile ilgili eğitim açısından oldukça olumlu bir duruma işaret etmektedir.

Amerika'da ise elde edilen sonuçlar daha farklıdır. Amerika'da mevcut bir derse konuların dahil edilmesi şeklindeki

yaklaşım (%64) daha yaygın olup, müfredatta lisans-yüksek lisans ve doktora programlarından ayrı bir ders olarak yer alması ise (%36) bunu takip etmektedir.

Tablo 8: Devlet-Vakıf Üniversitesi Ayrımıyla Derslerin Müfredata Dahil Edilmesinde Atılan Adımlar

	Önermeler	Devlet Üniversitesi	Vakıf Üniversitesi
<i>UFRS ile ilgili dersleri eğitim planına dahil etmek için hangi adımlar atılmıştır?</i>	Herhangi bir adım atılmamıştır.	12	1
	UFRS'ye yönelik ders müfredata eklenmeye çalışılmaktadır.	6	4
	Mevcut bir derse UFRS'ye ilişkin konular dahil edilmiştir.	15	6
	Yüksek lisans ve/veya doktora programlarında UFRS ile ilgili ayrı bir ders açılmıştır.	52	5
	Lisans programlarında UFRS ile ilgili ayrı bir ders açılmıştır.	46	5
	Diğer (Muhasebe dersleri UFRS'ye göre verilmektedir).	0	1

4.4. UFRS'ye İlişkin Genel Görüşler

Bu bölümde anket katılımcılarının derslerin müfredata dahil edilmesindeki konuların zorluk derecesi, muhasebe eğitimi konusunda izlenmesi gereken yol haritası ve bilgi düzeyini arttırmak için başvurulabilecek yolların önem düzeyi hakkında genel görüşlerine yer verilmiştir. Genel görüşlerin sunulmasında hem ortalama puanlardan hem de istatistiksel olarak anlamlı farklılıkları sunan Mann Whitney U ve Kruskal Wallis testlerinden faydalanılmıştır.

Önermelere ilişkin sonuçlara geçmeden önce yapılması gereken ölçek maddeleri arasındaki iç güvenilirliğin analizidir. İç güvenilirliğin analizinde kullanılan en önemli gösterge Cronbach's Alpha katsayısıdır. Bu katsayının ideal olarak 0,7 ve üzerinde olması gerekmektedir (Pallant 2005, 90-92). Yapılan güvenilirlik analizi sonuçları Tablo 9'da sunulmuştur. Tablo incelendiğinde Cronbach's Alpha katsayısı (0,76) ölçeğin genel olarak güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 9: Güvenilirlik İstatistiği

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,760	,760	21

Tablo 10 derslerin eğitim planına dahil edilmesinde bazı önermelerin zorluk derecelerini sunmaktadır. Ortalama değerler incelendiğinde en yüksek ortalamanın 2,99 ile "UFRS'nin önemi ve uygulanması konusundaki belirsizlik" en düşük ortalamanın ise 1,91 ile "bütçe yetersizliğine" ait olduğu görülmektedir. Katılımcılar genel olarak herhangi bir önermenin büyük bir zorluk yarattığını düşünmemektedir.

Tablo 10: UFRS Bilgi Düzeyi-Zorluk Derecesi Kruskal Wallis Testi Sonuçları

Önermeler	Ort.	Chi-Square	Asymp. Sig.	df
UFRS'nin önemi ve uygulanması konusundaki belirsizlik	2,99	8,537	,036	3
Öğretim üyelerinin UFRS hakkındaki bilgi düzeyi	2,88	2,576	,462	3
Öğretim üyelerinin değişime karşı tutumları (dirençleri)	2,84	0,879	,831	3
Öğretim üyeleri arasında işbirliği (yardımlaşma) sağlanması	2,63	1,792	,617	3
Öğrencilere UFRS eğitimi verilmesine ilişkin zamanlama	2,47	6,038	,110	3
UFRS dersi için eğitim materyalleri geliştirilmesi	2,21	11,754	,008	3
Müfredatta UFRS ile ilgili ders için yer açılması	2,07	12,342	,006	3
Bütçe yetersizlikleri	1,91	6,686	,083	3

Tablo 10 aynı zamanda zorluk derecesiyle ilgili önermeler için UFRS bilgi düzeylerine göre anlamlı farklılık olup olmadığını göstermektedir. Kruskal Wallis test sonuçlarına göre "UFRS'nin önemi ve uygulanması konusundaki belirsizlik ($\chi^2=8,537$, $p =0.036$)", "UFRS dersi için eğitim materyalleri geliştirilmesi ($\chi^2=11,754$, $p =0.008$)" ve "Müfredatta UFRS ile ilgili ders için yer açılması ($\chi^2=12,342$, $p =0.006$)" önermelerinde

farklı bilgi düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık mevcuttur.

Amerika’da elde edilen sonuçlar ise Türkiye’deki bulguların tam tersi yönündedir. Amerika’daki sonuçlar “Müfredatta dersin açılma zorluğu (%69)”, “Eğitim materyallerinin geliştirilme zorluğu (%44)” ve “Bütçe yetersizlikleri (%39)” şeklinde sıralanmaktadır. Türkiye’de genelde zorlayıcı bir seçenek olmadığı belirtilmiş olup özelde ise bu üç seçeneğin son üç sırada olduğu görülmektedir.

Tablo 11 zorluk derecesiyle ilgili önermeler için UFRS uygulama tecrübesine göre anlamlı farklılık olup olmadığını incelemektedir. Mann Whitney U test sonuçlarına göre “UFRS’nin önemi ve uygulanması konusundaki belirsizlik ($U=780,5$, $p =0.006$)”, “UFRS dersi için eğitim materyalleri geliştirilmesi ($U=890$, $p =0.046$)” ve “Müfredatta UFRS ile ilgili ders için yer açılması ($U=893,5$, $p =0.049$)” önermelerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık mevcuttur. Uygulama tecrübesi olan grubun olmayan gruba göre zorluk derecesi algısı yukarıda belirtilen önermeler için istatistiksel olarak daha yüksektir.

Tablo 11: UFRS Uygulama Tecrübesi-Zorluk Derecesi Mann Whitney U Testi Sonuçları

Önermeler	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
UFRS’nin önemi ve uygulanması konusundaki belirsizlik	780,5	1770,5	-2,761	,006
Öğretim üyelerinin UFRS hakkındaki bilgi düzeyi	955	1945	-1,436	,151
Öğretim üyelerinin değişime karşı tutumları (dirençleri)	1129,5	2119,5	-0,11	,912
Öğretim üyeleri arasında işbirliği (yardımlaşma) sağlanması	1087,5	2077,5	-0,432	,666
Öğrencilere UFRS eğitimi verilmesine ilişkin zamanlama	844,5	1834,5	-2,308	,021
UFRS dersi için eğitim materyalleri geliştirilmesi	890	1880	-1,997	,046
Müfredatta UFRS ile ilgili ders için yer açılması	893,5	1883,5	-1,966	,049
Bütçe yetersizlikleri	1009	1999	-1,055	,291

Tablo 12 muhasebe eğitimi konusunda izlenmesi gereken uygun yol haritası hakkında bazı önermelerin ortalama değerleriyle ilgili sonuçları sunmaktadır. Sonuçlar, Katılmıyorum ve Kararsızım seçeneklerinde yoğunlaşmıştır. Bu durum akademisyenlerin ülkemizdeki muhasebe uygulamalarını düzenleyen yasal mevzuattaki çok başlılıktan etkilendiğini göstermektedir. Katılıyorum cevabına en yakın önermeler "MSUGT ve vergi yasaları ile UFRS'ye eşit oranda ağırlık verilmesi" ile MSUGT ve vergi yasaları ile "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi" ve UFRS'ye eşit oranda ağırlık verilmesi" ifadeleridir. Bu bir anlamda da akademisyenlerin tüm yasal çerçeveye eşit ölçüde yaklaşılması düşüncesinde oldukları şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 12: UFRS Bilgi Düzeyi-Yol Haritası Kruskal Wallis Test Sonuçları

Önermeler	Ort.	Chi-Square	Asymp. Sig.	df
MSUGT ve vergi yasaları ile UFRS'ye eşit oranda ağırlık verilmesi	3,53	4,426	,219	3
MSUGT ve vergi yasaları ile "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi" ve UFRS'ye eşit oranda ağırlık verilmesi	3,45	4,389	,222	3
MSUGT ve vergi yasaları ile "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi"ne eşit oranda ağırlık verilmesi	3,21	2,182	,536	3
MSUGT ve vergi yasalarına oranla UFRS'ye daha fazla ağırlık verilmesi	3,08	3,175	,365	3
UFRS'ye oranla MSUGT ve vergi yasalarına daha fazla ağırlık verilmesi	2,38	2,815	,421	3
Sadece UFRS eğitimi verilmesi	2,36	1,196	,754	3
KGK tarafından yayınlanacak olan "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi" eğitimi verilmesi	2,31	7,767	,051	3

Tabloyla ilgili olarak bir de Kruskal Wallis testi sonuçlarına yer verilmiştir. Sonuçlar sadece "KGK tarafından yayınlanacak olan Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi eğitimi verilmesi ($\chi^2=7,767$, $p =0.051$)" önermesi için farklı bilgi düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığının bulunduğunu göstermektedir.

Amerika’da anket sonuçları hem U.S. G.A.A.P. hem de UFRS’ye ağırlık verilmesi gerektiğini göstermekte olup, ağırlıklı olarak U.S. G.A.A.P. konusuna daha fazla yer verilmesi (%74) seçeneği tercih edilmiştir.

Tablo 13’de görüldüğü üzere, yol haritası ile ilgili önermeler için mesleki tecrübeye göre anlamlı farklılık olup olmadığını incelenmektedir. Kruskal Wallis test sonuçlarına göre sadece “MSUGT ve vergi yasaları ile UFRS’ye eşit oranda ağırlık verilmesi ($\chi^2=11,937$, $p =0.036$)” önermesinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın mevcut olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 13: Mesleki Tecrübe-Yol Haritası Kruskal Wallis Test Sonuçları

Önermeler	Chi-Square	df	Asymp. Sig.
MSUGT ve vergi yasaları ile UFRS’ye eşit oranda ağırlık verilmesi	11,937	5	,036
MSUGT ve vergi yasaları ile “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi” ve UFRS’ye eşit oranda ağırlık verilmesi	6,594	5	,253
MSUGT ve vergi yasaları ile “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi”ne eşit oranda ağırlık verilmesi	7,346	5	,196
MSUGT ve vergi yasalarına oranla UFRS’ye daha fazla ağırlık verilmesi	2,296	5	,807
UFRS’ye oranla MSUGT ve vergi yasalarına daha fazla ağırlık verilmesi	9,67	5	,085
Sadece UFRS eğitimi verilmesi	2,974	5	,704
KGK tarafından yayınlanacak olan “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi” eğitimi verilmesi	7,542	5	,183

Yukarıda değinilen hususların dışında, derslerin eğitim planına dahil edilmesindeki zorluk dereceleri ile muhasebe eğitimi konusunda izlenmesi gereken uygun yol haritası konusunda yapılan diğer Mann Whitney ve Kruskal Wallis testlerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığa rastlanmamıştır. Bu nedenle, konuyla ilgili bu tablolara çalışmamızda yer verilmemiştir. Bunun yanı sıra, aşağıda açıklanan bilgi düzeyini arttırmak için başvurulacak

yolların önem düzeyine ilişkin istatistiksel olarak anlamlı farklılık yaratmayan sonuçlardan da bahsedilmemiştir.

Tablo 14 UFRS'ye ilişkin bilgi düzeyini arttırmak için başvurulacak yolların önem düzeyini ortaya koymaktadır. Akademisyenler tarafından bilgi düzeyini arttırmada en önemli olduğu düşünülen önerme 4,51 ile "UFRS ile ilgili araştırma yapmak ve makale/kitap okumak"tır. Bu önermeyi sırasıyla "UFRS ile ilgili konferans, sempozyum ve çalıştaylara katılmak" ve "Konferanslarda UFRS ile ilgili oturumlara katılmak" önermesi izlemektedir. Anketi cevaplayan akademisyenler, "İnternet üzerinden UFRS ilgili eğitimlere katılmak" önermesini çok önemli görmemektedir. Tablodan çıkan genel kanı, bilgi düzeyini arttırmada önermelerin büyük bölümünün etkili olduğu ancak özellikle konu ile ilgili araştırma yapılması ve konferans, seminer ve çalıştaylara katılımın daha önemli olduğu yönündedir. Amerika'da 2014 yılında yapılan anket sonuçlarına göre ise ilk sırada %61'lik bir değerle konferanslarda UFRS ile ilgili oturumlara katılmak, ikinci sırada ise UFRS ile ilgili konferanslara katılmak yer almaktadır. Sonuçlar birbirine yakın olup Türkiye'de bizzat araştırma sürecine dahil olmanın daha önemli olduğu vurgulanmıştır.

Tablo 14: Bilgi Düzeyini Arttırmak için Başvurulacak Yolların Önem Düzeyi

Önermeler	Ort.
UFRS ile ilgili araştırma yapmak ve makale/kitap okumak	4,51
UFRS ile ilgili konferans, sempozyum ve çalıştaylara katılmak	4,27
Konferanslarda UFRS ile ilgili oturumlara katılmak	4,14
Denetim firmalarının eğitimlerine katılmak/eğitim notlarını okumak	3,99
Konu ile ilgili kurslara katılmak	3,91
İnternet üzerinden UFRS ilgili eğitimlere katılmak	3,60

5. Sonuç ve Öneriler

Muhasebede dünya genelinde ortak bir dil arayışının sonucu olarak ortaya çıkan UFRS'yi benimseyen ülke sayısının özellikle son on yılda hızla arttığı görülmektedir. UMSK'nın verilerine göre günümüzde yaklaşık 130 ülkede özellikle borsaya kote olan şirket-

ler için UFRS zorunlu tutulmakta veya UFRS'ye izin verilmekte ve bu sayının gelecekte daha da artması beklenmektedir. Bu açıdan temel görevlerinden biri, öğrencilerini geleceğin şartlarına hazırlamak olan akademisyenler için UFRS'yi bir şekilde muhasebe eğitim müfredatına dahil etmek kaçınılmaz bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer taraftan, bir çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de UFRS'nin yanında muhasebe uygulamalarını yönlendiren ulusal bir takım yasal düzenlemelerin bulunması; UFRS'nin nasıl ve ne ölçüde müfredata dahil edileceği sorununu doğurmaktadır. Bu kapsamda; mevcut çalışmada UFRS'lerin muhasebe eğitimine dahil edilmeleri konusunda Türkiye'de muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin görüşlerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Toplamda 96 akademisyenin katılımıyla gerçekleştirilen anket çalışmasının sonuçlarına göre; katılımcıların çok büyük bir çoğunluğunun görev yaptığı üniversitelerde UFRS ile ilgili derslerin eğitim müfredatına eklendiği saptanmıştır. Diğer taraftan, UFRS ile ilgili derslerin müfredatına eklenmesinde karşılaşılan güçlükler arasında sırasıyla "UFRS'nin önemi ve uygulanması konusundaki belirsizlik", "Öğretim üyelerinin UFRS hakkındaki bilgi düzeyi" ve "Öğretim üyelerinin değişime karşı tutumlarının" öne çıktığı görülmektedir. Bununla birlikte; UFRS'nin müfredata dahil edilmesindeki en zorlu seçenek olarak ifade edilen "UFRS'nin önemi ve uygulanması konusundaki belirsizlik" önermesinin dahi zorluk derecesinin 5 üzerinden 2,99 ortalamaya sahip olması; katılımcıların genel olarak UFRS'nin müfredata dahil edilmesinde çok büyük zorlukların bulunmadığı görüşünde olduklarına işaret etmektedir.

Öte yandan; akademisyenlerin muhasebe eğitimi konusunda izlenmesi gereken uygun yol haritası hakkındaki görüşleri incelendiğinde; en uygun yaklaşımın MSUGT ve vergi yasaları ile UFRS'ye eşit oranda ağırlık verilmesi olduğu saptanmıştır. Bunun yanında katılımcıların "MSUGT ve vergi yasaları ile Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi ve UFRS'ye eşit oranda ağırlık verilmesi" yaklaşımına da yakın bir oranda katılım gösterdikleri görülmektedir. Bu sonuç bir anlamda, akademisyenlerin tüm yasal çerçeveye eşit ölçüde yaklaşılması gerektiği düşüncesinde oldukları şeklinde yorumlanabilir. Bunun yanında, muhasebe eğitiminde izlenecek uygun yol olarak verilen önermelere katılma açısından en yüksek

ortalama değere sahip olan ilk üç önermenin ortalama değerlerinin (3,53-3,45-3,21) birbirlerine yakın olduğu görülmektedir. Bu açıdan ülkemizde muhasebe uygulamalarını düzenleyen yasal mevzuatta yaratılan çok başlılığın, muhasebe eğitimi veren akademisyenleri zora soktuğunu ve akademisyenlerin müfredatın hangi düzenlemeye göre şekillenmesi gerektiği konusunda net bir düşünceye sahip olmadıklarını söylemek mümkündür. Bu nedenle, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarını düzenleme yetkisine sahip olan kurumlar arasında işbirliğinin sağlanması gerek muhasebe uygulamaları açısından gerekse de muhasebe eğitimi açısından birçok belirsizliği ortadan kaldıracaktır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, N. 2007. Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Mali Çözüm Dergisi* 80: 101-117.
- Aktaş, R. 2013. İlke Temelli Finansal Raporlama Standartları Nasıl Öğretilmeli? TFRS 10-Konsolide Finansal Tablolar Standardı Örneği. *Mali Çözüm Dergisi* 115: 133-168.
- Alali, F. ve L. Cao. 2010. International Financial Reporting Standards-Credible and Reliable? An Overview. *Advances in Accounting* 26(1): 79-86.
- Arsoy, A. P., T. Bora ve S. K. Selimoğlu. 2014. Muhasebe Eğitimindeki Bilgi, Beceri ve Eğitim Tekniklerinin Gerekliliklerine İlişkin Beklentiler: Türkiye'deki Akademisyenlere ve Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* 10(23): 121-136.
- Atabey, N. A., H. Akmeşe ve K. A. Akmeşe. 2014. Awareness Level and Educational Efforts of Academicians Relating to the International Financial Reporting Standards: A Research on Accounting Academicians in Konya. *Procedia Economics and Finance* 15: 1655-1662.
- Aysan, M. A. 2008. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (40): 44-53.
- Barth, M. E. 2008. Global Financial Reporting: Implications for US Academics. *The Accounting Review* 83(5): 1159-1179.
- Carmona, S. ve M. Trombetta. 2008. On the Global Acceptance of IAS/IFRS Accounting Standards: The Logic and Implications of the Principles-Based System. *Journal of Accounting and Public Policy* 27(6): 455-461.
- Carmona, S. ve M. Trombetta. 2010. The IASB and FASB Convergence Process and the Need for 'Concept-Based' Accounting Teaching. *Advances in Accounting* 26(1): 1-5.
- Carvalho, L. N. ve B. M. Salotti. 2012. Adoption of IFRS in Brazil and the Consequences to Accounting Education. *Issues in Accounting Education* 28(2): 235-242.
- Cherry, A. A. ve B. N. Schwartz. 2013. What's The Rush? IFRS, The SEC, and The Pressure on Accounting Instructors to Teach Still More Financial Reporting Rules. *American Journal of Business Education* 6(2): 161-176.
- Cherubini, J., K. Rich, H. Zhu ve A. Michenzi. 2011. IFRS in the General Business Curriculum: Why Should We Care. *The CPA Journal* 81(2): 13-15.
- Clay, M. E. 2013. Incorporating International Financial Reporting Standards: IFRS in the Accounting Curriculum. *Proceedings of the Northeast Business&Economics Association*: 35-39.
- Dalğar, H., Ö. G. İ. Çelik ve Ö. G. M. Mortaş. 2011. Muhasebe Öğrenimi Gören Öğrencilerin TMS/TFRS Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir

- Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 16(1): 217-230.
- Elitaş, C., M. Karakoç ve S. Özdemir. 2011. Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları. *World of IFRS* 6: 1-14.
- Elitaş, C. 2014. Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebenin Genel Kabul Görmüş Temel Kavramları Açısından Durumu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 16(3): 113-126.
- Gökçen, G., B. Ataman, Y. Cebeci, ve H. Cavlak. 2015. Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarındaki Muhasebe Standartları Eğitimi Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Marmara University Social Sciences Institute/Öneri*, 11(44): 121-145.
- Hellmann, A., H. Perera ve C. Patel. 2010. Contextual Issues of the Convergence of International Financial Reporting Standards: The Case of Germany. *Advances in Accounting* 26(1): 108-116.
- Hodgdon, C., S. B. Hughes ve D. L. Street. 2011. Framework-Based Teaching of IFRS Judgements. *Accounting Education* 20(4): 415-439.
- IFRS Foundation (IFRS). <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-the-IFRS-jurisdictional-profiles.aspx> (17.01.2016).
- Jackling, B., P. A. de Lange ve R. Natoli. 2012. Transitioning to IFRS in Australian Classrooms: Impact on Teaching Approaches. *Issues in Accounting Education* 28(2): 263-275.
- Jackling, B., B. Howieson ve R. Natoli. 2012. Some Implications of IFRS Adoption for Accounting Education. *Australian Accounting Review* 22(4): 331-340.
- James, M. L. ve C. Blaszczynski. 2010. Accounting Students' Perceptions of International Financial Reporting Standards. *Journal for Global Business Education* 10: 37-49.
- Jermakowicz, E. K. ve R. D. Hayes. 2011. Framework-Based Teaching of IFRS: The Case of Deutsche Bank. *Accounting Education* 20(4): 373-385.
- Joshi, P. L. ve H. Al-Bastaki. 2002. International Accounting and the Accounting Curriculum: A Survey of the Perceptions of Corporate Chief Accountants from Bahrain. *Meditari Accountancy Research* 10(1): 109-129.
- Joshi, P. L., W. G. Bremser ve J. Al-Ajmi. 2008. Perceptions of Accounting Professionals in the Adoption and Implementation of a Single Set of Global Accounting Standards: Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting* 24(1): 41-48.
- Kamu Gözetimi Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). [http://www.kgk.gov.tr/content_detail-192-1223-yerel-finansal-raporlama-cercevesi-taslagi-kamuoyu-gorusune-acilmistir\(13112015\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-192-1223-yerel-finansal-raporlama-cercevesi-taslagi-kamuoyu-gorusune-acilmistir(13112015).html) (07.12.2015).

- Larson, R. K. ve D. L. Street. 2011. IFRS Teaching Resources: Available and Rapidly Growing. *Accounting Education* 20(4): 317-338.
- Lopes, A. B. 2011. Teaching IFRS in Brazil: News from the Front. *Accounting Education* 20(4): 339-347.
- Needles Jr, B. E. 2010. Accounting Education: The Impact of Globalization. *Accounting Education: An International Journal* 19(6): 601-605.
- Nilsen, K. 2008. On the Verge of an Academic Revolution. *Journal of Accountancy* 206(6): 82-85.
- Ocheni, S. 2015. Perceived Challenges of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption in Nigeria. *Indian Journal of Commerce and Management Studies* 6(1): 7-16.
- Pallant, J. 2005. *SPSS Survival Manual*. 2nd edition. Australia: Allen&Unwin.
- Paul, A. ve E. Burks. 2010. Preparing for International Financial Reporting Standards. *Journal of Finance and Accountancy* 4: 1-8.
- Stoner, G. N. ve A. Sangster. 2012. Teaching IFRS in the UK: Contrasting Experiences from both sides of the University Divide. *Issues in Accounting Education* 28(2): 291-307.
- Şavlı, T. 2014. Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Kamu Gözetimi Kurumunun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle. 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Tan, A., B. Chatterjee ve S. Bolt. 2014. The Rigour of IFRS Education in the USA: Analysis, Reflection and Innovativeness. *Accounting Education* 23(1): 54-70.
- Terzi, S., İ. K. Şen ve B. Solak. 2013. Bologna Sürecinin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Üniversitelerin İşletme Bölümlerinin Ders Programları Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (59): 83-100.
- The American Accounting Association (AAAHQ). http://www2.aaahq.org/IFRS/328179_IFRSFacultySurveydeckPresentation.pdf (02.01.2016).
- Tyrrall, D. ve C. Aggestam. 2011. International Financial Reporting Standards: Expanding Standards, Expanding Geographically, Expanding Literature. *Accounting Education* 20(4): 441-456.
- Vysotskaya, A. ve M. Prokofieva. 2012. The Difficulties of Teaching IFRS in Russia. *Issues in Accounting Education* 28(2): 309-319.
- Yallapragada, R. R. 2012. Incorporating International Financial Reporting Standards into the United States Financial Reporting System: Timeline and Implications. *International Business & Economics Research Journal* 11(3): 283-290.
- Zhu, H., K. T. Rich, A. R. Michenzi ve J. Cherubini. 2011. User-Oriented IFRS Education in Introductory Accounting at US Academic Institutions: Current Status and Influencing Factors. *Issues in Accounting Education* 26(4): 725-750.