

FINANSAL RAPORLAMADA STANDARDİZASYON VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINI ZORLAYAN ÖĞRENME SÜRECİNİN BİLİNÇLİ YETKİNLİK ÖĞRENME MODELİ TEMELİNDE İRDELENMESİ

Prof.Dr. Ercan BAYAZITLI*
Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR**
Arş.Gör. Elif ENSARİ ALPAY***

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2015; 8 (1): 1-31*

ÖZ

Finansal raporlamanın standardizasyonu, günümüz itibariyle genel kabul gören, bu yönüyle gerekliliği ve yararları sıklıkla dile getirilen ancak bütünüyle hayata geçirilemeyen bir olgudur. Bunun birçok nedeni vardır. Bunlardan biri yayınlanan standartların öğrenilmesinde ve etkili bir uygulama sürecinin sağlanmasında karşılaşılan güçlüktür. Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe meslek mensupları bu standartları öğrenmek ve uygulamakla mükelleftirler. Fakat yapılan araştırmalara bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının bu standartları etkili bir biçimde öğrenemedikleri ve/veya uygulayamadıkları göze çarpmaktadır. Bu çalışmanın amacı da meslek mensuplarının; mevcut öğrenme süreçlerinde hangi aşamada olduklarının ortaya çıkarılması ve UFRS’yi öğrenme ve uygulama bağlamında, istenilen seviyeye hızlı ve etkili biçimde ulaşabilmeleri adına bilinçli yetkinlik öğrenme modeli çerçevesinde edinilecek bulguların değerlendirilmesidir. Bu amaçla, online anket yolu ile 121 meslek mensubuna ulaşılmış ve toplanan veriler uygun yöntemler ile analize tabi tutulmuştur. Meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun standartlar hakkında bilinçli fakat yetersiz oldukları ortaya çıkarken, bilincin ve yeterliliğin ancak öğrenim düzeyindeki artış ile sağlanabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

* Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölüm Başkanı, Muhasebe-Finansman ABD öğretim üyesi, baya:itli@politics.ankara.edu.tr

** Ondokuz Mayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölüm Başkanı, Muhasebe-Finansman ABD öğretim üyesi, fsozdemir@gmail.com

*** Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı araştırma görevlisi, elifensarialpay@gmail.com

Anahtar Sözcükler: UFRS, Muhasebe Meslek Mensubu, Öğrenme Süreci, Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli.

JEL Kodları: M480, M410, I250

THE STANDARDIZATION OF FINANCIAL REPORTING AND AN EXAMINATION OF ITS LEARNING PROCESS THAT CHALLENGES ACCOUNTING PROFESSIONALS WITH REGARDS TO COMPETENCE LEARNING MODEL

ABSTRACT

Standardization of financial reporting is a generally accepted phenomenon, and its requirements and benefits are often raised, but this phenomenon could not be comprehensively implemented yet. One of these is having some difficulties about learning the published standards and providing effective implementation process. All over the world as well as in Turkey the accounting professionals are obliged to learn and apply these standards. But when the literature is examined, it has been shown that the accounting professionals can not learn effectively and / or unable to implement these standards. The aim of this study is to reveal that accounting professionals in which stage of existing learning process and, to evaluate the findings to be obtained in the framework of conscious competence learning model in the context of learning and practice in IFRS to reach the desired level quickly and effectively. For this purpose, 121 accounting professionals have been reached with the online survey and the data collected has been analyzed with using appropriate methods. It was found that the majority of accounting professionals be aware of the standards, but incompetence, and also it has been concluded that awareness and competence can be achieved with the increase in education level.

Key Words: IFRS, Turkish Accountants, Learning Process, Conscious Competence Learning Model

JEL Codes: M480, M410, I250

1. GİRİŞ⁶

İşletmeler tarafından yayınlanan finansal tablolar, bilgi kullanıcılarının ve recekleri ekonomik kararlar bakımından önem taşır ve talep edilir. Küreselleşme ile eş zamanlı olarak değişen işletme çevresi; bilgi kullanıcılarının ve bilgi ihtiyaçlarının da değişmesine neden olmuş, finansal raporlama

⁶ Bu çalışma, Elif ENSARİ ALPAY'ın Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD'nda tamamlanmış ve yayınlanmamış "Finansal Raporlamada Standardizasyon Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Öğrenme Süreçlerinin Psikolojik Temelleri" adlı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

da buna bağı olarak ulusal düzeyden çıkıp uluslararası düzeye evrilmeye başlamıştır. Bu evrim, ulusal muhasebe uygulamalarının yanı sıra ikinci bir finansal raporlama sisteminin geliştirilmesi ve uygulanması ile sonuçlanmıştır.

Ulusal muhasebe sistemlerinin öteden beri kullanılageldiği, işleyişin ötesinde öğrenme süreçlerinin ve materyallerinin buna göre yapılandırıldığı bir süreçte, paradigmaları farklı ikinci bir sistemin, var olan sistemin yanı sıra öğrenilmesi ve öğretilmesi de ancak bazı güçlüklerle karşılaşmak suretiyle mümkün olabilmektedir. Bu olgu, literatürde yapılmış birçok araştırma ile kanıtlanmış ve değişimin üzerinde doğrudan etki yarattığı meslek mensupları bakımından ne tür güçlükler yaşandığı ve bu güçlerinin sebepleri yoğunlukla tartışılmış ya da ele alınmıştır. Bunun nedeni bu süreçte en önemli faktör ve arayüzün insan unsuru olması ve standardizasyonun sağlanmasında da asli görevi meslek mensuplarının üstlenecek olmasıdır. Bu bağlamda, muhasebe meslek mensuplarının UFRS'ye geçişe dair psikolojileri (algıları, yargıları, beklentileri, öğrenme becerileri ve isteklilikleri) ile mesleki birikimleri, çalışma biçimleri, iş hacimleri gibi çeşitli etkenler önemli olmaya devam edecektir. Bu çalışmanın amacı da *meslek mensuplarının; mevcut öğrenme süreçlerinde hangi aşamada olduklarının ortaya çıkarılması, UFRS'yi öğrenme ve uygulama bağlamında, istenilen seviyeye hızlı ve etkili biçimde ulaşabilmeleri adına bilinçli yetkinlik öğrenme modeli çerçevesinde edinilecek bulguların değerlendirilmesidir.*

2. FİNANSAL RAPORLAMADA STANDARDİZASYONA DUYULAN İHTİYAÇ

Standart, belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, ölçün, ölçünlü demektir. Bu doğrultuda, finansal raporlama standartları,² muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilir (Elitaş, 2010: 1). Standardizasyon (standartlaştırma) ise bütün ülkelerin tek bir muhasebe yapısına uygun hale getirilmesidir (Fritz ve Lammler, 2003: 34).

Ayrıca standardizasyon kavramı, sıklıkla karşılaşılan harmonizasyon kavramından farklıdır. Harmonizasyon daha çok iki şey arasındaki önemli olmayan farklılıkların giderilmesi ve esnekliğin sağlanmasıdır. Harmonizasyon, standartlar arasında herhangi bir çelişki olmaksızın farklı ülkelerdeki farklı muhasebe standartlarının varlığını öngörür. Buradaki amaç finansal tabloların uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirliğini sağlamak için muhasebe

² Standardizasyonun ilk aşamasında, muhasebede standardizasyon hedefi hakim olduğundan, ilk aşamada geliştirilen standartlar, muhasebe standartları ile anılmıştır. Ancak sonraları standardizasyonun hedefinin finansal raporlama olması yönündeki görüşün hakimiyet kazanması ile standartlar da finansal raporlama standartları adı ile anılmaya başlamıştır. Çalışmada, bütünlük açısından yalnızca "finansal raporlama standartları" kullanılmış, "muhasebe standartları" kullanılmamıştır.

ve finansal raporlama standartlarının uygulanmasında ülkelerarası farklılıkları azaltmaktır (Köse ve Saban, 2005: 145). Standardizasyon ise tüm farklılıkları ve alternatifleri bertaraf ederek her ülkede aynı standartların varlığının ve geçerliliğinin olması anlamındadır (Doupnik ve Perera, 2007: 3-4).

Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç, ilk defa 1959 yılında, uyumlaştırma (standartlaştırma) sürecinin babası olarak anılan Jacob Kraayenhof tarafından yayımlanan bir makalede dile getirilmiştir (Seçgen, 1998: 10). Bu alanda dikkat çeken ikinci gelişme ise Amerika, Kanada ve İngiltere arasındaki muhasebe farklılıklarını gidermek için 1966 yılında Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu (Accountants' International Study Group)'nun kurulmasıdır. Ardından, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'nin kurulması, Avrupa Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) deklerasyonu, Avrupa Birliği (AB)'nin yönergeleri ile Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), ABD Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu (SEC) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'nin gayretleri standardizasyonun sağlanması adına yapılan diğer çalışmalar niteliğindedir.

Literatürde akademik çalışmaların birçoğunda finansal raporlamanın standardizasyonu sürecini destekleyen görüşlere sıklıkla rastlanmaktadır. Bu çalışmalardan Shim ve Siegel (1999), işletmelerde uluslararası ticaret hacmi yükseldikçe, uluslararası ölçekte karar veren yatırımcılara yardımcı olacak uluslararası muhasebe standartlarına gerek duyulduğunu belirtmişlerdir. Nolke (2005), ulusal muhasebe standartlarına göre düzenlenen finansal raporları analiz eden yatırımcının, bu raporları değerlendirmesinin zorlaştığından bahsetmektedir. Gökdeniz (2006), küreselleşme olgusuyla politik, mesleki ve çağdaş gelişmelerin etkisi altında kalan muhasebenin bunlara uyum sağlaması gerekliliğini vurgulamıştır. Bunun da uluslararası muhasebe standartları aracılığı ile ortak bir muhasebe diliyle, sağlanabileceğini belirtmiştir. Kothari ve Borone (2006), sadece ulusal muhasebe standartlarına göre düzenlenmiş finansal raporların yatırımcının alternatif yatırım fırsatlarını değerlendirmesini ve hazırlanan raporların anlaşılabilirliğini güçleştirdiğini vurgulamışlardır. Mustata, Matis ve Bodea (2007), ulusal ve uluslararası muhasebe sistemini etkileyen faktörler değerlendirildiğinde bölgesel farklılıklar, bilginin karşılaştırılmasının gerekliliği ve farklı yatırım fırsatlarının değerlendirilebilmesinin göz önüne alınması gerektiğini bu nedenle ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmasının kaçınılmaz olduğunu dile getirmişlerdir. Melville (2008) tarafından, uluslararası ilişkilerin artması ile tüm işletmeler için tek bir muhasebe standart setinin uygulanması zorunlu kılınarak; ancak bu şartlar altında hazırlanan finansal

raporlar ile işletmenin sürekliliğinin sağlayabileceği vurgulanmıştır. Lantto ve Sahlström (2009), uluslararası muhasebe standartlarına uyum süreci işletmeler için her ne kadar maliyetli bir durum olsa da finansal raporların karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığının ancak bu şekilde sağlanabilir olduğunu belirtmişlerdir. Ankarath, Mehta, Ghosh ve Alkafoji (2010), muhasebe alanında uluslararası düzeyde standartlaşmanın yatırımcılar, kredi verenler, finansal analistler ve diğer finansal bilgi kullanıcıları için önemini ve bu bağlamda dünyada yaygın bir muhasebe setine ihtiyacın olduğunu vurgulamışlardır.

Etkisi küresel çapta hissedilen bazı kötü tecrübeler de standardize edilmiş finansal raporlama sistemine olan ihtiyacın anlaşılmasında önemli bir etken olmuştur. Örneğin, 1997–1998 yıllarında Asya ülkelerinde yaşanan kriz ve 2002’de Amerika’da Enron, WorldCom, Arthur Andersen gibi prestijli şirketlerdeki finansal raporlama skandalları, yatırımcıların sermaye piyasalarına olan güvenlerinin sarsılmasına neden olmuştur (Arı, 2008: 94). 1997 yılının sonlarına doğru, Asya ülkelerinden başlayıp dünya finans piyasasını etkileyen krizin muhtemel nedenlerinden birisi olarak bu ülkelerdeki firmaların aldıkları yüksek risklere karşı, kredi verenlerin bunu fark etmemeleri ve geç önlem almaları gösterilmektedir. Finansal piyasaların alt yapılarının oluşmamış olması ve yatırımcının aydınlatılabilmesi için gerekli muhasebe ilkelerinin düzenlenmemiş olması, Asya’da krizin oluşmasına neden olmuştur. Bu durum kriz ile birlikte yabancı yatırımcının yatırım yapacağı ülkedeki muhasebe standartlarını daha sıkı sorgulama isteğine (Özkök, 2000: 87) ve finansal raporlarının gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığına dair yüksek güvence ihtiyacına sebep olmuştur. Finansal skandallar olarak tarihe geçmiş bu gibi olayların yanı sıra küresel ölçekli vakalar, finansal raporlara olan güveni iyice azaltmış ve çözüm olarak standartların usulsüzlüklere engel olabileceği kanısını doğurmuştur (Ataman ve Özden, 2009: 60).

Ayrıca farklı ülkelerde bulunan işletmelerin ve farklı borsalarda işlem yapan yatırımcıların varlığı da piyasalar yönüyle standardizasyonu gerekli hale getirmiştir. Özellikle 1970’lere kadar işletmelerin ve muhasebe meslek mensuplarının rolü, ulusal hükümetlerin yerel kuralları ile belirlenmekte idi. Daha öncede belirtildiği üzere, 1980’lerde küreselleşme olgusunun kendini göstermesi ile uluslararası ölçekte faaliyet gösteren işletme ve finans kuruluşlarının sayısı artmıştır. Böylece işletmelerin sadece kendi ülke sınırlarında faaliyet göstermeleri yerine diğer ülkelerde de faaliyetleri söz konusu olmuştur (Varıcı ve Özdemir, 2013: 16). Fiili anlamda farklı ülkelerde faaliyet göstermekle beraber farklı borsalarda da belli bir işlem hacmine ulaşılmıştır. Fakat bu durum, muhasebesel birtakım sorunları da beraberinde getirmiştir.

Ülkelerin hali hazırda kullandıkları muhasebe kurallarını bırakıp küresel

çapta geçerliliği olan başka bir sisteme geçişi veya kimi ülkelerin ikinci bir muhasebe sistemi olarak UFRS'yi benimsemeleri elbette kolay bir süreç değildir. Bu zorluğa rağmen, neredeyse dünya genelinde tüm işletmeler ve yatırımcılar, bu geçişi arzulamaktadır. Bu arzunun sebebini aşağıda bahsi geçen bazı çalışmalar açıkça ortaya koymaktadır. Örneğin Barth, Landsman ve Lang (2008), standartlaşmanın muhasebe kalitesine etkisinin olup olmadığını inceleyerek, UFRS öncesi ve sonrası muhasebe kalitesi farklarını ortaya koymuşlardır. Böylece, UFRS'ye uyum sağlayan işletmelerin muhasebe kalitesinde önemli bir gelişme olduğu ortaya çıkarılmıştır. Aynı şekilde, Bhattacharjee ve Hossain'ın (2010) araştırmalarında finansal raporlamanın muhasebe kalitesini etkileyen faktörlere bağlı olduğu belirtilmiş ve UFRS'ye uyumun muhasebe kalitesinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır. Özdemir (2011; 2012), Türkiye'deki halka açık işletmeler yönüyle UFRS'ye geçişin işletme dışı finansal (muhasebe) bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına daha uygun finansal bilgi sağlayıp sağlamadığını ampirik olarak incelemiştir. Sonuçta, UFRS esaslı finansal bilgilerin, piyasa değerini esas alarak verilecek kararlar yönüyle ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ)'ne göre raporlanan finansal bilgilere nazaran daha güçlü olduğunu belirlemiştir. Beke (2011), Macaristan'da yaptığı çalışma ile uluslararası muhasebe standardını uygulayan işletmelerdeki işletme kararı ve yönetim performansını incelenmiştir. Sonuçta, muhasebe sisteminde standardizasyonu sağlayan işletmelerin daha yaratıcı endüstri grubuna sahip olduğu, işletme kazançlarının ve satışlarının da arttığını gözlemlemiştir.

Dünyada ortak bir muhasebe dilinin (ortak standart ve kurallar) uygulanmasının ya da finansal raporlamada standardizasyonun beklenen önemli yararlarından biri, tüm ülkelerde benzer kural ve standartlara göre hazırlanan finansal raporlar için daha düşük işlem maliyetlerine katlanılacak olmasıdır. Diğer bir önemli yarar, finansal raporlardaki kalemlerin ekonomik değerlerinin, tarihi defter değerleri ile değil, güvenilir olarak ölçülebiliyor olması kaydıyla, gerçeğe uygun değeri ile raporlanmasıdır. Standartlaşmanın avantajı olarak gösterilebilecek bir diğer önemli nokta da finansal raporların ve muhasebenin karmaşıklığının azalacak olmasıdır (Wilde, 2010: 162-164). Bunlardan başka, yatırımcıya kaliteli ve şeffaf muhasebe verilerinin sunulması neticesinde, işletmenin gelecekteki finansal performansının önceden daha tutarlı biçimde tahmin edilebilmesi ve finansal kararların hızlı ve doğru alınabilmesini kolaylaştırması da önemli bir yarar olarak nitelendirilmektedir (Iatridis, 2010: 165).

Ayrıca finansal tabloların konsolidasyonunun kolaylaşacak olması, böylece farklı ülkelerdeki portföy yatırımlarının anlamlı ve doğru karşılaştırılabilmesi de önemli yararlardandır. Standartlaşma ile uluslararası menkul kıymet borsalarında yaygın muhasebe uygulamaları aracılığıyla ticaret teşvik

edilecek; yatırımcı sayısı artacak ve işlem maliyetleri azalarak uluslararası yatırım hacmi büyücektir (Ehijeagbon, 2010: 149). Elbette ki, kurumlar kendi faaliyetlerini ve performansını daha sağlıklı bir şekilde ölçerken, finansman ihtiyacı için dış kaynak temininde de önemli rekabet avantajı sağlayacaklardır (Deloitte Academy, 2010).

3. FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞ SÜRECİNDE MESLEK MENSUPLARI

Uluslararası ölçekte finansal raporlama esası geliştirilmesi, doğası gereği, finansal raporlamanın standartlaştırılmasına odaklanan bir çalışma niteliğindedir. Dolayısıyla finansal raporlama standardizasyon, bir hedef olarak da görülebilir. Fakat bu hedefe ulaşmak ifade edildiği kadar kolay değildir. Çünkü finansal raporlamada standardizasyonun sağlanmasında, standartların kendisi kadar, bu standartları uygulayacak olanlar da önem arz etmektedir. Zira finansal raporlama standartlarının, finansal tabloların içeriğini ve şeklini temelden değiştirmenin ötesinde, köklü bir paradigma değişimini de beraberinde getirdiği açıktır. İşte bu değişim karşısında standartları asıl olarak uygulamakla sorumlu olan muhasebe meslek mensuplarının durumları, yaşadıkları veya yaşamaları muhtemel sorunlar, kısacası standardizasyonun uygulamaya dair yansımaları; bir hedef olarak görülen standardizasyona ulaşmayı doğrudan etkileyen faktörler olmaktadır.

Finansal raporlamada standardizasyonun sağlanmasında muhasebe meslek mensupları açısından da önemli avantajlar mevcuttur. Meslek mensupları yüksek kaliteyi hedefleyerek, çok yönlü düşünebilmeyi başaracak ve böylece karar alma süreçlerinde daha fazla söz sahibi olacaktır (Uzay, 2004: 10). Bu sayede muhasebe mesleğinin uluslararası bir statüye kavuşmasının da önü açılmaktadır.

4. UFRS'YE GEÇİŞ VE UYGULAMA SÜRECİNDE KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER

UFRS'ye geçiş ve uygulama sürecinde karşılaşılan güçlükler; eğitim düzeyi, sermaye piyasasının gelişmişlik derecesi, sosyal ve politik faktörler, yasal sistem, ekonomik kalkınmışlık düzeyi, işletme yapıları ve kurumsallık başlıkları altında toplanmaktadır (Çelik, 2012: 54).

Ayrıca UFRS'nin dünyada yaygın bir şekilde uygulanamadığına dair potansiyel sorunlar araştırılmış ve 2004 yılında hazırlanan *Wong Raporu'nda* aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Standartların karmaşıklığı ve yapısı nedeniyle ortaya çıkabilecek anla-

şılabilirlik sorunları,

- Standartları ülkelerin kendi diline çevirmesi konusundaki zorluklar ve bu görev için ayrılacak kaynaklar konusundaki sorunlar,
- Küçük ve orta ölçekli işletmelerin standartları uygulamalarıyla ilgili olarak ortaya çıkacak sorunlar,
- Standartların ülke içerisinde benimsenmesi konusunda karar vericilerin özendirilen ya da tersi yaklaşımları,
- Ülkedeki öğrencilerin ve muhasebecilerin uluslararası standartlar konusunda eğitilmesi sorunları,
- Standartların kabul edilmesi ve uygulanmasında kültürel farklılıktan dolayı ortaya çıkan güçlükler.

UFRS'nin uygulanmasına dair güçlük nedir sorusuna cevap olarak, "standartın anlaşılmasındaki zorluk" ve "standartların teknik/karmaşık bilgiler içermesi" öne çıkmaktadır (Akdoğan, 2007: 113). Standartların anlaşılmasının zor olmasının nedeni olarak, standart setinin tercüme olması gösterilirken, teknik ifadelerin çok olması da, dilinin ağır olmasına neden olmuştur. Standartların bu karmaşık yapısı, finansal tablo hazırlama ve kayıt işlemlerinde meslek mensupları açısından daha fazla çabayı gerektirmiştir (Varıcı, 2009: 284).

Ayrıca ulusal mevzuatta bazı yasal boşlukların olması da standart uygulamalarını güçleştirmektedir. Örneğin, Türkiye'de TFRS'lerde adı geçen değerlendirme yöntemlerinden gerçeğe uygun değer yönteminin uygulaması oldukça zordur (Gönen ve Uğurluel, 2007: 6). Çünkü her türlü mal ve hizmete dair ayrı bir piyasa söz konusu değildir. Bu nedenle standartların uygulanmasında beliren boşlukları dolduracak yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

Türkiye için standartların uygulanması sırasında karşılaşılan bir diğer güçlükte vergi odaklılığıdır. Zira standartlar, vergi kanunlarını uygulama yerine, yatırımcıların beklentilerini karşılama gayesindedir. Bu nedenle, şeffaflığı, esnekliği ve karşılaştırılabilirliği esas almaktadır. Vergi kanunları ise vergi matrahının aşındırılmasının, vergi kaçırmanın önüne geçilmesini hedeflemektedir. Buna göre vergi kanunları açısından yapılan bir değerlendirme sonucunun standartlara göre yapılan bir değerlendirme sonucuna göre farklılık göstermesi olağan bir durumdur (Gönen ve Uğurluel, 2007: 5).

Türkiye ve diğer ülkeler için standartların uygulanması sırasında karşılaşılan bir diğer güçlük de yürürlüğe girmiş olan standartların revize edilerek değiştirilmesidir. Bu durum, finansal tabloların hazırlanmasını ve raporların analiz edilmesini zorlaştıran önemli bir etkidir. Standartın değiştiril-

diği yılda raporlayan işletme için hazırlanması gereken finansal tabloların bu değişiklikten etkilenmemesi için değişikliğin etkili olacağı tarih, ileriki bir tarih olarak belirlenmekte ve yaşanabilecek karmaşa önlenmektedir. Ancak finansal tabloların karşılaştırılabilirliği bu değişikliklerden olumsuz etkilenmektedir. Başka bir ifade ile finansal tablo kullanıcıları için bir standart ile ilgili olarak, farklı versiyonların bilinmesi ve bunun analiz sırasında dikkate alınması gerekliliği ortadadır (Özkan ve Erdener, 2010).

Ayrıca finansal raporlama standartları setini bilen ve uygulama noktasında yeterli olan muhasebe meslek mensuplarının, tüm meslek mensupları içindeki oranının istenilen düzeyde olmaması, standartları uygulama noktasında karşılaşılan bir diğer güçlük olarak gösterilebilir. Özellikle AB müktesebatında, tüm boyutlarıyla uyum gösterecek eğitilmiş insan sayısının artırılması, Türkiye gibi üyelik müzakereleri devam eden ülkeler için zorunlu bir durumdur (Gönen ve Uğurluel, 2007: 5). UFRS'yi bilen ve uygulamada yeterli olan meslek mensubu sayısının artırılması için ilgili kurum ve bireylerin üzerlerine düşen sorumluluğu yerine getirmeleri önemlidir.

5. ÖĞRENMENİN PSİKOLOJİK TEMELİ BAĞLAMINDA BİLİNÇLİ YETKİNLİK ÖĞRENME MODELİ

Öğrenme sözcüğü, Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde, "öğrenmek işi", şeklinde tanımlanmaktadır. Öğrenmek ise, "bilgi edinmek", "bellemek", "yetenek, beceri kazanmak" ve "haber almak" biçimlerinde tanımlanmaktadır. Öğrenme, kendiliğinden gerçekleşen, basit bir durumu veya süreci niteleyebileceği gibi, bazen büyük emeklerin ve özverinin sonucunda gerçekleşen bir durum veya süreci de niteleyebilir. Zira öğrenenlerin kim, öğrenilen şeyin ne olduğu, öğrenenlerin ve öğrenilenin nitelikleri, öğrenme sonucunda ulaşılmaya beklenen eşik düzeyi, öğrenmenin biçimi ve süresi gibi birçok faktör söz konusu olmaktadır.

Öğrenme, nörofizyolojik ve psikolojik temelde ele alınmaktadır. Öğrenme sırasında beyinde kimyasal ve elektriksel birtakım değişiklikler meydana geldiğinden öğrenme, nörofizyolojik bir olgudur. Dolayısıyla sinir sisteminde yeni bağlar kurulur. Öğrenmenin psikolojik bir olgu olması ise insanın bir şey öğrendiğinde, öğrendiği şey ile alakalı her şeyi anlamak ve bilmek istemesi, konu ile ilgili tüm gerçekleri daha önceki algıları ile birleştirip yorumlamaya çalışması, her şeyi göz önünde bulundurarak davranışlarını yeniden yapılandırması ile ileri gelmektedir. Bu nedenle yorumlama, algı ve uyum gibi psikolojinin temel olguları öğrenmede oldukça etkilidir (Akbaba, 2013: 19).

Öğrenme kavramı, literatürde de birçok yazar tarafından incelenmiş ve farklı şekillerde tanımlanmıştır. Kronolojik olarak ele alındığında, Gates ve

diğerleri (1962), Özkalp (2002), Kaya ve Akçin (2002), Gökalp (2005) tanımlarında, ortak yön olarak, öğrenmenin süreç boyutu ve insan ögesine yani öğrenmenin davranışsal yönüne yapılan vurgu öne çıkmaktadır. Zira davranışın, bireyin karakterinden şekil alan, bu nedenle bireyden bireye değişen bir sonuç olduğu ve öğrenme (değişim) süreci ile bağıntısı düşünüldüğünde, sonuca (davranışa) etki eden asıl faktörlerden birinin de bireyin karakteri olduğunu söylemek mümkün olur.

Öğrenme kuramı, bireyin öğrenme sonucunda elde ettiği davranış değişikliğinin nasıl meydana geldiği konusundaki varsayımdır (Işık ve Şenyuva, 2009: 144) Dolayısıyla öğrenmenin hangi koşullar altında oluşacağı ya da oluşmayacağı betimlenerek; düşünce, davranış, değer ve tutumların anlaşılması ve kavranması kuramlar sayesinde sağlanacaktır (Taşocak, 2003: 18). Öğrenmeyi farklı ilke ve bakış açılarıyla açıklayan birçok kuram mevcuttur. İlgili literatür incelendiğinde genel olarak; *Davranışçı Yaklaşım Kuramı*, *Bilişsel Yaklaşım Kuramı*, *Yapılandırmacı Yaklaşım Kuramı*, *İnsancıl/Hümanist Yaklaşım Kuramı* ve *Nörofizyolojik Yaklaşım Kuramı* öne çıkan kuramlar olmuştur.

Öğrenme konusunda ortaya çıkışı 1970'lerin başı olan ve Martin Broadwell tarafından ancak formüle edilen ve gelişimi Amerika'da Gordon Training International (GTI) tarafından sağlanan *Bilinçli Yetkinlik Öğrenme (BYÖ) Modeli* de önemli bir yer tutmaktadır.

BYÖ modeli, öğrenme süreçlerinde, bireyin sahip olduğu beyin tipi, kişiliği, çevresi ve tecrübesi gibi faktörleri bir arada değerlendirmekte, "bilinci (farkındalığı)" temel almaktadır. Literatürde bu modele "*Bilinçli Yetkinlik Döngüsü*"de denilmektedir (Rajah, 2013). Ayrıca bu modelin doğuşunun ve felsefesinin, kesin olmamakla birlikte, Konfüçyüs ve Sokrates'e dayandığı literatürde rastlanılan bilgiler arasındadır (Jones ve diğerleri, 2006: 47).

Günümüze uyarlanarak en son şeklini alan, kişinin öğrenme süreçlerini gösteren BYÖ Modeli, uygulanması kolay, çabuk sonuç veren mantıksal bir yapıya oturtulmuştur (Rajah, 2013). Adından da anlaşılacağı üzere model, bilinç ve yetkinlik bileşenlerinden meydana gelmektedir.

Bilinç sözcüğünün kelime anlamı; bilerek, isteyerek ve ilgili tüm faktörler göz önünde tutularak kişinin harekete geçmesi veya karar alabilmesidir. Bilinç, elde edilen başarı veya başarısızlık deneyimlerinin sonucunda oluşur (Coto, 2009). Yani bir farkındalık durumudur. Buradaki bilinç çeşidi daha çok benlik ile ilişkili olduğundan "*Yansıtıcı Bilinç*" (*Reflective Consciousness*) olarak da ifade edilmektedir.

Modelin tamamlayıcısı konumunda olan ikinci bileşen ise yetkinliktir. Yetkinlik, bir görevi başarılı bir şekilde tamamlayabilme yeteneğidir (Coto,

2009). Bu nedenle yetkinliğe giden yol sırasıyla; bilinç, eğitim (alıştırma), deneyim ve sonrasında yeterlilikten geçmektedir. Bilinçli yetkinlik öğrenme modelindeki yetkinlik, kişinin bilincinde olduğu duruma dair yeterliliğinin olup olmamasıdır.

Bilinçli yetkinlik öğrenme modeli, kişinin bilgi eksikliğinin farkına varması ve üstesinden gelmesi gerektiği hakkında yol gösterir. Birkaç aşamadan oluşan model sayesinde birey öğrenme sürecinde, hangi aşamada olduğunu öğrenip bir üst aşamaya geçmek için ne yapması gerektiğinin farkına varır. Birey için en önemli şey öncelikle durum tespiti yapılabilmesidir. Bu yönüyle model, birey(ler)in nerede olduğunu ve nasıl bir yol izlemesi gerektiği hakkında bireye kılavuzluk eder (Murphy, 2006: 44).

- **Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modelinde Aşamalar**

Bilinçli yetkinlik öğrenme modeli dört aşamalı bir süreci kapsamaktadır. Sırası ile bu aşamalar (Adams, 2012):



Şekil 1: Bilinçli-Yetkinlik Öğrenme Süreci Aşamaları

Doğru bir öğrenme süreci şu aşamaları izlemelidir: İlk olarak bireye öğretilmesi hedeflenen veya bireyin öğrenmek istediği konu hakkında, bireyin bilgi seviyesinin ne olduğu netleştirilmelidir. Konuyu hiç bilmiyorsa, konu ile ilgili farkındalık çalışmaları yapılmalı, ardından eksiklikler tamamlanarak öğrenme süreci tamamlanmalıdır. Eğer konu biliniyorsa; bireyin bilgi aşamasının hangi seviyede olduğu tespit edildikten sonra, yeterli ve tam öğrenmenin yolları araştırılmalıdır. Bilgiye hızlı kavuşma imkânı sağlayan ve öncelikle bireyin kendini tanıması gerektiğini vurgulayan BYÖ Modeli, tanımladığı öğrenme süreci aşamaları ile bunu oldukça uygulanabilir hale getirmiştir.

Birbirlerinin tamamlayıcısı olarak ilerleyen aşamaların biri tamamlanmadan diğerine geçilmemektedir. Örneğin kişi eğer direkt ikinci aşamadan başlıyorsa bunun anlamı zaten birinci aşamayı tamamlamış olmasıdır.

- **Bilinçsiz – yetersizlik aşaması:**

Bilinçsiz-yetersizlik (*unconscious incompetence*) aşamasında olan birey, bilginin varlığından habersizdir. Bu bilgiyi daha önce hiç duymamış bile olabilir. Aslında bireyin durumu, tam anlamıyla, neyi bilmediğini dahi bil-

meyen bir bebek gibidir. Bu nedenle de yetersizdir (Thatchenkery ve Metzker, 2009: 116). Örneğin birey, Almanca diye bir dilin varlığından habersiz ise yani dünyada böyle bir dilin olduğunu bilmiyorsa, bu birey bilinçsizdir. Dolayısıyla Almanca dilini konuşma yeteneği de yoktur. Bu bağlamda birey yetersiz kabul edilmektedir. Bu aşamada olan birey için yapılması gereken, öncelikle bireyin bilgi sahibi olması gereken konu ile ilgili farkındalık yaratmak, ardından eğitimler vererek bilinçlenmesini sağlamak ve son olarak bilgi sahibi olduğu konu ile ilgili yeterli seviyeye gelmesi için çabalamaktır.

- **Bilinçli – yetersizlik aşaması:**

Bilinçli-yetersizlik (*conscious incompetence*) aşamasında olan birey, bilginin varlığından haberdardır. Fakat bilgiyi kullanamamaktadır. Bu aşamadaki en önemli kısım farkındalığın oluşmuş olmasıdır. Nitekim farkındalığın oluşması, öğrenme sürecinin en önemli aşaması olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, bireyin öğrenme sürecinin önemli bir kısmının tamamlandığı kabul edilmektedir. Bu aşamadaki bireyin yapması gereken, motivasyonunu arttırarak çalışmak ve yeterli duruma gelmektir (Rajah, 2013).

Bilinçli-yetersizlik aşaması, Zen Doğu Felsefesindeki “*beginner’s mind*” aşamasına benzetilerek, bireyin beyinin öğrenmeye aç olduğuna, bilgiyi öğrendikten sonra ise uygulamak için aşırı istek duyulacağına inanılır.

- **Bilinçli – yeterlilik aşaması:**

Bilinçli-yeterlilik (*conscious competence*) aşamasında olan birey, bilginin varlığından haberdardır ve bu aşamada bilgi kullanılabilir. Fakat birey bilgiyi kullanabilme noktasında henüz yeterince pratik değildir. Bu nedenle uygulamada bir takım problemlerle karşılaşılabilir ve duraksamalar yaşanabilir. Örneğin, birey Almanca dilinden haberdar (yani Almanca dilinin dünyada birçok yerde konuşulduğunu biliyor) ise bu konuda bilinçli olduğu kabul edilir. Eğer birey, Almanca’yı öğrenmeye başlamış ve konuşabilir hale gelmiş ise bireyin aynı zamanda yeterliliğinden de söz edilebilir. Bireyin yeterliliğinden söz etmek için Almanca’yı ileri düzeyde konuşması gerekmez. Yeterlilikten söz etmek için bireyin biraz dahi konuşabilir hale gelmiş olması kâfidir.

- **Bilinç dışı – yeterlilik aşaması:**

Bilinç dışı-yeterlilik³ (*unconscious competence*) aşamasında olan birey, bilginin varlığından haberdar olduğu gibi, pratikte de bilgiyi iyi bir şekilde uygulayabilmektedir. Kişi bilgiyi kullanırken düşünmediği ya da zihinsel fa-

3 Modelin yapılandırılmasında öne çıkan boyutların bilinç ve yeterlilik olduğu ifade edilmiş idi. Bu iki boyutun durumuna göre dört farklı grup oluşacağı açıktır. Zira modele göre söz konusu olabilecek gruplar; bilinçli-yeterli, bilinçli-yetersiz, bilinçsiz-yetersiz gruplarıdır. Dördüncü grup ise sanılanın aksine bilinçsiz-yeterli grubu değil, bilinç dışı-yeterli grubudur. Bunun nedeninin, bireylerin herhangi bir konuda bilgi sahibi olmadan fikir sahibi olabilmelerinin teorik olarak mümkün olmayacağı düşüncesine dayandığı ifade edilebilir.

aliyette bulunmadığı için sonraki davranış için kendini zorlamaz (Howell ve diğerleri, 1982). Bu aşamada olan birey için “doğuştan yetenekli” söylemi çokça duyulabilir. Örneğin araba kullanılırken kişi neyi ne zaman yapacağını hiç düşünmez. Yol bitince kişiye neler yaptığı sorulduğu takdirde kişi bunu hatırlamayacaktır. Çünkü yaptığı işi o kadar iyi biliyor ve uygulayabiliyordur ki her şey için refleks oluşturmuştur (Peck, 2013). Bu aşama, kişilerin öğrenme sürecinde ulaşmaları istenen en son aşamadır.

• **Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli Matrisi**

Bilinçli yetkinlik öğrenme modelinin özeti niteliğinde olan “Öğrenme Modeli Matrisi”, aşamalar arasındaki farkı anlamak ve aşamalar arasındaki geçişleri ortaya koymak amacıyla oluşturulmuştur. Matris, Tablo 1’de gösterilmektedir (Mackay, 2007):

Tablo 1: Bilinçli-Yetkinlik Öğrenme Matrisi

	YETERSİZLİK	YETERLİLİK
BİLİNÇSİZLİK	<ul style="list-style-type: none"> * Birey, bilgiden habersizdir * Birey, kendi eksikliğinin farkında değildir. * Bireyin öncelikle farkındalığı artırılmalıdır. * Birey, bu aşamayı tamamlar ise diğer aşamalara geçebilir 	<ul style="list-style-type: none"> * Birey bilgiyi çok iyi derecede biliyor ve uygulayabiliyor. * Başkalarına öğretecek kadar pratik ve refleksleri gelişmiştir. Bireyin adeta doğuştan bir yetenek ile geldiğine inanılır.
BİLİNÇLİLİK	<ul style="list-style-type: none"> * Birey, bilgiden haberdardır. * Birey, beceri ve yeteneğini arttırması gerektiğini bilir. * Birey, uygulama yaparak bilinçli yeterli olma amacındadır 	<ul style="list-style-type: none"> * Birey, bilgiden haberdardır. * Haberdar olduğu bilgiyi uygulayabilmektedir. * Birey yoğunlaşmadan uygulamaya geçememektedir. * Birey, uygulamaya yönelik çalışarak bilinç dışı yeterlilik aşamasına geçebilir.

4 aşamalı olan bilinçli yetkinlik öğrenme modelindeki öğrenme süreci aşamalarının özellikleri matriste net bir şekilde görülmektedir.

6. MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDE AMPİRİK ARAŞTIRMA

6.1. Araştırmanın Konusu

Araştırmanın konusu, psikoloji temelli BYÖ modeli yardımıyla muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenme süreçlerinin değerlendirilmesi, bilinç ve yetkinlik yönüyle değerlendirmelerde bulunulmasıdır.

6.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, meslek mensuplarının; mevcut öğrenme süreçlerinde hangi aşamada olduklarının ortaya çıkarılması, UFRS'yi öğrenme ve uygulama bağlamında, istenilen seviyeye hızlı ve etkili biçimde ulaşabilmeleri adına bilinçli yetkinlik öğrenme modeli çerçevesinde edinilecek bulguların değerlendirilmesidir.

6.3. Araştırmanın Önemi

Türkiye'nin ekonomik gelişiminin sağlamasında ve dünya ile bütünleşmesinde bir ön gereklilik olan UFRS'ye geçişin sağlıklı ve sürdürülebilir olması arzu edilen bir durumdur. Bu noktada, UFRS'nin öğrenilmesi ve uygulanabilmesi adına, meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir. Muhasebe mesleğini uluslararası statüye taşıyacak olan UFRS uygulamalarının en kısa zamanda öğrenilmesi ve uygulanabilmesi amacıyla yapılan çalışmalar, bu anlamda önem arz etmektedir. Bu çalışmada da benzer amaç ile hareket edilerek UFRS'nin "öğrenilmesi" ve "uygulanmasının" psikoloji temelinde ele alınmasının önemi vurgulanmıştır.

UFRS'ye ilişkin yapılan birçok çalışmada genel olarak, meslek mensuplarının algı düzeyleri, görüş ve düşünceleri, bilgi düzeyleri incelenmiştir. Fakat UFRS'nin meslek mensupları tarafından öğrenilmesi, meslek mensuplarına nasıl bir katkı sağlayacağı ve doğru eğitim sürecinde neyin ve nasıl olması gerektiği yönündeki çalışmalara pek rastlanmamaktadır. Bu nedenle araştırma, öğrenme psikolojisinde başvurulan BYÖ modeli yardımıyla, meslek mensuplarının öğrenme sürecini ele alan ve bu yönüyle literatüre katkı sağlayan, disiplinlerarası önemli bir çalışma olacaktır.

6.4. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma kapsamında, meslek mensuplarının UFRS'ye ilişkin öğrenme süreci aşamaları, Gordon Training Institution tarafından geliştirilen BYÖ modeli yardımıyla değerlendirilecektir. Öğrenme eylemine en temelden başlayan bu model, öğrenme sürecinin tamamlandığı aşamaya ulaşarak, meslek mensuplarının UFRS'ye ilişkin öğrenme sürecinde hangi aşamada olduklarını ortaya çıkarmaya odaklanmaktadır.

6.5. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmadaki en önemli kısıt, anket uygulanan meslek mensubu sayısına ilişkindir. Çalışma neticesinde ulaşılabilecek sonuçların ülke genelindeki durumu daha belirgin biçimde ortaya koyması, ancak yurt genelindeki veya daha çok sayıdaki meslek mensubuna uygulanan anket ile mümkündür. Bu nedenle araştırmanın evreni yurt genelinde muhasebe mesleğini icra eden meslek mensupları olduğu halde, zaman, emek ve bütçe kısıtları nedeniyle, yurt geneli ölçeğinde bir çalışma yapmak mümkün olmamıştır. Bu nedenle örneklemeye gidilmiştir.

Araştırmanın bir diğer kısıtı da, anket ile toplanan verilerin, kağıt ortamında değil, elektronik olarak gerçekleştirilmesine ilişkindir. Buradaki kısıt, internet üzerinden toplanan anket verilerinin yüz yüze toplananlara göre daha düşük güvenilirlik düzeyine sahip olabileceğidir. Fakat günümüzde, bu sakıncayı önleyecek bir takım prosedürlerin geliştirilmiş olduğu ifade edilebilir.

Son olarak, meslek mensuplarının öğrenme aşamalarında hangi süreçte olduklarına dair yapılan araştırmada, önceden denenmiş ve genel geçerli bir ölçek bulunmaması bir kısıt olarak görülebilir. Bu yüzden önceden yapılmış akademik çalışmalardan hareketle, ölçek geliştirme yoluna gidilmiştir. Ölçeğin genel geçerliliği olmayan yeni geliştirilmiş bir ölçek olması, araştırmanın bulguları açısından bir sınırlılıktır. Literatürde, muhasebe meslek mensuplarını ve standartlarını konu alan çalışmalara bakıldığında, araştırmanın metodolojisine benzer bir yaklaşım uygulayan evvel bir çalışma bulunmadığı, çalışmanın bundan sonraki benzer çalışmalar için başlangıç teşkil edebileceği hususu da yadsınmamalıdır.

6.6. Araştırmanın Sorusu ve Hipotezleri

Araştırmanın sorusu, Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının, standartlaştırılmış bir raporlama sistemi olan UFRS setini öğrenme sürecinde, yaşadıkları zorlukları ortaya koymanın ötesinde, meslek mensuplarının birbirlerine göre öğrenme süreçleri bakımından ne durumda olduklarıdır. Bu amaçla aşağıdaki hipotezler sınanmıştır:

H₁: Meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri ile UFRS'ye ilişkin bilinç ve yeterlilik düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

H₂: Meslek mensuplarının yaş grupları ile UFRS'ye ilişkin bilinç ve yeterlilik düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

H₃: Meslek mensuplarının unvanları ile UFRS'ye ilişkin bilinç ve yeterlilik düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

H₄: Meslek mensuplarının tecrübeleri ile UFRS'ye ilişkin bilinç ve yeterlilik düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

H₅: Meslek mensuplarının çalışma biçimleri, ortalama mükellef sayıları ve mükellefinin olmaması ile UFRS'ye ilişkin bilinç ve yeterlilik düzeyleri arasında anlamlı fark vardır.

6.7. Araştırmanın Yöntemi

6.7.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın evreni, Türkiye'de muhasebe mesleği icra eden meslek mensuplarıdır. Bu çalışmada meslek mensupları, yeni mevzuata uygun olarak, serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) veya yeminli mali müşavir (YMM) olmak üzere iki grupta değerlendirilmiştir. Ancak geri dönüşlerin ve geçerli gözlem sayısının düşük kalması nedeniyle örneklem hacminin belirlenmesinde meslek mensuplarının statüleri bakımından ayrıma gidilmemiş, araştırmanın evreni Türkiye'deki tüm muhasebe meslek mensupları kabul edilmiştir.

Mart 2014 itibarıyla TÜRMOB bünyesindeki ruhsatlı muhasebe meslek mensubu sayıları 76.923 SMMM, 4.275 YMM olarak tespit edilmiştir. Bu sayı toplam 81.198 meslek mensubuna karşılık gelmekte ve araştırmanın evrenini teşkil etmektedir. Bu çalışmada olduğu gibi görece büyük hacimli araştırma evrenlerinde, tüm gözlem birimlere ulaşmak mümkün olmadığından kimi zaman örnekleme başvurulabilmektedir. Örneklem seçiminde, belirli bir örneklem çerçevesi sağlanamamıştır. Bu nedenle gözlemlere ulaşmada çeşitli mesleki internet sitelerinden yararlanılması ve bu siteler üzerinden anket formunun yer aldığı elektronik ortama yapılacak yönlendirmenin uygun olacağı düşünülmüştür. Dolayısıyla örneklem, internet üzerinden anket formunu dolduran meslek mensupları olarak değerlendirilmiş ve belirli bir hata payı ve güven aralığı için, hesaplanan örneklem hacimleri referans alınarak, ulaşılan gözlem sayısına karşılık gelen hata payı ve güven aralığının tespitine gidilmiştir.

Anketlerin geri dönüşüne bakıldığında; toplam cevaplanan anket sayısı 137'dir. Fakat cevaplanan anketlerden geçerli olanlarının sayısı ise 121'dir. Bilinçli yetkinlik öğrenme modelinin uygulamasında bireylerin öğrenme ve yeterliliğine ilişkin net fikirlerinin olması şarttır. Fakat anket sonuçlarına bakıldığında, 16 meslek mensubunun UFRS'ye ilişkin bilinç ve yeterlilikleri konusunda kararsız oldukları saptanmıştır. Nitekim modelin sonuçlarına aykırı olan bu 16 bireyin cevapları araştırma kapsamında analiz dışı bırakılarak 121 meslek mensubu üzerinden analizler yapılmıştır.

Araştırma kapsamında elde edilen toplam 121 geçerli gözlemin, örneklem hacmi olduğu kabul edilmesi durumunda, bu değer % 95 güven aralığında % 8,9'luk bir hata payına karşılık geldiği görülmektedir.⁴

⁴ Bu yönde bir hesaplama için <http://www.surveysystem.com/sscalc.htm> ağ sayfasından yararlanılabilmektedir.

Bu şekilde gerçekleşen örnekleme, literatürde *kolayda örnekleme* adı verilmektedir. Kolayda örnekleme yönteminde, örneklem, kolayca ulaşılabilir birimleri seçmek suretiyle oluşturulur. Örnekleme girmesi arzu edilen birimler, doğru zamanda doğru yerde bulunan, gönüllü katılımcılar arasından yapılır. Bu nedenle olasılıklı olmayan örnekleme teknikleri arasında gruplandırılır.

6.7.2. Araştırmada Kullanılan Verilerin Toplanması

Araştırma kapsamında kullanılan veriler, “anket yöntemi” ile toplanmıştır. Fakat araştırmanın kısıtlarından ötürü anketin yüz yüze değil, elektronik ortamda gerçekleştirilmesi yoluna gidilmiştir.

Araştırmada veri toplamak amacıyla başvuru anket ve toplanan veriler şu aşamalar doğrultusunda yapılandırılmıştır: Anket formu çeşitli kaynaklarda (Kurtuluş, 2011; Sevinç 2010) belirtilen kurallara göre hazırlanarak, formda yer verilen ifadelerin yeterli, açık ve anlaşılır, sade olmasına dikkat edilmiştir. Sorular, mesleğin gelişiminin ötesinde meslek mensuplarının profilini, akademik yönünün yanı sıra meslek örgütü içindeki pozisyonu ile mesleğin ve meslek mensuplarının geleceğini yakından takip eden ve araştırmanın içeriği ve başlığı konusunda yönlendirici olan Muhasebe Profesörü Ercan Bayazıtlı ile yapılan yüzyüze görüşmeler ve yönlendirmeler neticesinde hazırlanmıştır.

Hazırlanan anket, elektronik olarak uygulanmadan önce, Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü ile Samsun SMMM Odası arasındaki protokol kapsamında sürdürülen İşletme Tezsiz Yüksek Lisans programındaki muhasebe meslek mensubu yüksek lisans öğrencilerine, pilot uygulama yapılarak, anketin aksayan ve olası anlaşılma güçlüğü içeren yönleri değerlendirilmiştir. Yapılan bu ön test çalışmasında 15 meslek mensubunun görüşlerinden yararlanılmıştır. Araştırma dâhilinde, katılımcılara yöneltilen anket formunda yer alan sorular 3 bölüm halinde yapılandırılmıştır. İlk bölüm, betimsel bulgu (demografik) sağlamaya dönük 12 sorudan ibarettir. Sonraki bölümler ise istatistiki bulgu sağlamaya yöneliktir. Bu bağlamda ikinci bölümde, bilinçli yetkinlik öğrenme modeli için geliştirilmiş 20 soru bulunmaktadır. Ankete nihai şeklinin verilmesinin ardından, yine Muhasebe Profesörü Ercan Bayazıtlı aracılığı ile muhasebe meslek mensupları tarafından takip edilen çeşitli internet sitelerine, anket formunun yer aldığı elektronik ortamın adresine dair duyuru yapılması talebinde bulunulmuş ve belirlenen zaman dilimi içinde veri toplama aşaması tamamlanmıştır.

6.8. Araştırmanın Bulguları

6.8.1. Demografik Bulgular

Değerlendirmeye tabi tutulan 121 meslek mensubunun demografik bilgileri yönüyle aşağıdaki gibi ayrı ayrı verilmiştir.

- **Cinsiyet değişkeni yönüyle**

Esasen cinsiyet değişkeninin öğrenme veya başarı üzerinde etkili olması⁵ nedeniyle araştırmaya katılanların cinsiyet dağılımı üzerinden bir değerlendirilmede bulunulmadığı halde, anket formunda yine de bu soruya yer verilmiştir. Bunun nedeni, katılan meslek mensuplarının profillerinin ortaya konulabilmesidir. Buna göre sağlanan bulgular Tablo 2'deki gibidir.

Tablo 2: Araştırmaya Katılanların Cinsiyet Dağılımı

	Frekans	%
Erkek	100	83
Kadın	21	17
Toplam	121	100

- **Öğrenim düzeyi değişkeni yönüyle**

Araştırmanın başında meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri ile UFRS'yi öğrenme aşamaları arasında anlamlı bir ilişki olabileceği öngörülerek meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri bilgisi edinilmiştir. Tablo 3'de araştırmaya katılan meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri gösterilmektedir.

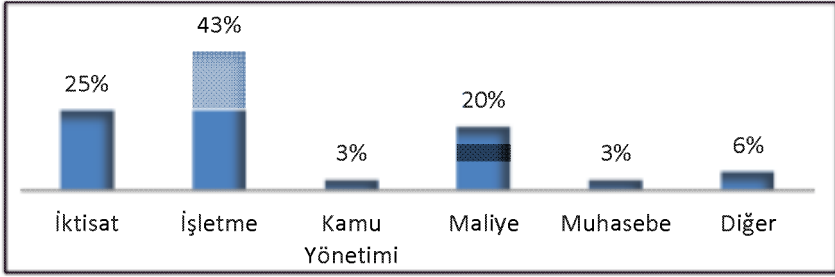
Tablo 3: Araştırmaya Katılanların Öğrenim Düzeyleri

	Frekans	%
Doktora	2	2
Yüksek Lisans	12	10
Lisans	106	87
Önlisans ¹	1	1
Toplam	121	100

- **Mezun olunan bölüm değişkeni yönüyle**

Esasen hem muhasebenin işletmelerin bir temel fonksiyonu gibi görüldüğü hem de muhasebe derslerinin işletme bölümlerinde daha yoğun okutulduğu düşünüldüğünde, muhasebe meslek mensuplarının daha çok işletme bölümü mezunlarından oluştuğu ifade edilebilir. Bu husus, araştırmaya katılan meslek mensuplarının mezun oldukları bölümlere ilişkin dağılım grafiğinde görülmektedir.

⁵ Bakınız: Kılıç, E. ve Karadeniz, Ş. (2004). Cinsiyet ve öğrenme stiline gezinme stratejisi ve başarıya etkisi. *Gazi Eğitim Fakültesi*, (24) 3, 129-146.



Grafik 1: Araştırmaya Katılanların Mezun Oldukları Bölümler

- Yaş grupları değişkeni yönüyle

Meslek mensuplarının yaşı ile öğrenme süreci arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı araştırılmak istenmiş; nitekim araştırmaya katılanların yaş grupları dağılımını gösteren Tablo 4 oluşturulmuştur.

Tablo 4: Araştırmaya Katılanların Yaş Grupları

	Frekans	%
35 ve aşağısı	15	12
36-45 arası (45 dahil)	34	28
46-55 arası (55 dahil)	38	31
56-65 arası (65 dahil)	32	27
66 ve üzeri	2	2
Toplam	121	100

• Unvan değişkeni yönüyle

Tecrübe faktörünün bir göstergesi sayılabilecek unvan değişkeninin UFRS'yi öğrenme ve uygulayabilme noktasında meslek mensupları için etkili olup olmadığı araştırılmıştır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımı Tablo 5'te gösterilmektedir.

Tablo 5: Araştırmaya Katılanların Unvanları

	Frekans	%
SMMM	105	87
YMM	16	13
Toplam	121	100

• Ruhsat alım yılı değişkeni yönüyle

Mevzuat, ilgili yasa ve yönergelerin tarihleri ve olası etkileri göz önüne alınarak gruplandırılan ruhsat alım yılları ile ilgili veriler Tablo 6'da gösterilmektedir.

Tablo 6: Araştırmaya Katılanların Ruhsat Alım Yılları

	Frekans	%
2005 ve öncesi	80	66
2006–2010 arası (2010 dahil)	25	20
2011–2013 arası (2013 dahil)	8	7
2013 ve sonrası	8	7
Toplam	121	100

Tabloda görüldüğü üzere, meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun ortalama 40 yaş ve üzeri olması dolayısıyla mesleki anlamda deneyimlerinin yüksek çıkması beklenen sonuçtur. Tablodaki verilere bakıldığında da 2005 ve öncesinde ruhsat alan meslek mensubu grubunun, tüm meslek mensupları içinde % 66 gibi bir paya sahip olduğu görülmektedir.

- **Çalışma biçimleri ve ortalama mükellef sayıları değişkenleri yönüyle**

Çalışanların bağımlı ya da bağımsız olması, meslek mensuplarının mükellef sayıları ve mükellefi olmama durumu gibi faktörlerin öğrenme sürecine etkisinin araştırılması amacıyla Tablo 7’de meslek mensuplarının çalışma biçimleri ve ortalama mükellef sayıları gösterilmiştir.

Tablo 7: Araştırmaya Katılanların Çalışma Biçimleri ve Ortalama Mükellef Sayıları

	Frekans	%
1–20 arası (20 dahil)	34	28
21–40 arası (40 dahil)	21	17
41–60 arası (60 dahil)	13	11
61–80 arası (80 dahil)	4	3
81–100 arası (100 dahil)	1	1
100’den fazla	4	3
Bağımlı çalışıyorum	31	26
Mükellefim yok ²	13	11
Toplam	121	100

Araştırmaya katılan meslek mensuplarına, demografik sorular haricinde, UFRS ile ilgili eğitim veya seminere katılma durumları, katılmış iseler hangi kurum aracılığıyla olduğu, UFRS’ye ilişkin en son ne zaman eğitim aldıkları ve UFRS ile ilgili hangi kaynaklara sahip oldukları bilgisi de edinilmiştir. Buna göre aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

- **Eğitim/seminere katılma durumu değişkeni yönüyle**

Araştırmaya katılan 121 meslek mensubunun UFRS'ye ilişkin eğitim veya seminere katılımlarının olup olmadığı araştırılarak, katılımları söz konusu ise hangi kurum aracılığıyla katılmış oldukları açık uçlu soru şekliyle sorulmuş ve Tablo 8'deki sonuçlara ulaşılmıştır.

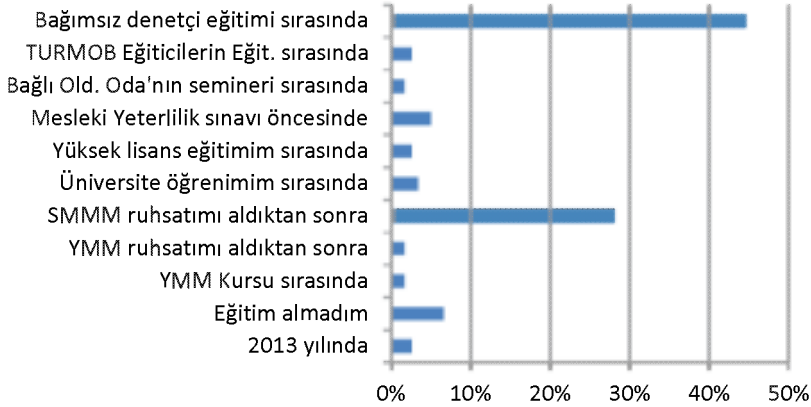
Tablo 8: Araştırmaya Katılanların Eğitim/Seminere Katılma Durumu

Hangi Kurum Aracılığıyla UFRS'ye İlişkin Eğitim/Seminer(ler)e Katıldığı	Meslek Mensubu Sayısı	%
Katılmadım	9	7
Üniversite aracılığıyla	3	2
Özel Eğitim Kurumları (Dershane vb) aracılığıyla	1	1
Bağlı bulunduğum oda veya TÜRMOB kanalıyla	74	61
Bağımsız denetim hizmeti veren şirket aracılığıyla	2	2
Üniversiteler (Sürekli Eğitim Merkezleri) aracılığıyla	15	12
Bağlı bulunduğum oda/TÜRMOB kanalıyla ve Özel Eğitim Kurumları (Dershane vb) aracılığıyla	3	2
Bağlı bulunduğum oda/TÜRMOB kanalıyla ve Üniversiteler (Sürekli Eğitim Merkezleri) aracılığıyla	11	9
Bağlı bulunduğum oda veya TÜRMOB kanalıyla, Üniversiteler (Sürekli Eğitim Merkezleri) aracılığıyla ve Özel Eğitim Kurumları (Dershane vb) aracılığıyla	3	2
Toplam	121	100

Tabloya göre; araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 7 gibi küçük bir oranı konu ile ilgili eğitim veya seminere katılmazken, eğitim alan meslek mensuplarının % 61'inin yalnızca bağlı oldukları oda veya TÜRMOB kanalıyla eğitim aldıkları görülmektedir.

- **Eğitim zamanı değişkeni yönüyle**

Araştırmaya katılan 121 meslek mensubunun UFRS'ye ilişkin en son ne zaman (hangi aşamada) eğitim aldıkları sorusu, açık uçlu şekilde sorulmuş olup; Grafik 2'deki sonuçlara ulaşılmıştır.



Grafik 2: UFRS'ye İlişkin En Son Ne zaman Eğitim Alındığı

Araştırmaya katılanların büyük çoğunluğunun (% 45'i) en son "bağımsız denetçi yetki belgesi eğitimi" sırasında UFRS'ye ilişkin eğitim aldıkları görülmektedir. İkinci büyük çoğunluğu % 28 oran ile "SMMM ruhsatımı aldıktan sonra" diyenler oluşturmuştur.

Eğitim zamanlarına bakıldığında, araştırmaya katılan meslek mensuplarının UFRS'yi öğrenmek için çaba gösterdikleri ve eğitimleri bir zorunluluktan daha çok bir gereksinim olarak gördükleri anlaşılabilir.

• UFRS'ye ilişkin sahip olunan kaynak yönüyle

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının UFRS'ye ilişkin kaynaklarının olup olmadığı; var ise hangi kaynaklar olduğu belirtilmesi istenmiştir. Buna göre hazırlanan soruda belli başlı bazı kaynaklar liste halinde verilerek katılımcılardan işaretlemeleri istenmiş; bunların dışında olan kaynaklar için ise ayrı bir bölüm verilerek yazmaları talep edilmiştir. Anket sırasında, birden çok kaynağı işaretleyenler olduğu gibi sadece bir kaynağı olan veya hiçbir kaynağa başvurmayan anket sonucunda ulaşılan sonuçlar arasındadır. Tablo 9'da meslek mensuplarının sahip oldukları kaynak sayıları gösterilmektedir.

Tablo 9:UFRS'ye ilişkin Kaynak Sayıları

	Meslek Mensubu Sayısı	%
Sadece "bir" çeşit kaynağa başvuranlar	47	39%
"İki" veya "üç" çeşit kaynağa başvuranlar	49	40%
"Üçten fazla" çeşit kaynağa başvuranlar	12	10%
"Hiçbir" kaynağa başvurmayanlar	13	11%
Toplam	121	100%

Tabloda görüldüğü gibi araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 89'unun (108 kişi) UFRS'ye ilişkin en az bir kaynağa sahip olduğu görülmektedir. % 11 gibi ufak bir oranda (13 kişi) ise hiçbir kaynağa başvurmeyen meslek mensupları vardır.

Kaynak çeşitleri incelendiğinde çıkan sonuçlar ise 121 meslek mensubun yaklaşık %30'u "standartlara ilişkin örneklerle yer verilen kitaplara" sahiptir. Geri kalan kısım, "standartların yayımlanan orijinal metinlerine", "standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere" ve "standartları konu alan bilimsel makalelere" sahiptir.

6.8.2. İstatistiksel Bulgular

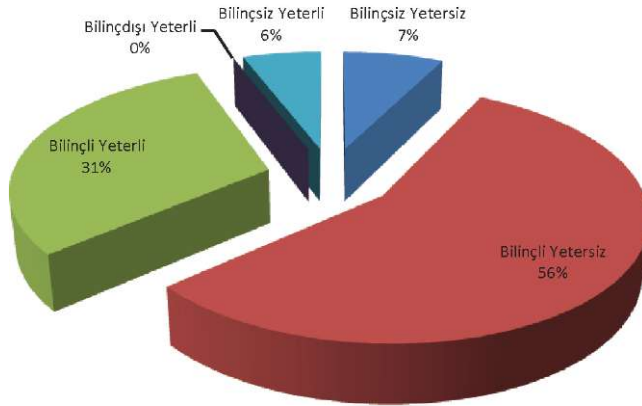
Bilinçli yetkinlik öğrenme modeli için geliştirilen ölçeğin güvenilirlik analizi, Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10: Güvenilirlik Analizi

Cronbach's Alpha	Soru Sayısı
.818	20

Tabloya göre, bilinçli yetkinlik öğrenme modeline dair uygulamada, hazırlanan 20 soru için % 82'lik bir güvenilirlik sağlanmıştır. Geliştirilen ölçeğin güvenilirlik düzeyinin yüksek çıkması tatmin edicidir.

Geliştirilen ölçek doğrultusunda bilinçli yetkinlik öğrenme modeli meslek mensuplarını Grafik 2'deki gibi gruplandırmıştır.



Grafik 3: Meslek Mensuplarının Bilinç ve Yeterlilik Durumları

Grafiğe göre, meslek mensuplarının % 56'sı bilinçli-yetersiz, % 31'i bilinçli-yeterli, % 7'si bilinçsiz-yetersizdir. Bilinç dışı-yeterli olan meslek mensubu ise yoktur. Fakat modelde olmamasına rağmen araştırma sonucunda ortaya çıkan bir grup vardır ki, o da "bilinçsiz-yeterli" meslek mensubu grubudur. Bu grupta yer alanların oranı % 6 olarak belirlenmiştir.

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 6'sında, UFRS'ye ilişkin bilinç seviyelerinin çok düşük olması ya da hiç olmaması söz konusu iken; UFRS uygulamalarında kendilerini yeterli görmeleri teorik olarak anlamlı ve açıklanabilir bir durum değildir. Zira belirlenen bu durum, meslek mensuplarından bazılarının standartlar konusunda bilgi sahibi olmadıkları halde, kendilerini standartları uygulayabilme noktasında muktedir gördükleri şeklinde yorumlanabilir.

• Ki-Kare Analizleri

Demografik değişkenlerin bazı spesifik değişkenlerle birlikte değişimini göstermek amacıyla Ki-kare analizlerinden yararlanılmıştır. Bilinçli yetkinlik öğrenme modeli kapsamında test edilen hipotez sonuçları aşağıdaki gibidir:

- H_2 ($p=0,536$), H_3 ($p=0,927$), H_4 ($p=0,475$), H_5 ($p=0,532$) hipotezleri reddedilmiştir. Çünkü bu testlerde p değerleri $>0,05$ 'dir.
- Buna karşın H_1 hipotezi (p değeri $=0,032$; $p < 0,05$ olduğundan) kabul edilmiştir.

Buna göre;

i) Meslek mensuplarının yaş grupları ile UFRS'ye ilişkin bilinç-yetkinlik düzeyleri arasında anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

ii) Meslek mensuplarının unvanları ile UFRS'yi ilişkin bilinç-yetkinlik düzeyleri arasında anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

iii) Meslek mensuplarının tecrübeleri ile UFRS'yi ilişkin bilinç-yetkinlik düzeyleri arasında anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

iv) Meslek mensuplarının çalışma biçimleri, ortalama mükellef sayıları ve mükellefinin olmaması ile UFRS'ye ilişkin bilinç-yetkinlik düzeyleri arasında anlamlı fark olmadığına ulaşılmıştır.

v) Bunlara karşın, meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri ile UFRS'ye ilişkin bilinç-yetkinlik düzeyleri arasında anlamlı fark olduğu ortaya çıkarılmıştır. H_1 hipotezi ile ilgili ki-kare analiz sonucu, Tablo 11'de gösterilmektedir.

Tablo 11: Öğrenim Düzeyleri ile Bilinç Arasındaki Kikare Testi Anlamlılık Sonucu

	p Değeri	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık Düzeyi (Çift Yönlü)
Öğrenim Durumu	8,775	3	0,032

Öğrenim ve bilinç-yetkinlik durumu değişkenlerinin birlikte değişimi incelendiğinde meslek mensuplarının öğrenim düzeyi arttıkça UFRS'ye ilişkin bilinçlerinin oluştuğu sonucuna varılmış; bu da öğrenim düzeyi ile bilinç arasındaki pozitif ilişkiyi doğrulamıştır.

7. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Disiplinlerarası yapılan çalışmalar, incelenen konuya farklı bakış açıları getirdiği gibi araştırma sonuçlarının ortaya çıkarılmasında tek bir alanda düşünme ve değerlendirmeyi de ortadan kaldırır. Nitekim bu tarz çalışmaların yararlı olacağı düşünülmektedir. Bu amaç doğrultusunda yola çıkılan çalışmada, psikoloji biliminden yararlanarak muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenme süreçleri "bilinçli yetkinlik öğrenme modeli" çerçevesinde değerlendirilmiştir. Türkiye'de ulusal GKGMİ siteminin yanı sıra UFRS'nin uygulanması hususu, muhasebe meslek mensuplarını yakından ilgilendirdiğinden çalışmaya akademisyenlerin, meslek mensuplarının ve ilgili kurum ve kuruluşların ilgi duyacağı düşünülmektedir.

Meslek mensuplarının UFRS alt yapılarının olması, konuya olan ilgilerinin yüksek olması ile sağlanacağından UFRS'yi öğrenmeleri için çaba harcamaları gerekmektedir. İlgili ve çaba faktörlerinin kişiden kişiye değişmesi, meslek mensuplarının da UFRS ile ilgili bilinç ve yeterlilik düzeylerinin farklı olmasına neden olmuştur. Bu bağlamda, araştırmaya katılan meslek mensuplarının UFRS ile ilgili farklı öğrenme aşamalarında olmalarının nedenleri araştırılmış ve aşağıdaki bulgular ortaya çıkarılmıştır:

- Dörde ayrılmış öğrenme süreci içinde, UFRS'ye ilişkin bilinç dışı-yeterli olan meslek mensubuna rastlanmamıştır. Bilinç dışı yeterli olma durumu, kişinin bilgiyi özümsemiş ve başka bir şahsa öğretebilecek kadar yeterli seviyede bilgiyi kullanabilmesi ve uygulayabilmesi durumudur. Ayrıca bir konu hakkında bilinç dışı-yeterli seviyeye ulaşabilmek için eğitim, kaynak, ilgi gibi faktörler tek başına ya da tamamı ile yeterli olmayıp, uzun süreli tecrübe ile mümkün olabilmektedir. Nitekim Türkiye'de UFRS uygulamalarının 2006 yılından itibaren başlamış olması, 2013 yılında belli şirketler açısından zorunlu kılınmasıyla ülkemizde UFRS uygulamalarının halen yeni bir sistem olarak değerlendirilmesi yanlış olmayacaktır. Bu nedenle ülkemizde halen yeni sayılabilecek UFRS uygulamaları konusunda, araştırma öncesi, bilinç dışı-yeterli meslek mensubu sayısının "çok az" olabileceği tahmin edilmiştir. Nitekim araştırmaya katılan 121 meslek mensubundan hiçbiri bilinç dışı yeterli seviyesinde çıkmamıştır.
- UFRS'ye ilişkin bilinçli olan meslek mensupları, 121 meslek mensubunun % 87'sini oluşturmaktadır. Meslek mensuplarının bilinç düzeylerinin

yüksek çıkmasının en önemli nedeni, araştırmaya katılanların %50'sinin bağımsız denetçi yetki belgesi eğitime katılma seviyesinde olmaları ile ilişkilendirilebilir. Nitekim bu eğitime katılanların % 92'sinin bilinçli çıkması yadsınamaz.

- UFRS'ye ilişkin bilinçli olan meslek mensuplarının ortak özelliği, daha çok bağlı buldukları oda veya TÜRMOB kanalıyla eğitim ve seminerlere katılmış olmaları; ikinci olarak tercih ettikleri kurum ise üniversitelerin sürekli eğitim merkezleri olarak göze çarpmaktadır. Aynı şekilde bilinçli olan grupta en çok tercih edilen UFRS'ye ilişkin kaynaklar; standartlara ilişkin örneklerle yer veren kitaplar ve standartların yayımlanan orjinal metinleri şeklindedir.
- UFRS'ye ilişkin bilinçli-yeterli olan grubun; etkili biçimde öğrenmeyi gerçekleştirememiş diğer gruplara göre niteliksel farklılıklarının olabileceği düşünülerek, bu gruptaki meslek mensupları incelenmiştir.
- Buna göre bilinçli-yeterli olan 37 meslek mensubunun % 86'sı lisans mezunu olup geri kalan kısmı yüksek lisans mezunudur. Büyük çoğunluğunun 46-65 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Yarısından fazlası ruhsatını 2000 ve öncesi yıllarda almıştır. % 60'nın ortalama mükellef sayısı 20 civarındadır. % 84'ü SMMM olan bilinçli-yeterli meslek mensuplarını diğer gruplardan ayrılan en önemli özellik ise diğer gruplarda UFRS'ye ilişkin hiçbir kaynağa başvurmayan meslek mensubuna rastlanmış iken; bu grupta herkesin en az 1 tane UFRS'ye ilişkin kaynağının olmasıdır. Bunun dışında bağlı bulunduğu oda veya TÜRMOB kanalıyla eğitimlere katılım oranının yüksek olduğu (% 54), çoğunlukla en son alınan eğitimin bağımsız denetçi yetki belgesi eğitimi olduğu dikkat çekmektedir.
- Araştırmada, en yüksek çoğunluğu oluşturan UFRS'ye ilişkin bilinçli-yetersiz grubunun niteliksel özellikleri incelenerek yetersiz olma nedenleri ile ilgili varsayımda bulunulmuştur.
- Bilinçli-yetersiz olan 68 meslek mensubunun; % 87'si lisans, geri kalan kısmı yüksek lisans ve doktora mezunudur. Çoğunluğunun 36-45 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Ruhsat alım zamanlarına bakıldığında sırasıyla, 2001-2010 arası alanlar ile 2000 ve öncesinde alanlar çoğunluğu oluşturmaktadır. Meslek mensuplarının % 57'si bağımsız olarak çalışmaktadır. %88'i SMMM'dir. UFRS'ye ilişkin hiçbir kaynağa başvurmayan meslek mensubu oranı % 12'dir. Bilinçli olmalarına rağmen UFRS'ye ilişkin herhangi bir kaynağa sahip olunmaması beklenmeyen bir sonuç iken, UFRS'ye ilişkin yeterliliklerinin eksik olması bu nedene bağlanabilir. Ayrıca, bağlı bulunduğu oda veya TÜRMOB kanalıyla eğitimlere katılımın yüksek olduğu (% 65), bağımsız denetim yetki belgesi eğitime katılım oranının ise % 49 olduğu gözlemlenmiştir. Burada dikkate değer bir husus da grubun % 49'unun ba-

ğimsiz denetçi yetki belgesi eğitimine katılmış olmasına karşın, yeterliliklerinin istenen düzeyde olmamasıdır.

- Son olarak, araştırmada sayıca az, fakat öğrenme sürecinin henüz en alt basamağında olan UFRS'ye ilişkin bilinçsiz-yetersiz çıkan meslek mensuplarının öğrenme sürecinde, diğer aşamalara geçebilmeleri için öncelikle bilinçlenme konusunda gerekli özveride bulunmaları gerektiği ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

Adams, L. (2012). Learning a new skill is easier said than done. *Gordon Training International*. Retrieved May 23, 2014, from <http://www.gordontraining.com/free-workplace-articles/learning-a-new-skill-is-easier-said-than-done/>

Akbaba, S. (2013). *Psikolojik danışma ve sınıf ortamlarında öğrenme psikolojisi*. 6. Baskı, Ankara: Pegem.

Akdoğan, N. (2007). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının uygulama süreci, sorunlar, çözüm önerileri, *Mali Çözüm Dergisi*, S 80, 101-117.

Ankarath, N., Mehta, K. J., Ghosh, T.P. & Alkafoji, Y. A. (2010). *Understanding IFRS fundamentals: International Financial Reporting Standards*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Arı, M. (2008). *Finansal raporlamada güvenilirlik*. Bursa: Ekin

Ataman, B. ve Özden, E. A. (2009). Tek Düzen Hesap Planına göre hazırlanan finansal tabloların UFRS'ye uyarlanması ve rasyo yöntemi ile analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S 44, 59-73.

Barth, M. E., Landsman, W. & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, No. 3, 467-498.

Bhattacharjee, S. & Hossain, S. (2010). Determinants of financial reporting outcomes following IFRS adoption-implications for Bangladesh. *The Bangladesh Accountant*, January – March, 10-19.

Beke, J. (2011). International business accounting standardization and Hungarian practice. *International Business Research*, Vol. 4, No. 1, 125-132.

Coto, *Conscious decision-making in occupational therapy practice* (2009). Toronto.

Çelik, E. (2012). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nin varlıkların değerlendirilmesi hususunda getirdiği yenilikler: serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilgi düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma*. Doktora Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Deloitte Academy (2010). KOBİ'lere dış pazarlarda rekabet avantajı. Deloitte academy haberleri içinde. Erişim: 10 Temmuz 2010, <http://www.deloitteacademy.com.tr:9999/Pages/DeloitteAcademyHaberleri.aspx>

Doupnik, T. S. & Perera, H. (2007). *International accounting*. New York: McGraw Hill.

Ehijeagbon, A. A. (2010). The adoption and implementation of International Financial Accounting Reporting Standards (IFRSs): Evaluation of the roles of key stakeholders in Nigeria, *AAU JMS*, Vol. 1, No.1, 147-158.

Elitaş, C. (2010). *Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları üzerine yorumlar ve örnek uygulamalar*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Fritz, S. & Lammler C. (2003). *The International Harmonisation Process Accounting Standards*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Linköping Universitet, İsveç.

Gates, A. I. et al. (1962). *Eğitim psikolojisi*. Necmi R. Sarı (çev.). Ankara: Milli Eğitim Basımevi.

Gökalp, N. (2005). Öğrenme ve etkin öğrenme, *Journal of İstanbul Kültür University*. (1), 1-8.

Gökdeniz, A. Ü. (2006). *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

Gönen, S. ve Eğürluel G. (2007). Türkiye'de uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) uygulamalarına geçişte karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri, *Vergi Dünyası Dergisi*, S 316, 229-236.

Howell, W. C., Alluisi E.A., Dunnette M.D & Fleishman, E.A. (1982). *Human performance and productivity*. V 2, New Jersey: Erlbaum

Iatridis, G. (2010). IFRS adoption and financial statement effect: the UK case. *International Research Journal of Finance and Economics*, Issue: 38, 165-172.

Işık, B. ve Şenyuva, E. (2009). Öğrenme kuramları ve hemşirelik eğitimine yansımaları. *İ.Ü. F.N. Hem. Derg.* (17) 2, 144-150.

Jones J., Jenkin M. & Lord S., (2006). *Developing effective teacher performance*. London: SAGE Publications.

Kaya, H. ve Akçin, E. (2002). Öğrenme biçimleri / stilleri ve hemşirelik eğitimi, C.Ü. Hemşirelik Yüksek Okulu Dergisi, 2(6), 31-35

Kothari, J. & Borone, E. (2006). Financial accounting an international approach. Harlow: Prentice-Hall

Köse, Y. ve Saban, M. (2005, Haziran). Global Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler ve Gelişmeler. 24. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muğla Üniversitesi, Muğla.

Kurtuluş, K. (2011). *Araştırma Yöntemleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Lantto, A. M. & Sahlström, P. (2009). Impact of international financial reporting standard adoption on key financial ratios. Account and Finance, Vol: 49, 341-361.

Mackay, A. (2007). Motivation, ability and confidence building in people. UK: Elsevier Ltd.

Melville, A. (2008). *International financial reporting: a practical guide*. Second Edition, Harlow: PrenticeHall.

Mustata, R. V., Matis, D. & Bodea, G. (2007), The Impact of globalization on regulations and accounting system: dimensioning and quantification. *Munich Personal RePEc Archive*, Retrieved May 05, 2014 <http://mpa.ub.uni-muenchen.de/6214/>

Murphy, M. (2006, November). *Are you aware of your knowledge needs?* Retrieved March 15 2014, from <http://www.cadalyst.com/management/lesson-plans-conscious-competence-5908>

Nolke, A. (2005), Introduction to the special issue: the globalization of accounting standards. *Business and Politics*, V. 7, Issue: 3.

Özdemir, F. S. (2011). *Finansal raporlama sistemlerinin bilginin ihtiyaca uygunluğu açısından değerlendirilmesi: IMKB şirketlerinde finansal başarısızlık tahminleri yönüyle bir uygulama*. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Özkalp, E. (2002). *Davranış bilimlerine giriş*. Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayınları.

Özkan, S. ve Erdener, E. (2010). Finansal raporlama standartlarına göre hazırlanmış finansal tabloların analizinde dikkat edilmesi gereken özellikli alanlar, TMMOB Bildirileri 12, (ss. 1-18) içinde. Erişim: 18 Haziran 2014, http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BİLDİRİLERİ/serdar_ozkan_ece_erdener.doc.

Özkök, S. (2000). Avrupa birliğine üye ülkeler arasında muhasebe standartlarını uyumlaştırma çalışmaları. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S 2, 87-93.

Peck, M. (2013). *The Four Stages of Learning*, Retrieved November 9, 2013, from <http://www.vanishlive.com/2013/09/29/the-four-stages-of-learning/>

Rajah, P. (2013, October). The competence cycle of learning. *Rainmakers*. Retrieved December 10, 2013, from <http://www.rainmakerfiles.com/2013/10/19/the-competence-cycle-of-learning/>

Seçgen, B. (1998), Uluslararası muhasebe uyumlaştırma çalışmaları ve Türkiye muhasebe standartları ile uyumu. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Sevinç, B. (2010). *Survey araştırması yöntemi*. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri. 7. Bölüm, 245-286.

Shim, J. K. & Siegel, J. G. (1999), *Financial accounting*, Second Edition, New York: McGraw-Hill.

Taşocak, G. (2003). *Hasta eğitimi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Basım ve Yayımevi.

Thatchenkery, T. & Metzker, C. (2009). *Appreciative Intelligence*. San Francisco: Berrett-Koehler Publishers.

Uzay, Ş. (2004). 21. Yüzyılın başında muhasebe mesleğini etkileyen gelişmeler ve geleceğe yönelik değerlendirmeler (ss. 1-15) içinde. Erişim: 3 Nisan 2014, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_23_06_2004.pdf

Varıcı, İ. (2009). Uluslararası finansal raporlama standartlarına (UFRS) uyum aşamasında etkisi olan faktörlerin incelenmesi: Avrupa ve Amerika Kitası ülkeleri üzerine bir araştırma. C 27, S 2, 279-296.

Varıcı, İ. ve Özdemir F. S. (2013). Uluslararası finansal raporlama standartlarına yönelişin kültür bağlamında değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, S 119, 15-42.

Wilde, O. (2010). The impact of the adoption of International financial reporting standards on the legal profession. *Houston Business and Tax Law Journal*, Vol: X, 140-165.

Ek: Anket Soruları

1) Demografik Sorular**Cinsiyetiniz?**

Kadın Erkek

Doğum Yılıınız?**Öğrenim Durumunuz?**Lise Yüksek Lisans
Önlisans Doktora
Lisans**Mezun Olduğunuz Okul****Mezun Olduğunuz Bölüm****Unvanınız?**

SMMM YMM

Ruhsat Alın Yılıınız?**Ortalama Mükellef Sayınız?**Bağımlı Çalışıyorum 41-60 arası
Mükellefim Yok 61-80 arası
1-20 arası 81-100 arası
21-40 arası 100'den fazla**Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS'ye) ilişkin en son ne zaman eğitim aldınız?**Eğitim almadım SMMM ruhsatımı aldıktan sonra
Lise öğrenimim sırasında YMM ruhsatımı aldıktan sonra
Üniversite öğrenimim sırasında Bağımsız denetçi yetki belgesi eğitimi sırasında
Staj başlatma sınavı öncesinde
Mesleki yeterlilik sınavı öncesinde Diğer.....**UFRS ile ilgili eğitim veya seminere katıldınız mı? Katılmış iseniz hangi kurum aracılığıyla olduğunu ışaretleyiniz.**Katılmadım Özel Eğitim Kurumları (Dershane vb) aracılığıyla
Bağılı bulunduğum oda veya TÜRMOB kanalıyla Diğer.....
Üniversiteler (Sürekli Eğitim Merkezleri) aracılığıyla**UFRS ile ilgili kaynaklardan hangi veya hangilerine sahipsiniz? (birden çok maddeyi ışaretleyebilirsiniz)**Standartların yayımlanan orjinal metinlerine Standartları konu alan lisansüstü tezlere
Standartlara ilişkin örneklere yer veren Standartları iyi bilen tanıdıklara
kitaplara Hiçbir kaynağa başvurmuyorum.
Standartları konu alan bilimsel makalelere Diğer.....
Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere**Bağımsız denetçi yetki belgesi için hangi üniversitenin eğitimlerine katıldınız?**

II) Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli Kapsamında Hazırlanan Anket Soruları

Lütfen aşağıda yer alan ifadeleri okuyunuz ve bu ifadelere ne derece katıldığınıza ilişkin görüşünüzü “kesinlikle katılmıyorum”dan “kesinlikle katılıyorum”a doğru uzanan ölçek üzerinde belirtiniz.	Kesinlikle	Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle	Katılıyorum

- 1) Tekdüzen'den Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS)'na geçilmesi muhasebeciye ilave hiçbir somut katkı sağlamaz.
- 2) Tekdüzen ile UFRS Seti arasında farklılık olduğunu düşünmüyorum.
- 3) UFRS'nin Türk Muhasebe Sistemine uygun olduğunu düşünmüyorum.
- 4) Meslek mensuplarının tamamının UFRS'de uzman olması gerekmediğinden, UFRS uygulamalarını öğrenmeleri bir zorunluluk olmamalıdır.
- 5) Tekdüzen muhasebe sistemi muhasebecinin de devletin de ihtiyacını karşılamaya yeterli olduğundan UFRS'ye gerek olduğunu düşünmüyorum.
- 6) Finansal raporlarda sunulan bilginin kalitesini düşündüğümde, UFRS'ye dayalı finansal tabloları daha nitelikli buluyorum.
- 7) UFRS biçimsel yapı, kapsam ve içerik bakımından Tekdüzene göre daha güçlüdür.
- 8) Tekdüzen, vergi için muhasebe ihtiyacını karşılarken; UFRS bilgi için muhasebeye daha çok hizmet etmektedir.
- 9) UFRS'ye göre raporlanan finansal bilgilerin daha nitelikli ve kaliteli olacağını düşünmekteyim.
- 10) UFRS'nin Tekdüzenden farklı olarak ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünü de dikkate alması vergisel açıdan daha gerçekçi bir ortam hazırlayacaktır.
- 11) UFRS'yi yeterince öğrenebildiğimi düşünmüyorum.
- 12) UFRS uygulamaları konusunda eğitim aldığım halde, hala sıkıntılarım/eksiklerim olduğunu düşünüyorum.
- 13) UFRS'yi yeterince öğrenebilmem için iyi bir eğitim almam gerektiğini düşünüyorum.
- 14) Tekdüzene olan hâkimiyetimin, UFRS'yi öğrenmemi zorlaştırdığımı düşünüyorum.
- 15) Kaynaklarda yer verilen UFRS'ye ilişkin uygulama örneklerini kavramakta zorlanıyorum.
- 16) Mükellefimin UFRS'yi ilk defa uygulayacak olması durumunda Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardını (TFRS 1'i) mevcut bilgilerimle rahatlıkla uygulayabilirim.
- 17) UFRS'ye göre raporlanmış finansal tabloları da Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre raporlanmış finansal tablolarda olduğu gibi kolaylıkla analiz edebilirim.
- 18) UFRS'ye göre raporlanmış finansal raporların bağımsız denetiminde görev alabilirim.
- 19) Meslektaşlarım, UFRS konusundaki sıkıntılarında bana danışırlar.
- 20) Kendimi UFRS uygulamaları ve raporlama konusunda meslektaşlarıma eğitim verebilecek yeterlilikte görüyorum.