



**ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**FİNANSAL RAPORLAMADA STANDARDİZASYON VE
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ÖĞRENME
SÜREÇLERİNİN PSİKOLOJİK TEMELLERİ**

Yüksek Lisans Tezi

Elif ENSARİ ALPAY

Danışman:

Yrd.Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

SAMSUN, 2014

**ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**FİNANSAL RAPORLAMADA STANDARDİZASYON VE
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ÖĞRENME
SÜREÇLERİNİN PSİKOLOJİK TEMELLERİ**

Yüksek Lisans Tezi

Elif ENSARİ ALPAY

Danışman:

Yrd.Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

SAMSUN, 2014

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım Yüksek Lisans tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

25/07/2014

Elif ENSARİ ALPAY

TEZ KABUL VE ONAYI

Elif ENSARİ ALPAY tarafından hazırlanan “Finansal Raporlamada Standardizasyon ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Öğrenme Süreçlerinin Psikolojik Temelleri” başlıklı bu çalışma, 25/07/2014 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oy çokluğuyla başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza

Başkan : Yrd.Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Üye : Yrd.Doç.Dr. İdris VARICI

Üye : Yrd.Doç.Dr. Erdal YILMAZ

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

__/__/__

Enstitü Müdürü

ÖZET

FİNANSAL RAPORLAMADA STANDARDİZASYON VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ÖĞRENME SÜREÇLERİNİN PSİKOLOJİK TEMELLERİ

Elif ENSARİ ALPAY

Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans, Temmuz 2014

Danışman: Yrd.Doç.Dr.Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), 2005 yılından bu yana halka açık şirketler tarafından zorunlu olarak uygulanmaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nin yürürlüğe girmesi ile kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan, genel amaçlı finansal tablolar hazırlayan işletmelerin de standart temelli raporlama yapmaları gündeme gelmiştir. Bu gelişmelere rağmen, UFRS, neredeyse tüm muhasebe meslek mensupları tarafından istenilen düzeyde öğrenilmemiş ve uygulanamamıştır. UFRS’nin tam öğrenil(e)memesi ve uygulanamamasının birçok nedeni olabilir. Bu nedenlerden birinin “öğrenme” unsuru ile ilişkili olduğu düşünülmektedir. Dolayısıyla bu çalışmanın amacı, meslek mensuplarının UFRS’ye ilişkin mevcut öğrenme sürecinde, hangi aşamada olduklarının ortaya çıkarılması ve öğrenme stillerinin güçlü ve zayıf yönlerinin bilinmesiyle UFRS’yi öğrenme ve uygulama noktasında istenilen seviyeye ulaşmalarını sağlamaktır. Bu bağlamda, online anket yolu ile 121 meslek mensubuna ulaşılmıştır. Meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun UFRS hakkında *bilinçli yetersiz* oldukları ve *özümseyen* öğrenme stiline sahip oldukları ortaya çıkarılmıştır. Bu çalışma, psikoloji ve muhasebeyi birlikte ele aldığından disiplinlerarası bir çalışma niteliğindedir. Bu nedenle, standartlardan sorumlu olan kurum ve kuruluşlar tarafından çalışmanın incelenmesinde yarar vardır.

Anahtar Sözcükler: UFRS, Muhasebe Meslek Mensubu, Öğrenme Süreci, Öğrenme Stili

ABSTRACT

STANDARDIZATION OF FINANCIAL REPORTING AND PSYCHOLOGICAL FOUNDATIONS OF LEARNING PROCESSES OF TURKISH ACCOUNTANTS

Elif ENSARİ ALPAY

Ondokuz Mayıs University, Institute of Social Sciences

Business Administration, M.A., July 2014

Advisor: Ass.Prof.Dr. Fevzi Serkan OZDEMİR

International Financial Reporting Standards (IFRSs) have been applied in Turkey by public companies since 2005. After the new Turkish Commercial Code being affected, the requirement of IFRSs based reporting in terms of small and medium-sized entities (SMEs), which do not have public accountability, and have to publish general purpose financial statements for external users, has been raised. Despite these developments, IFRSs have not been learned and applied at desired level by almost all of Turkish accountants. There can be expressed varied reasons why the accountants face with problem while they are learning IFRS. In literature, these reasons are mostly related with the subject of learning issue. Therefore, the purpose of the study is assessing Turkish accountants' learning processes of IFRSs and in order to reach the desired level about learning, their strengths and weaknesses of learning styles have been showed. In this scope of purpose, an online survey has been conducted with 121 members of the accounting profession. It has been brought out that the majority of members of profession are *conscious incompetence* about IFRS and learning styles are usually *assimilator*. Because of accounting and psychology getting together, the study is interdisciplinary work in essence. Thus, it will be useful if institutions/organizations who are responsible for standards have viewed this study.

Key Words: IFRS, Turkish Accountants, Learning Process, Learning Style

ÖNSÖZ

Disiplinlerarası yapılan çalışmalar, incelenen konuya farklı bakış açıları getirdiği gibi araştırma sonuçlarının ortaya çıkarılmasında tek bir alanda düşünme ve değerlendirmeyi de ortadan kaldırır. Bu nedenle akademik çalışmalarda disiplinlerarası incelemeler, oldukça önem arz etmektedir. Bu amaç doğrultusunda yola çıkılan çalışmada, psikoloji biliminden yararlanarak muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenme süreçleri “bilinçli yetkinlik öğrenme modeli” ve “yaşantısal öğrenme modeli” çerçevesinde değerlendirilmiştir. Türkiye’de ulusal Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI) siteminin yanı sıra UFRS’nin uygulanması hususu, muhasebe meslek mensuplarını yakından ilgilendirdiğinden çalışmaya akademisyenlerin, meslek mensuplarının ve ilgili kurum ve kuruluşların ilgi duyacağı düşünülmektedir.

Yüksek Lisans çalışmamın gerçekleştiği zaman zarfında, yol gösteren, tavsiye ve eleştirileriyle çalışmama ve bana önemli katkıları olan, her aşamada desteklerini esirgemeyen saygıdeğer Hocam, Sayın Yrd.Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR’e teşekkürlerimi sunarım.

Yüksek lisans eğitimim süresince değerli bilgilerinden istifade ettiğim OMÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü hocalarıma teşekkürlerimi sunarım.

Anket sorularının oluşturulmasında desteklerini esirgemeyen, fikirleriyle çalışmama yön veren kıymetli Hocam Sayın Yrd.Doç.Dr. İdris VARICI’ya ve Sayın Yrd.Doç.Dr. Cem GENÇOĞLU’na teşekkürlerimi sunarım.

Kıymetli arkadaşlarım, Arş.Gör. Arzu ALACALAR’a, Arş.Gör. Melike ŞENTÜRK’e, Sinan ŞENTÜK’e, Ezgi BİLGİN’e ve Gizem YÜCE’ye bu süreçteki desteklerinden dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Benimle her daim yakından ilgilenen Sayın Dr. Nazlı AYYILDIZ TURAN'a ve eşi Sayın Murat TURAN'a teğekkürlerimi sunarım.

Hayatım boyunca sevgilerini benden esirgemeyen, her zaman yanımda olan canım ailem annem Ender ENSARİ, babam M. Halit ENSARİ, ağabeyim Eyüp ENSARİ ve kuzenim Egehan YILDIRIM'a teğekkürlerimi sunarım.

Ayrı geçirdiğim her zamanı anlayışla karşılayan, tez süreci boyunca istediğim her an yardımını benden esirgemeyen sevgili eşim Kerem ALPAY'a sonsuz teğekkürlerimi sunarım.

25/07/2014

Elif ENSARİ ALPAY

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
GRAFİKLER LİSTESİ.....	x
TABLolar LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

STANDARDİZASYON VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞİMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1	Finansal Raporlamada Standart Temelli Yaklaşımın Ortaya Çıkışı.....	3
1.2	Finansal Raporlamada Standardizasyonun Önemi	9
1.3	Finansal Raporlamada Standardizasyondan Beklenen Yararlar.....	10
1.4	Finansal Raporlamada Standardizasyondan Sorumlu Kurum ve Kurullar..	13
1.4.1	UFRS Vakfı	14
1.4.1.1	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu	16
1.4.1.2	Standart Yorumlama Komitesi	17
1.4.1.3	Mütevelli Heyeti	17
1.4.1.4	İzleme Kurulu	17
1.4.2	Danışma Konseyi	17
1.5	Finansal Raporlamada Standardizasyona Katkı Sağlayan Kurum ve Kuruluşlar	18
1.5.1	Standardizasyona Doğrudan Katkı Sağlayan Kurum ve Kuruluşlar	18
1.5.1.1	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu	18
1.5.1.2	Uluslararası Finansal Muhasebe Federasyonu	19
1.5.1.3	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü	19
1.5.1.4	Avrupa Birliği	20
1.5.2	Standardizasyona Dolaylı Katkı Sağlayan Kurum ve Kuruluşlar	22
1.5.2.1	Birleşmiş Milletler	22
1.5.2.2	Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu	22
1.5.2.3	Avrupa Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü	23
1.6	Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci	23
1.7	Finansal Raporlamada Standardizasyonun Bugünkü Durumu	25
1.7.1	Dünya’da Standardizasyonun Bugünkü Durumu	25
1.7.2	Türkiye’de Standardizasyonun Bugünkü Durumu	27

1.8	Finansal Raporlamada Standardizasyon ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler	31
-----	---	----

İKİNCİ BÖLÜM

ÖĞRENME SÜRECİNİN PSİKOLOJİK TEMELLERİ: BİLİNÇLİ YETKİNLİK ÖĞRENME MODELİ VE YAŞANTISAL ÖĞRENME MODELİ

2.1	Öğrenme ve Öğrenme Stili Kavramları.....	40
2.1.1	Öğrenme Kavramı.....	40
2.1.2	Öğrenme Stili Kavramı	42
2.2	Öğrenme Stili Modelleri.....	43
2.2.1	Carl Jung'un Psikolojik Tipler Kuramı	44
2.2.2	Gregorc'un Öğrenme Stilleri Modeli.....	44
2.2.3	Felder ve Silverman'ın Öğrenme Stilleri Modeli	45
2.2.4	Kolb'un Yaşantısal Öğrenme Modeli	46
2.3	Öğrenme Stiline Uygun Öğrenmenin Yararları	47
2.4	Öğrenmeye İlişkin Yaklaşım Kuramları	48
2.4.1	Davranışçı Yaklaşım Kuramı.....	49
2.4.2	Bilişsel Yaklaşım Kuramı	50
2.4.3	Yapılandırmacı Yaklaşım Kuramı	51
2.4.4	İnsancıl/Hümanist Yaklaşım Kuramı.....	52
2.4.5	Nörofizyolojik Yaklaşım Kuramı	53
2.5	Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli	54
2.5.1	Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli'nin Ortaya Çıkışı.....	54
2.5.2	Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modelinin Önemi	56
2.5.3	Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modelinin Aşamaları	56
2.5.3.1	Bilinçsiz - Yetersizlik	57
2.5.3.2	Bilinçli - Yetersizlik	57
2.5.3.3	Bilinçli - Yeterlilik	58
2.5.3.4	Bilinçdışı - Yeterlilik	59
2.5.4	Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli Matrisi	59
2.6	Yaşantısal Öğrenme Modeli	60
2.6.1	Yaşantısal Öğrenme Modelinin Boyutları	60
2.6.2	Yaşantısal Öğrenme Modeline Göre Öğrenme Stilleri.....	61
2.6.3	Yaşantısal Öğrenme Modeline İlişkin Literatür	66

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINI ÖĞRENME SÜREÇLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK AMPİRİK ARAŞTIRMA

3.1	Araştırmanın Konusu	70
-----	---------------------------	----

3.2	Araştırmanın Amacı.....	71
3.3	Araştırmanın Önemi	72
3.4	Araştırmanın Kapsamı	73
3.5	Araştırmanın Kısıtları	73
3.6	Araştırmanın Sorusu	74
3.7	Araştırmanın Yöntemi	74
3.7.1	Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi.....	74
3.7.2	Araştırmada Kullanılan Verilerin Toplanması	76
3.8	Araştırmanın Bulguları	78
3.8.1	Betimsel Bulgular	78
3.8.2	Modellere İlişkin İstatistikî Bulgular.....	85
3.8.2.1	Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeline İlişkin Bulgular	89
	3.8.2.1.1 Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli Uygulamasında Güvenilirlik Analizi 89	
	3.8.2.1.2 Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli Uygulamasında KiKare Analizleri	90
3.8.2.2	Yaşantısal Öğrenme Modeli Uygulamasına İlişkin İstatistikî Bulgular	91
	3.8.2.2.1 Yaşantısal Öğrenme Modeli Uygulamasında Güvenilirlik Analizi .	92
	3.8.2.2.2 Yaşantısal Öğrenme Modeli Uygulamasında Korelasyon Analizleri	93
	3.8.2.2.3 Yaşantısal Öğrenme Modeli Uygulamasında Ki-Kare Analizleri....	96
3.8.2.3	Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli ve Yaşantısal Öğrenme Modeli Çerçevesinde Edinilen Bulguların Birlikte Değerlendirilmesi	100

SONUÇ..... 102

KAYNAKÇA..... 107

EKLER..... 119

EK- 1: Eğitim Zamanı ve Eğitimin Alındığı Kurum Frekans Tablosu	119
EK- 2: Muhasebe Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (SM-SMMM).....	123
EK- 3: Öğrenim Durumu ile Bilinç Değişkeninin Birlikte Değişimi	129
EK- 4: Normallik Testi	130
EK- 5: Son Yıllarda Meslek Mensupları Üzerinde Gerçekleştirilen ve Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını Konu Alan Çalışmalar	131
EK- 6: Anket Formu	140

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1-1: Standardizasyondan Sorumlu Temel Kurum ve Kurullar	13
Şekil 1-2: UFRS Vakfı'nın ve Uluslararası Standartların Gelişimi	16
Şekil 2-1: Kolb'un Öğrenme Stilleri Diyagramı	62
Şekil 2-2: Kolb'un Öğrenme Stilleri Modeli	66
Şekil 3-1: UFRS'ye İlişkin En Son Ne zaman Eğitim Alındığı.....	84
Şekil 3-2: Meslek Mensuplarının Bilinç ve Yeterlilik Durumları	86

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 3-1: Araştırmaya Katılanların Mezun Oldukları Bölümler	80
Grafik 3-2: Öğrenme Stilleri Envanteri Analiz Diyagramı.....	95

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 2-1: Davranışçı, Bilişsel ve Yapılandırmacı Öğrenme Yaklaşımlarının Karşılaştırılması	52
Tablo 2-2: Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Matrisi	60
Tablo 2-3: Kolb'un Öğrenme Stilleri, Öğrenme Biçimleri ve Öğrenme Yolları.....	65
Tablo 3-1: Araştırmaya Katılanların Cinsiyet Dağılımı	79
Tablo 3-2: Araştırmaya Katılanların Öğrenim Düzeyleri	79
Tablo 3-3: Araştırmaya Katılanların Yaş Grupları	81
Tablo 3-4: Araştırmaya Katılanların Unvanları	81
Tablo 3-5: Araştırmaya Katılanların Ruhsat Alım Yılları	82
Tablo 3-6: Araştırmaya Katılanların Çalışma Biçimleri ve Ortalama Mükellef Sayıları	82
Tablo 3-7: Araştırmaya Katılanların Eğitim/Seminere Katılma Durumu.....	83
Tablo 3-8: UFRS'ye ilişkin Kaynak Sayıları	85
Tablo 3-9: Güvenilirlik Analizi.....	89
Tablo 3-10: Öğrenim Düzeyleri ile Bilinç Arasındaki Kikare Testi Anlamlılık Sonucu.....	91
Tablo 3-11: Öğrenme Stilleri Bileşenlerinden Elde Edilen Puanların Güvenilirlik Katsayıları	92
Tablo 3-12: Öğrenme Stilleri Puanlarının Ortalama ve Standart Sapmaları	93
Tablo 3-13: Öğrenme Biçimleri Puanları Arasındaki Spearman Korelasyon Katsayıları	94
Tablo 3-14: Meslek Mensuplarının Öğrenme Stillere İlişkin Frekans Dağılım Tablosu.....	95
Tablo 3-15: Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli ve Yaşantısal Öğrenme Modeli Birleşimi.....	100

GİRİŞ

Şirketlerin mali bilgilerinin en doğru, güvenilir ve şeffaf şekilde finansal tablo okuyucularına sunabilmesi; yatırımcıların ise talep ettikleri tüm bilgilere zaman harcamadan, en az maliyetle ulaşabilmesi, hedeflenen ve istenen bir durumdur. Başka bir ifadeyle, ideal yatırım ortamı için tüm dünyada aynı standartların geçerli olduğu, bu yolla açık, anlaşılır, şeffaf finansal bilgilerin üretildiği ve raporlandığı bir sistemin tesis edilmesi gerekmektedir. Arzu edilen bu ideal yatırım ortamına ulaşmak için muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarındaki uyumlaştırma, yakınsama dolayısıyla daha geniş anlamda standardizasyon olarak adlandırılan çalışmalar halen sürdürülmektedir. Ülkelerin büyük çoğunluğu Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Seti'ni kabul etmiş ya da etme sürecine girmiş ve uyumlaştırma çalışmaları büyük ölçüde tamamlanmıştır. Öte yandan Amerika Birleşik Devletleri (ABD) de 2002 yılında imzalanan Norwalk Anlaşması ile US GAAP ile UFRS arasındaki yakınsama çalışmalarına devam etmektedir.

Türkiye'de Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler (hisse senetleri teşkilatlanmış borsalarda işlem gören şirketler ile bankalar, finans kuruluşları ve halka açık olduğu kabul edilen diğer şirketler) 2005 yılından itibaren UFRS'ye göre finansal raporlama yapma zorunluluğu altına girmiştir. Fakat diğer şirketler finansal raporlamalarını ulusal muhasebe mevzuatına göre devam ettirmiştir. Bilindiği gibi yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK), 01 Temmuz 2012'de yürürlüğe girmiş ve şirketlerin günlük faaliyetlerinin finansal tablolarda nasıl vücut bulacağı ile ilgili yeni düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre 1 Ocak 2013'ten itibaren, tüm sermaye şirketleri yasal defterlerini UFRS ile özdeş TMS'ye göre tutmak zorundadır. Şirketler topluluğu için konsolidasyon ve konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü getirilmiştir. Orta ve küçük ölçekli işletmeler ise KOBİ/TFRS'yi uygulayabilecektir.¹ Bunların yanı sıra, şeffaflık, sorumluluk, hesap verilebilirlik ilkelerinden oluşan kurumsal yönetim ilkelerinin Türk Ticaret hayatında bir yönetim felsefesi olarak

¹ 4 Kasım 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/3834 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre KOBİ'ler için UFRS'nin uygulama kararı henüz yoktur.

benimsenmesi ile yasal defterlerin ve finansal tabloların uluslararası denetim standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre bağımsız denetiminin yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla gerek her türlü işletmenin; gerekse işletmelerin finansal bilgi üretiminde çalışan mali müşavirlerinin, UFRS bazlı finansal raporlamayı bugün değilse bile yarın mutlak suretle ve başarılı bir biçimde öğrenmeleri ve uygular hale gelmeleri gerekmektedir.

Bir ülkenin ulusal muhasebe sisteminden UFRS'ye geçiş ve bu yöndeki standartlaştırma çabaları ekonomi, zaman ve en önemlisi insan kaynağı bakımından, ilgili ülkenin altyapı çalışmalarını tamamlamasını gerektirir. Bu süreçte en önemli faktör de arayüz konumunda olan insan unsurudur. 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 önem arz etmektedir.

Çalışma kapsamında, öncelikle finansal raporlamada, standardizasyon² ve muhasebe standartlarının gelişimi hakkında literatür incelemesi yapılmış; standardizasyona dair bilgiler üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde, muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenme sürecinin psikolojik temelleri incelenmiştir. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise ampirik olarak Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenme süreçlerini değerlendirmeye yönelik bir araştırmaya yer verilmiştir.

² Çalışmada, "UFRS'ye geçiş" yerine "finansal raporlamada standardizasyon" kavramına bilinçli olarak öncelik verilmiştir. Bunun nedeni, "UFRS'ye geçiş" in ülkeler bazında bir çalışma, buna karşın "finansal raporlamada standardizasyon" un "UFRS'ye geçiş" i de kapsayan ve tüm dünyada ortak bir muhasebe dili yaratma yönündeki tüm çalışmaları içeren bir kavram olarak düşünülmesidir.

BİRİNCİ BÖLÜM

STANDARDİZASYON VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞİMİ HAKKINDA

GENEL BİLGİLER

1.1 Finansal Raporlamada Standart Temelli Yaklaşımın Ortaya Çıkışı

Standart, belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, ölçün, ölçünlü demektir. Bu doğrultuda, finansal raporlama standartları,³ 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 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).

³ 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.

Bir işletmenin muhasebe faaliyetlerinde, bilginin kaydı, kayıt edilen bilginin değerlendirilmesi, elde edilen sonuçların ilgili çıkar gruplarına raporlanması gibi işlevler, önceleri ülkelerin kendi muhasebe usul ve esasları ile yapılagelmiştir. Ülkeden ülkeye farklılık gösteren bu durum, zamanla muhasebe biliminin gelişmesi, özellikle, sınır ötesi ticari faaliyetlerin artması ve teknolojik gelişmelerin muhasebe uygulamalarına yansması ile bireysel olarak her ülkenin kendi muhasebe usul ve esaslarına göre hazırlanan finansal raporların ihtiyaca uygunluğunu ve ekonomik kararlardaki yeterliliğinin sorgulanmasına neden olmuştur. Ülkeden ülkeye farklılık arz eden uygulamalar, raporlama kurallarını çeşitlendirmiş; dolayısıyla her ülkeye münhasır ilke veya kurallar oluşmuştur (Bostancı, 2002: 2). Farklı ilke veya kurallara sahip olan ülkelerde, ticari faaliyette bulunan işletmeler, her bir ülkenin kendi muhasebe uygulamalarına göre finansal raporlar hazırladığından, bu işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olması beklenemez. Ayrıca raporlamanın yapıldığı ülke dışında, raporlanan işletmenin yatırım yapmakta zorlanması, sermaye piyasalarından fon toplamada güçlüklerle karşılaşılması ve ikinci bir raporlama esasına göre yeniden raporlamaya yönelmesi, her şeyden önce maliyetlerin de artması anlamına gelmektedir (Sağlam, 2001: 12). Oysa teknolojinin hızla gelişmesi ile ticaretin ve iletişimin ivme kazanması, dolayısıyla sınırların kalkarak ekonomik ve sosyal anlamda küreselleşmenin yaygınlaşması, finansal raporların benzer şekilde hazırlanarak değerlendirilmesi gereksinimini doğurmuştur. Bu da ancak muhasebede uluslararası geçerliliği olan ortak bir dil ile gerçekleşebilecektir (Bostancı, 2002: 2). Muhasebe alanında bu anlamda bir ortaklık sağlanmaz ise tam anlamıyla küresel bir dil söz konusu olmayacak ve çeşitli güçlükler yaşanmaya devam edecektir.

Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç, ilk defa 1959 yılında, uyumlaştırma (standartlaştırma) sürecinin babası olarak anılan Jacob Kraayenhof tarafından yayımlanan bir makalede dile getirilmiştir (Seçken, 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) deklarasyonu, 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.

Standardizasyonun gerekliliğini vurgulayan birçok akademik çalışma da bu sürece katkı sağlamıştır. Bu çalışmalardan bazıları şunlardır:

- 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 sağlanabileceği 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.

Standardizasyonun sağlanmasının gerekliliği, etkisi küresel çapta hissedilen kötü tecrübeler ile de anlaşılmıştır. 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).

Farklı ülkelerde bulunan işletmelerin ve farklı borsalarda işlem yapan yatırımcıların varlığı da 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. Örneğin, New York Menkul Kıymetler Borsası'na 1993 yılında ilk Alman firması olarak başvuran Daimler Benz, Almanya'da uygulanan standartlar doğrultusunda hazırladığı finansal tablolarını Amerikan sistemiyle uyumlaştırmak için 6 ay gibi bir zamana ihtiyaç duymuştur. 1993 yılı sonu itibariyle Almanya'da uygulanan standartlara göre, firma 615 milyon Alman Markı kar etmiş iken; Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)'ne göre 1,8 milyon Alman Markı zarar etmiştir (Özkök, 2000: 87). Bir diğer örnek olarak, "Uluslararası Halka Arzlar Raporu" nda belirtildiği üzere, hem İMKB'ye hem de New York Menkul Kıymetler Borsası'na hisse senetleri kote edilmiş olan Turkcell, 2000 yılının ilk 9 aylık döneminde iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye'de 3. çeyrek itibariyle 23,7 milyon TL zarar açıklayan Turkcell, Amerikan Borası'nda 157,8 milyon TL kar açıklamıştır. Görüldüğü gibi, ülkelerin kendi siyasal, kültürel ve ekonomik yapılarına göre oluşmuş ve yerleşmiş olan muhasebe ilkelerinin birbirinden farklı olması, en başta, farklı ilkeler doğrultusunda hazırlanmış ve raporlanmış finansal sonuçları yorumlamak durumunda olan yatırımcıları zor duruma sokmuştur. Çünkü yatırımcı tarafından yatırım yapılması düşünülen işletme, bir ülke standartlarına göre zarar ederken, diğer ülke standartlarına göre kar etmektedir (İbiş ve Özkan, 2006: 26). Her ülkenin kendisine ait uygulamaların olması, yatırımcının tüm bu uygulamalara hakim olmasının imkân dâhilinde olmaması gibi nedenler, finansal raporlamada standart temelli yaklaşım ihtiyacını derinleştirmenin ötesinde, bu standartların gelişimini de hızlandırmıştır.

Standardizasyon ile alakalı bir diğer önemli husus, dünyada muhasebe uygulamalarında önde gelen iki ayrı finansal raporlama standart setinin varlığıdır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan

UFRS, diğeri ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri (GKGMİ) olarak bilinen US GAAP’dır (İbiş ve Özkan, 2006: 30). Bu standart setlerinin arasındaki en temel farklılık UFRS’nin ilke bazlı, ABD GKGMİ’nin kural bazlı olmasıdır. UFRS’nin ilke bazlı standartları, standardın nihai amacını ortaya koyan bir yaklaşım doğrultusunda hazırlandığından, finansal raporlarda işlemlerin ekonomik özünü yansıtmayı temel alır. Kural bazlı yaklaşım ile hazırlanan ABD GKGMİ ise her türlü uygulamayı kapsayan detaylı bir düzenlemedir. Bu iki setin şeffaflığa ve özün önceliğine odaklanabilmesi bakımından karşılaştırılması gerekirse, ilke bazlı standartlardan oluşmuş bir finansal raporlama sisteminin daha şeffaf ve özün önceliğine odaklanma bakımından da daha elverişli olacağı ifade edilebilir. Nitekim ABD’nin kendi ulusal muhasebe sisteminin yanı sıra ilke bazlı standartları içeren UFRS’nin uygulanmasının önünü tam anlamıyla açması, standardizasyona önemli bir katkı niteliğinde olacaktır.

ABD’nin geçmişte yaşadığı acı tecrübeleri (2001 yılında en büyük şirketlerinden biri olan Enron’un beklenmedik bir şekilde iflası yine 2002’de ABD’nin en büyük telekomünikasyon şirketlerinden olan WorldCom 3,85 milyar dolarlık muhasebe skandalının ortaya çıkması ve akabinde iflas açıklaması) ABD GKGMİ standartlarının ciddi anlamda sorgulanmasına neden olmuştur.⁴ Yaşanan skandallardan sonra, FASB ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) özellikle şeffaflık noktasında birleşmişlerdir. Böylece ABD, dünya ile ortak bir sistemin varlığının önemini anlayarak, kendi ulusal standartlarının yanı sıra UFRS’yi tanıma kararı almıştır. Bu durum dünyada muhasebe alanında, bir standartlaşmaya gidildiği ve en kısa zamanda ortak bir finansal raporlama disiplinin sağlanacağı algısını oluşturmuştur. Bugün itibariyle ABD’deki duruma bakıldığında da ABD’de orijinal setin aynen kabul edildiği, fakat yalnızca halka açık olmayan işletmelerde tam set UFRS veya KOBİ’ler için Finansal Raporlama Standardı’nın kullanımının mümkün bırakıldığı görülmektedir. Buna karşın halka açık işletmelerde, tam set UFRS uygulamasının gerekli veya mümkün olmadığı göze çarpmaktadır (Özdemir, 2013: 474).

⁴ The Economist Dergisi’nde (2002), ABD GKGMİ’nin dünya çapındaki üstünlüğünün tehlikede olduğu, FASB ve SEC’in bu standartları tekrar incelemeleri gerektiği ve belki de bunun yerine uluslararası standartların benimsenmesinin daha doğru olacağı yönünde haberler yapılmıştır.

1.2 Finansal Raporlamada Standardizasyonun Önemi

Finansal raporlamada standardizasyonun sağlanmasının önemi, birçok yazar ve bilirkişi tarafından vurgulanmıştır. Örneğin,

Whittington (2005), Avrupa Birliği (AB)'ne kayıtlı olan işletmeler üzerinde yaptığı araştırmada, UFRS'ye uyumun işletmelerin uluslararası gelişmeleri için önemli olduğunu ortaya koymuş ve aynı zamanda finansal raporlarının da şeffaflığının sağlanabileceğini göstermiştir.

Ball (2006), standardizasyonu sağlamayı garanti eden UFRS'nin, yasal biçimden daha çok ekonomik esası yansıttığını, bu nedenle bilançonun daha etkin kullanılabilmesi dolayısıyla da finansal raporların analizinin etkinliğinin artacağını belirtmiştir. Ayrıca, yönetim manipülasyonlarının bu bağlamda azalacağını önemle vurgulamıştır.

Iatridis (2010) ise, işletmelerin finansal olarak değerlendirilmesinde UFRS'ye uyumun etkisini ele almış; araştırma sonucunda UFRS'ye uyumun işletmenin finansal performansını ve pozisyonunu olumlu etkilediği sonucuna varmıştır. Ayrıca, işletmenin borçlanma gücünün ve kredibilitesinin artacağı, böylece işletmenin potansiyel riskinin de azalabileceğini ifade etmiştir.

UFRS'ye uyum ile gelen uluslararası standartlaşma, özellikle muhasebe ilkeleriyle tam uyum içindedir. Belli başlı ilkeler üzerinde durarak standardizasyonun öneminden bahseden yazarlar da olmuştur. Örneğin,

Stoian, Morariu, Mitea ve Crecana (2009) göre, finansal raporlarda amaç, finansal bilgi kullanıcılarına faydalı ve tam bilgi sunumu gerçekleştirmektir. Bu nedenle UFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolardaki dipnotlar, finansal raporlama sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır. Özün önceliği kavramı da IASB'nin bilginin güvenilir olması için temsil ettiği olayları doğru bir şekilde ifade etme ve kayıtlama çabasının sonucudur. Sadece tam açıklama ve özün önceliği ilkeleri değil, aynı

zamanda “temsilde doğruluk”, “tarafsızlık” ve “ihtiyatlılık” kavramlarının hepsi UFRS’nin önem verdiği ilkelere aittir (Akgün, 2012: 9).

İlke bazlı bir yaklaşımla meydana gelen UFRS’de işletmelerin muhasebe kararları da ilkelere dayanır (Wallison, 2007: 3). Bu durum mesleki yargı olgusunu öne çıkarmaktadır. Böylece standartlaşma, körü körüne kural ve ilkelere uygunluk değil; tam tersine yoruma açık, esnek ve her kesime eşit uzaklıkta olan standartlar setinden oluşmaktadır. Bu bağlamda, hem işletmeler açısından hem sermaye piyasasının etkin işlemesi açısından hem de finansal bilgi kullanıcıları açısından standardizasyonun önemini bir kez daha kanıtlamaktadır.

Muhasebe, yalnızca işletme yöneticilerinin karar alma veya kontrolü sağlamalarına yardımcı olmakla kalmayıp, işletmenin geleceğini planlamak adına gerekli bilgileri de sağlayan bir sistemdir. Bu sistemin çıktısı durumundaki finansal raporlar da ekonomik kaynakların verimli dağılımı ve sermaye piyasalarının etkin faaliyeti için bir gerekliliktir (Uzay, 2004: 4). Ancak finansal raporların güvenilir ve şeffaf olması gerekir ki, gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomiler için raporlamadan beklenen yararlar söz konusu olabilsin (Volcker, 2002: 18). Finansal raporların şeffaf ve karşılaştırılabilir olması, ortak bir muhasebe dilinin varlığını gerektirir. Bu durum da tüm ülkeler tarafından UFRS setinin kabulü ile gerçekleştirilebilecektir.

1.3 Finansal Raporlamada Standardizasyondan Beklenen Yararlar

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 ki 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’in (2010) araştırmalarında finansal raporlamanın muhasebe kalitesini etkileyen faktörlere bağlı

olduğu belirtilmiş ve UFRS'ye uyumun muhasebe kalitesinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır. zdemir (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 GKGMİ'ye 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 değerleri 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). Nitekim zdemir (2011), literatürde, UFRS setine uygun olarak yapılan finansal raporlamanın, bilgi kullanıcılarına daha şeffaf, daha ihtiyaca uygun ve güvenilirliği daha yüksek, başka bir ifadeyle daha kaliteli bilgiler sağlayacağı yönünde bir vurgunun varlığından söz etmektedir.

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).

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.

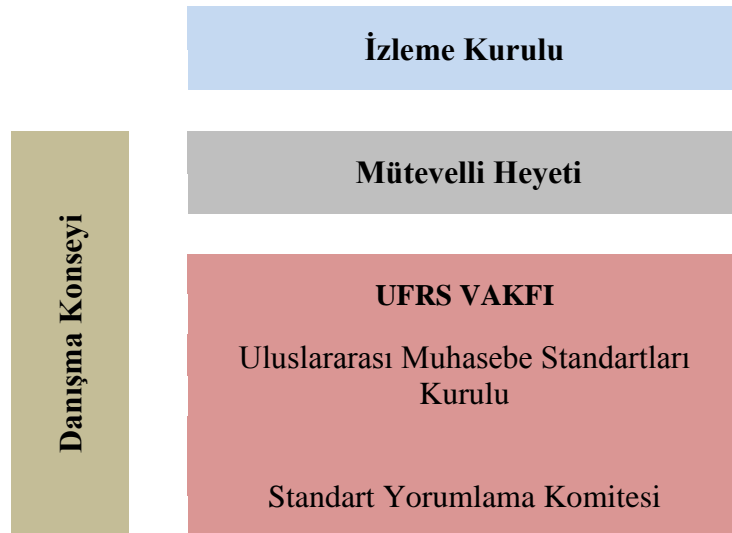
Standardizasyonu sağlanmış güçlü bir finansal raporlamanın sağlayacağı faydalar, IFAC (2004) tarafından aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Şirketlerin yerel ve uluslararası emsalleriyle daha kolay ve anlamlı şekilde karşılaştırılması,
- Uluslararası boyutlarda yatırım yapan yatırımcı olmayı özendirilmesi,
- Uluslararası şirket satın alma/birleşme veya işbirliklerinde avantaj sağlanması,
- Düşük maliyetli sermaye elde etmesi,
- Etkinliği yüksek kaynak dağılımı sağlanması,
- Yüksek oranlı ekonomik büyüme sağlanması,
- Kurumsal yönetim adına önemli bir adım atılması,
- Şirketlerin şeffaflaşması ile kayıt dışı gibi çok önemli bir sorunun önüne geçilmesi,
- Geleceğin büyük firması olmak isteyen şirketlerin ilerde sermaye piyasalarına açılmasını kolaylaştıracak ciddi bir ön hazırlık aşaması olmasıdır.

1.4 Finansal Raporlamada Standardizasyondan Sorumlu Kurum ve Kurullar

Dünyada ortak bir muhasebe dilinin sağlanması çalışmaları, yani ulusal muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırılması yönündeki çabalar (Özdemir, 2011: 100) halen devam etmektedir. Ayrıca bugünkü adı ile UFRS Vakfı (IASB) ile FASB arasındaki yürütülen yakınsama çalışmaları da devam etmektedir (Plumlee, 2010: 1). Öte yandan uyumlaştırma çalışmalarının halen devam ediyor olması, aynı zamanda ülkelerarası finansal raporlama farklılıklarının sürdüğü anlamına gelmektedir (Choi ve Meek, 2008: 55).

Tarihsel olarak bakıldığında, standardizasyonun sağlanabilmesi adına yürütülen çalışmalar öteden beri devam ederken, bu çalışmalara katkı sağlayan kurum ve kurullar dönem dönem farklılaşmıştır. Bugünkü hali ile incelendiğinde, standardizasyondan sorumlu temel kurum ve kurullar: UFRS Vakfı çatısının altında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) ile Mütevelli Heyeti ve İzleme Kurulu'ndan oluşmaktadır. Ayrıca IASB ve Mütevelli Heyeti için resmi danışma organı olan Danışma Konseyi de bulunmaktadır. Anılan bu kurum ve kurulların aralarındaki ilişki Şekil 1-1'deki gibi şematize edilebilir (IFRS, 2014):



Şekil 1- 1: Standardizasyondan Sorumlu Temel Kurum ve Kurullar

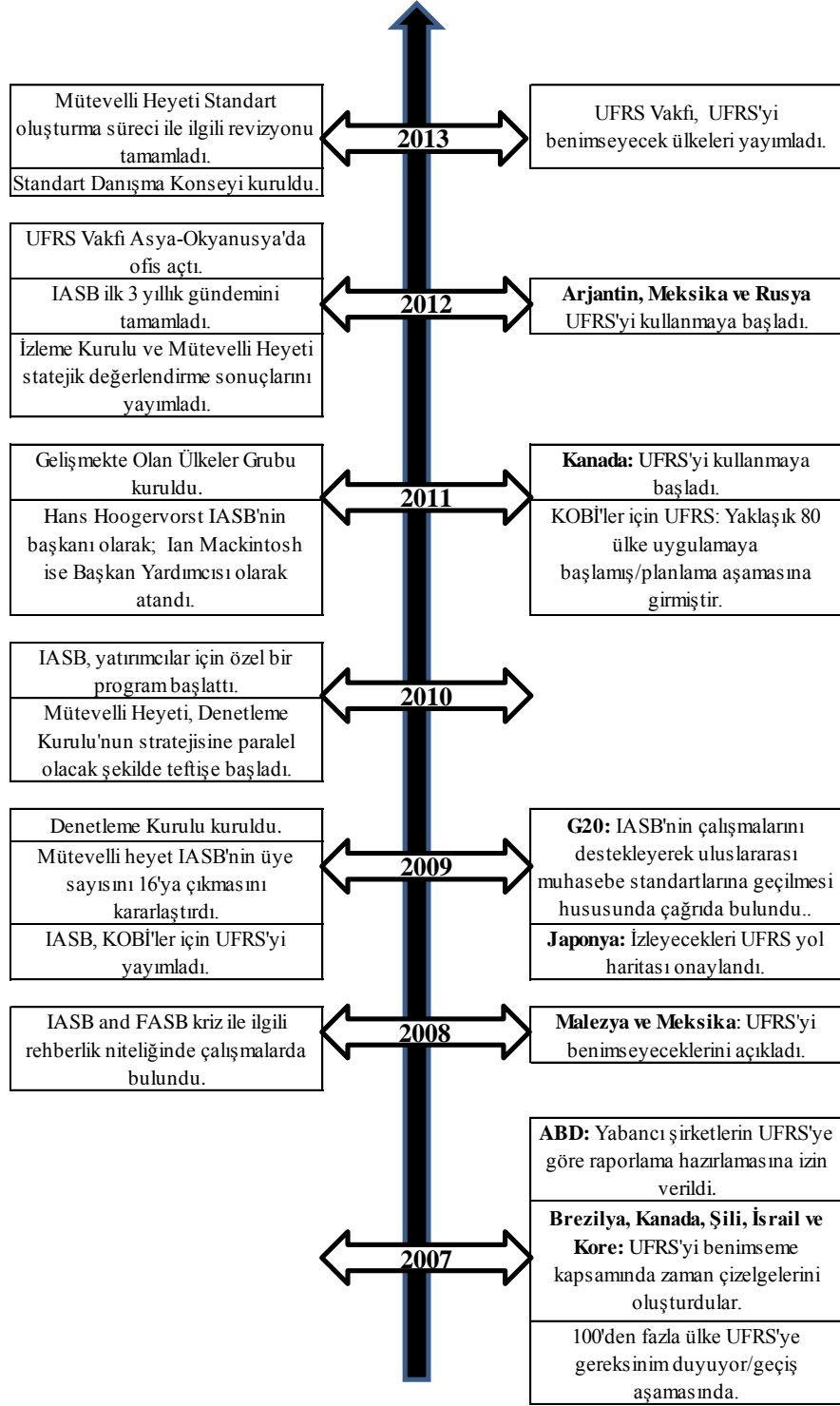
1.4.1 UFRS Vakfı

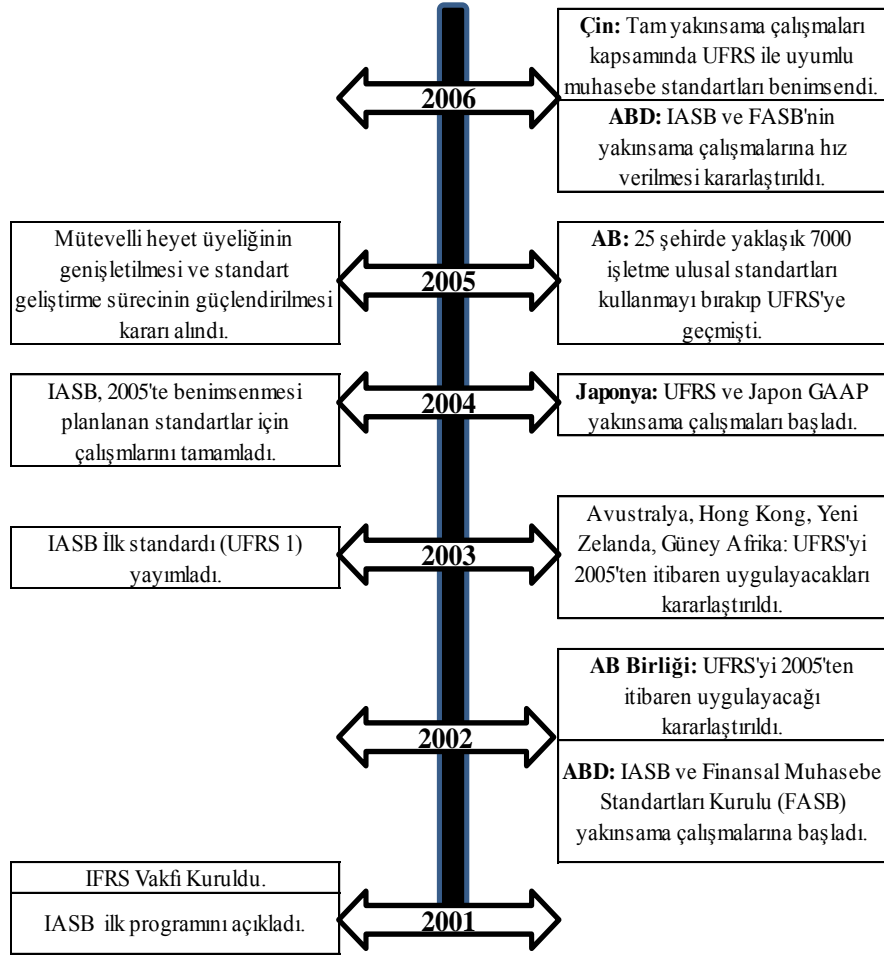
UFRS Vakfı, kamu yararına çalışan ve kar amacı gütmeyen bağımsız bir özel sektör kuruluşudur. 2001 yılından itibaren standardizasyonu sağlamak için birçok çalışma yürütmüş olan kurum ve kurullar, günümüzde de çalışmalarını bu vakıf altında devam ettirmektedirler.

Vakfın amacı, çatısı altında bulunan kurum ve kuruluşların desteği ile kaliteli, anlaşılır, küresel çapta uygulanabilir uluslararası standartlar oluşturmaktır. Bu bağlamda vakfın öncelikli çalışma alanları:

- Standartların küresel çapta uygulanmasını teşvik etmek,
- Gelişmekte olan ekonomilerde küçük orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) için finansal raporlama ihtiyaçlarının dikkate alınmasını sağlamak,
- Standardizasyonu sağlamak amacıyla ulusal muhasebe standartları ile uluslararası finansal raporlama standartları arasında yakınsama çalışmalarına destek vermektir.

Doğrudan standardizasyon ile ilgili çalışmalar yürüten UFRS Vakfı'nın gelişimi ve ayrıca ülkelerin bu konudaki ilerlemeleri yıllar itibariyle Şekil 1-2'deki gibi gösterilebilir (IFRS, 2014).





Şekil 1- 2: UFRS Vakfı'nın ve Uluslararası Standartların Gelişimi

Şekil 1-2'de UFRS vakfının kuruluşu başlangıç noktası alınmış ve 2013 yılına kadar yıllar itibariyle yaşanan önemli gelişmelere yer verilmiştir.

1.4.1.1 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu

UFRS Vakfı bünyesinde, 16 üyeden oluşan bu kurul, bağımsız ve asıl olarak uluslararası finansal raporlama standartlarını hazırlama ve yayımlama konusunda tek otoritedir. Kurulun başlıca görevleri; standartları ve taslakları geliştirmek, standartları yayımlamak, Standart Yorumlama Komitesi'nden (IFRIC) gelen yorumları onaylamaktır (Özdemir, 2011: 110).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurumu (IASB), standartların hazırlanması sürecinde, toplantılarını, kamuya açık şekilde yapmakta ve bu süreçte

dünya çapında, tüm paydaşlardan geri bildirimler alarak çalışmalarını sürdürmektedir (IFRS, 2014).

1.4.1.2 Standart Yorumlama Komitesi

Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC), UFRS Vakfı bünyesinde olan bir diğer yetkili organdır. 14 üyeden oluşan IFRIC'in başlıca görevi standartlarla ilgili özel hususlara dair açıklamalarda bulunmak ve çeşitli nedenlerle standartlarda yer veril(e)memiş konularda rehberlik etmektir (Ayçiçek, 2009: 21). Bir diğer görevi de benzer ulusal komitelerle birlikte çalışarak, standartların amacına uygun biçimde uygulanabilmesi adına, oluşturduğu yorum taslaklarını kamuoyunun bilgisine ve son aşamada da nihai yorumları IASB'ye sunmaktır (IFRS, 2014).

1.4.1.3 Mütevelli Heyeti

Mütevelli heyeti, UFRS Vakfı bünyesinde olup, IASB'nin çalışmalarını desteklemektedir. Asıl misyonu standartların titizlik içinde oluşturulması hususunda IASB'yi teşvik etmektir. Her üç yılda bir değişen mütevelli heyeti'nin 6 üyesi Asya'dan, 6 üyesi Avrupa'dan, 6 üyesi Kuzey Amerika'dan, 1 üyesi Afrika'dan, 1 üyesi Güney Afrika'dan ve 2 üyesi de diğer ülkelerden seçilmektedir (IFRS, 2014).

1.4.1.4 İzleme Kurulu

2009 yılında Hindistan'da gerçekleştirilen mütevelli heyeti toplantısı sonucunda kamu otoritelerinin hesap verilebilirliğini artırmak üzere izleme kurulu kurulması yönünde karar alınmıştır. İzleme Kurulu'nun güncel üyeleri: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), Avrupa Komisyonu, Japonya Finansal Hizmetler Kurumu (JFSA) ve ABD Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu (SEC)'dur. Kurulun ana sorumluluğu, mütevelli heyetinin, UFRS Vakfı tarafından tayin edilmiş görevini tam anlamıyla yerine getirmesini sağlamaktır (IFRS, 2014).

1.4.2 Danışma Konseyi

Danışma Konseyi, IASB'nin ve mütevelli heyetinin resmi danışma organıdır. Konsey üyeleri mütevelli heyeti tarafından atanmaktadır. Konsey çeşitli grupların temsilcilerinden oluşur. Bu gruplar, yatırımcılar, finansal analistler, finansal tabloların diğer kullanıcıları, akademisyenler, denetçiler, standart belirleyicilerdir. Konsey, Londra'da yılda en az 3 kere toplanarak, çoğunlukla 2 günü bulan toplantılar yapmaktadır (IFRS, 2014).

1.5 Finansal Raporlamada Standardizasyona Katkı Sağlayan Kurum ve Kuruluşlar

Finansal raporlamada standardizasyon zaman alan ve çeşitli kurum ve kuruluşların desteği ile gerçekleşen çalışmaların ürünüdür. Bu kurum ve kuruluşlardan bazıları, standardizasyona doğrudan destek olurken, bazıları bu desteklerini dolaylı olarak ortaya koymaktadırlar.

1.5.1 Standardizasyona Doğrudan Katkı Sağlayan Kurum ve Kuruluşlar

Finansal raporlamada standardizasyona doğrudan katkı sağlayan kuruluşlar arasında FASB, IFAC, IOASCO ve AB yer almaktadır.

1.5.1.1 Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) Amerika'da muhasebe standartlarının oluşturulması fonksiyonunu yerine getirmek amacıyla, 1973 yılında kurulmuştur. Amacı, yatırımcılara, kreditoörlere ve yatırım veya kredi kararları alacak olan taraflara yararlı bilgiler sunmaktır. Kurul, 2006 yılı itibariyle toplam 158 standart yayımlamıştır. Yayımlanan bu standart seti, literatürde de uygulamada da US GAAP adı ile anılmaktadır (Özdemir, 2011: 90). US GAAP, Amerika'nın kural bazlı, ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Finansal raporların hazırlanması için belli kural ve düzenlemeleri içeren bu ilkeler, niteliği bakımından ulusal standart niteliğindedir (Choi ve Meek, 2008: 120).

FASB'in düzenlemelerinde etkili olan otorite ise ABD'nin halka açık işletmeler için finansal raporlama standartlarını uygulamaya koymakla sorumlu olan ABD Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu (SEC)'dir. Dolayısıyla SEC, FASB ile birlikte çalışmakta; olumsuz giden bazı durumlarda da FASB'e baskı uygulayabilmektedir (Choi ve Meek, 2008: 118).

ABD'deki muhasebe ve denetim düzenlemelerinin diğer ülkelerden daha detaylı ve karışık olması, kural bazlı standartlara sahip olmalarından ileri gelmektedir. FASB ve SEC'in değerlendirmeleriyle US GAAP'ın kural bazlı yapısının ilke bazlı yapıya geçmesi gündeme gelmiş; 2002 yılında FASB ile IASB arasında Norwalk Anlaşması imzalanarak, ABD'nin de ilke bazlı standart anlayışını

benimsemesi yönünde adımlar atılmıştır (Choi ve Meek, 2008: 119). Bu şekilde başlayan yakınsama çalışmaları günümüzde halen devam etmektedir.

1.5.1.2 Uluslararası Finansal Muhasebe Federasyonu

Uluslararası muhasebe standartlarının gelişiminde, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) uluslararası iki önemli örgüttür. Bu iki örgüt, peş peşe kurulmuş ve muhasebe standartları konusunda ayrı ayrı çalışmalara başlamışlardır. Birbirinden bağımsız olarak çalışan bu kuruluşların biri kural bazlı, diğeri ise ilke bazlı standartlar yayımlamışlardır. Nitekim zaman zaman çeşitli işbirlikleri kapsamında çalışan bu örgütler, muhasebe standartları oluşturma niyetiyle birliktelik sağlama sürecine girmiştir. Bu bağlamda, 1977’de Münih’te gerçekleştirilen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde Uluslararası Finansal Muhasebe Federasyonu (IFAC)’nun kurulması kararı alınmıştır (Özdemir, 2011: 109).

IFAC’ın belli başlı amaçları şunlardır: uluslararası kuruluşlarla işbirliği içinde olmak, kaliteli uluslararası standartlarının kullanımını desteklemek, federasyona üye meslek örgütleri arasında işbirliği sağlamaktır (Özdemir, 2011: 110).

IFAC ve IASC arasında imzalanan anlaşma sonucunda, uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma ve uluslararası muhasebe sorunları ile ilgili çalışmaları yayınlama konusunda tek yetkilinin IASC’nin olması yönünde karar almışlardır. Bu bağlamda, IASC’nin kuruluşunda yer almayan IFAC üyeleri aynı zamanda IASC’nin üyeleri durumuna gelmiştir. Bu yapı 24 Mayıs 2000 tarihine kadar böyle devam etmiş; IFAC’ın bir kolu gibi çalışan IASC’nin tüzüğünün değişmesiyle, IASC bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. Sonrasında, yeni bir yapılanmaya gidilmiş ve standart belirleme organı, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) olmuştur (Oksay ve Acar, 2005: 23).

1.5.1.3 Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü

1990’lı yıllarda küreselleşmenin hız kazanması ile uluslararası menkul kıymet işlemleri önemli ölçüde artmış, yatırımcılar menkul kıymetlerini aynı anda birden çok ülkede ihraç etmeye başlamış, dolayısıyla ikiden fazla ülke borsalarına kote olan şirketlerin sayısı yükselmiştir (Üstündağ, 2000: 43). Bu gelişmelere paralel olarak,

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO), 1983 yılında halka arz işlemlerini ve uluslararası sermaye piyasalarının etkinliğini arttırmak amacıyla kurulmuştur.

Dünya sermaye piyasalarının %95'ine sahip olan bu kuruluşun sermaye piyasalarının yasal ve kurumsal yapısına ilişkin ortak uluslararası standartların oluşmasını desteklemek ve üyeler arasında bilgi alışverişini sağlamak gibi iki öncelikli hedefi vardır (IOSCO, 2014).

IOSCO Teknik Komitesi, *Uluslararası Halka Arzlar Raporu*'nda sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en çok problem yaratan konulardan birisinin, ülkeler arasındaki farklı raporlama yükümlülüklerinin varlığı olduğunu dile getirmiştir. Ayrıca, farklı ülkelerden elde edilen finansal bilgilerin karşılaştırılmaması, sermaye piyasalarından fon toplanması sürecine engel teşkil etmektedir (Üstündağ, 2000: 52). Bu nedenle ortak bir muhasebe dilinde hazırlanacak finansal raporlamaya ihtiyaç duyulmaktadır.

1980'li yıllarda IOSCO ve IASC arasında yapılan anlaşmaya göre IOSCO'nun, IASC'nin yayımladığı standartları kendine bağlı bütün borsalara tavsiye etmesi kararlaştırılmıştır. 1993 yılında da IASB ile görüşmeler yapılmıştır. 2000 yılında IASB, kendi çalışma grubundan standartların uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanılması gerekliliği yönünde tavsiyeler almıştır (İbiş ve Akarçay, 2003).

1.5.1.4 Avrupa Birliği

Avrupa Birliği'nin ana amaçlarından biri, küresel bir iş ortamı yaratmaktır. Bu amaç doğrultusunda AB, ticaret, vergi ve benzeri kanunların üye ülkeler arasında uyumlu hale getirilmesi için çalışmış, üye ülkeler arasında sermaye, ürün ve iş gücü hareketlerinin serbest bırakılması yönünde düzenlemeler yapmış, yönergeler yayımlamıştır. Yayımlanan yönergelerin uygulaması zorunlu olduğundan, üye ülkeler hukuk sistemlerini bu yönergelere göre adapte etmek durumunda kalmıştır (Doupnik ve Perera, 2007). Özellikle 70'li yılların sonlarına doğru, muhasebe

alanında standardizasyona odaklanan AB, dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeleri yayımlayarak muhasebe ve finansal raporlamada standartlaşmayı desteklemiştir.

1978 yılında yayımlanan dördüncü yönerge, finansal tabloların içeriğini, sunumunu, finansal bilginin değerlendirme ilkelerini ve denetimine ilişkin esasları kapsamaktadır (Çelik, 2008: 6). Yönerge, yıllık finansal raporlarda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanması, üye ülkelerde yayımlanan finansal raporların birbirleriyle karşılaştırılabilir olması, kamuya doğru ve güvenilir bilgi verilmesi gibi amaçlar içermektedir (Kızıl, 1997:391).

1983 yılında yayımlanan ve Avrupa muhasebe uygulamalarına yeni bir yaklaşım getiren yedinci yönergenin kapsamı, konsolide mali tablolarla ilgilidir. Yönergede, konsolide raporlar ile faaliyet raporlarının hazırlanması, düzenlenmesi, denetimi ve kamuya açıklanmasına dair hükümler yer almaktadır (Parlakkaya, 2004: 127).

1984' yılında kabul edilen sekizinci yönerge ise işletmelerin muhasebe faaliyetlerinin yasal denetimini gerçekleştirecek kişilerle ilgili esasları belirlemektedir (Sağmanlı ve Esen, 2002: 22). Yönergede, yasal denetimin sadece yetkilendirilmiş kişiler, yani muhasebe meslek mensupları tarafından yürütülebileceği kararı alınmıştır.

AB, bu yönergeler ile muhasebe standartlarında uyum sağlamaya çalışmıştır. Bu anlamda üye ülkelerden destek beklemiştir. Yönergelere özellikle teknik açıdan birçok eleştirinin gelmesi, eksikliklerin bulunması ve üye ülkelerin bu yönergeleri kendi yasal mevzuatlarına zamanında aktaramaması gibi nedenlerden ötürü, AB için, muhasebe standartları arasındaki farklılıkların kaldırılması yönündeki ilk çabalar istenen ölçüde neticelenmemiştir. Dolayısıyla, finansal raporlarda tam anlamıyla karşılaştırılabilirlik sağlanamamıştır. Yine de üye ülkelerde şirketlerin finansal tabloları arasındaki farklılıkların bir derece iyileşme gösterdiği gözlenmiştir.

AB, 1990'lı yılların başından itibaren, söz konusu sorunların önüne geçilebilmesi için mevcut direktiflerin gözden geçirilmesi ve Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi konuları içeren alternatif harmonizasyon stratejileri üzerinde çalışmıştır. 14 Kasım 1995'te Avrupa Komisyonun benimsediği stratejinin de uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (o dönemde IASC ve IOSCO)'nun girişimlerinin desteklenmesi olduğu açıklanmıştır. Bu politikaya paralel olarak, Avrupa Komisyonu, Haziran 2000'de 5 yıl içinde borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin (sigorta şirketleri dahil) konsolide mali tablolarının UFRS ile uyumlu olarak hazırlanması gerektiğini belirtmiştir. Avrupa Parlamentosu da söz konusu düzenlemeyi Mart 2002'de onaylamıştır (Üstündağ, 2005).

1.5.2 Standardizasyona Dolaylı Katkı Sağlayan Kurum ve Kuruluşlar

Finansal raporlamada standardizasyona dolaylı katkı sağlayan kuruluşlar arasında Birleşmiş Milletler (BM), Dünya Bankası (DB), Uluslararası Para Fonu (IMF), Avrupa Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) yer almaktadır.

1.5.2.1 Birleşmiş Milletler

Birleşmiş Milletler (BM), uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi konusunda çok uluslu şirketlerin faaliyetleri yönüyle 1970'lerin başından itibaren çalışmalar yapmaktadır (Lawrence, 1996). Öyle ki, bu çalışmalara katkıda bulunmak üzere, Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları Milletlerarası Uzmanları (ISAR) adıyla bir de çalışma grubu oluşturmuştur. ISAR, kurulduğu 1982 yılından itibaren, her yıl uluslararası muhasebedeki gelişmelere dair yayınlar yapmaktadır. Böylece, gelişmekte olan ülkeler de dünya genelinde muhasebe konusunda meydana gelen gelişmeleri takip edebilmektedir (Sağlam, 2004: 10). Ayrıca BM, IASB'nin çalışmalarını desteklemektedir.

1.5.2.2 Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu

Özellikle ekonomik anlamda sıkıntıda veya krizde olan ülkelere borç veren bu iki kurum, muhasebe alanında uluslararası standartlaşmayı önemsemekte ve geliştirilen standartların uygulanması gerekliliğine ısrarla işaret etmektedir. Özellikle Uluslararası Para Fonu (IMF), borç verdiği ülkelere UFRS'yi önermekte ve bazı alanlarda standartların belirlenmesi çağrısında bulunmaktadır. Ayrıca Dünya Bankası

(WB) ve IMF, IFAC'ın çalışmalarına da katılarak, UFRS'ye dayalı muhasebe standartlarının yaygınlaşmasına destek olmaktadır (Akay ve Akgül, 2003: 30).

1.5.2.3 Avrupa Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

Sanayileşmiş ülkeler arasındaki ilişkileri arttırmak amacıyla 1960 yılında Paris Anlaşması'na dayanarak kurulan OECD, muhasebe standartlarının gelişimine yönelik çalışmalara 1979 yılında IASC ile başlamıştır (Kiracı ve Köse, 2002: 66). OECD'nin standartlar ile ilgili çalışmaları BM'nin tersine, ekonomik olarak gelişmiş ülkelere yöneliktir ve özellikle de çokuluslu şirketlerin raporlama yükümlülükleri öncelikli konudur (Akay ve Akgül, 2003: 28). OECD, temel olarak finansal ve ekonomik sorunlara eğildiğinden, kuruluş tarihinden itibaren UFRS'ye destek vermiş ve gelişimi için çalışmalarda bulunmuştur. Yayımladığı birçok raporda da bunu göstermiştir. Ayrıca, IASC'nin çalışmalarına tam destek vermiştir (Haskins ve diğerleri, 2000: 28).

1.6 Finansal Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci

Standartların geliştirilmesi, bu alanda çalışan organizasyonların, bireylerin ve uzmanların dâhil olduğu süreç ile oluşmaktadır. IASB'nin standart geliştirme süreci (due process) olarak adlandırdığı 6 aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar şunlardır:

- i.** Gündem oluşturma,
- ii.** Proje planlama,
- iii.** Standartların geliştirilmesi ve yayımı,
- iv.** Taslak metin geliştirilmesi ve yayımı,
- v.** Uluslararası finansal raporlama standardının geliştirilmesi ve yayımlanması,
- vi.** Standart yayımlandıktan sonraki prosedürler.

- **Gündem oluşturma:**

Yüksek kaliteli standartları geliştirmeyi hedefleyen IASB, gündem oluştururken, özellikle yatırımcıların ihtiyaçlarını referans alır. Ayrıca IASB, kaynak kısıtlarını dikkate almaktadır. Gündem içinde bir standarda öncelik verilmesi ise, o

standardın yakınsamasının mümkün olup olmadığına bağlıdır. Gündemin oluşumu amacıyla, toplantılar yapılmakta, gündeme alınması muhtemel konular tavsiye kurulu ile paylaşılmaktadır. Kurulun tavsiyeleri doğrultusunda da gündem oluşturulmaktadır.

- **Proje planlama:**

Gündeme alınmasına karar verilen konularla alakalı projelerin geliştirildiği ve planlandığı aşamadır. Bu noktada projelerin yalnız (IASB) mi yoksa başka standart düzenleyici kurul(lar) ile birlikte mi yürütüleceği de kararlaştırılır. Bu aşamada IASB, isterse projeler üzerine çalışacak “çalışma grubu” oluşturabilir. Çalışma grubu, IASB’nin en üst düzey iki teknik üyesinden seçilir.

- **Standartların geliştirilmesi ve yayımı:**

IASB gerekli açıklamaları yaptıktan sonra ulusal standart koyucuların yorumlarını almak üzere emredici nitelikte olmayan tartışma kâğıtlarını (*discussion paper*) yayımlar. Böylece kendisine bağlı organlardan da görüş almış olur.

- **Nihai taslak metnin geliştirilmesi ve yayımı:**

Tartışma kâğıtlarının yayımlanması, IASB’nin kamuoyundan ve ilgili organlardan görüş almasını sağlamıştır. Bu aşamada ortaya çıkacak taslak metin artık öneri niteliğinde değil, standart niteliğindedir. Bu nedenle altı aşamalı standart oluşturma sürecinin en önemli adımlarından biri nihai taslak metin geliştirilmesi ve yayımıdır. Nihai taslak metin hazırlanırken IASB, tartışma kâğıdına yapılmış yorumları ve tavsiye kurulundan alınan yorumları dikkate alarak çalışma gruplarının, muhasebe standardı düzenleyen diğer kuruluşların ve eğitim kuruluşlarının görüşleri çerçevesinde değerlendirir. Değerlendirme sonunda nihai taslak metnin (*exposure draft*) hazırlanması için çalışmalar başlatılır. Nihai taslak tamamlandıktan sonra, IASB taslağı onaylar ve kamuoyunun yorumunu almak için yayımlar.

- **Uluslararası finansal raporlama standardının geliştirilmesi ve yayımlanması:**

IASB, nihai taslak hakkında toplanan yorum mektuplarını analiz eder, standardı oylar ve oylama neticesinde eğer yayımlanması yönünde bir karar tesis edilirse, standart gelişmiş olur ve standardın yayımlanması sağlanır.

- **Standart yayımlandıktan sonraki prosedürler:**

Standart yayımlandıktan sonra, standardın pratikteki yansımalarını değerlendirmek amacıyla çeşitli taraflar ile IASB üyeleri arasında düzenli toplantılar yapılır. Bu arada UFRS Vakfı, standardın uygulaması ve uygulamada tutarlılığın sağlanması adına çeşitli eğitimleri teşvik eder (IFRS, 2014).

1.7 Finansal Raporlamada Standardizasyonun Bugünkü Durumu

Finansal raporlamada standardizasyon, uluslararası orijinli bir çalışma olup ulusal etkiler doğurmaktadır. Bu bağlamda, finansal raporlamada standardizasyonun bugünkü durumu, hem dünya hem de Türkiye perspektifinden ele alınmalıdır.

1.7.1 Dünya’da Standardizasyonun Bugünkü Durumu

Dünyada birçok ülke UFRS’ye hali hazırda geçmiş veya geçme aşamasındadır.

G-20 ülkesi olup, UFRS’i benimseyen ülkeler, İngiltere, Kanada, Almanya, Fransa, İtalya, Rusya, Avustralya, Brezilya, Arjantin, Meksika, Güney Afrika, Güney Kore, Türkiye ve Avrupa Birliği Komisyonu’dur. Geriye kalan G-20 ülkelerinin son durumları ise şöyledir (IFRS, 2014):

- Hindistan, Japonya ve ABD yerli ve yabancı hisse senedi çıkaran şirketler için UFRS’yi uygulamaktadır.
- Suudi Arabistan, sadece banka ve sigorta şirketlerinin muhasebe sistemleri için UFRS’yi kabul etmektedir.
- Çin ise önemli ölçüde kendi yerel muhasebe standartlarını UFRS’ye uyumlaştırma çabası içindedir.
- Son olarak, Endonezya, bazı standartları kabul etmiş, fakat UFRS’ye tam uyum için bir plan ve takvim belirtmemiştir.

Öte yandan Küçük Orta Büyük İşletmeler (KOBİ) için tasarlanmış KOBİ standardı, IASB tarafından beş yıllık bir çalışma sonucunda 9 Temmuz 2004'de yayımlanmıştır. Birçok ülke KOBİ'ler için UFRS'yi uygulama yönünde çalışma içindedir.

KOBİ'ler için UFRS'yi benimseyen ülkeler arasında Arjantin, Bahama Adaları, Butan (2014'te benimsemesi planlanmakta), Botsvana, Brezilya, Şili, Kolombiya, Ekvador, Fiji, Gürcistan, Hong Kong, İrlanda, İsrail, Jamaika, Lesotho, Makedonya (2009), Myanmar (2010), Suudi Arabistan (benimsemesi planlanıyor), Singapur, Güney Afrika, Sri Lanka (2011), İsviçre, Tanzania, Türkiye (ertelendi), Uganda, İngiltere, Venezuela (2008), Zambiya, Zimbabve vardır. Bu ülkelerden 5'i tam set UFRS'yi kabul etmeden, sadece KOBİ'ler için UFRS'yi benimsemiştir. 13'ü KOBİ'ler için UFRS'yi kullanmak yerine, KOBİ'lere de tam set UFRS'yi seçenek olarak sunmuştur. 11'i KOBİ'ler için UFRS yerine, ya tam set UFRS'yi ya da ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini (standartlarını) kullanmalarını gerekli kılmıştır. 1'i de "Eğer işletme, KOBİ'ler için UFRS'yi kullanma seçeneğini tercih etmez ise, o zaman ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini (standartlarını) kullanacaklardır" şeklinde karar almıştır. 30 ülkeden 24'ü KOBİ'ler için UFRS'yi hiç değiştirmeden direkt olarak almışken, 6'sı bu standartların bazılarını değiştirmiş, standartları kendi ülke uygulamalarına uyarlamıştır.

Diğer ülkelerdeki UFRS'ye uyum çalışmaları ise şöyledir:

- Pakistan, UFRS'nin büyük bir kısmını benimsemiş aynı zamanda ulusal genel kabul görmüş muhasebe standartlarının bir kısmını modifiye ederek kullanmaktadır.
- Makao, UFRS'yi benimsemesine rağmen henüz tam uygulama hususunda herhangi bir plan veya takvim beyan etmemiştir.
- Avrupa Birliği'ne üye olan 28 üyenin 27'si UFRS'yi benimsemiştir. 1 Temmuz 2013'te AB'ye katılan Hırvatistan da UFRS'yi benimseme çalışmalarını sürdürmektedir (IFRS, 2014).

1.7.2 Türkiye’de Standardizasyonun Bugünkü Durumu

1950’li yıllarda Amerika ile artan siyasi ve ekonomik ilişkiler sonucunda, muhasebe sistemimizde Amerikan muhasebe uygulamaları etkili olmuştur. Fakat 1987 yılı sonrasında Avrupa’ya yakınlaşmamız ve küreselleşme hareketleri sonucu, Türkiye’de uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu, finansal piyasalarda karşılaştırma imkânı sağlayan, açık, anlaşılır, güvenilir muhasebe standartları oluşturulması gerekli hale gelmiştir (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 474).

Türkiye’de muhasebe uygulamaları ile alakalı hükümler yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde uygulanmaktadır. Hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği noktada, önceleri yine Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye Banklar Birliği, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu gibi yasal statüye sahip kurumlar, muhasebe uygulamaları ile alakalı kendi faaliyet alanlarına giren işletmeler yönüyle çalışmalarda bulunmuşlardır.

Maliye Bakanlığı da 1992 yılında “1 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”ni yürürlüğe koyarak tüm ülke genelinde uygulanması zorunlu ulusal muhasebe ilkelerini oluşturmuştur (Erdoğan ve Dinç, 2009: 156). Ulusal muhasebe uygulamalarının, uluslararası muhasebe standartları (UMS)’na uyumlaştırılması ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından başlatılmıştır. 1994’de TÜRMOB bünyesinde kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) uluslararası standartlara uyum çalışmalarını aşağıdaki ilkeleri benimseyerek sürdürmüştür (Bayazıtlı ve Diğerleri, 2006: 55):

- i. Standartlar uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmalı,
- ii. Türkiye ekonomisi ve yapısı göz önünde bulundurulmalı.

TMUDESK, 2002 yılına kadar 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı geliştirmiş ve yayımlamıştır (Yalkın, 2002: 2-4). Yalnız, TMUDESK tarafından geliştirilen bu standartlar genel bir uygulama zorunluluğu kazanmamıştır (Özdemir, 2011: 150). Öte yandan, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) halka açık şirketler için ve

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), bankacılık sektöründe faaliyet gösteren kuruluşlar için uygulanması zorunlu uluslararası standartlardan hareketle kendileri için özel standartlar geliştirmişlerdir.

BDDK'nın geliştirdiği standartlar Muhasebe Uygulama Yönetmeliği içinde yayımlanarak bankacılık sektöründe faaliyet gösteren kuruluşlar yönüyle muhasebe uygulamalarında UFRS'ye uyum konusunda önemli bir adım niteliğindedir. SPK da yürüttüğü çalışmalar sonucunda UFRS'ye uyumlu 33 adet standart geliştirmiştir. Bu standartlar, SPK'nın Seri XI No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları" adlı Tebliğde yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

TMUDESK'in geliştirdiği standartları uygulama zorunluluğu yok iken, BDDK ve SPK mevzuatına tabi şirketlerin standartları uygulama zorunluluğunun olması, bu şirketler için birden çok düzenlemenin varlığına ve standart belirleme misyonuna sahip olan kurumlar açısından çok başlılığa neden olmuştur (Özdemir, 2011: 151). Yapılan tüm bu çalışmaların özünde standartların gelişmesi ve yaygınlaşması amacı yer alsa da, uzunca bir süre tek bir otoritenin olmaması beraberinde büyük bir sorun oluşturmuştur.

2002 yılında çağdaş dünya uygulamalarını benimsemek, AB mevzuatına uyum sağlamak ve çok başlılığı önlemek amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur (Gürdal, 2006: 123). TMSK, UFRS'yi birebir Türkçe'ye çevirme çalışmalarına başlamış; bunun için akademisyenler, bağımsız denetim şirketlerinin denetçileri, banka ve büyük şirketlerde çalışan UFRS'ye göre finansal raporlamalar yapan uzmanlardan yardım almıştır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 475). BDDK, TMSK'nın ilkelerini benimseyerek Muhasebe Uygulama Yönetmeliği içinde düzenlediği esasları yürürlükten kaldırmıştır (Bilgin, 2006). Aynı şekilde SPK da Seri XI, No: 29 sayılı Tebliğ ile önceki tebliğ olan Seri XI, No:25'i yürürlükten kaldırmıştır. Yeni tebliğ ile SPK da BDDK gibi, kendi geliştirdiği standartlardan TMSK tarafından yayımlanan standartlara yöneldiğini göstermektedir. Ancak SPK, BDDK'dan farklı olarak TMSK tarafından yayımlanan standartlara doğrudan değil, şartlı olarak cevaz vermiştir. Şöyle ki, SPK'nın son tebliğinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır:

İşletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulayan ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/IFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK'ca yayımlanan TMS/IFRS esas alınır.

Bu hüküm göstermektedir ki, SPK ancak TMS/IFRS kodları ile yayımlanan standartlar, UMS/IFRS'ler ile örtüştüğü sürece benimsemektedir.

Faaliyete geçtiği tarihten itibaren IFRS'nin Türkçe karşılıklarını geliştirmek ve uygulamakla sorumlu olan TMSK, borsa dışındaki işletmeler haricinde, söz konusu standartların uygulanmasını sağlayamamıştır. Zira, 6762 sayılı eski TTK'da muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerin yer alması, gerek işletmelerde, gerekse işletmeler adına raporlama yapan mali müşavirlerde vergi için muhasebe anlayışının belirgin biçimde öne çıkmasına neden olmuştur. Bu husus, Türkiye'de, standartların uygulanma düzeyinin istenilen düzeye ulaşmamasının temel nedenlerinden biri olmuştur.

Yasaların muhasebe standartlarını uygulama konusundaki zorlayıcı gücünün artırılması gerekliliğiyle, 2011 yılında yasalaşan 6102 sayılı yeni TTK, 2012 yılı Temmuz ayında yürürlüğe girmiştir (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 7). Ayrıca 2 Kasım 2011'de yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) lağvedilerek, yerine Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) kurulmuştur.

Günümüzde, Türkiye'de IFRS ile ilgili tek otorite olan KGK'nın vizyonu "yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmak"; misyonu ise "finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmektir (www.kgk.gov.tr). Bu vizyon ve misyon ile faaliyetleri sürdüren KGK, 14 Kasım 2012 tarihinde yaptığı toplantı ile IFRS'ye göre raporlama yapacak olan işletmelerin çerçevesini belirlemiştir. Buna göre, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren finansal tablolarını finansal raporlama standartlarına uygun olarak düzenlemesi gereken şirketler aşağıdaki gibidir:

- i. 660 KHK'ye göre kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar. Bunlar; Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar,
- ii. Bağımsız denetime tabi olan işletmeler,
- iii. Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,
- iv. 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,
- v. 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nda tanımlanan emeklilik şirketleridir.

KGK'nın yaptığı bu belirleme, daha çok büyük ölçekli ya da büyük ölçekli olduğu kabul edilen işletmeler yönüyledir. Öte yandan KOBİ ölçeğindeki işletmeler için IASB, 2009 yılında KOBİ'ler için UFRS adı ile yeni bir standart yayımladığı halde, bu standart, Türkiye'deki KOBİ'ler için henüz uygulanması gereken bir standart haline gelmemiştir. Nitekim “KOBİ'ler İçin TFRS Hakkındaki Tebliğ” 01 Kasım 2010 tarihli 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Ancak Tebliğin uygulamasına dair karar, 4 Kasım 2012 tarihli Resmi Gazete'de 2012/3834 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yayımlanmış ve KOBİ'ler için TRFS'nin uygulaması askıya alınmıştır.

KOBİ'ler için böyle bir gelişmenin ertelenmesinin muhtemel sebepleri, KOBİ'lerin teknolojik imkânlardan istenilen düzeyde yararlanamamaları, muhasebe alanında nitelikli işgücü sorunu yaşamaları, muhasebeyi daha çok vergi yönlü ele

olarak muhasebe kayıtlarını yasal bir yükümlülük olarak algılamaları, kurumsallaşma sıkıntılarının olması şeklinde ifade edilebilir. Ancak KOBİ'ler için TFRS'nin; daha iyi bir iç kontrol sistemi sağlama, daha açık finansal durum ve performans bilgileri ile daha kolay fon sağlayabilme, daha güvenilir, kapsamlı ve kaliteli finansal raporlama yapabilme (Yıldırım ve Kocamış, 2012) gibi hedeflere ulaşmada, kolaylaştırıcı bir misyon üstlendiği de kabul edilen bir gerçek haline gelmiştir.

1.8 Finansal Raporlamada Standardizasyon ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler

Finansal raporlama standartları, 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.

Ağca (2003), meslek mensuplarının UFRS'yi öğrenme ve uygulayabilme noktasında yaşadıkları güçlüklerin nedenlerini; UFRS'nin değiştirilmeden her ülkede aynı şekilde uygulanması, ülkelerin ekonomik yapısı, yasal düzeni, eğitim sistemi, politik ortamı, sosyal ve kültürel özelliklerinin farklı olması gibi nedenlerle ilişkilendirmektedir. Bu bağlamda finansal raporlamada standardizasyonun uygulamaya dair yansımaları aşağıdaki gibi ayrı ayrı ele alınabilir:

- **Kültürel Farklılıklardan Kaynaklanan Güçlükler**

Kültür, toplum tarafından paylaşılan değerleri kapsayan bir olgudur. Bu nedenle kültürel değişkenler, ülkenin yasal sisteminin ve kurumsal düzenlemelerin temelidir (Choi ve Meek, 2008: 39). Toplumsal farklılıkları açıklamak amacıyla

yıllardır psikoloji, antropoloji ve sosyoloji literatüründe olan kültür, son 30 yılda muhasebe ve finansal raporlama sistemlerindeki uluslararası farklılıkları açıklamak için kullanılmaktadır (Deegan ve Unerman, 2006: 90).

Literatürde, kültür ve muhasebe ilişkisini inceleyen birçok çalışma mevcuttur. Bu çalışmalar sonucunda, muhasebe sistemlerinin kültür faktöründen önemli ölçüde etkilendiği ortaya çıkarılmıştır. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda belirtilmiştir.

Gray (1988), Hofstede'in ortaya koyduğu bir toplumu diğer toplumlardan ayıran özellikleri inceleyerek, kültürün dört temel boyutunu muhasebeye uyarlamıştır. Buna göre Gray, kurumların içinde buldukları ülkelerin kültürel değerlerinden etkilendiklerini, dolayısıyla ülkelerin kültürel yapılarını görmezden gelerek ülkelerin muhasebe sisteminin yeknesaklaştırılmasını, kültürün hiçe sayılması olarak yorumlamıştır.

Doupnik ve Salter (1995) araştırmalarında, muhasebe sistemlerinde kültürel değerlerin etkili olup olmadığını incelemişlerdir. Nitekim özellikle kültürel faktörlerin benzer muhasebe sistemlerinin uygulandığı ülkelerin sınıflandırılmasında etkili olduğunu ortaya koymuşlardır.

Mukoro ve Ojeka (2011), ulusal muhasebe sistemlerinin varlığının unutulmaması, farklı ülkelerdeki muhasebe sistemlerine uygun sistemlerin geliştirilmesi gerektiğini belirtmişlerdir.

Muhasebe sistemlerinin kültürden etkilendiği bir gerçek ise UFRS ile gelen uluslararası standartların farklı kültür yapısına sahip olan ülkelerde uygunluğunun sorgulanmasında yarar vardır. Literatürde UFRS ve kültür faktörünün beraber incelendiği çalışmalar mevcuttur. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda belirtilmiştir.

Varıcı ve Özdemir (2013)'e göre UFRS'nin esas aldığı değerler açısından Hofstede ve Gray'in kültürel değerleri eşleşmektedir. Sunmuş oldukları kültürel değer zıtlıkları UFRS kültürü ile ülkelerin sahip oldukları kültürler arasında kendini

göstermektedir. Bu nedenle ülkeler arasında finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlayacak olan uluslararası standartların oluşturulmasının gerekli olduğunu; fakat yeterli olmadığını belirtmişlerdir.

Salter ve Niswander (1995) de Gray'in muhasebe alt kültürünü dikkate alarak farklı finansal raporlama uygulamalarına ait ülkelerin kültürel yapılarının da farklı olduğunu ortaya çıkarmışlardır.

Jaggi ve Low (2000), sermaye piyasaların etkin olduğu ülkelere göre oluşturulan muhasebe standartlarının, farklı kültürdeki ülkelerin muhasebe sistemlerine uyarlanmasında güçlükler yaşanacağını vurgulamışlardır.

Zeff (2007), uluslararası finansal tablolarda gerçek anlamda karşılaştırılabilirlik niteliğinin olabilmesi için işletme kültürü ve finansal kültür, muhasebe kültürü, denetim kültürü ve düzenleyici kültürün incelenmesi gerektiğini savunmuştur.

UFRS, bazı ülkelerin (İngiltere, Avustralya, Kanada, Yeni Zelanda) muhasebe kuralları esas alınarak gelişmiştir. Ayrıca, IASB'nin standart geliştirirken, bireysel olduğu ve kapitalist kültürün yoğun olduğu modellerden etkilendiği anlaşılmaktadır (Dahawy ve diğerleri, 2002). Bu durum, ekonomik anlamda az gelişmiş ülkelerin bazılarının uluslararası muhasebe standartlarını benimsemeyi tercih etmemelerine neden olmuştur. Mukoro ve Ojeka (2011)'nin belirttiği gibi genel kabul edilecek kurallar belirlendiğinde kültürel ortamların varlığı sorgulanmalı, kuralların her ülkenin ortamına uygunluğu araştırılmalıdır. Kısacası, farklı ekonomik, siyasal ve kültürel ortamlarda uygulanabilen kuralların oluşturulması gerekmektedir.

Görüldüğü üzere, UFRS'ye geçiş sürecini önemli derecede etkileyen kültür faktörünün, standart koyucular tarafından iyi anlaşılması, buna göre düzenlemelerin yapılması şarttır.

- **Mevcut Yasal Sistemlerin Farklılıklarından Kaynaklanan Güçlükler**

Öteden beri farklı kıtalarda ve ülkelerde farklı yasal sistemlerin uygulandığı bilinmektedir. Bunlardan biri içtihatlarla dayalı hukuk sistemi, diğeri ise yasalara dayalı hukuk sistemidir. Ülkelerin muhasebe sistemleri de tabi oldukları hukuk sistemlerinden etkilenmiş, bu nedenle dünya üzerinde tek tip bir muhasebe sistemi söz konusu olamamıştır. Öyle ki hukuk sistemlerinden kaynaklanan farklılıklar, İngiliz-Amerikan Modeli, Kıta Avrupası Modeli, Güney Amerika Modeli ve Karma Ekonomi Modeli olmak üzere farklı muhasebe sistemi modellerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur.⁵ Bu bağlamda muhasebe sistemlerindeki çeşitlenme, ancak ülkelerin yasal sistemlerindeki farklılıklar incelenerek ortaya konulabilir.

İçtihatlarla dayalı hukuk sisteminin hâkim olduğu ülkelerde, muhasebe uygulamalarının özelliklerine bakıldığında (Choi ve Meek, 2008: 43; Demir, 2009: 82; Özdemir, 2011; 87) aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- i.** Muhasebeye yön veren başlıca kavramlar; gerçeğe uygun sunum, şeffaflık ve tam açıklamadır.
- ii.** Finansal muhasebe ve vergi muhasebesi (uygulamaları) arasında birbirinden bağımsızdır.
- iii.** İşletmelerin finansman ihtiyacı, ağırlıklı olarak sermaye piyasalarından sağlanmakta ve finansal raporlamada yatırımcıların bilgi ihtiyaçları öne çıkmaktadır.
- iv.** Muhasebe ve finansal raporlama standartları meslek örgütleri gibi özel kuruluşlar eliyle gerçekleşir.
- v.** Muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlama standartlarının hazırlanmasında, muhasebe meslek mensupları önemli rol üstlenmektedir.

⁵ Ayrıntılı bilgi için bakınız: Varıcı, İ. ve Özdemir F. S. (2013). Uluslararası finansal raporlama standartlarına yönelişin kültür bağlamında değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, S 119, 15-42.

Yasalara dayalı hukuk sisteminin hâkim olduğu ülkelerde, muhasebe uygulamalarının özellikleri ise aşağıdaki gibidir (Choi ve Meek, 2008: 43; Demir, 2009: 82; Özdemir, 2011; 87):

- i. Muhasebe, yasal düzenlemeler çerçevesinde, yetersiz ve şeffaf olmayan açıklamalar ile şekillenmiştir.
- ii. Finansal muhasebe ve vergi muhasebesi uygulamaları birbirinin içine geçmiştir.
- iii. İşletmelerin finansman kaynakları, genellikle bankalar, kredi kuruluşları ve hükümetlerdir.
- iv. Finansal raporlama, kreditorleri korumayı amaçlamaktadır.
- v. Muhasebe ve finansal raporlama standartlarını hazırlayan kurumlar genellikle kamu sektörü faaliyetleri ile ilgilenmektedirler ve standartların hazırlanmasında muhasebe mesleğinin çok az etkisi bulunmaktadır.

Finansal raporlamada standardizasyon süreci dikkate alındığında, oluşan standartlar ile içtihadı dayalı hukuk sistemlerine sahip ülkelerin özelliklerinin daha çok örtüştüğü görülmektedir. Bu saptama, standartların gelişiminde Anglo-Sakson etkinin daha belirgin olduğunu göstermektedir.

Dünya genelinde standardizasyona yönelme imkânı veren finansal raporlama standartlarının, Anglo-Sakson etki dâhilinde gelişmesi, şüphesiz içtihadı dayalı hukuk sistemlerine sahip ülkelerde standartların daha kolay karşılık bulmasının önünü açmaktadır. Buna karşın yasalara dayalı hukuk sisteminin hâkim olduğu ülkelerde standartların kabullenilmesi ve uygulanması da bir o kadar kolay olmamaktadır. Nitekim Mukoro ve Ojeka (2011) finansal raporlama standartlarının dünya genelinde bir standardizasyonu hedeflemesini, Anglo-Sakson modelin diğer ülkeler tarafından kabul edilmesi ya da kabul edilmek zorunda bırakılması şeklinde yorumlamaktadır.

- **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Kaynaklanan Güçlükler**

Vergi mevzuatı, birçok ülkede muhasebe ile ilgili uygulamaların temelini oluşturmaktadır. Bazı ülkelerde işletmeler, gelir ve giderlerini vergisel amaçlar çerçevesinde muhasebeleştirdiklerinden, vergi ile muhasebe uygulamaları benzer özellikler taşır. Bazı ülkelerde de vergi ile muhasebe uygulamaları birbirinden bağımsızdır. Muhasebe uygulamaları genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına göre yürütülür. Vergilendirme dönemlerinde, vergisel yükümlülükler, muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler üzerinde birtakım düzeltme ve düzenlemeler yapılarak hesaplanır (Choi ve Meek, 2008: 38). Finansal raporlama standartlarının da bu yapıda olması, vergi için muhasebe anlayışını benimseyen ülke ve işletmeleri zorlamakta, UFRS'ye geçiş sürecini uzatmaktadır.

- **Ülkelerin UFRS'ye Geçiş Sürecinde ve Sonrasında Karşılaşılan Güçlükler**

UFRS'ye geçiş sürecinde ve sonrasında 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). ISAR tarafından 2005'te gerçekleştirilen bir toplantıda da bu güçlükler aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır (Ayanoğlu, 2007: 102):

- i. Ülke yasalarında finansal raporlama standartlarının uygulanması ile ilgili bir yaptırımın olmaması,
- ii. Standartlara ilişkin teknik sorunların varlığı (değerleme yöntemlerinin çeşitliliği, teknik olarak uygulama zorluğu),
- iii. UFRS'yi uygulayacak işletmelerin belirlenmesi (sadece sermaye piyasası mevzuatına tabi işletmeler tarafından mı yoksa KOBİ'lerin de bu kapsamda olup olmayacağı)
- iv. Uygulayıcıların standartları anlama ve yorumlamada zorlanmaları ile ne yapılması gerektiğini bilmemeleri

Bu sorunlar, bazı ülkelerde aşılmaya çalışılırken, bazı ülkelerde aşılmış olup, uygulamada birtakım sıkıntılar yaşanmaktadır.

Uluslararası finansal raporlama standartlarının dünyada yaygın bir şekilde uygulanamadığına dair potansiyel sorunlar araştırılmış ve 2004 yılında hazırlanan *Wong Raporu*'nda aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

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

Ülkelerin UFRS'ye geçiş aşamasında ve sonrasında karşılaşılan güçlükler incelendiğinde, genel olarak ülke ekonomisinin durumu, eğitim düzeyi ve kültürel farklılıkların diğer sorunlardan daha belirgin olduğu fark edilmiştir.

- **Ülkelerin UFRS'yi Uygulama Sürecinde Karşılaşılan Güçlükler**

Ülkelerin UFRS'nin uygulaması sırasında karşılaşılan güçlüklerin başında, standartların anlaşılmasının zor olması ve standartların teknik/karmaşık bilgiler içermesidir (Akdoğan, 2007: 113). Standartların anlaşılmasının zor olması birebir tercüme edilmesinden ileri gelmektedir. Ayrıca teknik ifadelerin çok olması, ağır bir dile sahip olmasına neden olmuştur. Standartların bu karmaşık yapısı, finansal tablo

hazırlama ve kayıt işlemlerinde meslek mensupları açısından daha fazla çabayı gerektirmiştir (Varıcı, 2009: 284).

Birtakım yasal boşlukların olması da standartların uygulamasını 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.

Standartların uygulanması sırasında karşılaşılan bir diğer güçlük 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. Örneğin, şirketlerin UFRS’ye göre düzenledikleri finansal tablolar sonucunda ulaştıkları ticari kar rakamından, vergi kanunları açısından anlamlı olan mali kar rakamlarına ulaşmaları, düzenleyecekleri vergi beyannameleri ile yapılabilmektedir. Bu nedenle aralarındaki farklılık, bir anlamda gereklilik olarak değerlendirilebilir (Gönen ve Uğurluel, 2007: 5).

Standartların uygulanması sırasında karşılaşılan bir diğer güçlük de yürürlüğe girmiş olan standartların revize edilerek değiştirilmesidir. Bu durum, finansal tabloların hazırlanmasını ve raporların analiz edilmesini zorlaştırmaktadır. Değişikliğin yapıldığı yılda, hazırlanacak finansal tabloların 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 eğitimli 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 gerekmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

ÖĞRENME SÜRECİNİN PSİKOLOJİK TEMELLERİ: BİLİNÇLİ YETKİNLİK ÖĞRENME MODELİ VE YAŞANTISAL ÖĞRENME MODELİ

2.1 Öğrenme ve Öğrenme Stili Kavramları

2.1.1 Öğrenme Kavramı

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 ulaşılmaması beklenen eşik düzeyi, öğrenmenin biçimi ve süresi gibi birçok faktör söz konusu olmaktadır.

İnsan⁶ davranışlarının büyük bir kısmını, öğrenilmiş davranışlar oluşturduğundan, öğrenme, insan yaşamında önemli bir yer tutmaktadır. Örneğin, öğrenen “insan”, öğrenilen de “yabancı dil” olsun. Öğrenen insanın 4-11 yaş aralığında olması ile daha üst yaş gruplarında yer alması öğrenmeyi doğrudan etkileyecektir. Zira burada, öğrenenin ulaşması beklenen eşik düzeyi yalnızca derdini anlatacak kadar konuşma becerisinden ibaret olabilir. Bu durumda öğrenen, amacına ulaşmak için ilgili yabancı dilin konuşulduğu ortamda bulunmak suretiyle öğrenmeye yönelebilir ve öğrenme işini altı ay, bir yıl gibi bir zaman diliminde

⁶ Literatürde öğrenme konusunun daha çok insan odaklı ele alındığı görülmektedir. İnsan dışında da canlıların öğrenme süreçlerini ele alan çalışmalar görülmektedir, ancak bu çalışmalar disiplinleri bakımından farklı değerlendirilmesi gereken çalışmalar olduğundan yer verilmemiştir.

gerçekleştirebilir. Ancak yabancı dil öğrenmesi gereken insanın üniversite öğrencisi ya da eserlerini farklı bir dilde yayınlamak isteyen bir edebiyatçı olduğu düşünüldüğünde, bu kez kendisinden daha yüksek bir eşik düzeyine ulaşması beklenecektir. Bu kez kişinin akademik ya da edebi olarak öğrendiği yabancı dili kullanabilme becerisi veyahut nesnel olarak belirli bir yabancı dil sınavından belirlenmiş asgari skora ulaşması gibi hedefler öne çıkmakta, öğrenme süreci de uzamaktadır.

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, Harris ve Wilson (1962), öğrenmeyi bir uyum süreci olarak nitelendirmektedir. İnsanın hayat şartlarına uyum sağlayabilmesinin, öğrenme sayesinde kazandığı davranışlar ile gerçekleştirebileceğini belirtmişlerdir. Gates ve diğerleri (1962), “bireyin olgunlaşma düzeyine göre, çevresiyle olan etkileşimi sonucunda, yeni davranışlar kazanması veya eski davranışlarını değiştirme süreci” şeklinde öğrenme kavramını tanımlamışlardır. Tınaz (2000), öğrenmeyi, talim ve tecrübe yoluyla davranışta meydana gelen devamlı bir değişim olarak ifade etmiştir. Özkalp (2002), bireyin yaşantılar sonucu, davranışlarında meydana gelen oldukça uzun süreli değişimlerin öğrenme olduğunu ifade etmiştir. Kaya ve Akçin (2002)’e göre öğrenme, tekrar veya yaşantı yoluyla, organizmanın davranışlarında meydana gelen kalıcı ve sürekli değişimleri içeren bir süreçtir. Yani çevresel değişiklikler nedeniyle bireyin duygu, düşünce ve ifadesinde meydana gelen değişimleri öğrenme olarak tanımlamışlardır.

Gökalp (2005) ise, öğrenmeyi, insan davranışlarında, büyümenin bir sonucu olmayan, nispeten sürekli bir değişme olarak görmüştür.

Literatürdeki tanımlarda, ortak yön, öğrenmenin süreç boyutu ve insan ögesine (ya da bireyin davranışına) yapılan vurgudur. Bu bağlamda öğrenmenin, davranışsal yönü 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. Esasen bu bağıntı, psikolojide öğrenme stili olarak anılmaktadır.

2.1.2 Öğrenme Stili Kavramı

Öğrenme stili genel olarak, bireyin bilgiyi alma, tutma ve işleme sürecindeki karakteristik güçlülüğü ve tercihi şeklinde tanımlanmaktadır (Felder ve Silverman, 1988). Özellikle 1900'lü yılların ikinci yarısından sonra bireylerin birbirlerinden farklı özelliklerinin olduğu, bu farklılıkların öğrenme sürecinde dikkate alınması gerekliliğinin gündeme gelmesiyle, öğrenme stili kavramının önemi artmıştır.

Öğrenme stili kavramı, birçok araştırmacı tarafından çeşitli şekillerde tanımlanmıştır (Veznedar ve Özgür, 2005: 4). Örneğin, Reinert (1976), bireyin öğrenme stilini, bilgiyi almak, anlamak, tutmak ve tekrar kullanabilmek için bireyin programlandığı tarz olarak ifade etmiştir. Claxton ve Ralston (1978) öğrenme stilini, bireyin uyarıcılara nasıl tepki verdiğini ve öğrenme sırasında bu uyarıcıları nasıl kullandığını gösteren devamlı ve değişmez bir tarz olarak tanımlamıştır. Renzulli ve Smith (1978)'e göre öğrenme stili, bireyin farklı öğrenme deneyimlerinden, hoşlandığı stili tercih etmesi anlamına gelmektedir. Keefe (1979)'e göre bireylerin öğrenme ortamında algılama, karşılıklı etkileşme ve tepki verme tarzlarında bir dereceye kadar değişmeyen belirleyiciler olarak kullandıkları bilişsel, duyuşsal ve psikolojik davranış özellikleri, öğrenme stilini oluşturmaktadır. Della, Dora ve Blanchard (1979), öğrenme stilini, kişisel olarak tercih edilen yol ve içerikten bağımsız öğrenme durumlarındaki deneyim olarak tanımlamıştır. Hunt (1979)'a göre öğrenme stili, bireyin ne öğrendiği ile ilgili değil; en iyi nasıl öğrendiği ile ilgilidir. Entwistle (1981), öğrenme stilinin özel bir strateji benimseme eğilimine karşılık

geldiğini belirtmiştir. Kolb (1984), bireyin kalıtsal özelliklerinden, geçmiş ve var olan yaşantılarından sürekli olarak etkilenen bir yapıda olduğunu, bu nedenle öğrenmenin her bir döngüsünün birey tarafından farklı düzeyde gerçekleştiğini belirterek, bunun öğrenme stillerini oluşturduğunu vurgulamıştır. Das (1988), öğrenme stiline, “özel bir öğrenme stratejisi benimsemeye eğilimli olmak” şeklinde tanımlama getirmiştir. Paureau (1990), “bireyin kendine özgü öğrenme şekli öğrenme stildir” derken, Dunn ve Dunn (1993) tarafından öğrenme stili, “bireyden bireye farklılık gösteren, bireyin yeni ve zor bilgi üzerine yoğunlaşmasıyla başlayan, bilgiyi alma ve zihne yerleştirme tarzıdır” şeklinde ifade edilmiştir. Legendre (1993), öğrenme stilini, bireyin öğrenirken, problem çözerken veya düşünürken tercih ettiği tarz olduğunu belirtmiştir. Jonassen ve Grabowski (1993) ise öğrenme stili için “farklı eğitim ve öğretim aktivitelerinde bireyin tercihleri” şeklinde bir tanımla getirmiştir.

Öğrenme stili, öğrenenlerin (bireyin) bilgiyi algılama, işleme, düzenleme ve güdülenme şekli ile ilgilidir. Zira her bireyin öğrenme stiline, diğerinden farklı olması beklenir. Öğrenme sürecinin de, bireylerin farklılıkları dikkate alınarak tasarlanması gerekir ki, gerek öğrenme gerekse öğretme arzusu içinde olanlar, hedeflerine ulaşabilsin. Kısacası, öğrenme stili, öğrenme sürecini doğrudan etkileyen, önemli bir faktördür.

2.2 Öğrenme Stili Modelleri

Öğrenme, bireyden bireye farklılık gösteren bir süreçtir. Bu nedenle tüm bireyler için ortak bir öğrenme stiline söz edilemez. Nitekim, bireylerin öğrenme stillerini dikkate alarak öğrenme süreçleri tasarlayabilmek adına farklı modeller oluşturulmuştur.

Öğrenme stillerindeki farklı değişkenlerden yola çıkarak oluşturulmuş en yaygın 4 model aşağıdaki gibidir (Veznedaroğlu ve Özgür, 2005: 3):

- i.** Carl Jung’un Psikolojik Tipler Kuramı
- ii.** Gregorc’un Öğrenme Stilleri Modeli

iii. Felder ve Silverman'ın Öğrenme Stilleri Modeli

iv. Kolb'un Yaşantısal Öğrenme Modeli

2.2.1 Carl Jung'un Psikolojik Tipler Kuramı

Carl Jung'a göre insanı anlayabilmek ve tanımlayabilmek için sadece cinsiyet yetmez, insan psikolojisi çok önemlidir ve çok farklılık gösterir (Özgü, 1976). Jung, temelde iki insan tipi üzerinde durmuştur. Bunlar; dışadönük ve içedönük insan tipleridir. Ayrıca, bireylerin kişilik ve duyuşsal özelliklerini dikkate alarak sınıflama yapmıştır. Buna göre birey daha çok dış dünya ile ilgiliyse dışadönük; iç dünya ile ilgiliyse içedönük olarak adlandırılmaktadır. Dışadönük kişi kendine güvenli, sosyal ve keşif odaklıdır. İçedönük birey ise diğer insanlarla zaman geçirmekten pek hoşlanmayan, düşünce ve hisleri önemseyen, daha çok düşünmeyi tercih eden kişidir (Given, 1996; Felder, 1996). Buna göre, insanlar algısal ve sezgisel olarak algılama sürecindeki eğilimlerine göre ikiye ayrılabilir. Algısal, daha somut ve dışadönük; sezgiseller, daha hayal gücü odaklı ve içedönüktür (Veznedaroğlu ve Özgür, 2005: 6).

Jung'un tüm bu yaklaşımlarından yola çıkan Myers ve Briggs eğitim alanında pratik bir kullanım için Myres-Briggs Tip Belirleyicisi (MBTI) Modeli'ni geliştirmişlerdir. Jung'un psikolojik tiplerine bağlı olarak geliştirilen MBTI, kişiliğe ve duyuşsal özelliklere bağlı öğrenme stilleri modellerinin içinde yer almaktadır. Bu model, özellikle dışadönük-içedönük ve algısal-sezgisel yaklaşımlarıyla daha sonraki öğrenme stillerinde de kullanılmıştır.

2.2.2 Gregorc'un Öğrenme Stilleri Modeli

Gregorc, modelini oluştururken Jung'un algısal ve sezgisel kişi özelliklerinden yararlanmıştı (Mills, 2003). Bu bağlamda Gregorc'a göre her zihnin dünyayı, somut ya da soyut veya doğrusal ya da dağınık bir biçimde örgütleme yeteneği vardır (Gregoric Learning Styles, 2005). Somut yetenek, beş duyu aracılığıyla bilgiyi doğrudan kaydetme özelliğidir. Soyut yetenek ise gözde canlandırabilmeyi, düşünceleri anlamayı kısacası sezgilerin kullanılabilmesidir. Modelde beynin sağ ve sol yarı kürelerinin çalışma özellikleri de mevcuttur. Buna göre doğrusallık özelliği genelde beynin sol yarıküresine, dağınıklık özelliği de beynin sağ yarıküresine atfedilmektedir (Veznedaroğlu, Özgür, 2005: 7). Gregorc,

tüm bunlardan yola çıkarak “zihin kanalları” şeklinde adlandırdığı 4 öğrenme stilini tanımlamıştır. Bunlar; “somut aşamalı”, “soyut dağınık”, “soyut aşamalı”, “soyut dağınık”tır (Mills, 2003). Somut aşamalı öğrenme stiline özellikleri, soyut fikirlerden somut ürünler üretmek, sistematik çalışmak ve detaylara odaklanmaktır. Somut dağınık öğrenme tipine sahip olanlar, deneme - yanılma yaklaşımını tercih ederler. Talimatları okumayı sevmedikleri gibi dıştaki otoriteden gelen herhangi bir şeyi nadiren kabul ederler. Soyut aşamalı öğrenenler, mantıksal ve analitik düşünürler. Tek başına yapılan çalışmaları tercih ederler. Bilgiyi güç olarak görürler. Soyut dağınık öğrenme stiline sahip olanlar ise ilişkilere ve duygulara odaklanırlar. Görsel öğretimde başarı gösterirler. Herkesle olumlu ilişkiler kurmak, duygusal ihtiyaçları fark etmek önemli özellikleri arasındadır. McCarthy, Gregorc’un çalışmalarından yararlanarak “4MAT” öğrenme süreci modelini geliştirmiştir. Sekiz aşamadan oluşan modelde, her aşama beynin farklı yarıküresine hitap etmektedir (Huitt, 1999).

2.2.3 Felder ve Silverman’ın Öğrenme Stilleri Modeli

Felder ve Silverman’ a göre öğrenme stilleri, bireyin bilgiyi alma, anlama, tutma ve işleme sürecindeki tercihleridir (Felder, 1993). Buradan yola çıkılarak, modelde birbirinden bağımsız dört boyut tanımlanmıştır. Boyutların her biri bireyin öğrenme sürecindeki tercihleri ve eğilimini ortaya koymaktadır. Modeldeki boyutlar; “algısal-sezgisel”, “görsel-sözel”, “aktif-yansıtıcı” ve “aşamalı-bütünsel” şeklindedir. Algısal-sezgisel boyut Carl Jung’un “Psikolojik Tipler Kuramı”na dayanmaktadır. Görsel-sözel boyut, öğrenme sürecinde alma/algılama aşamalarıyla ilgilidir. Bu boyutta insanların çoğunluğunun görsel öğrenenlerden oluştuğunu varsayar (Felder, 1993). Bu stile göre, bilgi görsel ve sözel formlarda birlikte verildiğinde birey daha fazla öğrenebilecektir. Aktif-yansıtıcı boyutta, *aktif*, aktif deneyimi; *yansıtıcı* da yansıtıcı gözlemi ifade etmektedir. Aktif deneyim, bilgi ile dış dünyada bir şeyler yapmayı anlatır. Yansıtıcı gözlem ise bilginin içe bakış yöntemiyle incelenmesidir. Aktif ve yansıtıcı öğrenme stili, Jung, Myers ve Briggs’in modelindeki dışadönük ve içedönük öğrenme türleriyle yakından ilgilidir. Aşamalı-bütünsel boyut ise bilgilerin beyinde aşamalı ve bütünsel olarak iki aşamada örgütlenmesidir. Aşamalı öğrenen birey, bilgileri alırken ve anlarken birbirini takip eden, ilişkili ve küçük doğrusal adımlar kullanmaktadır. Bütünsel öğrenen ise

bilgileri küme şeklinde alır ve bunların arasındaki ilişkileri sonradan görmektedir (Felder, 1996).

2.2.4 Kolb'un Yaşantısal Öğrenme Modeli

Yukarıdaki öğrenme stilleri modelleri incelendiğinde birbirlerinden tamamen bağımsız olmadıkları, aksine bir modelin diğeri için esin kaynağı olduğu anlaşılmaktadır.

Yaşantısal öğrenme modeli ise bireylerin öğrenme stillerini temel alan bir model olup, David A. Kolb tarafından 1970'lerde ortaya konulmuştur. Ancak modelin temelleri 1923 yılında Jung tarafından ortaya konulan öğrenme döngüsü modeline dayanmaktadır (Peker, 2003). Ayrıca Kolb, modelini oluştururken Dewey, Lewin, ve Piaget'in öğrenme kuramlarından etkilenecek şekilde yaşantıyı, algıyı, bilişi ve davranışı öğrenme sürecinde kritik öğeler olarak kabul etmiştir (Ergür, 2010: 174). Özellikle, John Dewey'den pragmatizmin felsefik bakışını; Kurt Lewin'in Gestalt psikolojisinin fenomenolojik bakışını; Jean Piaget'tin rasyonalist bakışını harmanlayarak yeni bir model oluşturmuştur (Ergür, 1998).

Yaşantısal öğrenme modeli, öğrenme sürecinde yaşantının önemli bir yere sahip olduğu ve bilginin, deneyimlerin şekil değiştirmesiyle oluştuğu düşüncesi üzerine kurulmuştur (Kolb, 1984: 20). Yaşantısal öğrenme modelinin öğrenme sürecine yaklaşımı, davranışçı ve bilişsel kuramların yaklaşımından farklıdır. Bu modelin diğer yaklaşımlardan farkı öğrenmedeki yaşantının ve deneyimin varlığıdır (Ergür, 1998).

Yaşantı kavramı, bireyin çevresi ile olan öznel ve nesnel etkileşimidir. Bu bağlamda Kolb, öğrenmeyi bireylerin sosyal ve fiziki çevreye uyumu olarak tanımlamaktadır. Yaşantılar, yeni yaşantıların seçiminde rehber olarak bir döngü içinde devam etmektedir (De Bello, 1990). Dolayısıyla, düşünceler sabit değildir ve yaşantılar yoluyla tekrar tekrar oluşabilmektedir (Ergür, 1998).

Kolb (2005), modelini “*Yaşantısal Öğrenme: Öğrenme ve Gelişimin Kaynağı Yaşantı*” adlı eserinde detaylı bir şekilde açıklamış ve 6 maddede yapılandırmıştır:

- i. Öğrenme, bir süreçtir. Tam anlamıyla öğrenmeyi gerçekleştirebilmek için öğrenme sürecinde bireyler etkin olmalıdır.
- ii. Her öğrenme birey için yenidir. Öğrenme, bireyin bir konu hakkındaki fikirlerinin yeni fikirler ile bütünleşmesi sonucu oluşur.
- iii. Öğrenme, çelişkilerin çözümüdür. Farklar ve uyumsuzluklar öğrenme sürecini yürüten öğelerdir. Öğrenme sürecindeki bu öğelerden her biri, (karşı düşünce, hareket, duygu ve fikir biçimleri arasında) değişimlerle farklı öğrenme stillerine neden olur.
- iv. Öğrenme, dünyaya uyum sağlama sürecinin bir bütünlüğüdür. Öğrenme bilişsel bir sonuç değildir, fakat insanın duygu, düşünce, algı ve davranışlarının bütünleştirilmiş işlerliğinin bütünüdür.
- v. Öğrenme yeni deneyimlerin mevcut kavramlarla özümsemesi ve mevcut bilgilerin yeni deneyimlere uyum sürecinin denkleştirilmesi ile meydana gelir. Öğrenme kişi ve çevre arasında doğan sinerjinin bir sonucudur.
- vi. Öğrenme, bilgi yaratma yöntemidir.

2.3 Öğrenme Stiline Uygun Öğrenmenin Yararları

Bireyin öğrenme sürecinde öğrenme stiline uygun öğrenmenin ortaya çıkarılması, bu sürece olumlu katkı sağladığından, “öğrenme stiline uygun öğrenme” önemle üzerinde durulan bir konu olmuştur. Nitekim literatürde öğrenme stiline uygun öğrenmenin yararı ile ilgili birçok görüş mevcuttur. Reiff (1992), bireylerin öğrenme süreçlerinde, kuvvetli ve zayıf yönlerinin farkına varması, kendi potansiyellerinin geliştirilmesi açısından uygun öğrenme stiline tanınması gerektiğini vurgulamıştır. Akkoyunlu (1995), öğrencilerin öğrenme stilleri belirlenerek elde edilen bilgilerin, yetişkinler için düzenlenecek öğrenme-öğretme ortamlarında eğitimcilere yardımcı olacağını vurgulamıştır. Babadoğan (2000) ise öğrenme stillerinin öğrenme sürecine olan katkısını, “bireylerin stilleri belirlendiğinde, onlara nasıl bir öğretimin uygulanması gerektiği daha kolay anlaşılabilir” şeklinde belirtmiştir.

Yapılan araştırmalarda bireyin öğrenme sürecinde kendi tercih ettiği öğrenme stiline uygun olarak bilginin öğretilmesi neticesinde, bireylerin aşağıdaki davranışları sergiledikleri gözlemlenmiştir (Given, 1996):

- i. Öğrenmeye karşı olumlu tutum,
- ii. Kendinden farklı olanı kabullenmede artış,
- iii. Akademik başarıda istatistiksel olarak önemli oranda artış,
- iv. Davranışlarda olumlu yönde gelişmedir.

2.4 Öğrenmeye İlişkin Yaklaşım Kuramları

Öğreneme konusunda yapılan çalışmalar sonucunda, öğrenmenin farklı şekillerde meydana geldiği ortaya çıkarılmıştır; öğrenme kuramları ise bunların üzerine kurulmuştur.

Öğrenme türü, stratejisi, niteliği ve değerlendirmeleri bakımından birbirinden farklılık gösteren yaklaşımlar ve buna bağlı kuramlar özellikle 1900'lü yılların ikinci yarısından sonra psikoloji bilim insanlarının üzerinde çalışıp ayrıştığı bir konu olmuştur (Veznedaroğlu ve Özgür, 2005: 1).

Öğrenme kuramı, bireyin öğrenme sonucunda elde ettiği davranış değişikliğinin nasıl meydana geldiği konusundaki varsayımıdır (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.

2.4.1 Davranışçı Yaklaşım Kuramı

Davranışçı yaklaşımın kuruculuğu ve savunuculuğu Watson tarafından yapılmıştır. Fakat davranışçılığı bir akım haline getiren John Broadus olmuştur. Daha sonraları, kuramın gelişmesinde özellikle Locke, Bernard, (Kazancı, 1989: 92), Pavlov, Guthrie, Thorndike, Skinner'ın önemli katkıları olmuştur (Ormrod, 2007). Yirminci yüzyılın başlarında ortaya çıkan bu yaklaşım, Rusya'da Ivan Pavlov; Amerika'da ise Edward Thorndike'in çalışmaları ile kullanılmaya başlamıştır.

Davranışçı yaklaşıma göre öğrenme etki-tepki bağı şeklindedir. Öğrenmede dışsal süreçler son derece önemlidir. Çevresel koşulların öğrenmeyi şekillendirdiği kabul edilir. Davranışçı yaklaşımın başvurulan öğretim türleri arasında ilişkilendirme ve genelleme yer alır. Bu yüzden tümevarımcı bir yaklaşım özelliği taşır (Deryakulu, 2000).

Davranışçı yaklaşıma göre insanlar, karşılaştıkları problemlerin çözümünde, geçmişteki yaşadıkları benzer olaylara göre hareket ederler. Bu yaklaşımda, yaparak öğrenme esastır; ayrıca öğrenmede pekiştirme ve güdüleme önemli yer tutmaktadır.

Davranışçı yaklaşımı benimseyen kuramcılar, öğrenmenin uyarıya karşı tepki gösterme süreci olduğunu, ayrıca pekiştirme yoluyla, bireyde davranış değişikliğine rastlanırsa, öğrenmenin oluştuğunu ileri sürmektedirler (Açıkgöz, 2005).

Davranışçı yaklaşımın içinde birçok öğrenme kuramı vardır. Bu kuramlar, temel bazı benzer özelliklerinden dolayı bu yaklaşımın çatısı altındadır. Fakat kendi aralarında farklı özelliklerinin olması, ayrı ayrı incelenmelerini gerekli kılmıştır. Bunlar; *Klasik Şartlanma Yoluyla Öğrenme, Edimsel Şartlanma Yoluyla Öğrenme, Gözlem Yoluyla Öğrenme, Çağrışım Yoluyla Öğrenme, Deneme Yanılma Yolu İle Öğrenme ve Mekanik Davranış Kuramıdır* (Akbaba, 2013).

Literatür incelendiğinde, yukarıdaki kuramlardan, klasik şartlanma yoluyla öğrenme, edimsel şartlanma yoluyla öğrenme ve gözlem yoluyla öğrenme olarak adlandırılan öğrenme süreçlerinin daha çok davranış değişimine neden olduğu

konusunda ortak bir kanaate rastlanmaktadır (Açıkgöz, 2005: 7; Balcanlı, 2009: 161; Bahn, 2001: 110; Cüceloğlu, 2002: 139; Demirel, 2004: 29; Tabak, 2000: 82). Çağrışım yoluyla öğrenme, deneme yanılma yolu ile öğrenme ve mekanik davranış kuramı, bu yönden diğer kuramlardan ayrı tutulmaktadır. Aşağıda davranış değişimine neden olduğu konusunda ortak görüş oluşmuş olan kuramlar kısaca ele alınmaktadır:

- *Klasik koşullanma* olarak da geçen *klasik şartlanma yoluyla öğrenme kuramı* Pavlov tarafından ortaya atılmıştır. Buna göre, öğrenme, uyarın ile davranış arasında bir bağ kurma şeklinde gerçekleşir. Duyuşsal öğrenmenin oluşumunda rol oynamaktadır.
- *Edimsel şartlanma yoluyla öğrenme kuramına* göre öğrenme, öğrenme sorununu çözme sürecidir. Sorunla karşılaşıldığında, çeşitli şekilde yapılan deneme-yanılmalardan birinin sorunu çözdüğü savunulmaktadır. Sorunu çözen davranış ne ise, öğrenme de odur.
- Bandura'nın öncülüğünü yaptığı, *gözlem yolu ile öğrenme kuramı*, taklit etme, model alma gibi sosyal öğrenme şekillerini içerir. Gözlem, kişinin çevresini sürekli olarak izlemesi ve değerlendirmesidir. Böylece birey, gözlemlediği kişinin davranışlarını inceleyerek bu gözlemlerden bazı sonuçlar çıkarır ve kendisi için yararlı olacak davranışlar edinir (Işık ve Şenyuva, 2009: 146).

2.4.2 Bilişsel Yaklaşım Kuramı

Bilişsel yaklaşım, Piaget, Gagne, Bruner ve Ausubel tarafından geliştirilmiştir. Yaklaşımda, anlama, algılama, düşünme, duyuş ve yaratma gibi kavramlar önemlidir. Bu yaklaşıma göre, öğrenme aktif bir zihinsel süreçtir. Öğrenme, uyarıcı tepki bağı ile değil, çevreden gelen uyarıların yaşantılar ile ilişkilendirilmesi sonucunda gerçekleşir (Veznedaroğlu ve Özgür, 2005: 2).

Bilişsel kuramcılar, insanı merkeze koyarak bazı zihinsel süreçlerin sadece insana özgü olduğunu savunmaktadırlar. Çünkü bilişsel öğrenme kuramı, uyarıların algılanması, kodlanması, sorun çözme, eleştirel düşünme becerilerinin kazanılması, yeni bilgilerin eskileri ile karşılaştırılması, bu bilgilerin belleğe depolanması ve

hatırlanması gibi zihinsel süreçlerle ilgilenmektedir. Bilişsel öğrenme kuramı, öğrenme sürecini bu şekilde açıklamaktadır (Kurt, 2000: 148).

Ayrıca öğrenmenin bilişsel boyutlarını vurgulayan bu kuram, öğrenmede bireysel farklılıkların olabileceğine dikkat çekmektedir (Woolfolk, 1993).

2.4.3 Yapılandırmacı Yaklaşım Kuramı

Öğrenme sürecinde yapılandırılan, yani yeniden inşa edilen şey bilgidir. Yapılandırmacılık, insanın bilgiyi nasıl algıladığı ve bu bilgiyi önceki bilgileriyle nasıl birleştirdiği üzerine bir yaklaşımdır. Dolayısıyla bilginin geçici, gelişimsel, sosyal ve kültürel nitelikli olduğu varsayılmaktadır (Brooks ve Brooks, 1993). Benzer şekilde, Kamii, Manning ve Manning (1991), bireylerin dışarıdaki bilgiyi olduğu gibi içselleştirerek edinmediklerini; aksine çevre ile iletişim içine girerek, bilgiyi yapılandırma yoluyla edindiklerini ifade etmektedirler.

Dewey, Piaget ve Vygotski gibi psikologlar sayesinde gelişen (Veznedaroğlu ve Özgür, 2005: 2) yapılandırmacı yaklaşım, öğrenmenin bireysel bir etkinlik olduğu bu nedenle bilginin alınması ve işlenmesi gibi süreçlerin bireysel farklılıklar gösterebileceği görüşü ile doğmuştur. Bilginin nasıl içselleştirildiği ve düşünme sisteminin nasıl işlediği konuları üzerinde duran bu kuram, bilişsel kurama benzemekle beraber, davranışçı kuramın bir eleştirisi niteliğindedir.

Yapılandırmacı yaklaşımın öğrenme ilgili varsayımları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Şimşek, 2004: 125):

- Öğrenme genellikle sosyal bir ortamda gerçekleşen bireysel bir süreçtir.
- Bilginin yapılanmasında önbilgi, inançlar, önyargılar, dünya görüşü etkili olmaktan öte, belirleyicidir.
- Öğrenme sürecinde güncellik ve yaşamla ilgili olma önemlidir.

Yapılandırmacı yaklaşımdan doğan yapılandırmacı kuramda öğrenme beş bileşenden oluşmaktadır. Bunlar; özümseme, yerleştirme, zihinde yapılanma, sürekli

özümseme ve yaratıcılıktır. Birbirini döngü halinde takip eden bu süreçler tamamlandığında bilgi öğrenilmiş olmaktadır (Çepni, Akdeniz ve Keser: 2000).

Öğrenme sürecinde karşılaşılan öğrenme yaklaşımları ve bu yaklaşımlardan doğan kuramların belli başlı farklılık ve benzerlikleri Tablo 2-1’de gösterilmiştir (Deryakulu, 2000).

Tablo 2- 1: Davranışçı, Bilişsel ve Yapılandırıcı Öğrenme Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

Temel Öğeler	Davranışçı	Bilişsel	Yapılandırıcı
Bilginin Niteliği	Nesnel gerçekliğe dayalı, bilen kişiden bağımsız	Nesnel gerçekliğe dayalı, önbilgilere bağlı	Bireysel ve toplumsal olarak yapılandırılan öznel gerçekliğe dayalı
Öğrenme	Koşullama sonucu açık davranıştaki değişim	Bilgiyi işleme	Bireysel olarak keşfetme ve bilgiyi yapılandırma
Öğretmenin Rolü	Bilgi aktarma	Bilgi edinme sürecini yönetme	Öğrenciye yardım etme işbirliği yapma
Öğrencinin Rolü	Edilgen	Yarı etkin	Etkin
Öğretim Stratejisi	Bilgiyi sunma, alıştırma yapma, geribildirim verme	Öğrencinin bilişsel öğrenme stratejilerini harekete geçirme	Etkin, özdenetimli, içten güdülenmiş araştırmacı öğrenme
Öğretim Türü	Ayırma, genelleme ilişkilendirme, zincirleme	Bilgileri kısa dönemli bellekte işleme, uzun dönemli belleğe depolama	Gerçek durumlara dayalı sorun çözme

Davranışçı, bilişsel ve yapılandırıcı yaklaşım kuramlarının bilginin niteliği, öğrenme, öğrenmenin rolü, öğrencinin rolü, öğretim stratejisi ve öğretim türü gibi öğelere göre farklı nitelikleri görülmektedir.

2.4.4 İnsancıl/Hümanist Yaklaşım Kuramı

Hümanist Yaklaşım Kuramı, Maslow tarafından ortaya atılmıştır. Kurama katkısı olan diğer iki önemli isim de Combs ve Rogers’dir. Adından da anlaşılacağı üzere bu kuram, bireylere karşı insancıl bir tutum geliştirmeyi vurgulamaktadır. Bireyin değerli olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla duygu ve düşüncelere önem verilir. Kuramda asıl olan birey olduğundan öğrenme eylemi, bireyin bilgiyi öğrenmeye değer bulduğu andan itibaren başlamaktadır (Bozdoğan, 2003; Maslow, 2001: 45).

Roger'a (1969) göre sağlıklı öğrenme ortamı; saygının, empatik anlayışın, güvenin, ödüllendirmenin ve özgürlüğün olduğu ortamdır. Ayrıca, öğrenme ile ilgili göz önüne alınması gereken bazı noktalar vardır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Erdin, 2005: 260-269):

- İnsanda doğal bir öğrenme isteği vardır.
- Öğrenilecek olan bilgi birey için bir gereksinim ise anlamlı öğrenme gerçekleşir.
- Öğrenme, tehdit ve hata yapma korkusundan uzak, özgür bir ortamda gerçekleşir.
- Öğrenme, bireyin bilişsel ve duyuşsal yönlerini içerdiği zaman anlamlı ve kapsamlı olur.

Maslow'un bilinen "*Temel Gereksinimler Hiyerarşisi*", hümanist yaklaşım ışığında ortaya çıkmıştır. Buna göre, gereksinimler bir piramit gibi bir biri üstüne merdiven basamağı şeklinde hiyerarşik bir düzen içinde sıralanmıştır. Temeldeki gereksinim karşılanmadan, bireyin, daha üsteki gereksinimlerden etkilenmesi söz konusu olamaz. Alt bölümlerde belirli bir doyuma ulaşıldığında ise birey üst düzeydeki gereksinmeye hazır hale gelecektir (Gökçe, 2011: 329). Görüldüğü gibi, hümanist kuram, insan odaklı, diğer bir ifade ile insan değerinin ön planda olduğu çağdaş kuramlardan biridir.

2.4.5 Nörofizyolojik Yaklaşım Kuramı

Beyin temelli öğrenme kuramı olarak bilinen "*Nörofizyolojik Yaklaşım Kuramı*"nı sistematik hale getiren Hebb'dir. Hebb, beyindeki devrelerin çalışma sistemi bilinmeden, öğrenmenin doğasının anlaşılamayacağını savunur. Beyin, insan zekâsı ve öğrenmenin merkezidir. Hebb'e göre öğrenme beyinde gerçekleşiyorsa, beyin öğrenmeden önceki ve sonraki yapısı arasında fark olması gerekmektedir (Elden, 2003: 6).

Öğrenmenin bilinmez ve karmaşık olması, birçok açıdan irdelenmesini gerektirmiştir. Genel olarak psikolojik, sosyolojik ve felsefi açılardan irdelenen

öğrenme, son yıllarda nörobilim alanındaki buluşlar ile nörofizyolojik açıdan da irdelenmeye başlanmıştır. Böylece, yeni bir bakış açısıyla öğrenmenin doğası, daha kapsamlı olarak incelenmeye devam etmektedir. (Keleş ve Çepni, 2006: 79).

Birey, neyi bilmediğini bilmeden bilgi eksikliğini tamamlayamaz; dolayısıyla becerisini geliştiremez. Bireyin becerisinin gelişimini sağlayacak en iyi yol, öncelikle bireyin neyi bilip, neyi bilmediğini ortaya çıkartmaktır. Bu doğrultuda karşımıza çıkan model, *bilinçli yetkinlik modelidir*. Yeni bir beceri kazanmada etkili olan bu model, öğrenme sürecini ve aşamalarını açıklamaktadır. Profesyonel kariyerinin her anında, bir ya da birden fazla aşamada kendini bulacak olan bireyin, öğrenme aşamasında nerde olduğunu bilmesi, ihtiyaçlarının anlaşılmasında oldukça etkilidir. Hangi öğrenme süreci aşamasında olduğunun farkındalığı ile ihtiyaçlarını belirleyen birey için ikinci önemli nokta ihtiyaçlarının nasıl etkili biçimde karşılayacağıdır. Bunu da baskın öğrenme stilini tanıyarak olabileceği bir gerçektir. Literatürde birçok öğrenme stili yaklaşımı mevcuttur. Fakat Kolb'un *yaşantısal öğrenme modeli* uygulama alanı diğerlerinden biraz daha yaygındır. Buna ek olarak, bireylerin öğrenme stillerinin belirlenmesinde, Kolb'un yaşantısal öğrenme modelinin tercih edilmesindeki belli başlı sebepler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Kolb'un öğrenme stili envanterinin yetişkin gruplarında uygulanan iyi bir ölçme aracı olması (Bonham, 1989),
- Kolb, Boyatzis ve Mainemelis (1999) tarafından yapılan bir çalışmada bireyin mesleğinin baskın öğrenme stilini etkilediği yönündeki bulguları,
- Yerel literatürde, bireyin öğrenme stillerinin belirlenmesinde, genellikle Kolb'un geliştirdiği model ve envanterinin uygulanması/kullanılması,
- Kolb'un öğrenme stilleri envanterinin uygulama ve değerlendirme gibi aşamalarının kolay olmasıdır.

2.5 Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli

2.5.1 Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli'nin Ortaya Çıkışı

Psikologlar ve terapistler, insanoğlunun nasıl öğrendiğini merak ederek bu alanda çalışmalar yapmış, çeşitli teoriler geliştirmişlerdir (Rajah, 2013). “*Bilinçli*

Yetkinlik Öğrenme (BYÖ) Modeli”(*The Conscious Competence Model*) bu çalışmalar neticesinde, bilinci (farkındalığı) temel olarak geliştirilmiştir. BYÖ Modeli 1970’lerin başında Martin Broadwell tarafından formüle edilirken, gelişimi Amerika’da Gordon Training International (GTI) tarafından sağlanmıştır. Literatürde “*Bilinçli Yetkinlik Döngüsü*” olarak da bilinmektedir (Rajah, 2013). Ayrıca literatürde bu modelin doğuşunun ve felsefesinin, kesin olmamakla birlikte, Konfüçyüs ve Sokrates’e dayandığına dair görüşlere rastlanılmaktadır (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. Yansıtıcı bilincin en belirgin özelliği, kişinin kendisini en iyi şekilde temsil eden bilinç biçimi olmasıdır. Çünkü yansıtıcı bilinçte “benim” ve “kendim” kavramları baskındır. BYÖ Modelinde de ilk basamak kişinin olguyu bilip bilmeme farkındalığıyla, yani bilinci ile başlamaktadır ve buradaki bilinç yansıtıcı bilinç biçimine karşılık gelmektedir.

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 (Thomas, 2013). Bilinçli yetkinlik öğrenme modelindeki yetkinlik, kişinin bilincinde olduğu duruma dair yeterliliğinin olup olmamasıdır.

2.5.2 Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modelinin Önemi

Bilinçli yetkinlik öğrenme modeli, kişinin bilgi eksikliğinin farkına varması ve üstesinden gelmesi gerektiği hakkında yol gösterir. Model, kolay ve anlaşılır olduğundan modelin uygulanabilmesinde hiçbir zorluk yoktur. 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 yapabilesidir. Model, bireyin nerede olduğunu ve nasıl bir yol izlemesi gerektiği hakkında bireye kılavuzluk eder (Murphy, 2006: 44).

Doğru bir öğrenme süreci şu aşamaları izlemelidir: ilk 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.

2.5.3 Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modelinin Aşamaları

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

- i. Bilinçsiz - Yetersizlik**
- ii. Bilinçli - Yetersizlik**
- iii. Bilinçli - Yeterlilik**
- iv. Bilinçdışı - Yeterlilik'tir.**

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

2.5.3.1 Bilinçsiz - Yetersizlik

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 bilmeyen 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 (Talas, 2014). Eksikliklerinin farkında olmayan mevcut bilgi ve yetkinliğinden memnun olan birey, yeni bir bilgiye de ihtiyacının olmadığını düşünmektedir. Değişim ve gelişim, birey için gerekli görülmediğinden, çoğunlukla reddedilmektedir (Murphy, 2006: 44).

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 (Talas, 2014).

2.5.3.2 Bilinçli - Yetersizlik

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 aşamasında olan bireyin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Murphy, 2006: 44):

- Birey neyi öğrenmesi gerektiğinin farkındadır.
- Kendi beceri ve yeteneğini geliştirmesi gerektiğini bilir.

- Birey haberdar olduğu bilgiyi tam anlamıyla öğrenmek ve uygulayabilmek için çaba harcar; hem bilinçli hem yeterli olabilmek için çalışır.
- 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.

2.5.3.3 Bilinçli - Yeterlilik

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 Almancayı ileri düzeyde konuşması gerekmez. Yeterlilikten söz etmek için bireyin biraz dahi konuşabilir hale gelmiş olması kâfidir.

Bilinçli-yeterlilik aşamasında olan bireyin yapması gerekenler şöyle sıralanabilir (Murphy, 2006: 44):

- Becerisini geliştirmesi için konsantrasyonunu sağlamalıdır.
- Yardım almadan becerisini geliştirmelidir.
- Doğuştan gelen bir yetenek söz konusu olmadığından, beceri ancak çok çalışarak, pratik yapılarak geliştirilebilir.
- Başarısını göstermesi mümkün iken ustalık anlamında henüz zamana ihtiyacı vardır.

2.5.3.4 Bilinçdışı - Yeterlilik

Bilinçdışı-yeterlilik⁷ (*unconscious competence*) aşamasında olan birey, bilginin varlığından haberdar olduğu gibi, pratikte de bilgiyi iyi bir şekilde uygulayabilmektedir. Kişi bilgiyi kullanırken düşünmediği ya da zihinsel faaliyette 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.

Bilinçdışı-yeterli aşamasında olan bireylerin özellikleri aşağıdaki gibidir (Murphy, 2006: 51):

- Birey, (bilinçdışı yeterli olduğu) bir iş ile uğraşırken aynı anda başka bir şeyle de uğraşabilir.
- Birey, yeterli olduğu konuda başkalarına eğitim verebilir. Yaşayacağı tek zorluk, sahip olduğu bilgi ve uygulama düzeyi çok fazla içselleştikten, bunu nasıl açıklaması gerektiğini bilememesi olabilir.

2.5.4 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 2-2’de gösterilmektedir (Mackay, 2007):

⁷ 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, bilinçdışı-yeterli grubudur. Bunun nedeninin, bireylerin herhangi bir konuda bilgi sahibi olmadan fikir sahibi olabilmelerinin teorik olarak mümkün olmayacağı düşüncesine dayandığı ifade edilebilir.

Tablo 2- 2: Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Matrisi

	YETERSİZLİK	YETERLİLİK
BİLİNÇSİZLİK	<p>*Birey, bilgiden habersizdir.</p> <p>*Birey, kendi eksiğinin farkında değildir.</p> <p>*Bireyin öncelikle farkındalığı artırılmalıdır.</p> <p>*Birey, bu aşamayı tamamlar ise diğer aşamalara geçebilir.</p>	<p>*Birey bilgiyi çok iyi derecede biliyor ve uygulayabiliyor.</p> <p>*Başkalarına öğretecek kadar pratik ve refleksleri gelişmiştir.</p> <p>*Bireyin adeta doğuştan bir yetenek ile geldiğine inanılır.</p>
BİLİNÇLİLİK	<p>*Birey, bilgiden haberdardır.</p> <p>*Birey, beceri ve yeteneğini arttırması gerektiğini bilir.</p> <p>*Birey, uygulama yaparak bilinçli yeterli olma amacındadır.</p>	<p>*Birey, bilgiden haberdardır.</p> <p>*Haberdar olduğu bilgiyi uygulayabilmektedir.</p> <p>*Birey yoğunlaşmadan uygulamaya geçememektedir.</p> <p>*Birey, uygulamaya yönelik çalışarak bilinçdışı yeterlilik aşamasına geçebilir.</p>

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

2.6 Yaşantısal Öğrenme Modeli

2.6.1 Yaşantısal Öğrenme Modelinin Boyutları

Yaşantısal öğrenme modeli, Kolb tarafından bireylerin öğrenme stillerini belirlemeye dönük bir model olarak geliştirilmiştir. Kolb'a göre öğrenme sürecinde, "kavrama" ve "dönüştürme" olmak üzere iki boyut bulunmaktadır. Kavrama boyutu somut yaşantıdan soyut kavramlaştırmaya uzanır. Dönüştürme boyutu ise yansıtıcı gözlemden aktif yaşantıya uzanır ki, bu boyutta bireyin nasıl algıladığını analiz ederken, bireyin bilgiyi nasıl işlediği görülmektedir (Aşkar ve Akkoyunlu, 1993; Stice, 1990). Yaşantısal öğrenme modeline göre etkin öğrenme dört aşamadan oluşmaktadır. Her bir öğrenme biçimini simgeleyen öğrenme yolları birbirinden

farklıdır. Bunlar; “somut yaşantı”, “yansıtıcı gözlem”, “soyut kavramsallaştırma” ve “aktif yaşantı”dır.⁸

Döngüyü oluşturan her bir sınıflamanın farklı öğrenme yolları vardır. Bu sınıflamalar ve öğrenme yolları aşağıdaki gibi eşleştirilebilir (Aşkar ve Akkoyunlu, 1993; Peker, 2003):

Somut yaşantı	→	Hissederek öğrenme
Yansıtıcı gözlem	→	İzleyerek öğrenme
Soyut kavramsallaştırma	→	Düşünerek öğrenme
Aktif yaşantı	→	Yaparak öğrenme

2.6.2 Yaşantısal Öğrenme Modeline Göre Öğrenme Stilleri

Bireyin öğrenme stilini belirleyen tek bir biçim yoktur. Kolb’un öğrenme stilleri modelinde bireyin öğrenme stili yukarıda bahsedilen dört öğrenme biçiminin bileşeninden meydana gelmektedir. Kolb tarafından geliştirilen “Öğrenme Stili Envanteri” sayesinde, bireylerin verdikleri yanıtlar üzerinden alınan puana göre her bireyin hangi öğrenme stiline daha uygun bir yapı sergilediği belirlenmektedir (Peker, 2003). Buna göre bireylerin sahip olabilecekleri öğrenme stilleri şunlardır:

- i.** Yerleştiren,
- ii.** Özümseyen,
- iii.** Değiştiren,
- iv.** Ayrıştıran.

Öğrenme stilini ortaya çıkarmak amacı ile bireylere uygulanan 12 soruluk öğrenme stili envanteri sonucunda bireyler, 12 ile 48 arasında bir puan elde etmektedir. Ardından bireylerin birleştirilmiş puanları hesaplanır. Bunun için elde

⁸ Kolb’un Yaşantısal Öğrenme Modeline ilişkin öğrenme stilleri, çalışmanın 2.6.2 Yaşantısal Öğrenme Modeline Göre Öğrenme Stilleri başlıklı kısmında ayrıntılı biçimde ele alınmıştır.

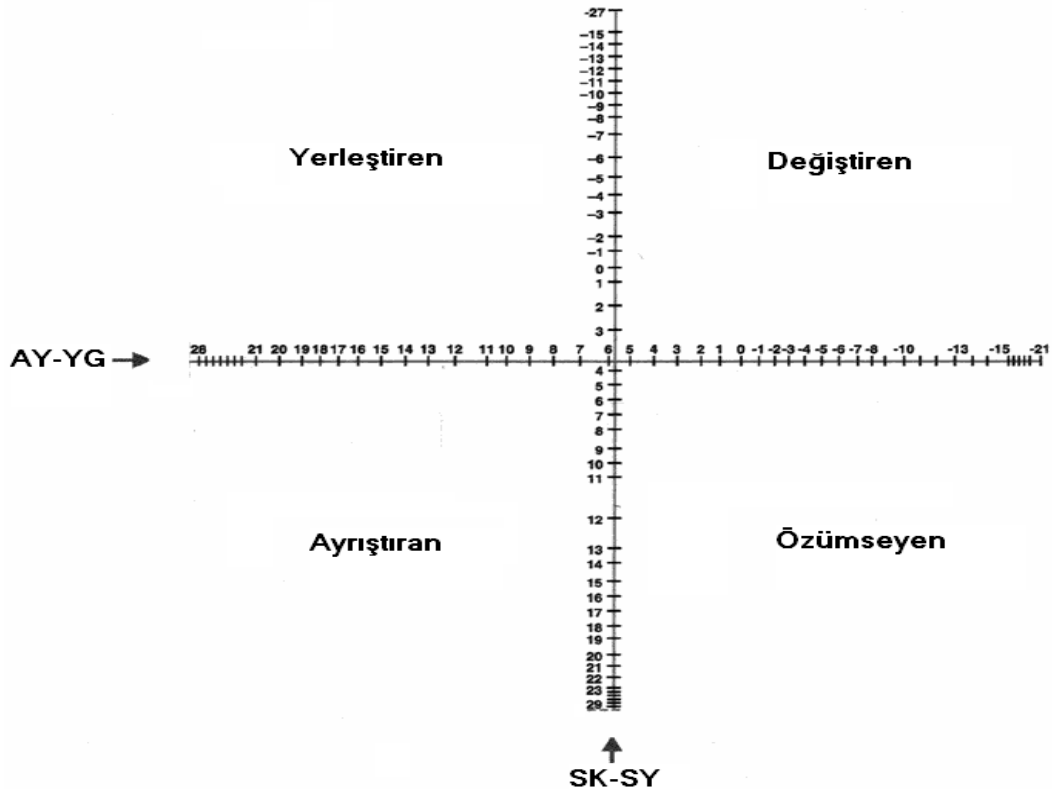
edilen öğrenme biçimlerinin toplam puanlarından yararlanır. Bu puanlar şu şekilde hesaplanmaktadır:

[SK - SY] : *Soyut Kavramsallaştırma-Soyut Yaşantı*

[AY - YG] : *Aktif Yaşantı-Yansıtıcı Gözlem*

Bu farklardan elde edilen puanlar -36 ile +36 arasında değişir ve birleştirilmiş puanlar “[SK - SY]”, “[AY-YG]” şeklinde gösterilir. Buna göre, [SK - SY]’den elde edilen pozitif puan, öğrenmenin soyut; negatif puan, öğrenmenin somut olduğunu göstermektedir. Buna karşın [AY-YG]’den elde edilen pozitif puan, öğrenmenin aktif; negatif puan ise öğrenmenin yansıtıcı olduğunu açıklamaktadır (Kolb, 1985).

Elde edilen iki puanın kesiştiği nokta her birey için ayrı ayrı oluşturulur ve bireye en uygun öğrenme stili, öğrenme stilleri diyagramı üzerinde tayin edilir. Öğrenme stilleri diyagramı Şekil 2-1’deki gibidir (Akkoyunlu ve Aşkar, 1993):



Şekil 2- 1: Kolb’un Öğrenme Stilleri Diyagramı

Toplam 12 soru ve 4 seçenekten oluşan Kolb'un öğrenme stili envanterinde her bir seçenek, 4 öğrenme biçimini temsil etmektedir. Bunlar:

Seçenek 1: Somut Yaşantı (SY)

Seçenek 2: Yansıtıcı Gözlem (YG)

Seçenek 3: Soyut Kavramsallaştırma (SK)

Seçenek 4: Aktif Yaşantı (AY)'dir.

Envanteri uygulayan bireyin, toplam 48 seçeneği 1'den 4'e kadar sıralaması sonucunda tüm seçenek 1'ler kendi arasında; tüm seçenek 2'ler kendi arasında; tüm seçenek 3'ler kendi arasında ve tüm seçenek 4'ler kendi arasında toplanarak toplam puanlar elde edilir. Seçenek 3'ün toplam puanından seçenek 1'in toplam puanı çıkarılarak ilk bileşen olan [SK-SY] bulunur. Seçenek 4'ün toplam puanından seçenek 2'nin toplam puanı çıkarıldığında da ikinci bileşen olan [AY-YG] bulunur.

[SK-SY] değerinin 4'ten küçük olması durumunda sonuç "değiştiren" ya da "yerleştiren"; 4 ve 4'ten büyük olması durumunda ise "özümseyen" ya da "ayrıştıran" olmaktadır. [AY-YG] değerinin 5'ten büyük olması durumunda sonuç, yerleştiren ya da ayrıştıran; 5 ve 5'ten küçük olması durumunda ise "özümseyen" ya da "değiştiren" öğrenme stili olmaktadır. Elde edilen bu iki puan, Şekil 2-1'de gösterilen grafikte birleştirilerek, bireyin hangi öğrenme stiline sahip olduğu ortaya çıkarılmaktadır.

Kolb'un yaşantısal öğrenme modeline göre bireyler için belirlenen öğrenme stillerinin genel karakteristikleri ise aşağıdaki gibi ayrı ayrı ele alınabilir:

- **"Değiştiren" Öğrenme Stili**

Somut yaşantı (hissederek) ve yansıtıcı gözlem (izleyerek) bileşenlerinin bir araya gelmesi, bireyin değiştiren (*diverger*) öğrenme stiline sahip olduğuna işaret etmektedir. Bu bireylerin özelliği, somut deneyimleri gözlemleyerek öğrenmeyi tercih etmeleridir. Ayrıca, bilginin sistematik olarak sunulmasını isterler. Gözlemler yaparak öğrenmeyi ve özet bilgileri tercih ederler (Ergür, 1998). Öğrenme durumunda sabırlı, nesnel ve dikkatlidirler; fakat hemen eylemde bulunmazlar. Yani

uygulamaya dönük etkinlikleri tercih etmezler (Aşkar ve Akkoyunlu, 1993). En önemli özellikleri, düşünme yeteneklerinin olmasıdır. Diğer bir ifadeyle fikirlere odaklanma ve fikirleri ilişkilendirmede yeteneklidirler. Kişilerle iletişim kurmaktan zevk alırlar. En önemli eksiklikleri ise hızlı karar vermede zorlanmaları ve zamanı etkili kullanamamalarıdır. Bireysel çalışmayı tercih ettiklerinden bu bireylerin belirleyici sorusu “Niçin?”dir (Kolb, 1984).

- **“Özümseyen” Öğrenme Stili**

Soyut kavramsallaştırma (düşünerek) ve yansıtıcı gözlemin (izleyerek) birleşimi, özümseyen (*assimilator*) öğrenme stilini vermektedir. Özümseyen öğrenme stiline sahip kişiler kapsamlı bilgileri anlama ve bilgileri mantıksal bir bütün haline getirerek kuramsal modeller oluşturma konusunda yeteneklidirler. Pratikten ziyade bilginin mantıksal geçerliliği üzerinde odaklanırlar. Böylece soyut düşünce kavramlarını tercih ederler. Öğrenme sürecinde düz anlatım yönteminin kullanılmasını istemekte, kendilerine konunun özümsemesi için yeterli süre verilmesini tercih ederler (Ergür, 2010: 175). Ayrıca işitsel ve görsel sunuları daha çok tercih ederler. Özümseyen öğrenme stiline sahip olan bireyler, farklı bakış açılarını önemser daha sonra bunun üzerine düşünürler (Felder, 1996). En kuvvetli yönleri, planlama yapma, problemleri tanımadır. Zayıf yönleri ise pratik uygulamada eksiklik, sistematik bir yaklaşım izleyememedir (Ergür, 1998). Bu tür öğrenenlerin en belirleyici sorusu “Nedir?”dir (Kolb, 1984).

- **“Ayrıştırıcı” Öğrenme Stili**

Soyut kavramsallaştırma (düşünerek) ve aktif yaşantının (yaparak) birleşimi ayrıştırıcı (*gonverger*) öğrenme stilini vermektedir. Ayrıştırıcı öğrenme stiline sahip bireyler, detaylara oldukça önem verirler. Parçalardan hareketle bütünü anlamaya çalışırlar (Riding ve Rayner, 1998). Yeni bilgileri öğrenirken kaynak arar, okur ve anlamaya çalışır daha sonrasında uygularlar. Herhangi bir konuda farklı bilgiler arayarak bilgi kaynaklarını arttırmak gibi ve olayların arkasındaki gerçeklere bakarak olayların sonuçlarını zihinde canlandırmak gibi becerileri vardır. Gözlemlemeyi çok tercih etmezler, bunun yerine uygulamayı severler. Bu nedenle yanlış yapsalar dahi uygulama onlar için önemlidir. Dolayısıyla, öğrenme sürecinde bireyler, simülasyon gibi pratik uygulama türü çalışmaları tercih etmektedirler (Ergür, 2010: 175). Bu stile sahip bireyler için belirleyici soru “Nasıl?”dır (Kolb, 1984).

- **“Yerleştiren” Öğrenme Stili**

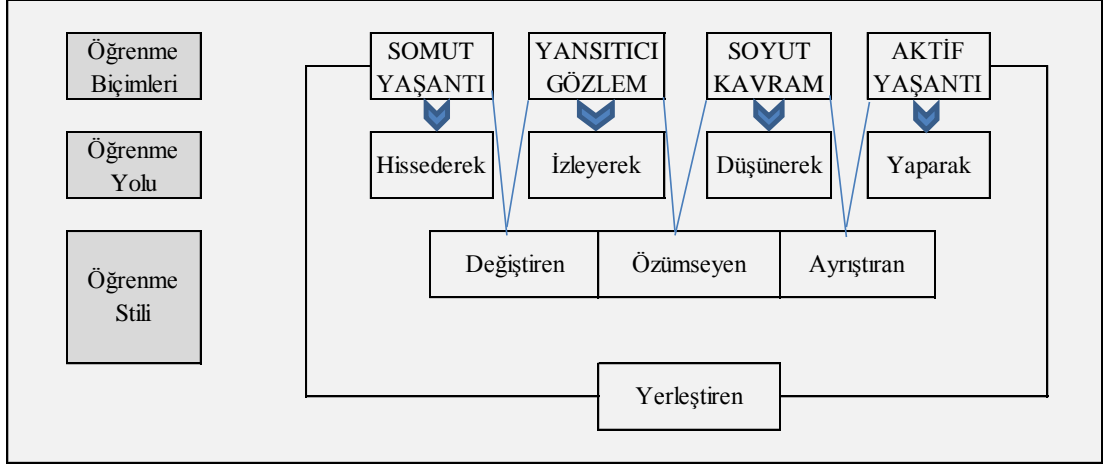
Somut yaşantı (hissederek) ve aktif yaşantının (yaparak) birleşimi yerleştiren (*Accomodator*) öğrenme stilini ortaya çıkarmaktadır. Yerleştiren öğrenme stiline sahip bireyler, uygulamaya ve keşfetmeye dayalı öğrenmeyi tercih ederler. Araştırarak ve keşfederek öğrenmekten hoşlanırlar (Felder, 1996). Risk alma konusunda diğer öğrenme stillerine sahip olan bireylerden daha cesaretlidirler. Grup halinde çalışmayı, saha çalışmaları yapmayı ve kendi inisiyatiflerini kullanabilecekleri ödev ve projeler hazırlamayı severler (Ergür, 2010: 175). En önemli özellikleri, açık fikirli olmaları ve değişimlere karşı çabuk uyum sağlamalarıdır. Zayıf yönleri ise pratik olmayan planlar yapmak, ayrıca hedefe yönelik olamamalarıdır (Ergür, 1998). Yaparak ve hissederek öğrenmeyi benimsen bireyler için en belirleyici soru “Eğer... ise ne olacak?”tır (Kolb, 1984).

Kolb’un öğrenme stilleri, öğrenme stillerini meydana getiren öğrenme biçimleri ve bunların öğrenme yolları ile arasındaki ilişki Tablo 2-3’teki gibi özetlenebilir:

Tablo 2- 3: Kolb’un Öğrenme Stilleri, Öğrenme Biçimleri ve Öğrenme Yolları

Öğrenme Stili	Öğrenme Biçimleri		Öğrenme Yolları	
	Yansıtıcı Gözlem	Somut Yaşantı	İzleyerek	Hissederek
Değiştiren	Yansıtıcı Gözlem	Somut Yaşantı	İzleyerek	Hissederek
Özümseyen	Soyut Kavramsallaştırma	Yansıtıcı Gözlem	Düşünerek	İzleyerek
Ayrıştırıran	Aktif Yaşantı	Soyut Kavramsallaştırma	Yaparak	Düşünerek
Yerleştiren	Somut Yaşantı	Aktif Yaşantı	Hissederek	Yaparak

Tablo 2-3’teki özet bilgilerden yola çıkılarak, Kolb’un öğrenme stili modeli, Şekil 2-2’deki gibi şematize edilebilir (Veznedaroğlu ve Özgür, 2005: 10):



Şekil 2- 2: Kolb'un Öğrenme Stilleri Modeli

Şekilden anlaşılacağı üzere, her öğrenme biçimini tanımlayan öğrenme yolları mevcuttur. Öğrenme yollarından hareketle birey hangi öğrenme biçimine sahip olduğunu belirleyebilir. Bireye en uygun iki öğrenme biçiminin bileşimi sonucunda ise sahip olduğu öğrenme stiline ulaşılmaktadır.

2.6.3 Yaşantısal Öğrenme Modeline İlişkin Literatür

Kolb'un yaşantısal öğrenme modeli ile ilgili literatürdeki çalışmalar incelendiğinde, bu modele ilişkin pek çok araştırmanın bulunduğu göze çarpmaktadır. Öncelikle, Kolb'un 1985 yılında geliştirdiği öğrenme stili envanteri, çeşitli meslek gruplarına uygulanmıştır. Literatür taramasında, mühendislik, tıp, eğitim, ekonomi, fizik, bankacılık, sanat ve diğer birçok alanda Kolb'un öğrenme stili envanteri kullanılarak yapılmış çalışmalara rastlanmaktadır.

Kolb'un öğrenme stili envanteri kullanılarak Türkiye'de de yapılmış çalışmalar oldukça fazladır. Aşkar ve Akkoyunlu (1993), envanteri Türkçe'ye çevirmiş ve ilk çalışmayı gerçekleştirmiştir. Çalışmada Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi, öğretmenlik sertifikası kursuna katılan ve çeşitli alanlardan mezun yetişkinlerin öğrenme stilleri değerlendirilmiştir. Buna göre; sosyal bilim alanlarından ve fen bilim alanlarından mezun olanların büyük çoğunluğunun özümseyen öğrenme stiline sahip olduğu belirlenirken; mühendislik bölümü mezunlarının büyük çoğunluğunun ise ayırıştırıcı öğrenme stiline sahip olduğu sonucuna varılmıştır.

Mutlu ve Aydoğdu (2003) tarafından yapılan bir çalışmada da, Kolb'un yaşantısal öğrenme modeli ekseninde fen bilgisi eğitiminde öğrencilerin bireysel farklılıklarının dikkate alınarak öğrenme stillerine uygun eğitim verilmesinin eğitim kalitesine etkisi araştırılmıştır.

Peker ve Aydın (2003), Sivas'taki Fen ve Anadolu Liseleri'nde okuyan matematik dersi alan ikinci sınıf ğrencilerine Kolb'un öğrenme stili envanterini uygulamıştır. Uygulama sonucunda, öğretmenlerin dört öğrenme stilini dikkate alarak bir öğrenme ortamı hazırlanmasının üzerinde durulmuştur.

Kılıç ve Karadeniz (2004), ğrenme stillerinin başarıya olan etkisini araştırmışlardır. Araştırma sonucunda, öğrenme ortamlarının tasarımında bireysel farklılıkların önemli olduğu ortaya çıkmıştır.

Arslan ve Babadoğan (2005) ilköğretim 7. ve 8. sınıf ğrencilerinin öğrenme stillerinin akademik başarı düzeylerine etkisini araştırmıştır. Araştırma sonunda öğrencilerin ayırıtıran ve daha sonra özümseyen öğrenme stiline sahip oldukları görülmüştür. Genel olarak 4 farklı öğrenme stiline sahip olan öğrencilerin başarısının, öğretici tarafından öğrenme stillerinin gereksinimlerinin eşit Şekilde karşılanması ile artacağı vurgulanmıştır.

Demir (2006), sınıf ğretmeni adaylarının öğrenme stillerinin ortaya çıkarmak ve sosyal bilim öğretimine olan etkisini araştırmak üzere Gazi Üniversitesi Eğitim Fakültesi Sınıf ğretmenliği Bölümü 1. sınıf ğrencilerine Kolb'un öğrenme stili envanterini uygulamıştır. Araştırmaya göre, ayırıtıran öğrenme stili başta olmak üzere, özümseyen öğrenme stili en çok sahip olunan öğrenme stilleridir. Bunları, yerleştiren öğrenme stili ve değiştiren öğrenme stili takip etmektedir. Çalışmada, eğitim etkinliklerinin bireylerin öğrenme stili özelliklerine göre planlaması gereği vurgulanmıştır.

Hasırcı (2006), çalışmasında sınıf ğretmenliği ğrencilerinin öğrenme stillerini araştırmıştır. Araştırma bulgularına göre, araştırmaya katılan öğrencilerin

yarıya yakınının özümseyen öğrenme stili içinde yer aldığı görülmüştür. Ayrıca literatürde öğretmen adayları üzerine yapılan diğer çalışmalarda, çoğunlukla yine özümseyen öğrenme stiline baskın olduğu görülmekle birlikte öğretmen yetiştiren kurumlarda çalışan öğretim üyeleri için öğrenme stiline yararlı bir bilgi olduğu vurgulanmaktadır.

Gencil (2008), öğrencilerin sosyal bilgiler; Williams (1999), İnsan İlişkileri; Colins (1999), Tarih; Noveal (1999), Coğrafya; Whicker (2001), Tıp; Nichols (2003), biyoloji derslerinde, başarının öğrenme stillerine uygun olduğu takdirde arttığı ve ayrıca öğrenme stilleri arasında da herhangi bir üstünlük olmadığını ortaya koymuştur.

Ergür (2010), hazırlık sınıfı öğrencilerinin kişisel özelliklerinin öğrenme stillerine etkisini ve öğretim sürecine olan yansımalarını Kolb'un öğrenme stili envanteri ile araştırmıştır. Ergür'ün bulguları, hazırlık öğrencilerinin genel olarak özümseyen ve ayırıştırıcı öğrenme stilleri içerisinde yer aldığı yönündedir. Ayrıca fen liselerinden mezun olan öğrencilerin ayırıştırıcı, diğer lise gruplarından mezun olan öğrencilerin ise özümseyen öğrenme stiline sahip oldukları belirgin sonuç olarak yer almıştır.

Çelik ve Şahin (2011), Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Fakültesi Beden Eğitimi ve Spor Öğretmenliği Bölümü öğretmen adaylarının, Kolb'un öğrenme stilleri içinden tercih ettikleri baskın öğrenme stillerini belirlemek amacıyla öğretmen adaylarına öğrenme stili envanterini uygulamışlardır. Çalışma neticesinde, öğretmen adaylarının toplam dağılımı dikkate alındığında özümseyen öğrenme stiline sahip oldukları ortaya çıkmıştır. Çalışmada ayrıca, mesleki eğitimin bireylerin öğrenme stilleri üzerindeki etkisinin incelenmesi gereği önemle vurgulanmıştır.

Ekici (2013), çalışmasında, Gregorc ve Kolb'un öğrenme stili modellerine göre öğretmen adaylarının öğrenme stillerini araştırmıştır. Gregorc öğrenme stili ölçeği ve Kolb öğrenme stili envanteri kullanılarak bu iki öğrenme stillerine göre çeşitli karşılaştırmalar yapılmıştır. Araştırmaya katılan teknik öğretmen adaylarının,

Kolb öğrenme stili modeline göre “değiştiren” öğrenme stiline sahip oldukları tespit edilmiştir.

Kolb’un yaşantısal öğrenme modeline başvuran çalışmaların ortak özelliği, bu çalışmaların daha çok eğitim bilimleri alanında yapılan çalışmalar olması ve genellikle öğretmen adaylarına veyahut öğrencilere uygulanmasıdır. Ancak modelin disiplinlerarası yaklaşım ile başka alanlarda da kullanılması mümkündür (Bonham, 1989).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINI ÖĞRENME SÜREÇLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK AMPİRİK ARAŞTIRMA

3.1 Araştırmanın Konusu

Muhasebe mesleği, sıklıkla değişen mevzuat ortamında gerçekleşen bir meslektir. Bu durum meslek mensubunun sürekli olarak kendini güncellemesini gerektirmektedir. Değişimlerin mesleği dinamik tuttuğu bir gerçektir. Fakat muhasebe meslek mensupları, değişime alışık olsalar da her insan gibi değişimlere hemen adapte olamamaktadırlar. Zira her değişim, beraberinde zaten yeni bir öğrenme sürecini getirdiğinden, en azından öğrenmenin gerektirdiği zaman ihtiyacı, onları değişime karşı refleks (direnç) göstermeye itmektedir. Öte yandan bu kez muhasebe meslek mensuplarının karşısındaki değişim, mevzuattaki değişiklik değil, topyekûn olarak yeni bir muhasebe sistemine geçilmesidir. 01.01.1994'ten beri uygulanagelen Tekdüzen Muhasebe Standartları'nın meslek mensupları tarafından halen günümüzde dahi tam olarak uygulanamadığı örneklere rastlanılırken, bu kez yabancı orijinli, çok daha sistematik ve karmaşık sayılabilecek UFRS'nin gündeme gelmesi, öyle ki bazı muhasebe meslek mensuplarının “bu mesleği bırakmanın zamanı geldi” düşüncesine kapılmalarına dahi neden olmuştur.

UFRS ile gelen raporlama yükümlülüklerinin kapsamının genişlemesi ile meslek mensuplarının bilgi kullanıcılarına karşı sorumlulukları bir kat daha artmış; mesleki anlamda yapılan değişikliklere çabuk adapte olma durumunu gündeme getirmiştir. Bu kapsamda araştırmanın konusu, psikolojik temelli yaklaşımlar ile muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlamalardaki radikal sayılabilecek değişiklikleri ne derece öğrenmiş ve uygulayabiliyor olduklarının belirlenmesi ve bunların öğrenme stilleri ile birlikte incelenmesidir. Dolayısıyla belirlenecek

öğrenme stili sayesinde, meslek mensuplarının, öğrenme süreçlerindeki zayıf ve güçlü yönleri de dikkate alınarak öğrenme süreci aşamalarının daha hızlı ve etkili tamamlanması sağlanabilecektir. Bu çerçevede araştırmada, psikolojik temelli yaklaşımlardan bilinçli yetkinlik öğrenme modeli ve yaşantısal öğrenme modeli kullanılmış ve çeşitli bulgulara ulaşılmıştır.

3.2 Araştırmanın Amacı

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları setinin oldukça hacimli ve kapsamlı bir standart seti olması, standart setinin öğrenilmesini ve uygulanmasını zorlaştıran en önemli sebeplerden biridir. Fakat her ne kadar karışık ve öğrenilmesi güç de olsa hem sağlayacağı faydalar hem de yasal mevzuat gereği, muhasebe mesleğini icra edenler tarafından UFRS'nin öğrenilmesi ve uygulanması ihtiyari olmaktan çıkmıştır.

UFRS'nin meslek mensuplarınca öğrenilmesi ve uygulanabilmesi konusunda yapılması gereken en önemli şey, meslek mensuplarına UFRS'ye ilişkin öğrenme ve uygulama becerilerinin kazandırılması ve geliştirilmesidir. Bu araştırmada, meslek mensuplarının UFRS'ye ilişkin öğrenme süreci aşamalarından hangi seviyede olduklarının belirlenmesi, akabinde öğrenme süreci aşamasını bir üst aşamaya taşıyacak ve öğrenme süreçlerinin etkili biçimde tamamlanmasını sağlayacak öğrenme stillerinin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır. Bu amaçla, psikolojik temelli olan öğrenme süreci yaklaşımlarından bilinçli yetkinlik öğrenme modeli; öğrenme stilleri yaklaşımlarından ise Kolb'un yaşantısal öğrenme modeli aracılığıyla meslek mensuplarının bilinç durumları ve öğrenme stilleri değerlendirilmiştir. Dolayısıyla araştırmanın amacı, *meslek mensuplarının*;

- i. *mevcut öğrenme süreçlerinde hangi aşamada olduklarının ortaya çıkarılması,*
- ii. *sahip oldukları öğrenme stillerinin ve bu stillere ilişkin güçlü ve zayıf yönlerin belirlenmesi,*
- iii. *UFRS'yi öğrenme ve uygulama bağlamında, istenilen seviyeye hızlı ve etkili biçimde ulaşabilmeleri adına bilinçli yetkinlik öğrenme modeli*

ve yaşantısal öğrenme modeli çerçevesinde edinilecek bulguların değerlendirilmesidir.

3.3 Araştırmanın Önemi

Gelişmiş ülkelerin büyük çoğunluğunun UFRS'ye geçmesi ile gerçeğe uygun, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin ortaya çıkması, hem yatırımcıları hem de işletmeleri, UFRS'nin uygulandığı ülkelere doğru çekmektedir. Daha çok yatırımcı çeken ülke, finansal ve ekonomik yönden daha güçlü olacak ve gelişecektir.

Türkiye'nin ekonomik gelişiminin sağlanmasında 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 biliminden yararlanılmasıyla gerçekleştirilebileceği üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda, araştırmada, meslek mensuplarına psikolojik temelli olan bilinçli yetkinlik öğrenme modeli ve yaşantısal öğrenme modelinin uygulanmasıyla meslek mensuplarının UFRS'yi öğrenme ve uygulama süreçlerine yararlı etki olacağı beklenmektedir. Ayrıca, muhasebe alanındaki disiplinlerarası çalışmaların öneminin de bir kez daha anlaşılacağı öngörülmektedir.

Literatür incelemesinde şimdiye kadar meslek mensuplarının UFRS'ye ilişkin algı düzeylerinin ölçümü, UFRS ile ilgili görüşleri ve UFRS'ye ilişkin bilgi düzeylerinin belirlenmesi gibi çalışmaların yapılmış olduğu; fakat UFRS'nin meslek mensuplarınca öğrenilmesi ve uygulanmasının nasıl olacağı veya nasıl olması gerektiği hakkında yapılmış bir çalışmanın olmadığı gözlemlenmiştir. Dolayısıyla, araştırma kapsamında psikolojik temelli modellerin kullanılması ile literatürdeki bu boşluğun bu çalışma ile doldurulması amaçlanmaktadır.

3.4 Araştırmanın Kapsamı

Araştırma kapsamında, meslek mensuplarının UFRS'ye ilişkin öğrenme süreci aşamaları, Gordon Training Institution tarafından geliştirilen bilinçli yetkinlik öğrenme modeli yardımıyla değerlendirilecektir. Meslek mensuplarının öğrenme süreci aşamalarını olumlu etkileyecek öğrenme stillerinin belirlenmesi ise yaşantısal öğrenme modeli kapsamındaki Kolb'un öğrenme stili envanteri ile elde edilecektir.

Bilinçli yetkinlik öğrenme modeli, her bireyin öğrenme sürecinde karşılaşacağı aşamalardan oluşmaktadır. Öğrenme eylemine en temelden başlayarak ilerleyen bu modelde amaç, öğrenme sürecinin tamamlandığı aşamaya ulaşmaktır. Meslek mensuplarının da UFRS'ye ilişkin öğrenme sürecinde hangi aşamada oldukları, bu modelle ortaya çıkarılacaktır.

Bireylerin öğrenme stiline belirlenmesinde kullanılan modeller ise oldukça çeşitlidir. Araştırma kapsamında bu modellerden Kolb'un yaşantısal öğrenme modeli seçilmiş ve meslek mensuplarının UFRS'ye ilişkin öğrenme stilleri ortaya konulmuştur. Bu seçimin nedeni ise Kolb'un yaşantısal öğrenme modelinin uygulama alanının diğer modellere nazaran daha geniş olmasıdır.

3.5 Araştırmanın Kısıtları

Araştırmadaki en önemli kısıt, anket uygulanan meslek mensubu sayısına ilişkindir. Şöyle ki; çalışma neticesinde ulaşılabilecek sonuçların ülke genelindeki durumu daha belirgin biçimde ortaya koyması ve yansıtması, ancak yurt genelindeki ve 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 örnekleme yapılmıştır.

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. Örneğin; soruların tamamının zorunlu soru olması sayesinde katılımcı tarafından cevap verilmek istenmeyen sorular boş bırakılmamış, bir sonraki soruya geçilmesi ancak önceki soruların tamamına cevap alınması suretiyle sağlanmıştır. Ayrıca anketi tamamlayan meslek mensubunun ankete, bir kez daha katılmasının önü IP kontrolü ile kesilmiştir.

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, araştırmının bulguları açısından bir sınırlılıktır. Literatürde, muhasebe meslek mensuplarını ve standartlarını konu alan çalışmalara bakıldığında,⁹ araştırmının metodolojisine benzer bir yaklaşım uygulayan evvel bir çalışma bulunmadığı, çalışmanın bundan sonraki benzer çalışmalar için başlangıç teşkil edebileceği hususu da yadsınmamalıdır.

3.6 Araştırmanın Sorusu

Araştırmanın sorusu, Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının yeni bir raporlama sistemi olan UFRS setini öğrenme sürecinde, yaşadıkları zorlukları ortaya koymanın ötesinde, meslek mensuplarının birbirlerine göre öğrenme süreçleri bakımından ne durumda oldukları ve söz konusu standart setini, etkili biçimde öğrenmeleri için öğrenme stilleri yardımıyla ortaya çıkarılacak olan zayıf ve kuvvetli niteliksel özelliklerinin neler olduğudur.

3.7 Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın yöntemi başlığı altında, araştırmanın evreni ve örneklem seçimi, araştırmada kullanılan verilerin nasıl toplandığı ve araştırma bulgularının sağlanmasında metodolojik olarak hangi tekniklerden yararlanıldığı bilgilerine yer verilmiştir.

3.7.1 Araştırmanın Evreni ve Örneklem Seçimi

Araştırmanın evreni, Türkiye'de muhasebe mesleği icra eden meslek mensuplarıdır. Muhasebe meslek mensupları ise esasen serbest muhasebeci (SM),

⁹ Muhasebe meslek mensuplarını ve standartlarını konu alan çalışmalara ilişkin literatür inceleme tablosu için bakınız EK-5.

serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavir (YMM) olmak üzere 3 ayrı alt meslek grubundan oluşmaktadır. Ancak değişen meslek mevzuatına göre, serbest muhasebecilik unvanı verilmesi yönündeki uygulamaya son verilmiş, SM olanlara SMMM'e geçiş için dönüşüm süreci tanımlanmış ve tamamlayacakları mesleki uyum eğitimi ve sonunda girecekleri sınavda başarılı olanlara SMMM unvanı verilmesi benimsenmiştir. Dolayısıyla bu araştırmada 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.¹⁰ Bu sayı toplam 81.198 meslek mensubuna karşılık gelmekte ve araştırmanın evrenini teşkil etmektedir.

Araştırmanın evrenine ulaşılması ve bu şekilde bulgular sağlanması, tamsayım olarak ifade edilmektedir. Ancak tamsayım genellikle küçük hacimli evrenler için uygun bir yöntemdir. Bu araştırmada olduğu gibi görece büyük hacimli araştırma evrenlerinde, tüm gözlem birimlere ulaşmak mümkün olmadığından kimi zaman örnekleme başvurulabilmektedir. En iyi örneklem, evreni temsil etme kabiliyeti en yüksek olan örneklemdir. Seçilen bir örneklemin, evreni temsil etmedeki başarısı; örneklem istatistiğinin geçerlilik ve güvenilirlik derecesi ile ölçülmektedir. Öte yandan, örneklem seçimindeki bir diğer önemli husus ise örneklem seçiminin rassallık içerip içermediğidir. Örneklem seçiminin rassal olarak gerçekleştirilmesi durumunda, hesaplanan istatistiklerin, evrene ilişkin parametrelerinin tahmininde yansız sonuçlar sağlama olasılığı ve örnekleme hatasının büyüklüğü bakımından da bilgi sağlanması, rassal örnekleminin üstün yanı olmaktadır (Özdemir, 2012: 67).

¹⁰ EK-2: Muhasebe Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (SM-SMMM)

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.¹¹

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.

3.7.2 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.

¹¹ Bu yönde bir hesaplama için <http://www.surveysystem.com/sscalc.htm> ağ sayfasından yararlanılabilmektedir.

İnternet yoluyla anket (gerekli güvenlik alt yapısı oluşturulmak kaydı ile); gözlemlerin geniş bir dağılım sergilediği durumlarda, yüz yüze anket yönteminin yerini alabilen, uygulanabilir bir veri toplama yöntemi olarak kabul edilmektedir. İnternet yoluyla toplanan verilerin sağlıklılığı; bu verilerin geçerliliğinde ve güvenilirliğinde kayba neden olmaksızın, her gözlem tarafından yalnızca bir kere veri girişi yapılmasına imkân tanıyan ve dışarıdan gelebilecek tehditlere karşı gerekli önlemlerin alındığı bir anket formu ortamını gerekli kılmaktadır. Bu doğrultuda, araştırma kapsamında cevaplayıcılara sorulacak sorular (ölçekler) belirlendikten sonra soruların internet ortamında herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir ve açık olmasını sağlayacak bir şekilde ifade edilmesi gerekmektedir. Geliştirilen anket sorularının uygun bir arayüz ile cevaplayıcılara sunulması ise, ikinci aşama olmaktadır. Yapılan ağ (web) sayfası tasarımının kullanıcı dostu olması da internet yoluyla toplanan verilerin güvenilirliğini etkileyen faktörlerden bir diğeri olmaktadır (Özdemir, 2012: 68).

Araştırmada veri toplamak amacıyla başvuru anket ve toplanan veriler şu aşamalar doğrultusunda yapılandırılmıştır:

- Anket formu çeşitli kaynaklarda (Kurtuluş, 2011; Sevinç 2010) belirtilen kurallara göre hazırlanmış olup, formda yer verilen ifadelerin yeterli, açık ve anlaşılır olmasına dikkat edilmiştir.
- Biçim ve içerikte sadeliğe dikkat edilmiştir.
- 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. Meslek mensuplarının öğrenme sürecinde hangi aşamada oldukları ile ilgili olan bu kısımda, dört aşamadan oluşan öğrenme sürecinin her bir aşamasını ortaya çıkarmak amacıyla beşer soru hazırlanmıştır. Her beş soru bir öğrenme aşamasını tanımlar mahiyettedir. Anketin son bölümünü oluşturan üçüncü kısımda ise öğrenme sürecini bir döngü olarak algılamış, bu döngü içerisinde dört tip öğrenme stilini tanımlayan ve Kolb tarafından geliştirilen 12 soruluk öğrenme stili envanteri mevcuttur. Meslek mensuplarının öğrenmelerine katkı sağlayacak olan öğrenme stillerinin belirlenmesi için kullanılan ölçekte, ankete katılan her bir meslek mensubundan, kendilerini en iyi tanımlayan ifadelerin sıralanması istenmiştir.

- Ankete nihai şeklinin verilmesinin ardından, muhasebe meslek mensupları tarafından takip edilen çeşitli internet sitelerine, anket formunun yer aldığı elektronik ortamın adresine dair duyuru yapılması talebinde bulunulmuştur. Bu talebin yapıldığı günden sonra, ilk dönüşün alındığı 14 Ocak 2014 tarihinden itibaren bir aylık zaman diliminde (13 Şubat 2014'e kadar) elektronik geri dönüşler alınmıştır.

3.8 Araştırmanın Bulguları

Araştırma kapsamında katılımcılardan sağlanan anket verileri, SPSS programı kullanılarak betimsel ve istatistiksel analizlere tabi tutulmuştur. Bu çerçevede elde edilen bulgular betimsel (demografik) bulgular ve istatistiki bulgular olmak üzere ayrı ayrı ele alınmıştır.

3.8.1 Betimsel Bulgular

Betimsel bulgular, ankete katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerini ortaya koymaktadır. Bu amaçla anket formunda meslek mensuplarının cinsiyetleri, öğrenim düzeyleri, yaşları, unvanları, mesleki deneyim süreleri, çalışma şekilleri gibi çeşitli sorular sorularak demografik özelliklerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

Değerlendirmeye tabi tutulan 121 meslek mensubunun demografik bilgileri aşağıda her bir soru bakımından tek tek ele alınmıştır:

- **Cinsiyet değişkeni yönüyle**

Esasen cinsiyet değişkeninin öğrenme veya başarı üzerinde etkili olmaması¹² nedeniyle araştırmaya katılanların cinsiyet dağılımı üzerinden bir değerlendirmede bulunulmadığı halde, anket formunda yine de bu soruya yer verilmiştir. Bunun nedeni, katılan meslek mensuplarının profillerinin ortaya konulabilmesidir. Buna göre sağlanan bulgular Tablo 3-1'deki gibidir.

Tablo 3- 1: Araştırmaya Katılanların Cinsiyet Dağılımı

	Frekans	%
Erkek	100	83
Kadın	21	17
Toplam	121	100

Tablo 3-1'e göre, ankete katılanların büyük çoğunluğu erkeklerden oluşmaktadır. Ankete katılan 121 kişinin 100'ü (%83'e tekabül etmektedir) erkek meslek mensubu iken; 21'i (%17'ye tekabül etmektedir) kadındır.

- **Öğrenim düzeyi değişkeni yönüyle**

Araştırmanın başında meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri ile UFRS'yi öğrenme aşamaları arasında pozitif bir ilişki olabileceği beklenmiş bu nedenle İstatistikî bulgular kısmında, bu iki değişken arasındaki ilişki ayrıca incelenmiştir. Tablo 3-2'de araştırmaya katılan meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri gösterilmektedir.

Tablo 3- 2: Araştırmaya Katılanların Öğrenim Düzeyleri

	Frekans	%
Doktora	2	2
Yüksek Lisans	12	10
Lisans	106	87
Önlisans ¹³	1	1
Toplam	121	100

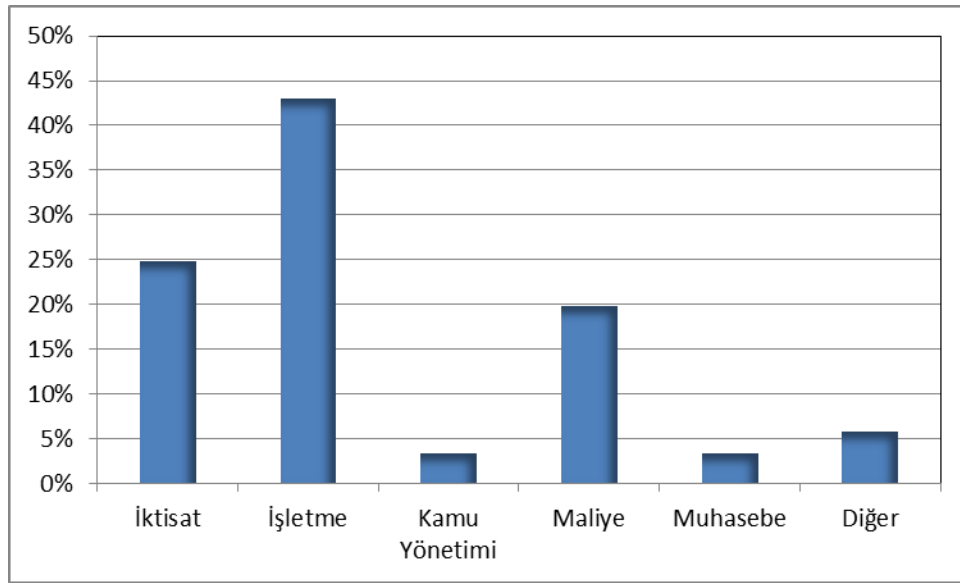
¹² Bakınız: Kılıç, E. ve Karadeniz, Ş. (2004). Cinsiyet ve öğrenme stiline gezinme stratejisi ve başarıya etkisi. *Gazi Eğitim Fakültesi*, (24) 3, 129-146.

¹³ 3568 Sayılı Kanun'a göre SMMM'lerin en az lisans düzeyinde öğrenim görmüş olmaları şartı aranır. Buradaki önlisans mezunu meslek mensubunun, 3568 sayılı Kanun'da yapılan değişiklik ile SM ünvanını haiz olup değişiklik sonrası mesleki uyum eğitiminden geçerek SMMM olan meslek mensubu olduğu varsayılmıştır.

Meslek mensuplarının öğrenim düzeylerinin büyük çoğunluğunun lisans düzeyinde olduğu görülmektedir. Buna göre 121 meslek mensubunun % 87'si lisans, % 12'si lisansüstü öğrenim görmüşken, % 1'de önlisans mezunudur.

- **Mezun olunan bölüm değişkeni yönüyle**

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



Grafik 3- 1: Araştırmaya Katılanların Mezun Oldukları Bölümler

Grafik 3-1'e göre, meslek mensuplarının % 43'ü İşletme, % 25'i İktisat, % 20'si Maliye ve geri kalan %12'si ise Kamu Yönetimi, Muhasebe ve diğer bölümlerden mezundur. Meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun işletme bölümü mezunu olması ve bölümlerin benzer yoğunlukta muhasebe dersleri içermesi mezun olunan bölüm değişkeninin öğrenme veya başarı üzerinde etkili olmadığı düşünülerek istatistiki değerlendirilmeye alınmamıştır.

- **Yaş grupları değişkeni yönüyle**

İlgili literatür incelendiğinde, yaş değişkeni ile bireyin öğrenme şekli arasındaki ilişkisinin araştırıldığı çalışmaların sınırlı olduğu görülmüştür. Bu nedenle ankete katılan meslek mensuplarının yaş aralıkları yönüyle oluşturulan gruplar ile

öğrenme stilleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı istatistiki değerlendirme ile araştırılmıştır.¹⁴

Tablo 3- 3: 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

Ankete katılan meslek mensuplarının çoğunluğunun 46 ile 55 yaş ve arasında oldukları görülmektedir. Hemen ardından, 36 ile 45 yaş ve arasında olanlar gelmektedir. 56 ve 65 yaş ve arasında olanlar da bu sıralamada 3. sıradadır. 35 ve altı yaşında olan meslek mensupları 4. sırada yer alırken, son olarak, 66 yaş ve üstünde olan meslek mensuplarının ise çok az sayıda olduğu görülmektedir.

- Unvan değişkeni yönüyle

Tecrübe faktörünün bir göstergesi sayılabilecek unvan değişkeninin UFRS'yi öğrenme ve uygulayabilme noktasında meslek mensupları arasında anlamlı bir farka sebep olacağı öngörülmüş; dolayısıyla ankette onlara, soru olarak yöneltilmiştir. Unvan değişkeninin bilinç ve yeterliliğe olan etkisi ayrıca istatistiksel olarak incelenmiştir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımı Tablo 3-4'te gösterilmektedir.

Tablo 3- 4: Araştırmaya Katılanların Unvanları

	Frekans	%
SMMM	105	87
YMM	16	13
Toplam	121	100

Tablodaki veriler incelendiğinde, ankete katılan meslek mensuplarının % 87'si SMMM (105 kişi); iken % 13 ise YMM (16 kişi)'dir.

- Ruhsat alım yılı değişkeni yönüyle

¹⁴ Bakınız: syf. 90

Mevzuat, ilgili yasa ve yönergelerin tarihleri ve olası etkileri göz önüne alınarak gruplandırılan ruhsat alım yılları ile ilgili veriler Tablo 3-5'te gösterilmektedir.

Tablo 3- 5: 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

Ankete katılan meslek mensuplarının yaş değişkeni düşünüldüğünde, 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 ve birinci sırayı aldığı görülmektedir.

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

Çalışanların bağımlı ya da bağımsız olması, meslek mensuplarının mükellef sayıları ve mükellefi olmama durumu gibi değişkenler ile UFRS'yi öğrenme durumları arasındaki ilişki, istatistikî bulgular kısmında ayrıca değerlendirilmiştir. Gruplar bazında meslek mensuplarının çalışma biçimleri ve ortalama mükellef sayıları Tablo 3-6'da gösterilmektedir.

Tablo 3- 6: 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 ¹⁵	13	11
Toplam	121	100

Toblodaki veriler incelendiğinde, ankete katılan meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun bağımsız olarak çalıştığı görülmektedir. Ayrıca, % 63'ünün mükellefi var iken; % 11'nin mükellefi yoktur. % 26'sı ise bağımlı çalışmaktadır.

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 da sorulmuştur. 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 3-7'deki sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 3- 7: Araştırmaya Katılanların Eğitim/Seminere Katılma Durumu

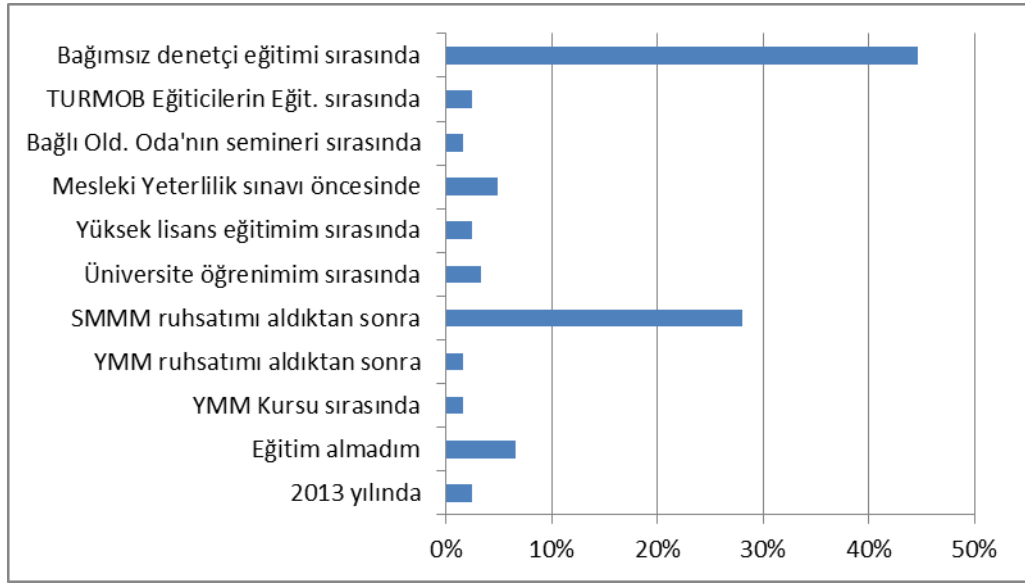
Hangi Kurum Aracılığıyla UFRS'ye İlişkin Eğitim/Seminer(ler)e Katıldığı	Meslek Mensubu Sayısı	%
Katılmadım	9	7
Üniversite aracılığıyla	3	2
Özel Eğitim Kurumları (Dersane vb) aracılığıyla	1	1
Bağlı bulunduğum oda veya TÜRMOB kanalıyla	74	61
Bağımsız denetim hizmeti veren şirket aracılığıyla	2	2
Üniversiteler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

¹⁵ Muhasebe meslek mensuplarının çalışma şekillerine bakıldığında esasen ya bağımsız ya da bağımlı çalışmaları söz konusudur. Buna karşın tabloda mükellefim yok seçeneğini işaretleyenlerin 3568 sayılı Kanun'da tanımlanan çeşitli meslek gruplarından ruhsat almaya hak kazanan, ancak muhasebe mesleğini henüz icra etmeyen meslek mensupları anlaşılmalıdır.

Tablo'ya 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 buldukları 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; Şekil 3-1'deki sonuçlara ulaşılmıştır.



Şekil 3- 1: 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.¹⁶

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

- **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

¹⁶ Detay için bakınız: EK-1 Eğitim Zamanı ve Eğitimin Alındığı Kurum Frekans Tablosu

hazırlanan soruda belli başlı bazı kaynaklar liste halinde verilerek katılımcılardan işaretlemeleri istenmiş; bunların dışında olan kaynaklar için ise ayrı bir bölüm verilerek yazmaları istenmiştir. Anket sırasında, birden çok kaynağı işaretleyenler olduğu gibi sadece 1 kaynağı olan veya hiçbir kaynağa başvurmeyen anket sonucunda ulaşılan sonuçlar arasındadır. Tablo 3-8’de meslek mensuplarının sahip oldukları kaynak sayıları gösterilmektedir.

Tablo 3- 8: 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 başvurmeyenler	13	11%
Toplam	121	100%

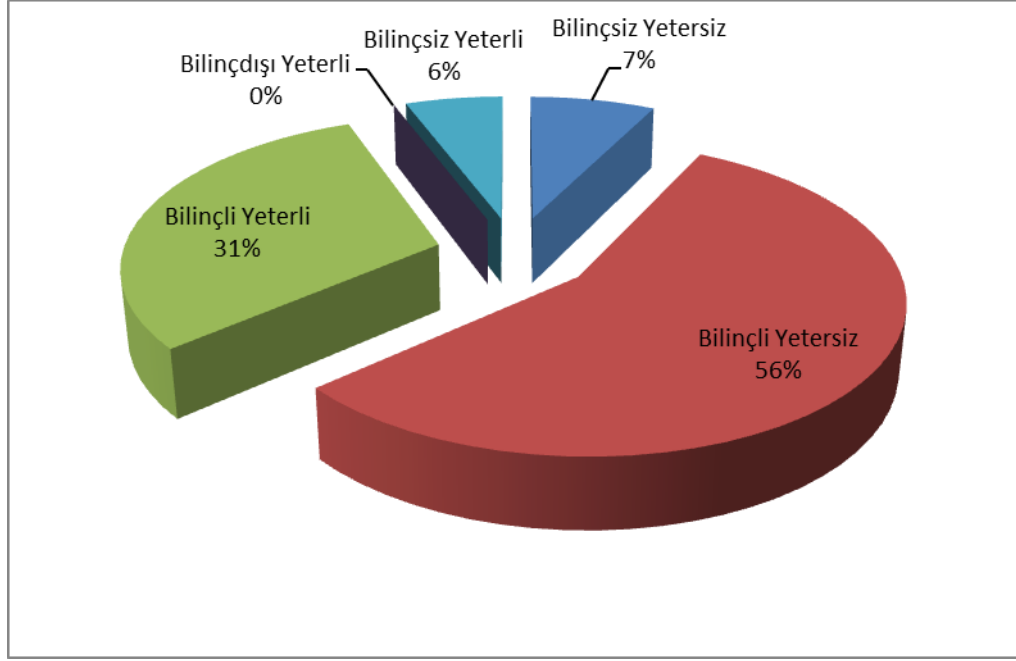
Tabloda görüldüğü gibi araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 89’unun (108 kişi) UFRS’ye ilişkin en az bir kaynağa sahip olduğu görülmektedir. % 11 gibi ufak bir oranda (13 kişi) ise hiçbir kaynağa başvurmeyen meslek mensupları mevcuttur.

Kaynak çeşitleri incelendiğinde çıkan sonuçlar ise 121 meslek mensubun yaklaşık %30’u “standartlara ilişkin örneklere yer verilen kitaplara” sahiptir. Geri kalan kısım, “standartların yayımlanan orjinal metinlerine”, “standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere” ve “standartları konu alan bilimsel makalelere” sahiptir.¹⁷

3.8.2 Modellere İlişkin İstatistikî Bulgular

Bilinçsiz-yetersiz, bilinçli-yetersiz, bilinçli-yeterli ve bilinç dışı yeterli aşamaları olan bilinçli yetkinlik öğrenme modelinin meslek mensuplarına uygulanması sonucunda Şekil 3-2’deki sonuçlara ulaşılmıştır.

¹⁷ Detay için bakınız: EK-1: UFRS Kaynak ve Bağımsız Denetçi Yetki Belgesi Katılım Frekans Tablosu



Şekil 3- 2: Meslek Mensuplarının Bilinç ve Yeterlilik Durumları

Şekle göre, meslek mensuplarının % 56'sı bilinçli-yetersiz, % 31'i bilinçli-yeterli, % 7'si bilinçsiz-yetersizdir. Bilinçsiz-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 ehil görüyor oldukları şeklinde yorumlanabilir.

Meslek mensuplarının UFRS alt yapılarının olması, konuya olan ilgilerinin yüksek olması ile sağlanacağından UFRS'yi öğrenmeleri için çaba harcamaları gerekmektedir. İlgi 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:

- UFRS konusunda 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.
- Araştırmada 121 meslek mensubunun UFRS’ye ilişkin sadece bilinç düzeyleri incelendiğinde, % 87’si bilinçli iken % 13’ünün bilinçsiz olduğu görülmüştür. UFRS’ye ilişkin bilinç düzeylerinin yüksek çıkmasının en önemli payı araştırmaya katılan meslek mensuplarının %50’sinin bağımsız denetçi yetki belgesi eğitimine katılmış olmaları ile ilişkilendirilebilir. Ancak bu eğitime katılanların % 92’si bilinçli iken % 8’inin halen bilinçsiz çıkması şaşırtıcıdır.
- UFRS’ye ilişkin bilinçli meslek mensuplarının ortak özelliği, daha çok bağlı buldukları oda veya TÜRMOB kanalıyla eğitim ve seminerlere katılmış olmalarıdır. İkinci olarak tercih ettikleri kurum ise üniversiteler (Sürekli Eğitim Merkezleri)’dir. Aynı şekilde bilinçli olan grupta en çok tercih edilen UFRS’ye ilişkin kaynaklar; standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplar ve standartların yayımlanan orjinal metinleri şeklindedir.

Muhasebe meslek mensuplarının UFRS’ye ilişkin bilinçli-yeterli seviyesinde olmaları, bu mesleği icra edenlerce hedeflenen bir durumdur. Modelde etkili biçimde öğrenmeyi gerçekleştirmiş olan bu 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.

Araştırma sonucunda, en yüksek çoğunluğu oluşturan UFRS'ye ilişkin bilinçli-yetersiz grubudur. Bu grupta olan meslek mensuplarının da niteliksel özellikleri incelenerek yetersiz olma nedenleri ile ilgili varsayımda bulunulmuştur.

- Bu gruptaki 68 meslek mensubunun; % 87'si lisans, kalan kısmı yüksek lisans ve doktora mezunudur. Çoğunluğun 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. Bunun dışında bağlı bulunulan oda veya TÜRMOB kanalıyla eğitimlere katılımın yüksek olduğu (% 65), bağımsız denetim yetki belgesi eğitimine katılım oranının ise % 49 olduğu gözlemlenmiştir. Burada dikkate değer bir husus da grubun % 49'unun bağımsız denetçi yetki belgesi eğitimine katılmış olmasına karşın, yeterliliklerinin henüz oluşmamış olmasıdır.

Araştırmada ufak ama önemli kısmı oluşturan UFRS'ye ilişkin bilinçsiz-yetersiz grubu, bilinçli yetkinlik öğrenme modeline göre öğrenme süreçlerinde en alt

basamakta bulunmaktadır. Bu gruptaki meslek mensuplarının niteliksel özellikleri incelendiğinde ise aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmıştır.

- Araştırma sonucunda, UFRS'ye ilişkin bilinçsiz-yetersiz olan meslek mensubu sayısı 9 kişi olarak görülmektedir. Demografik özellikleri bakımından bilinçli-yeterli meslek mensuplarının özelliklerine benzerlik göstermektedir. Fakat dikkat çeken bir nokta vardır ki, o da diğer gruplarda (bilinçli-yeterli, bilinçli-yetersiz gruplarında) büyük çoğunluğun katılmış olduğu bağımsız denetçi yetki belgesi eğitime, bu gruptan sadece 2 kişinin katılmış olmasıdır.

3.8.2.1 Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeline İlişkin Bulgular

3.8.2.1.1 Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli Uygulamasında Güvenilirlik Analizi

Güvenilirlik, ankette yer alan soruların birbirleri ile tutarlılığını ve kullanılan ölçeğin ilgilenilen sorunu ne derece yansıttığını ifade eden bir kavramdır (Kalaycı, 2010). Anketin gerçek sınaması, mevcut veri toplaması esnasında nasıl bir performans sergilediğidir (Iacubucci ve Churchill, 2010: 223). Anketin performansı ise güvenilirlik analizi ile gerçekleştirilir.

Güvenilirlik analizini yapabilmek için kullanılan yöntemlerden birisi alfa modelidir. Buna göre elde edilen katsayı (α) 0 ile 1 arasında değer alır (Ercan ve Kan, 2004: 213).

$0.0 \leq \alpha < 0.40$ ise *ölçek güvenilir değildir.*

$0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise *ölçeğin güvenilirliği düşüktür.*

$0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise *ölçek oldukça güvenilirdir.*

$0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise *ölçek yüksek derecede güvenilirdir.*

Bilinçli yetkinlik öğrenme modeli için geliştirilen ölçeğin güvenilirlik analizi, Tablo 3-9'da gösterilmiştir.

Tablo 3- 9: 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.

3.8.2.1.2 Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli Uygulamasında KiKare Analizleri

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

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

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

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

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

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

Hipotez testleri sonucunda H₂, H₃, H₄ ve H₅ hipotezleri reddedilmiştir (p değerleri sırasıyla: 0,536; 0,927; 0,475; 0,532>0,05). H₁ hipotezi ise kabul edilmiştir (p değeri: 0,032<0,05).

Buna göre,

- Meslek mensuplarının yaş grupları ile UFRS'ye ilişkin bilinç düzeyleri arasında anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
- Meslek mensuplarının unvanları ile UFRS'yi ilişkin bilinç düzeyleri arasında anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
- Meslek mensuplarının tecrübeleri ile UFRS'yi ilişkin bilinç düzeyleri arasında anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
- Meslek mensuplarının çalışma biçimleri, ortalama mükellef sayıları ve mükellefinin olmaması ile UFRS'ye ilişkin bilinç düzeyleri arasında anlamlı fark olmadığına ulaşılmıştır.
- Bunlara karşın, meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri ile UFRS'ye ilişkin bilinç düzeyleri arasında anlamlı fark olduğu ortaya çıkarılmıştır. H₁ hipotezi ile ilgili ki-kare analiz sonucu, Tablo 3-10'da gösterilmektedir.

Tablo 3- 10: 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 durumu değişkenlerinin birlikte değişimi¹⁸ incelendiğinde meslek mensuplarının öğrenim düzeyi arttıkça UFRS'ye ilişkin bilinçlerinin oluştuğu sonucuna varılmış; bu da öğrenim düzeyi ile bilinç arasındaki pozitif ilişkiyi doğrulamıştır.

3.8.2.2 Yaşantısal Öğrenme Modeli Uygulamasına İlişkin İstatistikî

Bulgular

Yeni TTK ile gündeme gelen gerek finansal raporlamaya gerekse bağımsız denetime yönelik standart temelli düzenlemeler, sahip olduğu müşteri portföyünü iyileştirmek ve sunduğu hizmet kalitesini yükseltmek zorunda olan meslek mensuplarının UFRS'yi öğrenme ve etkili biçimde uygulayabilme gereksinimlerini artırmıştır. Bu durum birbirleriyle rekabet halinde olan meslek mensuplarının

¹⁸ EK-3: Öğrenim Durumu ile Bilinç Değişkeninin Birlikte Değişimi

UFRS’yi etkili biçimde öğrenmeleri ve uygulayabilmeleri için bireysel bir çaba içine girmelerine neden olmuştur. Ayrıca çeşitli kurum ve kuruluşlar da meslek mensuplarından gelen bu talepleri karşılamaya odaklanmıştır. Örneğin meslek odaları, büyük bağımsız denetim şirketleri, çeşitli eğitim kuruluşları vb. tarafından çok sayıda eğitim düzenlenmektedir. Burada önemle üzerinde durulması gereken konu, söz konusu eğitimlerin veya bireysel çabaların, ne kadar etkili olduğu ya da ne kadar amacına uygun olduğudur. Başka bir ifadeyle bu eğitimler neticesinde öğrenme sürecinde ilerlemesi istenilen meslek mensuplarının, süreç bakımından eğitim öncesinde, hangi düzeyde olduklarının, akabinde nasıl bir öğrenme stili ile etkili öğrenme gerçekleştirebileceklerinin psikolojik temelleri dikkate alınmaksızın gerçekleştirilen bir eğitimin, arzu edilen sonuçları sağlaması beklenmemelidir. Bu bağlamda, “3.8.2.1 Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeline İlişkin Bulgular” başlığı altında meslek mensuplarının öğrenme süreci bakımından hangi aşamalarda olduklarına dair saptamalar yapıldıktan sonra, aynı meslek mensuplarının öğrenme stillerine dair değerlendirmelerde bulunulmuştur. Bu sayede meslek mensuplarının öğrenme stillerinin güçlü ve zayıf yönleri ortaya çıkarılmıştır.

3.8.2.2.1 Yaşantısal Öğrenme Modeli Uygulamasında Güvenilirlik Analizi

Yaşantısal öğrenme modeli uygulaması kapsamında, meslek mensupları için belirlenecek öğrenme stilleri bileşenleri için anket formunda 12 soru yöneltilmiştir. Bu sorular çerçevesinde elde edilen sonuçların güvenilirliği Tablo 3-11’de değerlendirilmiştir.

Tablo 3- 11: Öğrenme Stilleri Bileşenlerinden Elde Edilen Puanların Güvenilirlik Katsayıları

Öğrenme Stilleri Bileşenleri	Cronbach's Alpha	Soru Sayısı
Somut Yaşantı	.843	12
Yansıtıcı Gözlem	.585	12
Soyut Kavramsallaştırma	.795	12
Aktif Yaşantı	.754	12

Tablo 3-11’de meslek mensuplarının öğrenme stillerine ilişkin 12 soruya verdikleri cevap, güvenilirlik bakımından her bir öğrenme stili bileşeni için değerlendirilmiştir. Elde edilen güvenilirlik düzeyleri 0,59 – 0,84 arasındadır. Türkiye’de bu modeli ilk kez uygulayan Aşkar ve Akkoyunlu (1993) da öğrenme

stili envanterinin dört boyutuna (öğrenme biçimleri) ait güvenilirlik katsayılarının bu iki değer arasında yer aldığını ifade etmektedir. Bu açıdan, elde edilen güvenilirlik düzeyinin literatürle paralel olduğu söylenebilir.

Yaşantısal öğrenme modeli, Kolb öğrenme stili envanterinin uygulanarak gözlem birimlerinin, her bir seçeneğe verdikleri puanlar neticesinde 12 ile 48 arasında bir puan elde etmelerine dayanmaktadır. Buna göre tanımlayıcı istatistikler adı altında meslek mensuplarının aldığı ortalama skorlar ve standart sapma değerleri Tablo 3-12’de gösterilmiştir.

Tablo 3- 12: Öğrenme Stilleri Puanlarının Ortalama ve Standart Sapmaları

Öğrenme Biçimleri	Ortalama	Standart Sapma
Somut Yaşantı (hissederek öğrenme)	25.28	8.099
Yansıtıcı Gözlem (izleyerek öğrenme)	29.84	4.785
Soyut Kavramsallaştırma (düşünerek öğrenme)	33.12	6.466
Aktif Yaşantı (yaparak öğrenme)	31.75	6.942

3.8.2.2 Yaşantısal Öğrenme Modeli Uygulamasında Korelasyon Analizleri

Öğrenme biçimlerinin kendi arasında doğrusal ilişkili olup olmadığına da bakılmalıdır. Birbirleri ile zıt ilişkili olan öğrenme biçimleri bileşenlerinin kuvveti, öğrenme stillerinin doğru bir şekilde oluşmasında etkilidir. Bunun için korelasyon analizine başvurulur. Korelasyon analizi, değişkenler arasında doğrusal ilişki olup olmadığını gösterir. Varsa bir ilişki bu ilişkinin yönü ve şiddeti korelasyon katsayısı ile hesaplanır. Bu katsayı -1 ile +1 arasında değer almaktadır. +1 değişkenler arasında pozitif yönlü mükemmel bir doğrusal ilişkinin, -1 ise, değişkenler arasında negatif yönlü mükemmel bir doğrusal ilişkinin olduğu kabul edilir. 0, değişkenler arasında doğrusal bir ilişkinin olmadığı durumdur.

Öğrenme biçimlerinin arasındaki ilişkiyi anlayabilmek için Tablo 3-13’te gösterildiği gibi korelasyon analizi yapılmıştır. Değişkenlerin dağılımının normal olduğu ya da normale yakın olduğu durumlarda Pearson korelasyon katsayısı kullanılmakta; normalikten uzak olduğu durumda ise Spearman sıra korelasyonu

kullanılmaktadır. Yapılan normallik testi ile 4 öğrenme biçiminin 3'nün p değerlerinin 0,05'ten büyük olmaması, dağılımın normal olmadığını göstermektedir (SY: 0,00; YG: 0,016; SK: 0,002; AY: 0,067)¹⁹

Tablo 3- 13: Öğrenme Biçimleri Puanları Arasındaki Spearman Korelasyon Katsayıları

	SY	YG	SK	AY
SY	1			
YG	0,28	1		
SK	-0,69	-0,42	1	
AY	-0,63	-0,61	0,19	1

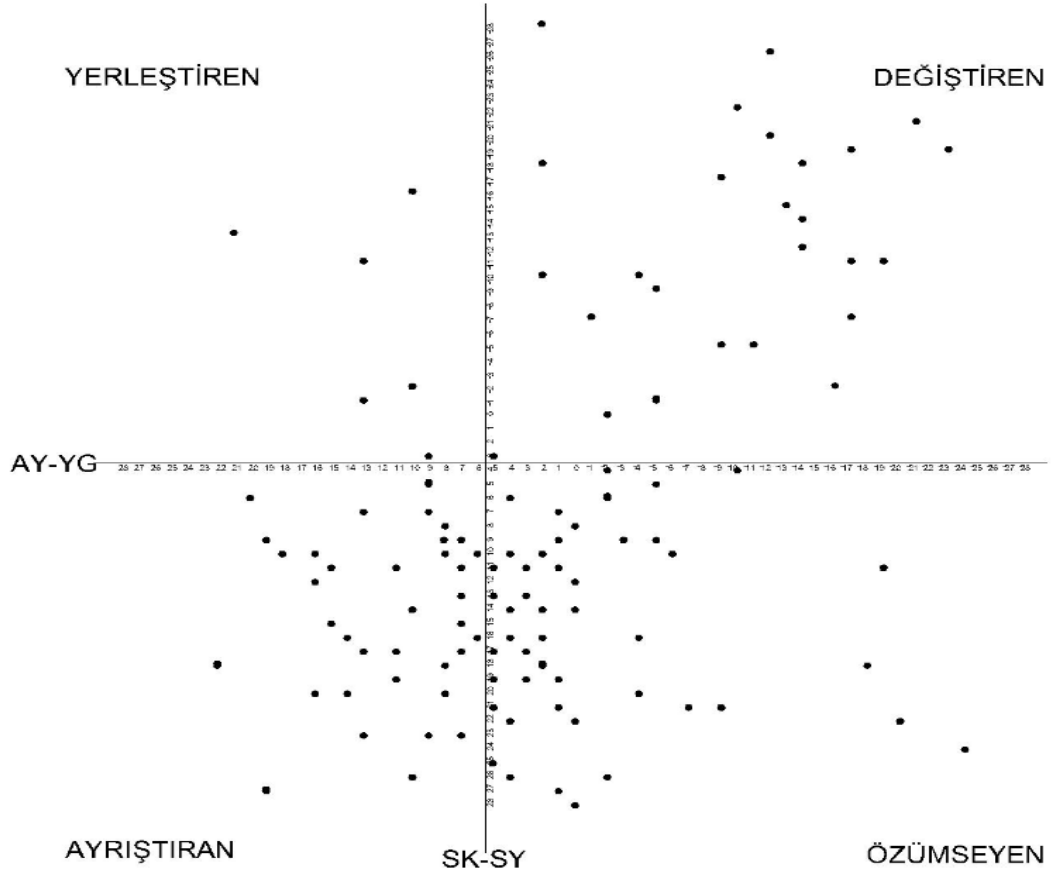
Tablo 3-13'e göre birbirlerinin hemen hemen tersi olan soyut kavramsallaştırma (SK) ve somut yaşantı arasında güçlü negatif ilişki vardır (-0,69). Aktif yaşantı (AY) ve Yansıtıcı Gözlem (YG) arasında da güçlü negatif ilişki olduğu görülmektedir (-0,61). Bu sonuçlar, envanterin bu çalışmada başarılı şekilde uygulanabildiğini göstermektedir. Ayrıca elde edilen sonuçlar, Kolb'un 1985 yılında bireyler üzerinde uygulamış olduğu envanterin korelasyon analizi sonuçlarıyla da uyum içindedir.

Yapılan analizler neticesinde ve ulaşılan güvenilir sonuçlar sayesinde meslek mensuplarının öğrenme stillerinin ortaya çıkarılmasında herhangi bir sorun olmadığı anlaşılmaktadır.

Literatür kısmında da anlatıldığı üzere, bireylerin öğrenme stilleri öğrenme biçimleri eşliğinde bulunmaktadır. Öğrenme biçimlerinden alınan toplam skorların farkı Kolb tarafından oluşturulan AY-YG; SK-SY grafiğinde işaretlenir. Bireyin hangi öğrenme stiline sahip olduğu bulunduğu alan ile ilişkilendirilir. Baskın öğrenme stili ise bireylerin yoğunluk gösterdiği alandaki öğrenme stildir.

Araştırmaya katılan 121 meslek mensubu için öğrenme stili grafiği üzerinde birleştirilmiş puanlar hesaplanmış ve Grafik 3-2'de gösterilmiştir.

¹⁹ Bakınız EK-4: Normallik Testi



Grafik 3- 2: Öğrenme Stilleri Envanteri Analiz Diyagramı

Grafik 3-2'ye göre, yoğunluğun en fazla olduğu bölgeler, sırasıyla, özümseyen ve ayrıştıran öğrenme stili alanlarıdır. Buna karşın yoğunluğun en az olduğu bölgeler ise, sırasıyla, yerleştiren ve değiştiren öğrenme stileridir.

Grafik yardımıyla belirlenen 121 meslek mensubunun öğrenme stilleri dağılımı ise Tablo 3-14'te gösterilmektedir.

Tablo 3- 14: Meslek Mensuplarının Öğrenme Stillerine İlişkin Frekans Dağılım Tablosu

Öğrenme Stilleri	Frekans	%
Ayrıştıran	40	33
Değiştiren	28	23
Özümseyen	48	40
Yerleştiren	5	4
Toplam	121	100

Tabloya göre, araştırmaya katılan 121 meslek mensubunun 48'i (% 40'a karşılık gelmektedir) özümseyen; 40'ı (% 33'e karşılık gelmektedir) ayrıştırın; 28'i (% 23'e karşılık gelmektedir) değiştiren ve 5'i (% 4'e karşılık gelmektedir) yerleştiren öğrenme stiline sahiptir.

3.8.2.2.3 Yaşantısal Öğrenme Modeli Uygulamasında Ki-Kare Analizleri

Yaşantısal öğrenme modelinde, bireylerin öğrenme stillerinin belirlenmesinde aldıkları eğitim türü ve tecrübenin önemli olduğu savunulur. Bireylerin kişilik tiplerinin eğitimde uzmanlık alanlarının, profesyonel olarak icra ettikleri mesleklerinin, çalıştıkları sektörün ve yaptıkları işin ne tür beceriler gerektiğinin bireyin öğrenme stillerinin oluşumunda etkili olduğu vurgulanır. Bu bağlamda, araştırmaya katılan meslek mensuplarının öğrenme stilleri ile belirli değişkenlerin birlikte değişimine yönelik Ki-kare anlamlılık testi uygulanmıştır. Buna göre aşağıdaki hipotezler test edilmiştir:

H₁: Meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri ile öğrenme stilleri arasında anlamlı fark vardır.

H₂: Meslek mensuplarının yaş grupları ile öğrenme stilleri arasında anlamlı fark vardır.

H₃: Meslek mensuplarının unvanları ile öğrenme stilleri arasında anlamlı fark vardır.

H₄: Meslek mensuplarının tecrübeleri ile öğrenme stilleri arasında anlamlı fark vardır.

H₅: Meslek mensuplarının çalışma biçimleri ile öğrenme stilleri arasında anlamlı fark vardır.

Yapılan analizlere göre, H₁, H₂, H₃, H₄ ve H₅ hipotezleri reddedilmiştir (p değerleri sırasıyla: 0,89; 0,66; 0,72; 0,69; 0,46>0,05).

Hipotez sonuçlarına göre,

- Meslek mensuplarının öğrenme stili ile öğrenim düzeyi, yaş, ünvan, tecrübe ve çalışma biçimi gibi değişkenlerinin birlikte değişimine yönelik anlamlı bir sonuç söz konusu değildir.
- Araştırmada, sonuçlarının anlamlı çıkmaması, örnekleme yer alan 121 meslek mensubunun demografik değişkenler bakımından birbirine benzerliğinin neden olduğu düşünülmektedir.

Yapılan analizler sonucu, yaşantısal öğrenme modeli uygulaması sonucunda, meslek mensuplarının, ağırlıklı olarak özümseyen ve ikinci olarak ayrıştırıcı öğrenme stillerine sahip oldukları belirlenmiştir. Bu çalışmada, dört öğrenme stilinden ağırlıklı olarak iki öğrenme stilinin öne çıkması şaşırtıcı olmamıştır. Çünkü muhasebe meslek mensuplarının öğrenme stilleri, son zamanlarda, Türkiye’de Kolb’un öğrenme stili envanteri kullanılarak yapılan araştırmalardaki sonuçlar ile benzerlik göstermektedir.²⁰ Bu kapsamda, Türkiye’de yapılan araştırmalarda, bireylerin daha çok özümseyen ve ayrıştırıcı öğrenme stillerine sahip olduğu ortaya çıkarılmıştır (Oral, 2003; Ergür, 1998). Bu saptama doğrultusunda özümseyen ve ayrıştırıcı öğrenme stillerinin özellikleri dikkate alınarak meslek mensuplarının UFRS’ye geçiş sürecine dair aşağıdaki değerlendirmelere ulaşılmıştır:

- Meslek mensupları arasında yapılan araştırmada, ayrıştırıcı ve özümseyen öğrenme stillerinin öne çıkmasında, kültür faktörünün etkili olabileceği düşüncesini oluşturmaktadır. Türkiye’de Kolb’un öğrenme stili envanteri uygulanarak yapılan öğrenme stili belirleme neticesinde genellikle özümseyen ve ayrıştırıcı öğrenme stillerindeki baskınlık, öğrenme ortamındaki yaygın kültürün varlığı ile ilişkisi olabilir. Öğrenmeye aile ortamında başlayan birey, birtakım davranışlar kazanır ve dış faktörlerin etkisiyle bir öğrenme süreci belirir. Sonrasında birey, öğrenme eylemini, okul hayatı boyunca ve çalışma hayatına başlaması ile sürdürür. Tüm bu geçişlerin aynı ülkede, benzer özellikli

²⁰ Kolb öğrenme stili envanteri ile ilgili Aşkar ve Akkoyunlu (1993)’nin yürüttüğü çalışmada, Kolb öğrenme stilleri envanteri 103 yetişkine uygulanmıştır. Örneklemin % 65’i özümseyen, % 17’si ayrıştırıcı, % 11’i değiştiren ve % 7’si yerleştiren öğrenme stilinde yer almaktadır.

bireyler içinde oluşması, bireyin öğrenme stiline meydana gelmesinde etkili olmuştur.

- UFRS'nin kapsamlı bir veri seti olması, diğer gruptaki meslek mensuplarından farklı olarak, özümseyen öğrenme stiline sahip meslek mensupları yönüyle bir avantaj olarak değerlendirilmiştir. Zira özümseyen öğrenme stiline sahip bireylerin kapsamlı bilgileri anlama konusundaki yeteneklerinin diğerlerine nazaran daha yüksek olduğu ifade edilmektedir.
- Özümseyen öğrenme stiline sahip birey için önemli olan, öğrenilecek konu için yeterli süreye sahip olabilmektir. Türkiye'de 2005 yılından itibaren zorunlu olarak uygulanmaya başlayan UFRS seti, uygulama alanı bakımından giderek genişlemektedir. UFRS'yi öğrenme noktasında ciddi zaman planlaması yapılarak meslek mensuplarına yeterli zamanın tanınması gerekli ve önemlidir.
- Araştırma verileri incelendiğinde, katılımcıların yaklaşık % 80'inin bağlı olduğu oda veya TÜRMOB kanalıyla ve Üniversiteler (Sürekli Eğitim Merkezleri) aracılığıyla eğitim/seminere katılmış oldukları anlaşılmıştır. Nitekim özümseyen öğrenme stiline sahip bireyler, işitsel ve görsel sunu tarzında eğitimlere çok yatkındır. Bu nedenle, yukarıda belirtilen kurumlarda düzenlenen eğitim/seminer tarzı etkinliklere katılımın yüksek olması, özümseyen öğrenme stilini benimseyen katılımcıların yüksek olması ile ilişkili bir durum olarak değerlendirilmiştir.
- Özümseyen öğrenme stiline sahip olan bireyler, sorunu tanımlayabilme ve planlama yapabilmede başarılıdırlar. UFRS setinin çok kapsamlı olması nedeniyle bu öğrenme stiline sahip meslek mensubu, UFRS'nin hangi bölümlerinin bağlı olduğu kurumu veya mükelleflerini ilgilendirdiği, hangi standartlardan sorumlu olduğu gibi soruları göz önünde bulundurarak planlama yapabileceği kanaatine ulaşılmıştır.
- Özümseyen öğrenme stiline sahip birey, bir konuyu öğrenirken teori kısmına önem verdiği gibi uygulama kısmına odaklanamaz. Bu nedenle bu öğrenme stiline sahip olan meslek mensuplarının daha çok uygulama kısmına zaman ayırmaları mesleklerinde daha iyi olmalarını sağlayacağı düşünülmektedir.

- Ayırıştırıcı öğrenme stiline sahip bireyler, yeni bir bilgi öğrenirken öncelikle kaynak arar, okur, anlamaya çalışır ve daha sonrasında ise uygulamayı tercih ederler. Araştırma sonucunda, ikinci büyük çoğunluğu oluşturan ayırıştırıcı öğrenme stiline sahip meslek mensuplarının da yalnızca % 5'inin hiçbir kaynağa başvurmadağı, geri kalan % 95'lik kısmının sırasıyla standartlara ilişkin örneklerle yer veren kitaplara, standartların yayımlanan orjinal metinlerine, standartları konu alan bilimsel makalelere sahip olduğu görülmüştür. Dolayısıyla ayırıştırıcı öğrenme stiline sahip olan bireylerin özelliklerine uygun davrandıkları kanaatine varılmıştır.
- UFRS'nin meslek mensuplarınca uygulanabilmesi noktasında (bir uygulamacının da görüşüne yer verilecek olursa) PricewaterhouseCoopers (PWC) Türkiye Denetim Hizmetleri Kıdemli Müdürü Aslı Gedik, aşağıdaki şekilde düşüncelerini paylaşmıştır:²¹

...meslek mensubunda şirketinin/mükellefinin UFRS'ye göre defter tutması ve finansal raporlama yapması gerekliliğı ortaya çıktığında nerden başlayacağız endişesi ve panik durumu belirebilir. Bu durumda sadece okuyarak ya da dinleyerek değil aynı zamanda yaparak öğrenilebileceğini düşünüyorum.

Görüldüğü gibi UFRS öğreniminde uygulamanın önemli olduğu ifade edilmiştir. Özellikle ayırıştırıcı öğrenme stiline sahip bireylerin pratik uygulama türü çalışmaları tercih etmeleri, yani uygulama yaparak öğrenme sürecini tamamlamaları şarttır. Aynı şekilde, muhasebe meslek mensuplarının uygulama yaparak UFRS'yi uygulayabilmelerinde aşama kaydedecekleri düşünülebilir.

- Ayırıştırıcı öğrenme stiline sahip bireyler, tek bir cevabın doğru olduğu ya da tek bir çözüm yolu bulunduğu durumlarda daha başarılıdırlar. Bu durum, ayırıştırıcı öğrenme stiline sahip olan meslek mensupları için şöyle bir dezavantaja sebebiyet verebilir; IASB tarafından standartların hazırlanması, yıllara yayıldığı için her bir standardın yayımlanma tarihi farklılık göstermiştir. Yavaş ve dikkatli ilerlemenin önemli olduğu göz önünde bulundurulduğunda bazı tutarsızlıkların ortaya çıkması engellenememiştir. Örneğin meslek mensupları gerçeğe uygun değerlerin ölçümüne ilişkin esasların açıklamalarında, zaman zaman farklılıkların olduğunu sıklıkla dile getirmişlerdir. Bazı standartlarda gerçeğe uygun değer

²¹ Gedik, Aslı. "TFRS'ye Geçiş" Semineri, İstanbul SMMM Odası, İstanbul, 11 Aralık 2012.

ölçütünün ölçümü ve açıklama bilgileri ayrıntılı iken bazılarında yeterli bilgi olmadığı için belirsizliklere neden olmuş ve uygulamada çeşitliliğe sebebiyet vermiştir (Akdoğan, 2013: 111). İşte bu noktada ayrıştıran öğrenme stiline sahip meslek mensubu zorlanacaktır. Standartlar bazen birkaç doğrunun olduğunu bunu ancak meslek mensubunun tercihi ile şekillenmesi gerektiğini söylediğinde, bu stili benimseyen meslek mensubu tek bir çözüm yolu bulamadığından uygulamada bocalayabilir.

3.8.2.3 Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli ve Yaşantısal Öğrenme Modeli Çerçevesinde Edinilen Bulguların Birlikte Değerlendirilmesi

Muhasebe meslek mensuplarının yeni bir raporlama sistemini öğrenme sürecinde hangi aşamada olduklarının belirlenmesi ve UFRS standart setini etkili biçimde öğrenme yolunda, öğrenme stilli özelliklerinin farkına varılması araştırma boyunca üzerinde durulan konu olmuştur. Bunların yanı sıra, etkili öğrenmeyi başarmış olan grubun sahip olduğu niteliksel farklılıkların neler olduğu araştırmaya değer olarak görülmüştür.

Meslek mensuplarının iki model eşliğindeki durumları Tablo 3-15'te gösterilmektedir.

Tablo 3- 15: Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli ve Yaşantısal Öğrenme Modeli Birleşimi

Öğrenme Stilleri	Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli				Toplam
	Bilinçsiz Yetersiz	Bilinçli Yetersiz	Bilinçli Yeterli	Bilinçsiz Yeterli	
Ayrıştıran	4	20	13	3	40
Değiştiren	0	17	10	1	28
Özümseyen	4	29	13	2	48
Yerleştiren	1	2	1	1	5
Toplam	9	68	37	7	121

Araştırma sonucunda, toplamda 9 bilinçsiz-yetersiz olan meslek mensubunun nerdeyse yarısı ayrıştıran diğer yarısı özümseyen öğrenme stiline sahiptir. Bilinçli-yetersiz olan 68 meslek mensubunun toplam % 73'ü ayrıştıran ve özümseyen (% 29; % 43) öğrenme stillerine sahip iken % 25'i değiştiren, % 3'ü yerleştiren öğrenme stiline sahiptir. Bilinçli-yeterli olan 37 meslek mensubunun toplam % 70'i özümseyen ve ayrıştıran öğrenme stillerine sahiptir; bunun yanında % 27'si

değiştiren, %3'ü yerleştirmektedir. Bilinçli yetkinlik öğrenme modeline dâhil olmayıp sayıca az olan bilinçsiz-yeterli meslek mensuplarının öğrenme stillerinde anlamlı bir çoğunluğa ulaşılamamıştır.

Tabloda da görüldüğü üzere, bilinçli yetkinlik öğrenme modelindeki her aşamadaki meslek mensubunun içinde olduğu öğrenme stilleri ağırlıklı olarak özümseyen ve ayrıştırandır.

SONUÇ

Bu çalışmanın itici gücü, UFRS standart setine uygun finansal raporlama yapma zorunluluğunun getirilmesi ile muhasebe meslek mensuplarının bu hızlı değişim sürecini zorlanmadan atlatmaları arzusudur. Bu nedenle farklı bir bakış açısı geliştirilerek meslek mensuplarının UFRS'yi öğrenme sürecinde, onlara psikolojik temelli yaklaşımların uygulanması üzerinde durulmuştur.

Muhasebe ve psikolojiyi beraber ele alan bu çalışmada, standardizasyon, öğrenme ve öğrenme stili kavramları incelenmiştir. Muhasebede uluslararası standartlaşma olgusu yaygınlaşırken meslek mensuplarının vereceği hizmetlerin uluslararası düzeydeki gelişmelerden soyutlanamayacağı aşikârdır. Bu husus onların bir an önce UFRS'yi öğrenmelerini gerektirmektedir. Bu nedenle, meslek mensuplarının UFRS'yi öğrenme ve uygulama noktasında hangi öğrenme aşamasında olduklarının belirlenmesi önem arz etmektedir. Fakat bir önemli nokta daha vardır ki o da öğrenmenin nasıl olacağıdır. Bu husus, meslek mensuplarının öğrenme stillerinin belirlenmesi ve öğrenme yollarının farkındalığı ile gerçekleşecektir.

Çalışmada, meslek mensuplarının durumları göz önüne alınarak özellikle UFRS'yi öğrenmeleri ile ilgili sorunlarını çözme niyetiyle iki psikolojik temelli yaklaşımdan yararlanılmıştır. Bunlardan ilki Gordon Training International tarafından geliştirilen *bilinçli yetkinlik öğrenme* modelidir. Bu model aracılığıyla, meslek mensuplarının, UFRS'ye ilişkin bilinçleri ve uygulamadaki yeterlilikleri ölçülmüştür. Ardından David Kolb tarafından geliştirilen *yaşantısal öğrenme modeli* sayesinde meslek mensuplarının hangi öğrenme stillerine sahip oldukları ortaya çıkarılmış; böylece, belli bir öğrenme süreci aşamasında olan meslek mensubunun daha etkin ve hızlı bir şekilde öğrenme sürecini tamamlayabilmesi için tespitlerde bulunulmuştur.

121 meslek mensubuna uygulanan anket sonucunda, meslek mensuplarının genel olarak UFRS'ye ilişkin bilinçli-yetersiz oldukları ortaya çıkarılmıştır. Bunun anlamı, meslek mensuplarının UFRS'yi teorik anlamda bildikleri fakat uygulama noktasında yeterli olmadıkları şeklindedir. Ayrıca, araştırma kapsamında, öğrenme stilleri irdelenerek genel olarak özümseyen ve ayrıştıran öğrenme stillerine sahip olan meslek mensuplarının çoğunlukta olduğu görülmüştür. Baskın öğrenme stilinin ise özümseyen olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Yapılan analizler sonucunda meslek mensuplarının UFRS'ye ilişkin bilinç durumları ve öğrenme süreci aşamalarından bilinçli-yetersizlik seviyesinde olmaları ile ilgili birtakım değerlendirmeler yapılmıştır:

- Bilinçli olan meslek mensupları incelenerek bilinçli olma sebepleri araştırılmıştır. Buna göre eğitim düzeyinin lisans ve daha üst seviyelerde olması, UFRS'ye ilişkin alınan eğitim ve seminerlerde bulunma oranının yüksek olması, UFRS'ye ilişkin sahip olunan kaynaklardaki çeşitlilik, bağımsız denetim yetki belgesi eğitimlerine katılım oranının yüksek olması gibi veriler meslek mensuplarının neden bilinçli çıktıkları hakkında ipucu vermektedir.
- Türkiye'de 2004 yılından itibaren muhasebe alanında başlayan değişim süreci 2005 yılında ve daha sonrasında SPK ve BDDK'nın UFRS ile ilgili standartlar yayımlamasıyla devam etmiştir. 2011'de yeni TTK'nın yasalaşması, 2012'de yürürlüğe girmesi sonucunda hukuk sistemimizdeki radikal değişiklikler olmuş; nitekim Ocak 2013'te tüm işletmelerin UFRS'ye uygun raporlamaya geçmesi hükmü resmi gazetede yayımlanmıştır. Özümsemesi zaman alacak bu değişikliklerin art arda yapıldığı görülmekte ve halen belli aralıklarla yeni standartların yayımlanması devam etmektedir. Yapılan değişikliklerin takip edilmesi, anlaşılması ve öğrenilmesi zaman alırken uygulanmasındaki yeterliliğin sağlanamaması beklenen bir durum olarak yorumlanabilir. Bu nedenlerden ötürü araştırma sonucunda meslek mensuplarının bilinçli-yetersiz çıkması şaşırtıcı olmamıştır.

- Meslek mensuplarının UFRS'ye ilişkin bilinçli-yetersiz çıkmasının bir diğer muhtemel nedeni, kamuya hesap verme yükümlülüğü olan her ölçekteki işletmenin kayıtlarının yerel esaslara göre defter tutması, finansal tablolarının ise UFRS'ye göre hazırlanması gerekliliği olabilir. Bu durum, meslek mensuplarını sürüncemede bırakarak öğrenme sürecini olumsuz etkilediği düşünülebilir. Tam uyumun ancak UFRS'nin muhasebesel tüm alanlarda ve işletmelerin diğer alanlarında varlığını göstermesi ile gerçekleşeceği düşünülmektedir.

Yapılan analizler sonucunda meslek mensuplarının öğrenme stilleri incelenmiş; sonuç olarak baskın öğrenme stiline özümseyen olduğu ortaya çıkarılmıştır. Öğrenme stilleri ve özümseyen öğrenme stili çerçevesinde yapılan değerlendirmeler aşağıdaki gibidir:

- Kolb'un belirttiği üzere, bireyin baskın öğrenme stiline sahip olması, diğer öğrenme stillerinde başarı sağlayamayacağı anlamına gelmez. Çünkü özünde her bireyde birden çok öğrenme stili mevcuttur; fakat onların içinden sadece biri baskındır. Nitekim birey, kendisini sadece belirli bir düşünce ve öğrenme stili ile sınırlamış olan bireye nazaran öğrenme potansiyelini çok daha verimli kullanabilecektir. Diğer bir ifade ile Kolb'a göre bireyin benimsediği, kendini rahat hissettiği bir öğrenme stiline sahip olması, diğer stillerde yeterince başarılı olmaması anlamına gelmemektedir. Çalışma sonucunda özümseyen öğrenme stili baskın olan meslek mensubu sayısındaki fazlalık ile bu öğrenme stiline uygun eğitimlerin düzenlenmesi, diğer öğrenme stili baskın olan meslek mensupları için çok büyük bir sorun teşkil etmeyecektir.
- Meslek mensuplarının öğrenme stillerinin zayıf ve güçlü yönleri hakkında farkındalık yaratılarak mesleki anlamda eksikliklerinin tamamlanmasında, psikolojik yöntemlerden yararlanmaları faydalı olacaktır. Örneğin, özümseyen öğrenme stiline sahip bilinçli-yetersiz olan meslek mensubunun kendi öğrenme stiline özelliklerini göz önüne alarak UFRS'ye ilişkin pratik uygulamalar yapması, öğrenme sürecinin başarıyla tamamlanmasını

sağlayacaktır. Böylece meslek mensubu, bir üst aşama olan bilinç dışı-yeterli seviyesine yaklaşabilecektir.

- Araştırma sonucunda özümseyen öğrenme stiline sahip olan meslek mensuplarının çoğunlukta olduğuna ulaşılmıştır. Bu bağlamda daha geniş kitlelere yapılacak bir çalışmaya kadar muhasebe mesleğinde baskın öğrenme stiline özümseyen olduğu yanlış bir yargı olmayacaktır. Buna göre özümseyen öğrenme stiline sahip olan meslek mensuplarının öğrenme süreci aşamaları dikkate alınarak UFRS’yi öğrenme sürecinde nasıl bir yol izlenilmesi gerektiği aşağıda sıralanmıştır:
 - i. Özümseyen öğrenme stilinde bilginin mantıksal geçerliliği pratik değerinden daha önemlidir. Bu nedenle, meslek mensuplarına öncelikle UFRS’nin öneminin ve elde edilecek kazanımların iyi anlatılması gerekmektedir. Nitekim bu tür öğrenenlerin belirleyici sorusu “Nedir?”dir. Buna göre meslek mensubundaki algı, yasa gereği muhasebe sisteminin değişmesi değil, UFRS’nin ne olduğu ve neden gerekli olduğunun bilinmesi ile oluşturulmalıdır.
 - ii. Özümseyen öğrenme stiline sahip bireyler, yapılandırılmış sistematik bilgiyi tercih etmektedir. Bu nedenle, meslek mensuplarına UFRS eğitimlerinde sistematik bilgi akışı sağlanmalıdır.
 - iii. Özümseyen öğrenme stiline sahip bireyler, öğrenme sürecinde, işitsel ve görsel sunuları tercih ettiklerinden UFRS ile ilgi yapılan her öğretici çalışmaların içinde mutlaka görsel materyallerin olmasına dikkat edilmelidir.
 - iv. Özümseyen öğrenme stiline sahip bireyler, öğrenme sürecinde kendilerine konunun özümsemesi için yeterli süre verilmesini tercih etmektedir. Özümseyen meslek mensupları için kanun koyucular tarafından UFRS’yi öğrenme ve uygulama noktasında yeterli zamanın sağlanması faydalı olacaktır.

- v. Özümseyen öğrenme stiline sahip bireyler, pratikten ziyade bilginin mantıksal geçerliliği üzerinde odaklandıklarından en zayıf yönleri pratik uygulamada eksikliklerinin olmasıdır. Bu nedenle meslek mensuplarının UFRS'yi öğrenme süreçlerinde özellikle uygulamaya önem vermeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Açıkgöz, K. (1996). *Etkili öğrenme ve öğretme*. İzmir: Kanyılmaz.
- Açıkgöz K. (2005). *Etkili öğrenme ve öğretme*. 6. basım, İzmir: Eğitim Dünyası Yayınları.
- 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/>
- Ağca, A. (2003). Ülke muhasebe standartlarındaki farklılıklar ve bu farklılıklardan kaynaklanan sorunlara getirilen çözüm önerileri, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C 5, S 8, 81-92.
- Akay H. ve Akgül, B. A. (2003). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- 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.
- Akdoğan, M. U. (2013). IFRS (TFRS) 13 standardı kapsamında gerçeğe uygun değer ölçütü ve vergi usul kanunundaki değerlendirme ölçütleriyle örtüştüğü durumlar. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, S 40, 109-124.
- Akgün, A. İ. (2012). Muhasebenin uluslararası harmonizasyonu ve ilke bazlı muhasebe anlayışına yönelik, *Yönetim ve Ekonomi Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi*, S 2, C 19, 1-16.
- Akkoyunlu, B. (1995). *Bilgi teknolojilerinin okullarda kullanımı ve öğretmenlerin rolü*. Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, S 11, 105-109.
- Alexander, D., Britton A. & Jorissen, A. (2009). *International financial reporting and analysis*. Fourth Edition. United Kingdom: Cengage Learning.
- Alice Y. Kolb & David A. Kolb (2005). The Kolb Learning Style Inventory—Version 3.1 Technical Specifications. *Experience Based Learning Systems*.
- 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.
- Arslan, B. ve Babadoğan, C. (2005). Relationships between learning style preferences and gender, age and success level at 7th and 8th Grade. *Eurasian Journal of Educational Research*, 21, 35-48

- Aşkar, P. ve Akkoyunlu, B. (1993). Kolb öğrenme stili envanteri. *Eğitim ve Bilim Dergisi*, S 87 N 37.
- 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.
- Ateş K. (2012). yıl sonu hangi şirketlerin UFRS/IFRS uygulayacakları belli oldu Erişim: 20 Ocak 2013, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/koray/045/>
- Ayçiçek, F. (2009). *Türkiye muhasebe standartları ve vergi usul kanunu açısından değerlendirme ve bir uygulama*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Babadoğan, C. (2000). Öğretim stili odaklı ders tasarımı geliştirme. *Milli Eğitim Dergisi*, S 147, 61-63.
- Bacanlı, H. (2009). *Eğitim Psikolojisi*. 14. basım, Ankara: Asa Yayınları.
- Bahn, D. (2001). Social learning theory: Its application in the context of nurse education. *Nurse Education Today*, 21(2), 110-117.
- Ball, R. (2006). International financial reporting standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum*, 5-27.
- 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.
- Beke, J. (2011). International business accounting standardization and Hungarian practice. *International Business Research*, Vol. 4, No. 1, 125-132.
- Bengü, H., Özdemir, F. S. ve Çelik, S. (2014). Niğde ilindeki muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarına bakış açılarının ampirik olarak değerlendirilmesi. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, S , 175-203.
- Bhattacharjee, S. & Hossain, S. (2010). Determinants of financial reporting outcomes following IFRS adoption-implications for Bangladesh. *The Bangladesh Accountant*, January – March, 10-19.
- Bilgin, T. (2006), http://www.tmsk.org.tr/basin/basinaciklamasi_061227.html, Erişim Tarihi: 10.04.2008).
- Bonham, L. A. (1989). Using learning styles information, too. In *Effective teaching styles*.(Eds) by E.R. Hayes, 2940. San Francisco: Jossey-Bass.
- Bostancı, S. (2002). Küreselleşen muhasebede standartlaşma ve Türkiye muhasebe standartları kurulu. *Mali Çözüm Dergisi*, S 59, 71-80.

- Brooks, J.G. & Brooks, M.G. (1993). *In resarch understanding. The case for constructivist classrooms*. Alexandria, Virginia: Association for Supervision and Curriculum Development.
- Choi, F. D. S. & Meek, G. K. (2008). *International accounting*. Sixth Edition, New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Colins, M. (1999). Kolb's experiential learning theory and history achievement. Retrieved 29 November, 2004 from <http://wwwweb1.epnet.com/citation.asprds>.
- Conscious decision-making in occupational therapy practice* (2009). Toronto.
- Cüceloğlu, D. (2002). *İnsan ve davranış psikolojinin temel kavramları*. 11. basım, İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Çankaya F. ve Dinç E. (2012). Türkiye finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörler: bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C 17, S 1, 81-102.
- Çelik, E. (2012). *Türkiye finansal raporlama standartları (TFRS)'nin varlıkların değerlemesi hususunda getirdiği yenilikler: serbest muhasebeci mali müşavirlerin bilgi düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma*. Doktora Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Çelik, O. (2008, Kasım). Uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin gelişmeler: Dünya ve Türkiye, *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII*, Kıbrıs.
- Çelik, F. ve Şahin, H. (2011). Beden eğitimi ve spor öğretmenliği öğretmen adaylarının cinsiyet ve öğrenim gördükleri sınıf düzeyleri bakımından öğrenme stillerinin incelenmesi, Makü Örneği, *Buca Eğitim Fakültesi Dergisi*, S 31, 23-38.
- Çepni, S., Akdeniz, A. R. ve Keser, Ö. F. (2000). Fen bilimleri öğretiminde bütünlleştirici öğrenme kuramına uygun örnek rehber materyallerin geliştirilmesi. *Fırat Üniversitesi 19. Fizik Kongresi*, Elazığ.
- Dahawy, K., Merino, B. D., K., Merino, B. D. & Conover, T. L. (2002). The conflict between IAS disclosure requirements and the secretive culture in Egypt. *Advances in International Accounting*, V 15, 203-228.
- Deeagan, C. M. & Unerman, J. (2006). *Financial accounting theory*. USA: McGraw-Hill Education.
- De Bello, T. C. (1990). *Comparasion of eleven major learning styles models: variables, appropriate populations, validity of instrumentation and the research behind them*, Hemisphere Publishing.
- Deloitte (2007). UFRS Cep Kitapçığı 2007. *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları* (ss.1-88) içinde. Erişim: 29Mart 2014, http://www.muhasestandartlari.com/ufrs_cep_kitapcigi_2007.pdf

- 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>
- Demir, M. K. (2006). The candidates of classroom teachers' learning styles and social studies education. *Eurasian Journal of Educational Research*, S 23, 28-37.
- Demirel, Ö. (2004). Kuramdan uygulamaya eğitimde program geliştirme. 7. Basım, Ankara: Pegem Yayıncılık.
- Deryakulu, D. (2000). *Yapıcı öğrenme*. Ankara: Eğitim-Sen Yayınları.
- Doupnik, T. S. & Salter, S. B. (1995). External environment, culture, and accounting practice: a preliminary test of a general model of international accounting development. *International Journal of Accounting*, 30, 189-207.
- Doupnik, T. S. & Perera, H. (2007). *International accounting*. New York: McGraw Hill.
- Dunn, R. & Dunn, K. (1993). Teaching secondary students through their individual learning styles practical approaches for grades. Massachusetts: Allyn and Bacon.
- Dunn, R., Denig, S.J., & Lovelace, M. K. (2001). Multiple intelligences and learning styles: two sides of the same coin or different strokes for different folks? *Teacher Librarian*. 28 (3), 9-15.
- Elden, M. (2003). Hedef kitle davranışlarını etkileyen psikolojik bir faktör olarak öğrenme: öğrenme ve reklam ilişkisi. *Ege Üniversitesi İletişim Dergisi*, S18, 1-29.
- 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.
- Ercan, İ. ve Kan, İ. (2004). Ölçeklerde güvenilirlik ve geçerlik, *Uludağ Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi*, 30, 213.
- Ergür, D. O. (2010). Hazırlık sınıfı öğrencilerinin kişisel özelliklerinin öğrenme stillerine etkisi ve öğretim sürecine yansımaları, *H. Ü. Eğitim Fakültesi Dergisi*, S 39, 173-184.
- Ergür, O. D. (1998). Hacettepe üniversitesi dört yıllık lisans programlarındaki öğrenci ve öğretim üyelerinin öğrenme stillerinin karşılaştırılması. *Eğitim ve Bilim Dergisi*, S 118, 57-66.
- Ergür, O. E. (1998). *Hacettepe Üniversitesi Dört Yıllık Lisans Programlarındaki Öğrenci ve Öğretim Üyelerinin Öğrenme Stillерinin Karşılaştırılması*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Felder, R. M. (1993). Reaching te second tier: learning and teaching styles in college science education. *College Science Teaching*, 23 (5). Retrieved May 21, 2014, from <http://www.ncsu.edu/felderpublic/Papers/Secondtier.html>
- Felder, R. M. (1996). Matters of style. *ASEE Prism*, 6(4), 18-23. Retrieved November 20, 2013, from <http://www4.ncsu.edu/unity/lockers/users/f/felder/public/Papers/LS-Prism.htm>
- Felder, R. M., Siverman L. (1988). Learning and Teaching Styles in Engineering Education. *Engineering Education*, 78 (7). Retrieved May 21 2014, from <http://www.ncsu.edu/felder-public/Papers/LS-1988.pdf>
- Fritz, S. & Lammle C. (2003). *The International Harmonisation Process Accounting Standarts*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Linköping Universitet, İsveç.
- Gedik, Aslı. "TFRS'ye Geçiş" Semineri, İstanbul SMMM Odası, İstanbul, 11 Aralık 2012.
- Gençoğlu, Ü. G. ve Ertan Y. (2012). Muhasebe kalitesini etkileyen faktörler ve Türkiye'deki durum. *Muhasebe Finansman Dergisi*, S 53, 1-24.
- Gates, A. I. et al. (1962). *Eğitim psikolojisi*. Necmi R. Sarı (çev.). Ankara: Milli Eğitim Basımevi.
- Gencel, İ. E. (2008). The effect of instruction based on Kolb's experiential learning theory on attitude, achievement and retention in social studies, *İlköğretim Online*, 7 (2), 401-420, Retrieved May, 2014, from <http://ilkogretim-online.org.tr>
- Given, B. K. (1996). Learning Styles: A Synthesized Model. *Journal of Accelerated Learning and Teaching*, (21). Retrieved June 12, 2005, from http://www.ialearn.org/files_jalt/jalt_21_1996_1%20&%202.pdf
- Gökalp, N. (2005). Öğrenme ve etkin öğrenme, *Journal of İstanbul Kültür University*, (1), 1-8.
- Gökçe, F. (2011). İhtiyaçlar hiyerarşisi kuramına göre öğretmenlerin motivasyon düzeyleri. *Uludağ Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 24(2), 317-334.
- Gökdeniz, A. Ü. (2006). *Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Gönen, S. ve Eğurluel G. (2007). Türkiye'de uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) uygulamalarına geçişte karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri, *Vergi Dünyası Dergisi*, S 316, 229-236.
- Gray's -1988- Theory (1995). *Journal of International Business Studies*, 26 (2), 379-397.
- Gregorc Learning Styles (2005). Retrieved June 12, 2005, from <http://www.usd.edu/~ssanto/gregorc.html>

- Günay, K. T. (2012). IFRS (UFRS) Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma. Erişim: 209 Mart 2014, http://www.muhasip.com/index.php?option=com_content&view=article&id=254:ifrs--ufrs--muhasebe-standartlarinda-uluslararası-uyumlatirma&catid=51:vergi-ve-vergi-mevzuat&Itemid=53
- Gürdal, K. (2006). Muhasebe dünyasından haberler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S 20, 123-127.
- Haskins, E. M., Ferris, R. K. & Selling, I. T. (2000). *International financial reporting and analysis*. Second Edition, New York: McGraw Hill Company.
- Hasırcı Kaf, Ö. (2006). Sınıf öğretmenliği öğrencilerinin öğrenme stilleri: Çukurova Üniversitesi Örneği, *Eğitimde Kuram ve Uygulama*, 2 (1), 15-25.
- Howell, W. C., Alluisi E.A., Dunnette M.D & Fleishman, E.A. (1982). *Human performance and productivity*. V 2, New Jersey: Erlbaum.
- Huitt, W. G. (1996). Considering individual differences. Retrieved May 21, 2014, from <http://chiron.valdosta.edu/whuitt/edpsyppt/Practice/indvdiff.ppt>
- Iatridis, G. (2010). IFRS adoption and financial statement effect: the UK case. *International Research Journal of Finance and Economics*, Issue: 38, 165-172.
- Iacobucci, D. & Churchill, G. A. (2010). *Marketing research methodological foundations*. 10th Edition. Canada: South-Western, Cengage Learning.
- IFRS (2014, January). IFRS Foundation International Accounting Standards Board (IASB). Who we are and what we do. Retrieved May 20, 2014, from http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/WhoWeAre_JAN-2014_ENG.PDF
- IFRS (2014). The organisation. About the IFRS Foundation and the IASB. Retrieved April 22, 2014, from <http://www.ifrs.org/The-organisation/Pages/IFRS-Foundation-and-the-IASB.aspx>
- IFRS (2014). The organisation. Members of the IFRS Interpretations Committee (formerly IFRIC). Retrieved May 22, 2014, from <http://www.ifrs.org/The-organisation/Members-of-the-IFRIC/Pages/Members-of-the-IFRIC.aspx>
- IFRS (2014). The organisation. Trustees. Retrieved April 10, 2014, from <http://www.ifrs.org/The-organisation/Trustees/Pages/Trustees.aspx>
- IFRS (2014). Monitoring Board. Retrieved March 17, 2014, from <http://www.ifrs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Pages/Monitoring-Board.aspx>
- IFRS (2014). IFRS Advisory Council. Retrieved March 7, 2014, from <http://www.ifrs.org/The-organisation/IFRS-Advisory-Council/Pages/IFRS-Advisory-Council.aspx>

- IFRS (2014). How we develop IFRSs. Retrieved March 10, 2014 from <http://www.ifrs.org/how-we-develop-standards/Pages/how-we-develop-standards.aspx>
- IFRS (2014). IFRS application around the World. Jurisdiction Profiles. Retrieved March 12, 2014 from <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>
- IOSCO (2014). The International Organization of Securities Commissions. IOSCO objectives Retrieved June 7, 2014, from <http://www.iosco.org/about/>
- Talas, D. (2014). Bilgiustam. Öğrenme sürecinin aşamaları nelerdir? İçinde. Erişim: 2 Mart 2014, <http://www.bilgiustam.com/ogrenme-surecinin-asamaları-nelerdir/>
- Işık, B. ve Şenyuva, E. (2009). Öğrenme kuramları ve hemşirelik eğitimine yansımaları. *İ.Ü.F.N. Hem. Derg.* (17) 2, 144-150.
- İlköğretim Online (2005). Veznedaroğlu, R. L. ve Özgür, A. O., Öğrenme stilleri: tanımlamalar, modeller ve işlevleri (ss.1-16) içinde. Erişim: 21 Kasım 2013, <http://ilkogretim-online.org.tr/>
- Jaggi, B. & Low, P. Y. (2000). Impact of culture, market forces, and legal system on financial disclosures. *The International Journal of Accounting*, 35, (4), 495-519.
- Jones J., Jenkin M. & Lord S., (2006). *Developing effective teacher performance*. London: SAGE Publications
- Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*. Ankara: Asil.
- Kamii, C., Manning, M. & Manning, G. (1991). *Early literacy: A constructivist foundation for whole language*. Washington, DC: National Education Association Professional Library.
- Kaya, H. ve Akçin, E. (2002). Öğrenme biçimleri / stilleri ve hemşirelik eğitimi, *C.Ü. Hemşirelik Yüksek Okulu Dergisi*, 2(6), 31-35.
- Kazancı, O. (1989). *Eğitim psikolojisi. kuram ve ilkelerden uygulama*. Ankara: Kazancı.
- Keleş, E. ve Çepni, S. (2006). Beyin ve öğrenme. *Türk Fen Bilimleri Dergisi*, 3(2), 66-82.
- Kılıç, E. ve Karadeniz, Ş. (2004). Cinsiyet ve öğrenme stiline gezinme stratejisi ve başarıya etkisi. *Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*, (24) 3, 129-146.
- Kızıl, A. (1997). Avrupa Topluluğunda Muhasebe ve Denetim Standartlarının Saptanmasında Örgütlenmenin İşlevi. XV. *Türkiye Muhasebe Kongresi*, Ankara.
- Kiracı, M. ve Tunç K. (2002). IASC, FASB ve TİMÜDESK'teki muhasebe standartları oluşturma süreci ve uyumlaştırma. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C 3 S 1, 47-70.

- Kolb, D. A. (1984). *Experiential learning: experience as the source of learning and development*. Englewood cliffs, N.J: Prentice Hall, Inc.
- Kolb, D. A., Boyatzis, R.E. , Mainemelis, C. (1999). *Experiential learning theory: previous research and new directions*. Retrieved June 6, 2014, from www.learningfromexperience.com
- 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.
- Kurt, İ. (2000). *Yetişkin Eğitimi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- 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.
- Lawrence, S. (1996). *International Accounting*. International London: Thomson Business Press.
- Mackay, A. (2007). *Motivation, ability and confidence building in people*. UK: Elsevier Ltd.
- Maslow, A. (2001). *İnsan olmanın psikolojisi*. O. Gündüz (çev.). İstanbul: Kuraldışı Yayınevi.
- Melville, A. (2008). *International financial reporting: a practical guide*. Second Edition, Harlow: Prentice Hall.
- Mills, D. W. (2003). Applying what we know student learning styles. Retrieved May 21, 2014, from <http://www.csrnet.org/csrnet/articles/student-learning-styles.html>
- Mukoro, D. O. ve Ojeka, S. A. (2011). The challenge of culture to international financial reporting standards (IFRS) convergence. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research In Business*, 2 (12), 914-924.
- 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>
- 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://mp.ra.ub.uni-muenchen.de/6214/>
- Mutlu, M. Ve Aydoğdu, M. (2003). Fen bilgisi eğitiminde Kolb'un yaşantısal öğrenme yaklaşımı. *Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, (1) 13, 15-29.

- Nichols, J. (2003). The effects of Kolb's experiential learning theory on achievement and attitude. Retrieved November 29, 2004, from <http://wwwweb1.epnet.com/citation.asprds>
- Nolke, A. (2005), Introduction to the special issue: the globalization of accounting standards. *Business and Politics*, V. 7, Issue: 3.
- Noveal, D. (2000). Effectiveness of Kolb's experiential learning theory in the geography classroom. Retrieved November 27, 2004, from <http://wwwweb1.epnet.com/citation.asprds>
- Oksay, S. ve Acar, O. (2005). Sigorta sektöründe uluslararası finansal raporlama standartları: kurumlar ve standartların özetleri, *Türkiye Sigorta Ve Reasürans Şirketleri Birliği Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları*, No: 3.
- Oral, B. (2003). Ortaöğretim öğrencilerinin öğrenme stillerinin incelenmesi. *Kuram Ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*. C 9, N 35, 418-435.
- Ormrod, J. E. (2008). *Human learning*. NJ: Merrill/Prentice Hall.
- 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.
- Özdemir, F. S. (2012). KOBİler için finansal raporlama standardı ve mali müşavirlerin uygulama öncesi ilgi düzeylerine yönelik ampirik bir araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S 38, 57-84.
- Özdemir, F. S. (2013). KOBİ sınıflandırmaları ve KOBİ'ler için finansal raporlama standardını uygulama gereksiniminin değerlendirilmesi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C 1, S 1, 461-485.
- Özdemir, F. S. (2014). Finansal raporlama standartlarını öğrenme sürecinde serbest muhasebeci mali müşavirlerin durumları: Samsun'da ampirik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S 41, 81-107.
- Özdemir, F. S., Choi, F. ve Bayazıtlı, E. (2012). Finansal başarısızlık tahminleri yönüyle UFRS ve bilginin ihtiyaca uygunluğu. *Mali Çözüm Dergisi*, S 112, 17-52.
- Özgü, H. (1976). *Psikoloji Dünyasının Üç Büyükleri: Freud, Adler ve Jung*. 1. Baskı, Ankara: Ararat Yayınları.
- 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, TMSS Bildirileri 12, (ss. 1-18) içinde. Erişim: 18 Haziran 2014, http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BİLDİRİLERİ/serdar_ozkan_ec_e_erdener.doc.

- Özkök, S. (2000). Avrupa birliğine üye ülkeler arasında muhasebe standartlarını uyumlaştırma çalışmaları. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, S 2, 87-93.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede uluslararası uyum ve Avrupa Birliği sürecinde Türkiye’de muhasebe uyumlaştırma çalışmaları, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, S 7, 119-139.
- 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/>
- Peker, M. (2003). *Öğrenme stiline dayalı matematik öğretiminde 4mat sisteminin tutum ve başarı üzerine etkisi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Peker, M ve Aydın, B. (2003). Anadolu ve fen liselerindeki öğrencilerin öğrenme stilleri. *Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, (2) 14, 167-172
- Plumlee, M. (2010). *International financial reporting standards*. New Jersey: Prentice Hall.
- 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/>
- Reiff, J.C. (1992). *Learning styles*. Washington, D.C: National Education Association.
- Riding, R. & Rayner, S. (1998). *Cognitive styles and learning strategies: understanding style differences in learning and behaviour*, London: David Fulton Publishers.
- Sağlam, N. (2004). Avrupa Birliği’nde muhasebe standartlarının oluşum süreci, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S 21, 49-52.
- Sağlam N. (2001). “Bölümsel raporlama uygulaması”, *Anadolu Üniversitesi Yayınları*, 182, 48.
- Sağmanlı, M. ve Esen Ç. (2002). Avrupa Birliği 8 No’lu Yönergesi Çerçevesinde Denetim Mesleği ile İlgili Uyumlaştırma Çalışmaları. *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, 59, 22-27.
- Salter, S. B. & Niswander, F. (1995). Cultural influence on the development of accounting systems internationally: a test of Gray’s [1988] theory. *Journal of International Business Studies*, 26, (2), 379-397.
- 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.
- Stice, J. E. (1990). Improve students learning using Kolb's learning cycle to engineering education. *Journal of Engineering Education*, 79 (5), 291-296.
- Stoian, F. Morariu, A. Mitea, N. & Crecana, C. (2009). Financial statement understandability based an explanatory notes. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), 345-356.
- Şimşek, N. (2004). Yapılandırmacı öğrenme ve öğretime eleştirel bir yaklaşım. *A. Ü. Eğitim Bilimleri ve Uygulama*, 3(5), 115-139.
- Tabak, S. R. (2000). *Sağlık Eğitimi*. Ankara: Somgür Yayıncılık.
- Taşocak, G. (2003). *Hasta eğitimi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Basım ve Yayımevi.
- Thatchenkery, T. & Metzker, C. (2009). *Appreciative Intelligence*. San Francisco: Berrett-Koehler Publishers.
- Tınaz, P. (2000). *Organizasyonlarda etkili öğrenme stratejileri*. İstanbul: Mess Yayınları.
- Toraman, C. ve Bayramoğlu M. F., (2006). Avrupa birliği uyum sürecinin muhasebe uygulamalarına etkisi, *Mali Çözüm Dergisi*, S 76, 457-480.
- 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
- Üstündağ, S. (2005). Avrupa birliğinde finansal raporlama, Türkiye sigorta ve reasürans şirketleri birliği, *Sigorta Araştırmaları Dergisi*, S 1.
- Varıcı, İ. (2009). Uluslararası finansal raporlama standartlarına (UFRS) uyum aşamasında etkisi olan faktörlerin incelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası 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.
- Veznedaroğlu, R. L. ve Özgür, A.O. (2005), Öğrenme Stilleri: Tanımlamalar, modeller ve işlevleri. *İlköğretim Online* (ss. 1-16) içinde. Erişim: 21 Mayıs 2014, <http://ilkogretim-online.org.tr>
- Volcker, Paul A. (2002, November). Accounting, Accountants and Accountability in an Integrated World Economy, *The 16th World Congress of Accountants*, Hong Kong.
- Wallison, P. J. (2007). Fad or Reform: Can principles-based regulation work in the United States? *American Enterprise Institute for Public Policy Research*, 1-7.

- Whittington, G. (2005). The Adoption of International Accounting Standards in the European Union. *European Accounting Review*, Vol. 14, No. 1, 127–153.
- 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.
- Whicker, B. (2001). Effects of experiential learning theory. Retrieved November 27, 2004, from <http://www.epnet.com/citation.asprds>
- Williams, A. M. (1990) Effects of experiential learning on knowledge acquisition, skill mastery and student attitudes. Retrieved May 20, 2014, from <http://www.lib.umi.com/dissertations/fullcilt/9104729>
- Woolfolk, A. E. (1993). *Educational Psychology*. 5th Edition, Boston: Ally and Bycon.
- Yalkın, Y. K. (2002). Muhasebe standartları ve Türkiye uygulaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S 2, .1-8.
- Yazıcıoğlu, Y. ve S. Erdoğan (2004). *SPSS uygulamalı bilimsel araştırma yöntemleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yıldırım, G. ve Kocamış, Y. U. (2012). KOBİ'ler için UFRS standartlarının tam set UFRS ile karşılaştırma çalışması. Erişim: 15 Mayıs 2014, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=230>
- Yıldız, A. (2007). Uluslararası finansal raporlama standartlarına geçişte yaşanan sorunlar ve dünyadaki uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C 9, S 3, 102-?
- Zeff, S. A., (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and comergence at a hight level of quality. *The British Accounting Review*, V 39.

EKLER

EK- 1: Eğitim Zamanı ve Eğitimin Alındığı Kurum Frekans Tablosu

		Frekans	Yüzde	Geçeli Yüzde	Kümülatif Yüzde
UFRS'ye ilişkin en son ne zaman eğitim alındığı	ABD pre-MBA sırasında	1	.8	.8	.8
	Bağımsız denetçi yetki belgesi eğitimi sırasında	54	44.6	44.6	45.4
	Bağlı bulunduğum oda kanalıyla katıldığım seminer sırasında	2	1.7	1.7	47.1
	Mesleki yeterlilik sınavı öncesinde	6	5.0	5.0	52.1
	SMMM ruhsatımı aldıktan sonra	34	28.1	28.1	80.2
	YMM ruhsatımı aldıktan sonra	2	1.7	1.7	81.9
	YMM Kursu sırasında	2	1.7	1.7	83.6
	TÜRMOB Eğiticilerin Eğitimi Projesi sırasında	3	2.5	2.5	86.1
	Üniversite öğrenimim sırasında	4	3.3	3.3	89.4
	Yüksek Lisans eğitimim sırasında	2	1.7	1.7	91.1
	2013 yılında	2	1.7	1.7	92.7
	Eğitim almaktayım	1	.8	.8	93.4
	Eğitim almadım	8	6.6	6.6	100
	Total	121	100.0	100.0	
UFRS'ye ilişkin katılınan eğitim ve seminerin hangi kurum(lar)	Bağımsız denetim hizmeti veren şirket aracılığıyla	2	1.7	1.7	1.7
	Bağlı bulunduğum oda veya TÜRMOB kanalıyla	74	61.2	61.2	62.9
	Bağlı bulunduğum oda veya TÜRMOB kanalıyla ve Özel Eğitim Kurumları (Dershane vb) aracılığıyla	3	2.5	2.5	65.4
	Bağlı bulunduğum oda veya TÜRMOB kanalıyla ve Üniversiteler (Sürekli Eğitim Merkezleri) aracılığıyla	11	9.1	9.1	74.5

Bağlı bulunduğum oda veya TÜRMOB kanalıyla, Üniversiteler (Sürekli Eğitim Merkezleri) ve Özel Eğitim Kurumları (Dershane vb) aracılığıyla	3	2.5	2.5	77
Özel Eğitim Kurumları (Dershane vb) aracılığıyla	1	.8	.8	77.8
Üniversiteler (Sürekli Eğitim Merkezleri) aracılığıyla	15	12.4	12.4	90.2
Üniversite	3	2.5	2.5	92.6
Katılmadım	9	7.4	7.4	100
Total	121	100.0	100.0	

UFRS Kaynak ve Bağımsız Denetçi Yetki Belgesi Katılım Frekans Tablosu

UFRS ile ilgili kaynaklardan hangi(leri)ne sahip olduğu	Bağlı bulunduğum oda veya TÜRMOB Dokümanlara	3	2.5	2.5	2.5
	Katıldığım seminer dokümanları	1	.8	.8	3.3
	KGK web sitesindeki yayınlara	3	2.5	2.5	5.8
	Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara	23	19.0	19.0	24.8
	Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara ve Standartları iyi bilen tanıdıklara	3	2.5	2.5	27.3
	Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara ve Standartları konu alan bilimsel makalelere	3	2.5	2.5	29.8
	Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara, Standartları konu alan bilimsel makalelere ve Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere	3	2.5	2.5	32.3
	Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara, Standartları konu alan bilimsel makalelere, Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere ve Standartları iyi bilen tanıdıklara	1	.8	.8	33.1
	Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara ve Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere	3	2.5	2.5	35.6
	Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara ve Standartları konu alan lisansüstü tezlere	1	.8	.8	36.4
	Hiçbir kaynağa başvuruyorum yalnız Standartları iyi bilen tanıdıklara	1	.8	.8	37.2
	Standartları konu alan bilimsel makalelere	2	1.7	1.7	38.9

	Standartları konu alan bilimsel makalelere, Standartları konu alan lisansüstü tezlere ve Standartları iyi bilen tanıdıklara	1	.8	.8	39.7
	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine	14	11.6	11.6	51.3
	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine ve Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara	19	15.7	15.7	67
	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine, Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara ve Katıldığım eğitim dokümanlarına	1	.8	.8	67.8
	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine, Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara ve Standartları iyi bilen tanıdıklara	2	1.7	1.7	69.5
	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine,Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara ve Standartları konu alan bilimsel makalelere	9	7.4	7.4	76.9
	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine, Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara, Standartları konu alan bilimsel makalelere ve Standartları iyi bilen tanıdıklara	2	1.7	1.7	78.6
	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine, Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara, Standartları konu alan bilimsel makalelere ve Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere	1	.8	.8	79.4
	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine, Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara, Standartları konu alan bilimsel makalelere, Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere ve Standartları konu alan lisansüstü tezlere	2	1.7	1.7	81.1
	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine, Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara, Standartları konu alan bilimsel makalelere, Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere, Standartları konu alan lisansüstü tezlere ve Standartları iyi bilen tanıdıklara	3	2.5	2.5	83.6
	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine, Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara ve Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere	1	.8	.8	84.4
kaynaklardan hangisi(leri)ne	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine, Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara, Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere, Standartları konu alan lisansüstü tezlere ve Standartları iyi bilen tanıdıklara	1	.8	.8	85.2

	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine, Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara ve Standartları konu alan lisansüstü tezlere	1	.8	.8	86
	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine, Standartları konu alan bilimsel makalelere ve Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere	1	.8	.8	86.8
	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine, Standartları konu alan bilimsel makalelere, Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere ve Standartları iyi bilen tanıdıklara	1	.8	.8	87.6
	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine, Standartları konu alan bilimsel makalelere, Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere ve Standartları konu alan lisansüstü tezlere	1	.8	.8	88.4
	Standartların yayımlanan orjinal metinlerine, Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere, Standartları iyi bilen tanıdıklara	1	.8	.8	89.2
	Hiçbir kaynağa başvuruyorum	11	9.1	9.1	98.3
	Kayıp Veri	2	1.7	1.7	100
	Total	121	100.0	100.0	
Bağımsız denetçi yetki belgesi için eğitim alınan üniversiteler	Başkent Üniversitesi	37	30.6	30.6	30.6
	Başkent Üniversitesi - Gazi Üniversitesi	1	.8	.8	31.4
	Fatih Üniversitesi	1	.8	.8	32.2
	İnönü Üniversitesi	2	1.7	1.7	33.9
	İzmir Ekonomi Üniversitesi	3	2.5	2.5	36.4
	İzmir Ekonomi Üniversitesi - İstanbul Üniversitesi	1	.8	.8	37.2
	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	1	.8	.8	38
	Marmara Üniversitesi	1	.8	.8	38.8
	Sakarya Üniversitesi	8	6.6	6.6	45.4
	Sakarya Üniversitesi - İnönü Üniversitesi	3	2.5	2.5	47.9
	SPK Lisans Belgesi ile	3	2.5	2.5	50.4
	Katılmadım	60	49.6	49.6	100
	Total	121	100.0	100.0	

EK- 2: Muhasebe Meslek Mensubu Dağılım Tablosu (SM-SMMM)



MESLEK MENSUBU DAĞILIM TABLOSU
SM ve SMMM

ODA ADI	SM	SMMM	TOPLAM
ADANA SMMM	314	1,690	2,004
ADİYAMAN SMMM	26	139	165
AFYONKARAHİSAR SMMM	70	394	464
AKSARAY SMMM	21	137	158
ALANYA SMMM	78	422	500
AMASYA SMMM	33	157	190
ANKARA SMMM	1,439	9,644	11,083
ANTALYA SMMM	319	2,482	2,801
ARTVİN SMMM	18	69	87
AYDIN SMMM	144	634	778
BALIKESİR SMMM	204	722	926
BARTIN SMMM	26	80	106
BATMAN SMMM	37	103	140
BİLECİK SMMM	24	103	127
BİTLİS SMMM	12	44	56
BODRUM SMMM	38	244	282

TURM.OS

Bu Rapor 22.03.2014 19:41.35 tarihinde oluşturulmuştur.

MESLEK MENSUBU DAĞILIM TABLOSU
SM ve SMMM

ODA ADI	SM	SMMM	TOPLAM
BOLU SMMM	54	255	309
BURDUR SMMM	40	178	218
BURSA SMMM	620	3,516	4,136
ÇANAKKALE SMMM	81	318	399
ÇANKIRI SMMM	21	80	101
ÇORLU SMMM	14	280	294
ÇORUM SMMM	70	324	394
DENİZLİ SMMM	174	926	1,100
DİYARBAKIR SMMM	66	336	402
DÜZCE SMMM	43	179	222
EDİRNE SMMM	65	315	380
ELAZIĞ SMMM	36	170	206
ERZİNCAN SMMM	21	112	133
ERZURUM SMMM	51	233	284
ESKİŞEHİR SMMM	153	642	795
FETHİYE SMMM	37	216	253

TURM.OS

Bu Rapor 22.03.2014 19:41.35 tarihinde oluşturulmuştur.

MESLEK MENSUBU DAĞILIM TABLOSU
SM ve SMMM

ODA ADI	SM	SMMM	TOPLAM
GAZİANTEP SMMM	222	1,372	1,594
GİRESUN SMMM	63	142	205
GÜMÜŞHANE SMMM	17	44	61
HATAY SMMM	131	470	601
ISPARTA SMMM	48	278	326
İSKENDERUN SMMM	59	274	333
İSTANBUL SMMM	2,824	30,694	33,518
İZMİR SMMM	903	5,367	6,271
KAHRAMANMARAŞ SMMM	78	401	479
KARABÜK SMMM	32	158	190
KARAMAN SMMM	27	171	198
KARS SMMM	19	104	123
KASTAMONU SMMM	48	147	195
KAYSERİ SMMM	138	1,009	1,147
KIRIKKALE SMMM	27	147	174
KIRKLARELİ SMMM	47	228	275

**MESLEK MENSUBU DAĞILIM TABLOSU
SM ve SMMM**

ODA ADI	SM	SMMM	TOPLAM
KIRŞEHİR SMMM	28	90	118
KOCAELİ SMMM	201	1,180	1,381
KONYA SMMM	288	1,702	1,990
KÜTAHYA SMMM	52	260	312
MALATYA SMMM	70	349	419
MANAVGAT SMMM	0	0	0
MANİSA SMMM	193	635	828
MARDİN SMMM	46	168	214
MERSİN SMMM	335	1,259	1,594
MUĞLA SMMM	108	543	651
MUŞ SMMM	5	28	33
NEVŞEHİR SMMM	53	183	236
NİĞDE SMMM	15	109	124
ORDU SMMM	69	267	336
OSMANİYE SMMM	15	124	139
RİZE SMMM	43	163	206

MESLEK MENSUBU DAĞILIM TABLOSU
SM ve SMMM

ODA ADI	SM	SMMM	TOPLAM
SAKARYA SMMM	151	637	788
SAMSUN SMMM	143	657	800
SİNOP SMMM	34	51	85
SİVAS SMMM	54	273	327
ŞANLIURFA SMMM	46	318	364
TEKİRDAĞ SMMM	57	383	440
TOKAT SMMM	46	170	216
TRABZON SMMM	111	431	542
UŞAK SMMM	42	284	326
VAN SMMM	27	245	272
YALOVA SMMM	32	193	225
YOZGAT SMMM	49	158	207
ZONGULDAK SMMM	61	321	382
TOPLAM	11,406	77,331	88,738

**MESLEK MENSUBU DAĞILIM TABLOSU
(YMM)**

ODA ADI	ÜYE SAYISI
ADANA YMM	137
ANKARA YMM	1,259
ANTALYA YMM	73
BURSA YMM	166
ESKİŞEHİR YMM	60
GAZİANTEP YMM	100
İSTANBUL YMM	2,080
İZMİR YMM	399
TOPLAM	4,274

EK- 3: Öğrenim Durumu ile Bilinç Değişkeninin Birlikte Değişimi

OgretimDurumu * bilinc durumu Crosstabulation					
			bilinc durumu		Total
			bilincsiz	bilincli	
OgretimDurumu	Doktora	Count	0	2	2
		% within OgretimDurumu	0,0%	100,0%	100,0%
		% within sadecebilincli	0,0%	1,9%	1,7%
	Lisans	Count	15	91	106
		% within OgretimDurumu	14,2%	85,8%	100,0%
		% within sadecebilincli	93,8%	86,7%	87,6%
	Onlisans	Count	1	0	1
		% within OgretimDurumu	100,0%	0,0%	100,0%
		% within sadecebilincli	6,3%	0,0%	,8%
	Yukse Lisans	Count	0	12	12
		% within OgretimDurumu	0,0%	100,0%	100,0%
		% within sadecebilincli	0,0%	11,4%	9,9%
	Total	Count	16	105	121
		% within OgretimDurumu	13,2%	86,8%	100,0%
		% within sadecebilincli	100,0%	100,0%	100,0%

EK- 4: Normallik Testi

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
SY	.183	121	.000	.908	121	.000
YG	.091	121	.016	.980	121	.066
SK	.107	121	.002	.975	121	.026
AY	.078	121	.067	.988	121	.404

a. Lilliefors Significance Correction

EK- 5: Son Yıllarda Meslek Mensupları Üzerinde Gerçekleştirilen ve Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını Konu Alan Çalışmalar²²

No	Yayının Adı	Yazar(lar)	Yılı	Yayımlandığı / Sunulduğu Yer	Çalışmanın Amacı	Edinilen Bulgular
1	Muhasebe Standartlarının Muhasebe Mesleğinde Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma	Civan ve Kara	2002	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Gaziantep ili Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulama alanını belirlemek, muhasebe standartlarının meslek mensupları tarafından bilinirlik derecesi ve karşılaşılan sorunları ortaya koymak.	Araştırma sonucunda; muhasebecilerin yeterince muhasebe standartlarını bilmedikleri ve uygulamada bilgi eksikliğinden kaynaklanan sorunların olduğu tespit edilmiştir. Çözüm olarak: Standartlar taslak halindeyken muhasebecilerin de görüşü alınmalı, vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerle standartlara atıfta bulunarak yaptırım gücünün artırılması standartların uygulanabilirliğini artırmak için TÜRMOB ve Üniversitelerin öncülüğünde bütün illerde standartların önemi seminer ve panellerle anlatılmalı.
2	Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma	Bekçi	2007	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	Burdur ve Isparta illerindeki meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları'na bakış açılarını ve algılama düzeylerini araştırmak.	Araştırma sonucunda; meslek mensupları TMS uygulaması ile birlikte farklı sektör finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğinin sağlanacağını ve TMS uygulaması ile is yüklerinin artmasına rağmen muhasebe mesleğine verilen önemin artacaklarına inandıkları belirlenmiştir. Ayrıca meslek mensupları, SPK, TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'nın TMS konusunda daha etkin çalışmalar yapması ve eğitim faaliyetlerinin artırılması gerektiğini vurgulamışlardır.
3	KOBİ'ler için UFRS Taslağının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma (İstanbul Örneği)	Ülkü	2008	Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi	İstanbul'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS setini nasıl algıladıklarını ortaya koymak ve KOBİ standartlarının muhasebe mesleği üzerindeki etkilerini tespit etmek.	Araştırmanın sonucunda, meslek mensupları UFRS ile birlikte kaliteli bilgi üreteceğine inanmaktadır. Fakat meslek mensuplarının UFRS hakkındaki bilgi düzeylerinin yetersiz olması da düşündürücüdür.
4	Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi	Erdoğan ve Dinç	2009	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Yayımlanmış standartlar konusunda muhasebe meslek mensuplarının ne derecede haberdar oldukları, uygulamada mevcut bilgilerini ne derecede kullandıkları ve meslek mensupları arasında farklılık olup olmadığını belirlemek.	Muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan anket sonucunda genel olarak, meslek mensuplarının muhasebe standartlarından haberdar olduklarını söylemek mümkün fakat bir kısmının standartlar hakkındaki bilgilerini yetersiz olarak gördükleri tespit edilmiştir. Sahip olunan bilginin yeterliliği konusunda ise kendilerine en çok güvenen unvan grubunun Yeminli Mali Müşavirler olduğu görülmektedir. Ancak yeminli mali müşavirlerin %77'sinin standartlar hakkında bilgisinin olduğunu söylemelerine karşın, bunların yalnızca %54'ü bilgilerini yeterli görmekteyler. Bunun yanı sıra Serbest mali

²² Literatür tablosu Özdemir (2013)'ten yararlanılarak, tarafımızdan güncellenmiştir.

						müşavirlerin %67'si bilgilerinin var olduğunu söylerken, yalnızca %39'u bilgilerinin yeterli olduğunu söylemektedirler.
5	Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Gelişimi, Gerekliliği ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma	Hatipoğlu	2009	Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Yüksek Lisans Tezi	Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Türkiye'de uygulanabilirliğine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının beklentileri ve bu beklentilere etki edebilecek faktörleri belirlemek.	Mevcut UFRS Seti'nin yazılış dilinin tüm dünyada uygulanabilmesine imkân verecek şekilde teorik bir dille yazılmış olmasının yanında standart metnlerinin karmaşık ve uzun ifadelerden oluşması, söz konusu standartların orijinal metinlerden diğer ulusal dillere çevirilerde yaşanan sorunlar, standartların yayınlandıkları tarihlerden bu tarafa sürekli güncelleniyor olması ve uzun vadede bu güncellemelerin devam edecek olması gibi etkenler, söz konusu standartların ulusal ve uluslararası koşullarda doğru ve tutarlı uygulanabilmesinin önündeki engellerden biridir.
6	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Meslek Mensupları Arasında Bilinirlik Düzeyini Ölçmeye Yönelik Bir Araştırma (Ankara ve Çankırı İlleri Örneği)	Can ve Gör	2011	World of IFRS Dergisi	Çankırı ve Ankara illerindeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının genel özelliklerinin belirlenmesi ve muhasebe standartlarının meslek mensupları arasındaki bilinirlik düzeyini araştırmak.	Meslek mensupları; i) TMS hakkında yeterli bilgiye sahip ve aynı zamanda Standartlar üzerinde yapılan değişiklikleri yakından takip etmektedirler, ii) TMS metnlerinin anlatım dilinin yeterince açık olmadığını ve meslek mensuplarının sistematik bir eğitime ihtiyaçları olduğunu düşünmektedirler, iii) TMS ile finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini, muhasebe uygulamalarında tekdüzeni sağlayacağını ve standartlar ile denetim mekanizmasının daha kolay işleyeceğini düşünmektedir, iv) TMS'nin meslek mensuplarının iş yükünü artıracaklarını inisiyatif kullanmalarını kısıtlayacağını, kısa vadede başarı sağlamayacağını, hatta ilk etapta bazı karışıklıklara neden olacağını düşünmektedirler, v) TMS ile ilgili yeterli eğitim verilmediğini, vi) TÜRMOB'un ve bağlı oldukları odalarının çalışmalarının bu konuda yetersiz olduğu kanaatindedir.
7	Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarına Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma	Çankaya ve Hatipoğlu	2011	Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi	Çeşitli illerdeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, UMS/UFRS'lerin Türkiye koşullarında uygulanabilirliğine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının beklentilerinin neler olduğunu, bu beklentileri meslek mensuplarına ait demografik faktörler ve UMS/UFRS'lerin uygulanabilirliğine etki edebilecek faktörlerden hangilerinin etkilediğini ortaya koymak.	Türkiye'de UMS/UFRS'lerin benimsenme ve uygulama sürecinde muhasebe meslek mensuplarının beklentilerini etkileyen en önemli unsurlar; standartlara ilişkin eğitim sorunu (eğitim faktörü), mevcut standartlar setinin ülkemiz ekonomisinin önemli bölümünü oluşturan KOBİ'lere uygun olmayışı (ekonomik ve hukuki çevre faktörü), bu standartların yazılış şekli, çevirisi gibi öz yapısından kaynaklanan bir takım sorunlar taşınması (standartlar faktörü), söz konusu standartların uygulanması sürecinde kültür çevresinden etkilenebilme olasılığı (kültür faktörü) olarak belirlenmiştir.
8	Muhasebe Meslek Mensuplarının TFRS'ye Yönelik Düşünceleri ve Uygulama Başarısına Etki Etmesi Muhtemel Faktörlere Yönelik Bir Araştırma – Trabzon Alt Bölgesi Örneği	Dinç ve Atabay	2011	World of IFRS Dergisi	Trabzon ve çevresindeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının standartlar konusundaki bilgi düzeylerini belirlemek ve standartların uygulanmasında etkili olması muhtemel faktörleri ortaya koymak.	Meslek mensupların standartlarla ilgili yeterli bilgi düzeyine ulaşmadıkları sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca Trabzon ve çevresinde çoğunluk, standartlardan haberdar, ancak standartların nasıl uygulanacağı konusunda bilgi yetersizlikleri mevcuttur. Bu nedenle, meslek odalarının, meslek mensuplarına yönelik zorunlu eğitimler getirmeleri ve eğitimlerin mutlaka uygulamalı olarak yapılması gerekmektedir.
9	Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye	Elitaş, Karakoç ve Özdemir	2011	World of IFRS Dergisi	Afyon-Denizli-Uşak illerinde faaliyet gösteren meslek mensupları üzerinden, meslek mensupları perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartlarını	Meslek mensupları; TMS hakkında yeterli bilgiye sahip olmakla beraber TMS hakkında eğitime ihtiyacı olduğu tespit edilmiş ancak verilen eğitimlerin yeterli olmadığını, TMS uygulamalarından sonra

	Muhasebe Standartları				değerlendirmek.	denetim mekanizması daha kolay işleyeceğini ve TMS'nin tam olarak uygulamaya geçmesiyle beraber muhasebe mesleğine verilen önemin artacağı konusunda hemfikirlerdir. Meslek yılı olarak 16 yıl ve üzerinde olan meslek mensupları, TMS nedeniyle mesleği bırakma fikrine, mesleğin başında olanlara göre daha yakın durmaktadırlar.
10	Meslek Mensuplarının UFRS'ye Bakış Açıları ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma	Kurcan, Uyar ve Tetik	2011	Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi	Antalya ve Alanya'da faaliyet gösteren meslek mensuplarının muhasebe standartlarına bakış açılarını ortaya koymak.	Çalışmadan elde edilen bulgular meslek mensuplarının gerek uluslar arası gerekse ulusal muhasebe standartları konusunda bilgilerinin oldukça yetersiz olduğunu göstermektedir. Meslek mensupları standartları karmaşık ve uygulanması zor olarak algılamaktadırlar.
11	Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri ve Uygulamaya Yönelik Beklentileri: Elazığ ve Malatya İlleri Örneği	Güneş, Durmuş ve Solak	2011	World of IFRS Dergisi	Elazığ ve Malatya illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye yönelik bilgi düzeylerini ve KOBİ TFRS uygulamalarının meslek mensuplarına getireceği muhtemel iş yüklerini ortaya çıkarmak ve çözüm önerileri sunmak.	Elazığ ve Malatya illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye yönelik bilgi düzeylerinin oldukça yetersiz olduğu, KOBİ TFRS ile ilgili çok az sayıda materyallere sahip olup çok az sayıda seminer ve toplantılara katıldıkları görülmüştür. Ayrıca meslek mensupları KOBİ TFRS'nin zamanında ve başarı ile uygulanabileceği konusunda oldukça zayıf bir inanç taşıdıkları gibi kendilerinin KOBİ TFRS'yi başarı ile uygulayabileceklerinden de emin olmadıklarını belirtmişlerdir.
12	KOBİ'ler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgili Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma	Özdemir	2012	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	Ankara'daki serbest muhasebeci mali müşavirler üzerinden, meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri, mesleki deneyim süreleri, mükellef sayıları ve çalışma biçimleri yönüyle oluşturulan gruplar yönüyle KOBİ TFRS uygulamasına geçmeden önceki ilgi düzeylerini ampirik olarak ortaya koymak.	Lisansüstü öğrenime sahip SMMM'lerin KOBİ TFRS standardına daha yüksek ilgi duydıkları; meslekte yeni olan SMMM'ler, mesleki deneyim süresi bakımından oluşturulan gruplar içinde KOBİ TFRS standardına ilgi düzeylerinin yüksek olan grup olduğu; mükellef sayısı daha az olan SMMM gruplarının KOBİ TFRS'ye daha fazla ilgi gösterdikleri tespit edilmiştir.
13	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma	Çankaya ve Dinç	2012	Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	Finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörleri tespit etmek.	Meslek mensuplarının muhasebe ve finansal raporlama standartlarının önemliliği ve gerekliliğine dair görüşleri yaş grupları arasında farklılık göstermektedir. Meslek mensuplarının standartların efektif biçimde öğrenilebilmesine ve uygulanabilmesine dair beklentileri; cinsiyet, öğrenim düzeyleri, yaş aralıkları ve çalışma modelleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle herhangi bir anlamlı farklılık yoktur. Böylece öğrenme ve uygulama sürecindeki yapılan bir takım faaliyet ve uygulamaların etkisinin olumlu olacağı konusunda meslek mensupları hemfikirlerdir. Meslek mensuplarının standart öğrenmeye yönelik ilgileri öğrenim düzeyleri bakımından oluşturan gruplar arasında lisans ve üzeri öğrenime sahip meslek mensuplarının ön lisans ve altı öğrenime sahip meslek mensuplarına göre standartlar konusunda daha yeterli teorik bilgiye sahip oldukları belirlenmiş ve standartların öğrenilmesine ve uygulanmasına yönelik desteklerin yeterliliğine en yüksek katılımı 45 yaş ve üzeri grupta yer alan meslek mensuplarının gösterdiği tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan tüm gruplar tarafından standart setinin Türkçeye çevirisinde kullanılan dilin, standart setinin sektör ayrımı gözetimsiz geliştirilmiş olmasının öğrenmeyi zorlaştırdığı konusunda farklı düşümedikleri belirlenmiştir. Yaş aralıkları bakımından oluşturulan gruplar arasında

						35 yaş üzeri – 44 yaş altı grupta yer alan meslek mensuplarının bazı standart metinlerinde zaman zaman güncellemeler yapılmasının ilgili standardı öğrenmeyi zorlaştırdığına dair düşüncelerinin daha güçlü olduğu tespit edilirken, 45 yaş ve üzeri gruptaki meslek mensuplarının aksi uçta yer aldığı belirlenmiştir.
14	KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma	Poroy Arsoy ve Bora	2012	Muhasebe ve Finansman Dergisi	Bursa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensupları üzerinden, Türkiye'de KOBİ muhasebe standartlarını uygulayacak işletmelerin güçlü ve zayıf yönlerini belirlemek, karşılaştıkları fırsat ve tehditleri ortaya koymak.	KOBİ muhasebe standardı uygulamasının önemi meslek mensupları tarafından algılanmış. Meslek mensupları KOBİ'lerin kurumsallaşması için KOBİ muhasebe standartlarını önemli bir fırsat olarak görmektedirler. Her ne kadar KOBİ'lerin kurumsallaşmasında KOBİ muhasebe standartlarının önemli olduğunu düşünseler de, kurumsallaşma düzeyinin genel itibarıyla KOBİ'lerde düşük olduğu kanısına sahiptirler. Standartlara uyum süreci hem KOBİ'ler hem de muhasebe meslek mensupları açısından sancılı geçecek bir dönem olarak görünmektedir.
15	KOBİ'ler İçin UFRS'nin İncelenmesi ve Ülkemizdeki Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Benimsenme Durumuna Yönelik Bir Araştırma (Mardin Örneği)	Babaoğlu	2012	Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Yüksek Lisans Tezi	Mardin'de faaliyet gösteren serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ'ler için UFRS'yi benimseme durumlarını ortaya koymak.	Mardin Bölgesinde muhasebe mesleği mensuplarına yönelik yapılan anket çalışmasından elde edilen sonuçlar, konunun sahip olduğu öneme rağmen, meslek mensuplarının konuya olan hâkimiyetlerinin ve farkındalıklarının yeterli düzeyde olmadığını göstermektedir.
16	Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS'ye Yönelik Bilgi Düzeyleri Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma	Özkan ve Özşahin	2012	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	Kayseri ilindeki muhasebe meslek mensupları üzerinden, meslek mensuplarının KOBİ TFRS ile ilgili görüşlerini tespit etmek ve demografik özellikler itibarıyla görüş farklılığı olup olmadığını ortaya koymak.	Meslek mensupları, KOBİ TFRS'nin uygulamaya girmesiyle işletmelerin daha şeffaf raporlama yapacağı, finansal tablolarının daha güvenilir ve karşılaştırılabilir olacağı, işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının daha sağlıklı karar verebileceği, muhasebede dil birliği sağlanacağı, vergi denetimlerinin kolaylaşabileceği ve muhasebe mesleğinin öneminin artacağı görüşündedirler. Meslek mensuplarının tamamı AB'ye uyum için KOBİ TFRS'leri öğrenmeleri gerektiği, büyük bir kısmı da bu standartları okumadığı, mevcut iş yükünün bunu güçleştirdiği, standartta yer alan değerlendirme hükümlerinin tam olarak uygulanamayacağı ve standarttaki dilin yeterince anlaşılır olmadığı görüşündedirler. Ayrıca meslek mensupları TÜRMOB, TMSK, meslek odaları ve eğitim kurumlarının bu standartların uygulanmasına yönelik olarak yeterli düzeyde eğitim ve uygulama çalışmaları yapmadığı görüşündedirler.
17	Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik	Erol Fidan ve Cinit	2013	Muhasebe ve Finansman Dergisi	2013 yılından itibaren uygulanması zorunlu hale gelecek olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamında KOBİ Muhasebe Standartları'nın muhasebe meslek mensupları tarafından bilinirlik düzeylerini belirlemek ve meslek mensuplarının verdikleri cevaplar ile meslek mensuplarının demografik özellikleri arasında fark olup olmadığını test etmek.	Meslek mensuplarının TFRS uygulamaları hakkındaki bilgi düzeylerinin genel olarak değerlendirilmesi sonucunda TFRS hakkında ve KOBİ TFRS hakkında az bilgili oldukları tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %72'si KOBİ TFRS uygulamalarının mesleği zorlaştıracaklarını düşündüğünü belirtmiş, yaklaşık %19'u KOBİ TFRS uygulamalarının zorluğu yüzünden mesleği bırakmayı düşündüğünü belirtmiştir. Ayrıca katılımcıların büyük çoğunluğu eğitim kurslarına katıldığını belirtmiştir.

	Uygulama (Eskişehir İli Örneği)					Katılımcıların yaklaşık % 55'i KOBİ TFRS'lerin ülkemizde uygulanması konusunda engel çıkabileceğini düşündüklerini belirtmiş ve katılımcıların yaklaşık % 67'si KOBİ TFRS'lerin yürürlüğe girme tarihinin ertelenmesi yönünde bir beklentileri olduğunu belirtmiştir. Meslek mensuplarına KOBİ TFRS uygulaması hakkındaki genel düşüncelerini ölçmek için sorulan sorular neticesinde KOBİ TFRS uygulanmasının meslek mensuplarının iş yükünü arttıracığı fikri meslek mensuplarında hakim olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, meslek mensupları KOBİ TFRS'nı kendi çabaları ile öğrenebileceklerini düşünmemektedirler.
18	1 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algısı (Bursa İli Örneği)	Erol Fidan ve Cinit	2013	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	1 Ocak 2013 itibariyle Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulayacak olan ülkemizde, muhasebe meslek mensuplarının söz konusu standartlara ilişkin bilgi düzeyinin ölçülmesi, meslek mensupları arasında standartları algılama düzeyleri açısından farklılıkların olup olmadığını tespiti ve standartların uygulanması sırasında meslek mensuplarını etkileyecek muhtemel faktörleri belirlemek.	Meslek mensuplarının TFRS'yi kendi çabalarıyla öğrenemeyeceklerini düşündükleri ve meslek odalarının meslek mensuplarını sürekli eğitime tabi tutmaları yönünde ortak bir düşüncenin olduğu sonucu en basta olmak üzere, fark analizleri ile meslek mensupları arasında cinsiyet, yaş ve mesleki tecrübe durumu değişkenleri açısından istatistikî olarak anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Bununla beraber; Bursa iline bağlı meslek mensuplarının hem TFRS hem de KOBİ TFRS hakkında az bilgili oldukları, katılımcıların tamamına yakınının KOBİ TFRS hakkında düzenlenen eğitimlere katıldıklarını, yarısından fazlasının KOBİ TFRS uygulamalarının mesleği zorlaştıracağını düşündüğü ve yine yarısından fazlasının standartların uygulamaya geçilme tarihlerinde aksaklıklar olacağını düşündükleri görülmüştür. KOBİ TFRS uygulanmasının meslek mensuplarının iş yükünü arttıracığı düşüncesi de meslek mensuplarının çoğunluğu tarafından belirtilmiştir. Meslek mensupları demografik özelliklerine göre analiz edildiğinde; cinsiyet, çalışma şekli, eğitim durumu, yaş ve mesleki tecrübe gibi demografik özellikleri bakımından anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.
19	Finansal Raporlama Standartlarını Öğrenme Sürecinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Durumları: Samsun'da Ampirik Bir Araştırma	Özdemir	2013	Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	Samsun'daki muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlama standartlarını öğrenmenin gerekliliği ve önemliliğine inanmışlıkları, öğrenmiş olmanın sağlayacağı faydalar konusundaki beklentileri, öğrenmeye yönelik ilgileri ve öğrenme süreçlerini etkileyen unsurlar çerçevesinde, cinsiyet, öğrenim düzeyi, yaş ve çalışma biçimleri doğrultusunda oluşturulan gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olup olmadığını değerlendirmek.	Meslek mensuplarının muhasebe ve finansal raporlama standartlarının önemliliği ve gerekliliğine dair görüşleri doğrultusunda; i) Cinsiyetleri ve öğrenim düzeyleri önemli bir belirleyici değildir, ii) Yaş grubu büyük olduğunda standartlara göre raporlama yapacak işletmelerin, raporların kalitesindeki artış dolayısıyla para ve sermaye piyasalarından daha kolay (ucuz) fon bulabileceklerine olan inanç, küçük olan gruba göre daha yüksektir, iii) Bağımlı çalışan meslek mensuplarının, bağımsız çalışan meslek mensuplarına göre, standartların raporlamanın çerçevesini değiştirirken meslek mensuplarının da niteliksel olarak gelişmesi gerekliliğini doğrulduğuna daha yüksek katılım gösterdikleri belirlenmiştir. Meslek mensuplarının standartların efektif biçimde öğrenilebilmesine ve uygulanabilmesine dair beklentileri (önerileri) bakımından görüşleri doğrultusunda; cinsiyet, öğrenim düzeyleri, yaş grupları ve çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle anlamlı

					<p> farklılıklar söz konusu değildir. Buna göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının tümü; i) Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının uygulamadaki başarısı için etik değerlerin ön plana çıkarılması, ii) Vergi mevzuatında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile uyumlaştırmaya gidilmesinin öğrenmedeki ikiliği azaltacağı, iii) Öğrenme sürecini ve uygulamayı olumlu etkileyeceği, iv) Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları adıyla çeviri olarak yayınlanan metinlerden ziyade, içeriğin ve uygulamaların özümsemesine yönelik açık ve anlaşılır yayınların öğrenme ve uygulama sürecini olumlu etkileyeceği konularında hemfikiridir.</p> <p> Meslek mensuplarının bir standardı öğrenmelerinde nelerin etkili olduğu bakımından görüşleri doğrultusunda; cinsiyet, yaş grupları ve çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar söz konusu değildir. Buna göre; i) Meslek mensupları standartları öğrenme sürecinde standartların konusu (içeriği), ii) Öğrenmenin sebep olacağı maliyetler/zahmetler, iii) Öğrenmenin sağlayacağı faydalar/getiriler, iv) Standart metninin açıklığı ve anlaşılabilirliği tüm gruplar için önemli belirleyicilerdir. Fakat öğrenim düzeyleri bakımından lisans ve üzeri öğrenime sahip meslek mensuplarının standartları öğrenirken, standartların kolaylığına (günlük yaşama dair konuları daha çok içermesine) daha çok önem affettikleri tespit edilmiştir.</p> <p> Meslek mensuplarının standardı öğrenmeye yönelik ilgileri bakımından görüşleri doğrultusunda; cinsiyet bakımından erkek meslek mensuplarının standartlara ilişkin örnekleyici ve bilgilendirici kitap, bildiri, makale vb. yayınları daha yeterli buldukları tespit edilmiştir. Öğrenim düzeyleri bakımından lisans ve üzeri öğrenime sahip meslek mensuplarının önlisans ve altı öğrenime sahip meslek mensuplarına göre standartlar konusunda daha yeterli teorik bilgiye sahip oldukları belirlenmiştir. Yaş grupları bakımından standartların öğrenilmesine ve uygulanmasına yönelik desteklerin yeterliliğine en yüksek katılımı “45 yaş ve üzeri” grupta yer alan meslek mensuplarının gösterdiği görülürken, en düşük katılımı “34 yaş ve altı” gruptaki meslek mensuplarının gösterdiği tespit edilmiştir. Çalışma biçimleri bakımından bağımsız çalışan meslek mensuplarının standartlar konusundaki teorik bilgi düzeylerinin, standartları konu alan eğitimlere ve seminerlere her fırsatta katılma arzularının ve TDMS ile standart setinin uyumluluğu yönündeki görüşe katılımlarının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının; “standartların teknik altyapısını anlayan, yorumlayan ve bu konularda eğitim veren bireyler haline gelme arzuları”;</p>
--	--	--	--	--	--

					<p>“standart seti ile vergi düzenlemelerinin uyumluluğu” konularındaki değerlendirmeleri bakımından grupların birbirinden farklı olmadıkları belirlenmiştir.</p> <p>Meslek mensuplarının standartları öğrenme sürecini nelerin zorlaştırdığına yönelik görüşleri doğrultusunda; araştırmaya katılan tüm grupların, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında gerçeğe uygun sunum ve önemlilik ilkeleri doğrultusunda ihtiyaca uygun düzenleme esnekliğinin”, “standart setinin Türkçe’ye çevirisinde kullanılan dilin”, “standart setinin sektör ayrımı gözetmeksizin geliştirilmiş olmasının” öğrenmeyi zorlaştırdığı konusunda farklı düşünmedikleri belirlenmiştir. Öğrenim düzeyleri bakımından lisans ve üzeri öğrenime sahip meslek mensuplarının standartların geleceğe yönelik risk tahminlerinde olduğu gibi daha matematiksel modellere dayanmasının öğrenmeyi zorlaştırdığına dair düşüncelerinin daha güçlü olduğu tespit edilmiştir. Yaş grupları bakımından “35 yaş ve üzeri – 44 yaş ve altı” grupta yer alan meslek mensuplarının, bazı standart metinlerinde zaman zaman güncellemeler yapılmasının ilgili standardı öğrenmeyi zorlaştırdığına dair düşüncelerinin daha güçlü olduğu tespit edilirken, “45 yaş ve üzeri” gruptaki meslek mensuplarının aksi uçta yer aldığı belirlenmiştir.</p>	
20	01 Ocak 2013 Öncesinde Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Yalova İli Örneği)	Erol Fidan ve Cinit	2013	Akademik Yaklaşımlar Dergisi	<p>2013 yılından itibaren ülkemizde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulayacak olan muhasebe meslek mensuplarının, söz konusu standartlara ilişkin bilgi düzeyinin ölçülmesi ve standartların uygulanması sırasında meslek mensuplarını etkileyecek muhtemel faktörleri belirlemek amacıyla hazırlanmıştır.</p>	<p>Meslek mensupları arasında cinsiyet, unvan, çalışma şekli, eğitim durumu, yaş ve mesleki tecrübe değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.</p>
21	Niğde İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ampirik Olarak Değerlendirilmesi	Bengü, Özdemir ve Aksoy Çelik	2014	Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi	<p>Niğde’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının muhasebe ve finansal raporlamanın çerçevesindeki bu değişime nasıl baktıklarını çeşitli demografik özellikler (öğrenim düzeyi, yaş, mesleki deneyim ve cinsiyet) bakımından oluşturulan gruplar yönüyle karşılaştırmalı olarak değerlendirmektedir.</p>	<p>i) Cinsiyet bakımından sadece “Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın ayrıntılı değerlendirme ölçütlerini (gerçeğe uygun değer vb.) kullanmasının, standartların uygulanabilirliğini güçleştireceği” biçimindeki önerme yönüyle algı farklılığı tespit edilmiştir.</p> <p>ii) Öğrenim durumu bakımından iki hipotezde oluşturulan gruplar yönüyle meslek mensuplarının bakış açılarında farklılık tespit edilmiştir. Bu hipotezlerden birincisi “Türkiye Finansal Raporlama</p>

					<p>Standartları'nda geleceğe yönelik risk tahminlerinde, bilimsel yöntemlerin kullanılmasının uygulamayı zorlaştıracığı", diğeri ise "Türkiye Finansal Raporlama Standartları konusunda teorik bilgi düzeyinin yeterli olması"dır.</p> <p>iii) Yaş bakımından oluşturulan gruplar yönüyle, meslek mensuplarının standartlara bakış açıları değerlendirildiğinde, "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının uygulamasına yönelik hizmet veren firmaların sayısı" ve "Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın uygulamaya geçmesiyle işletmelerin, para ve sermaye piyasalarından fon bulmalarının kolaylaşacağına" dair algılar yönüyle farklılık tespit edilmiştir. Her iki önermeye de 45 yaş üzeri meslek grubunun yüksek katılım gösterdiği belirlenmiştir. Yaş grupları bakımından algı farklılığının oluşmasında ise muhasebe standartlarının resmileşmesi ve uygulanmasının yakın geçmişe dayanması sebebiyle daha yaşlı olan grupların standartlara uyum sağlamakta zorlandıkları ihtimali öne çıkmaktadır. Uygulamada olan TTK ve VUK kanunu ve yönetmeliklerini takip eden meslek mensupları yeni uygulamalara ayak uydurmakta zorlanabileceklerdir.</p> <p>iv) Deneyim bakımından;</p> <ul style="list-style-type: none">• "Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın çok sık değişmesinin finansal tabloların hazırlanmasında uyum sorununu ortaya çıkaracağı"• "Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanmasıyla; Türkiye'de muhasebe mesleğine verilen önem artacağı"• "Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın ayrıntılı değerlendirme ölçütlerinin (gerçeğe uygun değer vb.) kullanılması uygulanabilirliğini güçleştireceği"• "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının uygulamadaki başarısı için etik değerlerin ön plana çıkarılması" <p>önermelerine yönelik algı farklılığı bulunmaktadır. Araştırmada bu önermelere daha çok 10 yıl ve 15 yıl üzeri deneyime sahip meslek mensuplarının katıldığı görülmüştür. Daha deneyimli olan meslek mensupları, sık sık güncellemesi yapılan standartlara uyumda</p>
--	--	--	--	--	--

					<p>sorunların olacağını düşünmektedir. Muhasebe standartlarının uygulanmasında bahsetmiş olduğumuz sorunlardan biri olan bu durum burada da karşımıza çıkmıştır. Zaten yeterince mevzuat ve yönetmelik takip etmek zorunda olan meslek mensupları standartlarda yapılan güncellemeleri takipte zorluklar yaşamaktadırlar.</p> <p>Diğer bir önermede belirtilen muhasebe mesleğine bakış açısında yaşanacak olan değişiklikte de yine 15 yıl üzeri deneyime sahip meslek mensuplarının bu önermeye daha çok katıldığı gözlenmiştir. Şöyle ki; yıllardır bu meslekte çalışan katılımcılar, anket uygulamaları aşamasında yapılan sohbetlerde muhasebe meslek mensuplarına diğer meslek mensupları kadar değer verilmediği görüşündedirler. Muhasebe standartlarına geçişle birlikte bu bakış açısının değişeceğini meslek mensuplarının daha vasıflı görüleceği konusunda hem fikirdirler.</p> <p>Etik değerlerin ön plana çıkarılması yönüyle ise; muhasebe mesleğinin ve muhasebecinin itibarı ile muhasebe uygulamalarında uygulanan standartlar sayesinde yapılan işlemlere olan güvenin artacağı ifade edilmiştir.</p>
--	--	--	--	--	---

Finansal Raporlamada Standardizasyon ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Öğrenme Süreçlerinin Psikolojik Temelleri



Değerli Muhasebe Meslek Mensubu / Adayı,

Bu anket formu, Ondokuz Mayıs Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda yürütülen “*Finansal Raporlamada Standardizasyon ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Öğrenme Süreçlerinin Psikolojik Temelleri*” adlı lisansüstü tez çalışmasına temel teşkil etmek üzere size gönderilmiştir.

Çalışmamız, meslek mensupları tarafından öğrenilmesi ve uygulanması bir gereklilik haline gelmiş olan finansal raporlama standartlarının siz değerli meslek mensuplarımızca nasıl daha kolay öğrenebileceğine dair bilimsel bulgular sağlamayı hedeflemektedir.

Amacımıza ulaşabilmemiz için anket formunun tarafınızdan, eksiksiz ve verilen örnekler doğrultusunda doldurulması gerekmektedir. **Eksik veya gösterilenin dışında cevaplandırılan anketler, istatistikî olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacağından, maalesef analiz dışı bırakılacaktır.**

Vereceğiniz cevaplar kesinlikle gizli tutulacak olup tahmini cevaplama süresi 5-8 dakikadır.

Çalışmamıza verdiğiniz destekten ötürü teşekkür ederiz.

Yrd.Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Arş.Gör. Elif ENSARİ ALPAY

1. Cinsiyetiniz?

- Kadın
- Erkek

2. Doğum Yılıınız?
 - Seçiniz
3. Öğrenim Durumunuz?
 - Lise
 - Önlisans
 - Lisans
 - Yüksek Lisans
 - Doktora
4. Mezun Olduğunuz Okul
.....
5. Mezun Olduğunuz Bölüm
.....
6. Unvanınız?
 - SMMM
 - YMM
7. Ruhsat Alım Yılıınız?
 - Seçiniz
8. Ortalama Mükellef Sayınız?
 - Bağımlı Çalışıyorum
 - Mükellefim Yok
 - 1-20 arası
 - 21-40 arası
 - 41-60 arası
 - 61-80 arası
 - 81-100 arası
 - 100'den fazla
9. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS'ye) ilişkin en son ne zaman eğitim aldınız?

- Eğitim almadım
- Lise öğrenimim sırasında
- Üniversite öğrenimim sırasında
- Staj başlatma sınavı öncesinde
- Mesleki yeterlilik sınavı öncesinde
- SMMM ruhsatımı aldıktan sonra
- YMM ruhsatımı aldıktan sonra
- Bağımsız denetçi yetki belgesi eğitimi sırasında
- Diğer.....

10. UFRS ile ilgili eğitim veya seminere katıldınız mı? Katılmış iseniz hangi kurum aracılığıyla olduğunu işaretleyiniz.

- Katılmadım
- Bağlı bulunduğum oda veya TÜRMOB kanalıyla
- Üniversiteler (Sürekli Eğitim Merkezleri) aracılığıyla
- Özel Eğitim Kurumları (Dershane vb) aracılığıyla
- Diğer.....

11. UFRS ile ilgili kaynaklardan hangi veya hangilerine sahipsiniz? (birden çok maddeyi işaretleyebilirsiniz)

- Standartların yayımlanan orjinal metinlerine
- Standartlara ilişkin örneklere yer veren kitaplara
- Standartları konu alan bilimsel makalelere
- Standartları konu alan bilimsel olmayan makalelere
- Standartları konu alan lisansüstü tezlere
- Standartları iyi bilen tanıdıklara
- Hiçbir kaynağa başvurmuyorum.
- Diğer.....

12. Bağımsız denetçi yetki belgesi için hangi üniversitenin eğitimlerine katıldınız?

-

13. 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
Tekdüzen’den Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS)’na geçilmesi muhasebeciye ilave hiçbir somut katkı sağlamaz.					
Tekdüzen ile UFRS Seti arasında farklılık olduğunu düşünmüyorum.					
UFRS’nin Türk Muhasebe Sistemine uygun olduğunu düşünmüyorum.					
Meslek mensuplarının tamamının UFRS’de uzman olması gerekmediğinden, UFRS uygulamalarını öğrenmeleri bir zorunluluk olmamalıdır.					
Tekdüzen muhasebe sistemi muhasebecinin de devletin de ihtiyacını karşılamaya yeterli olduğundan UFRS’ye gerek olduğunu düşünmüyorum.					
Finansal raporlarda sunulan bilginin kalitesini düşündüğümde, UFRS’ye dayalı finansal tabloları daha nitelikli buluyorum.					
UFRS biçimsel yapı, kapsam ve içerik bakımından Tekdüzene göre daha güçlüdür.					
Tekdüzen, vergi için muhasebe ihtiyacını karşılar; UFRS bilgi için muhasebeye daha çok hizmet etmektedir.					
UFRS’ye göre raporlanan finansal bilgilerin daha nitelikli ve kaliteli olacağını düşünmekteyim.					
UFRS’nin Tekdüzenden farklı olarak ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünü de dikkate alması vergisel açıdan daha gerçekçi bir ortam hazırlayacaktır.					
UFRS’yi yeterince					

öğrenebildiğimi düşünmüyorum.					
UFRS uygulamaları konusunda eğitim aldığım halde, hala sıkıntılarım/eksiklerim olduğunu düşünüyorum.					
UFRS'yi yeterince öğrenebilmem için iyi bir eğitim almam gerektiğini düşünüyorum.					
Tekdüzene olan hâkimiyetimin, UFRS'yi öğrenmemi zorlaştırdığını düşünüyorum.					
Kaynaklarda yer verilen UFRS'ye ilişkin uygulama örneklerini kavramakta zorlanıyorum.					
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.					
UFRS'ye göre raporlanmış finansal tabloları da Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre raporlanmış finansal tablolarda olduğu gibi kolaylıkla analiz edebilirim.					
UFRS'ye göre raporlanmış finansal raporların bağımsız denetiminde görev alabilirim.					
Meslektaşlarım, UFRS konusundaki sıkıntılarında bana danışırlar.					
Kendimi UFRS uygulamaları ve raporlama konusunda meslektaşlarıma eğitim verebilecek yeterlilikte görüyorum.					

Lütfen aşağıdaki ifadeleri dikkatle okuyunuz ve verilen seçenekleri, size en uygun olandan en az uygun olana doğru SIRALAYINIZ. Sıralamanız için: 1: En uygun; 2:İkinci derece uygun; 3: Üçüncü derece uygun; 4:En az uygun olanı ifade etmektedir.

14.Öğrenirken...,

- Duygularımı göz önüne almaktan
- İzlemekten
- Fikirler üzerinde düşünmekten
- Bir şeyler yapmaktan

hoşlanırım.

15.En iyi...,

- Duygularıma ve önsezilerime güvendiğimde
- Dikkatlice dinlediğim ve izlediğimde
- Mantıksal düşünmeyi temel aldığımda
- Bir şeyler elde etmek için çok çalıştığımda

öğrenirim.

16.Öğrenirken...,

- Güçlü duygu ve tepkilerle dolu olurum.
- Sessiz ve çekingen olurum.
- Sonuçları bulmaya yönelirim.
- Yapılanlardan sorumlu olurum.

17.Öğrenirken...,

- Duygularımla
- İzleyerek
- Düşünerek
- Yaparak

öğrenirim.

18.Öğrenirken...,

- Yeni deneyimlere açık olurum.
- Konun her yönüne bakarım.
- Analiz etmekten ve onları parçalara ayırmaktan hoşlanırım.
- Denemekten hoşlanırım.

19.Öğrenirken...,

- Sezgisel
- Gözleyen
- Mantıklı
- Hareketli

biriyim.

20.En iyi...,

- Kişisel ilişkilerden
- Gözlemlerden
- Akılcı kuramlardan

Uygulama ve denemelerden
öğrenirim.

21.Öğrenirken...,

Kişisel olarak o işin bir parçası olurum.
İşleri yapmak için acele etmem.
Kuram ve fikirlerden hoşlanırım.
Çalışmadaki sonuçları görmekten hoşlanırım.

22.En iyi...,

Duyularıma dayandığım zaman
Gözlemlerime dayandığım zaman
Fikirlerime dayandığım için
Öğrendiklerimi uyguladığım zaman
öğrenirim.

23.Öğrenirken...,

Kabul eden
Çekingen
Akılcı
Sorumlu
biriyim.

24.Öğrenirken...,

Katılıyorum
Gözlemekten hoşlanırım.
Değerlendiririm.
Aktif olmaktan hoşlanırım.

25.En iyi...,

Alıcı ve açık fikirli olduğum zaman
Dikkatli olduğum zaman
Fikirleri analiz ettiğim zaman
Pratik olduğum zaman
öğrenirim.

Anketi tamamladınız.