

DÜNYA'DA UFRS EĞİTİMİNE BİR BAKIŞ

Dr. Hakan ÖZKAYA*

Nehir BALCI**

Makale Gönderim Tarihi :11/04/2019 / Kabul Tarihi : 10/07/2019

ÖZ

Bu çalışma dünyadaki UFRS eğitim deneyimlerini derlemeyi amaçlamaktadır. Genellikle kural bazlı eski muhasebe sistemlerinden UFRS'ye geçiş sürecinde, gerek profesyonel gerek akademik muhasebe eğitiminde yaşanan sorunlar ve dönüşümlerin aktarıldığı makaleler derlenmiş ve uygun olduğu durumlarda ülkemizle karşılaştırması yapılmıştır. Ortak akıl ve tecrübelerin paylaşılması, risklerin ve belirsizliklerin çok yüksek olduğu geçiş dönemlerinde çok önemli yol göstericilerdir. Başkalarının deneme yanılma ile elde ettikleri olumlu veya olumsuz tecrübeler, yüksek maliyetlere katlanmadan sahip olabilmenin yolu bu tecrübelerden haberdar olmaktan geçer. Yaşanan tecrübeler yorumlanırken veya uygulanırken, burada aktarılanların ülkeye, tecrübenin elde edildiği eğitim kurumuna hatta kişiye özgü olabileceği her zaman akılda tutularak, sonuçlara temkinli yaklaşılması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: UFRS'ye Geçiş, UFRS Eğitimi, Dünya Uygulamaları

THE OVERVIEW TO IFRS EDUCATION IN THE WORLD

Abstract

The aim of this study is to review IFRS education experiences throughout the world. Papers which examined problems experienced in professional and academic accounting education during transition period of IFRS were reviewed and compared to situations in our country where applicable. The sharing of common sense and experiences will be a useful guide in times of transitions where risks and uncertainties are higher. The only way of transferring experiences of others without paying high prices is analyzing these experiences. Although using of others experiences is beneficial, one should be cautious about interpreting and adopting those experiences since these experiences might be specific to the country, institution or even individuals.

Keywords: IFRS Transition, IFRS Education, World Applications

* <https://orcid.org/0000-0001-7810-5943>, Dokuz Eylül Üniversitesi, Seferihisar Fevziye Hepkon Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Uluslararası Ticaret Bölümü, hakanozkaya@gmail.com

** <https://orcid.org/0000-0002-9317-7491>, Dokuz Eylül Üniversitesi, Seferihisar Fevziye Hepkon Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Uluslararası Ticaret Bölümü, nehir.balci@deu.edu.tr

1. GİRİŞ

Küresel bir muhasebe standartları seti; G20, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu, Basel Komitesi, Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu gibi uluslararası örgütler tarafından destek görmektedir. 2005 yılında UFRS'lerin Avrupa Birliği ve Avustralya tarafından benimsenmesi bir domino etkisi yaratmış ve diğer ülkeler tarafından da benimsenmesini hızlandırmıştır (Larson ve Street 2011, 317). 2017 yılı itibariyle 140 ülke çeşitli şekillerde UFRS'lerin benimseneceği yönünde açıklama yapmış durumdadır. Şu an 126 ülke halka açık şirketlerin tümüne veya büyük çoğunluğuna UFRS'leri kullanmaları yönünde sorumluluk yüklemiş ve sorumluluk yüklenmemiş şirketleri UFRS'leri benimsemek konusunda serbest bırakmış durumdadır. UFRS'leri benimseyen ülkelerin birleştirilmiş gayri safi hasılları 46 trilyon dolardır. Bu rakam dünya gayri safi hasıllarının yarısından çoğuna tekabül etmektedir. Her ne kadar Avrupa Birliği UFRS'lerin benimsenmesini sağlayan en büyük otorite olsa da (19 trilyon dolar), AB dışında UFRS'leri benimseyen ülkelerin gayri safi hasılları AB'ninkinden daha yüksek bir rakama ulaşmıştır (27 trilyon dolar) (Pacter 2017, 4).

UFRS'lerin ilke bazlı doğası, muhasebeciler ve bağımsız denetçiler için eğitim sürecinin sürekli olmasını zorunlu kılmaktadır. Bu eğitim ihtiyacı sadece teknik bilginin aktarılması şeklinde değil, muhasebenin ve uygulayıcılarının düşünce yapısını değiştirmeye yönelik olmalıdır. Uzun yıllardır mekanik bir süreç olarak algılanan muhasebe mesleği artık bu yapıdan sıyrılarak esnek bir düşünce yapısına sahip olmalıdır (Carmona ve Trombetta 2008, 457). Uzun yıllardır mekanik süreçlere göre eğitim almış ve mesleklerini sürdürmüş muhasebecilerin ve bağımsız denetçilerin bu farklı düşünüş biçimini benimsemeleri, yıllardır alıştıkları kural bazlı standartlardan sonra çok da kolay olmayacağı açıktır. Bunun için alınan ilk formal muhasebe eğitiminden başlayarak bu düşünüş tarzının benimsetilmesi, geleceğin muhasebecilerinin en önemli temel becerisi olacaktır.

Standartların sermaye piyasalarına doğrudan etkilerinin yanında, eğitim ve araştırma alanına da dolaylı etkileri olacaktır. Hatta standartların eğitim üzerine etkisinin toplumun refahı üzerine daha fazla etki edeceği göze alınırsa, eğitime olan etkisinin sermaye piyasalarına olan etkisinden bile daha önemli olduğu da savunulabilir (Sunder 2010, 108). Needles (2010) uluslararası standartların ve uygulamaların muhasebe eğitimine tamamen entegre edilmesiyle, artık "uluslararası muhasebe eğitimi" kavramının dahi ortadan kalkacağını savunmaktadır. Bu inkar edilemez entegrasyon devam etmekte olan bir süreçtir ve muhasebe eğitimcilerinin küresel çevreye geçişi daha uzun yıllar devam edecek gibi gözükmektedir (Needles 2010, 605).

UFRS'ye geçiş yapmış ülkeler, bu standartların tutarlı ve doğru şekilde uygulanabilmesi için mevcut muhasebe meslek mensuplarının ve geleceğin muhasebecilerinin eğitimleri üzerinde önemle durmak zorundadır. UFRS'lerin benimsendiği ülkelerdeki öğretim üyelerinin ve diğer eğitimcilerin tecrübelerinin paylaşılması, geçiş aşamasında olan tüm ülkelerdeki muhasebe eğitimi literatürüne önemli katkılarda bulunacaktır. Bu çalışmanın amacı diğer ülkelerin UFRS'ye geçiş sürecinde eğitim anlamında yaşadığı dönüşüm ve değişim tecrübelerinin derlenmesidir.

2. ÜLKELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışma kapsamında dünyanın çeşitli coğrafi bölgelerinden ülkelerin UFRS eğitimine ilişkin değerlendirmeleri derlenmiştir. Her kıtadan en az bir ülkenin alınması hedeflenmiş ve bu ülkelerdeki UFRS eğitimi ile ilgili başlıca konulara değinilmiştir. Bu çalışma ülkemizle benzerlikler gösteren ülkelerin her birinde, derinlemesine bir değerlendirme yapmaya olanak sağlayacak şekilde detaylandırılması yoluyla gelecek araştırmalara bir giriş sağlama amacını da taşımaktadır.

2.1 ABD

Günümüzde, UFRS'ye geçiş yapmakta olan veya henüz karar verememiş ülkelere bakıldığında, ABD'nin UFRS'yi kabul etme konusunda temkinli davrandığı görülmektedir. 2007 yılında ABD'de yerel şirketlerin mali tablolarını UFRS'ye uygun olarak hazırlayabilmelerine izin verilmiştir (SEC, 2007). Bu durum üniversiteler ve kolejlerin müfredatındaki değişiklikler de dahil olmak üzere UFRS hakkında eğitim ve öğretime duyulan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır (Weiss, 2011). ABD'de UFRS eğitiminin ulusal müfredata entegre edilmesinin önemi ve aciliyeti konusunda pek çok çalışma yayınlanmıştır (James ve Blaszczynski 2010; Martin ve diğerleri, 2008).

Jackling ve diğerleri (2012) UFRS eğitimin müfredata eklenmesiyle ilgili çeşitli sorunları tespit etmişlerdir. Bu sorunlardan biri, ABD yerel muhasebe standartlarının (US GAAP) halen uygulamada kullanılmasıdır. Klynved Peat Marwick Goerdeler (KPMG) firması ile Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association -AAA-) tarafından "Muhasebe Eğitim Müfredatında UFRS" adlı araştırma 2008 yılından beri yapılmaktadır. 2014 yılında, muhasebe eğitimi veren 238 eğitim kurumunda "Muhasebeye Giriş" dersi veren 348 akademisyenin katılımıyla gerçekleştirilen çalışmada, akademisyenlerin %56'sının bir dönemde derslerinde UFRS'ye 30 dakikadan daha az zaman ayırdıklarını tespit edilmiştir. Benzer şekilde karşılaşılan diğer bir sorun eğitimcilerin yaş yapısından ötürü belli bir yaşa gelmiş akademisyenlerin yeni kuralları öğrenme ve benimsemeye karşı direnç göstermeleridir (Leone, 2008; Munter ve Reckers 2009). Üçüncü olarak UFRS'ye geçen tüm ülkelerde karşımıza çıkan bir sorun eğitim materyallerinin UFRS'ye uygun hale getirilmesinde yaşanan sıkıntılardır. Jackling ve diğerlerine (2012) göre Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission (SEC)) UFRS uygulamasını zorunlu hale getirmediği ve yapılan teşvikler artırılmadığı müddetçe 'yeni' materyaller geliştirmek ve UFRS'e uygun ders kitaplarının oluşturulması yazarlar/yayıncılar açısından sorunlu olarak görülmektedir. Bu süreçte ABD'de üniversite yöneticilerinin UFRS'nin etkilerini anlayamamış olmaları akademisyenlerin eğitim müfredatları gerekli değişiklikler yapılmasını geciktiren diğer bir unsurdur (Munter ve Reckers, 2009). ABD'de muhasebe alanında eğitim alan öğrencilerin girdikleri Tek Düzen Sertifikalı Yeminli Mali Müşavir sınavı (Uniform Certified Public Accountant Examination (CPA Exam) sınavı da UFRS'ye geçişi zorlaştırmaktadır. Eğer UFRS'ye geçilirse sınavında UFRS kurallarına göre hazırlanması gerekmektedir. KPMG firması ile Amerikan Muhasebe Birliği tarafından 2011 yılındaki çalışma sonuçları, CPA sınavının UFRS'ye uygun hale getirilebilmesi için üç yıl ve daha uzun bir sürünün gerektiğini göstermektedir (Jackling ve diğerleri, 2012).

Deloitte (2008) çalışmasına göre ABD'deki firmaların %60'ından fazlası UFRS'ye toplu olarak dönüşüm için yeterli elamanlarının olmadığını belirtmişlerdir. Bu nedenle Mintz (2010), şirketler tarafından işe alınan finans ve muhasebe uzmanlarının UFRS'ye uygun finansal tabloları hazırlayabilmek ve analiz

edebilmek bilgi seviyesine sahip olabilmeleri için üniversitelerde ikinci sınıftan itibaren UFRS eğitimi verilmesi gerektiğini belirtmiştir. Tan ve diğerleri (2014) ABD’de UFRS eğitiminin durumunu araştırmışlar ve ülkede UFRS eğitim ve öğretiminin yetersizliği nedeniyle, ABD’nin UFRS’ye yönelmesiyle ilgili endişelerini dile getirilmiştir. Günümüzde ABD’nin tamamen UFRS’ye geçip geçmeyeceği henüz bitmemiş bir tartışma konusu olsa da muhasebe eğitimi veren kurumlarının müfredatlarının, mezunlarının UFRS’ye dayalı finansal raporlar hazırlayabilecek, kullanabilecek ve denetleyebilecekleri şekilde düzenlenmesi doğru olacaktır. Ayrıca UFRS’ye uygun eğitim materyallerinin sayısının artması bir zorunluluk haline geldiği açıktır (Sunder, 2009) ABD’de UFRS eğitimi ile sıkıntıların yaşanmaya devam ettiğini ve SEC tarafından zorunlu düzenlemeler yapmadığı müddetçe de devam edeceği söylenebilir.

2.2 AVUSTRALYA

Avustralya’da UFRS’lere geçiş süreci kendine özgü bir şekilde olmuştur. Avustralya’nın yerel Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, UFRS’ler ile benzerlikler göstermektedir. Bu sebeple 2005 yılından bu yana muhasebe eğitimi alanında neredeyse ihmal edilebilecek ölçüde bir değişim gözlenmiştir. UFRS’lere geçişin Avustralya ulusal standartları üzerinde küçük değişiklikler yapacak olması, muhasebe eğitimcilerini biraz rehavete sürüklemiştir. Muhasebe akademisyenlerinin pedagojik yöntemleri tekrar gözden geçirmedeki isteksizlikleri ve mevcut ders kitaplarına devam etmeleri, UFRS’lere geçişte Avustralya’nın muhasebe eğitim ve öğretiminde yakalayabileceği fırsatların boşa harcanması olarak değerlendirilmektedir (Jackling ve diğerleri 2013, 273). Avustralya’da geçiş aşamasında devrim niteliğinde büyük değişimlerin olmamasının bir diğer nedeni ise, Avustralya’da UFRS’lerin uygulanmasından sorumlu kurul olan, Avustralya Menkul Kıymetler ve Yatırımlar Komisyonu’nun (Australian Securities and Investments Commission (ASIC)) yaklaşımıdır. ASIC şirketlerle olan ilişkilerinde dikte edici ve kural koyucu olmaktan ziyade işbirliğine açık, karşılıklı müzakere ve ara bulma ve eğitime öncelik verici bir yaklaşım benimsemiştir. ASIC ayrıca bağımsız denetçilerin eğitiminin de izleme ve düzenleme sorumluluğunu da üstlenmiştir (Brown ve Tarca 2007; 455, 459).

Avustralya’da üç profesyonel muhasebe örgütü, muhasebe mesleğine giriş (mali müşavir ruhsatı) için gerekli olan asgari kriterleri belirlemekte ve profesyonel pratik eğitimleri vermektedir. Ayrıca bu meslek örgütleri aynı zamanda yükseköğretim kurumları tarafından sağlanan akademik programların da gözetimini sağlamaktadır. Meslek örgütleri tarafından hazırlanan Profesyonel Akreditasyon Rehberi yükseköğretim kurumlarında okutulacak tüm müfredatı dikte etmese de yol gösterici bir rol oynamaktadır. Bu rehberde yükseköğretim kurumlarının muhasebe müfredatı tarif edilirken UFRS’lere doğrudan hiçbir atıf bulunmamaktadır. (Jackling ve diğerleri 2013, 267, 269).

Avustralya’da muhasebe dersi ülkemizde olduğu gibi sayılardan ve kayıtlardan ibaret klasik sayısal bir ders olarak algılanmaktadır. İlke bazlı standartların Çerçeveye dayalı eğitimi ile bu algı son yıllarda kısmen değişmektedir (Jackling ve diğerleri 2013, 272). Finansal muhasebe ve özellikle UFRS eğitim yaklaşımlarındaki en belirgin farklılaşma başlangıç seviyesindeki eğitim sırasında gözlemlenmektedir. Bazı üniversiteler, kavramsal çerçeveye bir giriş yaparak ve buna bağlı olarak finansal raporlamanın odağına finansal tablo kullanıcılarının konulduğu ilke bazlı standartların öğretiminde daha uygun bir yaklaşım olan kavramsal çerçeveye dayalı öğretim sistemini benimsemişlerdir. Diğer tarafta daha çok kayıt sürecine odaklanan ve daha geleneksel ve kural bazlı bir yaklaşımı benimseyen üniversiteler de

bulunmaktadır. Giriş seviyesindeki muhasebe eğitiminde kural bazlı yaklaşımı benimseyen bu üniversiteler kavramsal çerçeve ve UFRS'lerin eğitime dahil edilmesini ikinci ve üçüncü yıllardaki derslerde işlenmek üzere ertelemişlerdir (Jackling ve diğerleri 2013, 271).

UFRS'lere geçilmesinin muhasebe eğitimi üzerindeki etkilerinden bir diğeri eğitim materyalleri üzerinde olmuştur. Örneğin; Avustralya'da finansal muhasebe derslerinde yoğunlukla ikinci sınıf şirketler muhasebesi dersinde kullanılan McGraw-Hill tarafından yayımlanan Deegan'ın Finansal Muhasebe kitabı hemen 2005 öncesinde yeni UFRS'lerin finansal raporlama çevresini yansıtan değişiklikleri yapmıştır. Diğer pek çok yayıncı da 2005 yılı civarında ders kitaplarının yeni basımlarını yaparak UFRS'leri ders kitaplarına yansıtmışlardır (Jackling ve diğerleri 2013, 271). Ne var ki muhasebe eğitimcilerinin eğitim materyalleri ve kaynakları hazırlamak konusunda katkıları sınırlı kalmıştır. Muhasebe derslerin akreditasyonlarında ise UFRS'ye geçişin neredeyse hiç etkisi olmamıştır. UFRS'ye geçişin Avustralya akademi dünyasında araştırma alanında da kayda değer bir değişiklik yapmadığını görmekteyiz (Jackling ve diğerleri 2013, 272).

2.3 BREZİLYA

Brezilya 2010 yılında UFRS'ye geçiş yapmıştır. Brezilya'nın UFRS'ye geçişi sadece konsolide finansal tablolar için değil, bireysel finansal tablolar için de olmuştur. Bu anlamda Brezilya'da diğer çoğu ülkeden çok daha radikal bir geçiş gözlenmiştir. Bu geçişin sağlanabilmesi için ticaret kanunları ve vergi kanunları adaptasyon sürecini kolaylaştırmak üzere UFRS'ye uyumlu olacak şekilde değiştirilmiştir. Bu keskin ve radikal geçişin de tabii ki ülkedeki muhasebe eğitimi üzerinde önemli etkileri olmuştur (Carvalho ve Salotti 2013; 235, 236).

Brezilya'da muhasebe pek çok ülkede de olduğu gibi yatırımcılar ve şirketler arasındaki bilgi asimetrisini azaltmanın bir aracı değil de, vergi hesaplama aracı olarak görülmüştür. Lopes (2011)'e göre Brezilya'da UFRS'ye geçişin önündeki en büyük engel yine muhasebecilerin kendileridir. Muhasebecilerin meslekleri ve kendi kalifikasyonları hakkındaki algılarını değiştirmekte gösterdikleri direnç Brezilya'da UFRS'lere geçişin önündeki en büyük engel olmuştur. Aynı algı değişikliğine olan ihtiyaç öğretim üyeleri açısından da mevcuttur. Öğretim üyelerinin UFRS eğitimine geçişte yaşadığı sorunlar teknik sorunlardan daha çok algıların değişmesinin zorluğundan kaynaklanıyordu. Öğrencilerin muhasebe mesleğinin değişen yeni tanımına ve değişen yeni muhasebe dünyasına güdülenmesi gerekmektedir. (Lopes 2011; 344).

Carvalho ve Salotti (2013) Sao Paulo Üniversitesi, Ekonomi, İşletme ve Muhasebe Fakültesi, Muhasebe Bölümündeki lisans muhasebe eğitimindeki değişim sürecini aktarmışlardır. 2008 yılından itibaren, Brezilya için devrim niteliğinde olan, kural bazlı muhasebe eğitiminden, ilke bazlı muhasebe eğitimine geçişte en fazla zorlanan kesimin öğrenciler değil, öğretim üyeleri olduğu gözlemlenmiştir. Brezilya'da organize biçimde "eğiticinin eğitimi" programları düzenlenmemiştir. Üniversite çapında ise "UFRS bilgi yayılımı projesi" kapsamında öğretim üyeleri ve lisansüstü öğrencilerine UFRS konuları dağıtılmış ve vaka çalışmaları, özetler, testler ve slaytlar gibi eğitim materyallerinin geliştirilmesi istenmiştir. Bu etkileşim sırasında pek çok öğretim üyesinin UFRS konusunda güncel bilgilere sahip olduğu belirtilmektedir (Carvalho ve Salotti 2013; 239). Brezilya'nın UFRS eğitimine geçişte yaşadıkları sorunların

arasında başta ders kitabı olmak üzere yeterli UFRS eğitim kaynaklarının olmaması gelmektedir (Jackling 2013, 212).

Ayrıca 2008 yılında dördüncü sınıf öğrencileri için “Uluslararası Muhasebe” dersi zorunlu hale gelmiştir. Muhasebe hocaları; özün önceliği, işletmelerde karar verme süreci, gerçeğe uygun değer, tarafsızlık ve ilgililik gibi UFRS’nin temel kavramlarını anlatmaya başlamışlardır. Bu kavramlar öğrenildikten sonra, işletmeyi etkileyen mali olayların ne zaman tahakkuk ettiği, nasıl ölçülmesi ve raporlanması gerektiğinin tartışılmasına geçilmiştir. Uluslararası muhasebe dersindeki eğitim sonuçlarından duyulan memnuniyet, finansal muhasebe dersinde de aynı yöntemlerin izlenmesine sebep olmuştur. Diğer bir yeni eğitim yaklaşımı ise vaka çalışmalarından yararlanılmasıdır. Yöneticilere bonus ödenmesi, hissedarlara temettü ödenmesi, vergi planlaması, vs. gibi kararların muhasebeye etkilerinin tartışılması şeklindeki eğitim yaklaşımı benimsenmiştir (Carvalho ve Salotti 2013; 240).

UFRS’ye uygun hale gelmek üzere muhasebe eğitimindeki değişimler sırasında Brezilya’da pek çok sorunla karşı karşıya kalınmıştır. Sayısal yöntemler, kurumsal finans ve finansal matematik uygulamalarına daha fazla ihtiyaç duyan UFRS eğitiminin, bu kavramlara tam hâkim olmayan finansal muhasebe dersi öğrencilerine verilmesi sorun yaratmıştır. UFRS eğitiminde karşılaşılan engellerden bir diğeri de dil problemidir. Her ne kadar standartlar Portekizce’ye çevrilmiş olsa da bazı kavramların tam tercümesi bulunmamaktadır. Bu durumda hem Portekizce hem İngilizce karşılıkları beraber kullanılmış ya da kavramları açıklayıcı cümleler eklenmiştir (Carvalho ve Salotti 2013; 241).

2.4 ÇEKYA

Çek Cumhuriyeti son 25 yılda iki defa büyük dönüşüm geçiren bir ülkedir. 1990’larda açık pazar ekonomisine geçilmesiyle buna uygun sosyal ve ekonomik dönüşümleri gerçekleştirmiştir. Bu dönüşümlerin içinde muhasebe düzenlemeleri de yer almaktadır. Bir diğer dönüşüm de 2005 yılından itibaren UFRS’lerin benimsenmesidir (Jindrichovskaa ve Kubickova 2015, 329). Her ne kadar Türkiye’de siyasi ve ekonomik rejim değişimine bağlı bir değişim yaşanmıyor olsa da Tek Düzen Muhasebe Sistemine geçişin aynı zaman diliminde yaşandığını görüyoruz. Muhasebe sistemlerinde yaşanan değişimler Çek Cumhuriyeti’nde ve Türkiye’de birbirlerine benzer zamanlarda yaşanmıştır.

Çek muhasebe sisteminin ülkemizden ve dünyanın çoğu ülkesinden bir farkı, tarihsel olarak vergi beyannamelerinin hazırlanmasını önceleyen bir alan olmasından çok Çek sanayicilerinin bilgi ihtiyacını karşılamak üzere gelişmesi ve değişmesidir. Kökenini Çekya’nın merkezi planlama ekonomisi dönemlerinden alan bu yaklaşım ve amaç önceliği UFRS’lerin amaçlarıyla da örtüşmektedir. (Jindrichovskaa ve Kubickova 2015, 357). Ülkedeki genel muhasebeye bakış açısı şirketlerin finansal durumunun, vergi boyutunun tamamen göz ardı edilmese de vergisel amaçlar ile bozulmaya tabi tutulmadan ortaya konması yönündedir (Albu vd., 2013, 171)

Denetim firmaları Çek muhasebe sisteminde çok önemli bir yer tutmaktadır. Serbest pazar ekonomisine geçilmesiyle denetimin artan önemi, UFRS’lere geçilmesiyle onların UFRS uygulayıcıları ve eğitimcileri olarak rollerini daha da önemli hale getirmiştir. Özellikle 2003-2009 arasında denetim şirketleri kendi eğitim programlarını düzenlemiş ve çalışanları çeşitli eğitim kurumlarında eğitmenlikler yapmışlardır (Jindrichovskaa ve Kubickova 2015, 329). Ayrıca 2000 yılından itibaren Çek Maliye Bakanlığı

ğının Pricewaterhouse Coopers ile işbirliği içinde UFRS eğitimcilerinin yetiştirilmesine yönelik eğitim programı hazırlanmıştır. Bu şekilde Çek dilinde eğitim materyallerinin hazırlanması da sağlanmıştır (Jindrichovskaa ve Kubickova 2015, 329, 342, 345).

İşletme eğitimi verilen üniversitelerde halen uygulamaya dönük ve kayıt tutma temelli bir muhasebe eğitimi verilmektedir. Bunun sebebi aynı ülkemizdeki gibi üniversite mezunlarının genellikle iş buldukları küçük ve orta ölçekli işletmelerde UFRS yerine yerel muhasebe sistemini uygulamasının geçerli olmasıdır (Jindrichovskaa ve Kubickova 2015, 342). Çekya’da KOBİ’ler için de UFRS uygulanmasının bu şirketlerin şeffaflığına, karşılaştırılabilirliğine ve düşünüş şekline katkı sağlayacağı ve önemli faydalar getireceği düşünülmektedir. Ne var ki KOBİ’ler için UFRS uygulanmasının çok büyük bir yük getireceği de bir gerçektir. Çek dilinde eğitim materyallerinin hazırlanması ve eğitimlerin verilmesi de büyük bir maliyet oluşturacaktır. (Albu vd., 2013, 172, 173, 174)

2.5 FRANSA

Fransa’da 2005 yılında UFRS’ye geçilmesi, üniversitelerde verilen muhasebe eğitimini de etkilemiştir. Geçiş sürecinde öncelikle muhasebe akademisyenleri kendi eğitim materyallerini ve kaynaklarını Fransızca olarak kendileri oluşturarak işe başlamışlardır (Jackling 2013, 212). Bonnier ve diğerleri (2013) Fransa’nın en eski işletme okulu olan ESCP Europe’ta giriş seviyesindeki muhasebe derslerindeki yerel kural bazlı muhasebe sistemi eğitiminden, ilke bazlı UFRS eğitimine geçiş sürecini detaylı olarak anlatmaktadır. Geçiş sürecinde (2005-2009) Fransız yerel muhasebe sistemi ağırlıklı olmak üzere yer yer UFRS’ler karşılaştırmalı olarak müfredatta yer bulmuştur. Kural bazlı yerel Fransız muhasebe sisteminin gerektirdiği eğitim; klasik kayıt yapma, defter tutma ve mali tabloların hazırlanması konularına odaklanmıştı. UFRS eğitimi; derslerin öğrenme çıktıları, öğretim stratejilerini ve değerlendirme yöntemlerini değiştirmiştir. Ticari işlemlerin defter kaydının tutulmasının öğretilmesi hedefi yerini öğrencilere alınan kararların finansal tablolar üzerindeki etkisinin tahminlenmesinin öğretilmesi veya finansal tablolardaki kilit bilgilerin analiz edilmesi ve incelenmesinin öğretilmesi gibi öğrenim çıktılarına bırakmıştır. Daha çok defterlerin tutulmasına odaklı muhasebe eğitimi yaklaşımı, UFRS’lerden sonra öğrencilerin çeşitli ticari işlemleri daha geniş ekonomik ve finansal kavramlar kullanarak, kavramsal çerçeve bağlamında tanımlama ve analiz etmesine olanak sağlayacak bir yaklaşıma yerini bırakmıştır. Öğrenme stratejilerinde örnek olay çalışmalarına daha çok yer vermeye başlanmış ve öğrencilerin yorum yapma becerilerinin geliştirilebilmesi ve işlemlerin doğru biçimde kaydedilebilmesi için ekonomik olaylar çok daha detaylı halde öğrencilere sunulmuştur. UFRS’ler kayıt anlamında devrimsel bir nitelik taşımadığı için, klasik kayıt yapma yöntemlerinin öğretilme stratejileri aynı şekilde müfredatta yerini korumuştur. Bunun yanında her ne kadar kayıt yapılması aynı şekilde öğretilirken daha önce kayıtlar ve finansal analiz arasındaki bağ kurulamazken, yeni stratejiler kayıt yaparken aynı zamanda bu kayıtlar finansal analiz ile alakasının eş zamanlı olarak kurulabilmesine yönelik değiştirilmiştir. Benzer cevapların tekrarlanmasından ibaret olan öğrenme davranışları terk edilmiş, farklı çözümler üretilmesi davranışı bunun yerine geliştirilmeye çalışılmıştır. Bu davranış değişikliği ise öğrencilerin; analitik düşünme ve sentez becerilerinin ve muhakeme yeteneklerinin geliştirilmesi ile sağlanmıştır (Bonnier ve diğerleri 2013; 222, 224, 227, 228).

2.6 GÜNEY AFRIKA

UFRS geçiş süreci ve bu süreçte yaşanan eğitim tecrübeleri ile diğer ülkelere yol gösterecek bir ülke de Güney Afrika'dır. Güney Afrika dünyanın geri kalanına oranla UFRS'leri en erken benimsemiş ülkelerden birisidir. Güney Afrika 1976 yılından itibaren o zamanki adıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee (IASC)), şimdiki adıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board (IASB)), ile yakın ilişkiler kurmuş ve yerel muhasebe standartlarını geliştirirken uluslararası muhasebe standartlarını çerçeve olarak benimsemiştir. Güney Afrika yerel muhasebe standartları (SA GAAP) ile UFRS'lerin uyumlaştırılması işlemi, 1993 yılından itibaren başlamış, Güney Afrika'da 2005 tarihinden de önce gerçekleşmiştir. 2000 yıllarının başında Güney Afrika yerel muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartlarının birebir kopyası haline gelmişti. Uyumlaştırma süreci sonrasında ise hem borsaya kote hem de kote olmayan tüm şirketler zaten UFRS'ler ile uyum içinde finansal raporlama yapar hale gelmişlerdi (Coetzee ve Schmulian 2013; 243, 244, 245).

Bu şartlar altında 2005'e gelindiğinde diğer ülkelere kıyasla çok daha pürüzsüz bir geçiş süreci beklenen Güney Afrika'da bile UFRS'lerin uygulamasında beklenmedik uyumsuzluklar ortaya çıkmıştır. Beklenenden daha karmaşık olan süreç bazı durumlarda işletmelere beklenenden daha yüksek maliyetler yüklemiş veya işletmelerdeki bazı performans göstergelerinde karmaşıklıklar yaşanmasına sebebiyet vermiştir. Uygulamada yaşanan zorluklardan bir diğeri ise eğitim alanında yaşanmıştır (Coetzee ve Schmulian 2013;245, 246).

Güney Afrika'da kurallara dayalı muhasebe sisteminden ilkelere dayalı UFRS'ye geçilmesi muhasebe eğitimi veren üniversiteleri, eğitim materyallerini yeniden tasarlamak zorunda bırakmıştır. Güney Afrika yükseköğretim sisteminde üniversiteler Afrikanca ve İngilizce eğitim verenler olmak üzere temelde ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrım sadece eğitim dili farklılıklarını değil, üniversitelerin hükümet uygulamalarına verdikleri destek/hükümetten aldıkları destek ve bilgiye ve öğrenmeye bakış açıları açısından da bir farklılığı ifade etmektedir. Her ne kadar Güney Afrika yerel muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu hale getirmiş olsa da muhasebe eğitiminde kural bazlı ve dar bir problem çözme yaklaşımı yaygın olarak kullanılmaktaydı. Muhasebe eğitimi yaklaşımı standartların uyumlaştırılmasına kıyasla daha yavaş değişmiştir. Ancak 2005 yılına gelindiğinde ve sonrasında kavramsal ve çerçeve bazlı bir öğretim sisteminin önemi ve ihtiyacı kavranmıştır. İngilizce eğitim veren üniversiteler, Afrikanca eğitim verenlere göre bu değişime daha hızlı ayak uydurmuştur (Coetzee ve Schmulian 2013; 247). Üniversite eğitiminde Afrikanca ve İngilizce olmak üzere iki dil kullanılan ülkede, Afrikanca eğitim veren üniversitelerde UFRS'lerin bu dilde eğitim materyallerinin daha az bulunması sebebiyle UFRS eğitimi verilmesini zorlaşmıştır (Jackling 2013, 212). Bu durum, UFRS eğitiminde istenmeyen anlamlardan kaçınabilmek için doğru tercüme edilmiş standartlara ihtiyaç duyulmasına neden olmuş fakat dil problemi standartların oluşturulmasını neredeyse imkansız hale getirmiştir. Dil problemi yüzünden aradan geçen yıllara rağmen Afrikanca eğitim verilen üniversiteler halen eski eğitim yaklaşımlarından tam olarak kurtulabilmiş değillerdir (Coetzee ve Schmulian 2013; 247).

Güney Afrika'da üniversiteler bazında verilen muhasebe eğitiminin dönüşümünde, muhasebe mesleğine giriş sınavlarını yapan muhasebe örgütünün, UFRS'lerin gerektirdiği becerilere sahip profesyonel mu-

hasebeci ihtiyacının hızlı şekilde görmesi ve giriş sınavlarını yeni sisteme göre hızlı şekilde değiştirmesi de önemli bir etken olmuştur (Coetzee ve Schmulian 2013; 247, 248).

2.7 İNGİLTERE

İngiltere'deki ilke bazlı standartların eğitimine yönelik tecrübeleri, kural bazlı standartları öğreten muhasebe eğitimi yaklaşımlarından, ilke bazlı standartların öğretileceği bir muhasebe eğitim yaklaşımına geçecek ülkeler için önemli bir yol gösterici olacaktır.

Stoner and Sangster (2013: 291, 304) UFRS'lerin bazı terminoloji, bazı tanımların değişimi ve şekilsel gösterimler dışında İngiltere'deki muhasebe derslerini çok büyük ölçüde etkilemediği sonucuna varmışlardır. Ayrıca İngiltere'deki şirketlerin büyük çoğunluğunun halen daha UFRS'ye göre finansal tablolarını hazırlama zorunluluğunun olmamasından kaynaklı, üniversitelerde UFRS odaklı bir muhasebe eğitimi verilmesi gerektiği yönünde genel bir kanı da bulunmamaktadır. Bu yüzden muhasebe eğitiminde yerel standartlar ağırlıklı eğitim veren pek çok üniversite bulunmaktadır. Bazıları ise finansal muhasebeye girişi yerel standartlar ile yaparken UFRS'leri sonraki yıllara bırakmaktadırlar.

İngiltere'nin yerel muhasebe standartları da aynen UFRS'ler gibi büyük ölçüde ilke bazlı muhasebe standartları olduğu için, İngiltere'de eğitim ve öğretim anlamında büyük bir değişim yaşanmamıştır (Jackling 2013, 213).

İngiltere'deki muhasebe mesleğine yön veren altı adet düzenleyici kurum bulunmaktadır. Bunlar: Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW), Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Chartered Accountants Ireland (CAI), Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) ve Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)'dan oluşmaktadır. Bu kurumlar bir yandan muhasebe mesleğini düzenlerken bir yandan da yükseköğretim kurumlarında okutulan muhasebe derslerinin ve programlarının akreditasyonlarını sağlamaktadırlar. Bu kurumlar tarafından muhasebe dersleri akredite edilmiş olan programlardan mezun olanlar, muhasebe mesleğine geçişte bu kurumların yaptıkları sınavların bir kısmından muafiyet elde etmektedirler. Dolayısı ile bu kurumların üniversitelerdeki muhasebe eğitimi üzerinde de güçlü bir etkisi bulunmaktadır. Üniversite müfredatında büyük bir değişim yaşanmamasının altında yatan sebeplerden birisi de İngiltere'deki muhasebe meslek örgütlerinin diğer ülkelerdeki meslek örgütlerinin tersine, UFRS kurallarının üniversite eğitimi yerine staj ve uygulama sürecinde öğrenilmesi gerektiğini düşünmesidir. İngiltere'deki üniversiteler sadece temel UFRS bileşenlerini derslerine entegre ederek kurumlar tarafından akreditasyon almaktadırlar. Bunun için, UFRS'nin finansal tabloların biçimi ve içeriği, amortisman ve finansal kiralama gibi uygulamalardaki değişiklikleri gibi sadece temel bileşenleri üniversitelerdeki muhasebe müfredatında yer bulurken, detaylı şekilde standartlar yer almaktadır (Stoner and Sangster (2013, 292).

Muhasebe programlarının ilk iki yılında üniversiteden üniversiteye değişen düzeylerde UFRS'nin Kavramsal Çerçevesi öğrencilere öğretilmektedir. Üniversiteler arasındaki değişim düzeyi ise üniversitenin "eski" (yani 1992 öncesi kurulan ve daha fazla araştırma ağırlıklı olan) bir üniversite mi yoksa "yeni" (yani 1992 sonrası kurulan ve mesleki uygulama ağırlıklı olan) bir üniversite mi olduğuna bağlıdır. "Eski" üniversitelerde kavramsal çerçeveye ve muhasebe teorisine daha fazla yer verilirken, "yeni"

üniversitelerin yeni mezunlarının daha fazla karşılaşacağı kural bazlı, kayıt odaklı yaklaşımı benimsemektedirler (Stoner and Sangster, 2013, 298).

2.8 KANADA

Dünyanın çoğu ülkesiyle kıyaslandığında Kanada’da UFRS’lere geçişin göreceli olarak daha geç olduğu görülmektedir. 2006 yılı başında Kanada Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board (AcSB) of Canada) 2011 yılından başlayarak tüm kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar için UFRS’lerin zorunlu olacağını duyurmuştur (Hague, 2007). Bu duyurunun ardından, IFRS’ye sorunsuz geçiş için, Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (Canadian Institute of Chartered Accountants) ise tüm büyük muhasebe firmalarını ve muhasebe akademisyenlerini, öğretim materyalleri geliştirmeye davet etmiştir (Tan ve diğerleri, 2014). Geçiş süreci muhasebe eğitimcileri için büyük bir adaptasyon sürecini gerekli kılmamıştır. Kanada’da UFRS’lere geçiş bir bütün şeklinde olmamış, çeşitli büyüklükteki şirketler için farklı muhasebe standartları öngörülmüştür. Muhasebe eğitiminde içeriğin ilgili olması ve büyük bir yük getirmemesi için muhasebe eğitimcileri çaba sarf etmişlerdir. Kanada’nın UFRS’lere geçişi 2010-2011 yılında gerçekleşmiştir. Geçişin çok zorlu olmadığı ve geçiş sürecinde ülkedeki muhasebe ders programları ve eğitimi bağlamında çeşitli formal ve informal tartışmaları tetiklediği belirtilmektedir. Bu tartışmalar temel olarak üç alanda yoğunlaşmıştır. Birincisi; UFRS’ler ile finansal raporlama alanına içerik anlamında gelecek olan potansiyel aşırı yük ile ilgili tartışmalardır. İkincisi potansiyel aşırı yükten kaçınarak daha derin bir öğrenme sürecinin teşvik edilmesidir. Üçüncüsü ise üniversite öğrencilerinin profesyonel becerilerinin geliştirilmesine yardımcı olacak üniversite programlarının rolüdür (Hilton ve Johnstone, 2013: 253, 254).

UFRS’ler Kanada’da halka açık şirketler için zorunlu hale gelirken diğer şirketler için Özel İştirakler için Muhasebe Standartları (Accounting Standards for Private Enterprises (ASPE)) zorunlu kılınmıştır. Pries ve Baker (2010) Kanada’daki muhasebe eğitimi için alternatif sistemleri tartışmışlar ve her iki muhasebe sisteminin de ortak olarak sahip olduğu kavram ve ilkelerin beraber öğretilmesinin, öğrencilerin muhasebe standartlarını ve uygulamalarını daha iyi anlamalarını sağlayacağını öne sürmüşlerdir. Bu yöntem pek çok muhasebe dersinde benimsenmiş ve UFRS’ye geçiş ile oluşan aşırı içerik yükünün kontrol edilebilmesini sağlamıştır (Hilton ve Johnstone, 2013: 255).

3. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Tüm dünyada, özellikle Avrupa Birliği, Avustralya, Japonya ve Kanada gibi gelişmiş ülkelerde UFRS kabul edilmiş olup, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler de muhasebe uygulamalarını UFRS’ye uyumlu hale getirmeye çalışmaktadırlar. UFRS’ye yönelik bu harekette sadece bu standartları uygulayan firmalar veya muhasebe uzmanları değil aynı zamanda muhasebe eğitimcileri de çeşitli problemlerle karşılaşmaktadır. Bunlardan biri yayınlanan standartların öğretilmesi ve öğrenilmesinde yaşanan güçlükler nedeniyle uygulamada sorunlarla karşılaşılmasıdır (Bayazıtlı ve diğerleri, 2015). Bir diğeri ise üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin firmaların ihtiyaç ve taleplerini tam olarak karşılayamamasıdır (Çürük ve Doğan, 2001).

İngiltere’de ilke bazlı muhasebe eğitiminde zaten uzun yıllardan beri öğrencilerin düşünmeleri ve muhakeme etmelerine yönelik çabalar verilmiş olmasına rağmen, öğrencilerin “doğru” ve “yanlış”ların

olduğu kural bazlı bir eğitim yöntemi tercih ettiği görülmektedir (Jackling 2013, 213). Bu durum bizim ülkemiz gibi zaten mutlak doğru ve yanlışların olmasına alıştırılan bir eğitim sisteminden gelen öğrencilerin, düşünme ve muhakeme yeteneklerine daha fazla ihtiyaç duyan bir standart bazlı eğitim sisteminin benimsenmesinde ne kadar zorlanacaklarının bir göstergesidir. Muhasebe eğitimi ile ilgili Türkiye literatürü incelendiğinde, öğrencilerin yetersiz olduğu konuların başında; kritik düşünce yeteneğini geliştirme, öğrenme ve sorun çözme yetenekleri ve iletişim kurmanın başta geldiği görülmektedir (Önal ve Apaydın, 1999; Kaya, 1999). Kargı ve Aktaş (2012) çalışmalarında, UFRS'ye geçiş sürecinde yeminli mali müşavir ve yeminli mali müşavir stajyerleri üzerinde kritik düşünme becerilerinin kullanımını ölçmüşlerdir. Yeminli mali müşavir stajyerlerinin kritik düşünme seviyesinin yeminli mali müşavirlerden daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Brezilya'da yapılan çalışmalar göstermiştir ki ilke bazlı muhasebeye geçişte zorlanan asıl kesim öğretim üyeleridir. Ülkemizde, UFRS eğitimlerinde başarılı olabilmek için hem eğiticilerin hem öğrencilerin kritik düşünme, öğrenme ve sorun çözme yeteneklerini geliştirilmesi gerekmektedir.

Kanada'da UFRS'ye geçiş süreci ülkemizdeki gibi farklı büyüklükteki şirketler için farklı standartların zorunlu kılınması şeklinde olmuştur. Üniversitelerde muhasebe eğitiminin tamamının UFRS ile uyumlu anlatılabilmesinin yolu, UFRS'lerin tüm işletmelerin hem kayıt tutma hem de raporlama işlemleri için zorunlu tutulması durumunda gerçekleşebilecektir. 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda böyle bir geçiş öngörülmüş olsa da daha sonra bu zorunluluk değiştirilmiştir. Tüm işletmeler için hem kayıt tutma hem de raporlama açısından tek sistem olarak UFRS'lerin kullanılmaması ülkemizde ve dünyadaki muhasebe eğitiminde UFRS'lerin müfredata alınmasında çeşitli farklılıklar yaratmaktadır. UFRS'lere geçişin muhasebe eğitimi üzerinde olumlu yansımalarından birisi, eğitimcilerin kendilerini ve eğitim yöntem ve yaklaşımlarını eleştirel bir biçimde tekrar gözden geçirme fırsatı yakalamalarıdır. Vaka analizleri ve çerçeve bazlı eğitim gibi ilke bazlı standartlara daha uygun yeni eğitim yaklaşımlarının benimsenmeye başlaması ve müfredatın zenginleştirilmesinin UFRS'lere geçişin muhasebe eğitimi anlamında iki önemli getirisi olduğu söylenebilir. İster UFRS'lere erken bir zamanda geçiş yapsın, isterse son zamanlarda geçsin, tüm ülkelerde çözüm bekleyen en önemli sorunun UFRS eğitim kaynakları olduğu söylenebilir. Benzer şekilde ABD'de yapılan çalışmalar, öğrencilerin eleştirel düşünme ve karar verme becerilerini teşvik eden aktif öğrenme yaklaşımlarının UFRS'yi öğretmek için en iyi yöntem olduğunu belirtmekte ve etkin öğretim için yazılım ve bilgi teknolojileri dahil olmak üzere öğretim materyallerinin eksikliğini de göstermektedir (Tan ve diğerleri, 2014). Ülkemiz eğitim sisteminde de probleme dayalı öğrenme stratejileri, vaka analizleri arttırılmadıkça UFRS eğitimlerin tam olarak başarılı olabileceğini beklemek doğru olmayacaktır. Hacırüstemoğlu (2009) muhasebe eğitimin güncel bilgi teknolojileri destekli olması ve uygulamalı ağırlıklı olması gerektiği görüşünü belirtmiştir. Eğitimcilerin ve öğrencilerin mevcut kaynaklar ve öğrenme yöntemleri ilgili algularını araştıran çalışmalar arttırılmalı ve eksiklikler belirlenerek giderilmeye çalışılmalıdır. Bununla ilişkili olarak muhasebe eğitimcilerinin Sürekli Profesyonel Gelişmesi (Continuing Professional Development (CPD)) da yine çözüm bekleyen sorunların arasında yer almaktadır (Jackling 2013, 212, 213).

Çekya'nın UFRS'ye 2005 yılında geçtiği ve Çekya'da yaşanan sürecinin bir benzerinin Türkiye'de yaşandığını söylemek mümkündür. İki ülke de üniversitelerde halen kayıt tutma muhasebe sistemi ağırlıklı eğitim verilmekte fakat denetim şirketleri ve borsada işlem gören şirketler ilke tutma temelli olan UFRS'ye uygun finansal tablolarını yayınlamaktadırlar. Ülkemizdeki UFRS'nin uygulanmasındaki bu

belirsizliğe rağmen yapılan çalışmalar UFRS eğitimine daha çok önem verilmesi gerektiği görüşü ve üniversitelerin eğitim müfredatlarında UFRS'ye yönelik derslerin sayısının giderek arttığını göstermektedir (Arsoy ve diğerleri, 2014; Durer ve diğerleri, 2016; Gökçen ve diğerleri 2015; Terzi, 2013). Ayrıca KOBİ'ler üzerinde yapılan çalışmalar göstermektedir ki, KOBİ'ler de çalışan muhasebe uzmanlarının çoğunluğu UFRS için bazı hazırlıklar yapmış olsa da, yapmayan önemli sayıda uzman söz konusudur ve eğitim eksikliği UFRS uygulanmasındaki ana engellerden biridir (Kılıç ve diğerleri, 2014) UFRS hakim muhasebe uzmanlarının yetişebilmesi için muhasebe eğitimi verilen tüm kurumlarda UFRS derslerinin üzerinde yoğunlaşılması doğru olacaktır.

Ülkelerin kendilerine özgü özellikleri onların UFRS'lere geçiş sürecini farklı şekillerde etkiler. Bu özelliklere bir de eğitim sistemi değişkeni eklenince, ülkelerin UFRS eğitiminde sahip oldukları tecrübelerin birbirinden büyük ölçüde farklı olması kaçınılmazdır. Ülkemizde de muhasebe hocalarımızın UFRS'ye geçiş sürecindeki kendi eğitim ve araştırma deneyimlerini aktardıkları otoetnografya çalışmalarının ortaya çıkması ve sayısının artması faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Arsoy, A. P., T. Bora ve S. K. Selimoğlu. 2014. Muhasebe Eğitimindeki Bilgi, Beceri ve Eğitim Tekniklerinin Gerekliliklerine İlişkin Beklentiler: Türkiye’deki Akademisyenlere ve Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* 10(23): 121-136.
- Bayazıtlı, E., Özdemir, F. S., ve Alpay, E. (2015). Finansal Raporlamada Standardizasyon ve Muhasebe Meslek Mensuplarını Zorlayan Öğrenme Sürecinin Bilinçli Yetkinlik Öğrenme Modeli Temelinde İrdelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 1, 1-31.
- Bonnier, C., Demerens, F., Hossfeld, C., & Le Manh, A. (2012). A French experience of an IFRS transition. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 221-234.
- Brown, P., & Tarca, A. N. N. (2007). Achieving high quality, comparable financial reporting: A review of independent enforcement bodies in Australia and the United Kingdom. *Abacus*, 43(4), 438-473.
- Carmona, S., & Trombetta, M. (2008). On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), 455-461.
- Carvalho, L. N., & Salotti, B. M. (2012). Adoption of IFRS in Brazil and the consequences to accounting education. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 235-242.
- Chand, P., Cummings, L., & Patel, C. (2012). The effect of accounting education and national culture on accounting judgments: A comparative study of Anglo-Celtic and Chinese culture. *European accounting review*, 21(1), 153-182.
- Coetzee, S. A., & Schmulian, A. (2013). The effect of IFRS adoption on financial reporting pedagogy in South Africa. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 243-251.
- Çürük, T., ve Doğan, Z. (2001). Muhasebe eğitiminin işletmelerin taleplerini karşılama düzeyi: Türkiye örneği. *ODTÜ gelişme Dergisi*, 28(3-4), 281-310.
- Deloitte LLP (2008), “IFRS adoption gaining momentum, but U.S. companies need more preparation and education: Deloitte Survey”, <http://www.deloitte.com>, (12.01.2018)
- Durer, S., Akbaş, H. E., ve Zeytinoğlu, E. (2016). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Muhasebe Eğitimi: Muhasebe Eğitimi Veren Akademisyenlerin Görüşleri Üzerine Bir İnceleme. *Maliye ve Finans Yazıları*, (106), 73-100.
- Gökçen, G., B. Ataman, Y. Cebeci, ve H. Cavlak. 2015. Türkiye’deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarındaki Muhasebe Standartları Eğitimi Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Marmara University Social Sciences Institute/Öneri*, 11(44): 121-145.
- Hacıüstemoğlu, R. (2009). Türkiye’de Muhasebe Eğitimi İçin On Yıllık Hedefler. *World of Accounting Science*, 11(3).
- Hague, I. 2007. The road to IFRS. *CA Magazine* 140 (7).
- Hilton, S. R., & Johnstone, N. (2012). The IFRS transition and accounting education: A Canadian perspective post-transition. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 253-261.
- Jackling, B. (2013). Global adoption of International Financial Reporting Standards: implications for accounting education. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 209-220.
- Jackling, B., de Lange, P. A., & Natoli, R. (2013). Transitioning to IFRS in Australian classrooms: impact on teaching approaches. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 263-275.
- James, M. L. & Blaszczynski, C. (2010) Accounting students’ perceptions of international financial reporting standards, *Journal for Global Business Education*, 10, pp. 37-49.
- Jindrichovska, I., & Kubickova, D. (2015). Czech Accounting Academia and Practice: Historical Roots and Current Issues. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 14(2), 328-361.

- Karğın, S., and Aktaş, R. (2012). Strategic Thinking Skills of Accountants During Adoption of IFRS and the New Turkish Commercial Code: A Survey from Turkey. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 58, 128-137.
- Kaya, İ. (1999), “Muhasebe Eğitiminde Yeniden Yapılanma: ABD’de Yaşanan Değişim Çağı ve Değişimin Uluslararası Boyutu”, XVIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 12-16 Mayıs Fethiye-Muğla, 81-104.
- Kılıç, M., Atamanc, B., & Uyar, A. (2014). Preparedness for and perception of IFRS. *Accounting and Management Information Systems*, 13(3), 492.
- Larson, R. K., & Street, D. L. (2011). IFRS teaching resources: Available and rapidly growing. *Accounting Education*, 20(4), 317-338.
- Lopes, A. B. (2011). Teaching IFRS in Brazil: news from the front. *Accounting Education*, 20(4), 339-347.
- Martin, P., Mezon, L., Forristal, T., Labelle, R., Radcliffe, V. S. & Gaa, J. C. (2008) International financial reporting standards are coming: are you ready?, *Accounting Perspectives*, 7, pp. 41–56.
- Mintz, S. M. (2010). Implementation Concerns about IFRS Adoption in the US. *Journal of International Business Education*, 5, 97.
- Munter, P. & Reckers, M.J. 2009, ‘IFRS and Collegiate Accounting Curricula in the United States: 2008 A Survey of the Current State of Education Conducted by KPMG and the Education Committee of the American Accounting Association’, *Issues in Accounting Education*, 24 (2): 131–9.
- Needles Jr, B. E. (2010). Accounting education: The impact of globalization. *Accounting Education: an international journal*, 19(6), 601-605.
- Önal, S. ve Apaydın, F. (1999), “Yeni Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Öğretimi Üzerindeki Etkileri”, XVIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 12-16 Mayıs, Fethiye-Muğla, 19-40.
- Pacter, P. (2017). *Pocket Guide to IFRS Standards: the global financial reporting language*. IFRS Foundation.
- Pacter, P. (2015). *Financial Reporting Standards for the World Economy*. IFRS Progress Report.
- Pries, F., & R. Baker. 2010. A proposal for teaching introductory and intermediate accounting in an environment of international financial reporting standards and generally accepted accounting principles for private enterprises. *Accounting Perspectives* 9 (1): 15–27.
- SEC (2007) Concept release on allowing US issuers to prepare financial statements in accordance with international financial reporting standards; proposed rule. <http://sec.gov/rules/concept/2007/33-8831fr.pdf> (10.03.2019).
- Stoner, G. N., & Sangster, A. (2013). Teaching IFRS in the UK: Contrasting experiences from both sides of the university divide. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 291-307.
- Sunder, S. (2010). Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research. *Journal of accounting and public policy*, 29(2), 99-114.
- Sunder, S. (2009). IFRS and the accounting consensus. *Accounting horizons*, 23(1), 101-111.
- Tan, A., Chatterjee, B., & Bolt, S. (2014). The rigour of IFRS education in the USA: Analysis, reflection and innovativeness. *Accounting Education*, 23(1), 54-70.
- Terzi, S., İ. K. Şen ve B. Solak. 2013. Bologna Sürecinin Muhasebe Eğitimine Etkisi: Üniversitelerin İşletme Bölümlerinin Ders Programları Üzerine Bir İn- celeme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (59): 83-100.
- Zhu, H., K. T. Rich, A. R. Michenzi & J. Cherubini. 2011. User-Oriented IFRS Education in Introductory Accounting at US Academic Institutions: Current Status and Influencing Factors. *Issues in Accounting Education* 26(4): 725-750.
- Weiss, J. M. (2011). Implementing IFRS curriculum into accounting programs. *The CPA Journal*, 81(4), 62.