



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Kürşad ÇAVUŞOĞLU

BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİK VE YARATICI MUHASEBE

İşletme Ana Bilim Dalı
Doktora Tezi

Antalya, 2019



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



Kürşad ÇAVUŞOĞLU

BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİK VE YARATICI MUHASEBE

Danışman

Doç. Dr. Filiz ANGAY KUTLUK

İşletme Ana Bilim Dalı

Doktora Tezi

Antalya, 2019

Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Kürşad ÇAVUŞOĞLU'nun bu çalışması, jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalı Doktora Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Seçkin GÖNEN (İmza)

Üye (Danışmanı) : Doç. Dr. Filiz ANGAY KUTLUK (İmza)

Üye : Prof. Dr. Adnan DÖNMEZ (İmza)

Üye : Prof. Dr. Süleyman UYAR (İmza)

Üye : Doç. Dr. Aslıhan ERSOY BOZCUK (İmza)

Tez Başlığı: Bağımsız Denetimde Etik ve Yaratıcı Muhasebe

Onay : Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 27/12/2018

Mezuniyet Tarihi : 03/01/2019

(İmza)
Prof. Dr. İhsan BULUT
Müdür

AKADEMİK BEYAN

Doktora Tezi olarak sunduğum “Bağımsız Denetimde Etik ve Yaratıcı Muhasebe” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımda yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

İmza

Kürşad ÇAVUŞOĞLU





T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU
BEYAN BELGESİ



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

ÖĞRENCİ BİLGİLERİ	
Adı-Soyadı	Kürşad ÇAVUŞOĞLU
Öğrenci Numarası	20128604107
Enstitü Ana Bilim Dalı	İşletme
Programı	Doktora
Programın Türü	() Tezli Yüksek Lisans (X) Doktora
Danışmanın Unvanı, Adı-Soyadı	Doç. Dr. Filiz ANGAY KUTLUK
Tez Başlığı	Bağımsız Denetimde Etik ve Yaratıcı Muhasebe
Turnitin Ödev Numarası	1060971598

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Önsöz, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 164 sayfalık kısmına ilişkin olarak, 31/12/2018 tarihinde tarafımdan TurnItIn adlı intihal tespit programından Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nda belirlenen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve ekte sunulan rapora göre, tezin/dönem projesinin benzerlik oranı;

alıntılar hariç % 13

alıntılar dahil % 14 'tür.

Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir:

(x) Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylarım.

() Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise;

Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporu'nun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esasları'nda öngörülen yüzdelik sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim.

Gerekçe:

Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlerin ışığı altında tarafımca yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim.

31/12/2018

(imzası)
Doç. Dr. Filiz ANGAY KUTLUK

İÇİNDEKİLER

ŞEKİLLER LİSTESİ	iv
TABLOLAR LİSTESİ	v
KISALTMALAR LİSTESİ	vi
ÖZET	vii
SUMMARY	viii
TEŞEKKÜR.....	ix
ÖNSÖZ.....	x

BİRİNCİ BÖLÜM ETİĞİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. Etiğin Tanımı	1
1.2. Etik ile İlişkili Kavramlar	1
1.2.1. Ahlak	2
1.2.2. Değerler.....	2
1.2.3. Yasalar.....	3
1.2.4. Dinler.....	4
1.3. Etiğin Çalışma Alanları.....	4
1.4. Etik Teorileri	7
1.4.1. Teleolojik Yaklaşım Göre Etik Teoriler.....	7
1.4.2. Deontolojik Yaklaşım Göre Etik Teoriler	9
1.4.3. Sezgicilik.....	11
1.4.4. Erdem Etiği	12
1.5. Etiksel Karar Verme Modelleri.....	12
1.5.1. Rest'in Dört Bileşen Modeli	13
1.5.2. Kişi-Durum Etkileşimci Modeli.....	14
1.5.3. Soruna Bağlı Model	15
1.5.4. Bommer vd. Tarafından Geliştirilen Davranışsal Etik-Etik Dışı Karar Verme Modeli	16
1.5.5. Denetçilerin Beş Ögeli Etiksel Karar Verme Modeli.....	18
1.6. Etiksel Yönelim	19
1.6.1. Etiksel İdeolojiler	19
1.6.2. Janus Başlı Etiksel Teori Modeli	21
1.6.3. Kişisel Etiksel Karar Verme Stili	22
1.7. Etiksel Karar Vermeye Etki Eden Bireysel Faktörler.....	23

İKİNCİ BÖLÜM

YARATICI MUHASEBE

2.1. Yaratıcı Muhasebe Kavramı ve Hileli Finansal Raporlama ile İlişkisi	26
2.2. Kâr Yönetimi Kavramı ve Yaratıcı Muhasebe ile İlişkisi	34
2.3. Yaratıcı Muhasebeyi Gerçekleştirme Nedenleri	39
2.4. Yaratıcı Muhasebeyi Doğuran Unsurlar	43
2.5. Yaratıcı Muhasebeyi Gerçekleştirme Teknikleri	46
2.5.1. Hâsılatın Tanınmasıyla İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları	46
2.5.2. Giderlerin Aktifleştirilmesiyle İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları	52
2.5.3. Muhasebe Tahminleri, Varsayımları, Değerleme İle İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları	55
2.5.4. Sınıflandırmayla İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları	66
2.5.5. Bilanço Dışı Finansmanla İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları	70
2.6. Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Fark Etme Yöntemleri	78
2.7. Yaratıcı Muhasebenin Etkileri	90
2.8. Yaratıcı Muhasebe-Etik İlişkisi	92

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİK

3.1. Bağımsız Denetime Genel Bakış	95
3.2. Bağımsız Denetim-Etik İlişkisi	99
3.3. Bağımsız Denetçiler İçin Etik İlkeler	101
3.3.1. Bağımsızlık	102
3.3.2. Mesleki Şüphencilik	104
3.3.3. Diğer Etik İlkeler	109
3.4. Etik İlkelere Karşı Oluşabilecek Tehditler ile Bu Tehditlerle Başa Çıkma Yolları	111

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİK VE YARATICI MUHASEBE UYGULAMALARINI FARK EDEBİLİRLİK ÜZERİNE ARAŞTIRMA

4.1. Araştırma Amacının, Probleminin Tanımlanması ve Hipotezlerin Geliştirilmesi	116
4.1.1. Araştırmanın Amacı	116
4.1.2. Araştırmanın Problemi	117
4.1.3. Araştırmanın Önemi	117
4.1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları ile Varsayımı	118
4.1.5. Araştırma Hipotezlerinin Geliştirilmesi	118
4.2. Araştırma Yöntemi	124

4.2.1. Araştırma Modeli	124
4.2.2. Araştırma Evreni ile Örneklemi	125
4.2.3. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Araçları	126
4.2.3.1. Etik Durum Ölçeği	127
4.2.3.2. Mesleki Şüphencilik Ölçeği.....	127
4.2.3.3. Etiksel Duyarlılığa İlişkin Senaryolar	129
4.2.3.4. Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Fark Edebilirliğe İlişkin İfadeler.....	130
4.2.3.5. Demografik Özellikleri Belirleyen Sorular	130
4.2.4. Verilerin Analizi ile Bulgular.....	131
4.2.4.1. Geçerlilik ile Güvenilirlik Analizi.....	131
4.2.4.1.1. Mesleki Şüphencilik Ölçeğinin Geçerlilik ile Güvenilirlik Analizi	131
4.2.4.1.2. Etik Durum Ölçeğinin Geçerlilik ile Güvenilirlik Analizi	136
4.2.4.1.3. Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Fark Edebilirliğe İlişkin İfadelerin Geçerlilik ile Güvenilirlik Analizi	137
4.2.4.1.4. Etiksel Duyarlılığa İlişkin Senaryoların Geçerlilik Analizi.....	139
4.2.4.2. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular	142
4.2.4.3. Yol Analizi	143
4.2.4.3.1. Yol Analizi Varsayımlarının Değerlendirilmesi ve Tanımlayıcı İstatistikler	143
4.2.4.3.2. Yol Analizi ile Hipotezlerin Test Edilmesi.....	149
SONUÇ	157
KAYNAKÇA.....	162
EK 1 – Bağımlı Değişken EDY Olduğunda Hata Terimleri ile Değişkenlerin Serpilme Diyagramları	180
EK 2 – Bağımlı Değişken YFR Olduğunda Hata Terimleri ile Değişkenlerin Serpilme Diyagramları	182
EK 3 – Anket Formu.....	185
Ö Z G E Ç M İ Ş	189

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1 Etiğe İlişkin Çerçeve.....	7
Şekil 1.2 Örgütlerdeki Etkileşimci Etik Karar Verme Modeli.....	15
Şekil 1.3 Örgütlerde Etiksel Karar Vermeye İlişkin Soruna Bağlı Model.....	16
Şekil 1.4 Davranışsal Etik/Etik Dışı Karar Verme Modeli.....	17
Şekil 1.5 Denetçilerin Beş Öğeli Etiksel Karar Verme Modeli.....	19
Şekil 2.1 BDS 240 Çerçevesinde Hile, Hileli Finansal Raporlama ve Yaratıcı Muhasebe.....	33
Şekil 2.2 Yaratıcı Muhasebeyi Doğuran Unsurlar.....	45
Şekil 2.3 BDS 240 Çerçevesinde Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Fark Etmede Yapılacak Genel İşler, Risk Değerlendirme Prosedürleri ile Denetim Prosedürleri.....	90
Şekil 3.1 Denetim Teorisinin Temelini Oluşturan Nosyonların Hiyerarşik Sırası.....	97
Şekil 3.2 Mesleki Şüphecilik Modeli.....	107
Şekil 3.3 Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı Çerçevesinde Tehditlerle Başa Çıkma Yolları.....	115
Şekil 4.1 Araştırma Modeli.....	125
Şekil 4.2 Çoklu Normal Dağılım Grafiği.....	146
Şekil 4.3 Araştırma Modeline İlişkin Yol Analizi Sonuçları.....	150

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1 Etiksel İdeolojilerin Sınıflandırılması.....	21
Tablo 2.1 Yaratıcı Muhasebeyi Gerçekleştirme Nedenlerinin BDS 240 Çerçevesindeki Karşılıkları.....	43
Tablo 4.1 $\alpha = 0,05$ İçin Örneklem Büyüklükleri.....	126
Tablo 4.2 Senaryolarda Karşılaşılan Durumlar ile Gerçekleştirilen Eylemler.....	130
Tablo 4.3 Davis Tekniğine Göre Mesleki Şüphencilik Ölçeğinin Kapsam Geçerliliği Bulguları.....	133
Tablo 4.4 Mesleki Şüphencilik Ölçeğine İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi ve Güvenilirlik Bulguları.....	135
Tablo 4.5 Etik Durum Ölçeğine İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi ve Güvenilirlik Bulguları.....	137
Tablo 4.6 Davis Tekniğine Göre Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Fark Edebilirliğe İlişkin İfadelerin Kapsam Geçerliliği Bulguları.....	138
Tablo 4.7 Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Fark Edebilirliğe İlişkin İfadelerin Açımlayıcı Faktör Analizi ve Güvenilirlik Bulguları.....	139
Tablo 4.8 Davis Tekniğine Göre Etiksel Duyarlılığa İlişkin Senaryoların Kapsam Geçerliliği Bulguları.....	140
Tablo 4.9 Senaryolara Ait Frekans Dağılımları, Ortalamalar ve Standart Sapmalar.....	141
Tablo 4.10 Örneklemenin Demografik Özelliklerine Ait Bulgular.....	142
Tablo 4.11 Değişkenlere Ait Çarpıklık ve Basıklık Değerleri.....	144
Tablo 4.12 Değişkenlere Ait Pearson Korelasyon Katsayıları.....	147
Tablo 4.13 Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler.....	148
Tablo 4.14 Yol Analizinden Elde Edilen Yol Katsayısı, Standart Hata, t ve R^2 Değerleri.....	151
Tablo 4.15 Model 1, Model 2 ve Model 3'e İlişkin Yol Katsayıları.....	154
Tablo 4.16 Dolaylı Etkiye ve Sobel Testine İlişkin Sonuçlar.....	155
Tablo 4.17 Hipotez Testine İlişkin Sonuçlar.....	156

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
akt.	Aktaran
BA	Bilgi Arayışı
BAP	Bilimsel Araştırma Projesi
BDS	Bağımsız Denetim Standardı
BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
CEO	Chief Executive Officer
EDY	Etiksel Duyarlılık
FİFO	First In First Out
İDE	İdealizm
IFAC	International Federation of Accountants
KA	Kişilerarası Anlayış/Çözümleme
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KGİ	Kapsam Geçerlik İndeksi
KMO	Kaiser-Meyer-Olkin
KRV	Karar Verme Yeteneği
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
RLT	Rölativizm
sd	Serbestlik Derecesi
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SZ	Sorgulayıcı Zihin
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	Türkiye Muhasebe Standardı
YFR	Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Fark Edebilirlik
vd.	Ve Diğerleri

ÖZET

Son yıllarda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları denetimde etik konusuna dikkat çekmiştir. Etik ile ilişkili olan yaratıcı muhasebe uygulamaları hileli finansal raporlamanın bir türü olarak ifade edilebilir. Denetim standartlarında mesleki şüphecilığe ve etik ilkelere önemle vurgu yapılmaktadır. Bu çalışmanın amacı; bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliklerinin, etiksel duyarlılıklarının ve etik durumlarının etkisini araştırmaktır. 340 bağımsız denetçiye anket uygulanarak veriler toplanmıştır. Çalışmada değişkenlere ait geçerlilik ve güvenilirlik analizi yapılmıştır. Değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler sunulmuştur. Hipotezleri test etmek için yapısal eşitlik modeli içerisinde yer alan istatistik tekniklerden biri olan yol analizinden yararlanılmıştır. Yapılan analizler neticesinde mesleki şüphecilik açısından genel olarak örnekleme de yer alan bağımsız denetçilerin kişilerarası anlayışa, sorgulayıcı zihne sahip oldukları ve bilgi arayışı içinde oldukları anlaşılmıştır. Etik durum açısından genel olarak hem idealist hem de rölativist oldukları görülmüş ve bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılığa ve yaratıcı muhasebe uygulamalarına ilişkin fark edebilirliğe sahip oldukları bulunmuştur. Elde edilen bulgular ışığında, mesleki şüpheciliğin alt boyutları olan kişilerarası anlayış/çözümleme ile sorgulayıcı zihin karakter özelliklerinin yanında etiksel duyarlılığın ve idealizmin de bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine anlamlı bir etkiye sahip olduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Mesleki Şüphecilik, Etik, Duyarlılık, Yaratıcı Muhasebe, Bağımsız Denetim

SUMMARY

ETHICS IN AUDIT AND CREATIVE ACCOUNTING

In recent years, accounting and audit scandals have highlighted the issue of ethics in audit. Creative accounting practices related to ethics can be expressed as one type of fraudulent financial reporting. The emphasis is placed on professional skepticism and ethical principles in auditing standards. The aim of this study is to investigate the effect of professional skepticism, ethical sensitivities and ethics position of independent auditors on their ability to detect creative accounting practices. Data were collected by applying a questionnaire to 340 independent auditors. Validity and reliability analysis of the variables were performed in the study. Descriptive statistics of the variables were presented. In order to test hypotheses, path analysis, which is one of the statistical techniques included in the structural equation model, was used. As a result of the analyzes, it was understood that independent auditors in the sample in terms of professional skepticism generally have interpersonal understanding, questioning mind and in search for knowledge. In terms of ethics position, they were generally seen as idealists and relativists and it was found that independent auditors have an ethical sensitivity and the ability to detect creative accounting practices. In the light of the findings, it was observed that ethical sensitivity and idealism besides interpersonal understanding and questioning mind characteristics, which are the sub-dimensions of professional skepticism, have an significant effect on independent auditors ' ability to detect creative accounting practices.

Keywords: Professional Skepticism, Ethics, Sensitivity, Creative Accounting, Audit

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın oluşturulması sırasında bana hep destek veren, hiçbir şekilde strese girmeme neden olmayan, her konuda yardımcı olan tez danışmanı sayın Doç. Dr. Filiz ANGAY KUTLUK'a ve önerileri ile bu çalışmanın daha doğru bir yönde oluşmasını sağlayan sayın Prof. Dr. Adnan DÖNMEZ'e ve sayın Prof. Dr. Süleyman UYAR'a teşekkürlerimi sunarım. Sevgili eşim Elif GÜLER ÇAVUŞOĞLU'na gösterdiği sabır ve destekten dolayı teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca verdiği desteklerden ötürü Akdeniz Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimine teşekkür ederim.



ÖNSÖZ

‘Yıldız Gezgini’ adlı romanında yazar Jack London, kahramanının ağzından ahlak ile ilgili düşüncelerini şu şekilde ifade etmiştir:

Uzun çağlar boyunca pek çok yaşam sürdürdüm. İnsan, birey, son on bin yılda hiçbir ahlaki ilerleme göstermedi. Bunu kesinlikle doğrularım. Evcilleşmemiş bir tayla bir koşum atı arasındaki tek fark tümüyle bir eğitim farkıdır. Eğitim, günümüzün insanıyla on bin yıl önceki insan arasındaki tek ahlaki farktır. Üstüne cila niyetine kapladığı ince ahlaki derisinin altında, on bin yıl önceki aynı yabanıldır. Ahlakilik bir sosyal fon, zahmetli çağların bir birikimidir. Yeni doğmuş bir çocuk, uzun zamandır biriken soyut ahlak tarafından eğitilip cilalanmazsa tam bir yabanıl olup çıkar (London, 2017: 335).

London, insanın gelişiminde ahlakın önemine vurgu yapmıştır. Bilincini kullanarak düşündüğüne, davrandığına ve karar verdiğiğine inanılan insanların diğer canlılardan farklı olarak düşüncelerine, davranışlarına ve kararlarına ahlak ögesini de katması beklenilebilmektedir. Yoksa London’ın dediği gibi insan yabanıl olmaktan nasıl kurtulabilecektir?

London’ın da ifade ettiği gibi çağlar boyu birikerek ahlak varlığını sürdürmüştür. Bu çerçevede ahlak felsefesi olarak nitelendirilebilecek etik de ortaya çıkmıştır. İnsan var olduğu sürece, hatta insan bilinci makinelerde varlığı sürdürecektir olsa bilse ahlaki sorunlar, düşünceler etik çerçevesinde analiz edilecek ve tartışılacaktır.

Ahlak, London’ın ifadesiyle bir sosyal fon ise günümüzde bu sosyal fonun önemli sayılabilecek kaynaklarından birini de iş dünyası oluşturmaktadır. Maalesef iş dünyasında son yıllarda etik çerçevesinde tartışmalara da yol açan muhasebe ve denetimle ilişkili birtakım şirket skandalları yaşanmıştır.

Buhar makinesinin icadıyla başlayan ilk sanayi devriminden günümüze dijital devrimle evrimini sürdüren iş dünyasında bu skandallardan sonra, etik konusu daha fazla önem kazanmaya başlamıştır. Birçok akademik makalede, araştırmada etik konusu daha fazla işlenmiştir. Şirket skandallarındaki muhasebe hileleri sadece işletme yatırımcılarına, hissedarlarına zarar vermeyip, denetime olan güveni azaltarak işletmeye yatırım yapmayı düşünen potansiyel yatırımcılarda güveni erozyona uğratarak genel olarak piyasa ekonomisi çerçevesinde iş dünyasını zedelemiştir. Bu nedenledir ki, sadece yasaların, standartların oluşturulmasının yeterli olmadığı görülmüş; bu yasaları, standartları uygulayanların sergileyecekleri davranışlarda, alacakları kararda ahlakiliğin önemi daha fazla anlaşılmaya

başlanmıştır. Bu çerçevede muhasebe ve denetim mesleğinde etik ilkelere daha fazla vurgu yapılmıştır.

Hileli finansal raporlamayı gerçekleştirme yöntemlerinden birisi de yaratıcı muhasebe uygulamalarından faydalanmaktır. Esasen finansal tabloları gerçek ve doğru sunumdan uzaklaştıran yaratıcı muhasebe uygulamaları, şirketin paydaşlarının yanlış kararlar vermesine neden olabilmektedir. Paydaşların yanlış kararlar vererek zarara uğramamaları için finansal tabloları denetleyerek hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etme sorumluluğu bulunan bağımsız denetçilerden, yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilmeleri beklenmektedir.

Bu çalışmanın amacını bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliklerinin, etiksel duyarlılıklarının ve etik durumlarının etkisini araştırmak oluşturmaktadır. Çalışmanın amacına bağlı olarak araştırmanın problem cümlesi, “Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliklerinin, etiksel duyarlılıklarının ve etik durumlarının anlamlı bir etkisi var mıdır?” şeklinde ifade edilmiştir. Araştırma, KGK’dan yetki almış bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçileri kapsamaktadır. Bu çerçevede 340 bağımsız denetçiye anket uygulanarak veriler toplanmıştır. Vergi uygulamaları ve korunma muhasebesi (türev finansal araçlarla) ile ilgili yaratıcı muhasebe uygulamaları araştırmaya dâhil edilmemiştir.

Toplanan verileri yol analizi ile analiz etmek için yol analizi ile ilgili varsayımlar incelenmiş olup, varsayımların sağlandığı görülmüştür. Yol analizi neticesinde mesleki şüpheciliğin bazı alt boyutlarının yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliği anlamlı şekilde etkilediği görülmüştür. Rölativizmin anlamlı bir etkisine rastlanmazken, idealizmin ise yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik üzerine anlamlı etkisi olduğu görülmüştür. Yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik üzerine etiksel duyarlılığın da anlamlı bir etkiye sahip olduğu bulunmuştur.

Bu çalışma Akdeniz Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimince Desteklenmiştir. Proje Numarası: SDK-2018-2903 (This work was supported by Research Fund of Akdeniz University. Project Number: SDK-2018-2903)

BİRİNCİ BÖLÜM

ETİĞİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Bu bölümde etiğin tanımı, etikle ilişkili kavramlar, etik teorileri, etiksel karar verme modelleri, etiksel yönelim ve etiksel karar vermeye etki eden bireysel faktörler konuları ele alınmıştır.

1.1. Etiğin Tanımı

Yüzyıllar boyu filozoflar insan davranışlarını açıklamaya çalışırken etikle ilgili farklı yaklaşımlar geliştirmişlerdir (Paliwal, 2006: 3). Etik kelimesi köken olarak adete, töreye uygun davranış, tutum ve tavır anlamına gelen Yunanca ‘Ethikos’ kelimesi ile Latince ahlak felsefesi veya doğrunun-yanlışın bilimi anlamına gelen ‘Ethice’ kelimesinden türemiştir (Townsend, 2011: 142).

Etik denilince ahlaki fikirlerin ve eylemlerin incelenmesine dayanan temel bir yapı anlaşılmaktadır (Garcia de Alba, 2010: 19). Etik; kısaca ve basitçe genellikle ahlak bilimi olarak tanımlanmaktadır (Jong, 2010: 205). Etik, ahlak bağlamında neyin doğru ve yanlış olarak düşünüldüğünü analiz etmeye ve sonuç olarak bireyler ile grupların eylemlerine yol göstermek için doğru davranışın ilkelerini belirlemeye çalışır (Guerra, 2006: 1025-1026). Filozoflar ve bilim adamları etik kelimesini, neyin doğru veya yanlış olduğuna; bazı durumlarda ise neyin doğru veya yanlış olarak düşünülmesi gerektiğine dair sistematik ve disiplinli bir inceleme ya da sorgulama yapmak için kullanmışlardır (Larimer, 2004: 18). Bu bağlamda etik; ahlaklılığın, ahlaki problemlerin ve kararların analiz edilmesiyle ilgilidir (Guerra, 2006: 1025). Etik, insanlara eylemleriyle ilgili seçimler yapmasını sağlayan ve bu seçimlerin arkasından bulunan değerleri açıklayan sağlam ilkeler sunar (Merritt Insurance Training, 2006: 11). Etik çalışması; değer analizine, iyi veya doğru gibi kavramların anlamına ve seçim, özgürlük, yükümlülük, sorumluluk gibi merkezi kavramların yapısına odaklanır (Spencer vd., 2000: 17).

1.2. Etikle İlişkili Kavramlar

Ahlak, değer, yasa ve din kavramları etikle ilişkili kavramlardır (Paliwal, 2006: 5-7). Sırasıyla bu kavramlar ele alınıp işlenmiştir.

1.2.1. Ahlak

Ahlak kelimesi köken olarak karakter, gelenek, örf, alışkanlık ve huy anlamına gelen Latince ‘Mores’ kelimesine dayanmaktadır (Rhode, 2006: 4). Arapça ise ahlak kelimesi huy anlamına gelen ‘Hulk’ kelimesinden türemiştir (Türk, 2004: 1).

Ahlak ve etik kavramları birbiri ile ilişkili olup bazen eşanlamli oldukları düşünülerek birbirlerinin yerine kullanılabilmektedir. Ancak ahlak ile etik arasında bazı ince farklar bulunmaktadır. Ahlak daha çok; tecrübelerine ve bilgeliklerine dayanarak deneyimli ve bilge insanlar tarafından açık bir şekilde ifade edilmiş olan sosyal kurallardır (Naagarazan, 2006: 2). Bu bağlamda ahlaki düşünce; kabul edilmiş davranış kuralları olan insan topluluğunun sosyal geleneklerine ve örflerine dayanmaktadır (Wasserman vd., 2000: 25). Fiili davranış kuralları koymak etiğin değil, ahlakın işidir (Garcia de Alba, 2010: 19). Etik; insan eylemlerini gerekçelendirmeye ve anlamlandırmaya çalışan problemlere ilişkin yanıtlar sağlar (Garcia de Alba, 2010: 19). Bu bağlamda etik ilkeleri doğru ve yanlış hakkında fikirler, görüşler sunar (Paliwal, 2006: 6). Ahlakın ilgi alanına gelenekler girdiğinden ve her insan grubu da farklı geleneklere sahip olduğundan ahlak her toplum, grup, kurum için görecelidir (Garcia de Alba, 2010: 19). Bu nedenle de ahlak kuralları zamana, bölgeye, hakim güçlere, teknolojideki ve bilimdeki gelişmelere bağlı olarak değişime uğramaktadır (Naagarazan, 2006: 2).

Ahlak kavramı; dinsel değerlerle ve cinsel ahlak ile daha fazla yan yana yer almaktadır (Wasserman vd., 2000: 25). Etik; genellikle neyin doğru veya yanlış davranış olduğu ile ilgili sistematik bir genel bilim olarak görülürken, ahlak; davranış kalıpları veya eyleme ilişkin kurallar olarak görülmektedir (Fennell, 2006: 55). Ahlak ile etik arasındaki ilişki; etiğin ahlaki uygulama için gerekli olması şeklinde belirtilebilir (Jong, 2010: 206).

1.2.2. Değerler

Değerler, neyin önemli olduğu hakkındaki göreceli, sağlam ve samimi inançlar olarak tanımlanabilir (Rossouw ve Van Vuuren, 2010: 21). Değerler; çeşitli eylemlerin ve olayların önemi hakkında insanların sahip oldukları en temel dürtüleri, yerleşmiş fikirleri ve inançları olarak ifade edilebilir (Merriitt Insurance Training, 2006: 11). Örneğin çoğu insana göre dürüstlük, adalet ve başkalarına saygı önemli değerlerdir (Treviño ve Nelson, 2011: 29).

Bir kişinin çevresi ile ilgili gözlemleri, değerleri aracılığıyla süzgeçten geçirilir ve bir eylemi yapıp yapmamasıyla ilgili seçimi üzerinde düşünüp taşınırken değerlerini bir tartı olarak kullanır (Naagarazan, 2006: 3). Tüm değerler aynı ağırlığa ve önceliğe sahip değildir

(Naagarazan, 2006: 3). Örneğin bazı insanlar; hırsın diğer değerlerden daha fazla önemli olduğuna inanabilirler (Treviño ve Nelson, 2011: 29).

İnsanlardaki etik davranışların, büyükleri tarafından öğretilmiş ya da başka bir şekilde yaşamlarının erken dönemlerinde oluşmuş temel inançlar ve değerler tarafından şekillendiği; bununla birlikte bu temel inançların ve değerlerin insanlar yaşlandıkça değişebileceği ve bu değişiminde insanların sergilediği etik davranışları etkileyebileceği söylenebilir (Merritt Insurance Training, 2006: 7). Etik, insanların sahip olduğu değerleri nasıl eyleme dönüştürdükleri ile ilgilidir; yani bir anlamda etik, değerlerin pratik uygulanmasıdır (Merritt Insurance Training, 2006: 10-11). Etik ile değerler arasındaki ilişki bu bağlamda düşünülebilir.

Cresswell ve Clark (2014) verdikleri örnekte etik, ahlak ve değerler arasındaki ilişkiyi açıklarken; merhamet, dürüstlük, sorumluluk, saygı, adalet gibi insanların önemli buldukları kökleşmiş esaslara değerler denilebileceğini; sahip olunan benzer veya özdeş bu değerlere bir grup insan tarafından atfedilen inanç sisteminden geliştirilen kuralların da davranış veya ahlak kuralları olarak ifade edilebileceği; bu kuralların uygulanmasının da etik olarak adlandırabileceğini belirtmişlerdir.

1.2.3. Yasalar

Yasalar, devlet veya ulusal-uluslararası politik güçler tarafından resmi olarak onaylanmış yahut kabul edilmiş normlar, kurallardır (Naagarazan, 2006: 2). Yasalar, kamu düzeni için hükümetler tarafından kanunlaştırılmış asgari düzeydeki düzenlemeler olarak görülmektedir (Gulshan vd., 2008: 620). Yasalar; bazı eylemleri yasaklar ve toplumun kabul edeceği minimum standartları belirler (Merritt Insurance Training, 2006: 12). Yasalara karşı gelmek, suç olarak adlandırılır ve özel ceza gerektirir (Naagarazan, 2006: 2).

Etik ve yasalar arasındaki ilişki incelendiğinde; hem etiğin hem de yasaların insan etkileşiminde ve toplumda neyin doğru olduğunu belirlemeye yönelik bir çaba içinde olduğu görülmektedir (Rossouw ve Van Vuuren, 2010: 21). Yasalar, bu çabayı kamusal, politik süreçlerle ve devletin gücünü kullanarak gerçekleştirmeye çalışırken; etik, yasaların bu dışsal baskısına karşı, doğru olanı yapma sorumluluk duygusuyla içten gelen kişisel değerlerden hareket etmektedir (Rossouw ve Van Vuuren, 2010: 21). Etik genellikle yapılması gerekenler üzerine odaklanırken; yasalar yapılmaması gerekenler üzerine odaklanmaktadır (Gulshan vd., 2008: 620).

Birçok insan, yasalara uyan bir davranışın aynı zamanda bir etik davranış olduğuna inanmaktadır (Treviño ve Nelson, 2011: 20). Yasalara karşı gelmek kesinlikle etik olmamakla

birlikte; etik davranmak sadece yasalara uymaktan daha fazlasını gerektirir (Merritt Insurance Training, 2006: 14). Çünkü birçok davranış standardı yasalarda yazılmamıştır (Treviño ve Nelson, 2011: 20). Örneğin; sabit gelire sahip, mirasçısı olmayan yaşlı insanlara bir milyon dolar değerinde yaşam sigortası satmak yasal olabilir ama genellikle bu eylem etik olarak kabul edilmez (Merritt Insurance Training, 2006: 14). Yine şirketlerin çevreye zarar vermesini engelleyen bir yasanın olmadığı, gelişmekte olan bir ülkede faaliyet gösteren bir şirketin; nehirlere zehir atık atması bu ülke kanunlarına göre yasal olabilir ama etik değildir (Rossouw ve Van Vuuren, 2010: 21). Etik ve yasa kavramları örtüşmekle birlikte bu örtüşme tam tamına değildir (Treviño ve Nelson, 2011: 21).

1.2.4. Dinler

Dinler, inananlar için kendilerini bilmelerine yardımcı olan, kendilerine yaşamlarında kılavuzluk eden duygusal ve düşünsel uyumluluğa sahip bir dünya görüşü sağladığı için; dini inançların etik için güçlü bir temel oluşturabileceği söylenebilir (Rowson, 2006: 23). Etik, dinlerden fikirler alır ve deneyimleri aracılığıyla bunları davranış kuralı olarak onaylar (Paliwal, 2006: 6). Etik dinlerden farklı olarak ilkelerinin doğruluğu için Tanrı gibi bir yüce güçten daha çok mantığı dikkate alır (Guerra, 2006: 1026).

Dinler, etkiledikleri çeşitli coğrafi bölgeler boyunca ahlaki görüşlerin ve ahlaki değerlerin şekillenmesinde önemli roller oynamıştır (Naagarazan, 2006: 42). Yine de ahlaki kurallar dinlerle birlikte gelişebileceği gibi, dini kurallar dışında yaratılıştan gelen, yani insanın tabiatında var olan değerlerle birlikte gelişim gösterebilir (Kutlu, 2011: 36). Bununla birlikte dinler; ahlaki sorumluluğu destekler, yüksek ahlaki standartlar belirler, başkaları için ahlaki kaygı duyma üzerine vurgu yapar (Naagarazan, 2006: 42).

1.3. Etiğin Çalışma Alanları

Etik genel olarak *meta-etik*, *normatif etik* ve *deskriptif etik* olmak üzere üç genel alana ayrılır (Guerra, 2006: 1026). Baofu (2011: 7) ve Akhtar (2013: 35) gibi bazı yazarlar *uygulamalı etiği* de etik içinde ayrı çalışma alanı görmektedirler. Cresswell ve Clark'a (2014) ve Sharma ve Bhal (2004: 29) gibi yazarlara göre ise uygulamalı etik, normatif etiğin bir alt dalıdır. Bu çalışmada da uygulamalı etik, normatif etiğin bir alt dalı olarak ele alınacaktır.

Deskriptif etik, bir bireyin veya örgütün gerçekleştirdiği belirli etik eylemlere ilişkin olgular sunar (Stanwick ve Stanwick, 2014: 6). Deskriptif etik, insanların nasıl davrandıklarını veya insanların ne türden ahlaki standartları benimsediklerine dair iddialarını tanımlar (Sharma ve Bhal, 2004: 29). Bu bağlamda deskriptif etik insanların mevcut davranışlarını ve inançlarını kategorize etmeye çalışır (Cardwell, 2015: 9). Deskriptif etikte;

örneğin bazı toplumlar için kabul edilebilir olan bazı ülkelerde ise yasa dışı kabul edilen çoklu evlilik gibi belirli toplumlara ait inançlar ve değerler ele alınır (Passmore ve Mortimer, 2011: 207). Deskriptif etik tanımlamalarını yaparken herhangi bir değer yargısında bulunmaz, etik anlamında yapılması gerekenler ile ilgili bir tavsiyede bulunmaz; yani sadece olanı gösterir (Cardwell, 2015: 9). Deskriptif etikte; etik sistemler karşılaştırılır, geçmişteki ve günümüzdeki etik mukayese edilir, bir toplumun etiği diğer bir toplumla karşılaştırılır ve insanların benimsedikleri iddiasında bulundukları etik anlayış ile eylemlerini belirleyen mevcut davranış kuralları karşılaştırılır (Sharma ve Bhal, 2004: 29-30). Deskriptif etikte genel olarak; insanların ahlaki norm olarak ne iddia ettiklerine ve ahlaki bir problemle karşılaştıklarından fiili olarak nasıl davrandıklarına ilişkin sorulara yanıt aranmaya çalışır (Sharma ve Bhal, 2004: 30).

Meta-etik, etik ilkelerin anlamını ve kaynağını incelemeye çalışır (Guerra, 2006: 1026). Meta-etik bir yandan etik kavramlarını analiz etmeye çalışırken bir yandan da etikle ilgili sorulara verilen yanıtlara ulaşılırken kullanılan mantıksal düşünmenin özelliklerini araştırır (Welch, 2014: 7). Meta-etik; iyi-kötü, doğru-yanlış gibi ahlak dilinin anlamını anlamaya çalışır (Schlabach ve Peer, 2008: 104). Bu bağlamda meta-etik bir şeyin doğru veya yanlış olduğu söylendiğinde bunun gerçekten ne anlama geldiğinin arkasındaki dili ve dilsel simgelemeyi ele alır ve inceler (Passmore ve Mortimer, 2011: 207). Bunun dışında meta etikte; insanların ahlaki yargılarda bulunurken akıllarından neler geçtiği, hangi güdülerle veya nedenlerle ahlaki yargılarda bulunduğu ve ahlaki özelliklerin gerçek olup olmadığı, yani insanlardan bağımsız olarak ahlaki gerçeklerin olup olmayacağı incelenir (Fisher, 2011: 3).

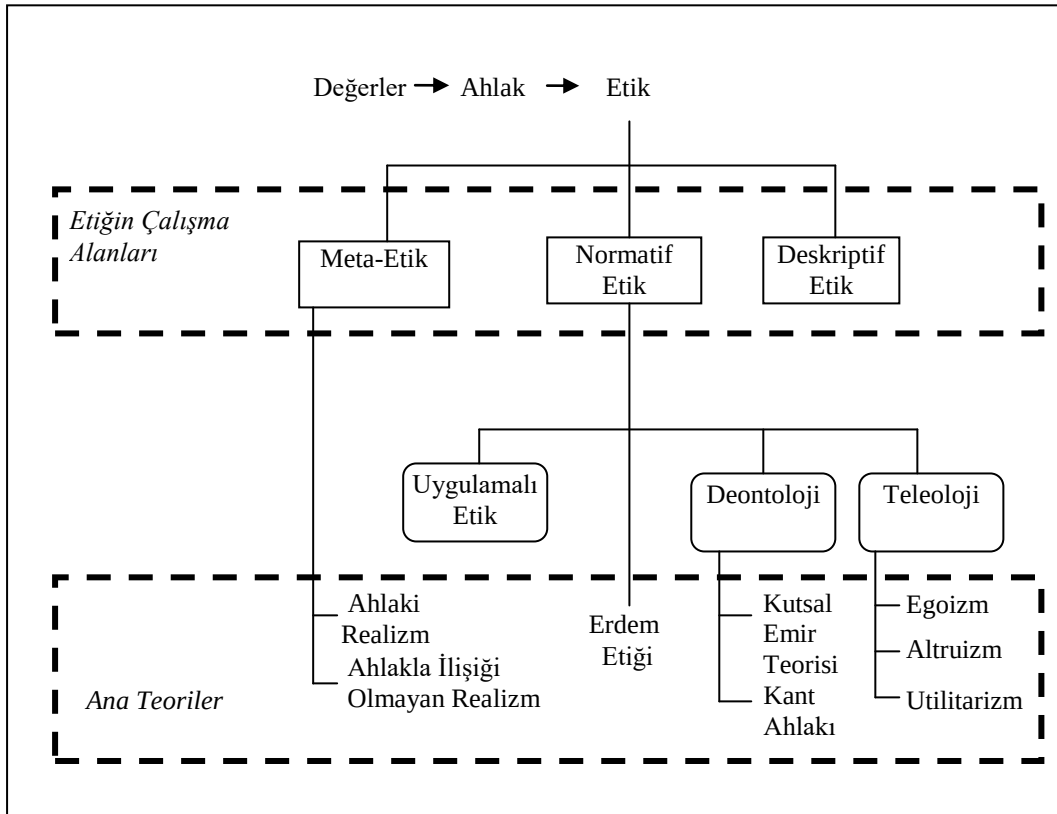
Normatif etik, ahlaki olarak neyin doğru neyin yanlış, neyin iyi neyin kötü olduğu, insanların yükümlülükleri ile haklarının neler olduğu, insanların nasıl yaşaması gerektiği gibi sorulara yanıt verecek ilkeleri belirlemeye çalışır (Kuusela, 2011: 73). Bu anlamda; doğru ve yanlış davranışı düzenleyen ahlak standartlarına ulaşmayı çabalar (Sharma ve Bhal, 2004: 29). Normatif etik, belirlediği ilkeler çerçevesinde insanların nasıl davranması gerektiği konusunda değerlendirmelerde bulunur (Schlabach ve Peer, 2008: 104). Böylece geçmişten geleceğe doğru etik davranışın değerlendirilmesine etkide bulunur (Stanwick ve Stanwick, 2014: 6). Normatif etik, yapılması gerekenler ile yapılmaması gerekenler üzerine odaklanır, somut olayları inceler ve hangi eylemlerin ahlaki olarak kabul edilip edilmeyeceğini keşfetmeye çalışır (Cardwell, 2015: 9). Ahlak felsefesinin birçok alanı normatif etiği kapsamakta olup; filozoflar ahlak standartlarının, ahlak ilkelerinin, ahlak kurallarının, ahlak davranışının yapısı ve esasları üzerine düşünmüşlerdir (Sharma ve Bhal, 2004: 29).

Uygulamalı etik terimi, 1970'lerde özellikle toplumda ve meslek etiği, tıp etiği, iş etiği gibi konularda ortaya çıkan ahlak problemlerinin üzerine eğilmek için filozoflar ve akademisyenler tarafından için kullanılmaya başlanmış bir terimdir (Beauchamp, 2003: 1). Uygulamalı etik, normatif etik teorilerinin pratik problemlere uygulanmasını ele alan bir etik dalıdır (Duignan, 2011: 134). Ahlakla ilgili felsefi teorilerin dile getirilmesi normatif etiğin görevi iken; uygulamalı etik, pratiğe ilişkin belirli ahlak konuları için bu teorilerin çıkarımlarını ayrıntılı bir biçimde ele almaktadır (Kuusela, 2011: 3). Bu bağlamda uygulamalı etik; etik teorilerini tıp etiği, çevre etiği, meslek etiği, iş etiği gibi gerçek yaşam durumlarına uygulamaya çalışmaktadır (Townsend, 2011: 142). Uygulamalı etiğin bir alt dalı olan iş etiği, etik ile işin birbiri ile nasıl bağlantılı olduğunu ele alan ve ticarete etik karar vermenin analizi ile ilgilenen bir çalışma alanıdır (Werhane ve Freeman, 2003: 537). İş etiği, genel etik kurallarının iş davranışına uygulanmasıdır (Paliwal, 2006, s. 7). İş etiğinde, örneğin bir mağaza müdürünün müşterisine verdiği sözü tutmayarak zor bulunan bir malı başka bir müşteriye satması gibi iş bağlamında iyi-kötü, doğru-yanlış olan insan davranışlarını neyin oluşturduğu incelenir (Shaw, 2015: 4). İş etiği, işle ilgili tarafların menfaatlerini gözetleyecek işe ilişkin davranış standartlarının tanımlanması ve uygulanmasıdır (Rossouw ve Van Vuuren, 2010: 20). Bu bağlamda iş etiğinin ilgi alanına, örgütteki iç paydaşların davranışları, örgütün davranışının nasıl algılandığı, finansal işlemler, insan kaynakları uygulamaları, kurumsal sosyal sorumluluk, örgütün ürünlerini nasıl sattığı, pazarladığı, fikri mülkiyetin sahipliği ve uluslararası ticaret gibi konular girmektedir (Cresswell ve Clark, 2014). Uygulamalı etiğin bir diğer alt dalı olan meslek etiği dar anlamıyla, belirli bir meslekte doğru olduğu düşünülen ve meslek için kabul edilebilir olan davranış kuralları ve biçimleri olarak tanımlanabilir (Ojienda ve Juma, 2011: 11). Meslek etiği daha geniş anlamıyla; tıp, hukuk, mühendislik, muhasebe gibi belirli bir meslek grubu üyeleri tarafından geliştirilmiş, yazılı hale getirilmiş, meslek grubu üyeleri arasında dağıtılmış ve meslek grubu üyelerinden uymaları beklenen, uyulmadığı takdirde uyarı, kınama, meslekten men edilmeye kadar giden disiplin cezalarına neden olan asgari düzeydeki etik davranış standartları olarak ifade edilebilir (Larimer, 2004: 21).

Fisher (2011: 1-2), etiğin çalışma alanlarını futbol oyunu ile bir benzetme kurarak açıklamaya çalıştığı örneğinde; futbol oyununu etik olarak düşünmüş, hakemi normatif etik alanında, futbolcuları uygulamalı etik alanında, futbol yorumcularını ise meta-etik alanında çalışan ahlak filozoflarına benzetmiştir. Bu örnekte futbol oyununun istatistiklerini ve skorunu kaydedenler ise deskriptif etik alanında çalışan ahlak filozofları olarak düşünülebilir.

1.4. Etik Teorileri

Literatürde pek çok etik teorisi sayılmakla birlikte, etik teorilerin kesin ve genel bir tasnifine pek rastlanmamaktadır. Cresswell ve Clark (2014) yaptıkları çalışmada şekil 1.1’de görüldüğü gibi etiğe ilişkin genel bir çerçeve çizmişlerdir. Bu çalışmada etik teorileri Cresswell ve Clark’ın çizdiği çerçeve temel alınarak anlatılmakla birlikte, bu çerçeve içinde yer almayan *sezgicilik*, *hedonizm*, *haklar etiği* gibi etik teorileri de ele alınmaya çalışılmıştır.



Şekil 1.1 Etiğe İlişkin Çerçeve

Kaynak: Cresswell ve Clark, 2014

1.4.1. Teleolojik Yaklaşım Göre Etik Teoriler

Teleoloji kelimesi, Yunanca sonuç veya amaç anlamına gelen ‘Telos’ sözcüğünden türemiştir (Mainelli ve Harris, 2011: 53). Teleolojik yaklaşım, bir eylemin ahlaki doğruluğunun yalnızca o eylemin sonuçları tarafından belirlendiğini ileri sürer (Mendonca ve Kanungo, 2007: 14). Neyin doğru veya yanlış olduğuna karar verilmeye çalışılırken teleolojik yaklaşım dikkatini, kararın veya eylemin sonuçlarına odaklar (Treviño ve Nelson, 2011: 40). Teleolojik yaklaşımda etik davranış, insan eylemlerine ait sonuçların iyiliğine veya kötülüğüne işaret eder (Miles, 2012: 106). Bu anlamda, teleolojik yaklaşıma göre bir eylemin sonucu iyi ise eylem doğrudur; sonucu kötü ise eylem yanlıştır (Mendonca ve Kanungo, 2007: 14).

Utilitarizm (faydacılık, yararcılık), belki de teleolojik yaklaşıma ait en fazla bilinen teorilerden biridir (Treviño ve Nelson, 2011: 40). Utilitarizmin en büyük savunucuları, Jeremy Bentham ve John Stuart Mill olmuştur (Mendonca ve Kanungo, 2007: 15). Fayda, Jeremy Bentham tarafından hazzı maksimize eden, acıyı minimize eden eylemler olarak tanımlanmışken; John Stuart Mill tarafından mutluluğu maksimize eden, cefayı minimize eden eylemler olarak ifade edilmiştir (Baura, 2006: 9). Utilitarizmin temel ilkesine göre bir etik ikilemle karşılaşıldığında en büyük sayıda insana en üstün kolektif faydayı sağlayan yol seçilmeli, yani en büyük sayıda insan için en büyük (ölçüde) iyi aranmalıdır (Larimer, 2004: 80). Bu anlamda etik karar, topluma sağlanan faydayı maksimize etmeli, zararı ise minimize etmelidir (Treviño ve Nelson, 2011: 40). Sonuç eğilimli olan utilitarizmde eylemlerin sonuçları, bu eylemlerin diğer insanları nasıl etkilediğine bağlı olarak değerlendirilir ve diğer insanların mutluluğuna odaklanılır (Larimer, 2004: 81). Örneğin bir muhasebeci, şirketin parasını şirket hesabına koymadan önce kendi hesabına yatırarak faiz kazancı elde ediyorsa; bu eylem belki muhasebeciye çıkar ya da fayda sağlıyordur ama kesinlikle daha fazla sayıda insan için, yani şirkette geri kalan insanlar için fayda sağlamıyordur aksine zarar veriyordur ve bu yüzden de bu eylem etik değildir (Duska vd., 2011: 57). Utilitarizmde, fayda-maliyet yaklaşımı çerçevesinde bir eylem değerlendirilirken o eylemden etkilenen herkes için o eylemin faydaları ve zararları hesaplanır ve bu durumda eğer eylem; insanların çoğuna mutsuzluktan daha fazla mutluluk sağlıyorsa, o eylem doğrudur ya da insanların çoğunda daha fazla mutsuzluğa neden oluyorsa, o eylem yanlıştır (Duska vd., 2011: 58).

Utilitarizm, eylem utilitarizmi ve kural utilitarizmi olmak üzere ikiye ayrılır (Fennell, 2006: 69). Eylem utilitarizminde kurallardan ziyade bireylerin eylemlerine odaklanılır (Fleddermann, 2012: 40). Belirli bir durumda kurallar yerine en fazla faydanın elde edilebileceği eylemin kendisi tercih edilir (Weiss, 2014: 59). Örneğin, ıssız bir adada biri cerrah diğeri vasıfsız işçi olan iki kişiden yalnız birinin hayatını kurtarılabileceği bir durumda, eylem utilitarizmini benimseyen bir kişi cerrahın hayatını kurtaracaktır çünkü ona göre cerrah gelecekte vasıfsız işçiye göre başka kişilerin hayatını kurtarıp daha fazla mutluluk sağlama yeteneğine sahiptir (Fennell, 2006: 69). Kural utilitarizmi, elde edilecek en fazla faydayı belirlemede genel ilkelerin ve kuralların ölçüt olarak kullanılabileceğini ileri sürer (Weiss, 2014: 59). Bu nedenle kural utilitarizmine göre, en fazla sayıda insan için en fazla faydayı sağlayacak kurallara uyulması gerekmektedir (Fennell, 2006: 70). Örneğin ‘Hırsızlık kabul edilemez’, kural utilitarizmini benimseyenlerin en fazla faydayı elde etmek için takip edecekleri bir kural olabilir ama bu kural, kural utilitarizmini benimseyenlerin her durumda takip edecekleri mutlak bir kural değildir (Weiss, 2014: 59). Eğer bu kural yerine daha fazla

fayda sağlayacak başka bir kural olursa, kural utilitarizmini benimseyenler o başka kuralı seçeceklerdir (Weiss, 2014: 59). Yalan söyleme, eylem utilitarizmini benimseyenlerce bazı durumlarda en fazla faydayı sağlayabilirken, örneğin uygunsuz bir hediye karşısında karşıdaki kişinin hislerini incitmemek için, kural utilitarizmini benimseyenler insanların birbirleri ilişkilerinde dürüst olması gerektiğini ileri sürecekler ve genel bir kural olarak gerçeği söylemeyi uygun bulacaklardır (Akhtar, 2013: 41).

Teleolojik yaklaşım içindeki bir diğer etik teori olan *egoizm*, Adam Smith tarafından toplumdaki her bireyin kendi çıkarını gözetmesi durumunda malların, hizmetlerin ve servetin etkin ve adil bir dağılımının gerçekleşebileceğini belirterek ön plana çıkarılmıştır (Larimer, 2004: 79-80). Egoizme göre her birey kendi çıkarını, kendi üstün yararını sağlamalıdır (Tännsjö, 2002: 41). Etik bir ikilemle karşılaşıldığında kişinin kendi çıkarına olan eylemi yapması ya da tercih etmesi egoizme göre doğru davranış olacaktır ve bu nedenle de egoizm, kişiyi kendisi için en fazla faydayı aramaya zorlamaktadır (Larimer, 2004: 79). İnsanların birbirleri ile çatışan amaçları olduğunda, egoizme göre her birey kendi amacını düşünmelidir (Tännsjö, 2002: 41). Egoizmi etik ilke olarak benimseyen birisi; diğer insanların yaşadıkları sonuçları, diğer insanlara karşı borçlu olduğu görev ve sorumlulukları, diğer insanların kendi kararı karşısında nasıl hissettiklerini dikkate almadan sürekli olarak kendine, kendi çıkarına odaklanır (Larimer, 2004: 79).

Egoizmin bir türü olan *hedonizm (hazcılık)*, eyleme katılımda değerli, faydalı bulunduğu bir amaç olarak hazzı dikkate alır (Fennell, 2006: 71). Doğası gereği egoist bir nitelik taşır ve haz ile acıyı insan yaşamındaki tek iyi ve kötü olarak görür (Fennell, 2006: 71).

Egoizmin zıttı olan *altruizm (fedakarlık)*, başkalarının mutluluğu için duyulan saf endişe ya da kaygı olarak nitelendirilebilir (MacKinnon ve Fiala, 2014: 42). Altruizmde kendi çıkarını düşünmeden, hatta kişisel fedakârlık yaparak ya da kendi çıkarına zarar vererek, başkalarına yardım etme kaygısı ön plandadır (Mendonca ve Kanungo, 2007: 25). Örneğin silah arkadaşları ile devriyede olan bir askerin, üzerlerine atılan el bombasının silah arkadaşlarına zarar vermemesi için el bombasını havada yakalayarak ölmesi altruizme uygun bir davranıştır (Cresswell ve Clark, 2014). Egoizmin ve altruizmin her ikisi de aşırı uçta yer alan etik teoriler olup, bu iki teorinin aşırı uçta olma sorununu utilitarizm çözmeye çalışmıştır (Guerra, 2006: 1027).

1.4.2. Deontolojik Yaklaşım Göre Etik Teoriler

Deontoloji kelimesi, Yunanca görev veya yükümlülük anlamına gelen ‘Deon’ kelimesinden türemiştir (Mainelli ve Harris, 2011: 53). Deontolojik yaklaşım sonuçlarla

ilgilenmeyip bunun yerine bireyin görevleri ve yükümlülükleri üzerine odaklanır (Mendonca ve Kanungo, 2007: 15). Deontolojik yaklaşımın temel ilkesi; etik ikilemlerin ancak kültürler, toplumlar, filozoflar, meslek odaları, organizasyonlar, iş dünyası gibi tanınan bir otorite tarafından saptanmış görevlere ve yükümlülüklerle uyularak çözüleceğidir (Larimer, 2004: 83). Bu nedenle deontolojik yaklaşıma göre eylemler, görevlerin tanınmasından kaynaklanıyorsa ve bu görevleri yerine getirme niyeti varsa gerçek ahlaki değere sahip olur (Mendonca ve Kanungo, 2007: 15). Deontolojik yaklaşım sonuç esaslı nedenlere karşı çıkar ve ahlaki olarak doğru olan bir eylemin kötü sonuçlara, ahlaki olarak yanlış olan bir eylemin de iyi sonuçlara sahip olabileceğini ileri sürer (Miles, 2012: 107). Örneğin şirketin iş hayatına son verme ve çalışanları işsiz bırakma riskini doğurmasına rağmen, deontolojik yaklaşımı benimseyen bir denetçi şirketin çektiği finansal sıkıntılar, zorluklar hakkında gerçeği söylemede ısrar edecektir (Treviño ve Nelson, 2011: 43). Deontolojik yaklaşımı benimseyenlerin çoğu mutlakıyetçi olmakla, yani ahlaki görevlerin her durumda yerine getirilmesi gerektiğine inanmakla birlikte, bir kısmı da ahlaki yükümlülüklerin duruma bağlı olduğuna inanmaktadır (Miles, 2012: 106-107). Deontolojik yaklaşımın en önemli savunucularından biri Immanuel Kant'tır (Mendonca ve Kanungo, 2007: 15).

Kant'ın felsefesi, insanların karışık zihinsel görevleri yapabilecek yetenekte rasyonel varlıklar olduğu düşüncesinde temellenmiştir (Fennell, 2006: 78). Kant'ın düşüncesine göre her koşulda iyi olan tek şey, iyi niyettir (Tännsjö, 2002: 57). Kant'a göre sırf arzuların, eğilimlerin gerçekleştirilmesi için eylemde bulunuluyorsa; hiç ahlaki davranılmamış olunur (Duska vd., 2011: 62). Bu nedenle Kant'ın ahlak felsefesinde; sonuçları dikkate alınmaksızın iyi niyet üzerinde temellenen ve görevden kaynaklanan eylemler, ahlaki eylem olarak nitelendirilir (Arslan, 2010: 171). Örneğin, bir çalışanın sahip olduğu görev anlayışından dolayı çalıştığı şirketten para çalan patronunu rapor etmesi fakat yapılan araştırma sonucunda patronunun para çaldığına ilişkin yeterli delil bulunamamasıyla nedeniyle patronunun şirkette çalışıp para çalmaya devam etmesi gerçeği, bu çalışanın eylemlerini etik dışı yapmaz çünkü çalışanın eylemleri ahlaki görev olarak gerçeği söylemekten kaynaklanmıştır (Guerra, 2006: 1028).

Kant emirleri, koşullu emirler diye nitelendirilen hipotetik emirler ve hiçbir koşulu, şartı dikkate almayan, kesin ve mutlak olan emirler diye adlandırılan kategorik emirler olmak üzere ikiye ayırır (Arslan, 2010: 171). Örneğin, 'Saint Petersburg'dan Kaliningrad'a giden en uygun yolu bulmak istiyorsan modern bir harita kullan' şeklindeki bir emir hipotetik emir olup, Saint Petersburg'dan Kaliningrad'a gitmek arzusunda olmayan birisi için herhangi bir normatif zorlayıcılığa sahip değildir (Tännsjö, 2002: 58). Oysa ki; kategorik emirler kişilerin

arzularına veya eğilimlerine bakmaksızın herhangi bir kişi üzerinde zorlayıcı bir güce sahiptir (Tännsjö, 2002: 58). Örneğin ‘Ölmek istemiyorsan gerçeği söyle’ biçiminde değil, ‘Sonucu ne şekilde gerçekleşirse gerçekleşsin mutlaka gerçeği söyle’ biçimindeki bir emir kategorik emirdir (Arslan, 2010: 172).

Kant’ın birinci kategorik emri evrenselleştirilebilme ilkesi olarak da nitelendirilmektedir ve bu ilkeye göre bir kişi öyle eylemde bulunmalıdır ki; eyleminin ilkesi herkes tarafından takip edilen bir evrensel kural olmalıdır (Arslan, 2010: 173)

Kutsal emir teorisi; etik bir ikilemle karşılaşıldığında kutsal kitaplarda, dini doktrinlerde ve spiritüel öğretilerde belirtildiği gibi Tanrı’nın sözünün takip edildiği bir etiksel tercih olup; Tanrı’nın isteğine boyun eğilmesi ve insani arzuların Tanrı’nın emirlerine tabi kılınması gerektiği ilkesine dayanmaktadır (Larimer, 2004: 82). Kutsal emir teorisi, belirli bir dinle veya inançla sınırlı olmayıp; bu teoriyi benimseyenler etiksel ikilemleri çözmek için Tanrı’nın sözüne göre davranırlar ve başkalarından aynısını yapmasını beklerler (Larimer, 2004: 82).

Deontolojik teorilerden bazıları görevlerden ziyade haklara odaklanmaktadır (Treviño ve Nelson, 2011: 43). Bunlardan biri olan *haklar etiği* büyük ölçüde insanların yaşama, özgürlük ve mülkiyet hakkına sahip olduğunu ifade eden John Locke tarafından açık ve kesin bir biçimde dile getirilmiştir (Fleddermann, 2012: 42). Haklar etiğine göre bir eylemin ahlaklılığı, hak sahibinin hakkı ile bu hakkı gözüleyen kişiye yüklenen görev tarafından belirlenir (Baura, 2006: 11). Bir tarafın hakkı, genellikle diğer bir tarafın göreviyle ilişkili olup; örneğin toplumların temiz hava soluma hakkı olduğuna inanılıyorsa, şirketlerin de bu hakkı koruma görevi vardır (Treviño ve Nelson, 2011: 43). Haklar kavramı klasik Yunan’daki ‘Doğal haklar’ düşüncesine kadar uzanmaktadır (Treviño ve Nelson, 2011: 43). Doğal haklar ise bir hakkın aşikârlığının kendinden menkul olmasına, tanrısal onaya, doğa yasasına ve insan doğasına dayanarak oluşmuştur (Baura, 2006: 11).

1.4.3. Sezgicilik

Sezgicilik, özellikle 18. yüzyıl, 19. yüzyıl ve 20. yüzyılın erken dönemlerinde Britanya’da baskın olmuş, insanoğluna ortak bir ahlaki duyu atfeden teorilerden biridir (Jong, 2010: 207). Sezgiciliğe göre, üzerine bilinçli düşünmeden doğrudan doğruya sezgiyle bilinen etik standartlar vardır (Miles, 2012: 107). Bu etik standartlar; iyilik, adalet, başkalarına zarar vermeme gibi görevler olabilir (Kane, 2010: 176). İnsanlar, bu etik standartları sorgulamadan ya da üzerlerine tartışmadan bilirler ve kabul ederler (Miles, 2012: 107). Bir eylemin doğruluğu veya yanlışlığı bireydeki ortak sezgiye başvurarak belirlenir (Jong, 2010: 207).

1.4.4. Erdem Etiği

Teleolojik ve deontolojik yaklaşıma ait teoriler eylemler üzerine temellenmişken, erdem etiği ahlaki karaktere vurgu yapar (Guerra, 2006: 1028). Bu nedenle erdem etiğinde; bir kişinin ne yapması gerektiği sorusu yerine bir kişinin ne olması gerektiği sorusu üzerinde durulur (Duska vd., 2011: 66).

Erdem etiği ile en yakından ilişkili olan filozof, Aristo'dur (Rossouw ve Van Vuuren, 2010: 62). Aristo'nun temel önermesine göre; insanlar iyi ahlaki karaktere sahip olurlarsa ya da iyi ahlaki karakteri öğrenmiş olurlarsa, neyin ahlaki olup olmadığı konusunda daha iyi yargıda bulunabilirler (Guerra, 2006: 1028).

Erdem kelimesi, güç ve kapasite anlamına gelen Latince 'Virtus' kelimesinden türemiştir (Duska vd., 2011: 66). Aristo'ya göre erdem; amaca ulaştıran karakter özellikleridir; ki Aristo, insanların amacının mutluluk anlamına gelen, sahip olduğu tüm insan potansiyelini ifa eden bir kişinin durumunu tanımlayan ödemonya (eudaimonia) olduğunu belirtmiştir (Rossouw ve Van Vuuren, 2010: 62-63). Erdem genellikle ahlaki ayırt edici özellik, iyilik, mükemmellik, cömertlik gibi tanımlanmaktadır (Fleddermann, 2012: 44). Aristo cesaret, ölçülülük, cömertlik, geniş görüşlülük, yüce gönüllülük, iyi huyluluk, ihtiraslı olma, sıcakkanlılık/kibarlık, dürüstlük, hazırcevaplık, alçak gönüllülük, yerinde dargınlık olmak üzere aşırılığa ve eksikliğe gitmeden sahip olunması gereken on iki ahlaki erdem tanımlamıştır (Akhtar, 2013: 36-37).

Erdem etiğine göre, ahlaklılığın temelini oluşturan erdemlerdir ve bu yüzden de ahlaki doğru veya iyi, ancak erdemlere başvurularak tanımlanır (Kuusela, 2011: 110). Erdem etiği kişisel karakterle yakından ilişkilidir (Fleddermann, 2012: 44). Bu yüzden erdem etiği, iyi karaktere sahip olanların ahlaklı davrandığını, mutlu olduğunu ve gelişim gösterdiğini ileri sürer (Weiss, 2014: 66). Erdem etiği anlayışı özellikle üyeleri için yüksek etik davranış standartları geliştirmiş mesleki bir odaya bağlı çalışan bireyler için faydalıdır (Treviño ve Nelson, 2011: 47). Örneğin muhasebeciler, bağlı oldukları meslek odası tarafından geliştirilmiş davranış kurallarına uyarak erdemli birer muhasebeci olabilirler (Treviño ve Nelson, 2011: 47).

1.5. Etiksel Karar Verme Modelleri

Jones (1991: 367) etiksel kararı hem yasal olan hem de büyük bir topluluk arasında ahlaki olarak kabul edilebilir bir karar olarak tanımlarken; etiksek olmayan kararı da, hem yasa dışı olan hem de büyük bir topluluk arasında ahlaki olarak kabul edilmeyen bir karar olarak nitelemiştir. Ancak bir karar yasalara uygun gözükürken etik olmayabilir. Bu yüzden

etiksel karar vermeye ahlaki muhakeme açısından bakıldığında; etiksel karar verme, karşılaşılan belirli bir durumla ilgili olarak neyin doğru veya yanlış olduğuna dair bir kişinin kişisel bilgisi ve deneyimi ile şekillenmiş inançları sonucu oluşan hislerine, fikirlerine dayalı sezgisel düzeyden ve etik teorisini, ahlak ilkelerini, meslek kurallarını, yasaları uygulayarak karşılaşılan belirli bir durumla ilgili yapılan yargılamalardan, değerlendirmelerden meydana gelen kritik değerlendirme düzeyinden oluşur (Chan, 2011: 7). Bu bölümde, literatürde öne çıkan etiksel karar verme modellerinden bahsedilecektir.

1.5.1. Rest'in Dört Bileşen Modeli

Ahlak psikologu olan James Rest'in dört bileşen modeli çalışması, etiksel karar verme modelinin geliştirilmesine önemli katkıda bulunmuştur (Wittmer, 2001: 485). Dört bileşen modelinin gerisindeki temel fikir; dört içsel psikolojik prosesin veya bileşenin birlikte dışarıdan gözlenebilir davranışa neden olmasıdır (Rest vd., 1999: 101). Rest'e göre bireysel etik karar verme ve etik davranış, tek bir proses yerine karmaşık ve kompleks psikolojik proseslerin ürünüdür (Kargin, 2011: 21). Bu dört proses veya bileşen kısaca şu şekilde tanımlanmaktadır (Kargin, 2011: 22; Rest vd., 1999: 101):

- *Ahlaki duyarlılık*: Bu bileşende; karşılaşılan durumla ilgili yorum yapma, çeşitli eylemlerin ilgili tarafları nasıl etkilediğine dair rol üstlenme, olaylarla ilgili neden-sonuç zinciri oluşturma ve mevcut olduğunda ahlaki probleminin farkına varma söz konusudur.

- *Ahlaki yargılama*: Bu bileşende; ahlak anlamında hangi eylemin en fazla haklı görülebilir olduğuna ilişkin yargıda bulunma ya da değerlendirme söz konusudur.

- *Ahlaki motivasyon/niyet*: Bu bileşende; ahlaki davranış biçimlerini üstlenme derecesi, ahlaki değerlere diğer değerler üstünde değer verme, ahlaki sonuçlar için kişisel sorumluluk alma, ahlaki doğru davranış biçimi lehine niyet oluşturma söz konusudur.

- *Ahlaki karakter*: Bu bileşende; geliştirilen etik niyeti gerçekleştirebilmek için cesaret, sabır ve ego güç gibi yeterli yeteneklere sahip olma, ahlaki görevde ısrar etme, ahlaki hedefe hizmet eden altıyordamları uygulama söz konusudur.

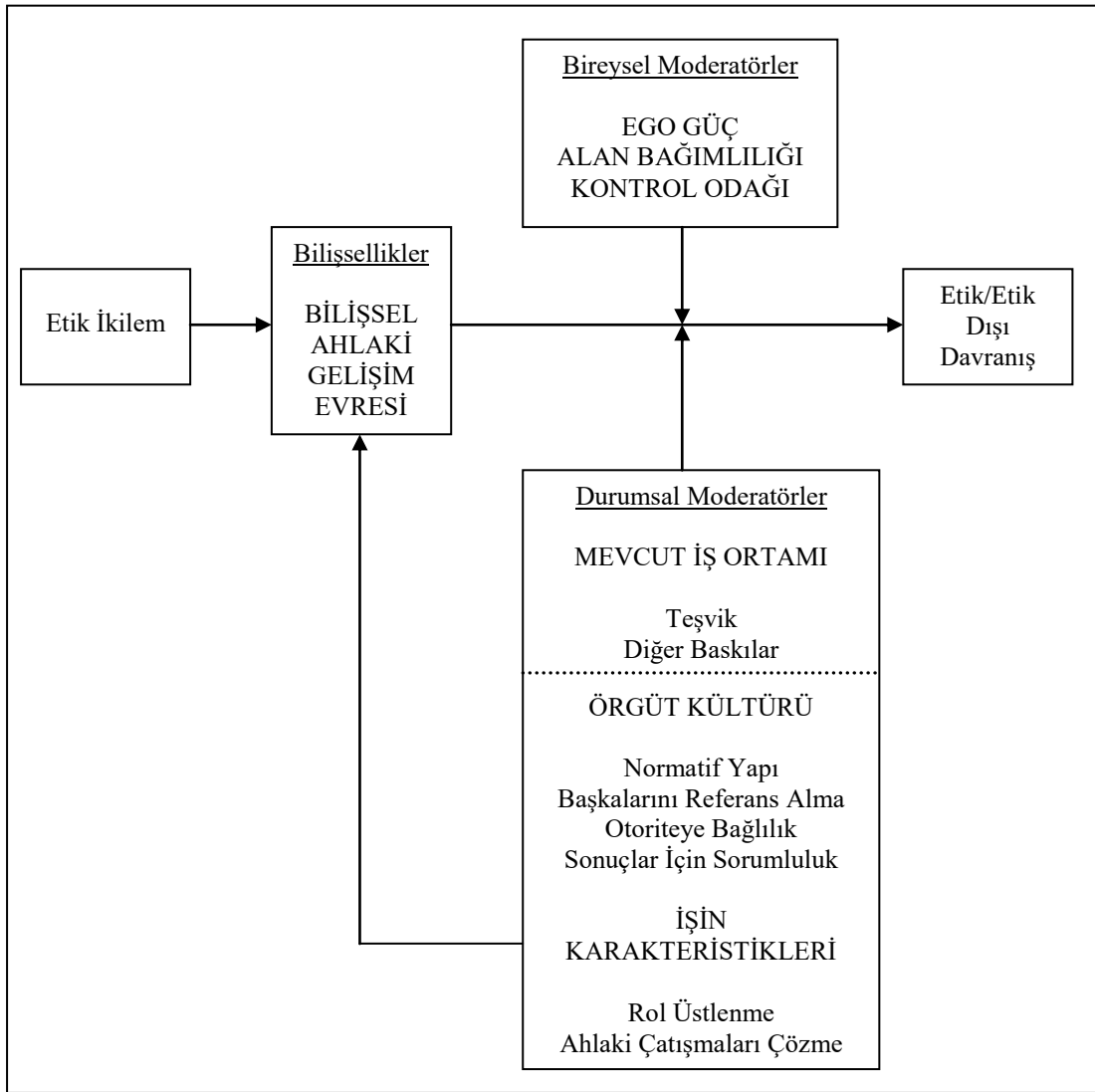
Rest; ahlaki davranışın, bileşenlerin doğrusal (linear) işlemi ile oluştuğunu ileri sürmemektedir (Grant, 2009: 413). Yani bu bileşenler mantıksal olarak bağlanmış olsalar da, sabit bir sırada dizilmemişlerdir (Lincoln ve Holmes, 2011: 57). Mantıksal olarak ahlaki duyarlılık ahlaki yargılamadan önce gelir ama bileşenler birbirini sabit bir zamansal sırada takip etmezler çünkü ileri-geri besleme şeklinde döngüler ve karmaşık etkileşimler söz konusudur (Rest vd., 1999: 101-102). Rest'in dikkat çektiği bir diğer nokta da; her bileşenin diğer bileşenlerin sonucunu etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili olduğudur (Grant, 2009:

413). Modeldeki her bileşen ayrı bir işleve sahiptir ve bir bileşendeki başarı diğer bileşenlerdeki başarıyı garanti etmemektedir (Kargin, 2011: 22). Bir bileşendeki başarısızlık etiksel karar vermede başarısızlığa yol açabilir (Lincoln ve Holmes, 2011: 57). Örneğin bir kişi güçlü ahlaki yargılama yeteneğine sahip olabilir ama bu kişide ahlaki duyarlılık eksikse ahlaki yargılama yeteneklerini kullanmaya başlamayacaktır (Lincoln ve Holmes, 2011: 57).

1.5.2. Kişi-Durum Etkileşimci Modeli

Trevino (1986: 602) geliştirdiği kişi-durum etkileşimci modelinde, organizasyonlardaki etiksel karar vermenin bireysel ve durumsal bileşenlerin etkileşimi tarafından açıklandığını varsaymaktadır. Yine Trevino'nun bu modelinde; bireylerin bilişsel ahlaki gelişimi, etiksel karar verme davranışını açıklamada önemli bir değişken olarak görülmektedir (Wittmer, 2001: 484). Trevino'ya (1986: 602) göre bireyler etik ikilemlere, neyin doğru veya yanlış olduğuna ilişkin kişinin karar verme sürecini belirleyen bilişsel ahlaki gelişim evresi tarafından şekillendirilmiş bilişselliklere dayanarak tepki gösterirler. Ancak bu, etiksel karar verme davranışını açıklamada yeterli değildir; bu yüzden de ek olarak bireysel ve durumsal değişkenlerin bilişsel bileşenle olan etkileşimi dikkate alınmalıdır (Trevino, 1986: 602).

Ego güç, alan bağımlılığı, kontrol odağından oluşan bireysel moderatörler; bireyin neyin doğru veya yanlış düşünüldüğüne ilişkin seçimi üzerindeki davranış olasılığını etkilerler (Trevino, 1986: 609). Durumsal moderatörlerden mevcut iş ortamı ile örgüt kültürü, bilişsellik ve etik davranış ilişkisini düzenlemekte iken; bir başka durumsal moderatör olan işin karakteristiği ile örgüt kültürünün ahlaki içeriği, bireyin ahlaki gelişimi üzerinde etkiye sahip olabilir (Trevino, 1986: 602). Şekil 1.2'de örgütlerdeki etkileşimci etik karar verme modelinin gösterimi sunulmuştur.



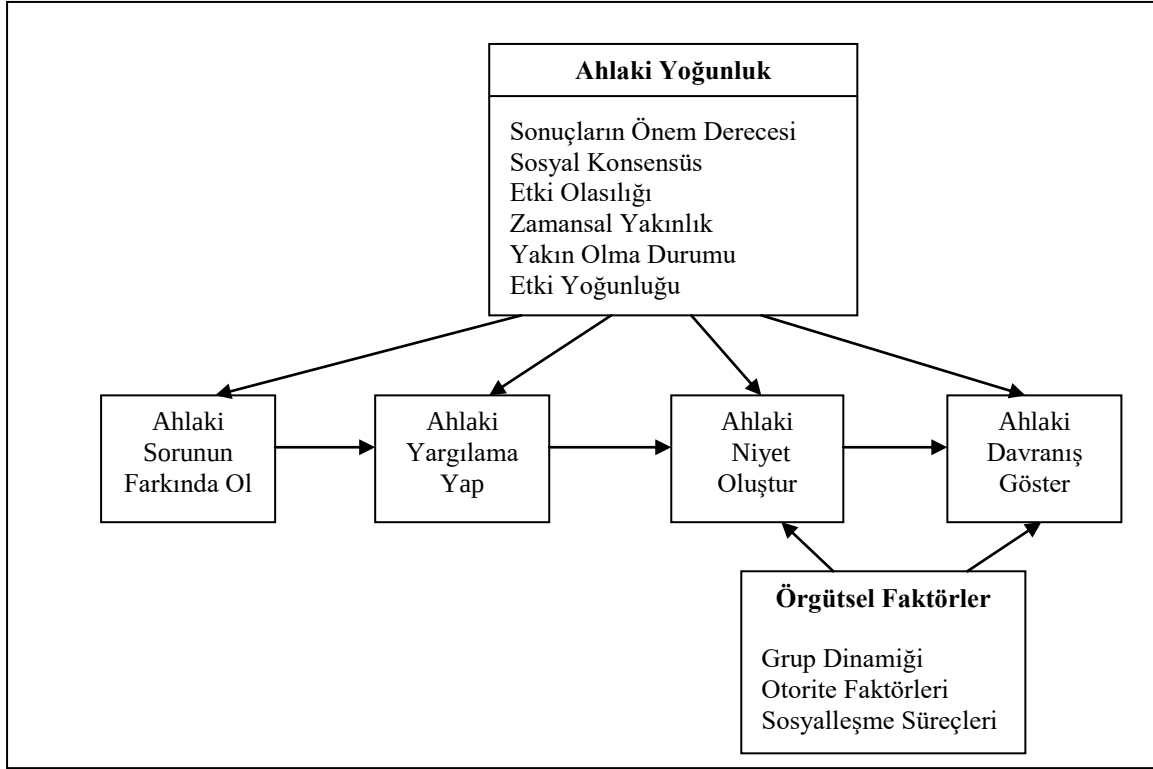
Şekil 1.2 Örgütlerdeki Etkileşimli Etik Karar Verme Modeli

Kaynak: Trevino, 1986: 603

1.5.3. Soruna Bağlı Model

Thomas M. Jones geliştirdiği soruna bağlı modelinde, etiksel karar verme modellerinin bir sentezini yapmıştır ve ahlaki sorunun kendisine ait ahlaki yoğunluk adlı başka bir yapı eklemiştir (Wittmer, 2001: 486). Jones'a (1991: 372) göre *ahlaki yoğunluk*, belirli bir durumda ahlaki sorunla ilgili ahlaki zorunluluğun kapsamını yansıtan bir yapıdır. Yine Jones' a (1991: 372) göre ahlaki yoğunluk çok boyutlu olup bileşenleri; sonuçların önem derecesi, sosyal konsensüs, etki olasılığı, zamansal yakınlık, yakın olma durumu (proksimite) ve etki yoğunluğu gibi ahlaki sorun karakteristiklerinden oluşmaktadır. Jones'un modeli, hep birlikte ahlaki yoğunluk olarak adlandırılan bu altı ahlaki sorun karakteristiği ile etiksel karar verme ve etik davranış arasında pozitif bir ilişki olacağını ileri sürmüştür (Jones, 1991: 372). Başka bir deyişle bu model; ahlaki sorunun kendisine ait ahlaki yoğunluğun, tüm aşamalarda

etiksel karar verme ve etik davranış üzerinde önemli etkiye sahip olduğunu ileri sürmüştür (Jones, 1991: 391). Dolayısıyla karar verme davranışı, karar verenin karşılaştığı ahlaki sorunun özelliklerine, yani karakteristiklerine, bağlıdır (Wittmer, 2001: 486). Örneğin bireyler kendilerine yakın olan insanları etkileyen ahlaki sorunlarla daha fazla ilgilenirler (Wittmer, 2001: 486). Şekil 1.3'te örgütlerde etiksel karar vermeye ilişkin soruna bağlı model gösterilmiştir.



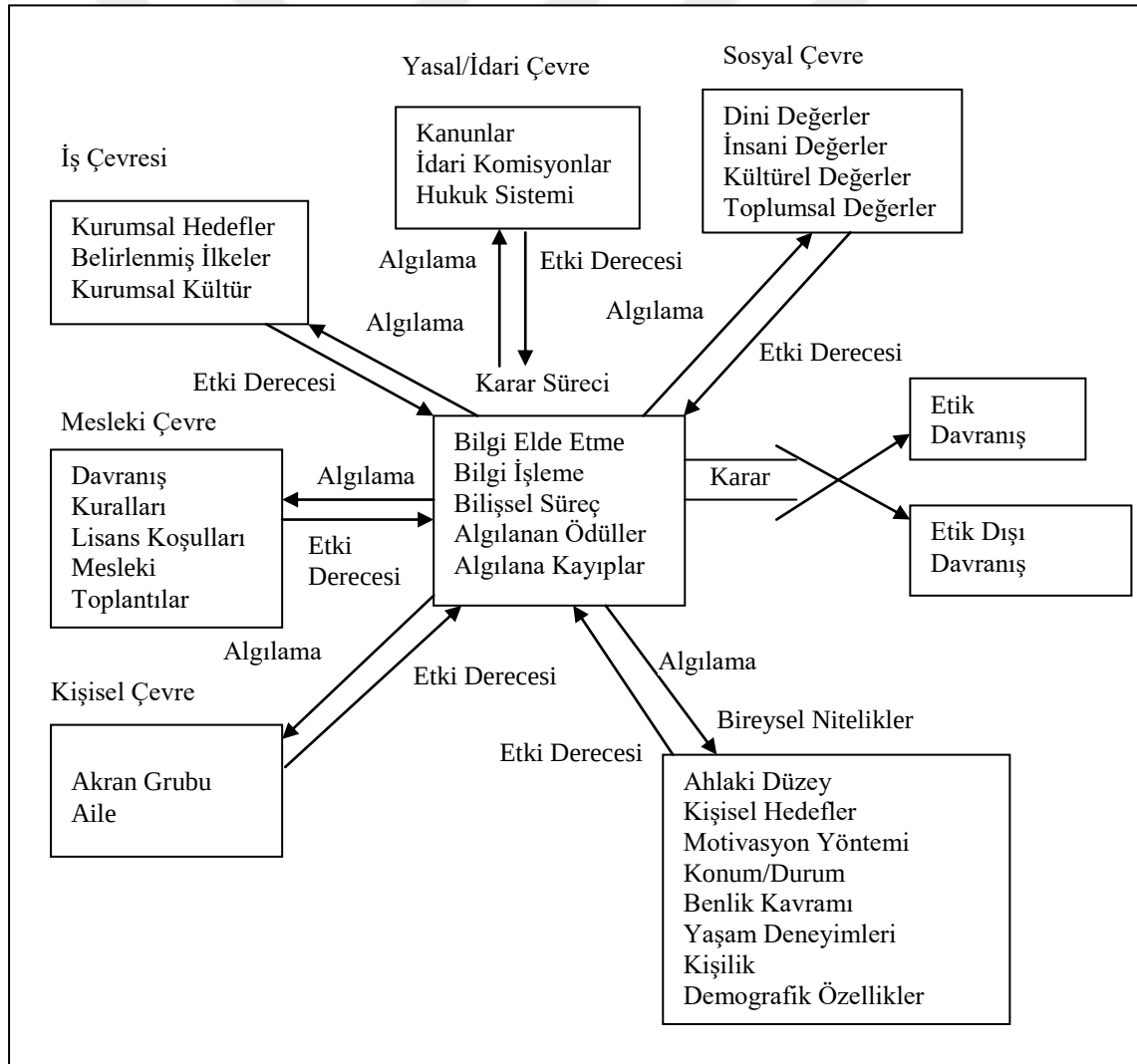
Şekil 1.3 Örgütlerde Etiksel Karar Vermeye İlişkin Soruna Bağlı Model

Kaynak: Jones, 1991: 379

1.5.4. Bommer Vd. Tarafından Geliştirilen Davranışsal Etik-Etik Dışı Karar Verme Modeli

Bommer vd. (1987: 266) tarafından geliştirilen bu modelde; etik ikilemle karşılaşan yöneticilerin kararlarını etkileyen çeşitli faktörler, karar verenin *sosyal çevresi*, *yasal/idari çevre*, *mesleki çevre*, *iş çevresi*, *kişisel çevre* ve *bireysel nitelikler* gibi belli kategoriler altında gruplanmıştır. Modelde bu faktörlerin etkileri, etik veya etik dışı davranışa bireysel karar verme sürecinin yapısıyla bağlanmıştır (Bommer vd., 1987: 266-267). Karar verme süreci modelde; bireyin bilişsel stili, bilgi edinme ve işleme tipi, ödüllerin ve kayıpların algılanan düzeyi gibi kendi iç karakteristiklerine sahip merkezi işleme birimi olarak çalışır (Bommer vd., 1987: 267).

Karar verme süreci; bireyler tarafından çok fazla miktarda bilginin elde edildiği, daha sonrasında elde edilen bu bilgilerin sentezlendiği, analiz edildiği ve bir kısım bilginin de filtrelendiği bir süreç olarak görülmektedir (Wittmer, 2001: 485). Bu süreçteki iki bilgi kaynağı; problemin kendisine ait parametreler ile sosyal çevre, yasal/idari çevre, mesleki çevre, iş çevresi, kişisel çevre gibi çevresel faktörlerdir (Bommer vd., 1987: 275). Karar verme sürecinde, bireysel niteliklerin etkilediği ve bireyin bilişsel sürecinin bağdaştırdığı yinelemeli bir süreç olarak ilerleyen kavramsal model oluşturulur (Bommer vd., 1987: 275). Örneğin bir yöneticiye çalışanları için uyuşturucu testi yaptırması önerildiğinde; yönetici bilgileri filtreleyecek, bu durum için özel yaşama saldırı şeklinde bir model oluşturacak ve oluşturduğu bu modelden dolayı da gelen öneriyi reddetmeye karar verecektir (Wittmer, 2001: 485). Şekil 1.4'te davranışsal etik/etik dışı karar verme modelinin gösterimi sunulmuştur.



Şekil 1.4 Davranışsal Etik/Etik Dışı Karar Verme Modeli

Kaynak: Bommer vd., 1987: 266-267

1.5.5. Denetçilerin Beş Ögeli Etiksel Karar Verme Modeli

Lampe ve Finn (1992: 38) tarafından geliştirilen bu model; üç bilişsel temelli modelin (Rest'in dört bileşen modeli, kişi-durum etkileşimci modeli ve soruna bağlı model) olasılıksal, yinelemeli ve duruma özgü sentezine dayanılarak denetçilerin etiksel karar verme süreçlerinin açıklanabileceğini öne sürmüştür. Bu model; beş adımlı sıralı bir model olmayıp, daha çok ilk dört ögesinin neredeyse gerçek zamanlı bir sıralamada birden çok defa dikkate alındığı bir yinelemeli model olup; bu modelin bir diğer özelliği açık bir biçimde doğru ve yanlış etik kararlar arasında kalan ve çeşitli ögelerin eklenmesiyle genişletilmiş bir gri alana işaret etmesidir (Lampe ve Finn, 1992: 40).

Bu modelin ilk ögesi olan “Durumu anla” ögesi, denetçinin ahlaki sorunu fark ettiğinde duruma ilişkin bilgiler elde etmesi olup; bu ögede denetçinin durumu anlamasına etki eden Rest'in dört bileşen modelindeki etmenlere ek olarak, kişi-durum etkileşimci modelinde ve soruna bağlı modelde belirtilen bireysel, durumsal ve işle ilgili değişkenler de dikkate alınır (Lampe ve Finn, 1992: 40). Bu modelin ikinci ögesi olan “Etkinin farkında ol” ögesi, alternatif ahlaki davranışların; yatırımcılar, kredi verenler, kamuoyu, denetçinin ailesi, arkadaşları, meslektaşları gibi diğer taraflar üzerinde yapacağı etkinin denetçiler tarafından farkına varılmasıdır (Lampe ve Finn, 1992: 40-41). Üçüncü öge olan “Alternatifleri değerlendir” ögesi, ahlaki gelişim düzeyinin ve kişi-durum etkileşimci modelindeki durumsal moderatörlerin temel alınarak denetçilerin alternatif ahlaki davranışlarla ilgili değerlendirme yapmasıdır (Lampe ve Finn, 1992: 41). Dördüncü öge olan “Diğer değerleri değerlendir” ögesi, denetçinin ekonomik yarar, kariyerde ilerleme gibi diğer değerler karşısında ahlaki faktörleri karşılaştırmasıdır (Lampe ve Finn, 1992: 42). Denetçi, bu dört öge üzerinde genellikle fayda/maliyet temelinde yeterince düşündükten sonra, beşinci öge olan “Nihai karar ver” ögesinde etiksel olarak doğru olan davranışla ilgili nihai kararı ortaya çıkar (Lampe ve Finn, 1992: 42). Şekil 1.5'te denetçilerin beş ögeli etiksel karar verme modeli gösterilmiştir.

gerektirdiğine inanırlar (Forsyth, 1992: 462). Bu nedenle rölativizm derecesi düşük olan bireyler, güçlü bir şekilde mutlak ahlak ilkelerine inanırlar (Barnett vd., 1996: 1163).

İdealizm ise bireylerin diğer insanların refahına ilişkin duydukları endişenin derecesidir (Forsyth, 1992: 462). İdealizm bireylerin, ahlaki ilkeleri ihlal etmeksizin arzu edilen sonuçların gerçekleştirilebileceğine inanma derecesini yansıtır (Shaub vd., 1993: 148). İdealizm derecesi yüksek olan bireyler başkalarına zarar vermekten her zaman kaçınılabileceğine inanırlar ve diğer insanlar için negatif sonuçlara yol açacak iki kötülükten daha az zarar vereni arasında seçim yapmak istemeyeceklerdir (Forsyth, 1992: 462). Dolayısıyla idealizm derecesi yüksek olan bireyler; arzu edilen sonuçların, doğru eylemle her zaman elde edilebileceğini varsayarlar (Forsyth, 1980: 176). Yani yüksek derecede idealist olanlar; etiksel davranışların, bu davranıştan etkilenen herkes için pozitif sonuçlar doğuracağına inanırlar (Barnett vd., 1996: 1163). Buna karşın idealizm derecesi düşük olan bireyler arzu edilmeyen sonuçların genellikle arzu edilen sonuçlar birlikte ortaya çıkabileceğini kabul ederler (Forsyth, 1980: 176). Bu nedenle idealizm derecesi düşük olan bireyler; etiksel davranışların bazen bazıları için negatif sonuçlar üreteceğine, diğerleri içinse yarar sağlayacağına inanırlar (Barnett vd., 1996: 1163).

Forsyth (1980: 176) bu iki boyutu iki zıt parçaya bölüp birbiri ile çaprazlaştırarak *durumculuk*, *sübjektivizm*, *mutlakıyetçilik* ve *istisnacılık* olmak üzere dört etiksel ideoloji belirlemiştir.

Evrensel ahlak ilkelerinden kaçınan (yani yüksek rölativizme sahip) fakat yapılan eylem ile etkilenen herkes için yararlı olacak pozitif sonuçlar üretilmesi gerektiğine inanan (yani yüksek idealizme sahip) bireyler *durumcular* olarak nitelendirilir (Forsyth, 1992: 462). Durumcular kesin ahlaki ilkelere inanmazlar ve her durumun bireysel olarak ele alınması gerektiğini ileri sürerler (Forsyth, 1980: 176). Durumcuların bakış açısı, etiksel şüphecilik temelindeki felsefik yaklaşımlara ve utilitarizme yakındır (Forsyth, 1992: 463). Etiksel şüphecilik, etiksel yargılarda bulunulurken ne teleolojik ne de deontolojik temelde evrensel ahlak ilkeleri geliştirmenin veya takip etmenin imkânsız olduğunu ileri sürer (Barnett vd., 1994: 471).

Sübjektivistler evrensel ahlak kurallarını reddeden (yani yüksek rölativizme sahip) fakat yapılan eylemin etkilenen herkes için pozitif sonuçlar oluşturma olasılığı hakkında olumlu düşünmeyen (yani düşük idealizme sahip) kişilerdir (Forsyth, 1992: 463). Sübjektivistlerin bakış açısı, egoist ahlak felsefesine, yani egoizme yakındır (Forsyth, 1992: 463). Bu nedenle sübjektivistler ahlaki kararlar verirken; toplumsal kazançlar yerine kişisel kazançlarını maksimize etme eğilimindedirler (Tansey vd., 1994: 61).

Mutlakıyetçiler, hem evrensel ahlak ilkelerine sıkı sıkıya bağlı olunması gerektiğine (yani düşük rölativizme sahip) hem de eylemden etkilenen herkes için pozitif sonuçlar üretilmesi gerektiğine (yani yüksek idealizme sahip) inanan kişilerdir (Forsyth, 1992: 463). Mutlakıyetçilerin bakış açısı deontolojiye yakındır (Forsyth, 1980: 176). Mutlakıyetçiler insanlara zarar veren ve temel ahlak ilkelerini ihlal eden davranışları kınarlar (Forsyth, 1992: 463).

İstisnacılar, genellikle ahlak kurallarına uyan (yani düşük rölativizme sahip) fakat belli özel şartlar altında bu kurallardan sapan kişilerdir (Tansey vd., 1994: 61). İstisnacılar; zarardan kaçınılabileceğine, masum insanların her zaman korunabileceğine veya başkalarının refahını riske atmanın her zaman yanlış olduğuna inanmazlar (Forsyth, 1992: 463). İstisnacıların bakış açısı kural utilitarizmine yakındır (Forsyth, 1992: 463). İstisnacılar ancak toplumsal refahta net bir artışa yol açacağına inanıyorlarsa başkalarına zarar verirler (Tansey vd., 1994: 61). Etiksel ideolojilerin sınıflandırılması Tablo 1.1’de sunulmuştur.

Tablo 1.1 Etiksel İdeolojilerin Sınıflandırılması

İdealizm	Rölativizm	
	Yüksek	Düşük
Yüksek	<i>Durumcular</i> Ahlak kurallarını reddederler; her durumda her eylemin bireysel analizini savunurlar; rölativistik.	<i>Mutlakıyetçiler</i> En iyi olası sonuca her zaman evrensel ahlak kurallarını takip ederek ulaşılabilceğini varsayarlar.
Düşük	<i>Sübjektivistler</i> Değerlendirmeleri evrensel ahlak ilkeleri yerine kişisel değerler ve kişisel perspektif temellidir; rölativistik.	<i>İstisnacılar</i> Ahlak kuralları yargılamalarına kılavuzluk eder ama bu ahlak kurallarına ilişkin istisnalara da pragmatik olarak açıktırlar; yararçı.

Kaynak: Forsyth, 1980: 176

1.6.2. Janus Başlı Etiksel Teori Modeli

Brady; Janus başlı etiksel teori modeli adını verdiği etiksel yönelim modelinde, bireylerin değişen derecelerde utilitarizm ve formalizm olarak bilinen iki yönetime sahip olacağını belirtmiştir (Pearsall ve Ellis, 2011: 402). Formalizm; deontoloji, mutlakıyetçilik, muhafazakârlık, Kant ahlakı gibi kavramlarla ilişkilidir (Brady, 1985: 568). Utilitarizm ise teleoloji, sonuççuluk, amaca yönelik olma gibi kavramlarla ilişkilidir (Brady, 1985: 571).

Brady (1985: 569); modelini biri ileriye diğeri geriye bakan iki yüze sahip, kapılar ile giriş yerlerinin Tanrı’sı olarak bilinen Romalı Tanrı Janus’a benzetme yaparak oluşturmuştur. Brady’ye (1985: 569) göre modeli, eş zamanlı olarak hem geçmişe hem de geleceğe bakarak

etik sorunların çözülmesine ilişkin bir sosyal süreç tanımlamaktadır. Model, utilitarizm yönelimine sahip olanları geleceğe, ileriye bakan olarak nitelerken; formalizm yönelimine sahip olanları geçmişe, geriye bakan olarak nitelendirmiş olup; utilitarizm yönelimine sahip olanlar etiksel sorunları geleceğe bakarak öngörülen sonuçlar, fırsatlar ve inovasyon olarak ele alırken, formalizm yönelimine sahip olanlar ise kendisini dil, gelenek, teamül olarak ortaya koymuş geçmişe yönelirler (Brady, 1985: 569).

Brady (1985: 569) utilitarizm ve formalizm arasındaki ilişkiyi geleneksel modelde öngördüğü gibi birbirine karşı olan, zıt olan şeklinde değerlendirmemiş aksine bu ikisi arasındaki ilişkiyi birbirini tamamlayıcı olan, iş bölümü şeklinde değerlendirmiştir. Bu model, utilitarizmin ve formalizmin tüm problemlere eşit derecede uygulanmasını ileri süren geleneksel modelin aksine etiksel sorunun kendi varlığına göre etiksel ilgilenmenin önemli derecede utilitarizme ya da formalizme yönelebileceğini ileri sürer (Brady, 1985: 572). Bu modele göre toplumdaki etiksel süreç; teknik gelişme, teknik karmaşıklık ile geleneksel değerler, paylaşılan fikirler arasındaki devamlı bir uzlaşma olarak görülebilir (Brady, 1985: 573).

1.6.3. Kişisel Etiksel Karar Verme Stili

Stanley Krolick; bireylerin birincil ve ikincil etiksel karar verme stilini açıklamak için geliştirdiği anket çalışması sonucunda *individüalizm (bireysellik)*, *altruizm*, *pragmatizm* ve *idealizm* olmak üzere dört etiksel karar verme stili bulmuştur (Weiss, 2009: 121).

İndividüalizm etiksel karar verme stiline sahip olanlar; doğal nedenler, kişisel hayatta kalma, mevcut durumun korunması gibi dürtülerle hareket ederler ve başkalarına yarar sağlamak için kişinin kendi çıkarına dikkat çekerler (Theyagu, 2012: 91). Bu karar verme stilinde, bütün eylemler ile kararların kaynağında ve gerekçesinde kişinin kendisi bulunur ve ahlaki otorite kişisel çıkara dayanır (Weiss, 2014: 84).

Altruizm etiksel karar verme stiline sahip olanlar; başkalarının yararı için kendi kişisel güvenliklerini dikkate almazlar (Theyagu, 2012: 92). Öncelikli olarak başka insanlar için endişe duyarlar (Weiss, 2014: 84). Bu karar verme stilinde olanlar; eylemlerini topluluğun doğruluğunu, dürüstlüğüne sağlayarak gerekçelendirirler (Weiss, 2014: 84).

Pragmatizm etiksel karar verme stiline sahip olanlar; kendileri veya başkaları ile ilgilenmeyip, bunun yerine öncelikle mevcut durumla ilgilenirler ve olgular ile eylemlerin potansiyel sonuçlarına vurgu yaparlar (Theyagu, 2012: 92). Pragmatizm etiksel karar verme stilinde olanların ahlaki otoritesi ve motivasyonu, anın algılanan ihtiyaçlarına ve kararın potansiyel sonuçlarına dayanır (Weiss, 2014: 84). Bu karar verme stilinde olanlar, eylemlerini

olgular veya durumsal bilgiler ile gerekçelendirirler ve kesin sonuçlar elde etmek için önemli ilkelerden ya da değerlerden vazgeçebilirler (Weiss, 2014: 84).

İdealizm karar verme stilinde olanlar ilkelerle, kurallarla hareket ederler ve söz konusu olan görevlere odaklanırlar (Theyagu, 2012: 92). Bu karar verme stilinde olanlar için nedenler, ilişkiler veya bir eylemin arzu edilen sonuçları ilkelere bağlılığın yerini alamaz (Weiss, 2014, s. 84). Değerler ve davranış kuralları; idealizm karar verme stilinde olanların, eylemlerini açıklamak için kullandıkları gerekçelendirmelerdir (Weiss, 2014: 84).

1.7. Etiksel Karar Vermeye Etki Eden Bireysel Faktörler

Etiksel karar vermeye etki eden birçok bireysel faktör vardır. O’Fallon ve Butterfield (2005: 375-377), 1996 ile 2003 yılları arasındaki ampirik çalışmalara dayanan etiksel karar verme literatürünü inceledikleri çalışmalarında Rest’in dört bileşen modeli çerçevesinde *yaş, bilişsel ahlaki gelişim, cinsiyet, eğitim, iş memnuniyeti, iş deneyimi, kontrol odağı, Makavelcilik, felsefi yönelim/değer yönelimi (etiksel yönelim), din* gibi değişkenleri etiksel karar vermeye etki eden bireysel faktörler olarak sıralamışlardır. Etiksel yönelim bir önceki bölümde açıklanmıştır. Bu bölümde Makavelcilik, kontrol odağı ve ahlaki gelişim bireysel faktörler olarak açıklanmaya çalışılacaktır.

Niccolo Machiavelli, Avrupa’daki hükümdarlıkları ziyaret etmiş ve buradaki liderlerin yükselişleri ile düşüşlerini birebir gözlemlemiş Floransalı bir diplomattır (Wilson vd., 1996: 285). Tarihçilerin bir kısmı Machiavelli’nin iki ünlü eseri olan “Prens” ve “Titus Livius’un İlk On Yılı Üzerine Söylev” üzerinde tartışmışlarını sürdürmüşlerdir (Hunt ve Chonko, 1984: 30). “Prens” adlı eserinde Machiavelli gücün nasıl elde edileceğine ve korunacağına dair önerilerde bulunmuştur (Wilson vd., 1996: 285). Machiavelli’nin bu iki ünlü eseriyle ilgili yapılan yorumlar sonucunda *Makavelcilik*; bir kişinin amaçlarına ulaşması için başkalarını manipüle edeceği ahlak dışı bir yol olarak tanımlanmaya başlamıştır (Hunt ve Chonko, 1984: 30). Makavelizm genel olarak, hilekâr davranma ve yalan söyleme ile eş anlamlı olarak düşünülmektedir (Geis ve Moon, 1981: 766). Makavelcilik tümüyle amaca uygun davranmaya, manipülasyona, istismara ve dürüst olmamaya dayanmakta olup; onur, güven, namus gibi kavramlardan yoksundur (Tang ve Chen, 2008: 6). ‘Etik’ ve ‘Etik dışı’ gibi kelimeler Makavelciliğin tanımında yer almamaktadır (Tang ve Chen, 2008: 6). Yüksek derecede Makavelcilik eğilimi gösterenler; geleneksel ahlakı küçümserler ve rasyonel olarak kişisel çıkarları söz konusu ise büyük bir olasılıkla etik dışı davranış gösterirler (Hunt ve Chonko, 1984: 32).

Ödül, teşvik, mükâfat gibi nitelendiren olaylar insanlar tarafından farklı algılanmakta ve tepki gösterilmektedir (Rotter, 1966: 1). Eğer bir kişi bir olayın; şansın, kaderin, yazgının bir sonucu olarak gerçekleştiğini, başka güçlerin kontrolü sonucunda ortaya çıktığını düşünüyorsa *kontrol odağı* bağlamında Rotter (1966: 1) bu inancı, ‘Dış kontrol’ olarak nitelemiştir. Dış kontrol odaklı kişiler, kaderleri üzerinde çok az kontrole sahip olduklarını düşünmektedirler (Chan ve Leung, 2006: 443). Eğer bir kişi bir olayın; kendi davranışına ve kendi karakteristiğine bağlı olarak gerçekleştiğini düşünüyorsa Rotter (1966: 1) bu inancı, ‘İç kontrol’ olarak adlandırmıştır. İç kontrol odaklı bireyler, başlarına neyin geleceğini kendi davranışlarının belirlediğine inanmaktadırlar (Chan ve Leung, 2006: 443).

Ahlaki gelişim ile ilgili kuramlar incelendiğinde, Piaget’in, Kohlberg’in ve Gilligan’in ahlaki gelişim kuramlarının ön plana çıktığı görülmektedir. Bu kuramlardan kısaca bahsedilecektir.

Piaget, kuramını çocukların oyun oynarken kuralları nasıl ele aldıklarını gözlemleyerek oluşturmuştur (Grant, 2009: 398). Piaget’e göre ahlaki gelişim, dışsal kurallara bağlılık dönemi ve ahlaki özerklik dönemi olmak üzere iki dönemden oluşmaktadır (Senemoğlu, 2015: 67). 10 yaşından küçük çocuklarda gözlenen dışsal kurallara bağlılık döneminde; kurallara ve görevlere sıkı sıkıya bağlılık, otoriteye itaat söz konusu olup kurallar değişmez ve mutlak olarak nitelendirilmektedir (Grant, 2009: 399). Uygunsuz hatta adil olup olmadığına bakılmaksızın, kurallar ihlal edilemez ve değiştirilemez (Grant, 2009: 399). Bu nedenle de kurallara uyulmazsa otomatik olarak hemen ceza uygulanmalıdır ve bu dönemde yargılar da yalnızca sınırlı derecede gözlemlenen gerçeklere dayanmakta olup eylemlerin arkasındaki sebeplere bakılmamaktadır (Senemoğlu, 2015: 67). Ahlaki özerklik dönemi ise çocuğun diğer çocuklarla etkileşimde bulunması sonucunda ortaya çıkar (Grant, 2009: 399). Bu dönemde kurallar hakkında ciddi biçimde düşünülebilmekte, kurallar karşılıklı saygı, işbirliği hedefi çerçevesinde uygulanabilmekte ve eğer kurallar uygunsuzsa veya adil değilse ortaklaşa kararlar değiştirilebilmektedir (Grant, 2009: 399). Bu nedenle de kurallara uymayanlarla ilgili yargılama yaparken kurallara uymayanların sebeplerine, niyetlerine ve bulundukları koşullara da bakılır (Senemoğlu, 2015: 67).

Kohlberg, Piaget’in kuramını altı aşamalı olacak şekilde genişletmiştir (Grant, 2009: 399). Hangi davranış biçiminin etik olarak doğru olduğu ile ilgili insanların nasıl karar verdiklerine ve düşündüklerine odaklanan Kohlberg’in ahlaki gelişim kuramı, ahlaki gelişimin sırasıyla her birinde iki aşama olan üç düzeyde gerçekleştiğini öne sürmektedir (Treviño ve Nelson, 2011: 77). Bu üç düzey; gelenek öncesi düzey, geleneksel düzey ve gelenek sonrası düzey olarak adlandırılmaktadır (Naagarazan, 2006: 27). Gelenek öncesi

düzeyde, ahlaki gelişim ben merkezci bir temel üzerine kurulmuştur (Fennell, 2006: 258). Bu düzeyde birey için her ne kendisine doğrudan yarar ya da iyilik sağlıyorsa bu, doğru davranış olarak nitelendirilmekte olup; bireyler itaatle, cezadan kaçınmak veya ihtiyaçlarının karşılanması arzusu ile güdülenirler (Naagarazan, 2006: 27). Geleneksel düzeyde, birey daha az ben merkezci ve aile, iş arkadaşları veya toplum tarafından paylaşılan ahlaki normları içselleştirmiştir (Treviño ve Nelson, 2011: 79). Bu düzeyde doğru davranış; iyi bir rol model olmak, toplumsal düzene uymak ve kanunlar ile kuralları izlemektir (Collins, 2012: 23; Treviño ve Nelson, 2011: 79). Ailenin, grubun veya toplumun kuralları ile normları ahlak standardı olarak kabul edilir ve bireyler başkaları tarafından onaylanmak, kendi çıkarlarından ziyade toplumun beklentilerini karşılamak isterler (Naagarazan, 2006: 27). Gelenek sonrası düzeyde bireyler toplumsal roller ile düzeni yönlendiren ilkeleri daha derinlemesine araştırırlar ve bu düzeyde doğru davranış; soyut evrensel etik ilkelere uymak ve bazen de belirli toplumsal kurallarla, düzenlemelerle çatışmaktır (Collins, 2012: 23).

Gilligan, Kohlberg'in yalnızca erkeklerle çalıştığından teorisinde eksiklikler olabileceğini iddia etmiştir (Treviño ve Nelson, 2011: 81). *Gilligan*'ın çalışmalarına göre erkekler ahlaki ikilemleri çözerken soyut ahlaki ilkeleri uygulamakta, diğer kurallar karşısında en önemli ahlak kurallarını seçmekte iken; kadınlar, ilişkide oldukları tüm insanlarla olan kişisel ilişkilerini korumaya önem vermektedirler (Naagarazan, 2006: 27). Bu yüzden kadınlar; daha sıkı bir şekilde yardımseverlik, başkalarına önem verme etiği ile yönlendirilmektedir (Fennell, 2006: 260). *Gilligan* tarafından Kohlberg'in kuramındaki ahlak gelişim düzeylerini yardımseverlik, başkalarına önem verme etiği çerçevesinde incelenmiş olup gelenek öncesi düzeyde herhangi bir farklılığın olmadığı, geleneksel düzeyde kadınların karakteristik özelliği olan başkalarına zarar vermemeye, kendi çıkarını feda etmeye, başkalarına yardım etmeye önem verildiği ve gelenek sonrası düzeyde ise başkalarına önem verme ile kendi çıkarını takip etme arasında mantıklı bir dengenin kurulduğu görülmüştür (Naagarazan, 2006: 27).

İKİNCİ BÖLÜM

YARATICI MUHASEBE

Bu bölümde yaratıcı muhasebe kavramı, kâr yönetimi kavramı, yaratıcı muhasebeyi gerçekleştirme nedenleri, yaratıcı muhasebeyi doğuran unsurlar, yaratıcı muhasebe uygulamaları, yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etme yöntemleri, yaratıcı muhasebenin etkileri ve yaratıcı muhasebe-etik ilişkisi konuları ele alınmıştır.

2.1. Yaratıcı Muhasebe Kavramı ve Hileli Finansal Raporlama ile İlişkisi

Literatürde yaratıcı muhasebe ile ilgili birçok tanım yapılmıştır. Yine yaratıcı muhasebenin kendisi ile eş anlamlı ve benzer sayılabilecek bazı kavramlara (örneğin kâr yönetimi, kârın istikrarlı gösterilmesi, agresif muhasebe gibi) ilişkin tanımlamalar yapılmıştır. Yaratıcı muhasebenin hile, hileli finansal raporlama gibi kavramlarla ilişkisi incelenmiştir. Tüm bu tanımlamalar, açıklamalar ve ilişkiler belli bakış açıları (örneğin geniş anlamda-dar anlamda ya da belli eylemlerin hile olarak sayılabilmesinin mahkeme şartına bağlanması gibi) ile ortaya konmuştur. Bu çalışmada yaratıcı muhasebe kavramı, bağımsız denetim bakış açısı ile ele alınmaya çalışılmıştır.

Yaratıcı muhasebe kavramını tam olarak açıklığa kavuşturabilmek için öncelikle hile, hileli finansal raporlama kavramlarının anlaşılması gerekmektedir. Bu kavramları bağımsız denetim açısından ele alınacak olursa; IFAC tarafından yayımlanan uluslararası bağımsız denetim standartlarından biri olan ve ülkemizde KGK tarafından Türkçe tercümesi yapılan “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” adlı Türkiye Denetim Standartları içinde yer alan 240 No’lu BDS (Bağımsız Denetim Standardı) dikkate alınmalıdır. Bunun yanı sıra ülkemizde SPK tarafından yayımlanmış Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in altıncı kısmında finansal tabloların bağımsız denetiminde hile ve usulsüzlüklere ilişkin düzenlemeler bulunmaktaydı. Fakat 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 14 ve 36’ıncı maddelerine göre bağımsız denetim çalışmalarının Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerektiğinden yukarıda sözü geçen tebliğin sadece birinci, ikinci ve üçüncü kısımları yürürlüktedir (<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&menuid=6&pid=9&subid=1&submenuheader=9>).

BDS 240 paragraf 12’ye göre hile “Yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara

aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemlerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Burada ‘Haksız veya yasalara aykırı’ ifadesi dikkat çekicidir çünkü yasalara aykırı olmasa da haksız bir çıkar sağlamak için gerçekleştirilen aldatıcı kasıtlı eylemlerde hile olarak tanımlanmıştır. BDS 240 paragraf 2 hile ile hata arasındaki farkı; hile de kasıt unsurunun bulunması buna mukabil hata da kasıt unsurunun olmaması şeklinde ifade etmiştir. BDS 240 paragraf 3 ve A1, ‘Hileli finansal raporlama’ ve ‘Varlıkların kötüye kullanılması’ olmak üzere hilenin iki şeklinden bahsetmiştir. BDS 240 paragraf A2’ye göre hileli finansal raporlama, finansal tabloları kullananları yanıltmak için kasıtlı bir biçimde gerçekleştirilen yanlışlıklar (ki bu çalışmada da hileli finansal raporlama bu anlamıyla kullanılmıştır) olup başta BDS 240 paragraf A3 ve A4 çerçevesinde hileli finansal raporlamayı gerçekleştirme şekilleri aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- *Muhasebe kayıtları üzerinden gerçekleştirilenler:* Muhasebe kayıtlarının, bu kayıtlara dayanak oluşturan belgelerin manipülasyonu, tahrifatı (evrakta sahtecilikte olmak üzere), değiştirilmesi, gerçek olmayan (fiktif) yevmiye kayıtlarının yapılması gibi benzeri şekillerde gerçekleşen hileli finansal raporlama.

- *Muhasebe politikaları, ilkeleri ve tahminleri üzerinden gerçekleştirilenler:* Tutara, sınıflandırmaya, sunuma, açıklamaya ilişkin muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması, muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması (BDS 240 paragraf A46), varsayımlar ile yargıların uygun olmayan biçimde değiştirilmesi gibi benzeri şekillerde gerçekleşen hileli finansal raporlama.

- *Dönemsellik ve muhasebe açıklamaları üzerinden gerçekleştirilenler:* Raporlama döneminde meydana gelen finansal tablolara yansıtılması gereken olayların, işlemlerin, başka önemli bilgilerin kasıtlı olarak yansıtılmaması, yanlış bir biçimde yansıtılması, zamanından önce veya sonra yansıtılması, finansal tabloları etkileyecek olan hususların gizlenmesi, açıklanmaması gibi benzeri şekillerde gerçekleşen hileli finansal raporlama.

- *Diğer şekillerde gerçekleştirilenler:* Finansal durum ile performansı gerçekte olduğundan farklı göstermek için karmaşık işlemlerin kurgulanması, olağan iş akışı dışında yapılan veya olağan dışı gözükten önemli işlemlerin yapılması (BDS 240 paragraf A49) gibi benzeri şekillerde gerçekleşen hileli finansal raporlama.

BDS 240 paragraf A5’e göre varlıkların kötüye kullanılmasında ise tahsilâtları zimmete geçirme, maddi ve maddi olmayan varlıkları çalma, teslim alınmayan ürünler için ödeme yapılması, işletmeye ait varlıkların kişisel amaçlar için kullanma gibi eylemler söz konusudur.

Yaratıcı muhasebe kavramının hileli finansal raporlama ile olan ilişkisini anlayabilmek için öncelikle yaratıcı muhasebe kavramının nasıl oluştuğunun anlaşılması gerekmektedir. Bunun için de yaratıcı muhasebenin tarihi incelendiğinde, yaratıcı muhasebe kelimesinin ilk kez 1968 yılındaki Mel Brooks'un 'The Producers' filmi ile ortaya çıktığı (Susmuş ve Demirhan, 2013: 3) ve yaratıcı muhasebe kavramının 1986 yılında Ian Griffiths tarafından yayımlanan 'Creative Accounting How To Make Your Profits What You Want Them To Be' adlı kitapla öne çıktığı görülmektedir (Jones, 2011a: 4). Griffiths (1986: 1-2) kitabında şirketlerin gevşek bir biçimde gerçeklere dayanan finansal tablolar hazırladıklarını, bu durumun da muhasebe kuralları ile şirketler hukukundaki esneklikten ve muğlaklıktan kaynaklandığını belirtmiştir.

"Creative Accounting: An Examination Of Its Nature And Use" adlı doktora tezi çalışmasında Naser (1990: 218), muhasebenin açıklamaya ve ölçmeye ilişkin kurallarında yer alan esnekliğin her daim belirli bir derecede yaratıcılığa izin verdiğini belirttikten sonra yaratıcı muhasebenin finansal tabloları hazırlayanların gerçek ve doğru bir sunum yerine finansal tabloları kendi istedikleri biçimde sunmak için mevcut kurallardan, bu kurallardaki esneklikten veya eksikliklerden yararlanarak muhasebe rakamlarını manipüle etme süreci olarak tanımlanabileceğini ifade etmiştir.

Archer (1996: 55); yaratıcı muhasebeyi, finansal tabloları kullananları yanlış yönlendirmek veya yaratıcı muhasebe uygulamaları olmaksızın gerçekleşmeyecek bazı koşullara uyum sağlamak için finansal tabloları hazırlayanlar tarafından muhasebe kurallarının esnetilmesine işaret eden bir edebi kavram olarak tanımlamıştır ve yaratıcılığın bu kuralların esnetilmesinde ortaya çıktığını belirtmiştir. Archer'a (1996: 55) göre yaratıcı muhasebede başarılı olmak için kuralların esnetilmesi becerikli olarak yapılmalıdır öyle ki; finansal tabloların işletmenin finansal durumu ve sonuçları hakkında gerçek ve doğru bir görünüm sunduklarının bağımsız denetçiler tarafından kanıtlanmalarına olanak vermelidir.

Mulford ve Comiskey (2002: 49); yaratıcı muhasebeyi, raporlanan finansal sonuçları ayarlamak ve algılanan işletme performansını değiştirmek için kullanılabilecek tüm uygulamaları kapsayan geniş bir kavram olarak düşünmüşlerdir. Yine Mulford ve Comiskey (2002: 49), hileli finansal raporlamayı da yaratıcı muhasebe kavramının bir parçası olarak düşünmüşlerdir ancak Mulford ve Comiskey'e göre hileli finansal raporlama, eğer hile kastı idari, sivil ya da cezai bir yargılamada iddia edilmişse söz konusudur. Dolayısıyla yukarıda bağımsız denetim açısından tanımlanan hileli finansal raporlama kavramından farklıdır.

Bayırlı (2006: 64), 'Yaratıcı Muhasebe, Etik , Firma Değeri Ve Örnek Bir Uygulama' adlı doktora tezi çalışmasında yaratıcı muhasebe ile ilgili tanımlamaları dört yaklaşım

çerçevesinde ele almış olup birinci yaklaşıma göre yaratıcı muhasebe, etki-tepki çerçevesinde finansal tablolarda açıklanan bilgiye ne türde bir tepki verileceğini dikkate alarak finansal tabloların görünümünün değiştirilmesidir. İkinci yaklaşıma göre yaratıcı muhasebe, muhasebe işlemlerinin finansal tablolardaki sunumu hakkında teori ile uygulamadaki fikir ayrılıklarının yarattığı manipülasyon fırsatından yararlanılmasıdır (Bayırlı, 2006: 64). Üçüncü yaklaşıma göre yaratıcı muhasebe firma değerini artırmak için muhasebe bilgisinin sunumuyla ilişkili inisiyatifin kullanılması olup; dördüncü yaklaşıma göre ise yaratıcı muhasebe; muhasebe kuralları, yasalar içindeki gri alanların yorumlanma fırsatlarından kaynaklanmaktadır (Bayırlı, 2006: 64-65).

Çıtak (2009a: 87), yasalarda yer alan eksikliklerden, esnekliklerden yararlanılarak gerçekleştirildiği için yasal kabul edilen yaratıcı muhasebe uygulamalarının birer hileli finansal raporlama olduğunu belirtmiştir.

Uygulayıcı gözüyle Jameson; yaratıcı muhasebe uygulamalarının, yasaları çiğnemeyerek veya muhasebe standartlarına karşı gelmeyerek yasaların ve muhasebe standartlarının lafzına uygun olduğunu ancak bu yasaların ve standartların ruhuna aykırı olduğunu belirtmiştir (akt. Balaciu vd., 2009: 175; Popescu ve Nişulescu, 2014: 61).

Moldovan vd. (2010: 53-54); yaratıcı muhasebeyi muhasebe bilgisini manipüle etmek için kullanılan özel teknikler olarak tanımlamış olup gerçek ve doğru sunum (dürüst resim ilkesi) ile yaratıcı muhasebe arasında ters bir ilişki olduğunu, yaratıcı muhasebe uygulamaları ne kadar fazla kullanılırsa o kadar fazla gerçek ve doğru sunumdan (dürüst resim ilkesinden) uzaklaşıldığını belirtmişlerdir.

Jones (2011a: 5); yaratıcı muhasebeyi, finansal tablo kullanıcılarının değil bilakis finansal tabloları hazırlayanların menfaatlerini sağlamak için mevcut düzenleyici sistem içerisindeki yasal boşluklardan faydalanma veya muhasebede yer alan esnekliklerden yararlanma şeklinde tarif etmiştir. Yine Jones (2011a: 9); bir şirketin muhasebe standartları veya muhasebe yasaları tarafından izin verilmeyen muhasebe uygulamalarını kullanmasının finansal tablo hilesi olarak nitelendirilebileceğini, ancak genel olarak bu tür uygulamaları hile olarak adlandırmak için mahkemede bu tür uygulamaların hileli olduklarının gösterilmiş olması gerektiğini belirtmiştir. Bu hile tanımı da bağımsız denetim açısından ele alınan hile tanımından farklıdır.

Ocak ve Güçlü (2014: 127), yaratıcı muhasebe kavramı ile ilgili bakış açılarını üç bakış altında incelemiş olup bu bakış açılarından birincisine göre yaratıcı muhasebe, gerçekleşmemiş ekonomik olayların finansal tablolarda sunulmasını da içine alacak şekilde hileyi de içeren çok geniş bir kavramdır. İkinci bir bakış açısına göre yaratıcı muhasebe, genel

kabul görmüş muhasebe ilkelerinde, muhasebe standartlarında ve yasalarda yer alan boşluklardan yararlanarak gerçekleşmiş ekonomik bir olayın finansal tablo hazırlayıcıları tarafından belirli çıkarlar doğrultusunda muhasebe uygulamaları yaratılarak muhasebeleştirilmesi ve raporlanması olarak görülmüştür (Ocak ve Güçlü, 2014: 127). Ocak ve Güçlü (2014: 128) üçüncü bakış açısına göre yaratıcı muhasebenin; gerçekleşmiş bir ekonomik olayın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde, muhasebe standartlarında ve yasalarda yer alan esnekliklerden faydalanılarak, muhasebeleştirme ile raporlama kurallarının farklı yorumlanarak muhasebeleştirilmesi ve raporlanması şeklinde tanımlandığını belirtmişlerdir.

Yukarıda yapılan açıklamalara bakıldığında yaratıcı muhasebe ile çok çeşitli tanımlarının yapıldığı görülmektedir. Bunun nedeni yaratıcı muhasebeye ve de yaratıcı muhasebeyle ilişkisi olan hile, hileli finansal raporlama gibi kavramlara farklı bakış açıları ile bakılmasından kaynaklanmaktadır. Yaratıcı muhasebenin tanımını ortaya çıkarmak için öncelikle yaratıcı muhasebe ile ilgili belirtilen görüşlerdeki ortak noktalar belirlenmelidir. Bu çerçevede yaratıcı muhasebe uygulamalarının finansal tabloları gerçek ve doğru sunumdan uzaklaştırdığı bir aşikârdır.

İkinci olarak yaratıcı muhasebe uygulamalarının kaynak noktasında; muhasebe kurallarında, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde, muhasebe standartlarında, yasalarda yer alan esneklikten, belirsizlikten ve boşluktan yararlanma söz konusudur. Yaratıcı muhasebe ile ilgili tanımların çeşitlenmesinde yaratıcı muhasebenin hile, hileli finansal raporlama ile ilişkisi etkilidir. Esas itibarıyla hile yasaları çiğneyen, yasalara aykırı olan veya herhangi bir konu ile ilgili düzenleyici çerçeveyi ihlal eden eylemler olarak görülmektedir (Jones, 2011a: 8). Daha özel olarak finansal tablo hilesi genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini, muhasebe standartlarını veya muhasebe yasalarını ihlal eden eylemler olarak nitelendirilmektedir (Jones, 2011a: 9; Srivastava ve Tandon, 2014: s. 26). Başını Mulford ve Comiskey'in (2002) çektiği bir bakış açısına göre yaratıcı muhasebe uygulamaları hileyi de kapsayan çok geniş bir kavramdır. Başını Jones'un (2011a) çektiği bir diğer bakış açısı da yaratıcı muhasebenin hileyi içermediğini bu nedenle de yasa dışı olmadığını ileri sürmektedir. Fakat bu iki bakış açısına göre de hileden, hileli finansal raporlamadan söz edebilmek için hile kastı idari, sivil ya da cezai bir yargılamada iddia edilmiş olması ya da gerçekleştirilen uygulamaların mahkemede hileli olduklarının gösterilmiş olması gereklidir (Mulford ve Comiskey, 2002: 49; Jones, 2011a: 9). Oysa ki BDS 240 paragraf 3'e göre hile her ne kadar geniş bir hukuki kavram olsa da bağımsız denetçi hile ile ilgili bir yasal hüküm verememektedir. Ayrıca BDS 240 paragraf 12'de belirtilen hile tanımına bakıldığında

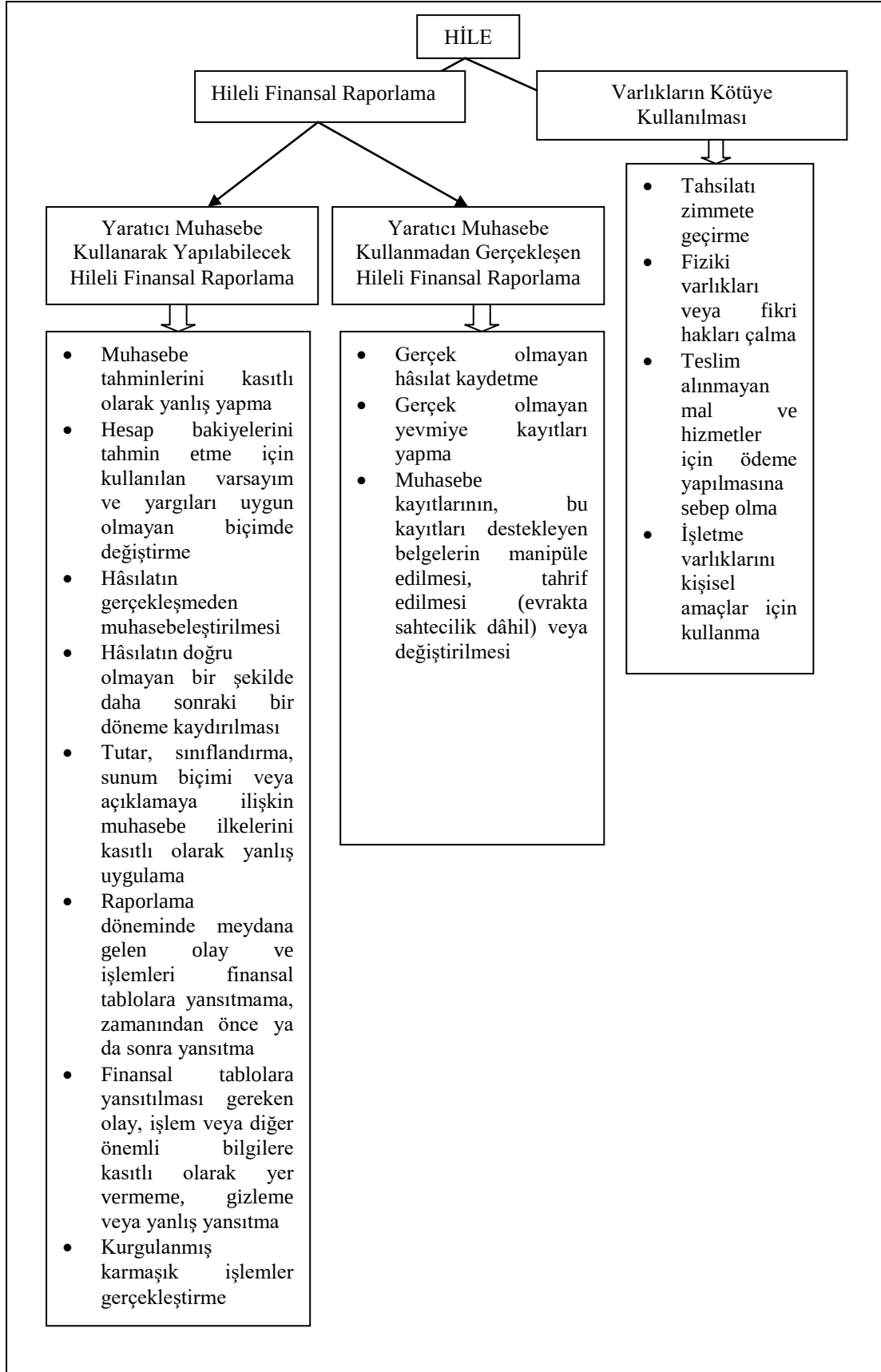
yasalara aykırı olmasa da haksız bir çıkar sağlamak için gerçekleştirilen aldatıcı kasıtlı eylemlerde hile olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle bağımsız denetim açısından yaratıcı muhasebe ile hileyi yasal olup olmamaları yönünden bir ayrıma tabi tutmak pek anlamlı değildir. Fakat şurası belirtilmelidir ki; içerisinde hileli finansal raporlamayı ve varlıkların kötüye kullanılmasını barındıran hile kavramı yaratıcı muhasebenin daha geniş bir kavramdır. Asıl sorun yaratıcı muhasebenin hileli finansal raporlamayı ne kadar kapsadığıdır. Yaratıcı muhasebe hileyi de kapsayan geniş bir bakış açısı ile ele alındığında, var olmayan ekonomik olayların finansal tablolarda sunulması da yaratıcı muhasebe olarak düşünülmektedir. Fakat yaratıcı muhasebe daha dar bir bakış açısı ile alındığında, var olan bir ekonomik olayda muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasalarda yer alan esneklikten, boşluktan yararlanıldığında yaratıcı muhasebe söz konusu olmaktadır. Muhasebe ilkelerindeki, kurallarındaki, muhasebe standartlarındaki ve yasalardaki esneklik, boşluk ya da belirsizlik yaratıcı muhasebenin çıkış noktası olarak kabul edilirse, yalnızca var olan ekonomik olaylarla ilgili hileli finansal raporlama yaratıcı muhasebe uygulamaları olarak kabul edilebilir. Burada bir başka sorunda; yaratıcı muhasebenin sadece muhasebe ilkelerindeki, muhasebe standartlarındaki veya yasalardaki esnekliklerden, boşluklardan ya da belirsizliklerden yararlanarak mı oluştuğu yoksa yaratıcı muhasebenin bu ilkelere, standartlara ya da yasalara aykırı davranarak da ortaya çıkıp çıkmadığı sorundur. Yaratıcı muhasebeyi dar bakış açısı ile ele alanlardan biri olan Jones (2011a: 5) yaratıcı muhasebenin yasaları çiğnemediği, mevcut düzenleyici sistem içerisinde gerçekleştiği ve sadece muhasebe içerisinde yer alan esnekliği kullandığı belirtse de; Jones (2011c: 46) hâsılâtın erken tanınması yöntemin belki de en yaygın ve ortak kullanılan bir yaratıcı muhasebe şekli olduğunu da ifade etmiştir. Bu yöntemde var olan bir satışın genel kabul gömüş muhasebe ilkelerin öngördüğü dönemden önce gelir olarak tanınması söz konusudur (Mulford ve Comiskey, 2002: 160). Dolayısıyla hâsılâtın erken tanınmasının; hem dönemsellik kavramına, hem de gerçekleşmemiş satışlar gerçekleşmiş gibi gösterilmemeli diyen ‘Sıra No:1 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’ içinde yer alan gelir tablosu ilkesine¹, ‘Türkiye Muhasebe Standartları’ndan biri olan ‘TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılât’ standardında ve ‘BOBİ FRS’ bölüm 5’de belirtilen hâsılâtın finansal tablolara yansıtılma koşullarına aykırılık söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla yaratıcı muhasebenin sadece muhasebe sistemi içerisindeki esnekliklerden, boşluklardan yararlanarak gerçekleştirildiğini söylemek yeterli

¹ Hasılâtın erken tanınması yönteminde, satışla ilgili bir ekonomik olay gerçekten gerçekleşmiştir ancak bu satışın gelir olarak kaydedilmesi için gerekli şartlar (örneğin teslim şartı) gerçekleşmemiştir. Bu anlamda gerçekleşmemiş bir satış olarak gelir tablosu ilkelerine aykırıdır.

olmayacaktır. Yaratıcı muhasebe uygulamaları muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve yasal düzenlemelere aykırı olarak da gerçekleşebilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında bu çalışmada bağımsız denetim açısından yaratıcı muhasebe; finansal tabloları gerçek ve doğru sunumdan uzaklaştıran, var olan ekonomik olaylar üzerinde meydana gelen, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına, yasal düzenlemelere aykırı davranarak ya da bunların içerisinde yer alan esnekliklerden, boşluklardan yararlanarak gerçekleşen bir hileli finansal raporlama türü şeklinde tanımlanmıştır. Şekil 2.1’de BDS 240 çerçevesinde hile, hileli finansal raporlama ve yaratıcı muhasebe arasındaki ilişki gösterilmiştir.





Şekil 2.1 BDS 240 Çerçevesinde Hile, Hileli Finansal Raporlama ve Yaratıcı Muhasebe

Kaynak: BDS 240

2.2. Kâr Yönetimi² Kavramı ve Yaratıcı Muhasebe ile İlişkisi

Yaratıcı muhasebe kavramı hem uygulamalarının karmaşıklığı hem de adlandırması bakımından coğrafi olarak farklılık göstermekte olup, ABD’de yaratıcı muhasebe kavramı yerine kâr yönetimi kavramı tercih edilmektedir (Balaciu vd., 2009: 176). Yine yaratıcı muhasebe kavramı daha çok uygulayıcılar, gazeteciler tarafından kullanılırken (Çıtak, 2009b: 21); kâr yönetimi kavramı akademik çevrelerce kullanılmaktadır (Çıtak, 2009b: 20-21; Jones, 2011a: 10). Fakat buradan yaratıcı muhasebe kavramı ile kâr yönetimi kavramlarının bire bir eşanlamlı oldukları düşünülmemelidir. Çünkü her bir kâr yönetimi biçimi yaratıcı muhasebe için geçerli olmayabilmektedir. Yaratıcı muhasebeyi hileli finansal raporlamayı da içine alacak şekilde geniş bir kavram olarak gören Mulford ve Comiskey’e (2002: 49) göre ise kâr yönetimi, yaratıcı muhasebe uygulamalarının bir parçasıdır.

Literatür incelendiğinde kâr yönetimini muhasebe rakamlarını bir bilgi unsuru olarak gören çerçevede ele alan Schipper (1989: 92); kâr yönetimini, bazı özel çıkarlar elde etme niyetiyle dışsal finansal raporlama sürecine kasıtlı müdahale şeklinde gerçekleşen bir bildirim yönetimi olarak tanımlamıştır.

Standart koyucular çerçevesinden kâr yönetiminin tanımını yapmaya çalışan Healy ve Wahlen (1999: 368); işletmenin temel ekonomik performansı hakkında işletmenin birtakım paydaşlarını yanıltmak veya sonuçları raporlanan muhasebe rakamlarına bağlı olan sözleşmeleri etkilemek için finansal raporları değiştirmek amacıyla yöneticilerin finansal raporlamada ya da işlemleri yapılandırırken yargılarını kullandıkları zaman kazanç yönetimin ortaya çıkacağını belirtmişlerdir. Healy ve Wahlen (1999: 366), denetim kusursuz olmadığı için yöneticilerin raporlama yöntemleri seçerken ya da muhasebe tahminleri yaparken kendi yargılarını kullanmalarının kâr yönetimi için fırsatlar doğurduğunu ifade etmişlerdir.

Ronen ve Yaari’ye (2008: 27) göre yönetilen kârlar; ya kârlar doğmadan önce üretim ve yatırım ile ilgili eylemlerin uygulanmasından veya gerçek kârlar doğduktan sonra kâr rakamları ve bunlara ilişkin yorumları etkileyen muhasebe seçimlerinin yapılmasından meydana gelir.

Mulford ve Comiskey’e (2002: 49) göre, kâr yönetimi; kârları manipüle etmek için kasıtlı bir çabayı içermekte olup kârları önceden belirlenen hedeflere, analistler tarafından yapılan tahminlere veya daha istikrarlı, sürdürülebilir kâr akışlarıyla uyumlu olan bir tutara yönlendirmek için atılan adımları kastetmektedir. Mulford ve Comiskey (2002: 85) bazı

² BDS 240 çerçevesinde bu kavram ‘Kazanç Yönetimi’ olarak ifade edilmiştir. BDS 240’ın orijinal versiyonunda bu kavram için ‘Earnings Management’ ifadesi kullanılmıştır. ‘Earnings Management’ ifadesi de Türkçe literatürde genellikle (Ocak ve Güçlü (2014), Bayırlı (2006) gibi yazarlar tarafından) ‘Kâr Yönetimi’ olarak kullanıldığından bu çalışmada ‘Kâr Yönetimi’ ifadesi kullanılmıştır.

koşullar ile teşviklerin kâr yönetimini oluşturduğunu; analistlerin kâr tahminlerini gerçekleştirmeyi, firmanın piyasa değerindeki düşmeyi engellemeyi, teşvik ücretini maksimuma çıkarmayı ve kredi sözleşmelerindeki finansal taahhütleri ihlal etmekten kaçınmayı bu koşullara ve teşviklere örnek olarak göstermiştir.

Mulford ve Comiskey'e benzer şekilde Jones (2011a: 10) da, kâr yönetimini yöneticilerin özel bir amaca ulaşmak için hesapları yönettikleri bir uygulama olarak tanımlamışlardır.

Cupertino vd. (2016: 233); kâr yönetimini, finansal tablolarda raporlanan sonuçlara ilişkin belirli özel hedefleri gerçekleştirmek amacıyla birtakım yöneticilerin muhasebe yöntemlerini kullanmaya veya işletme faaliyetlerine ilişkin aldıkları kararlar olarak tanımlamışlardır.

Literatürde tahakkuk kâr yönetimi, gerçek kâr yönetimi ve sınıflandırmayı değiştiren kâr yönetimi olmak üzere kâr yönetiminin üç biçiminden bahsedilmiştir (Abernathy vd., 2014: 603). Tahakkuk kâr yönetimi ile kastedilen, yöneticilerin temel nakit akışlarında herhangi bir değişiklik yapmaksızın raporlanan kârları değiştirmek için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde yer alan esneklikten fırsatçı bir şekilde yararlanmasıdır (Vladu, 2015: 411). Yöneticiler, cari dönemin kârlarını artırmak için gelecek dönemden kârlar ödünç aldıklarında veya cari dönemin kârlarını azaltmak için kârları cari dönemden gelecek dönemlere ötelediklerinde tahakkuk kâr yönetimi ortaya çıkar (Abernathy vd., 2014: 603). Gerçek kâr yönetimi, firmanın gerçek işletme faaliyetleriyle ilişkili olduğu için tahakkuk kâr yönetiminden farklıdır (Cupertino vd., 2016: 233). Gerçek kâr yönetiminde kârları etkilemek için gerçek işlemlerin, yani işletme faaliyetlerin zamanlaması ile yapılanması değiştirilerek, yönetici işletme faaliyetlerine ilişkin uygulayacağı optimal plandan sapar (Ewert and Wagenhofer, 2005: 1102) ve böylece birtakım paydaşları belirli finansal hedeflere sanki normal faaliyetler çerçevesinde ulaşıldığına inandırarak yanıltma amacı güder (Roychowdhury, 2006: 337). Gerçek kâr yönetimi çerçevesinde kâr hedeflerine ulaşmak için araştırma-geliştirme giderleri (Abernathy vd., 2014: 603), personel eğitim giderleri, pazarlama giderleri (Cupertino vd., 2016: 234) gibi isteğe bağlı giderleri azaltma, kapasiteyi artıracak yeni projeleri erteleme (Cupertino vd., 2016: 234), cazip satış koşulları sunma, zararları karşılamak üzere gelir elde etmek için varlıkların satışı ile ilgili zamanlamayı ayarlama gibi aktiviteler gerçekleşir (Commerford vd., 2016: 40). Roychowdhury (2006: 337), bu aktivitelerin belirli ekonomik koşullarda gerçekleşebileceğini ancak eğer yöneticilerin bu aktivitelere kâr hedeflerini gerçekleştirme amacı ile belirli ekonomik koşulların ötesinde daha kapsamlı olarak yönelmeleri durumunda gerçek kâr yönetiminin söz konusu olabileceğini belirtmiştir.

McVay (2006: 505) sınıflandırmayı değiştiren kâr yönetimini, gelir tablosunda yer alan kalemlerin yanlış sınıflandırılması olarak tarif etmiştir. Bu çerçevede örneğin faaliyet kârını artırmak için faaliyet giderlerine ait bir kısım gideri, diğer faaliyetlerden giderler kalemi içerisine kaydırmak; başka bir deyişle diğer faaliyetlerden giderler altında sınıflandırmak söz konusudur (Abernathy vd., 2014: 604).

Literatürde tartışılan konulardan birisi kâr yönetimi ile hile arasında nasıl bir ilişki olduğudur. Kassem (2012: 31), bazı araştırmacıların kâr yönetimini hileli bir eylem olarak görmediklerini, finansal tabloları kullananlara sunulan bilginin değerini artıran yasal ve etik bir eylem olarak gördüklerini buna mukabil bazı araştırmacıların ise kâr yönetimini hilenin başka bir formu olarak gördüklerini ve bu yüzden de önlenmesi gereken bir eylem olarak değerlendirdiklerini belirtmiştir. Yine Ocak ve Güçlü'ye (2014: 131) göre birçok akademisyen tarafından kâr yönetimi; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasalarda bulunan esnekliklerden, boşluklardan faydalanılarak gerçekleştirilen bir eylem olarak tanımlansa da; kâr yönetimin hileye veya hileli finansal raporlamaya başvurularak da gerçekleştirilebileceğini belirtmişlerdir. Bu çerçevede Ocak ve Güçlü (2014: 132); işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı işlemler (örneğin hasılatın erken kaydedilmesi gibi) gerçekleştirerek bir yandan kârlarını yöneterek kâr yönetimi uygulamış olacaklarını bir yandan da hile veya hileli finansal raporlama yapmış olacaklarını ifade etmişlerdir. BDS 240 paragraf A2'de de kâr yönetimi ile hileli finansal raporlama arasındaki ilişkiye değinilerek; işletmenin gerçekleştirdiği kâr yönetimi çabalarının hileli finansal raporlamanın kaynağı olabileceği belirtilmiştir. Yine BDS 240 paragraf A2'de kâr yönetimi çabalarının, varsayımların uygunsuz bir şekilde düzeltilmesi, yönetim tarafından yapılan yargıların değiştirilmesiyle başlayabileceğini ve finansal tabloların önemli derecede yanlış sunulmasına neden olacak şekilde hileli finansal raporlamaya ilişkin yönetimin kasıtlı bir tutum almasına kadar büyüyebileceği ifade edilmiştir. Bu ifadelerden kâr yönetimi ile ilgili çabaların hileli finansal raporlama olarak sayılabileceğini ve bu çabaların finansal tabloların yanlış sunulmasına ilişkin önem derecelerinin farklılık arz edebileceği anlaşılmaktadır.

Yukarıda yapılan bu açıklamalar ışığında kâr yönetimi çerçevesinde gerçek ve doğru sunumun çarpıtıldığı, muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları içinde yer alan esneklikten yararlanıldığı veya bu ilkelere, standartlara aykırı davranıldığı ve kâr yönetiminin hileli finansal raporlama olarak sayılabileceği ortaya çıkmış bulunmaktadır. Dolayısıyla bir önceki bölümde ifade edilen yaratıcı muhasebe tanımı ile kâr yönetiminin bu özellikleri örtüşmektedir. Burada ayrıca hangi biçimde gerçekleşen kâr yönetiminin yaratıcı muhasebe ile örtüştüğü belirlenmelidir. Gerçek kâr yönetiminde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini

ihlal edilmemekte olup sadece işletme faaliyetleriyle ilgili sorgulanabilir iş kararları söz konusudur (Abernathy vd., 2014: 604). Oysa yaratıcı muhasebenin temelinde muhasebe ilkelerindeki, muhasebe standartlarındaki esneklikten, boşluktan yararlanma ya da bunlara aykırı davranma yer almaktadır. Ayrıca denetim standartlarında gerçek kâr yönetimine ilişkin denetçinin sorumlulukları açıkça belirtilmemiştir (Commerford vd., 2016: 42). Bu yüzden gerçek kâr yönetimi, yaratıcı muhasebe ile örtüşmemektedir. Tahakkuk kâr yönetiminin temelinde ise önceden belirlenmiş hedefe varmak için tahakkukların kullanılması söz konusu olup (Goel, 2016: 50) bu çerçevede muhasebe ilkelerindeki, muhasebe standartlarındaki esneklikten faydalanılarak veya muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına aykırı olacak şekilde muhasebenin tahakkuk sisteminden yararlanılır. Dolayısıyla yaratıcı muhasebenin tanımında belirtilenlerle örtüşmektedir. Sınıflandırmayı değiştiren kâr yönetimi, gelir tablosundaki yanlış sınıflandırmayla ilgili olup şekil 1.6'da yaratıcı muhasebe kullanılarak yapılabilecek hileli finansal raporlama altında ifade edilen 'Tutar, sınıflandırma, sunum biçimi veya açıklamaya ilişkin muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması' ile örtüşmektedir. Bu nedenden dolayı sınıflandırmayı değiştiren kâr yönetimi, yaratıcı muhasebe ile örtüşmektedir.

Bütün bu anlatılanlar ışığında bu çalışmada tahakkuk temelinde gerçekleşip ve de sınıflandırmayı değiştiren kâr yönetimi uygulamaları, yaratıcı muhasebe kullanarak gerçekleşen hileli finansal raporlama olarak düşünülmüştür.

Literatürde kâr yönetimi altında kâr yönetiminin iki özel ögesinden bahsedilmektedir. Bunlar *kârı düzgünleştirme*³ ve *büyük temizlik muhasebesi* olarak adlandırılan kavramlardır. Nitekim Ocak ve Güçlü (2014: 129) bu iki kavramı, kâr yönetiminin iki farklı durumu olarak nitelemişlerdir. Yine Mulford ve Comiskey (2002: 49) kârı düzgünleştirmenin kâr yönetiminin bir alt ögesi olduğu belirtmiş olup, Mulford ve Comiskey'e (2002: 33) göre büyük temizlik muhasebesi ise kâr yönetiminin çok çirkin bir uygulama türüdür.

Beidleman (1973: 653); kârın düzgünleştirilmesini, işletme için normal kabul edilen bazı kâr düzeyleri ilgili dalgalanmaları kasıtlı bir şekilde azaltma olarak tanımlamıştır. Copeland (1968: 101); kârı düzgünleştirme sayesinde gelirlerde yıldan yıla yaşanan dalgalanmaların, kârların zirve yaptığı dönemlerden daha az başarılı olduğu dönemlere kaydırılarak azaltıldığını belirtmiştir. Mulford ve Comiskey de (2002: 49) Copeland'a benzer

³ İngilizce literatürde bu kavram için genellikle 'Income Smoothing' ifadesi kullanılmakla birlikte Mulford Comiskey (2002) çalışmasında 'Income or Profit Smoothing' ifadesini kullanmıştır. Yine Bayırlı (2006) doktora tezi çalışmasında "Kavramın faaliyet karının, dönem net karının ve hisse başına karların istikrarlı gösterilmesine yoğunlaştığını belirterek" 'Kârın İstikrarlı Gösterilmesi' ifadesini kullanmıştır. Bu çalışmada kavramın esas itibarıyla kârlardaki dalgalanmaları azaltarak kârlara düzgün bir görünüm kazandırma anlamını taşıdığı düşünülerek 'Geliri Düzgünleştirme' yerine 'Kârı Düzgünleştirme' ifadesi kullanılmıştır.

şekilde kârı düzgünleştirmeyi, daha az riskli kâr akışı izlenimi yaratmak için normal kâr serilerindeki tepe ve dip noktaları kaldırmayı hedefleyen kâr yönetimin bir alt ögesi olarak tanımlamışlardır. Jones (2011a: 10) menkul kıymetler borsalarının düzgün, istikrarlı kârlar üreten firmaları ödüllendirdiği buna mukabil değişken, istikrarsız kârlar üreten firmaları ise cezalandırdığını belirterek işletmelerin yıldan yıla düzgün, istikrarlı karlar raporlamayı tercih edeceklerini bu yüzden de Jones (2011a: 11) şirket yöneticilerinin yüksek karları aşağıya çekmeye düşük karları ise yukarıya doğru çekmeye çalışacaklarını söylemiştir. Bu çerçevede Fudenberg ve Tirole (1995: 76) kârı düzgünleştirmede kullanılan iki araçtan bahsetmiş, bunlardan birinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki esnekliklerden yararlanılması diğerinin ise işletme faaliyetlerinin değiştirilmesi olarak belirtmiştir. Dolayısıyla bu iki aracın, yukarıda bahsedilen kâr yönetim biçimlerinden tahakkuk kâr yönetimi ile gerçek kâr yönetimine denk düştüğü görülmektedir. Fakat burada belirtilmelidir ki; ampirik olarak Barnea, Ronen ve Sadan; yöneticilerin faaliyet kârını düzgünleştirmek için giderlerin sınıflandırmasıyla ilgili sübjektifliklerini kullandıkları sonucuna varmışlardır (akt. Mcvay, 2006: 505). Dolayısıyla sınıflandırmayı değiştiren kâr yönetimi, geliri düzgünleştirmek için de yapılabilir.

Mulford ve Comiskey (2002: 30-31) uzun dönemli bir hedef olarak şirket kârında belirli bir oranda büyümeyi düşünen şirket yönetimlerinin, gelirlerin, kârların iyi olduğu yıllarda giderleri artırıp mevcut dönemin karlarını azaltmak için örneğin şüpheli alacaklar karşılığı, duran varlıkların yararlı ömürleri, kalıntı değerleri ile ilgili daha tutucu muhasebe tahminleri yapabileceklerini veya gelirlerin bir kısmını sonraki dönemlere aktararak mevcut dönemin kârlarını azaltmak için daha tutucu bir gelir tahakkuku uygulamaları yapabileceklerini belirtmişlerdir. Mulford ve Comiskey (2002: 31) böylelikle gelecekte kârların belirlenen hedef büyüme oranının altında kalacağı yıllar için işletmenin kârlarını sakladığını belirtmişlerdir. Dolayısıyla kârı düzgünleştirme çerçevesinde işletmenin (kâr açısından) iyi olduğu dönemlerde performansını az göstermek için tutucu varsayımlar uygulanırken, (kâr açısından) iyi olmadığı dönemlerde agresif varsayımlar kullanılmaktadır (Shajani, 2015: 234). Böylelikle kârı düzgünleştirme sayesinde işletme yönetimleri kârlardaki anormal değişimleri, yani dalgalanmaları azaltmaya çalışmaktadırlar (Beidleman, 1973: 653).

Healy (1985: 86); kâr hedeflerinin herhangi bir şekilde gerçekleşmesinin mümkün olmayacağı kadar kârların çok düşük olduğu durumlarda, yöneticilerin gelirleri erteleyerek veya giderleri hızlandırarak, yani *büyük temizlik muhasebesi* stratejisini uygulayarak, mevcut kârları daha da azaltma güdüsüne sahip olacaklarını belirtmiştir. Büyük temizlik muhasebesinde gelecek yıllarda maruz olunacak giderlerin bir yıl içerisinde gider yazılması

söz konusudur (Jones, 2011c: 49). Örgütler büyük zararların kaçınılmaz olduklarını gördüklerinde, finansal tablo kullanıcıları için zararın tutarsal büyüklüğünün fazla önemli olmayıp esas itibariyle zarar olgusunun kendisinin daha fazla önem taşıması nedeniyle; büyük temizlik muhasebesi çerçevesinde olabildiğince fazla tutarı gider yazarak gelecekteki finansal tabloları bu zararlardan kurtarmaya çalışırlar (Kwok, 2005: 163). Mulford ve Comiskey (2002: 33); örneğin işletmenin kârlar açısından kötü olduğu bir dönemde toplu bir biçimde varlıklarının değerini düşürmek suretiyle gerçekleştireceği büyük temizlik muhasebesinin, kötü geçen bir dönem için şirkete ek bir ceza getirmeyeceği ve aynı zamanda gelecek yıllardaki kârlar üzerinde daha az giderin etki yapacağını ifade etmişlerdir. Jones (2011c: 49), büyük temizlik muhasebesinin kullanıldığı alanlar olarak satın alma muhasebesini, yani işletme birleşmelerini, ve yeni bir yönetimin işletmede göreve başlamasını işaret etmişlerdir. Ayrıca işletmeler büyük yeniden yapılandırma giderlerini de büyük temizlik muhasebesinde kullanmaktadırlar (Kwok, 2005: 163). Jones (2011c: 50); işletmede göreve başlayan yeni bir yönetimin büyük temizlik muhasebesinden faydalanmasının kendisine birtakım yararlar sağladığını belirtmiştir. Bu yararlar Jones (2011c: 50) tarafından; eski yönetimin başarısız olduğunu göstererek yeni yönetimin kendisini haklı olarak bu göreve getirildiğini göstermek, yeni yönetimin kendileri ilgili yapılacak performans değerlemelerinin düşük bir düzeyden başlamasını sağlamak ve gelecekte oluşacak giderlerin hızlandırılmış bir şekilde mevcut dönemde giderleştirilmesiyle birlikte işletmenin gelecek performansının daha iyi göstermek şeklinde ifade edilmiştir.

Ocak ve Güçlü (2014: 131), hem büyük temizlik muhasebesinin hem de kârı düzgünleştirmenin kârın kalitesini etkilemeye yönelik çabalar olduklarını belirtmişlerdir. Kâr yönetimi sadece kârı düzgünleştirme, büyük temizlik muhasebesi gibi amaçlarla yapılmakta olmayıp, BDS 240 paragraf A2’de belirtildiği gibi vergileri asgari düzeye çekmek için kârları azaltma ve banka finansmanını garantilemek için kârları yükseltme amacıyla da yapılabilir. Bu nedenle de kâr yönetimi çerçevesinde hem tutucu hem de agresif muhasebe uygulamalarından yararlanılabilmektedir (Giroux, 2013: 123).

2.3. Yaratıcı Muhasebeyi Gerçekleştirme Nedenleri

İşletmelerin yaratıcı muhasebeyi kullanarak finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını gerçek ve doğru sunumdan uzaklaştırmak için birçok sebebi olabilmektedir. Bu sebepleri Jones (2011b: 33), *kişisel teşvikler, piyasa beklentileri, özel şartlar, varlıkların kötüye kullanılmasını gizleme* başlıkları altında; Mulford ve Comiskey (2002: 4), *hisse senedi fiyatı etkisi, borçlanma maliyeti etkisi, ikramiye planı etkisi, politik maliyetler etkisi* başlıkları

altında; Ruddy ve Everingham (2008: 49) *sözleşmeye bağlı nedenler, sermaye piyasasına bağlı nedenler, düzenleyici kurumlara bağlı nedenler* başlıkları altında; Naser (1990) *eksik bildirim, piyasaya belirli türde bilgi verme, finansal nedenler, vekalet ve politik maliyetler, kötü yönetim, belirsizliği ve riski azaltma, büyük kurumsal yatırımcılardan baskı* başlıkları altında incelemişlerdir. Bu çalışmada bu başlıklar altında incelenmiş ve çok çeşitli olan yaratıcı muhasebeyi gerçekleştirme nedenleri tek tek ele alınmaya çalışılmıştır.

Griffiths (1986: 2); hem büyük kurumsal hem de küçük bireysel yatırımcıların, hisse senedi piyasası taleplerini karşılamak için işletmeleri finansal ve faaliyet sonuçlarını daha uygun hale getirmeye zorladığını belirtmiştir. Griffiths'e (1986: 2) göre bu talepler, analistlerin beklentilerini karşılamadan ve kârı düzgünleştirmeden oluşmaktadır. Jones (2011b: 35); analistlerin, işletmenin geçmiş finansal sonuçlarına, mevcut bilgilere ve başka faktörlere bakarak işletmeyle ilgili tahmini kar beklentisinde bulunduğunu ve hisse senedi fiyatının da analistlerin bu beklentilerini yansıttığını ifade etmiştir. Jones (2011b: 35); işletmenin tahmini kârları gerçekleştirmesi durumunda genellikle hisse senedi fiyatının düşmeyeceğini, buna mukabil herhangi bir nedenden dolayı bu tahmini kârları gerçekleştirememesi durumunda büyük ihtimalle hisse senedi fiyatlarının değer kaybedeceğini belirtmiştir. Mulford ve Comiskey (2002: 2-3) ise daha yüksek hisse senedi fiyatının, firmanın piyasa değerini artıracığı ve sermaye maliyetini azaltacağından dolayı işletmelerin yatırımcılara daha güçlü bir kâr elde etme güçleri olduğunu bildirerek hisse senedi fiyatlarını yükseltmek için yaratıcı muhasebeden yararlanabileceklerini söylemişlerdir. Dolayısıyla analistlerin beklentilerinin karşılanamaması sonucu hisse senedi fiyatlarının değer kaybetmesi, şirketin piyasa değerinin düşmesi ve sermaye maliyetlerinin yükselmesi anlamına gelecektir. Ayrıca hem Jones (2011b: 35) hem de Mulford ve Comiskey'e (2002: 2) göre eğer yöneticilerin ücretleri şirketin hisse senetleri fiyatlarına bağlı ise hisse senetleri fiyatlarındaki düşüş ve yükseliş yöneticilerin servetlerini etkileyecektir. Bu nedenden dolayı da analistlerin beklentilerini karşılamak büyük önem taşımaktadır.

Yine Mulford ve Comiskey'e (2002: 5) göre; yatırımcıların kârları daha az oynak, daha az istikrarsız olan firmaların hisse senetlerine daha yüksek fiyat ödeyeceklerinden dolayı kârlardaki oynaklığı azaltarak, yani kârı düzgünleştirerek, hisse senedi fiyatlarını yükseltmek için yaratıcı muhasebeye başvurulabilmektedir. Ayrıca piyasa; kârları istikrarlı olan firmalara göre kârları istikrarsız olan firmaları daha riskli ve daha kötü yönetilmiş olarak algılamaktadır (Jones, 2011b: 35). Kârı düzgünleştirerek böyle bir algıyı ortadan kaldırmak için yaratıcı muhasebe uygulamaları kullanılabilmektedir.

Piyasa beklentilerinden başka; satışlar, kârlılık veya hisse senedi fiyatları ile ilgili olarak işletme yönetimlerinin belirledikleri işletme içi hedeflerin gerçekleştirilmesi amacıyla da yaratıcı muhasebe uygulanabilmektedir (Rajput, 2014: 195).

Naser (1990: 219); şirketlerin finansal oranlarını iyileştirmek için yaratıcı muhasebeyi kullanabileceklerini belirtmiştir. Mulford ve Comiskey (2002: 5) böylelikle işletmelerin daha düşük bir borçlanma maliyetine sahip olacaklarını söylemişlerdir. Dolayısıyla işletmeler daha düşük bir borçlanma maliyeti için yaratıcı muhasebeden faydalanarak finansal oranlarını iyileştirebilmektedirler.

Borçlanma açısından yaratıcı muhasebeyi kullanma gerekçesi, borç alan firmaların borç verenlerle yaptıkları borç sözleşmelerinden de kaynaklanabilmektedir (Jones, 2011b: 37). Bu tür borç sözleşmeleri finansal oranların (cari oran, toplam pasif-öz kaynak oranı gibi) hangi düzeyde kalması gerektiğini belirleyen borç taahhütleri içereceği gibi, borç alan şirketin ek borçlanma, nakit kâr payı ödeme, başka bir şirketi satınalma şeklindeki kararlarını sınırlayan borç taahhütlerini de içerir (Mulford ve Comiskey, 2002: 5-6). Borç taahhütleri ihlal edildiğinde borcun otomatik olarak tamamının geri ödenmesi söz konusu olabileceği gibi (Jones: 2011b: 37), ayrıca borç veren borcun faiz oranını artırabilir, ek teminat isteyebilir (Mulford ve Comiskey, 2002: 5). Bu nedenle işletmeler borç taahhütlerini ihlal etmekten kaçınmak için yaratıcı muhasebe kullanarak (Ruddy ve Everingham, 2008: 49) finansal oranlarını iyileştirmektedirler. Ayrıca yaratıcı muhasebe kullanılarak iyileştirilen finansal oranlar sayesinde işletmenin kararlarını sınırlayan ya da finansal oranlara ilişkin borç taahhütlerinin sınırlamaları gevşetilebilir (Mulford ve Comiskey, 2002: 6).

Yöneticilerin ikramiye planlarının kâra ya da şirketin hisse senedi fiyatına bağlı olması da yaratıcı muhasebe uygulamalarının bir nedeni olarak görülmektedir (Blake ve Salas, 2001: 160). İkramiyeler hisse senedi fiyatına bağlı olarak belirleniyorsa, yöneticiler hisse senedi piyasasını etkileyecek şekilde finansal tabloları sunmaya motive olacaklardır; raporlanan kâra göre ikramiyelerin belirlendiği ikramiye planlarında ise ikramiyenin alınması için şart koşulan asgari ve azami kâr düzeyleri arasındaki kâr rakamını azami düzeye çıkaracak muhasebe yöntemlerini seçeceklerdir (Blake ve Salas, 2001: 160-161). Sonuç olarak yöneticilerin aldıkları ikramiyeleri maksimum yapma çabası onları yaratıcı muhasebe uygulamalarını kullanmaya teşvik edebilir (Mulford ve Comiskey, 2002: 6). Bundan başka eğer yöneticiler şirketle ilgili bir bilginin piyasaya açıklanmasını erteleyerek sadece kendilerinin sahip oldukları bu bilgiyle şirket hisse senetlerini alıp satmak istediklerinde bu bilginin piyasaya bildirilmesini ötelemek için yaratıcı muhaseben yararlanabilirler (Akenbor ve Ibanichuka, 2012: 32). Ayrıca şirket yöneticileri, örneğin sektöründe lider olan bir firmanın ikinciliğe

düşmesi gibi, şirket hakkındaki tatsız haberlerle ilgili dikkati dağıtmak için yaratıcı muhasebe çerçevesinde geliri artırıcı şekilde muhasebe politikası değişikliği yapabilirler (Blake vd., 1998: 30).

Ruddy ve Everingham'a (2008: 50) göre; raporlanan muhasebe rakamları, düzenleyici kuruluşların veya hükümet yetkililerinin eylemlerini ya da şirketlerle ilgili çıkarılan düzenlemeleri etkilediğinde düzenleyici kurumlarla bağlantılı nedenlerden dolayı da yaratıcı muhasebe uygulamaları gerçekleştirilebilir. Bu nedenlerden biri vergilendirme ile ortaya çıkmaktadır. Eğer vergi matrahı muhasebe rakamları temel alınarak hesaplanıyorsa, belli miktardaki geliri vergi dışı bırakma amacıyla yaratıcı muhasebeden yararlanılabilir (Rajput, 2014: 195). Yine düzenleyici kurumların hükümlerine tabi olan bazı şirketler, örneğin elektrik şirketleri, telefon şirketleri, petrol şirketleri, su şirketleri ve bankalar gibi, yüksek kârlar açıklamaları durumunda düzenleyici kuruluşlar tarafından ya satış fiyatları azaltılmakta/sabitlenmekte ya da ekstra vergiler istenmektedir (Blake ve Salas, 2001: 160; Jones, 2011b: 38). Bu tür müdahalelerden kaçınmak isteyen firmalar da; yaratıcı muhasebe çerçevesinde raporlanan kârlarını azaltan muhasebe yöntemlerini seçmek isteyebilirler (Blake ve Salas, 2001: 160).

Halka arz, şirket satın almaları, şirket birleşmeleri gibi kurumsal olaylardan önce bilançoları şişirmek amacıyla da yaratıcı muhasebe uygulamalarına başvurulabilmektedir (Rajput, 2014: 195). Bunun arkasındaki nedeni Jones (2011b: 37); satın alınan firma açısından finansal durum ne kadar iyi gösterilirse satın alan firmadan daha yüksek bir bedel alınabileceği, satın alan açısından finansal durum ne kadar iyi gösterilirse de, satın alma pazarlığında elini güçlendireceğini belirterek açıklamıştır. Yine Jones (2011b: 37) hisse senetlerinin halka arzında da; işletme finansal durumunu olabildiğince iyi göstermesi durumunda daha fazla yatırımcının hisse senetlerini talep edeceğini, böylelikle de hisse senetlerinin fiyatının yükseleceğini ve işletmenin daha fazla tutarda fon elde etmiş olacağını belirterek ifade etmiştir.

Jones (2011b: 39); varlıkları kötüye kullanan bir yöneticinin (örneğin varlıkları çalan) bu durumu gizlemek için yaratıcı muhasebeye başvurabileceğini belirtmiştir.

BDS 240 Ek 1'de hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklara ilişkin verilen risk faktörleri örneklerinde, birtakım yaratıcı muhasebeyi gerçekleştirme nedenleri ifade edilmiştir. Tablo 2.1'de yaratıcı muhasebeyi gerçekleştirme nedenlerinin, BDS 240 çerçevesinde ifade edilen karşılıklarına yer verilmiştir.

Tablo 2.1 Yaratıcı Muhasebeyi Gerçekleştirme Nedenlerinin BDS 240 Çerçevesindeki Karşılıkları

<u>Yaratıcı Muhasebeyi Gerçekleştirme Nedenleri</u>	<u>BDS 240 Çerçevesindeki İfadesi</u>
Analistlerin beklentilerini karşılama	Yatırım analistlerinin, kurumsal yatırımcıların, önemli alacaklıların veya diğer üçüncü tarafların kârlılık veya trend seviyesine ilişkin beklentileri ile yönetimin oluşturduğu beklentiler (BDS 240 Ek 1)
İşletme içi hedefler	Yönetim veya işletme personeli üzerinde, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından oluşturulmuş finansal hedeflerin tutturulması (satış veya kârlılığa ilişkin teşvik hedefleri dâhil) konusunda aşırı bir baskının bulunması (BDS 240 Ek 1)
Kârı düzgünleştirme	Hileli finansal raporlama, genellikle muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bu durum örneğin finansal tablo kullanıcılarının işletmenin performansı ve kârlılığıyla ilgili algılarını etkileyerek onları aldatmak için; kazancı istikrarlıymış gibi göstermek (dönemler arasındaki kazanç dalgalanmalarını azaltmak) veya önceden belirlenen kazanç düzeyine ulaşmak amacıyla tüm karşılıkların veya yedeklerin olduğundan az ya da fazla gösterilmesinden kaynaklanabilir (BDS 240 paragraf A46).
Borç taahhütlerini ihlal etmekten kaçınmak	Borsa kotasyon şartlarının yerine getirilmesinde, borcun geri ödenmesinde veya diğer borç sözleşmelerindeki şartların sağlanmasında yaşanan zorluklar (BDS 240 Ek 1)
Yöneticilerin ikramiye planlarının kâra ya da şirketin hisse senedi fiyatına bağlı olması	Kazançlarının (örneğin ikramiyeler, hisse opsiyonları ve performansla dayalı ek ödeme düzenlemeleri) önemli bir bölümünün; hisse fiyatları, faaliyet sonuçları, finansal durum veya nakit akışındaki iddialı hedeflere ulaşılmasına bağlı olması (BDS 240 Ek 1)
Geliri vergi dışı bırakma	Yönetimin vergisel amaçlarla, raporlanan kazançları asgari seviyeye indirmek için uygun olmayan yöntemler kullanması yönünde menfaatinin olması (BDS 240 Ek 1)
Halka arz, şirket satın almaları, şirket birleşmeleri gibi kurumsal olaylardan önce bilançoları şişirmek	Kötü finansal sonuçların, işletme birleşmeleri veya ihale alımı gibi tamamlanmamış önemli işlemler üzerinde olumsuz etkilerinin olması veya olacağı beklentisinin bulunması (BDS 240 Ek 1)

Kaynak: BDS 240

2.4. Yaratıcı Muhasebeyi Doğuran Unsurlar

Yaratıcı muhasebeyi doğuran unsurlar ile kastedilen; yaratıcı muhasebeye ilham verdiği, ilham kaynağı olduğu düşünülen alanlardır (Diana ve Mădălina, 2008: 937). Bu ilham verdiği düşünülen alanlar; bir nevi yaratıcı muhasebeye zemin hazırlayan, ortam oluşturan fırsat alanlarıdır. Bu alanlar şu şekilde özetlenebilir:

- Muhasebe düzenlemeleri, takip edilecek muhasebe politikalarının seçiminde esnekliğe olanak vermektedir (Diana ve Mădălina, 2008: 938). Bu esneklikte yaratıcı muhasebe ortamı için fırsat doğurmaktadır. Örneğin TMS 16 ve TMS 38 çerçevesinde maddi ve maddi olmayan varlıkların maliyet modeline veya yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilmesi, TMS 2 çerçevesinde stokların maliyetinin FIFO veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre belirlenmesi, TMS 16 çerçevesinde amortismanların normal amortisman

yöntemine, azalan bakiyeler yöntemine veya üretim miktarı yöntemine göre hesaplanması gibi...

- Muhasebeye ilişkin bazı alanlarla ilgili tam olarak bir düzenleme yapılmamış olabilir (Rajput, 2014: 196). Bu düzenlemelerdeki eksiklikler ya da boşluklarda yaratıcı muhasebeyi doğurabilir.

- Muhasebe hesaplarına ilişkin birtakım kayıtlar; zorunlu olarak yargıya, tahmine ve varsayıma dayanmaktadır (Blake ve Salas, 2001: 157). Yönetimin yapacağı tahminler ve bulunacağı yargılar doğal olarak yaratıcı muhasebe için bir fırsat sağlamaktadır. Örneğin TMS 2 çerçevesinde stok değer düşüklüğü karşılığının belirlenmesi, TMS 16 ve TMS 38 çerçevesinde maddi ve maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi, TMS 36 kapsamında maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğünün belirlenmesi, şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılması gibi...

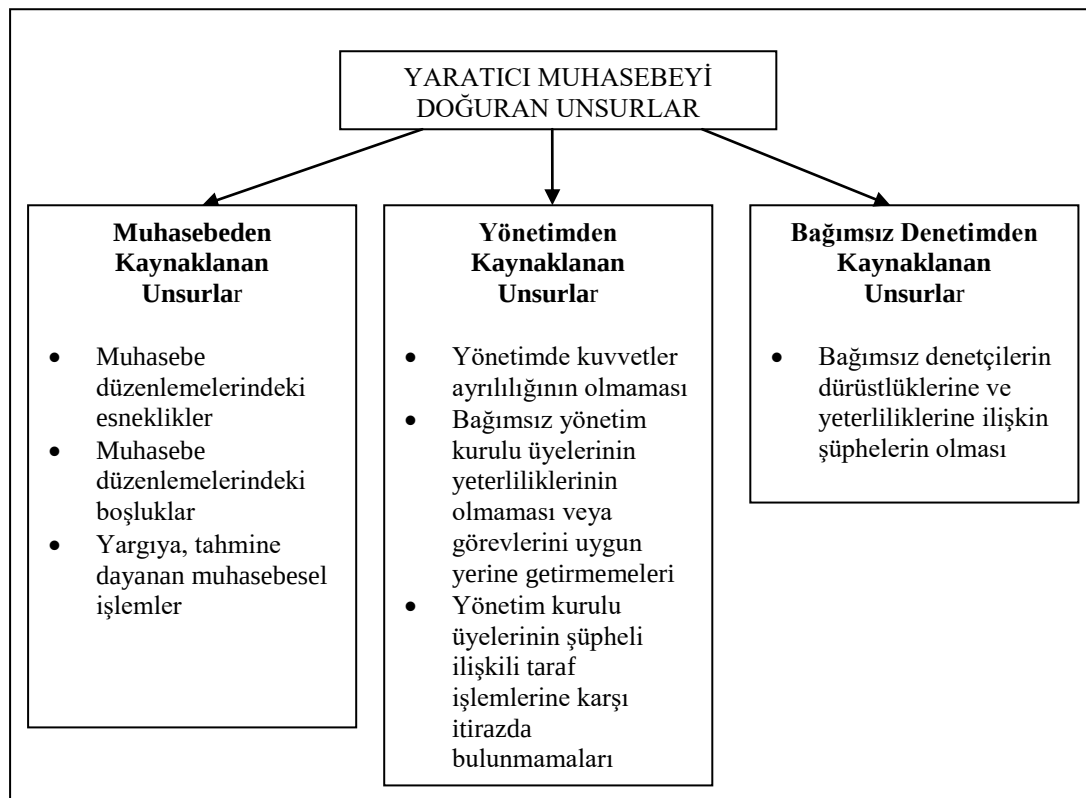
- Schilit ve Perler (2010: 29); yönetimde kuvvetler ayrılığının olmamasını finansal hileyi doğuran unsurlardan biri olarak görmüşlerdir. Schilit ve Perler'e (2010: 29) göre güçlü, güvenilir, etik olan üyeleri arasında kuvvetler ayrılığının bulunduğu üst yönetimlerde uygun olmayan davranışlar, hile yapan yöneticiler daha kolay yönetim kuruluna ve denetçilere bildirilmektedir. Yaratıcı muhasebenin bir hileli finansal raporlama türü olduğu düşünüldüğünde, kuvvetler ayrılığının olmadığı üst yönetimlerde yaratıcı muhasebe ortamı oluşma ihtimali daha fazla olabilmektedir. Örneğin küçük bir aile grubunun anahtar yönetici pozisyonlarına sahip olduğu bir organizasyon yapısı; yönetime hileli finansal raporlama, yani bir anlamda yaratıcı muhasebe gerçekleştirme konusunda daha fazla olanak sağlamaktadır (Schilit ve Perler, 2010: 29). Çünkü böyle bir organizasyon yapısında kuvvetler ayrılığı söz konusu olmadığından, yönetimi yaratıcı muhasebeden caydıracak alanlar daha daralmış olup yaratıcı muhasebeyi gerçekleştirmek için bir alan bırakılmış olacaktır.

- Schilit ve Perler (2010: 31) bağımsız (icrada görevi olmayan) yönetim kurulu üyelerinin; örneğin denetim komitesi, maaş komitesi gibi görev aldıkları komiteler için yeterliliklerinin olmamasını veya görevlerini uygun bir şekilde yerine getirmemelerini, finansal hileyi doğuran unsurlardan biri olarak görmüşlerdir. Yaratıcı muhasebenin bir hileli finansal raporlama türü olduğu düşünüldüğünde bu belirtilen unsur, yaratıcı muhasebe için de fırsatlar doğurabilmektedir. Çünkü bu tür yöneticiler gerekli yeterliliğe sahip olmadıklarından veya görevlerini uygun bir şekilde yerine getirmediğinden dolayı görev aldıkları komitelerde yönetimin gerçekleştirebileceği yaratıcı muhasebe eylemlerine karşı mücadele etmede başarısız olacaklardır.

• Schilit ve Perler (2010: 34); bağımsız denetçiler yatırımcıları hile yapan yönetimlerden ve etkin olmayan yönetim kurulundan korumada önemli bir rol oynadıklarından, bağımsız denetçilerin yeterliliklerine ve dürüstlüklerine ilişkin şüphelerin, hileli finansal raporlamayı doğuran bir unsur olarak dikkate alınması gerektiğini belirtmişlerdir. Yaratıcı muhasebenin bir hileli finansal raporlama türü olduğu düşünüldüğünde, bu şüphelerin yaratıcı muhasebenin ortaya çıkışı bakımından da önem arz etmektedir. Örneğin bağımsız denetim firmasıyla uzun süreli bir ilişki kurulması ya da bağımsız denetim firmasına yüksek ücret ödenmesi gibi faktörler bağımsız denetimin kalitesini olumsuz yönde bozabilecektir (Schilit ve Perler, 2010: 34). Bağımsız denetimin kalitesinin düşmesi de yaratıcı muhasebe uygulamalarını keşfetme olasılığını azaltacağından, yönetime yaratıcı muhasebeyi gerçekleştirme için bir alan tanıyacaktır.

• Schilit ve Perler (2010: 32); yönetim kurulu üyeleri sorgulanabilir ilişkili taraf işlemlerine karşı yönetime gerekli itirazları yapmamaları halinde bunun hileli finansal raporlamayı doğurabileceğini ifade etmişlerdir. Yaratıcı muhasebenin bir hileli finansal raporlama türü olduğu düşünüldüğünde, ilişkili taraf işlemlerinin yaratıcı muhasebe için bir zemin hazırladığı düşünülebilir. Örneğin işletme satın almaları gibi...

Yukarıda ifade edilenler ışığında yaratıcı muhasebeyi doğuran unsurlar şekil 2.2’de gösterilmiştir.



Şekil 2.2 Yaratıcı Muhasebeyi Doğuran Unsurlar

Kaynak: Diana ve Mădălina, 2008; Rajput, 2014; Blake ve Salas, 2001; Schilit ve Perler, 2010

2.5. Yaratıcı Muhasebeyi Gerçekleştirme Teknikleri

Bu çalışmada yaratıcı muhasebe teknikleri; Bölüm 2.1’de belirtilen yaratıcı muhasebeyi kullanarak gerçekleştirilebilecek hileli finansal raporlama ve literatürde öne çıkmış uygulamalar dikkate alınarak sınıflandırılmıştır. Yaratıcı muhasebe teknikleri anlatılırken, öncelikle yaratıcı muhasebe uygulamalarının hangi tür muhasebe uygulamalarında ne şekilde ortaya çıkabileceği ile ilgili genel bir tanımlaması verilmeye çalışılmıştır. Daha sonra ise yer yer yaratıcı muhasebe tekniklerinin ‘Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)’ ve ‘Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)’ ile etkileşimine değinilmiştir.

Yaratıcı muhasebeyi gerçekleştirme teknikleri; ‘Hâsılâtın Tanınmasıyla İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları’, ‘Giderlerin Aktifleştirilmesiyle İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları’, ‘Muhasebe Tahminleri, Varsayımları, Değerleme İle İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları’, ‘Sınıflandırmayla İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları’ ve ‘Bilanço Dışı Finansmanla İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları’ şeklinde sınıflandırılmıştır. Aşağıda söz konusu tekniklere yer verilmiştir.

2.5.1. Hâsılâtın⁴ Tanınmasıyla İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Jones (2011c: 46) hâsılâtın erken tanınmasının, belki en fazla kullanılan yaratıcı muhasebe uygulaması olduğunu ifade etmiştir. Mulford ve Comiskey (2002: 160) hâsılâtın erken tanınmasını; yasal, geçerli, mevcut bir satıştan kaynaklanan hâsılâtın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde öngörülen dönemden önce hâsılât olarak muhasebeleştirilmesi şeklinde tanımlamışlardır. De La Torre (2009: 3), hâsılâtın tanınması sırasında zamanlama ile risk transferinin göz önüne alınması gereken önemli unsurlar olduğunu belirtmiştir. Bu unsurların farklı şekillerde yorumlanarak ya da dikkate alınmasıyla hâsılâtın tanınmasında, tanınma dönemlerinde oynaklıklar sağlanabilir. Nitekim TFRS 15 ‘Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılât’ standardında da; paragraf 35’te hangi durumlarda hâsılâtın zamana yayılı olarak alınacağını (zamanlama unsuru) yine paragraf 31’te hâsılâtın finansal tablolara alınabilmesi için mal veya hizmetin müşteri devredilmiş olması gerektiği, bunun için de mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye geçmesi (risk transferi unsuru da içerecek şekilde) gerektiği belirtilmiştir. BOBİ FRS paragraf 5.14’e göre ise malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması, satılan mallar üzerinde kontrolün devam ettirilmemesi (risk transferi unsuru) mal satışına ilişkin hâsılâtın kayda alınması için gereken

⁴ Hâsılât bu çalışmada ‘TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılât’ standardında ve ‘BOBİ FRS Hâsılât’ bölümünde belirtilen anlamı ile kullanılmış olup, işletmenin olağan faaliyetleri sırasında meydana gelen gelir şeklinde tanımlanmıştır.

ölçütlerden ikisidir. BOBİ FRS paragraf 5.18’te hizmet sunumuyla ilgili hâsılat tutarının, eğer hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin ediliyorsa, raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyi göz önüne alınarak (zamanlama unsuru) kayda alınacağı belirtilmiştir.

Sipariş edilmiş ancak hâsılatın tanınma zamanı (dönemi) itibariyle sevk edilmemiş mallar için hâsılatın tanınması, en fazla karşılaşılan hâsılatın erken tanınma uygulamalarından biri olarak düşünülebilir (Mulford ve Comiskey, 2002: 160). Oysa ki TFRS 15 paragraf 33; mal veya hizmetin kullanımını yönetebilme ya da kalan tüm faydasını büyük oranda elde edebilme gücünü, mal veya hizmetin kontrolü olarak tanımlamıştır. BOBİ FRS paragraf 5.14’te de kontrol benzer şekilde tanımlanmıştır. Mallar müşteriye sevk edilmediğinde TFRS 15’teki ve BOBİ FRS’teki tanımlamaya göre malın kontrolü müşteriye geçmemiş olacaktır, dolayısıyla da hâsılat olarak finansal tablolara alınmaması gerekir. Hâsılatın finansal tablolara alınması yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

Malın teslimatı müşteri ile yapılan sözleşmede belirtilen tarihten önce yapılması durumunda da (Rice, 2011: 203) yaratıcı muhasebe uygulaması doğabilmektedir. Çünkü eğer müşteri, malın mülkiyetinden kaynaklanan önemli risk ve getirileri sözleşmede belirtilen tarihten sonra sahip olacaksa TFRS 15 paragraf 38(d)⁵ ve BOBİ FRS paragraf 5.15⁶ uyarınca malın kontrolü ve sahiplikten kaynaklanan önemli riskler ile getiriler müşteriye geçmemiş olacaktır. Hâsılatın teslimat tarihinde finansal tablolara alınması yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

Konsinye satışlarda da hâsılatın erken tanınması söz konusu olup, bu tip satışlarda mallar konsinyi adı verilen aracıya gönderilmektedir (Schilit ve Perler, 2010: 63). Bu şekilde satışlarını çoğaltmak isteyen konsinyatör adı verilen satıcı, malları aracılara gönderdiği halde malların mülkiyetine sahiptir (Utku, 2014: 116). Bu nedenle satıcı; aracı nihai müşteri ile işlemi gerçekleştirene kadar, yani mallar nihai müşteriye satılana kadar herhangi bir hâsılat kaydı yapmamalıdır (Schilit ve Perler, 2010: 63). Bu durum TFRS 15 standardı paragraf B77’de; işletmenin konsinye mal anlaşmaları çerçevesinde bir malı, bayi veya dağıtıcı gibi başka bir tarafa teslim ettiğinde hâsılatı finansal tablolara alamayacağı şeklinde belirtilmiştir. BOBİ FRS paragraf 5.16’ta konsinye satışlar, sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmediği (dolayısıyla da hâsılat kaydının yapılamadığı) duruma örnek

⁵ TFRS 15 paragraf 38(d)’ye göre varlığın mülkiyetinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin müşteriye devri, müşterinin varlığın kullanımını yönetebildiğini ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebildiğini, yani kontrol edebildiğini, gösterebilir.

⁶ BOBİ FRS paragraf 5.15’e göre çoğu durumda, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyetin veya zilyetliğin devri aynı anda gerçekleşmekle birlikte bazı durumlarda sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyetin veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşebilmektedir.

olarak gösterilmiştir. Dolayısıyla konsinye satışlarda; araçlar tarafından nihai müşterilere satışı yapılmadan bir işletme aracıya malı teslim ettiğinde hâsılatı finansal tablolara alırsa; bu, bir yaratıcı muhasebe uygulaması olur.

Aracılar vasıtasıyla yapılan satışlarda yaratıcı muhasebe uygulaması oluşturan bir başka durum da *aracılardan hak ettikleri komisyon tutarı ile ilgili hâsılat*ta ortaya çıkmaktadır. Bu durum TFRS 15 standardı paragraf B36'ta; aracı işletmenin aracılık hizmeti karşılığında elde etmeyi beklediği ücreti veya komisyon tutarını hâsılat olarak finansal tablolara alacağı şeklinde belirtilmiştir. BOBİ FRS paragraf 5.10'da acentelik ilişkilerinde acente tarafından yalnızca komisyon tutarının hâsılat olarak kaydedilebileceği ifade edilmiştir. Dolayısıyla aracı işletme komisyon tutarını hâsılat olarak finansal tablolara almayıp, bunun yerine satışına aracılık ettiği mal veya hizmetin bedelini hâsılat olarak finansal tablolara alırsa; bu, bir yaratıcı muhasebe uygulaması olur. Böyle bir durumda aracı işletmenin finansal tablolarında hâsılat ve maliyet tutarları olması gereken tutarlardan daha farklı ve yüksek gözükabilir (Gökçen vd., 2011: 264).

Alınan maldan memnun kalınmaması durumunda alıcıya iade hakkı veren satışlarda da (Schilit ve Perler, 2010: 66) yaratıcı muhasebe uygulaması doğabilmektedir. Bu tür satışlarda işletmelerin ya iade hakkı düşene kadar hâsılatı finansal tablolara almayı erteleme ya da iade tutarları için bir tahminde bulunup, tahmin edilen iade tutarı kadar hâsılatı azaltması gerekmektedir (Schilit ve Perler, 2010: 66). Bu durum TFRS 15 standardı paragraf B21'de işletmelerin iadesi beklenen ürünler için hâsılatı finansal tablolara almayacağı ve paragraf B23'te işletmenin satışa ilişkin (iade edilme ihtimali dolayısıyla) hak etmeyi beklemediği ancak aldığı veya alacağı tutarları iade yükümlülüğü olarak finansal tablolarda göstereceği şeklinde ifade edilmiştir. BOBİ FRS paragraf 5.17'de de çeşitli sebeplerden dolayı ürünlerden memnun kalınmaması sonucu ürün bedelinin müşteriye iade edilmesi ve bu iadelerin güvenilir bir biçimde tahmin edilmesi durumunda hâsılatın kayda alınacağı bununla birlikte iadeler için de bir karşılık ayrılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla işletme iadesi beklenen ürünleri hâsılat olarak finansal tablolara alırsa; bu, bir yaratıcı muhasebe uygulaması olur. Ayrıca iade tutarlarının belirlenmesi beklentiye, tahmine dayandığı için de; iade yükümlülüklerinin olması gerekenden daha yüksek veya daha düşük gösterilerek hâsılatın daha düşük ya da yüksek gösterilmesi sonucu yaratıcı muhasebe uygulaması gerçekleştirilebilecektir.

Bazı satışlarda faturası kesilmiş sevkiyata hazır olan malları, yer eksikliği gibi çeşitli sebeplerden dolayı müşterinin teslim alamaması sonucu satıcı işletmenin diğer stoklarından ayrı olarak sakladığı faturala-elde tut işlemleri söz konusu olabilmektedir (Mulford ve

Comiskey, 2002: 177). *Faturala-elde tut işlemleri* de yaratıcı muhasebeye fırsat yaratabilmektedir. TFRS 15 paragraf B81, fatura-elde tut işlemleri ile ilgili hâsılatın finansal tablolara alınması için hâsılatın tanınması ile ilgili hükümlere ilave bir takım şartların⁷ tamamının karşılanmasını gerekli görmüştür. Dolayısıyla bu şartlar karşılanmadan fatura-elde tut işlemleri ile ilgili hâsılat finansal tablolara alınır; bu, bir yaratıcı muhasebe uygulaması olur.

Bazı satışlarda müşterinin teslim edilen ürünü deneme, teslimattan sonra satıcıdan bazı ek hizmetleri (örneğin kurulum gibi) yerine getirmeyi talep etme ya da ürünü kabul etmeden önce bazı ek işleri tanımlama hakkı vardır (Mulford ve Comiskey, 2002: 179). Bu tip satışlarda müşterinin kabulü ile ilgili tüm şartlar gerçekleşinceye kadar ya da deneme süresi dolana kadar hâsılat tanımlanmamalıdır (Mulford ve Comiskey, 2002: 179). TFRS 15 paragraf B85'te bir ürünün üzerinde anlaşılan özelliklere uygun olarak müşteriye temin edildiği objektif olarak belirlenemediği durumlarda müşterinin kabulünü alınana kadar ve paragraf B86'ta deneme amacıyla müşteriye temin edilen ürünlerde deneme süresi dolana kadar herhangi bir bedelin ödenmesinin taahhüt edilmediği durumlarda deneme süresi dolana ya da müşterinin kabulünü alana kadar ürünün kontrolünün müşteriye geçmeyeceği, dolayısıyla da hâsılatın doğmayacağı belirtilmiştir. BOBİ FRS paragraf 5.16'da söz konusu varlığın kurulumu koşuluyla yapılan satışta kurulumun tamamlanmamış olması, sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmediği (dolayısıyla da hâsılat kaydının yapılamadığı) duruma örnek olarak gösterilmiştir. Dolayısıyla *müşterinin kabulü* hâsılatın tanınmasıyla ilgili yaratıcı muhasebe uygulaması doğurabilmektedir. Eğer müşterinin kabulü alınmadan ya da deneme süresi dolmadan hâsılat finansal tablolara alınır; bu bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır. Ayrıca ürünün anlaşılan özelliklerde müşteriye teslim edildiğinin objektif olarak tespit edilemediği halde objektif olarak tespit edildiği ileri sürülerek, müşterinin kabulünü beklemeden hâsılatın tanınması da bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

Müşterileri ile çok yıllık sözleşme yapan bazı hizmet firmaları tüm hâsılatı sözleşmenin ilk yılında kaydetmektedirler (Madura, 2004: 22). Dolayısıyla hizmet karşılığında elde edilen hâsılat için de hâsılatın erken tanınması söz konusu olabilmektedir. Hizmete ilişkin bir hâsılatın tanınması taahhüt edilen hizmetin tamamlanmasına, gerçekleştirilmesine bağlıdır (Mulford ve Comiskey, 2002: 179). Bu durum TFRS 15

⁷ Bu şartlar TFRS 15 paragraf B81 uyarınca şunlardır:

- (a) Faturala-elde tut anlaşmasının gerekçesi somut olmalıdır (örneğin müşteri söz konusu anlaşmayı talep etmiştir),
- (b) Ürünün müşteriye ait olduğu ayrı olarak tanımlanmalıdır,
- (c) Ürün mevcut durumda müşteriye fiziki devir için hazır olmalıdır ve
- (d) İşletme ürünü kullanamamakta veya başka bir müşterisine yönlendirememektedir.

paragraf 35’te, bir işletme tarafından edim yükümlülüğü, örneğin bir hizmetin müşteriye devri ya da yıllara yaygın üstlenilen inşaat işleri gibi, zamana yayılı olarak yerine getirilirse; hâsılâtın da zamana yayılı olarak finansal tablolara alınacağı şeklinde belirtilmiştir. TFRS 15 paragraf 41’te hâsılâtın zamana yayılı olarak finansal tablolara alınması için kullanılacak uygun yöntemlerin girdi ve çıktı yöntemleri olduğu belirtilmiştir. TFRS 15 paragraf 40’a göre işletme uygun yöntemlerden yalnızca birini uygulayacaktır, yani girdi⁸ veya çıktı⁹ yöntemlerinden birini seçecektir. Dolayısıyla özellikle zamana yayılı olarak gerçekleştirilen hizmetlerde ve yıllara yaygın üstlenilen inşaat işlerinde, hâsılât zamana yayılı olarak finansal tablolara alınmazsa; bu bir yaratıcı muhasebe uygulaması olur. Ayrıca hâsılâtı zamana yayılı olarak finansal tablolara alırken çıktı yöntemini kullanmak daha doğru bir gösterim sağlamasına rağmen, hâsılâtı dönemler itibariyle daha yüksek veya düşük göstermek amacıyla girdi yöntemini kullanmak ya da tersi bir durum da; yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

BOBİ FRS paragraf 5.18’e ve 5.23’e göre ise hizmet sunumu veya inşa sözleşmesi ile ilgili hâsılât tutarının, eğer hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya inşa sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin ediliyorsa, raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin veya inşa sözleşmesindeki faaliyetlerin tamamlanma düzeyi göz önüne alınarak, yani tamamlanma yüzdesi yöntemine göre, kayda alınacağı belirtilmiştir. BOBİ FRS paragraf 5.29’a göre tamamlanma yüzdesi yönteminde, işlemin veya sözleşmenin tamamlanma düzeyine göre hâsılât tutarı mali tablolara yansıtılır ve hizmet sunumunun ya da inşa sözleşmesinin toplam hâsılât ve maliyet tutarları ile ilgili tahminler yapılır, bu tahminler hizmet sunumu ve inşa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilip gerekirse düzeltilir. BOBİ FRS paragraf 5.31’e göre tamamlanma düzeyi belirlenirken; gerçekleşen maliyetlerin tahmini toplam maliyetlere oranı veya hizmet sunumu işleminin ya da sözleşmeye konu işin somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı gibi yöntemler kullanılabilirken buna mukabil BOBİ FRS paragraf 5.32’ye göre tamamlanma düzeyi belirlenirken hak edişler ile avansların kullanılmaması gerekir. Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre finansal tablolara yansıtılacak hâsılâtı tutarı, çeşitli tahminlere bağlı olarak belirlendiğinden yaratıcı muhasebe için de fırsatlar sunmaktadır (Schilit ve Perler, 2010: 55). Örneğin gerçekleşen maliyetleri yüksek belirleyerek ya da

⁸ Girdi yöntemleri TFRS 15 paragraf B18’te “Girdi yöntemleri, bir edim yükümlülüğünün ifası için işletmenin emeğini veya girdilerini (örneğin; tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyetler, geçen zaman veya saat bazında makine kullanımı) edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere kıyaslayarak, hâsılâtı finansal tablolara alır.” şeklinde tanımlanmıştır.

⁹ Çıktı yöntemleri TFRS 15 paragraf B15’te “Çıktı yöntemleri, o güne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerini, sözleşmede taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçerek hâsılâtı finansal tablolara alır. Çıktı yöntemleri örnek olarak; o güne kadar tamamlanan edime ilişkin araştırmalar, elde edilen sonuçlarla ilgili değerlemeler, ulaşılan hedefler, geçen süre ve üretilen veya teslim edilen birimler gibi yöntemleri içerir.” şeklinde tanımlanmıştır.

tahmini toplam maliyetleri düşük tahmin ederek tamamlanma düzeyi ile ilgili aşırı (yüksek) tahminlerde bulunulması sonucunda, tamamlanma yüzdesi daha yüksek belirlenerek olması gerekenden daha yüksek tutarda bir hâsılâtın kayda alınması (Mulford ve Comiskey, 2002: 183-184); bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır. Ayrıca tamamlanma düzeyinin hak edişler ve avanslara göre belirlenmesi de bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

Bazı firmalar uzun dönemler boyunca gerçekleştirecek hizmetler için, üyelik aidatı gibi, önden peşinen ücret toplayabilirler (Mulford ve Comiskey, 2002: 180). Bu tür durumlarda hasılat, hizmet sağlandıkça tanınmalıdır (Mulford ve Comiskey, 2002: 180). TFRS 15 paragraf B48'te de işletmelerin yapacakları sözleşmelerin başlangıç tarihlerinde müşterilerinden sağlık kulübü üyelik sözleşmelerindeki katılım ücretleri, telekomünikasyon sözleşmelerindeki aktivasyon ücretleri gibi iadesiz peşin ödenen ücret istemeleri söz konusu ise; TFRS 15 paragraf B49'a göre peşin ödenen ücret, gelecekte bu hizmet sağlandığında hâsılât olarak finansal tablolara alınacaktır. Dolayısıyla bu tür peşin ödenen ücretler, hizmet gerçekleştirilmeden hâsılât olarak tanınırsa; bu, bir yaratıcı muhasebe uygulaması olur.

İşletmeler; TFRS 15 paragraf B56'ya göre devredecekleri diğer mal veya hizmetlerden farklı olarak lisans verme taahhüdünde bulunduklarında; bu lisans vermeye ilişkin hâsılâtı TFRS 15 paragraf B60'a göre belirli şartların¹⁰ sağlanması durumunda zamana yayılı olarak muhasebeleştirirlerdir. Bu şartlar karşılandığı halde işletme lisans vermeye ilişkin hâsılâtı, zamana yayılı olarak muhasebeleştirmediğinde yaratıcı muhasebe uygulaması ortaya çıkar.

İşletmelerin TFRS 15 paragraf B29'a göre sattıkları ürünler için verdikleri garantiyi ayrı olarak müşterilerine satabilmeleri durumunda, yani müşterinin garantiyi ayrı olarak satın alma opsiyonu bulunduğu; işletmeler garantiyi, sattıkları üründen ayrı bir hizmet olarak değerlendirmelidir. Dolayısıyla müşterinin satın alma opsiyonunu kullanarak garanti hizmetini satın aldığı satışlarda, satılan garantinin ayrı bir hizmet olarak değerlendirilmeyip satılan ürünün hâsılâtına dâhil edilmesi, yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

Hâsılâtın bir finansman unsuru içermesi halinde, özellikle bir yıldan uzun vadeli satışlarda¹¹, TFRS 15 paragraf B65'e göre finansman unsuru hâsılâtıdan ayrı olarak sunulmalıdır. BOBİ FRS paragraf 5.9'a göre de hasılat tutarının bir yıldan daha uzun vadede tahsil edilmesi öngörülüyorsa, hasılat içindeki vade farkı ayrıştırılarak hesaplanan vade farkı

¹⁰ TFRS 15 paragraf B58'te bu şartlar şu şekilde tanımlanmıştır:

(a) Sözleşmenin, işletmenin müşterinin hak sahibi olduğu fikri mülkiyeti büyük ölçüde etkileyen faaliyetler yürüteceğini gerekli kılması veya bu konuda müşterinin makul bir beklentisinin olması
(b) Lisansla sağlanan hakların, müşteriye, B58 (a) paragrafında tanımlanan işletme faaliyetlerinin olumlu veya olumsuz etkilerine doğrudan maruz bırakması ve
(c) Bu faaliyetlerin, meydana geldiğinde, müşteriye bir mal veya hizmet devri sonucunu doğurmaması

¹¹ TFRS 15 paragraf 63'e göre bir yıldan kısa vadeli satışlarda işletmenin hâsılâtındaki finansman unsurunu dikkate alması zorunlu değildir.

tutarı faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. Dolayısıyla işletmenin bir yıldan uzun vadeli satışlarda finansman unsurunu hâsılatıdan ayrı olarak değil, hâsılata dâhil edip sunması; yaratıcı muhasebe uygulamasını doğurmaktadır.

2.5.2. Giderlerin Aktifleştirilmesiyle İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Giderlerin aktifleştirilmesinde, hem giderlerin hem de varlıkların muhasebe hesaplarında borç bakiyesi vermesine izin veren muhasebenin temel ilkesinden yararlanılmaktadır (Jones, 2011c: 51). Bu durumda gerçekleştirilen giderlerin bilançoda varlık olarak mı yer alacağı yoksa gelir tablosunda gider olarak mı kaydedileceği sorusu gündeme gelmektedir (Amor ve Warner, 2003: 27). Temel olarak eğer gerçekleştirilen gider işletmeye cari dönemden sonraki dönemlerde de (ekonomik) fayda sağlayacaksa (örneğin yararlı ömrü 20 yıl olan bir makinenin satın alınması gibi) bilançoda varlık olarak kaydedilir (Schilit ve Perler, 2010: 111-112). Buna mukabil gerçekleştirilen gider cari dönemde (ekonomik) faydasını sağlayıp tüketiyorsa (örneğin ödenen ücretler, elektrik giderleri gibi) gelir tablosunda gider olarak kaydedilir (Schilit ve Perler, 2010: 111-112). Giderleri aktifleştirerek gerçekleştirilen yaratıcı muhasebe uygulamaları ile sadece kârların yüksek gösterilmesi sağlanmayıp, aynı zamanda varlıkları da yüksek göstererek bir kazan-kazan durumu yaratılır (Jones, 2011c: 51).

Araştırma-geliştirme giderleri, giderlerin aktifleştirilmesiyle ilgili yaratıcı muhasebe uygulamaları açısından yararlanılan bir gider türüdür. TMS 38 paragraf 54'e göre işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklarda, araştırma harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak kaydedilir. Yine TMS 38 paragraf 57'e göre işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklarda, belirli şartların tamamının karşılanması halinde geliştirme harcamaları maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilir. BOBİ FRS paragraf 14.16'e göre de işletmede oluşturulan bir maddi olmayan duran varlığın araştırma safhasında yapılan harcamalar aktifleştirilmeyip gerçekleştiğinde gider olarak kaydedilirken; BOBİ FRS paragraf 14.17'ye göre belirli şartların¹² tamamının karşılanması halinde geliştirme safhasında yapılan

¹² Bu şartlar TMS 38 paragraf 57'ye ve BOBİ FRS paragraf 14.17'ye göre şunlardır:

- (a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- (b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- (c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.
- (d) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- (e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- (f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir

harcamalar aktifleştirilir. Dolayısıyla araştırma harcamalarının geliştirme harcamaları gibi gösterilip aktifleştirilmesi, yaratıcı muhasebe uygulamasıdır. Ayrıca geliştirme harcamalarının, aktifleştirilmeleri için gerekli şartları taşımadığı halde aktifleştirilmesi durumunda ve de geliştirme harcamalarından aktifleştirilme kriterlerini sağlamadığı tarihe kadar ki olan kısmının da aktifleştirilmesi durumunda¹³, yaratıcı muhasebe uygulaması ortaya çıkmaktadır (Atan, 2015: 96).

Finansman giderleri, özellikle kredi derecelendirmesi ve kredi verilmesi gibi amaçlarla işletmenin riski ile güvenilirliği değerlendirmek isteyen analistler tarafından incelenen bir mali tablo rakamı olduğundan; finansman giderlerinin manipüle edilmesi için zaman zaman baskı oluşabilmektedir (Amor ve Warner, 2003: 59). Her ne kadar finansman giderleri ile ilgili yaratıcı muhasebe uygulamalarının sınırlı olduğu düşünülse de; finansman giderlerinin aktifleştirilmesine izin verilen durumlarda yaratıcı muhasebe uygulaması söz konusu olabilmektedir (Amor ve Warner, 2003: 59). Nitekim TMS 23 paragraf 8, işletmelerin bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşa edilmesi ya da üretilmesi ile doğrudan ilişkilendirebildikleri borçlanma maliyetlerini¹⁴(yani finansman giderlerini), özellikli varlığın maliyetinin bir unsuru olarak aktifleştireceklerini; bunun dışındaki diğer borçlanma maliyetlerini meydana geldikleri dönemde gider olarak muhasebeleştireceklerini ifade etmiştir. Yine BOBİ FRS paragraf 17.2'ye göre de üretilmesi, inşa edilmesi veya meydana getirilmesi normal koşullar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar, maddi veya maddi olmayan duran varlıklar gibi varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri, varlığın maliyetine dâhil edilir, yani aktifleştirilir. Her ne kadar TMS 23 paragraf 5'te özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma ve satış hazır hale getirilebilmesi mecburi olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar şeklinde tanımlansa da; yine de özellikli varlıkların tespiti yoruma açık alan bırakmaktadır. Bu nedenle özellikli varlık tespitinde özellikli varlıkların yanlış yorumlanarak değerlendirilmesi bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Atan, 2015: 88). Bu çerçevede özellikli varlık tanımına girmeyen bir varlığın özellikli varlık olarak yorumlanıp (ya da inşası, üretilmesi, oluşturulması bir yıldan uzun sürmeyen varlıkların inşasının, üretilmesinin, oluşturulmasının bir yıldan uzun sürdüğü şekilde yorumlanıp) borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır. Yine (özellikli) varlık ile

biçimde ölçülebilir olması.

¹³ TMS 38'te paragraf 65'i açıklayan örnekte; geliştirme harcamalarından muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlandığı tarihten itibaren olan kısmının maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. BOBİ FRS paragraf 14.18'de geliştirme harcamalarının aktifleştirilmesi için belirtilen şartların sağlandığı tarihten itibaren katlanılan harcamaların, maddi olmayan duran varlığın maliyetini oluşturduğu belirtilmiştir.

¹⁴ TMS 23 paragraf 5'te borçlanma maliyetleri "Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler" şeklinde tanımlanmıştır.

borçlanma maliyetleri arasında doğrudan ilişki kurulmasında da yaratıcı muhasebe uygulaması söz konusu olabilmektedir. TMS 23 paragraf 11’de özellikle finansman faaliyetlerinin tek bir merkezden gerçekleştirildiği durumlarda, örneğin bir holdingin finansman gereksinimi için çok miktarda değişik faiz oranlarına sahip borçlanma araçları ile sağladığı fonları, holding şirketlerine çeşitli kriterlere göre kullandırması durumunda; borçlanma maliyetleri ile özelliikli varlık arasında doğrudan ilişkinin tespitinde güçlükler, zorluklar yaşanacağını ve yorum yapılması gerekeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla böyle bir durumda bir şirketler topluluğunun çeşitli borçlanma araçlarından sağladığı fonları grup şirketlerine kullandırırken, özelliikli varlık edinim amacına uymayan fonları özelliikli varlık edinim amacına uygunmuş gibi kullandırması, tahsis etmesi bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır. Özetle özelliikli ya da inşası, üretilmesi, oluşturulması bir yıldan uzun süren bir varlığın elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olmayan borçlanma maliyetlerinin, varlığın maliyetine dâhil edilerek aktifleştirilmesi bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır. Buna benzer şekilde TMS 23 paragraf 14’te; genel amaçlı borçlanma sonucu sağlanan fonların bir bölümünün, özelliikli varlığın finansmanı için kullanılması durumunda; aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarının, aktifleştirme oranı¹⁵ aracılığıyla tespit edileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla uygun olmayan ya da yanlış aktifleştirme oranı ile borçlanma maliyetlerinin özelliikli varlıklarda aktifleştirilmesi bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Atan, 2015: 92).

İşletmelerin peşin olarak ödedikleri gelecek dönemlere ait kira bedellerini, peşin olarak ödendiği anda giderleştirip kire süresi boyunca giderleştirmemesi ya da uygun olmayan veya yanlış dağıtım esasına göre giderleştirmesi, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Atan, 2015: 129). Benzer şekilde BOBİ FRS paragraf 5.33’a göre bir işletmenin hizmet sunumu ya da inşa sözleşmesi çerçevesinde gelecek dönemlerdeki faaliyetlerle ilgili katlandığı çeşitli maliyetler (örneğin malzeme alımıyla ilgili maliyetler ya da peşin ödemeler gibi), eğer bu maliyetlerin geri kazanılması muhtemel ise, gider olarak kaydedilmeyip bilançoda ‘Peşin ödenmiş giderler’ kaleminde varlık olarak gösterilir. TFRS 15 paragraf 95’e göre de müşteriyle yapılan bir sözleşme yerine getirilirken katlanılan maliyetler, belirli şartların¹⁶ tamamının sağlanması durumunda varlık olarak mali tablolara alınır ve TFRS 15 paragraf 99’a göre bu varlık, varlığın ilişkili olduğu mal ya da hizmetin müşteriye devri ile tutarlı bir

¹⁵ TMS 23 paragraf 14’ün devamında bu aktifleştirme oranı, “Özelliikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

¹⁶ TFRS 15 paragraf 95 çerçevesinde bu şartlar şu şekilde ifade edilmiştir:

- (a) Maliyetlerin, doğrudan bir sözleşmeyle ilişkili olması veya işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle ilişkili olması,
- (b) Maliyetlerin, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede (veya yerine getirmeye devam etmede) kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi,
- (c) Maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi.

şekilde sistematik olarak itfa edilir. Dolayısıyla BOBİ FRS ve TFRS 15 çerçevesinde katılan bu tür maliyetlerin bilançoda varlık olarak gösterilmeyip anında gider olarak kaydedilmesi, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

2.5.3. Muhasebe Tahminleri, Varsayımları, Değerleme İle İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Muhasebede zaman zaman birçok tahmin yapmak gerekebilir (Jones, 2011c: 49). Varlığın yararlı ömrü, kalıntı değeri gibi hususlar bakımından amortismanların hesaplanması da tahmine açıktır (Jones, 2011c: 54). Esas itibariyle amortisman ayırma işlemi, beklenen yararlı ömürleri boyunca yatırım harcamalarının dağıtılmasını ifade eder (Amor ve Warner, 2003: 57). Genel olarak varlığın yararlı ömrünün değiştirilmesi, amortisman yönteminin değiştirilmesi ya da varlığın farklı değerlendirilmesi, cari amortisman giderini değiştirebilir (Jones, 2011c: 54). Ayrıca kalıntı değerinin değiştirilmesi suretiyle de amortisman giderinin de değişiklik yapılabilir.

İşletme yönetimleri muhasebe standartlarındaki esneklikten yararlanıp amortisman sürelerini uzatma şeklinde takdir yetkilerini kullandıklarında; amortisman giderlerini azaltarak kârlarını artırma olanağına kavuşurlar (Mulford ve Comiskey, 2002: 222). Amortisman süresini uzatmak demek; varlığın yararlı ömrünü değiştirmek, yani uzatmak demektir. Nitekim TMS 16 paragraf 56’da maddi duran varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesinde dikkate alınması gereken tüm faktörler ve TMS 38 paragraf 90’da da maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesinde dikkate alınacak faktörler belirtilmiştir. BOBİ FRS paragraf 12.25’te ve 14.24’te işletmelerin maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar için faydalı ömrü gerçekçi tahminlere dayanarak tespit edecekleri ifade edilmiştir. Dolayısıyla bu faktörler gerçek anlamda dikkate alınmadan ve gerçekçi tahminlere dayanmadan işletme yönetimi sadece kârları etkilemek amacıyla varlığın yararlı ya da faydalı ömrünü uzatıyorsa; bu, bir yaratıcı muhasebe uygulaması olur (Jones, 2011c: 54). Yararlı ömür ile ilgili yaratıcı muhasebe açısından dikkate alınacak bir diğer husus da; maddi olmayan duran varlıklarda yararlı ömrün sınırlı veya sınırsız olarak değerlendirilmesidir. TMS 38 paragraf 88’e göre varlığın sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirilmesi için varlık tarafından işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen sürenin öngörülemiyor olması gereklidir (Güler, 2012: 326). TMS 38 paragraf 107’ye göre bir maddi olmayan duran varlık sınırsız yararlı ömre sahip ise itfa edilemez, yani üzerinden amortisman ayrılmaz ve yine TMS 38 paragraf 108’e göre yalnızca değer düşüklüğü testi uygulanır. Dolayısıyla sınırsız yararlı ömre sahip olma koşuluna haiz olmadığı halde bir maddi olmayan duran varlığı,

sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirip üzerinden amortisman ayırmama, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

TMS 16 paragraf 53'te, TMS 38 paragraf 101'de, BOBİ FRS paragraf 12.24'te ve BOBİ FRS paragraf 14.23'te bir varlığın amortismanına tabi tutarının¹⁷, kalıntı değeri indirildikten sonra tespit edileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla kalıntı değerini olması gerekenden daha yüksek göstererek amortismanına tabi tutarın daha düşük belirlenmesi sonucu; daha az amortisman gideri hesaplayarak kârı yüksek gösterme, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Atan, 2015: 73).

TMS 16 paragraf 62'te, TMS 38 paragraf 98'te, BOBİ FRS paragraf 12.29'ta ve BOBİ FRS paragraf 14.30'ta amortisman ayırma işlemlerinde kullanılacak amortisman yöntemlerinin¹⁸ doğrusal (amortisman) yöntem(i)¹⁹, azalan bakiyeler yöntemi²⁰ ve üretim miktarı yöntemi²¹ olduğu belirtilmiştir. Yine TMS 16 paragraf 62 ve TMS 38 paragraf 98; hangi amortisman yöntemi, varlığın gelecekte sağlayacağı ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini²² en çok gösteriyorsa, işletmenin o yöntemi seçeceğini ve eğer varlığın gelecekte sağlayacağı ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik yoksa, seçilen yöntemi dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulayacağını ifade etmiştir. Benzer şekilde BOBİ FRS paragraf 12.28'te ve BOBİ FRS paragraf 14.29'ta varlığın gelecekteki ekonomik faydasının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak biçimde amortisman yönteminin tespit edileceği ve gelecekteki ekonomik faydaların beklenen tüketim şeklinde bir değişiklik olmadıkça, seçilen yöntemin dönemler itibarıyla tutarlı biçimde uygulanacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla işletmenin; varlığın kullanım durumunu dikkate almadan sırf amortisman giderleri üzerinden kârı etkilemek için beklenen tüketim biçimini yansıtmayan amortisman yöntemini seçmesi, örneğin üretim ile ilişkisi olmayan bir varlık için üretim miktarı yöntemini kullanması, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Atan, 2015: 74). Ayrıca haklı bir gerekçe olmadan, örneğin varlığın gelecekte sağlayacağı ekonomik

¹⁷ TMS 38 paragraf 101'de ve BOBİ FRS paragraf 14.23'te maddi olmayan duran varlıklar için amortismanına tabi tutar yerine 'itfaya tabi tutar' terimi kullanılmıştır.

¹⁸ TMS 38 paragraf 98'te ve BOBİ FRS paragraf 14.29'ta maddi olmayan duran varlıklar için amortisman yöntemi yerine 'itfa yöntemi' terimi kullanılmıştır.

¹⁹ TMS 16 paragraf 62'te ve BOBİ FRS paragraf 12.29'da doğrusal (amortisman) yöntem(in)de, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman giderinin yararlı ya da faydalı ömür boyunca sabit kaldığı ifade edilmiştir.

²⁰ TMS 16 paragraf 62'te ve BOBİ FRS paragraf 12.29'da azalan bakiyeler yönteminde, amortisman giderinin yararlı ya da faydalı ömür boyunca azaldığı ifade edilmiştir.

²¹ TMS 38 paragraf 98'te maddi olmayan duran varlıklar için üretim miktarı yöntemi yerine 'üretim birimleri yöntemi' terimi kullanılmıştır. TMS 16 paragraf 62'de ve BOBİ FRS paragraf 12.29'da üretim miktarı yönteminde, beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrıldığı ifade edilmiştir.

²² TMS 38 paragraf 98'te maddi olmayan duran varlıklar için beklenen tüketim biçimi yerine 'tahmin edilen kullanım şekli' terimi kullanılmıştır.

yararlarının beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadığı halde, amortisman yönteminin değiştirilmesi de bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

İşletmelerde birçok satış işlemi ticari alacaklar doğuracak şekilde sonuçlanmakta olup, bu ticari alacakların bir kısmı ödenmemektedir (Jones, 2011c: 55). İşletmeler şüpheli hale gelen ticari alacakları için karşılık ayırmakta olup, bu karşılıkların değerinin belirlenmesi işletme yönetimlerinin yargılama gücüne bağlı olabilmektedir (Jones, 2011c: 55). Dolayısıyla işletmeler kısa dönemde az karşılık ayırarak ya da hiç karşılık ayırmayarak kârlarını olduğundan fazla gösterebileceği gibi, aşırı derecede karşılık ayırarak kârlarını olduğundan düşük gösterme imkânına sahip olabileceklerdir (Amor ve Warner, 2003: 31). BOBİ FRS paragraf 9.10'a göre işletmeler tarafından her dönem sonunda makul bir sebebe dayanarak tahsili şüpheli hale gelen ticari alacakların tahmin edileceği ve bu şüpheli hale gelen ticari alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı hesaplanacağını belirtilmiştir. TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf 5.5.1'te, itfa edilmiş maliyeti ile ölçülen ve gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklara²³ ilişkin beklenen kredi zararları²⁴ için zarar karşılığı ayrılacağı belirtilmiştir. TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf B5.5.35'te kolaylaştırılmış bir uygulama olarak işletmenin, ticari alacaklara ilişkin beklenen kredi zararlarını tahmin etmek için geçmiş kredi zararı deneyimlerinden yararlanacağını ve beklenen kredi zararlarını bir karşılık matrisi kullanarak hesaplaması durumunda, örneğin ticari alacağın vadesinin geçtiği gün sayısına bağlı olarak, sabit karşılık oranları belirleyebileceği ifade edilmiştir. Her ne kadar işletmenin geçmiş kredi zararı deneyimlerinden yararlanılsa da; sabit karşılık oranlarının tespit edilmesi işletme yönetimin yargısına bağlı olabilecektir. Dolayısıyla kârı daha yüksek veya daha düşük göstermek amacıyla; karşılık oranlarının olması gerekenden daha düşük ya da daha yüksek belirlenmesi, bir yaratıcı muhasebe uygulaması olur.

Stokların hem bilançoda yer alarak bilançooya etkisi olmasından, hem de satışların maliyeti üzerinden gelir tablosunu etkilemesinden dolayı stoklar, yaratıcı muhasebe açısından yararlanılan varlıkların başında yer alan diğer bir varlıktır (Jones, 2011c: 50). Stoklar satıldığında maliyetleri, satışların maliyeti olarak gelir tablosuna aktarılmakta olup bu yüzden stokların aşırı değerlenmesi, satışların maliyetinin az gösterilmesine yol açarak karı şişirebilecektir (Mulford ve Comiskey, 2002: 244-245). Kullanım dışı olan, modası geçmiş

²³ TMS 32 paragraf UR4'te finansal varlıklar ile finansal borçlara örnek olarak ticari alacaklar ile ticari borçlar gösterilmiştir.

²⁴ Beklenen kredi zararları TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf B5.5.28'te; finansal aracın beklenen ömrü boyunca kredi zararlarının olasılıklarına göre ağırlıklandırılmış bir tahmini olarak tanımlanmış olup, TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf B5.5.29'ta finansal varlıklar açısından kredi zararı ise sözleşmeye göre işletmeye yapılması gereken sözleşmeye bağlı nakit akışları ile işletmenin almayı beklediği nakit akışları arasındaki farkın bugünkü değeri şeklinde tanımlanmıştır.

veya ağır hareket gören stoklar için stok değer düşüklülüğü karşılığı ayırma ve stok maliyetlerini hesaplama yöntemini değiştirme (örneğin FIFO yönteminin ya da ortalama maliyet yönteminin seçilmesi), stokların değerlemesini etkilemek için fırsatlar sunmaktadır (Jones, 2011c: 51). Stok değer düşüklülüğü için karşılık ayırmayı bilinçli bir şekilde erteleme, gerçekleştirilmeme; bir yaratıcı muhasebe uygulaması şeklindedir (Mulford ve Comiskey, 2002: 247). Aslında stok değer düşüklülüğü için karşılık ayırmaya karar verme, rutin bir uygulama olup; işletme yönetimi bu kararı verirken dönemsel olarak stoklarını talep, müşteri deneyimi, teknoloji gibi çeşitli faktörlerin değişimi açısından değerlendirmelidir ve bu değerlendirme, stok değer düşüklülüğü için karşılık ayırmanın gerekli olup olmadığına karar verirken mesleki bir yargılamayı da gerektirmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002: 247). TMS 2 paragraf 28’te stok maliyetlerinin, stokların kullanılması veya satılması sonucunda ortaya çıkacak tutardan yüksek olması halinde, stok maliyelerinin net gerçekleşebilir değere²⁵ indirgenerek stok değer düşüklülüğü karşılığı ayrılacağı ifade edilmiştir. Benzer şekilde BOBİ FRS paragraf 6.22’de her raporlama dönemi sonu itibarıyla stokların değer düşüklülüğü ile ilgili değerlendirmeye alındığını, eğer stoklarla ilgili bir değer düşüklülüğü varsa, stokların defter değerinin net gerçekleşebilir değere indirilerek değer düşüklülüğü zararı oluşturulduğu ve bununla ‘Satışların maliyeti’ kaleminde gösterildiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla yukarıda ifade edilen duruma rağmen stok değer düşüklülüğü için karşılık ayırmama ya da değer düşüklülüğü zararı oluşturmama, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır. Yönetim bu şekilde stok değer düşüklülüğü karşılığını ayırmayarak ya da değer düşüklülüğü zararı oluşturmuyarak, kârlarını cari dönem için şişirebilmektedir (Schilit ve Perler, 2010: 127). Yine TMS 2 paragraf 30’ta net gerçekleşebilir değer tahmin edilirken, hesaplama sırasındaki mevcut olan güvenilir kanıtları dikkate alarak stokların satılması durumunda kazanılması beklenen satış tutarlarının temel alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla net gerçekleşebilir değer tahmin edilirken, mevcut olan güvenilir kanıtlar dikkate alınarak belirlenen, güncel verileri yansıtan satış fiyatlarının değil; bunun haricindeki satış fiyatlarının esas alınması, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Atan, 2015: 78-79). Ayrıca net gerçekleşebilir değer tanımı belirlenen tahmini satış giderlerini dikkate almadan net gerçekleşebilir değeri tespit etmek de, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Atan, 2015: 79). TMS 2 paragraf 12’de ve BOBİ FRS 6.11’de stokların dönüştürme maliyetlerinin, (sabit ve değişken) genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerdiği ifade edilmiştir. Neyin genel üretim gideri olarak kabul edileceğinin büyük oranda sübjektiflik barındırması da, yaratıcı muhasebe için açık kapı

²⁵ Net gerçekleşebilir değer TMS 2 paragraf 6’da ve BOBİ FRS paragraf 6.4’te “İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutar” şeklinde tanımlanmıştır.

bırakmaktadır (Jones, 2011c: 51). TMS 2 paragraf 25'e göre gerçek parti maliyet yöntemine göre maliyetleri hesaplanamayan stoklar için işletmeler stok maliyeti hesaplarken, FIFO (First In First Out - ilk giren ilk çıkar yöntemi) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birini uygular. Benzer şekilde BOBİ FRS paragraf 6.20'ye göre stokların maliyeti FIFO ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak belirlenir. Yine TMS 2 paragraf 25'e ve BOBİ FRS paragraf 6.20'ye göre işletme benzer özelliklere, benzer kullanım alanlarına sahip bütün stoklar için aynı maliyet yöntemini uygular. Dolayısıyla benzer özelliklere, benzer kullanım alanlarına sahip stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemi kullanılması, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Bayırlı, 2006: 177). Ayrıcı dönem sonunda bilançoda stok değerini olabildiğince yüksek göstermek amacıyla stok maliyet yöntemleri arasında seçim, değişiklik yapılması da; yaratıcı muhasebe uygulaması olarak düşünülebilir (Rice, 2011: 212-213).

Şüpheli hale gelen ticari alacaklar ve değer kaybına uğramış stoklar için hiç karşılık ayrılması ya da yetersiz karşılık ayrılması, cari dönem giderlerini sonraki dönemlere kaydıran yaratıcı muhasebe uygulamalarıdır (Schilit ve Perler, 2010: 112). Buna mukabil bazı durumlarda, örneğin işletme yönetimi analistlerin beklentisinden daha fazla kâr elde etmişse, ticari alacaklar ve stoklar için çok yüksek tutarda karşılık ayırıp sonraki dönemlerde bu yüksek tutardaki karşılıkların çözülmesiyle, cari dönemdeki kârlarını sonraki dönemlere aktarmış olmaktadır (Rice, 2011: 210).

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için sadece amortisman ayrılması bazı durumlarda yeterli olmayıp, bu varlıkların muhtemel bir değer düşüklüğü açısından gözden geçirilmesi, değerlendirilmesi gerekebilmektedir (Schilit ve Perler, 2010: 126). Değer düşüklüğü; varlığın gelecekteki ekonomik faydasını kalıcı bir şekilde azaltan bir olay, durum ya da olgu nedeniyle varlığın bilanço değerini azaltan muhtemel bir zarar olarak tanımlanabilir (Amor ve Warner, 2003: 66). Nitekim TMS 36 paragraf 9'ta ve BOBİ FRS paragraf 18.4'te; işletme tarafından her bir raporlama dönemi sonunda maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren bir belirtinin ya da göstergenin olup olmadığının gözden geçirileceğini ve eğer böyle bir belirti ya da gösterge söz konusu ise maddi ve maddi olmayan duran varlık için geri kazanılabilir tutarın tahmin edileceği ifade edilmiştir. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkları ile kârlarını yüksek göstermek isteyen işletmeler; değer düşüklüğü testini yapmayı ihmal etmek isteyecekleri gibi, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olduğunu kanıtlanmış olsa bile değer düşüklüğü ile ilgili herhangi bir düzeltmeyi yapmak istemeyebileceklerdir (Amor ve Warner, 2003: 66). Dolayısıyla değer düşüklüğü meydana gelmese bile, her raporlama dönemi sonunda varlığın

değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren belirtilerin bulunup bulunmadığının dikkate alınmaması, değerlendirilmemesi, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Atan, 2015: 102). Ayrıca değer düşüklüğünün kanıtlanmış olması durumunda değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmemek de, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Atan, 2015: 103). Bazı durumlarda örneğin yeni iş başına gelmiş bir CEO (üst düzey yönetici), büyük temizlik muhasebesi çerçevesinde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğüne uğramamış oluğu halde, büyük tutarlarda değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirebilirler (Schilit ve Perler, 2010: 180-181). Bunun yapılma nedeni; gelecek dönemlere ait giderlerin cari döneme çekilmesi sonucunda, gelecek dönemlere ait giderlerin büyük kısmı cari dönemde giderleştirildiğinden, gelecek dönemlerde daha fazla kâr raporlamaktır (Schilit ve Perler, 2010: 181). Varlığın geri kazanılabilir tutarı, TMS 36 paragraf 18 ve BOBİ FRS paragraf 18.3 çerçevesinde varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak ifade edilmiştir. Varlığın kullanım değerini tahmin ederken de TMS 36 paragraf 31 ve BOBİ FRS paragraf 18.17 çerçevesinde varlığın kullanım süresi boyunca ve kullanım süresi sonunda elden çıkarılması durumunda elde edilmesi beklenen nakit giriş-çıkışlarının tahmin edilmesini ve bu nakit giriş-çıkışlara uygun bir iskonto oranının belirlenip uygulanmasını gerektirmektedir. Bu nakit akışlarının tahmin edilmesi ve iskonto oranının belirlenmesi büyük ölçüde işletme yönetimin yargısına bağlı olmaktadır. Dolayısıyla cari dönemde kâr ile varlığın bilanço değerini yüksek göstermek isteyen ya da gelecek dönemlerde kârı daha yüksek göstermek isteyen işletme yönetimleri, cari dönemde değer düşüklüğü zararını olması gerekenden daha az ya da daha fazla gösterecek şekilde nakit akışlarını tahmin etmeleri ve iskonto oranı belirlemeleri, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için yeniden değerlendirme de söz konusu olabilmektedir. Yeniden değerlendirme işleminin sübjektiflik taşıması, yaratıcı muhasebe için açık kapı bırakmaktadır (Jones, 2011c: 57). TMS 16 paragraf 29'a göre ve TMS 38 paragraf 72'ye göre; maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, maliyet yöntemine ya da yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilir. BOBİ FRS paragraf 12.15'e göre ise maddi duran varlıklar ilk kayda alındıktan sonra yapılan sonraki ölçümlerinde; birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek belirlenen maliyetleri üzerinden ya da yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden değerlendirilir. Yaratıcı muhasebeyi gerçekleştirenler açısından yeniden değerlendirme yöntemi, daha çok, yatırımcılara daha fazla bilgi vermekten ziyade borçlanma ihtiyacını karşılama ya da hisse senedi fiyatını yükseltme gibi amaçlara ulaşmak maksadıyla seçilecektir (Amor ve Warner, 2003: 64). Yine TMS 16 paragraf 29'a göre ve TMS 38 paragraf 72'ye göre bir maddi ve

maddi olmayan duran varlık yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirildiğinde, o maddi ve maddi olmayan duran varlığın yer aldığı sınıftaki diğer tüm varlıklarda (yalnız maddi olmayan duran varlıklar için aktif bir piyasanın var olmaması durumu söz konusu değilse) yeniden değerlendirme yöntemi göre değerlendirirler. Benzer şekilde BOBİ FRS paragraf 12.18'e göre bir maddi duran varlığın yeniden değerlemesi yapılırsa, bu varlığın yer aldığı maddi duran varlık sınıfındaki diğer varlıkların da yeniden değerlemesi yapılır. Dolayısıyla bir maddi ve maddi olmayan duran varlık için seçimlik hak olarak yeniden değerlendirme yöntemini uygularken, sınıfındaki diğer varlıklar için yeniden değerlendirme yöntemini uygulamama, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır. TMS 38 paragraf 72'ye ve 75'e göre maddi olmayan duran varlık için yeniden değerlendirme yapılabilmesi için maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin aktif bir piyasa ile ilişkilendirilerek tespit edileceğini belirtmiş, yani maddi olmayan bir duran varlık için aktif bir piyasanın varlığını istemiştir. Yine TMS 38 paragraf 78'te maddi olmayan duran varlıklar için aktif bir piyasanın genellikle olmadığı, bunun nedenleri olarak maddi olmayan duran varlıkların benzersiz olması, maddi olmayan duran varlıklar alınıp satılsalar bile bu alış-satışlarla ilgili sözleşmelerin bireysel alıcılar ile satıcılar arasında görüşülmesi ve nadiren gerçekleşmesi, ayrıca fiyatların genellikle kamuoyuna açık olmaması olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilerek tespit edilemediği halde, yani maddi olmayan duran varlık için aktif bir piyasa varlığı söz konusu olmadığı halde, maddi olmayan duran varlık için yeniden değerlendirme yönteminin uygulanması, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Atan, 2015: 50). Yeniden değerlendirme yöntemi kapsamında maddi ve maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerini tespit etmek için TFRS 13 kapsamında paragraf B8'e ve B10'a göre cari yenileme maliyetleri ve gelir yaklaşımı kullanıldığında (ya da benzer şekilde BOBİ FRS paragraf 9.27 ve 9.29 çerçevesinde gerçeğe uygun değeri tahmin etmek için ilgili varlıkla büyük ölçüde benzer olan başka bir varlığın cari gerçeğe uygun değerinin referans alınması, iskonto edilmiş nakit akış analizleri gibi bir değerlendirme tekniğinin kullanılması durumunda); cari yenileme maliyetlerinin gerçeği yansıtmaması, gelir yaklaşımında kullanılan nakit akışlarının ve iskonto oranının gerçeği yansıtmaması, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Atan, 2015: 64).

Yeniden yapılandırma giderleri genel olarak, işletme faaliyetlerin birleştirilmesi veya yer değiştirmesi ile işletme faaliyetlerinin yahut verimli varlıkların satılması ya da sona erdirilmesi sonucu ortaya çıkan giderlerdir (Mulford ve Comiskey, 2002: 224). Nitekim TMS 37 paragraf 10 yeniden yapılandırmayı, işletme yönetiminin planlandığı ve kontrol ettiği, işletme faaliyetlerinin kapsamını veya bu faaliyetlerin gerçekleştirilme şeklini değiştiren bir

program olarak tanımlamıştır. Yine TMS 37 paragraf 70, yeniden yapılandırma tanımına girebilecek örnek olayları²⁶ sunmuştur. Ayrıca TMS 37 paragraf 71'e göre yeniden yapılandırma giderlerine ilişkin karşılık ayırmak, yalnız TMS 37 paragraf 14'te belirtilen karşılıklarla ilgili genel muhasebeleştirme kriterlerinin²⁷ sağlanması durumunda mümkündür. Dolayısıyla bu kriterler sağlanmadığı halde yeniden yapılandırma giderleri için karşılık ayırma, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır. TMS 37 paragraf 36'ya göre muhasebeleştirilecek karşılık tutarının, mevcut bir yükümlülüğü gerçekleştirmek için raporlama dönemi sonu itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmini yansıtmalıdır. Dolayısıyla bu tahmini yaparken; yeniden yapılandırma giderleri için ihtiyaç duyulandan daha fazla karşılık ayrılması, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Schilit ve Perler, 2010: 185). Bu şekilde işletme yönetimi cari dönemde ihtiyaç duyulandan fazla ayırdığı karşılıkları gelecek dönemlerde çözümler, iptal ederek kârını şişirecektir (Schilit ve Perler, 2010: 185).

Kıdem tazminatların hesaplanması da; muhasebe tahminleri, varsayımları bakımından yaratıcı muhasebeye oldukça açıktır. TMS 19 standardı kapsamında kıdem tazminatı yükümlülüğü, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar²⁸ grubuna girmektedir (Güler, 2012: 681). TMS 19 paragraf 55'te iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar çerçevesinde tanımlanmış fayda planları²⁹ ile ilgili yükümlülüklerin ve giderlerin ölçümünde aktüeryal varsayımların gerekli olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla TMS 19 çerçevesinde kıdem tazminatı yükümlülüklerinin hesaplanması için aktüeryal varsayımların dikkate alınması gerekmektedir (Atan, 2015: 125). TMS 19 paragraf 76'ya göre aktüeryal varsayımlar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydaların nihai maliyetini belirlemede kullanılacak değişkenlerle ilgili işletmenin yaptığı en iyi tahminler olup; bu varsayımlar ölüm oranı, çalışanların işten ayrılma, iş göremezlik, erken emeklilik oranları gibi demografik varsayımlar ile iskonto oranları, fayda

²⁶ TMS 37 paragraf 70 çerçevesinde sunulan örnek olaylar şunlardır:

- (a) Bir iş kolunun satışı veya sona erdirilmesi,
- (b) Bir ülke ya da bölgede yer alan iş yerlerinin kapatılması veya faaliyetlerin bir bölge ya da ülkeden diğerine taşınması.
- (c) Bir yönetim kademesinin kaldırılması gibi yönetim yapısındaki değişiklikler ve
- (d) İşletme faaliyetlerinin niteliğinde ve konusunda önemli etkileri olan temel yeniden yapılandırmalar.

²⁷ TMS 37 paragraf 14'te belirtilen karşılıklarla ilgili genel muhasebeleştirme kriterleri şunlardır:

- (a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
- (b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması,
- (c) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

²⁸ TMS 19 paragraf 26'ta iş ilişkisi sonrası sağlanan faydalara örnek olarak şunlar gösterilmiştir:

- (a) Emeklilik faydaları (örneğin, emeklilik maaşı ve emeklilik ikramiyesi),
- (b) İş ilişkisi sonrasında sağlanan hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi diğer faydalar.

²⁹ TMS 19 paragraf 30 çerçevesinde tanımlanmış fayda planı; işletmenin mevcut ile önceki çalışanlarına taahhüt edilen faydaları sağlamak şeklinde bir yükümlülüğünün olduğu ve aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha maliyetli olması) ile yatırım riskinin özünde işletmeye ait olduğu bir plan şeklinde tanımlanabilir.

düzeyleri, gelecekteki maaşlar gibi finansal varsayımlardan oluşur. TMS 19 paragraf 77’de aktüel varsayımlarda bulunurken ihtiyatsız ve aşırı ihtiyatlı olunmadığı takdirde; tarafsız bir varsayım yapılmış olacağı belirtilmiştir. Yine TMS 19 paragraf 72’de, işletmeler tarafından tanımlanmış fayda planları ile ilgili yükümlülükler ölçülürken, bazı çalışanların herhangi bir fayda şartını karşılamayacak olmaları olasılığının göz önünde bulundurulması gerektiği ifade edilmiştir. Genel olarak kıdem tazminatı yükümlülüğü, cari dönem itibariyle çalışanların işletmede çalışacakları tahmini çalışma süreleri dikkate alınarak belirli bir iskonto oranıyla iskonto edilmesi ve kıdem tazminatı alma olasılığının hesaba katılması ile hesaplanır (Atan, 2015: 126-127). BOBİ FRS paragraf 19.17’de de kıdem tazminatı yükümlülüklerinin raporlama dönemi sonu itibariyle tahmin edileceği ve bu yükümlülükler hesaplanırken iş gücü devir hızı, önceki dönemlere ilişki kıdem tazminatı gerçekleştirmeleri gibi faktörlerin göz önüne alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanmasında aktüeryal varsayımların tarafsız yapılmaması ve kıdem tazminatı alma olasılığının dikkate alınmaması, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

Finansal varlıkların değerlendirilmesi de, yaratıcı muhasebeye fırsatlar sunmaktadır. TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf 5.2.1’e göre, finansal varlıklar varlık olarak aktifleştirildikten sonra itfa edilmiş maliyeti üzerinden, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ya da gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak değerlendirilir. TFRS 9 (2017 sürümü) finansal varlıkların değerlendirilmesi açısından bir seçimlik hak tanınmıştır. Seçimlik hak olarak bir işletmenin bir finansal varlığını, itfa edilmiş maliyet üzerinden veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak değerlendirilmesi için TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf 4.1.2³⁰ ve 4.1.2A³¹’ya göre belirli koşulların sağlanması gerekmektedir. Bu koşullar incelendiğinde her iki değerlendirme yönteminin de uygulanması için öncelikle finansal varlığın özkaynak araçları dışında yapılan bir yatırımla ilgili olması (örneğin tahvil, hazine bonosu gibi) ve gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak değerlendirilmesi için de sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesi amacıyla finansal varlığın satılmasının da amaçlanması gerekmektedir. TFRS 9

³⁰ Paragraf 4.1.2’ye göre bir finansal varlık aşağıdaki her iki şartın birden sağlanması durumunda itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür:

(a) Finansal varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutulması,

(b) Finansal varlığa ilişkin sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesinden kaynaklanan faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açması.

³¹ Paragraf 4.1.2A’ya göre bir finansal varlık aşağıdaki her iki şartın birden sağlanması durumunda gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak değerlendirilir:

(a) Finansal varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini ve finansal varlığın satılmasını amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutulması,

(b) Finansal varlığa ilişkin sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesinden kaynaklanan faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açması.

(2017 sürümü) paragraf 4.1.4'e göre finansal varlık bu iki değerlendirme yöntemi ile değerlendirilmiyorsa eğer; finansal varlığın, gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Yine paragraf 4.1.4'te normal koşullarda özkaynak araçlarına yapılan yatırımların (örneğin hisse senedi gibi) gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak değerlendirileceği, ancak finansal varlığın finansal tablolara ilk kez alınması sırasında gerçeğe uygun değerdeki sonraki değişimlerin diğer kapsamlı gelire yansıtılması yönteminin geri dönülemez bir şekilde seçilebileceği ifade edilmiştir. Ayrıca TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf 4.1.5'e göre bu seçimlik haklara rağmen finansal varlığın ilk kez finansal tablolara alınması sırasında geri dönülemez bir şekilde gerçeğe uygun değerdeki değişimlerin kar veya zarara yansıtılması yönteminin, finansal varlıkların veya yükümlülüklerin farklı şekilde değerlendirilmesinden ve bunlara ilişkin kazanç veya kayıpların farklı şekilde finansal tablolara alınmasından kaynaklanacak bir tutarsızlığı ortadan kaldırmak veya önemli ölçüde azaltmak şartıyla seçilebileceği ifade edilmiştir.³² Bu açıklamalara dayanarak özkaynak araçlarına yapılan yatırımların seçimlik hak kullanılarak itfa edilmiş maliyeti üzerinden değerlendirilmesi, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır. Çünkü TFRS 9'da (2017 sürümü) yer alan açıklamalar incelendiğinde; normal koşullarda özkaynak araçlarına yapılan yatırımların gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zarara yansıtılarak değerlendirileceğini ve istenirse ilk defa finansal tablolara almada gerçeğe uygun değerdeki sonraki değişimlerin diğer kapsamlı gelire yansıtılması yönteminin geri dönülemez olarak tercih edilebileceği görülmektedir. Ayrıca gerekli şart sağlanmadığı halde bir finansal varlığın ilk kez finansal tablolara alınması sırasında, geri dönülemez bir şekilde gerçeğe uygun değerdeki değişimlerin kar veya zarara yansıtılması yönteminin seçilmesi, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf 4.4.1; işletmelerin daha sonraki dönemlerde eğer finansal varlıklarla ilgili iş modellerini değiştirirlerse, finansal varlıkların değerlendirme yöntemlerinde değişiklik yapacaklarını belirtmiştir. Ancak TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf B.4.4.1'de; bu tür iş modeli değişikliklerin çok ender gerçekleşeceğinin beklendiği ve bu tür değişikliklerin işletmenin faaliyetleri açısından önemli olması, ayrıca üçüncü taraflara ispatlanabilir özellikle olması gerektiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla finansal varlıklarla ilgili değerlendirme yöntemlerinin sık sık değiştirilmesi, yaratıcı muhasebe ile ilgili bir şüphe olarak ele alınmalıdır (Atan, 2015: 97). Ayrıca işletme faaliyetleri açısından önemli olmayan ve üçüncü taraflara ispatlanabilir özellikte olmayan değişikliklerin iş modeli değişikliği olarak

³² Ayrıntılar için TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf B4.1.29 – B4.1.32 arasına bakılabilir.

değerlendirilip finansal varlıkların değerleme yöntemlerinin değiştirilmesi, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf 5.7.10'a göre gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak değerlendirilen bir finansal varlıkla ilgili kazanç ve kayıplar,³³ finansal varlık finansal tablo dışına bırakılıncaya ya da daha sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak değerlendirilmesine karar verilinceye kadar diğer kapsamlı gelire yansıtılır. Bu durum yaratıcı muhasebeye fırsat tanımaktadır. İşletme yönetimi karların düşük olduğu dönemlerde, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak değerlendirilen finansal varlıkları gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak değerlemeye karar verip, diğer kapsamlı gelirden biriken kazançları özkaynaktan çıkartarak kâra yansıtmak suretiyle kârlarını yönetmesi, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf 5.1.1'e göre, finansal varlıkların ilk kez finansal tablolara alınmasında bu finansal varlıklara ilişkin işlem maliyetleri, gerçeğe uygun değer değişimi kâra ve zarara yansıtılarak değerlendirilenler dışında, finansal varlığın ilk defa finansal tablolara alınması sırasında gerçeğe uygun değerine eklenir. BOBİ FRS paragraf 9.12 çerçevesinde borçlanma aracı özelliğindeki finansal varlıklarda işlem maliyetleri işlem fiyatlarına dâhil edilir, yani aktifleştirilir. BOBİ FRS paragraf 9.20 göre ise özkaynak aracı özelliğindeki finansal varlıklar eğer borsada ya da teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görüyorsa işlem maliyetleri kâr veya zarara yansıtılırken; BOBİ FRS paragraf 9.21'e göre eğer borsada ya da teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmüyorsa işlem maliyetleri işlem fiyatına dâhil edilir, yani aktifleştirilir. Dolayısıyla gerçeğe uygun değer değişimleri kâr ve zarara yansıtılarak değerlendirilenlerin dışındaki finansal varlıklarda (TFRS 9 (2017 sürümü) çerçevesinde itfa edilmiş maliyeti üzerinden veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak değerlendirilen finansal varlıklarda, BOBİ FRS çerçevesinde borçlanma aracı niteliğindeki finansal varlıklarda ya da borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak aracı niteliğindeki finansal varlıklarda) işlem maliyetlerini aktifleştirmeyip doğrudan kâr veya zarara yansıtmak, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Atan, 2015: 100).

Finansal varlıklarda yaratıcı muhasebe açısından bir diğer önemli husus da değer düşüklüğüdür. TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf 5.2.2'ye göre, itfa edilmiş maliyetinden ve gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak değerlendirilen finansal varlıklara değer düşüklüğü hükümleri uygulanır. Yine BOBİ FRS paragraf 9.32'ye göre itfa edilmiş

³³TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf 5.7.10'a göre değer düşüklüğü kazanç ya da kayıpları ile kur farkı kazanç veya kayıpları hariç.

değer ya da maliyet bedeli³⁴ üzerinden değerlendirilen finansal varlıklar için değer düşüklüğü hükümleri uygulanır. TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf 5.5.4'te değer düşüklüğü ile amaçlananın, ilk kez finansal tablolara alınmasından itibaren kredi riskinde önemli artışlar meydana gelen finansal varlıklar için desteklenebilir bütün bilgileri göz önüne alarak ömür boyu beklenen kredi zararlarını³⁵ finansal tablolara almak olduğu belirtilmiştir. TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf 5.5.17'ye göre beklenen kredi zararları; belirlenen olasılıklara göre ağırlıklandırılmış tarafsız bir tutar, paranın zaman değeri ve de raporlama tarihi itibarıyla geçmiş olaylar, mevcut koşullar, gelecekteki ekonomik koşullara ilişkin tahminler hakkında elde edilebilen makul ve desteklenebilir bilgi dikkate alınarak ölçülür. Yine TFRS 9 (2017 sürümü) paragraf B5.5.41'te, beklenen kredi zararları tahmin edilirken her zaman için kredi zararının gerçekleşme olasılığı ile kredi zararının gerçekleşmeme olasılığının yansıtılacağı belirtilmiştir. BOBİ FRS paragraf 9.37'ye göre değer düşüklüğü zararı hesaplanırken en gerçekçi tahmini tutarlar kullanılmaktadır. Tüm bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere finansal varlıklarda değer düşüklüğünün tespiti tahmine, varsayıma oldukça açıktır. Dolayısıyla değer düşüklüğünü olması gerekenden daha yüksek ya da düşük göstermek amacıyla bu tahminlerin, varsayımların saptırılması ya da üzerinde oynanması, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

2.5.4. Sınıflandırmayla İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Sınıflandırmayla ilgili yaratıcı muhasebe uygulamaları bilanço (finansal durum tablosu), gelir tablosu (kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu) ve nakit akış tablosu temelinde ele alınmıştır.

TMS 1'de bilançonun sunumu ile ilgili olarak; likidite temeline dayalı sunum ve normal faaliyet döngüsünü temel alan sunum olmak üzere iki tür sunum şekli görülmektedir (Güler, 2012: 51). Normal faaliyet döngüsünü temel alan sunumda; dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli borçlar bilançoda ayrı ayrı sınıflandırılmak suretiyle sunulmaktadır (Güler, 2012: 51). TMS 1 paragraf 60; likidite temeline dayalı sunumu bir istisna olarak görmüş; bu istisnadan, normal faaliyet döngüsünü temel alan sunuma göre daha güvenilir ve yararlı bilgiler sağlanıyorsa faydalanılacağı belirtilmiştir. Nitekim 20/05/2013 tarihinde

³⁴BOBİ FRS paragraf 9.21'e göre borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları, maliyet bedelinden ölçülür.

³⁵ TFRS 9 (2017 sürümü) Ek A kısmında kredi zararı "İşletmeye sözleşmeye dayalı olarak vadesi geldikçe gerçekleşecek nakit akışlarının tamamı ile işletmenin tahsil etmeyi beklediği nakit akışlarının tamamı arasındaki farkın (tüm nakit açıklarının) bugünkü değeri", beklenen kredi zararı "Kredi zararlarının, ilgili temerrüt risklerine göre ağırlıklandırılmış ağırlıklı ortalaması" ve ömür boyu beklenen kredi zararı ise "Finansal aracın beklenen ömrü boyunca gerçekleşmesi mümkün tüm temerrüt durumlarından kaynaklanan beklenen kredi zararları" şeklinde tanımlanmıştır.

yayımlanan ‘Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi’ konulu ‘Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı’ çerçevesinde de normal faaliyet döngüsünü temel alan bilanço örneklerine yer vermiştir. BOBİ FRS paragraf 1.38’te bilanço (finansal durum tablosu) sunulurken kısa vade-uzun vade ayrımı yapıldığı ve BOBİ FRS paragraf 1.41’de dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli borçların (yükümlülüklerin) bilançoda ayrı sınıflar halinde sunulduğu belirtilmiştir.

Uzun vadeli yükümlülükler (yabancı kaynaklar) altında gösterilen bir kalemin vadesi bir yılın altına inmesine rağmen kısa vadeli yükümlülükler (yabancı kaynaklar) arasında gösterilmemesi ya da vadesi bir yılın altına inip dönen varlıklarda gösterilmesi gereken duran varlıkların, dönen varlıklar arasında gösterilmemesi; bilançoda sınıflandırmayla ilgili yapılabilecek yaratıcı muhasebe uygulamaları arasındadır (Bayırlı, 2006: 197-198).

Gelir tablosunun sınıflandırılmasıyla ilgili yaratıcı muhasebe uygulamaları esas olarak; finansal tablo kullanıcısının işletmenin finansal performansı ile ilgili algısını değiştirmek amacıyla gelir tablosundaki ara toplamaları farklı göstermek için gelir tablosunda yer alan kalemlerin kendi aralarında farklı şekilde sınıflandırılmasıyla gerçekleşmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002: 295). Bu sınıflandırma; (esas) faaliyet kârını yüksek veya düşük göstermek için gelir tablosu kalemlerini ilgisi olmadığı halde (esas) faaliyet gelirleri/giderleri içerisinde sunma ya da ilgisi olduğu halde (esas) faaliyet gelirleri/giderleri içinde sunmama, brüt (satış) kârı(nı) yüksek göstermek için satışların maliyetinde yer alan giderlerin bir kısmını pazarlama, satış, dağıtım, genel yönetim giderleri gibi giderler içinde sınıflama ve sürdürülen faaliyetlerden elde edilen kârı yüksek göstermek için durdurulan faaliyetlerin elden çıkarılmasında kâr elde edilmişse bu karların durdurulan faaliyetler içinde değil, sürdürülen faaliyetler içinde sınıflandırılması şeklinde gerçekleşebilmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002: 295).

Genellikle analistler; tek seferlik faaliyet dışı kârlardan ziyade (esas) faaliyet kârları ile daha fazla ilgilendiklerinden, işletme yönetimleri örneğin duran varlıkların satışından elde edilen tek seferlik kârları, (esas) faaliyet gelirleri içerisinde sınıflayabilmektedir (Jones, 2011c: 47-48). 20/05/2013 tarihinde yayımlanan ‘Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi’ konulu ‘Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı’³⁶ çerçevesinde hangi faaliyetlerin yatırım faaliyeti olarak ele alınacağı TMS 7’ye göre belirlenir. TMS 7 paragraf 16’ya göre de maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile diğer uzun vadeli varlıkların satışı, yatırım faaliyetlerine girmektedir. BOBİ FRS Ek 2’da ve Ek

³⁶ Bu ilke kararında TMS’ye uygun olarak gösterilen örnek gelir tabloları incelendiğinde, gelir tablosunun esas faaliyetlerden gelirler/giderler, yatırım faaliyetlerinden gelirler/giderler ve finansman giderleri şeklinde bölümlendiği görülebilmektedir.

6'da gösterilen münferit ve konsolide gelir tablosu (kar veya zarar tablosu) örneklerinde, duran varlıklardan elde edilen satış kârları diğer faaliyetlerden gelirler altında sunulmaktadır. Dolayısıyla duran varlıkların satışından elde edilen kârların gelir tablosunda esas faaliyet gelirleri içinde değil, yatırım faaliyetlerinden gelirler (ya da BOBİ FRS'ye göre diğer faaliyetlerden gelirler) içinde sunulması gerektiğinden; bu kârların esas faaliyet gelirleri içinde sunulması, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

Satışların maliyetinde yer alan giderlerin bir kısmının pazarlama, satış, dağıtım, genel yönetim giderleri olarak sınıflandırılması gibi satış iskontolarının pazarlama, satış, dağıtım gideri şeklinde sınıflandırarak brüt (satış) kârı(nı) daha fazla göstermek, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Bayırlı, 2006: 198).

İşletmelerin satışlar dışında bankadaki mevduattan elde ettikleri faiz gelirleri, temettü gelirleri gibi çeşitli yatırımlardan elde ettikleri gelirleri de söz konusu olabilmektedir (Rice, 2011: 206). Eğer bu gelirler işletmenin asıl ticari faaliyet alanlarına girmiyorsa, bu gelirler satış olarak, yani hâsılat olarak sınıflandırılmamalıdır (Rice, 2011: 206). 20/05/2013 tarihinde yayımlanan 'Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi' konulu 'Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı' çerçevesinde hangi faaliyetlerin yatırım faaliyeti olarak ele alınacağı TMS 7'ye göre belirlenir. Bu çerçevede TMS 7 paragraf 16'ya göre de nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece başka bir işletmeye iştirak etmek, hisse senedini almak yatırım faaliyeti kapsamına girmektedir. Banka mevduatından elde edilen faiz gelirleri ise BOBİ FRS Ek 2'da ve Ek 6'da gösterilen münferit ve konsolide gelir tablosu (kar veya zarar tablosu) örneklerinde, finansal gelirler altında sunulmaktadır ve 20/05/2013 tarihinde yayımlanan 'Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi' konulu 'Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı' çerçevesinde gelir tablosuna finansal gelirler kalemi eklenerek bu kalemin altında gösterilebilir. Dolayısıyla faiz gelirlerini, temettü gelirlerini hâsılat (satış) olarak sınıflandırma, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

Nakit akış tablosu en genel tanımıyla; bir işletmenin nakit dengesinin (bakiyesinin) dönem içerisinde nasıl değiştiğini gösteren bir tablodur (Schilit ve Perler, 2010: 193). TMS 7 paragraf 4'te nakit akış tablosunda sunulan bilgilerle, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin değerlendirilebileceği ifade edilmektedir. TMS 7 paragraf 10'a ve BOBİ FRS paragraf 2.7'ye göre nakit akış tablosunda döneme ait nakit akışları; işletme faaliyetleri (esas faaliyetler)³⁷, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri şeklinde sınıflandırılarak sunulur. Esas itibarıyla işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, bir işletmenin asıl ticari

³⁷ BOBİ FRS'de 'İşletme faaliyetleri' terimi yerine 'Esas faaliyetler' terimi kullanılmıştır.

veya iş faaliyetlerinden yaratılan nakit veya nakit benzerlerini gösterir (Schilit ve Perler, 2010: 193). TMS 7 paragraf 14'te de işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarının, genel olarak işletmenin ana gelir oluşturuca faaliyetleri ile ilişkili olduğu belirtilmiştir.³⁸ BOBİ FRS paragraf 2.8'e göre esas faaliyetler, bir işletmenin hâsılat oluşturan ana faaliyetleri olarak tanımlanmıştır. TMS 7 paragraf 16 da ise sadece bilançoda varlıkların aktifleştirilmesine neden olan harcamalar, nakit akış tablosunda yatırım faaliyetleri olarak sınıflandırılır.³⁹ BOBİ FRS paragraf 2.14'e göre yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıklar ile nakit benzeri olmayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılması olarak tanımlanmıştır. Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları ise, genel olarak ödenen borçları ve temettüleri içerir (Jones, 2011c: 61).⁴⁰

İşletme faaliyetlerine (esas faaliyetlere) ilişkin nakit akışları analistlerin en fazla önem verdiği ve işletme yönetimlerinin de yüksek göstermek istediği bir nakit kışı türüdür (Jones, 2011c: 61). İşletme yönetimlerine göre yatırımcılar kâr kalitesine değer verdiklerinden, kâr kalitesini değerlendirirken işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları ile kârları

³⁸ TMS 7 paragraf 14'te işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarına şu örnekler verilmiştir:

- (a) Satılan mallardan ve verilen hizmetlerden (satışlardan) elde edilen nakit girişleri
- (b) Royalti, ücret, komisyon ve diğer hasılatla ilgili nakit girişleri,
- (c) Mal ve hizmetler için yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,
- (d) Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,
- (e) Sigorta şirketlerinin aldığı veya ödediği primler, tazminatlar, yıllık ödemeler ve poliçeyle ilgili diğer yükümlülükler nedeniyle oluşan nakit giriş ve çıkışları,
- f) Finansman veya yatırım faaliyeti ile doğrudan ilgili olmadığı sürece kurum kazancı üzerinden hesaplanan diğer vergiler ile ilgili nakit çıkışları veya söz konusu vergiler kapsamında alınan vergi iadeleri ile ilgili nakit girişleri,
- (g) Alım satım amaçlı elde bulundurululan sözleşmelerle ilgili nakit girişleri ve çıkışları.

³⁹ TMS 7 paragraf 16'da yatırım faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarına şu örnekler verilmiştir:

- (a) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların alımı ile ilgili nakit çıkışları. Bu ödemeler, aktifleştirilen geliştirme harcamalarını ve işletmenin inşa veya imal ettiği maddi duran varlıklara ilişkin giderlerle ilgili nakit çıkışlarını da içerir.
- (b) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların satışı ile ilgili nakit girişleri;
- (c) Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmeye iştirak etmek veya o işletmenin borçlanma aracını satın almak için ve müşterek yönetime tabi teşebbüse (İş ortaklığına) katılmak için yapılan nakit çıkışları;
- (d) Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmenin hisse senedinin veya borçlanma aracının veya işletmenin bir müşterek yönetime tabi teşebbüsteki (İş ortaklıklarındaki) payının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri;
- (e) Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmeler tarafından üçüncü kişilere verilen avans ve borçlara ilişkin nakit çıkışları;
- (f) Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmelerin üçüncü kişilere verdikleri avans, kredilerden yapılan tahsilatlar,
- (g) Alım satım amacıyla yapılanlar ve finansman faaliyetleriyle ilgili olanlar hariç, vadeli işlem veya forward sözleşmesi, opsiyon sözleşmeleri ve swap sözleşmelerine ilişkin nakit giriş ve çıkışları.

⁴⁰ TMS 7 paragraf 17'de finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarına şu örnekler verilmiştir:

- (a) Hisse senedi ve diğer öz sermaye araçlarının ihracından sağlanan nakit girişleri,
- (b) Sermayenin azaltılması veya işletmenin kendi hisse senetlerini almasıyla ilgili nakit çıkışları,
- (c) Borç senetleri, krediler, senetler, tahvil, ipotek ve diğer kısa vadeli ya da uzun vadeli borçlanma araçlarının ihracından sağlanan nakit girişleri,
- (d) Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları,
- (e) Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları.

karşılaştırmaktadırlar ve işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını işletme performansıyla ilgili en önemli ölçü olarak bile görmektedirler (Schilit ve Perler, 2010: 192). İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları; şirket değerlemesi, yatırımcıların ilgisi, sürdürülebilir borç yönetimi ve kredi verenler açısından da bir gösterge olarak dikkate alınmaktadır (Mulford ve Comiskey, 2002: 352). Ayrıca işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına göre daha fazla sürdürülebilir, yinelenabilir olduğu düşünülmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002: 352). Dolayısıyla nakit akış tablosunun sınıflandırılmasıyla ilgili yapılabilecek yaratıcı muhasebe uygulamaları çerçevesinde, bir neden uydurularak yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişleri, işletme faaliyetlerinden (esas faaliyetlerden) kaynaklanan nakit girişleri olarak sınıflandırılırken; işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları da yatırım veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları olarak sınıflandırılabilir (Schilit ve Perler, 2010: 194). Örneğin işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit girişlerini daha yüksek göstermek için duran varlık satışı ile ilgili nakit girişlerini, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı içerisinde gösterilmesi gerekirken; işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları altında sınıflandırılabilir (Jones, 2011c: 61). Yine uygun olmayan şekilde aktifleştirilen faaliyet giderleri ile de; işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışları, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları altında sınıflandırılabilir (Schilit ve Perler, 2010: 218-219). Örneğin uygun olmayan şekilde aktifleştirilen geliştirme harcamaları, aktifleştirildikleri için TMS 7 çerçevesinde yatırım faaliyetleri ile ilgili nakit çıkışı olarak gösterilir; oysa ki bu harcamalar aktifleştirilmiş olmasaydı, TMS 7'ye göre işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışı olarak gösterilecekti. Geliştirme harcamalarının uygun olmayan şekilde aktifleştirilmesiyle, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit çıkışı, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışı olarak sınıflandırılarak; yüksek bir pozitif işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı gösterilmiş olacaktır. Böylece geliştirme harcamalarını aktifleştirmiş bir işletme yönetimi, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit üretme gücünün yüksek olduğu algısını oluşturabilecektir (Bayırlı, 2006: 200).

2.5.5. Bilanço Dışı Finansmanla İlgili Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Bilanço dışı finansmanın, yaratıcı muhasebe uygulamalarından en karmaşık ve en kompleks olanlardan biri olduğu söylenebilir (Jones, 2011c: 58). Adından anlaşılacağı gibi bilanço dışı finansman, işletmelerin borçlanmalarını bilançoda göstermeden borçlanmalarını sağlayacak (finansmanlarını sağlayacak) yöntemler bulmalarını ifade eder (Naser, 1990: 140).

Bilanço dışı finansman ile amaçlanan, borçları bilanço dışına taşımak, yani bilançodan kaldırmak böylece de işletmenin gerçek borçlanma düzeyini gizlemektir (Amor ve Warner, 2003: 84). İşletmeleri bilanço dışı finansman yapmaya iten nedenler; işletmelerin bilançoda aşırı borç gözüktüğünden dolayı borç anlaşmalarını ihlal etme tehlikesi ile karşı karşıya olmaları veya bilançolarını daha sağlam gösterme isteği olabilir (Jones, 2011c: 58).

En kolay ve en yaygın kullanılan bilanço dışı finansman araçlarından biri kiralamadır (Amor ve Warner, 2003: 84). Bir kiralama işlemi, yasal olarak bir varlığa sahip olan kiraya veren ile bu varlığı kullanmak isteyen kiracı arasında gerçekleşmekte olup, kiraya veren kiracıdan belirli ödemeler almak karşılığında varlığı kiracıya ödünç vermektedir (Ketz, 2003: 73). Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kiralama işleminin, faaliyet kiralaması ya da finansal kiralama olması önem arz edip olup; kiracı açısından faaliyet kiralamasında nakit ödemesi veya cari borç karşılığında bir kira gideri kaydedilirken, finansal kiralamada bir yandan kiralanan varlık bilançoda varlık olarak gösterilirken, bir yandan da finansal kiralama yükümlülüğü (finansal kiralamaya ilişkin sözleşme tutarı) uzun süreli borç olarak bilançoda yer alır (Ketz, 2003: 83). Ayrıca finansal kiralamada aktifleştirilen kiralanan varlık için amortisman gideri ve uzun süreli borç olarak bilançoda yer alan finansal kiralama yükümlülüğüne ilişkin finansman gideri kiralama dönemi boyunca kaydedilir (Ketz, 2003: 83). Sonuç olarak faaliyet kiralamasında bilançoda faaliyet kiralamasıyla ilgili ne bir varlık ne de bir borç gösterilirken; finansal kiralamada kiralanan varlık varlık olarak ve finansal kiralama yükümlülüğü de uzun süreli borç olarak bilançoda gösterilir (Ketz, 2003: 83). Nitekim TMS 17 paragraf 8'e göre bir kiralama işleminde bir varlığın mülkiyetiyle ilgili risklerin ve faydaların tamamının devredilmesi söz konusu ise bu kiralama işlemi finansal kiralama olarak sınıflandırılırken, eğer tamamı devredilmiyorsa faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. BOBİ FRS paragraf 15.7'de ve 15.8'de ise bir varlığın sahipliğiyle ilgili risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredildiği kiralamalar finansal kiralama olarak sınıflandırılırken, bu risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralamalar ise geleneksel kiralama olarak sınıflandırılmıştır. Yine TMS 17 paragraf 10'da kiralama işleminin finansal kiralama ya da faaliyet kiralaması olduğunu belirlerken, sözleşmenin şeklinden çok özünün esas alınması gerektiği ifade edilmiştir.

TMS 17 paragraf 10 ile 11’de ve BOBİ FRS paragraf 15.10 ile 15.11’de bir kiralama işlemini finansal kiralama olarak nitelendirmek için tek başına ya da birlikte dikkate alınacak kriterler söylenmiştir.⁴¹ TMS 17 paragraf 20’ye ve BOBİ FRS paragraf 15.13’e göre finansal kiralamada kiracı, finansal kiralama işlemini bilançoda varlık ve borç olarak muhasebeleştirirken; TMS 17 paragraf 33’e ve BOBİ FRS 15.19’a göre faaliyet kiralamasında (BOBİ FRS’de ifade edildiği şekliyle geleneksel kiralamada) yaptığı kira ödemelerini doğrusal, yani eşit olarak kiralama dönemi boyunca gider şeklinde muhasebeleştirir. İşletme yönetimlerinin bir kısmı kiralama işlemlerini faaliyet kiralaması olarak göstermeyi tercih etmektedirler, çünkü faaliyet kiralamasında bilançoda varlık gösterilmediğinden daha yüksek bir aktif karlılık oranına sahip olunabilecektir ve faaliyet kiralamasının aksine finansal kiralamada finansal kiralama yükümlülüğüne ilişkin bir borç bilançoda yer alacağından, işletmenin finansal yapısına ilişkin bazı büyük artışlar gösterilmek zorunda kalınabilecektir (Ketç, 2003: 88). Dolayısıyla yaratıcı muhasebe uygulamalarını gerçekleştirenler, yapılan kiralama işleminin faaliyet kiralaması olarak nitelendirilmesini sağlayacak şekilde kiralama sözleşmelerini (öz olarak değil şeklen) tasarlayamaya ya da böyle bir sözleşme talep etmeye karar verebilirler (Amor ve Warner, 2003: 85). Sonuç olarak bir kiralama işlemi, öz olarak TMS 17 ve BOBİ FRS çerçevesinde bir kiralama işlemini finansal kiralama olarak nitelendirmek için dikkate alınacak kriterlere sahip olduğu halde faaliyet kiralaması olarak nitelendirilip muhasebeleştirilirse, bu bir yaratıcı muhasebe uygulaması olur.

Kiralama işlemleri ile ilgili bir başka önemli husus da, sat-geri kirala işlemleridir (Amor ve Warner, 2003: 85). TMS 17 paragraf 58’te ve BOBİ FRS paragraf 15.31’de sat-geri

⁴¹ TMS 17 paragraf 10 ile 11 ve BOBİ FRS paragraf 15.10 ile 15.11 çerçevesinde tek başına veya birlikte dikkate alınacak kriterler şunlardır:

- (a) Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi;
- (b) Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağını beklenmesi;
- (c) Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması (BOBİ FRS’de ekonomik ömrün %80’inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması şeklinde ifade edilmiştir);
- (d) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması (BOBİ FRS’de kira ödemelerinin bugünkü değerinin varlığın gerçeğe uygun değerinin %90’ından daha büyük bir değeri oluşturması şeklinde ifade edilmiştir) ve
- (e) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması.
- (f) Kiracının kiralama işlemini feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması;
- (g) Kalıntı değerin gerçeğe uygun değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç ya da kayıpların kiracıya ait olması (örneğin kiralama süresi sonundaki satış gelirlerinin tamamına eşit bir kira indirimi şeklinde);
- (h) Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir bedelle bir dönem daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.

kirala işlemi, bir varlığın satılıp yine aynı varlığın tekrardan kiralandığı işlemler olarak nitelenmiştir. Esasen sat-geri kirala işlemi işletmelere, bilançoda borç gösterme yerine faaliyet kiralaması şeklinde uzun süreli kiralama işlemlerine girerek fon sağlama imkânı sunmaktadır (Amor ve Warner, 2003: 85). Sat-geri kirala işlemleri, TFRS 15'te belirtilen geri alım anlaşmaları ile birlikte değerlendirilmelidir. TFRS 15 paragraf B66'ya göre işletme bir varlığı başlangıçtaki sattığı fiyattan daha düşük bir tutar üzerinden geri alabilmesi veya geri almak zorunda olması durumunda, bu geri alım anlaşması TMS 17 çerçevesinde bir kiralama işlemi olarak muhasebeleştirilir. TMS 17 paragraf 59'a ve BOBİ FRS paragraf 15.32'ye göre sat-geri kiralama işlemi, bir finansal kiralama işlemi niteliğini doğuruyorsa satış gelirlerinin defter değerini aşan kısmı, satıcı (kiracı) tarafından hemen gelir olarak muhasebeleştirilmeyip, bunun yerine ertelenip kiralama dönemi boyunca itfa edilir. Buna mukabil eğer sat-geri kirala işlemi, bir faaliyet kiralaması (veya BOBİ FRS'de ifade edilen şekliyle geleneksel kiralama) niteliğini doğuruyorsa TMS 17 paragraf 61'e ve BOBİ FRS paragraf 15.33'e göre ilgili işlemin gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştiği açık ise, her türlü kâr-zarar hemen muhasebeleştirilir. Dolayısıyla finansal kiralama niteliğini doğuran sat-geri kiralama işlemlerinde, varlıkla ilgili satış kârının tamamının işlemin meydana geldiği anda gelir olarak kaydetmek, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Atan, 2015: 160).

Geri alım anlaşmalarının bir başka durumu da, bir işletmenin mallarını finans şirketine sattığı ve daha sonra gelecekte anlaşılan bir tarihte faiz giderleri ile elde tutma maliyetlerini içerecek şekilde daha fazla bedel ödeyerek, finans şirketinden geri satın aldığı psödo (sahte, görünüşte) satış olarak nitelendirilen satış işlemidir (Amor ve Warner, 2003: 86). Böyle bir satış işlemi ile işletme hem satış gelirlerini yüksek göstermiş olacak hem de gelecekte geri satın alınacak mallarla ilgili bir borç kaydı da göstermemiş olacaktır (Amor ve Warner, 2003: 86). Nitekim TFRS 15 paragraf B66'ya göre işletme, varlığı başlangıçta sattığı fiyata eşit veya daha yüksek bir fiyattan geri alabilmesi ya da geri almak zorunda olması durumunda, geri alım anlaşması bir finansman anlaşması niteliği taşımaktadır. Yine TFRS 15 paragraf B68'e göre böyle bir durumda işletme, varlığı finansal tablolarda göstermeye devam eder, varlıkla ilgili satış bedelini finansal tablolarda finansal yükümlülük olarak gösterir ve satış fiyatı ile geri alım fiyatı arasındaki farkı faiz olarak (ve varsa elde tutma maliyeti olarak) finansal tablolarına yansıtır. Dolayısıyla psödo satış işlemlerinde, yani varlığı başlangıçtaki satış fiyatına eşit veya daha yüksek fiyattan geri satın alındığı geri alım anlaşmalarında, işletmenin satış bedelini finansal yükümlülük olarak göstermeyip gelir olarak kaydetmesi, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

Bilanço dışı finansman konsolidasyon işlemleri ve özkaynak yöntemi işlemleri üzerinden de gerçekleştirilmektedir. Esas itibarıyla özkaynak yönteminde yatırım hesabı, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararındaki oransal payı kadar düzeltilir ve alınan temettüler kadar yatırım hesabı azaltılır (Ketz, 2003: 56-57). Nitekim TMS 28 paragraf 10'da özkaynak yöntemi; iştirak veya iş ortaklığı yatırımının ilk olarak elde etme maliyeti ile muhasebeleştirildiği daha sonraki dönemlerde ise yatırımın defter değerinin, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararında sahip olduğu payı kadar artırıldığı ya da azaltıldığı, aynı zamanda bu payın yatırımcının kar veya zararı olarak muhasebeleştirildiği ve yatırım yapılan işletmeden alınan temettü gibi dağıtımların yatırımın defter değerini azalttığı bir yöntem şeklinde açıklanmıştır. Yine TMS 28 paragraf 10'a göre yatırımın defter değerinin, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi veya yabancı para çevrim farkları sonucu oluşan iştirakin diğer kapsamlı karındaki değişikliklerden yatırımcıya düşen pay kadar düzeltilmesi gerekebilir. BOBİ FRS paragraf 10.19'a göre de özkaynak yöntemi çerçevesinde iştirake veya müşterek kontrol edilen işletmeye⁴² ilişkin yatırımın defter değeri, iştirakin ya da müşterek kontrol edilen işletmenin dönem net karından ya da zararından, özkaynaklarında (örneğin yeniden değerlendirme yedeği kaleminde) kaydedilen kazanç ya da kayıplarından yatırım yapan işletmeye düşen pay oranında artırılır ve azaltılır. Aynı zamanda BOBİ FRS paragraf 10.20'ye göre de özkaynak yöntemi çerçevesinde iştirake veya müşterek kontrol edilen işletmeye ilişkin yatırımın defter değeri, iştiraktan veya müşterek kontrol edilen işletmeden elde edilen temettü veya diğer dağıtım tutarları kadar azaltılır. Özkaynak yöntemi uygulanırken TMS 28 paragraf 28'e ve BOBİ FRS paragraf 10.21'e göre iştirakin veya iş ortaklığının (BOBİ FRS'de ifade edilen şekliyle müşterek kontrol edilen işletmenin) yatırımcı işletmeye yaptığı varlık satışı ya da yatırımcı işletmenin iştirake ya da iş ortaklığına yaptığı varlık satışı gibi işlemlerden ortaya çıkan gerçekleşmemiş kâr veya zarardan, yatırımcı işletmenin iştirakteki veya iş ortaklığındaki sahip olduğu pay kadar elimine edilir. Yine TMS 28 paragraf 16'ya göre eğer bir işletme; yatırım yaptığı işletmede önemli etkiye⁴³ sahipse

⁴² BOBİ FRS paragraf 11.15'e göre Müştereken kontrol edilen işletmeler, iştiraklerdeki yatırımlarla aynı şekilde ölçülür. Bu çerçevede müştereken kontrol edilen işletmelerin ölçümünde "İştiraklerdeki Yatırımlar" bölümünün 10.7 - 10.21 paragrafları kıyasen uygulanır. Söz konusu paragrafların uygulanmasında "iştirak" ifadesi "müştereken kontrol edilen işletme" olarak, "önemli etki" ifadesi de "müşterek kontrol" olarak dikkate alınır.

⁴³ TMS 28 paragraf 5'e göre bir işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece, söz konusu işletmenin önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir. Ayrıca TMS 28 paragraf 6'ya göre yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulu ya da eşdeğer idari organında temsil edilme, temettüler ya da diğer dağıtım kararları dahil olmak üzere işletmenin politika belirleme süreçlerine katılma, yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında önemli işlemlerin gerçekleştirilmesi, işletmeler arasında yönetici personel değişimi veya işletme için gerekli teknik bilginin sağlanması hususlarından bir ya da birden fazlasının varlığı halinde bir işletmenin önemli etkisinin bulunduğu kabul edilir.

veya yatırım yaptığı işletmeyi müşterek kontrol ediyorsa, iştiraklerini ve iş ortaklıklarını, özkaynak yöntemini uygulamak zorunda olmadığı istisnalar⁴⁴ haricinde, özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirir. BOBİ FRS paragraf 10.9'a göre iştirake veya müşterek kontrol edilen işletmeye ilişkin yatırım, münferit finansal tablolarda maliyet yöntemine ya da özkaynak yöntemine göre ölçülürken; BOBİ FRS paragraf 10.10'a göre iştirake veya müşterek kontrol edilen işletmeye ilişkin yatırım, konsolide finansal tablolarda özkaynak yöntemine göre ölçülür. Bir işletme kârlarını daha yüksek göstermek için kâr elde eden işletmelerdeki yatırımlarını aslında özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmemesi gerektiği halde (örneğin bu işletmede önemli etkiye sahip değildir), özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmesi, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Amor ve Warner, 2003: 96). Ters bir durum olarak zarar eden bir işletmedeki yatırımını da aslında özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmesi gerektiği halde, kârlarını düşük göstermekten kaçınmak için özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmemesi de, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Amor ve Warner, 2003: 96).

Konsolidasyon işlemi, özkaynak yönteminden biraz daha farklıdır. TFRS 10 ek A'da ve BOBİ FRS paragraf 22.14'te konsolide finansal tablolar; ana ortaklık ile bağlı ortaklıklarına ait varlıkların, borçların, özkaynakların, gelirlerin, giderlerin ve nakit akışlarının tek bir işletmenin finansal tabloları gibi sunulduğu, bir gruba ait finansal tablolar olarak tanımlanmıştır. TFRS 10 paragraf B86'da ve BOBİ FRS paragraf 22.25'de konsolidasyon işlemi çerçevesinde konsolide finansal tablolar hazırlanırken ana ortaklık ile bağlı ortaklıklarının varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider ve nakit akışlarına ait benzer kalemlerinin birleştirildiği, ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıkta sahip olduğu yatırımın defter değeri ile her bir bağlı ortaklığın özkaynaklarından ana ortaklığın payına düşen tutarların elimine edildiği, ilgili şerefiyenin muhasebeleştirildiği ve grup işletmeleri arasındaki işlemlerle ilgili olarak özkaynak, gelir, gider, nakit akışları, grup içi varlıklar ile borçların tümünün elimine edildiği belirtilmiştir. Ayrıca TFRS 10 paragraf 22'ye ve BOBİ FRS

⁴⁴ TMS 28 paragraf 17'ye göre işletmenin konsolide finansal tablo hazırlamaktan muaf olan bir ana ortaklık olması veya yine aynı paragrafta belirtilen tüm durumlara uyan bir işletme olması. Bu durumlar şunlardır:

- (a) İşletmenin tamamına bir başka işletme tarafından sahip olunan bir bağlı ortaklık veya bir başka işletmenin kısmen sahip olduğu bir bağlı ortaklık olması ve bu işletmenin diğer koşullarda oy verme yetkisi olmayanlar da dahil olmak üzere, diğer ortaklarının özkaynak yöntemi uygulanmadığı konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olmaları.
- (b) İşletmenin borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dahil olmak üzere yurtiçi ya da yurtdışı menkul kıymet borsaları ya da tezgah üstü piyasada) işlem görmemesi.
- (c) İşletmenin, kamuya açık bir piyasada işlem görmek üzere herhangi bir finansal araç ihraç etmek amacıyla finansal tabloları ile bir sermaye piyasası düzenleyici kuruluşu ya da benzeri bir düzenleyici kuruma başvurmamış olması ya da bu tür bir başvuru süreci ve hazırlığı içinde olmaması.
- (d) Nihai ana ortaklığın veya ara kademe bir ana ortaklığın, kamunun kullanımına açık ve TFRS'lere uygun finansal tablolar hazırlıyor olması.

paragraf 22.25'e göre ana ortaklık kontrol gücü olmayan payları, yani azınlık paylarını, konsolide bilançoda kendi ortaklarının özkaynaklardaki paylarından ayrı olarak özkaynaklar içerisinde sunar. TFRS 10 paragraf 4'e göre bir veya birden fazla bağlı ortaklığı kontrol⁴⁵ eden bir işletme, yani ana ortaklık, belirli istisnalar⁴⁶ haricinde konsolide finansal tablolar sunmak zorundadır. BOBİ FRS paragraf 22.14'e göre ise büyük işletmeler⁴⁷ konsolide finansal tablolar hazırlarlar. Bununla birlikte BOBİ FRS paragraf 22.16'ya göre büyük işletme olan bir ana ortaklık, eğer kendisi de bir bağlı ortaklık ise ve belirli şartların⁴⁸ tamamını karşılıyorsa konsolide finansal tablolar düzenlemez. BOBİ FRS paragraf 22.10'a göre büyük işletme olmayan işletmeler ise konsolide finansal tablolar hazırlamak zorunda değildir. Yine BOBİ FRS paragraf 22.18'e göre konsolide finansal tablolar hazırlanırken ana ortaklığın bütün bağlı ortaklıkları konsolide finansal tablolara dahil edilmekle birlikte, aynı paragraf

⁴⁵ TFRS 10 paragraf 7'ye göre aşağıdaki koşulların tamamı sağlandığında yatırımcı bir işletme yatırım yapılan işletmeyi kontrol etmektedir:

- (a) Yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletme üzerinde güce sahiptir,
- (b) Yatırımcı işletme, yatırım yaptığı işletmeyle olan ilişkisinden dolayı değişken getirilere maruz kalmakta veya bu getirilerde hak sahibi olmaktadır,
- (c) Yatırımcı işletme, elde edeceği getirilerin miktarını etkileyebilmek için yatırım yaptığı işletme üzerindeki gücünü kullanma imkânına sahiptir.

⁴⁶ TFRS 10 paragraf 4'e göre aşağıdaki şartların tamamına uyan bir ana ortaklık konsolide finansal tablolar sunmak zorunda değildir:

- (a) Ana ortaklığın başka bir işletmenin tamamen sahip olduğu bir bağlı ortaklık olması ya da başka bir işletmenin kısmen sahip olduğu bir bağlı ortaklık olması ve oy hakkı olmayan ortaklar da dâhil olmak üzere, diğer ortaklara ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmayacağını bildirilmiş olması ve ortakların da bu duruma itiraz etmemiş olması,
- (b) Ana ortaklığın borçlanma araçlarının ya da özkaynağa dayalı finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem görmüyor olması,
- (c) Ana ortaklığın, herhangi bir finansal aracın kamuya açık bir piyasada ihracı için bir sermaye piyasası otoritesine veya düzenleyici diğer bir kuruma, finansal tablolarını vermek suretiyle başvuruda bulunmuş olmaması veya başvuruda bulunma sürecinde olmaması ve
- (d) Ana ortaklık veya ara kademe bir ana ortaklığın kamunun kullanımına açık ve bu TFRS uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen veya konsolide edilen bağlı ortaklıklarının TFRS'lere uygun finansal tablolar hazırlıyor olması.

⁴⁷ 29 Temmuz 2017 tarihinde yayımlanan 'Sıra No: 56 Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ'e göre aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler, müteakip raporlama döneminde *büyük işletme* olarak değerlendirilir:

- a) Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

⁴⁸ Bu şartlar BOBİ FRS paragraf 22.16'da şu şekilde belirtilmiştir:

- a) Ana ortaklığın bağlı olduğu ve Türkiye'de faaliyet gösteren herhangi bir üst kademe ana ortaklığın kamunun kullanımına açık şekilde TFRS'ye veya bu Standarda göre konsolide finansal tablolarını hazırlamış olması.
- b) Bir üst ana ortaklığın Türkiye'de faaliyet göstermesi ve ana ortaklığın paylarının tamamına sahip olması ya da ana ortaklığın paylarının %90'ına veya daha fazlasına sahip olması ve diğer pay sahiplerinin ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlamamasını onaylamış olması.

çerçevesinde belirtilen bazı bağlı ortaklıkların konsolide finansal tablolara dahil edilmesi gerekmez.⁴⁹

Yabancı kaynak/varlık toplamı oranı, yabancı kaynak/özkaynak oranı, uzun süreli yabancı kaynak/özkaynak oranı gibi mali yapı analizinde kullanılan oranların tespitinde özkaynak yöntemine ve konsolidasyon işlemine göre hazırlanmış finansal tablolarda farklılıklar ortaya çıkmakta olup; genellikle özkaynak yöntemine göre hazırlanmış finansal tablolarda bu oranlar, konsolidasyon tabi tutulmuş finansal tablolardaki göre daha düşük çıkmaktadır (Ketç, 2003: 60). Özkaynak yönteminde başlangıçta yatırımın elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilmesi, daha sonrasında ise yatırımcı işletmenin yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararında sahip olduğu pay kadar yatırımın defter değerinin artırılması ya da azaltılması söz konusu olduğundan; özkaynak yöntemine göre hazırlanmış (yatırımcı işletmenin) finansal tablo(sun)da, iştirakin boçları mali yapı analizinde kullanılan bu oranları tespit edecek tutarlara dahil edilmemektedir (Ketç, 2003: 60). Buna mukabil konsolidasyon işlemlerinde yatırımcı işletme (ana ortaklık) ile yatırım yapılan işlemenin (bağlı ortaklık) varlıkları, boçları, özkaynakları, gelirleri, giderleri birleştirildiğinden; konsolidasyona tabi tutulmuş (yatırımcı işletmenin) finansal tablo(sun)da, bağlı ortaklığın boçları mali yapı analizinde kullanılan bu oranları tespit edecek tutarlara dahil edilmektedir (Ketç, 2003: 63). Dolayısıyla özkaynak yöntemine göre hazırlanmış finansal tablolarda bu oranlar daha düşük çıkmakta olup, konsolide edilmiş finansal tablolarda bu oranlar daha yüksek olduğundan gizlenmiş finansal riski de ortaya çıkarmaktadırlar (Ketç, 2003: 63).

Eğer bir işletme, bir başka işletmeyi kontrol ettiği halde konsolidasyon işlemine göre değil de özkaynak yöntemine göre finansal tablolarını hazırlıyorsa, bu durumda bu işletme boçlarını saklıyordur, yani bilanço dışı finansman işlemi gerçekleştiriyordur (Ketç, 2003: 70). Bu da, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır. Örneğin Enron şirketi, temel rolleri ticari

⁴⁹ BOBİ FRS paragraf 22.18 çerçevesinde konsolide finansal tablolara dahil edilmesi gerekmeyen bağlı ortaklıklar şunlardır:

- Bağlı ortaklığın hem tek başına hem de diğer bağlı ortaklıklarla birlikte değerlendirildiğinde önemsiz olması,
- Çok nadir durumlarda bu Standarda göre konsolide finansal tabloların hazırlanması için gerekli olan bilgilerin aşırı maliyet ve çabaya katlanmadan elde edilememesi ya da bu bilgilerin çok gecikmeli olarak elde edilmesi,
- Uzun süreli ciddi kısıtlamaların ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerindeki haklarını kullanmasını engellemesi,
- Bağlı ortaklığın birleşme tarihinden itibaren bir yıl içinde elden çıkarılma niyetiyle edinilmesi ve elde tutulması. Bununla birlikte bu bent uyarınca daha önceden konsolide edilmeyen bir bağlı ortaklığın birleşme tarihinden itibaren bir yıl içinde elden çıkarılmaması durumunda (diğer bir ifadeyle ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerinde kontrolünün devam etmesi durumunda) bu bağlı ortaklık birleşme tarihinden itibaren konsolide edilir. Ayrıca birleşme tarihinin, önceki bir raporlama döneminin içinde olması durumunda ilgili dönemlerin finansal tablolarında da gerekli düzeltmeler yapılır. Ancak bağlı ortaklığın elden çıkarılmasının gecikmesi ana ortaklığın kontrolü dışında gerçekleşmişse ve ana ortaklığın bağlı ortaklığı elden çıkaracağına ilişkin satış planının devam ettiğine dair raporlama dönemi sonunda yeterli kanıt mevcutsa, ana ortaklık bu bağlı ortaklığını konsolide etmemeye devam eder.

bankalardan topladıkları paralar ile Enron şirketinin operasyonlarını gizlice fonlamak olan birçok bağlı ortaklığı kontrol ettiği halde bu bağlı ortaklıkları konsolide etmeyerek, aslında Enron şirketinin grup bilançosunda kaydedilmesi gereken borçların konsolide bilançoda gösterilmemesini sağlamıştır (Jones, 2011c: 58-59). Bu çerçevede konsolidasyona tabi tutulması gereken bir ortaklığın konsolidasyona dahil edilmemesi veya konsolidasyona dahil edilmemesi gereken bir ortaklığın konsolidasyona tabi tutulması, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Bayırlı, 2006: 205). Ayrıca konsolidasyon işlemleri sırasında grup şirketleri arasında gerçekleşen satış işlemlerinin elimine edilmemesi sonucu satış gelirlerinin konsolide bilançoda olduğundan yüksek gösterilmesi, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır (Atan, 2015: 137). Benzer şekilde özkaynak yönteminde yatırımcı işletmenin, iştirakinin veya iş ortaklığının kendisine yaptığı varlık satışı gibi işlemlerden ortaya çıkan kâr veya zarardan, sahip olduğu payı elimine etmemesi, bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

2.6. Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Fark Etme Yöntemleri

Bölüm 2.1’de tanımlandığı şekliyle hileli finansal raporlama, yaratıcı muhasebe kullanılarak yapılabileceğinden; finansal tablo hilelerini fark etmede kullanılan yöntemlerden yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmede de yararlanılabilir. Bu nedenle bu bölümde önce çeşitli çalışmalarda ifade edilmiş yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etme yöntemlerine ve aynı zamanda yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmede kullanılabilecek finansal tablo hilelerini fark etme yöntemlerine değinilmiş, daha sonrasında ise BDS 240 çerçevesinde bağımsız denetim açısından yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmede kullanılabilecek denetim prosedürleri anlatılmıştır.

Lendez ve Korevec (1999: 51); yönetimlere finansal tablo hilelerini fark etmede yardımcı olabilecek şu yöntemleri önermişlerdir:

- Hatalı kaydedilen işlemler, geç kaydedilen işlemler, kısmen kaydedilen işlemler, yetkisiz yapılan işlemler, birçok düzeltilen yevmiye kayıtları gibi anlaşılır olmayan işlemlere ilişkin muhasebe defterlerinin ve kayıtlarının dönemsel olarak incelenmesi,
- Yapılan hesap mutabakatlarında büyük tutarlı, açıklanamayan ve yanlış gözüken kalemler, kilit personel ile müşteriler veya satıcılar arasındaki olağandışı kişisel ilişkiler, belirli işlemlere ilişkin personelden inandırıcı olmayan açıklamalar gibi şüphe uyandırıcı aktivitelerin araştırılması,
- Giderlerde, satış maliyetlerinde, alacaklarda, stoklarda beklenmeyen artışlar ya da azalışlar gibi olağandışı gözüken finansal trendleri veya stok devir hızı, toplam satışlardaki

satış iadeleri oranı gibi anahtar oranlardaki değişimleri araştırmak için analitik prosedürlerin dönemsel olarak uygulanması,

- Uygun olmadığını düşündükleri herhangi bir muhasebe politikasını fark edip etmediklerini çalışanlara sorarak hile değerlendirmesi yapma.

Zack (2013: 199-200); finansal tablo hilelerini fark etmenin ve araştırmanın aşağıdaki on adımı içerdiğini ifade etmiştir:

- Öncelikle hileli finansal raporlama yapmak için bireyler üzerinde güçlü bir teşvikin olup olmadığını belirleyerek hile için davranışsal koşullarının var olup olmadığını anlama,

- Hile riski göstergelerinin (kırmızı bayrakların) var olup olmadığını belirleme,

- İşletmenin iç kontrol yapısında zayıflık olup olmadığını değerlendirme,

- Finansal tablo hilelerini belirlemeye yönelik olarak oran analizi, trend analizi gibi analitik prosedürlerin gerçekleştirilmesi,

- Hedeflenmiş yevmiye kayıtlarının analizine yönelme,

- Hileli finansal raporlamaya ilişkin açık işaretlerin olup olmadığını belirlemek için toplanan bilgiyi değerlendirme,

- Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ya da muhasebe standartlarına uygun biçimde hazırlanmamanın sonucu olarak önemli derece gerçek ve doğru sunumdan uzaklaşıp uzaklaşmadığını değerlendirme,

- Kasıtlı olarak iç kontrollerin atlandığına ya da kasıtlı olarak finansal tabloların yanlış sunulduğuna dair ek kanıtlar bulmak için derinlemesine araştırma yapma,

- Kimin finansal tablo hilelerini gerçekleştirdiğini ve ne kadar süredir bu hilelerin devam ettiğini belirleme,

- Müşteriler veya satıcılar gibi dışarıdan bir tarafın istekli olarak finansal tablo hilelerinin gerçekleşmesinde katkılarının olup olmadığını ya da başka kimin sorumluluğunun olabileceğini değerlendirme.

Singleton ve Singleton'un (2010: 149) finansal tablo hilelerini fark etmek için tanımladıkları yöntemlerden bazıları şunlardır:

- Finansal tabloların yatay ve dikey analize tabi tutulması,

- Oran analizini ve özellikle birkaç yıllık süreyi kapsayan trend analizini yapma,

- Beneish'in kazanç manipülasyon oranlarından (alacakların ortalama tahsil süresi endeksi, brüt kar endeksi, varlık kalite endeksi, satış endeksi, toplam tahakkukların toplam varlıklara endeksi gibi) yararlanma,

- Yöneticilerin geçmişini araştırma,

- Bağımsız denetçilerin tüm müşterilerinde mesleki şüpheciliklerini sürdürmeleri.

Tabără ve Rusu (2010: 207) ile Popescu ve Nişulescu (2013: 8); yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmek için aşağıdaki yöntemleri ifade etmişlerdir:

- Cari yılda kullanılan muhasebe politikalarının önceki yıllarda kullanılanlarla karşılaştırılması,
- Rakip işletmeler tarafından kullanılan muhasebe politikaları ve yöntemleri ile karşılaştırma,
- Denetçilerin raporlarında ifade edilen koşullarla tahminlerin mevcudiyetini analiz etme,
- Muhasebe kayıtlarını inceleme,
- Cari dönemin ve önceki dönemin olağandışı sonuçlarını analiz etme,
- Alacak, stok ve borç devir hızının gelişimini analiz etme,
- Grup işletmeleri ile yapılan grup içi işlemleri analiz etme,
- Karşılıklar hesabındaki hareketleri analiz etme.

Mulford ve Comiskey (2002); çalışmalarında çeşitli yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmek için çeşitli yöntemler belirtmişlerdir. Bu yöntemler özet bir şekilde aşağıda ifade edilmiştir:

- Hâsılâtın tanınmasıyla ilgili yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmek için mali tablo dipnotlarında ifade edilmiş hâsılâtın tanınmasıyla ilgili muhasebe politikası dikkatlice okunmalı ve bu okuma sırasında satış dönemi ya da hizmet işlemi boyunca hasılâtın ne zaman tanındığı anlaşılmalıdır (Mulford ve Comiskey, 2002: 185). Hâsılâtın tanınması sırasında ne kadar çok fazla tahmin kullanılmışsa, o kadar fazla hâsılâtın tanınmasının yaratıcı muhasebe uygulamalarına açık olduğuna dikkat edilmelidir (Mulford ve Comiskey, 2002: 185). Ayrıca hâsılâtın tanınmasıyla ilgili muhasebe politikasında bir değişiklik yapıp yapılmadığına dikkat edilmelidir (Mulford ve Comiskey, 2002: 185).

- Hâsılâtın tanınmasıyla ilgili yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmek için satışlar ile alacaklar hesabı arasındaki ilişkiye dikkat edilmelidir çünkü alacaklar hesabındaki olağandışı artışlar, beraberinde alacakların tahsilâtının belirsizliğine bağlı olarak sorgulanabilir hasılat tanınmalarını gündeme getirebilecektir (Mulford ve Comiskey, 2002: 187).

- Hâsılâtın tanınmasıyla ilgili yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmek için sadece satışlar ile alacaklar arasındaki ilişkiye dikkat edilmemeli aynı zamanda satışlar ile duran varlık kalemleri arasındaki ilişkiye de odaklanılmalıdır çünkü yönetimler alacaklar hesabındaki tutarların bir kısmını çeşitli yollarla duran varlık hesaplarına aktarabilmektedirler (Mulford ve Comiskey, 2002: 190). Bu yüzden alacaklar hesabının ve duran varlık

kalemlerinin değişim oranları ile satışların değişim oranları arasındaki ilişkiye dikkat edilmeli, alacaklar hesabı, duran varlık kalemleri ile satışlar arasındaki ilişki sektör normları, rakip işletmenin oranları ile karşılaştırılmalıdır (Mulford ve Comiskey, 2002: 190).

- Hâsılâtın tanınmasıyla ilgili yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmek için işletmenin raporlanan hâsılât tutarını yaratmak için yeterli fiziki kapasiteye sahip olup olmadığına dikkat edilmelidir (Mulford ve Comiskey, 2002: 191).

- Giderlerin aktifleştirilmesiyle ilgili yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmek için işletmenin giderleri aktifleştirilmesiyle ilgili muhasebe politikalarını, rakip işletmelerinki ve sektördeki diğer işletmelerinki ile karşılaştırılmalıdır (Mulford ve Comiskey, 2002: 214).

- Giderlerin aktifleştirilmesiyle ilgili yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmek için aktifleştirilen giderlerin neyi yansıttığı (örneğin aktifleştirilen giderlerin belirlenebilir bir piyasa değerinin olup olmadığı) dikkate alınmalıdır (Mulford ve Comiskey, 2002: 216).

- Giderlerin aktifleştirilmesiyle ilgili yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmek için işletmenin geçmişte agresif bir giderleri aktifleştirme muhasebe politikasına sahip olduğuna dair kanıtların bulunup bulunmadığına bakılmalıdır çünkü geçmişte böyle bir politikası var ise, halen böyle bir politikaya sahip olduğunu varsaymak mantıksız değildir (Mulford ve Comiskey, 2002: 219).

- Giderlerin aktifleştirilmesiyle ilgili yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmek için sadece giderleri aktifleştirme politikasına bakılmamalı aynı zamanda alacaklar, stoklar, gelecek aylara/yıllara ait giderler, duran varlık hesapları dikkatlice incelenmelidir çünkü giderler bu hesaplar aracılığıyla aktifleştirilmiş olabilir (Mulford ve Comiskey, 2002: 220).

- Uzatılmış amortisman dönemlerini fark etmek için işletmenin amortismanına tabi tüm duran varlıkları için ortalama bir amortisman dönemi ya da yararlı ömür hesaplanabilir (Mulford ve Comiskey, 2002: 227).

- Uzatılmış amortisman dönemlerini fark etmek için işletmenin geçmiş yıllarda uzatılmış amortisman dönemlerine sahip olduğuna dair kanıtların bulunup bulunmadığına bakılmalıdır çünkü işletme muhasebe uygulamalarının tamamını değiştirmemiş olabilir ve bu da gelecekte yeni sorunlara açık kapı bırakabilir (Mulford ve Comiskey, 2002: 228).

- Stokların aşırı değerlenmesi, hâsılatta gözlenen artışa göre stoklarda açıklanamayan çok büyük boyutta artışa, stok gün sayısının yükselmesine, rakip işletmelerinkine ve sektördeki diğer işletmelerinkine göre daha yüksek düzeylere ulaşmasına, ayrıca brüt kâr marjında beklenmeye iyileşmelere neden olacaktır (Mulford ve Comiskey, 2002: 252). Dolayısıyla aşırı değerlenmiş stokları fark etmek için stokların aşırı değerlenmesinin neden olabileceği bu durumlar incelenmelidir.

Albrecht ve Albrecht (2012: 40.3); geçmişte birçok hilenin şans eseri ortaya çıkarıldığını ancak yaşanan son muhasebe skandalları ile hile literatürünün, hileleri fark etmek için kırmızı bayrak yaklaşımına odaklandığını belirtmişlerdir. Albrecht ve Albrecht'e (2012: 40.14) göre tümevarımsal bir yöntem olan kırmızı bayrak yaklaşımı, olağandışı finansal tablo ilişkileri, kontrollerin geçersiz kılınması gibi anormalliklerin ve belirtilerin gözlenmesiyle başlayıp daha sonrasında gözlemlenen bu belirtilerin, yani kırmızı bayrakların, gerçek bir hile durumunu mu yoksa başka bir durumu mu yansıttığını belirlemek için yönetimlerin, bağımsız denetçilerin, hile araştırmacılarının ek göstergeler, olaylar ve veriler araştırdığı bir yaklaşımdır. Singleton ve Singleton (2010: 95), kitabında kırmızı bayrak terimini hilenin parmak izleri ile eşanlamli olarak kullanmış olup; kırmızı bayrakların çok çeşitli mahiyete sahip olduğunu, muhasebesel anormallikleri, açıklanamayan işlem ve olayları, olağandışı işlem unsurları, kişilerin davranışsal değişiklikleri ya da hileyle ilişkili karakteristikleri gibi olguları içerdiğini belirtmişlerdir. Genel olarak kırmızı bayraklar hileli işlemlerin meydana gelmiş olabileceğini veya meydana gelebileceğini gösteren, ifade eden hile belirtileri, işaretleri olarak tanımlanabilir (Pehlivanlı, 2011: 36). Kırmızı bayraklar, daha çok hile riski faktörlerin informal olarak adlandırılmasıdır (Kenyon ve Tilton, 2006: 124). BDS 240 paragraf 12 ve A24'te hile riski faktörleri, hileye teşvikin ya da hile yönünde baskının olduğunu gösteren veya hile yapma fırsatı sağlayan olaylar ve durumlar olarak tanımlanmıştır. Örneğin bir çalışanın (ya da işletme yönetiminin) yüksek borca ve düşük bir kredi skoruna sahip olduğunu gösteren bir kredi raporu ile elde edilen bilgi, bir kırmızı bayraktır (yani hile risk faktörüdür) çünkü çalışan (ya da işletme yönetimi) üzerinde bir baskıyı göstermektedir ancak bu; çalışanın (ya da işletme yönetiminin) hile yapacağı anlamına gelmemektedir fakat bu durum, hile ile ilişkili olma potansiyeline sahip olabilir (Singleton ve Singleton, 2010: 96). Bu nedenle hile risk faktörlerini (yani kırmızı bayrakları) yorumlamada bazı zorluklar bulunmakta olup, bu zorlukları Kenyon ve Tilton (2006: 127) aşağıdaki şekilde özetlemişlerdir:

- Hile riski faktörleri, hile kanıtı anlamına gelmemekte olup, işletmede yüksek hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin meydana gelebileceği ortamlara ve durumlara işaret eder, yani hile riski faktörleri hile kanıtı değildir. Nitekim BDS 240 paragraf 25, hile riski faktörlerinin, hilenin varlığına ilişkin *kesin bir gösterge olmadığını* ancak bu tür faktörlerin genellikle hilenin ortaya çıktığı durumlarda bulunduğundan, hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini gösterebileceğini ifade etmiştir.

- Hile riski faktörleri, hileden başka risklerin varlığına (örneğin hata kaynaklı) işaret edebilir.

• Hile riski faktörleri birden fazla anlama gelebilmektedir (örneğin çok sayıda deniz aşırı iştiraki, bağlı ortaklığı olan bir işletmenin önemli miktardaki grup içi ticareti, yüksek hile riskine işaret edebileceği gibi bu durum yalnızca işletmenin yasal karakteristiğinden kaynaklanıyor olabilir)

- Hile riski faktörü sayısı ile hile riski düzeyi arasında doğrusal bir ilişki yoktur.
- Hile riski faktörleri ayrı ayrı değil, bir bütün olarak ele alınmalıdır.
- Bazı hile riski faktörlerinin gözlenmesi oldukça zordur.

Mohd-Sanusi ve Mat-Isa (2012: 12), bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmek için uygun ilkelere, tekniklere ve araçlara sahip olmaları gerektiğini belirtmişlerdir. Mohd-Sanusi ve Mat-Isa'ya (2012: 12) göre mesleki şüphecilik ve mesleki özen ilkeleri, bağımsız denetçilerin muhafaza etmeleri gereken en önemli iki gelenektir. BDS 200 paragraf 13'te mesleki şüphecilik; sorgulayıcı bir anlayışla davranılarak, hata ya da hile kaynaklı yanlışlıkları gösteren durumlar karşısında dikkatli olunmasını ve denetim kanıtlarının titizlikle değerlendirilmesini sağlayan bir tutum olarak tarif edilmiştir. Mesleki şüphecilik çerçevesinde bağımsız denetçi yönetimin her beyanını ilk bakışta hemen kabul etmemeli, yönetimin dürüst davranmama olasılığını hesaba katmalıdır (Mohd-Sanusi ve Mat-Isa, 2012: 12). 'Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar' standardı paragraf 130.1'de mesleki özen, mesleki hizmetler ile faaliyetlerin gerçekleştirilmesi esnasında, uygulamada olan teknik ve mesleki standartlara uygun bir biçimde ve özen göstererek davranma yükümlülüğü şeklinde ifade edilmiş olup; yine aynı standart paragraf 130.4'te özenin bir görevin gereklilikleri gereğince dikkatli, derinlemesine ve zamanında davranma sorumluluğunu içerdiği belirtilmiştir. Mesleki özen ilkesi bağımsız denetçiden, orta derecede ihtiyatlı ve yetenekli bir bağımsız denetçiden beklenen özeni ve beceriyi uygulamasını beklemekte olup; bağımsız denetçi bu becerileri makul bir özen ve ihtimam göstererek gerçekleştirmelidir (Mohd-Sanusi ve Mat-Isa, 2012: 12-13). Mohd-Sanusi ve Mat-Isa'ya (2012: 13), yaratıcı muhasebe ile ilgili oluşturulan kontrol listesini, bilgisayar destekli araçları ve kırmızı bayrakları bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmede kullanabilecekleri teknikler ve araçlar olarak nitelemişlerdir.

BDS 240 çerçevesinde bağımsız denetim açısından yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmede kullanılabilecek denetim prosedürlerini anlatmadan önce BDS 240 çerçevesinde bağımsız denetçinin hilenin (dolayısıyla yaratıcı muhasebe uygulamalarının) fark edilmesine ilişkin sorumluluğunun anlaşılması gerekmektedir. BDS 240 paragraf 4'e göre üst yönetimden sorumlu olanlar ve yönetim, hilenin fark edilmesinde asıl sorumluluğa sahiptirler. Bununla birlikte BDS 240 paragraf 5'e göre bağımsız denetçi bir bütün olarak mali tablolarda hile

kaynaklı önemli yanlışlıkların (dolayısıyla yaratıcı muhasebe kullanarak gerçekleştirilebilecek hileli finansal raporlamanın) bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Makul güvence BDS 200 paragraf 13'te yüksek olan ancak kesin olmayan güvence düzeyi olarak tarif edilmiştir. Bağımsız denetçinin makul güvence elde etme sorumluluğuna rağmen, BDS 240 paragraf 5'e göre bağımsız denetimin yapısal sınırlamaları nedeniyle kaçınılmaz olarak bazı hile kaynaklı önemli yanlışlıkları fark edememe riski vardır. İç kontrolün doğasında bulunan kısıtlamalar, örnekleme yöntemlerinin kullanılması, zaman ve maliyet faktörleri, insan kaynağının kısıtlı olması gibi sınırlamalar, bağımsız denetçilerin denetim yaparken karşılaştığı sınırlamalardan bazılarıdır (Mohd-Sanusi ve Mat-Isa, 2012: 12).

Bağımsız denetçi makul güvence elde etmeye çalışırken, BDS 240 paragraf 8'e göre *tüm denetim süresince mesleki şüpheciliğini devam ettirmekle sorumludur*. Bağımsız denetçi, tüm denetim süresince mesleki şüpheciliğini sürdürürken; BDS 240 paragraf 13'e göre üst yönetimden sorumlu olanlar ile yönetimin doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında sahip olduğu geçmiş deneyimine bakmaksızın, hile kaynaklı önemli yanlışlık olabileceği olasılığını düşünür. Bağımsız denetçi mesleki şüphecilik çerçevesinde BDS 240 paragraf A8'e göre elde ettiği bilgileri ve denetim kanıtlarını, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı gösterip göstermediği bakımından sürekli sorgular. Bu bakımdan bağımsız denetçi BDS 240 paragraf 14'e göre, aksini düşünmesini gerektirecek bir neden olmadıkça, belgelerin ve kayıtların gerçek olduğunu kabul etmekle birlikte; denetim sırasında belgelerin ve kayıtların gerçek olmayacağına ya da tahrif edilmiş olabileceğine inanmasına neden olacak tespitlerde bulunması halinde, araştırmalarını derinleştirmek için BDS 240 paragraf A10'a göre *doğrudan üçüncü bir taraftan teyit alınması, belgenin gerçek olup olmadığını değerlendirmek için bir uzman çalışmasından faydalanma gibi denetim prosedürlerini* uygulayabilir. Mesleki şüphecilik çerçevesinde ayrıca bağımsız denetçi BDS 240 paragraf 15'e göre üst yönetimden sorumlu olanları ve yönetimi sorgularken elde ettiği yanıtlarda bir tutarsızlık olması durumunda, bu tutarsızlıkları araştırır.

BDS 240 çerçevesinde bağımsız denetçinin hileyi (dolayısıyla yaratıcı muhasebe uygulamalarını) fark etmesi için ilk yapacağı iş, *hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek* olacaktır. Önemli yanlışlık riski BDS 200 paragraf 13'te mali tabloların, denetimden önce önemli bir yanlışlık içermesi riski şeklinde tanımlanmış olup, bu riskin, yapısal riskten ve kontrol riskinden oluştuğu belirtilmiştir. BDS 200 paragraf 13'te yapısal risk; işletmenin (iç kontrol yapısı ve) ilgili kontrol mekanizmaları göz önünde bulundurulmadan işlem sınıfları, hesap bakiyesi ve açıklamalarla ilgili yönetim beyanlarının önemli bir yanlışlık içermesi riski şeklinde ifade edilmiştir. BDS 200 paragraf 13'te kontrol

riski ise; işlem sınıfları, hesap bakiyesi ve açıklamalarla ilgili yönetim beyanlarında ortaya çıkabilecek önemli bir yanlışlığın işletmenin iç kontrol yapısı (ve ilgili kontrol mekanizmaları) tarafından zamanında önlenememe veya düzeltilememe riski şeklinde tanımlanmıştır.

BDS 240 paragraf 17'ye göre bağımsız denetçi hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemede yararlanacağı bilgileri elde etmek için aşağıdaki risk değerlendirme prosedürlerinden faydalanır:

- *Yönetimin sorgulanması:* BDS 240 paragraf 18'e göre bağımsız denetçi; yönetimin hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine ilişkin yaptığı değerlendirmeler, değerlendirmelerin niteliği, kapsamı ve sıklığı hakkında yönetimi sorgular. BDS 240 paragraf A13 çerçevesinde bu sorgulama bağımsız denetçinin, işletmenin (iç kontrolünü ve) kontrol çevresini tanımasıyla ilgilidir.

- *Yönetimin sorgulanması:* BDS 240 paragraf 18'e göre bağımsız denetçi; yönetimin hile risklerinin belirlenmesinde ve bu risklere karşılık verilmesinde izlediği süreç hakkında yönetimi sorgular. Ayrıca BDS 240 paragraf 18'e göre bu süreçlerle ilgili olarak yönetimin, üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu iletişim hakkında da bağımsız denetçi, yönetimi sorgular.

- *Yönetimin sorgulanması:* BDS 240 paragraf 18'e göre bağımsız denetçi, yönetimin işletme uygulamaları ve etik davranış konuları ile ilgili çalışanlarla kurduğu iletişim hakkında da yönetimi sorgular.

- *Yönetimin ve işletmedeki diğer kişilerin sorgulanması:* BDS 240 paragraf 19'a göre meydana gelmiş, kuşku edilen veya iddia edilen bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını tespit etmek için bağımsız denetçi, yönetimi ve işletmedeki diğer kişileri (örneğin BDS 240 paragraf A17 çerçevesinde işletmede istihdam edilen hukuk müşaviri, baş etik sorumlusu veya finansal raporlama sürecinden doğrudan yer almamış kişiler gibi) sorgular.

- *İç denetim fonksiyonunda yer alan kişilerin sorgulanması:* BDS 240 paragraf 20'ye göre meydana gelmiş, kuşku edilen veya iddia edilen bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını tespit etmek ve hile riskleri hakkında fikirlerini almak için bağımsız denetçi, iç denetim fonksiyonunda yer alan kişileri sorgular.

- *Üst yönetimden sorumlu olanların yaptıkları gözetimin anlaşılması ve üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması:* BDS 240 paragraf 21'e göre bağımsız denetçi; yönetim tarafından hile risklerinin belirlenmesinde ve bu risklere karşılık verilmesinde izlenen süreç ile yönetim tarafından meydana getirilen iç kontroller üzerinde üst yönetimden sorumlu olanların yaptıkları gözetimi anlamaya çalışırlar. Ayrıca BDS 240 paragraf 22'ye

göre meydana gelmiş, kuşku edilen veya iddia edilen bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını tespit etmek için bağımsız denetçi, üst yönetimden sorumlu olanları sorgular.

- *Analitik prosedürlerin uygulanması:* BDS 240 paragraf 23'e göre bağımsız denetçi analitik prosedürleri uygulayarak tespit ettiği olağandışı ve beklenmeyen ilişkileri değerlendirir.

- *Diğer bilgilerin dikkate alınması:* BDS 240 paragraf A23'e göre denetim ekibi üyeleri arasından yapılan müzakerelerden elde edilen, denetçi tarafından müşterinin kabulü sürecinde elde edilen, işletmede yapılan diğer denetimlerden elde edilen bilgiler gibi diğer bilgilerin dikkate alınması hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesinde yararlı olabilir.

- *Hile riski faktörlerinin değerlendirilmesi:* BDS 240 paragraf 25'e göre yukarıda belirtilen prosedürlerden elde ettiği bilgiler çerçevesinde bağımsız denetçi, bir veya daha fazla hile riski faktörünün (kırmızı bayrağın) var olup olmadığını değerlendirir. BDS 240 paragraf A25'e göre bağımsız denetçi; hile riski faktörünün var olup olmadığını değerlendirirken ve var olan hile riski faktörlerinin hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesinde dikkate alınıp alınmayacağını belirlerken mesleki muhakemesini kullanır.

Denetçi yukarıda ifade edilen prosedürler aracılığıyla elde ettiği bilgiler çerçevesinde BDS 240 paragraf 26'ya göre finansal tablolar düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirler ve değerlendirir. BDS 315 paragraf 25'e göre bağımsız denetçinin bu riskleri belirlemesinin ve değerlendirmesinin nedeni, bu aşamadan sonra yapılacak denetim prosedürlerinin tasarlanmasına, uygulanmasına dayanak oluşturmaktır. BDS 315 paragraf A123'e göre finansal tablo düzeyinde önemli yanlışlık riskleri; özellikle işletmenin sahip olduğu yetersiz bir kontrol çevresi nedeniyle meydana gelebilmekte olup; bu riskler BDS 315 paragraf A122'ye göre bir bütün olarak finansal tablolarla ilişkili olan ve çok sayıda yönetim beyanını etkileme gücü olan risklerdir.

Bağımsız denetçi hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirledikten ve değerlendirdikten sonra BDS 240 çerçevesinde hileyi fark etmesi için yapacağı ikinci iş, değerlendirilmiş bu *hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine karşı yapılacak genel işler ile denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamak* olacaktır. Bu çerçevede değerlendirilmiş hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine karşı yapılacak genel işler ve uygulanacak denetim prosedürleri aşağıda özetlenmiştir⁵⁰:

⁵⁰ Değerlendirilmiş hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine karşı uygulanabilecek denetim prosedürlerine ilişkin daha fazla örnek için BDS 240 Ek 2'ye bakılabilir.

• *Personeli görevlendirme ve gözetme:* BDS 240 paragraf 30'a göre bağımsız denetçi bilgiyi, beceriyi, kabiliyeti göz önüne alarak personeli görevlendirir, yönlendirir ve gözetir.

• *İşletmenin seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikalarını değerlendirme:* BDS 240 paragraf 30'a göre bağımsız denetçi öncelikle subjektif ölçümleri ve karmaşık işlemleri dikkate alarak işletmenin seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikalarının, yönetimin kâr yönetimi amacıyla gerçekleşen hileli finansal raporlamaya işaret edip etmediğini değerlendirir.

• *Öngörülemezlik unsurunu dahil etme:* BDS 240 paragraf 30'a göre bağımsız denetçi nitelik, zamanlama ve kapsam bakımından denetim prosedürlerinin seçimine öngörülemezlik unsurunu dahil eder. BDS 240 paragraf A37'ye göre bu çerçevede örneğin önemlilik ya da risk düzeyinden dolayı test edilmeyecek yönetim beyanları ile hesap bakiyeleri için maddi doğrulama prosedürleri uygulama, denetim prosedürlerinin zamanlamasını beklenenden farklı bir zamana taşıma, daha farklı örnekleme yöntemleri kullanma, denetim prosedürlerini haber vermeden uygulama yoluyla öngörülemezlik sağlanabilir.

• *Varlıkları fiziksel olarak inceleme ve bilgisayar destekli denetim teknikleri uygulama:* BDS 240 paragraf A38'e göre bağımsız denetçi belirli varlıkların fiziksel olarak incelenmesini, önemli hesaplarla ya da elektronik işlem dosyalarıyla ilgili daha fazla kanıt toplamak için bilgisayar destekli denetim tekniklerini uygulamayı tercih edebilir.

• *Hâsılâtın muhasebeleştirilmesiyle ilgili dış teyit yöntemleri tasarlama:* BDS 240 paragraf A38'e göre yönetimin kâr beklentilerini karşılamak baskısıyla hâsılâtın muhasebeleştirilmesini engelleyen koşullar içeren satış sözleşmeleri yapmak veya satışları teslimattan önce fatura etmek suretiyle hâsılâtı olduğundan fazla göstermesi riski var ise; bağımsız denetçi satış sözleşmelerinin tarih, iade etme hakkı ve teslimat şartlarıyla ilgili ayrıntılarını, mevcut tutarları doğrulamak için dış teyit yöntemleri tasarlayabilir ve bu yöntemleri desteklemek için finansal işlerden sorumlu olmayan personeli sorgulayabilir.

• *Satış personelini, pazarlama personelini ve hukuk müşavirini sorgulama:* BDS 240 Ek 2'ye göre bağımsız denetçi, dönem sonuna doğru yapılan satışlar veya sevkiyat hakkında ve bu işlemlerle ilgili herhangi bir olağandışı durum hakkında bilgilerinin olup olmadığını öğrenmek için satış personelini, pazarlama personelini veya hukuk müşavirini sorgulayabilir.

• *Dönem sonunda bir veya daha fazla yerde fiziki olarak bulunma:* BDS 240 Ek 2'ye göre bağımsız denetçi, sevkiyatı yapılan veya sevkiyata hazırlanan ürünleri gözlemek için dönem sonunda bir veya daha fazla yerde fiziki olarak bulunabilir.

• *Hâsılatla ilgili analitik prosedürleri uygulama:* BDS 240 Ek 2'ye göre bağımsız denetçi, ay bazında, ürün bazında veya iş kolu bazında cari döneme ait hâsılatın önceki dönem verileri ile karşılaştırarak hâsılatla ilgili analitik prosedürleri uygulayabilir.

• *Stok kayıtlarını inceleme:* BDS 240 paragraf A39'a göre stoklarla ilgili hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin belirlenmesi durumunda bağımsız denetçi, önceden haber vermeksizin belirli yerlerdeki stok sayımlarını gözlemleyerek ya da aynı tarihte tüm yerlerde stok sayımı yaparak stok kayıtlarını inceleyebilir.

• *Stokları raporlama dönemi sonunda veya buna yakın tarihte sayma:* BDS 40 Ek 2'ye göre bağımsız denetçi, stok sayım tarihi ile raporlama dönemi sonu arasındaki sürede stok tutarlarının manipüle edilme riskini düşürmek için stokları, raporlama dönemi sonunda veya buna yakın bir tarihte stokları sayabilir.

• *Cari dönem stok miktarlarını önceki dönem stok miktarları ile karşılaştırma:* BDS 240 Ek 2'ye göre bağımsız denetçi, cari dönem stok miktarlarını stok türleri, kategorileri, yer veya diğer ölçütler bakımından önceki dönem stok miktarları ile karşılaştırabilir.

• *Yönetimin geçmiş dönemlerde yaptığı benzer tahminleri gözden geçirme:* BDS 240 paragraf A40'a göre bağımsız denetçi, yönetim tahminlerinin, varsayımlarının makul olup olmadığını değerlendirirken risk değerlendirme prosedürlerinden elde ettiği bilgilerden yardım alabilir ve ayrıca yönetimin geçmiş dönemlerde yaptığı benzer tahminleri, varsayımları geriye dönük biçimde gözden geçirebilir.

• *Bağımsız bir tahmin yapmak için uzmandan yararlanma:* BDS 240 Ek 2'ye göre bağımsız denetçi, yönetimin tahmini ile karşılaştırmak üzere bağımsız bir tahmin oluşturmak için bir uzmandan yararlanabilir.

• *Yönetimin yaptığı tahminle ilgili yönetim ve muhasebe departmanı dışındaki kişileri sorgulama:* BDS 240 Ek 2'ye göre bağımsız denetçi, yönetimin yaptığı tahminle ilgili niyetini doğrulamak için yönetim ve muhasebe departmanı dışındaki kişileri sorgulayabilir.

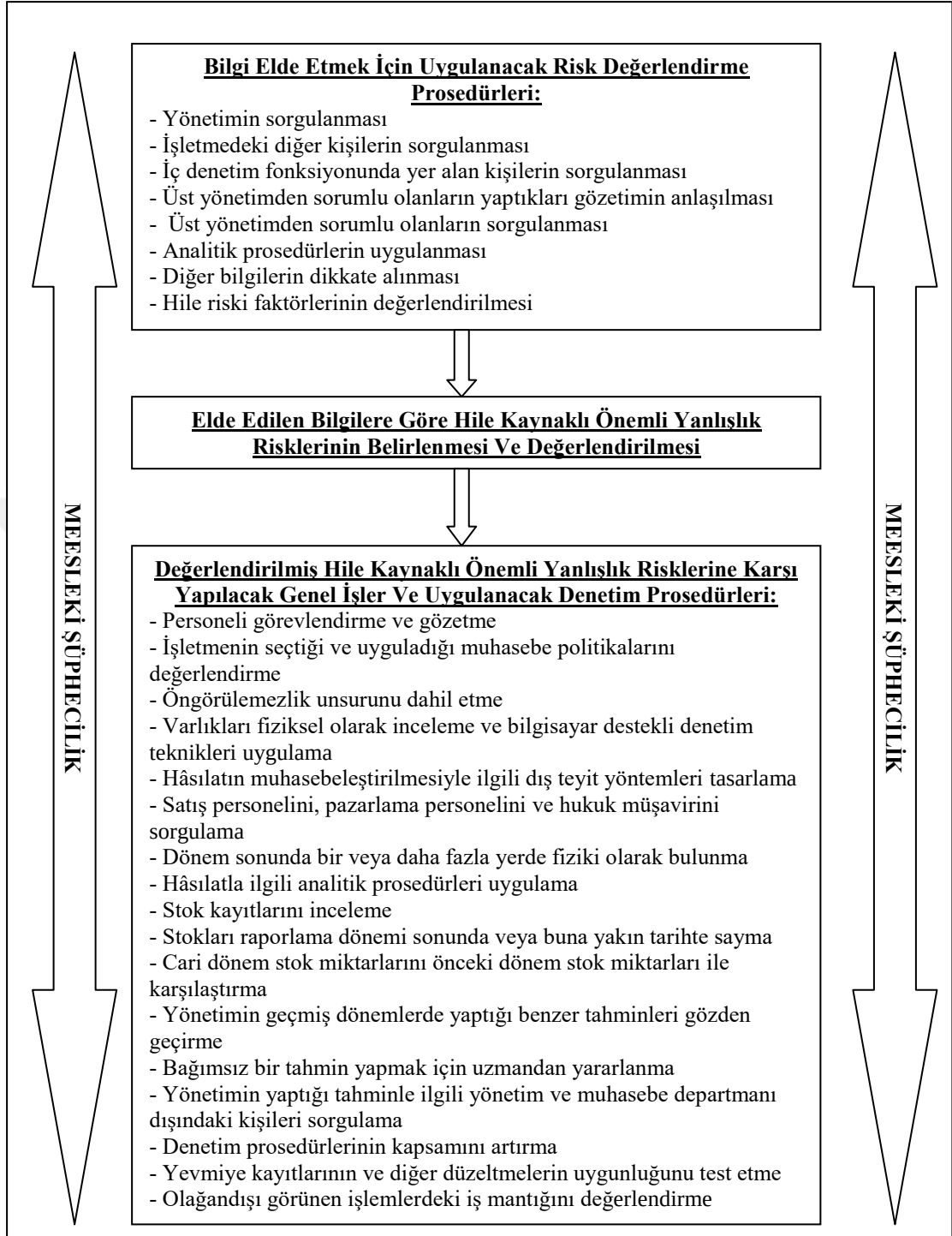
• *Denetim prosedürlerinin kapsamını artırma:* BDS 240 paragraf A38'e göre bağımsız denetçi, hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesine göre denetim prosedürlerini kapsamını, örnek büyüklüğünü artırarak veya analitik prosedürleri daha detaylı düzeyde uygulayarak artırabilir.

• *Yevmiye kayıtlarının ve diğer düzeltmelerin uygunluğunu test etme:* BDS 240 paragraf 33'e göre bağımsız denetçi yevmiye kayıtlarının ve diğer düzeltmelerin (örneğin BDS 240 paragraf A42'ye göre yeniden sınıflandırmalar, konsolidasyon düzeltmeleri gibi) uygunluğunu test etmek için; yevmiye kayıtlarındaki ve diğer düzeltmelerdeki uygunsuz olağandışı olan işlemlerle ilgili finansal raporlama sürecinde yer alan kişileri sorgular,

raporlama dönemi sonunda gerçekleştirilen yevmiye kayıtlarını ve diğer düzeltmeleri seçer, bununla birlikte dönem boyunca gerçekleştirilen yevmiye kayıtları ile diğer düzeltmeleri test etmenin gerekip gerekmediğini dikkate alır.

- *Olağandışı görünen işlemlerdeki iş mantığını değerlendirme*: BDS 240 paragraf 33'e göre bağımsız denetçi olağandışı görünen işlemlerdeki iş mantığının, hileli finansal raporlama yapma amacını gösterip göstermediğini değerlendirir. Bu çerçevede BDS 240 paragraf A49'a göre olağandışı görünen bu işlemlerin aşırı boyutta karışık gözükmesi, bu tarz işlemlerin niteliği ile muhasebeleştirilmesiyle ilgili olarak yönetimin üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşmemiş olması ve yetersiz belgelendirme yapması, üst yönetimden sorumlu olanların konsolide edilmemiş ilişkili taraflarla ilgili işlemleri uygun şekilde incelememesi veya onaylamaması, bu tarz işlemlerin temelinde yatan ekonomik gerekçelerin ikinci plana itilmesi gibi göstergeler; bu tarz işlemlerin hileli finansal raporlama gerçekleştirmek amacıyla yapılmış olabileceğini gösterir.

Şekil 2.3'te BDS 240 çerçevesinde bağımsız denetçinin yaratıcı muhasebe uygulamaları kullanılarak gerçekleştirilebilecek hileli finansal raporlamayı fark etmede yapacağı genel işlerin, risk değerlendirme prosedürlerinin ve denetim prosedürlerinin özeti sunulmuştur.



Şekil 2.3 BDS 240 Çerçevesinde Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Fark Etmede Yapılacak Genel İşler, Risk Değerlendirme Prosedürleri ile Denetim Prosedürleri

Kaynak: BDS 240

2.7. Yaratıcı Muhasebenin Etkileri

Jones (2011d: 479-480), analiz ettiği durumlar ve çeşitli yazarlardan sağladığı gerçeğe dayanan bilgiler sonucunda muhasebe skandallarının ve yaratıcı muhasebenin etkilerini kısa dönemli etkiler ve uzun dönemli etkiler şeklinde ikiye ayırmıştır.

Jones (2011d: 479-480), kısa dönemli etkilerin yöneticiler, çalışanlar, denetçiler, yatırımcılar ve borç verenlerle ilişkili olduğunu belirtmiştir. Muhasebe uygulamalarını kötüye kullanmaktan suçlu bulunan yöneticiler, dünyanın çeşitli ülkelerinde başta hapis cezası olmak üzere, para cezası, servete el konulması gibi cezalara çarptırılmışlardır (Jones, 2011d: 480). Jones'a (2011d: 483) göre her zaman olmasa bile genellikle çalışanlar muhasebe skandallarında faillerden ziyade kurbandırlar ve şirketlerin çökmesi sonucu işlerini kaybederler. Bağımsız denetçilerin, denetledikleri şirketten bağımsız olarak mesleki özen ve şüphecilik çerçevesinde denetim çalışmalarını yürüttükleri düşünüldüğünden; büyük finansal usulsüzlükler ve çöküşler sonrasında bağımsız denetçilerin çoğunlukla eleştirilmesi kaçınılmazdır (Jones, 2011d: 481). Bu çerçevede dünyada çeşitli ülkelerinde gözlemlenen durumları incelediğinde Jones (2011d: 481-482), büyük finansal usulsüzlüklerin ve skandalların bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçiler için denetim firmalarının feshedilmesi, para cezasına çarptırılması, mahkemeye başvurulmadan uzlaşmaya varılması, bağımsız denetçilerin bireysel olarak hapis cezası alması, lisanslarının iptal edilmesi gibi etkileri olmuştur. Bazı zarara uğrayan yatırımcılar zararlarını telafi etmek için şirketlere karşı mahkemeye başvursa da; çoğunlukla yatırımcılar ve borç verenler finansal usulsüzlükler ve skandallar karşısında ana kaybeden taraflardır (Jones, 2011d: 483).

Jones (2011d: 484) uzun dönemli etkileri, reaksiyoner düzenlemeler ve kümülatif etki şeklinde ikiye ayırmıştır. Reaksiyoner düzenlemeler, muhasebe skandalları meydana geldikten sonra muhasebe düzenlemelerine eleştiriler yöneltilmesi sonucunda yeni bir muhasebe kanununun, standardının veya düzenlemesinin yapılmasıdır (Jones, 2011d: 484). Yaratıcı muhasebeyle ilgili bir silahlanma yarışının olduğu kümülatif etkide, ne kadar ayrıntılı düzenlemeler yapılsa da; yapılan her yeni düzenlemeye karşı yaratıcı muhasebeyi gerçekleştirmek isteyenler, düzenlemeleri baypas edecek yeni yöntemler geliştireceklerdir. (Jones, 2011d: 488). Dolayısıyla yaratıcı muhasebe ve düzenleyici çerçeve birbiri ardına gelişecektir (Jones, 2011d: 488).

Mulford ve Comiskey (2002: 2) yaratıcı muhasebenin sağladığı ödüller, yani faydalar çerçevesinde yaratıcı muhasebe uygulamalarının etkilerini hisse senedi fiyatı etkisi, borçlanma maliyeti etkisi, ikramiye planı etkisi ve politik maliyet etkisi şeklinde belirtmişlerdir. Aşağıda bu etkiler kısaca özetlenmiştir:

- *Hisse senedi fiyatı etkisi:* Yaratıcı muhasebe uygulamaları sayesinde yatırımcılar işletmenin yüksek bir kâr gücüne sahip olduğunu düşünebilirler, böylelikle de işletmenin hisse senedi fiyatı yükselebilir (Mulford ve Comiskey, 2002: 3). Ayrıca yaratıcı muhasebe

uygulamaları sayesinde kârlardaki oynaklık azaltılabilir, böylelikle de işletmenin hisse senedi fiyatı yükselebilir (Mulford ve Comiskey, 2002: 5).

- *Borçlanma maliyeti etkisi:* Raporlanan finansal ölçüleri daha iyi gösterecek yaratıcı muhasebe uygulamaları kullanılarak işletmenin borçlanma maliyetleri düşürülebilir (Mulford ve Comiskey, 2002: 5).

- *İkramiye planı etkisi:* Yöneticilerin ve kilit personelin alacağı ikramiyeler raporlanan kârlara bağlı olarak hesaplanıyorsa, yöneticiler ve kilit personel yaratıcı muhasebe uygulamaları gerçekleştirerek alacakları ikramiyeyi maksimize edebilirler (Mulford ve Comiskey, 2002: 6).

- *Politik maliyet etkisi:* Büyük ve yüksek profilli şirketler, düzenleyici kuruluşların daha az dikkatini çekmek için yaratıcı muhasebe uygulamalarını kullanarak kârlarını düşük gösterebilirler (Mulford ve Comiskey, 2002: 7).

2.8. Yaratıcı Muhasebe-Etik İlişkisi

Bu bölümde yaratıcı muhasebe-etik ilişkisi, etiğin yaratıcı muhasebe içerisindeki önemi ve yaratıcı muhasebenin etiksel olarak sorunlu olması açısından ele alınmaya çalışılmıştır.

Gavai (2010: 152-153), yaratıcı muhasebenin özel dikkat gerektiren bir etiksel problem olduğunu belirtmiş olup; yaratıcı muhasebe uygulamalarının, hesapların hazırlanması ile sunulmasında şeffaflığı ve doğruluğu azalttığını hatta ortadan kaldırdığını, böylelikle de işletmenin finansal pozisyonu ile ilgili aldatıcı, yanıltıcı bir resmin ortaya konduğunu ifade etmiştir. Gavai (2010: 153-154), bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarının ortaya çıkarmadaki rolünün ve sorumluluğunu az olduğunu; finansal usulsüzlükler bulsalar bile en fazla finansal tabloları onaylamayı reddedeceğini veya şartlı onay vereceğini buna mukabil usulsüzlükleri işleyenlere karşı herhangi bir cezalandırıcı güçlerinin olmadığını belirtmiştir. Ayrıca Gavai'ye (2010: 154) göre bağımsız denetçiler müşterilerinden ücret aldıkları için bağımsız denetçilerin üzerinde şirketin kurallarına uyma şeklinde gizli bir baskı olabileceğini, müşterilerine muhalif ses çıkarmaktansa onlarla uyum içinde olmayı tercih edebileceklerini ifade etmiştir. Gavai'ye (2010: 153) göre bu hususlar muhasebenin etiksel boyutu ile ilgili diğer önemli konulardır.

Uşurelu vd. (2010: 355), yaratıcı muhasebenin muhasebe mesleğine güçlü bir şekilde meydan okuduğunu, bu nedenle de muhasebe mesleğini icra edeceklerin muhasebe etiğini uygulamalarını sağlayacak gerekli eğitimi almaları gerektiğini, etiksel düşünmenin sadece muhasebe uygulamalarıyla ilgili yasalara ve kurallara uyma ile sağlanamayacağını, aynı

zamanda belirli eylemlerin neden iyi, belirli eylemlerin neden kötü olduğunun anlaşılmasının da şart olduğunu ileri sürmüşlerdir. Bu nedenle Uşurelu vd. (2010: 355), geliştirilecek erdemler ve değerlerle birlikte muhasebecilerin çevrelerindeki olumsuz baskıya direnebileceklerini ve ahlaki kararlar alabileceklerini belirtmişlerdir.

Archer (1996: 65), yaratıcı muhasebe uygulamalarının neden olduğu etiksel konuları incelediği çalışmasında finansal tablo kullanıcılarını kasti olarak yanıltmak amacıyla gerçekleştirilen yaratıcı muhasebenin, yalan söylemenin bir şekli olarak düşünülebileceğini ifade etmiştir. Archer (1996: 65) kasti olarak yanıltmak amacıyla gerçekleştirilen yaratıcı muhasebenin etiksel olarak haklı gösterilebileceği herhangi bir şartı tanımlamanın zor olduğunu, yaratıcı muhasebe uygulamalarıyla finansal tablo kullanıcıları aldatmak suretiyle esas olarak muhasebenin sosyal amacının ihlal edildiğini belirtmiştir. Bu çerçevede Sıra No: 1 MSUGT’te yer alan muhasebenin temel kavramlarından biri olan muhasebe uygulamaların gerçekleştirilmesinde, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında belirli kişilerin, zümrelerin değil tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi gerektiği, bu nedenle de muhasebe bilgisinin oluşturulmasında gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eden *sosyal sorumluluk kavramını* yaratıcı muhasebenin ihlal etmesi, topluma yalan söyleme şeklinde düşünülebilir. Bu da, etiğin yaratıcı muhasebe içerisindeki önemine işaret edebilir.

Duska vd. (2011: 136-137), işletme içerisindeki muhasebecilerin işletmeye zarar verse bile işletmenin finansal resmini olabildiğince doğru ve gerçek bir şekilde sunma görevleri olduklarını, bu resmin (yaratıcı muhasebe uygulamaları ile) kasıtlı bir şekilde tahrif edilmesinin işletmeyle ilgili kararlar alacak olan, işletmenin gerçek mali yapısını bilmeye hakkı olan potansiyel yatırımcılara, hissedarlara ve yönetim kurulu üyelerine karşı adil olmayan bir davranış olacağını belirtmişlerdir. Ayrıca Duska vd. (2011: 138), piyasa ekonomisinde yer alan tarafların bilgilendirildiklerine onay vermeleri için uygun tam açıklamanın gerekli olduğunu vurgulamışlardır. Bu çerçevede Sıra No: 1 MSUGT’te yer alan muhasebenin temel kavramlarından biri olan finansal tablolardan faydalanan kişilerin ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde finansal tabloların yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eden *tam açıklama kavramını* yaratıcı muhasebenin ihlal etmesi, finansal tablo kullanıcılarına adil davranmama olarak düşünülebilir. Bu da, etiğin yaratıcı muhasebe içerisindeki önemine işaret edebilir.

McBarnet (2005: 37-38), yaratıcı muhasebenin iki faktörün ürünü olduğunu, bu faktörlerden birinin yasaların yapısında, özünde yer alan sınırlamaların yaratıcı muhasebeye fırsat vermesi, diğer faktörün ise bu fırsatın etkin bir şekilde yasalara tabi olanlar, yasaları

uygulayanlar tarafından, örneğin kurumsal yönetim, profesyonel danışmanları, bağımsız denetçileri gibi, ele alınması olarak belirtmiştir. Dolayısıyla yalnızca yasaların nasıl yapıldığı, uygulandığı önemli değil, aynı zamanda yasaların nasıl kavrandığı da önemlidir (McBarnet, 2005: 38). Bu yüzden McBarnet'e (2005: 38) göre yaratıcı muhasebeye karşı sadece yasaların ele alınması değil, aynı zamanda yasalara tabi olanların, yasaları uygulayanların yasalara karşı takındıkları tutumlarının da irdelenmesi gerekmektedir. Örneğin bağımsız denetçilerin bağımsız olmalarını sağlamak için yapılara ve kurallara odaklanma tek başına yaratıcı muhasebe sorunu çözmeyecek olup, aynı zamanda bağımsız denetçilerin de yasalara karşı aynı tutumu paylaşmaları gerekmektedir (McBarnet, 2005: 38). Dolayısıyla McBarnet'e (2005: 38) göre yaratıcı muhasebe sorunu sadece yasal veya yapısal değil, aynı zamanda kültürel ve etiksel bir sorundur.

Gowthorpe ve Amat (2005: 56), yaratıcı muhasebeyi finansal tabloları hazırlayanların davranışları bakımından makro manipülasyon ve mikro manipülasyon şeklinde inceledikleri çalışmalarında, makro manipülasyonu kendilerine dezavantajlı olacağını düşündükleri bir muhasebe düzenlemesi değişikliği olduğunda finansal tabloları hazırlayanların bu değişikliği engellemek için giriştikleri lobi faaliyetlerine ilişkin davranışları olarak tanımlarlarken; mikro manipülasyonu finansal tabloları hazırlayanların finansal tablo kullanıcılarına kendileri tarafından istenilen şekilde ekonomik gerçeklik yaratmak için muhasebe açıklamalarını değiştirme davranışları olarak tanımlamışlardır. Gowthorpe ve Amat (2005: 62), finansal tabloları hazırlayanların menfaatleri finansal tablo kullanıcılarının meşru haklarına karşı olmaması durumunda makro manipülasyonun daha az yanlış bir davranış olarak nitelenebileceğini, ama genel olarak düzenlemelerin belirli bir zümrenin menfaatlerini değil kamu yararını dikkate alması gerektiğinden, finansal tabloları hazırlayanların kendileri için dezavantajlı olduklarını düşündükleri düzenlemelerdeki değişiklikleri engellemek için lobi faaliyetlerine girişmesi nedeniyle ortaya çıkan makro manipülasyonun etiksel açıdan şüphe uyandırdığını belirtmişlerdir. Gowthorpe ve Amat (2005: 63), mikro manipülasyonun finansal tablo kullanıcılarını aldatmak maksadıyla yapıldığı biliniyorsa, mikro manipülasyonun ahlaken kınanması gereken bir davranış olarak nitelenebileceğini ifade etmişlerdir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİK

Bu bölümde öncelikle bağımsız denetime genel bakış konusu ele alınmış olup daha sonrasında ise bağımsız denetim-etik ilişkisine, bağımsız denetçiler için etik ilkelere, etik ilkelere karşı oluşabilecek tehditler ile bu tehditlerle başa çıkma yollarına değinilmiştir.

3.1. Bağımsız Denetime Genel Bakış

Denetim yasal, ekonomik ve etiksel kompleks uygulamalara sahip uzmanlaşmış bir işlemdir (Gupta, 2005: 1). Denetim kelime olarak Latince işitmek anlamına gelen ‘audire’ kelimesinden türemiştir (Kumar ve Sharma, 2001: 1). Denetim ilk olarak Mısır’da, daha sonrasında Yunanistan’da ve Roma’da kamu fonlarının toplanması ve harcanması ile görevlendirilen vatandaşların bu fonların nasıl kullanıldığına ilişkin sözlü olarak hesap vermesi ihtiyacı ile yaklaşık 2000 yıldan daha fazla bir zaman önce doğmuştur (Porter vd., 2003: 3).

Antik Mısırlılar, Yunanlılar ve Romalılar çeşitli resmi finans memurları (yetkilileri) arasında kontrol ve sonradan kontrol sistemleri kullanmışlardır (Basu, 2009: 1.1). Maurya, Yunan ve Roma imparatorluklarında kamu gelir ve giderlerinin kontrolüne ilişkin hatasız bir sistem bulunmaktaydı (Saxena vd., 2010: 1). 1494 yılında çift taraflı kayıt sistemin ilkelerini yayınlayan Luca Pacioli aynı zamanda denetçinin sorumluluklarını ve görevlerini de ayrıntılı bir şekilde tanımlamıştır (Basu, 2009: 1.2). Bugünkü anlamda denetimin ortaya çıkışı 18. yüzyılda meydana gelen endüstri devriminin sonuçlarından büyük ölçekli üretimin ortaya çıkması ile ilişkilendirilebilir (Saxena vd., 2010: 2). Bu çerçevede Kumar ve Sharma (2001: 9-10) denetimin gelişimine etki eden faktörleri şu şekilde özetlemişlerdir:

- *Endüstri devrimi*: Endüstri devriminin üretim ve dağıtım sistemlerinde büyük değişiklikler yaratması, işletme büyüklüklerinin aşırı derecede artırması sonucu denetim tekniklerinde bazı değişiklikler meydana gelmiş olup, tüm muhasebe kayıtlarının ayrıntılı kontrol edilmesi imkânsız hale dönmüştür. Ayrıca endüstri devrimi denetimin bağımsız bir meslek olarak ortaya çıkmasına yardımcı olmuştur.

- *Sahipliğin yönetimden ayrılması*: İşletme büyüklüklerinin artması sonucu sahipliğin yönetimden ayrılması eğilimi ortaya çıkmış olup, işletme sahipleri de başkaları tarafından yönetilen işleri ile ilgili net, açık bir resme sahip olabilmek için bağımsız bir denetçi tarafından kayıtların ayrıntılı kontrol edilmesi ihtiyacı hâsıl olmuştur.

• *Devletler tarafından yapılan düzenlemeler:* Tüm devletlerin hükümetleri yatırımcıların çıkarlarını korumak için yaptıkları düzenlemeler hesapların denetimini etkilemiştir.

• *Mahkemeler tarafından yapılan resmi bildiriler:* Adli yargılamalar denetçilerin tutumlarında, denetçiler tarafından benimsenmiş uygulamalarda ve standartlarda gerekli değişikliklerin yapılmasında önemli bir role sahiptirler.

• *Mekanikleşen muhasebe:* İşlemlerin kaydedilmesinde mekanikleşmenin, bilgisayarların kullanımının artmasıyla birlikte denetim uygulamalarında ve tekniklerinde önemli değişiklikler olmuştur.

• *Mesleki düzenlemeler:* Bugün dünyanın hemen hemen her ülkesinde muhasebe mesleği ile ilgili mesleki düzenlemeler vardır. Bu düzenlemelerin de denetim üzerinde göze çarpan etkisi vardır.

• *Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması:* Uluslararası muhasebe standartların oluşturulmasıyla dünyanın çeşitli ülkelerindeki denetçilerin gerçekleştirdikleri uygulamalarda tekbiçimliliğin sağlanması hedeflenmektedir.

• *Sosyal sorumluluk:* Bugünün işletmelerinin yalnızca işletme sahiplerine değil, aynı zamanda topluma karşı da sorumlu olmaları denetçilerin görev tanımlarının genişlemesine neden olmuştur.

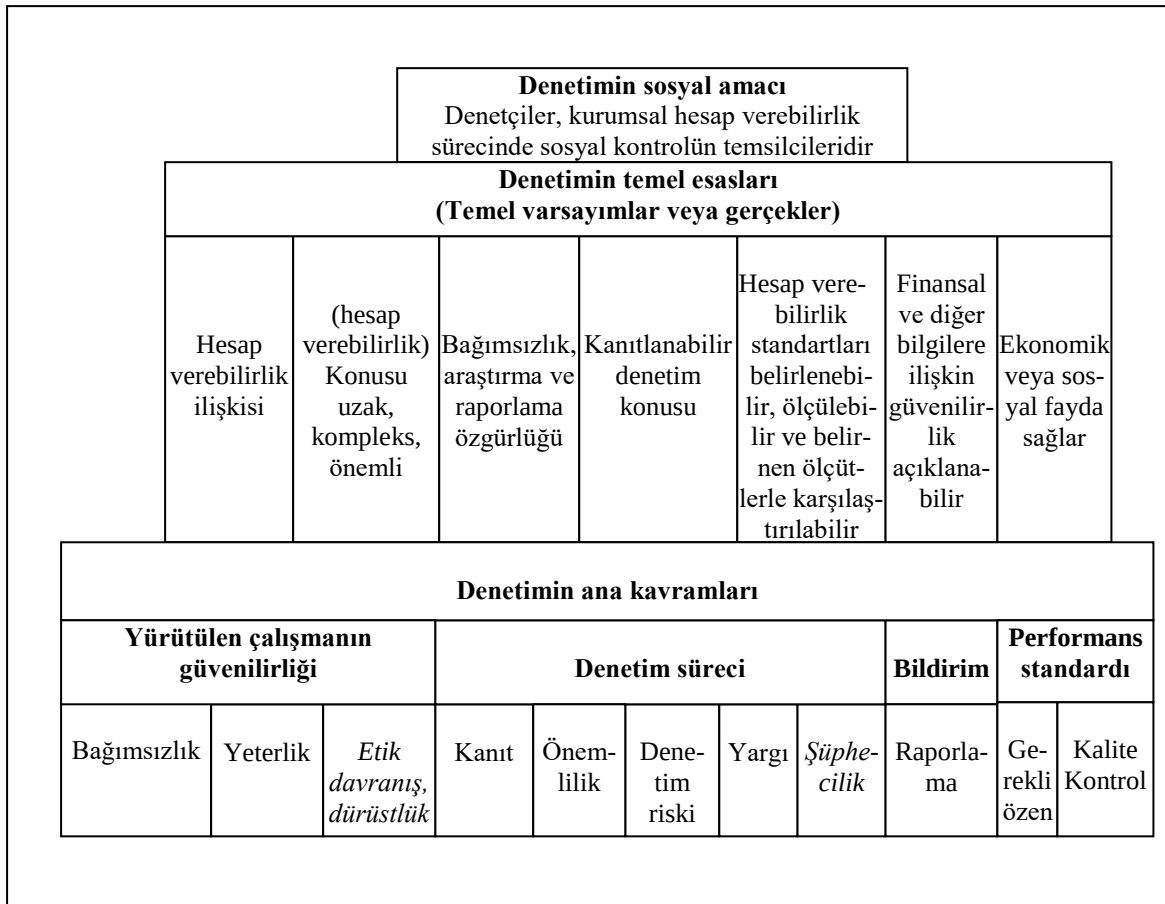
• *Uygunluk denetiminin önem kazanması*

• *Belirli büyüklükteki firmalar için denetimin zorunlu olması*

Denetim kapsamlı tanımı çerçevesinde, bildirimde bulunan bireylerin ve örgütlerin yaptıkları bildirimler ile önceden belirlenmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini belirlemek için bireylerin ve örgütlerin yer aldıkları ekonomik olaylar, işlemler ile ilgili bildirimleri hakkında objektif olarak kanıt toplama - değerlendirme ve elde edilen sonuçları bildirimlerin yapıldığı raporları kullananlara iletme süreci olarak tanımlanmaktadır (Porter vd., 2003: 3). Denetim temel amaçları bakımından mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak sınıflandırılabilir (Porter vd., 2003: 4).

Mali tablolar denetimi, işletme yönetimi tarafından hissedarlar ve işletme dışındaki taraflar için hazırlanan finansal tabloların ve bu finansal tablolarda yer alan bilgileri destekleyen kanıtların incelenmesidir (Porter vd., 2003: 4-5). *Bağımsız denetim olarak da adlandırılan mali tablolar denetiminde* işletmeye ait finansal tabloların; işletmenin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru, dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, kanuni düzenlemelere uygun olarak gösterip göstermediği konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılmaktadır (Bozkurt, 2012: 27). Nitelikli, deneyimli işletmeden bağımsız olan bir uzman

(denetçi) tarafından gerçekleştirilen mali tablolar denetimi; işletmenin finansal tablolarının, işletmenin finansal pozisyonu ve performansı ile ilgili gerçek ve doğru bir görünüm sunup sunmadığı ve zorunlu ya da diğer düzenleyici taleplere uyup uymadığı konusunda bir görüş ifade etmek amacıyla yapılmaktadır (Porter vd., 2003: 5). Bu çerçevede (mali tablolar) denetim(i) uygulamalarının temelini oluşturan nosyonlara ilişkin hiyerarşik sıra (Porter, vd., 2003: 43) aşağıda şekil 3.1’de gösterilmiştir:



Şekil 3.1 Denetim Teorisinin Temelini Oluşturan Nosyonların Hiyerarşik Sırası

Kaynak: Porter vd., 2003: 43

26.12.2012 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren ‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ bağımsız denetimi, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğrululuğu konusunda makul güvence elde etmeyi sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarını toplamak için denetim standartlarında belirtilen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin icra edilerek finansal tablolar ile diğer finansal bilgilerin defterler, kayıtlar ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve denetleme sonucunun da raporlanması olarak tarif etmiştir.

BDS 200 paragraf 3’te ise bağımsız denetimin amacının finansal tabloları kullananların finansal tablolara duydukları güven düzeyini yükseltmek olduğunu, bu amaca finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli bir finansal raporlama çerçevesine (örneğin

TMS) uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığı ya da gerçek ve doğru bir görünüm sunup sunmadığı hakkında denetçi tarafından verilecek görüş ile varılabileceği ifade edilmiştir. Bu çerçevede BDS 200 paragraf 11'e göre bağımsız denetçinin genel amaçları; finansal tabloların bir bütün olarak hata ya da hile kaynaklı önemli bir yanlışlığa sahip olup olmadığı hakkında makul güvence sağlamaktan, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun biçimde sunulup sunulmadığı hakkında bir görüş bildirmekten ve elde ettiği bulgulara göre raporlama yapmak ile bildirimlerde bulunmaktan oluşmaktadır. Bu noktada bağımsız denetçinin hileyi tespit etmesine ilişkin sorumluluğuna değinmekte yarar vardır.

Zorunlu denetimin ilk ortaya çıktığı 1844 yılından 1920 yılına kadar hata ile hilenin önlenmesi ve tespit edilmesi denetimin temel hedefi olarak addedilmiştir (Porter vd., 2003: 127). 1920 ile 1960 arasındaki dönem boyunca işletme büyüklüklerinin artması ve yapılarının daha da karmaşıklaşmasından dolayı, işletme yönetimlerinin muhasebe verilerini işlemek için kurdukları muhasebe sistemlerinin hata ile hileyi tespit edecek ya da önleyecek iç kontrolleri içermesi ve işletme faaliyetlerin hacminin artması nedeniyle her işlemi ayrıntılı kontrol etme yerine örneklemeye dayalı, aynı zamanda muhasebe sistemi ile iç kontrollerin etkinliğini değerlendiren denetim prosedürlerine geçilmesi; 1920 ile 1960 arasındaki dönemde hileyi tespit etmenin denetim hedefi olarak önemini durmadan aşındırmıştır (Porter vd., 2003: 128). Bu ortamda denetçiler hileyi önleme ve tespit etme sorumluluğunun yönetimlerde olduğunu ve iyi bir iç kontrol sistemi ile hilelerin başarıyla önlenebileceğini veya tespit edilebileceğini ileri sürmüşlerdir (Porter vd., 2003: 128). 1960'tan sonra kurumsal hilelerin vaka sayısında ve büyüklüklerinde artış olması, denetçiler tarafından kabullenilen hileyi tespit etmeye ilişkin sorumluluklarına dair memnuniyetsizliği yükseltmiştir (Porter vd., 2003: 128). Özellikle 1980'den sonra politikacılar, medyadan ve toplumun diğer etkili taraflarından denetçilerin kurumsal hile ile mücadele ederken daha etkin rol oynaması şeklinde baskıların artması sonucu denetim mesleği, özellikle İngilizce konuşulan ülkelerde, hilenin tespit edilmesine ilişkin daha büyük bir sorumluluk kabul etmiştir (Porter vd., 2003: 130).

Ülkemiz açısından bakılacak olursa bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumlulukları için BDS 240'a bakılmalıdır. Bu çerçevede BDS 240 paragraf 4'e göre üst yönetimden sorumlu olanlar ve yönetim, hilenin fark edilmesinde asıl sorumluluğa sahiptirler. Bununla birlikte BDS 240 paragraf 5'e göre bağımsız denetçi bir bütün olarak mali tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlıkların (dolayısıyla yaratıcı muhasebe kullanarak gerçekleştirilebilecek hileli finansal raporlamanın) bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Makul güvence BDS 200 paragraf 13'te yüksek olan ancak kesin olmayan güvence düzeyi

olarak tarif edilmiştir. Bağımsız denetçinin makul güvence elde etme sorumluluğuna rağmen, BDS 240 paragraf 5'e göre bağımsız denetimin yapısal sınırlamaları nedeniyle kaçınılmaz olarak bazı hile kaynaklı önemli yanlışlıkları fark edememe riski vardır. İç kontrolün doğasında bulunan kısıtlamalar, örnekleme yöntemlerinin kullanılması, zaman ve maliyet faktörleri, insan kaynağının kısıtlı olması gibi sınırlamalar, bağımsız denetçilerin denetim yaparken karşılaşacağı sınırlamalardan bazılarıdır (Mohd-Sanusi ve Mat-Isa, 2012: 12). Bağımsız denetçi makul güvence elde etmeye çalışırken, BDS 240 paragraf 8'e göre *tüm denetim süresince mesleki şüpheciliğini devam ettirmekle sorumludur*.

3.2. Bağımsız Denetim-Etik İlişkisi

Enron, World Com, Microsoft, Xerox, Parmalat gibi büyük şirketlerde yaşanan muhasebe ve denetim başarısızlıkları nedeniyle etiksel yargılama önem kazanmıştır (Zakaria vd., 2010: 44). Son yıllarda yaşanan birçok kurumsal skandal, denetçilerin karşılaştığı etiksel kararlara ilişkin toplumsal farkındalığa neden olmuş olup; denetim başarısızlıkları geniş yankı uyandırarak ve denetçilere duyulan güveni, saygıyı sarsarak denetim mesleğinin itibarını kirlletmiştir (Kung ve Huang, 2013: 479). Birçok skandalda denetçiler kurallara ve standartlara bağlı kalmak yerine müşterilerini tatmin etmeye, kendi çıkarlarını karşılamaya çalışmakla suçlanmıştır, yani denetçiler büyük ihtimalle yargılamalarında kurallara, standartlara, düzenlemelere dayanan deontolojik değerlendirmelerin tersine (azınlıktaki bir grubun çıkarlarını karşılayarak) teleolojik değerlendirmeleri kullanmışlardır (Zakaria vd., 2010: 45). Ülkemizde de olumlu denetim raporlarına sahip olunmasına rağmen bankalarda ortaya çıkan skandallar, denetim mesleğinde meslek etiği, denetimde kalite gibi meselelerin tartışılmasına yol açmıştır (Dinç ve Cengiz, 2014: 225).

Mali tabloların bağımsız denetimi, sermaye piyasalarının uygun işleyişinde önemli bir bölüm teşkil etmektedir (Keim ve Grant, 2003: 398). Finansal piyasalar ve ekonomik sistem geliştikçe toplum, ekonomik sistemin etkin işleyişi için temel görev gören bağımsız denetçiler için önemli bir rol biçimlendirmiştir (Duska, 2005: 21). Serbest piyasa ekonomisinin, işlemleri ile kararlarını gerçek ve doğru bilgiye dayandırması gerektiğinden; piyasa işlemlerinde bir şirketin finansal durumu önemli bir bilgi kaynağı olup denetçinin rolü, kullanıcıların karar vermelerine dayanak teşkil eden bir şirketin finansal durumunun doğrululuğunu beyan etmedir (doğruluğuna ilişkin beyanda bulunmadır) (Duska vd., 2011: 114). Liberal kapitalist sistem için fonların en etkili, verimli bir şekilde yatırılması büyük önem arz etmekte olup bunun sağlanması için de yatırımcıların yatırımlarını ekonomik bilgi temelinde yapmaları gerektiği varsayılmakta, bu nedenle de mali tabloların denetimi ile hem

hissedarlara, ortaklara hem de işletmenin performansından çıkarı veya potansiyel çıkarı olan diğer paydaşlara, örneğin yatırımcılara, geçerli, doğru bilginin sağlanmasına yönelik bir güvencenin verilmesi amaçlanmaktadır (Campbell, 2005: 90). Bu, denetçilere açık bir şekilde etiksel bir rol yüklemektedir çünkü denetçiler iş ilişkilerinin büyük ölçüde bağlı olduğu güvenin oluşmasında ve yok edilmesinde etkindirler (Campbell, 2005: 90). Denetçilerin denetim raporlarına güvenen kamuya karşı özen yükümlülükleri vardır ve finansal tabloların gerçeğe uygun ve doğru yayımlanmasını sağlamak gibi etiksel yükümlülükleri bulunmakta olup; bunu yaparken de yalnızca müşterilerine değil ülke ekonomisine de, yani kamuya da hizmet etmektedirler (Gunz ve McCutcheon, 1991: 778). Bu nedenle denetim, yatırımcılara güvence veren bir kamu hizmeti olarak düşünülebilir ve bu çerçevede denetçilerin yatırımcılara karşı etiksel yükümlülükleri bulunmakta olup, denetim görevlerini azami ölçüde dürüstlük, bağımsızlık ve tarafsızlık içinde yerine getirmeleri gerekmektedir (Shadmehr ve Moradi, 2013: 1). Denetçi sunduğu hizmetin ücretini müşterisinden almasına rağmen denetçinin birinci sorumluluğunun müşterisinin çıkarlarını gözetmek değil; üçüncü tarafların, kamunun çıkarlarını gözetmektir (Duska, 2005: 23). Dolayısıyla denetim hizmeti sözleşmeleri diğer uzman-hizmet sözleşmelerinden farklı olup denetçi kendisine iş veren ve ödeme yapan işletmeyi değerlendirmekte ve görüşünü (kamuya) açıklamaktadır (Ashbaugh, 2004: 144). Denetim faaliyetlerinde yaşanan bir başarısızlık sonucunda hissedarlar, yatırımcılar yalnızca paralarını kaybetmemekte, aynı zamanda güvenlerine de ihanet edilmektedir (Campbell, 2005: 90). Dolayısıyla denetçiler etik olmazlarsa; kamu denetçilere güvenmeyecektir; bu da ülkenin ekonomik refahını etkileyecektir (Rozidi vd., 2015: 81-82). Denetim, özellikle halka açık şirketlerin performansı ile ilgili ulaşılabilir, güvenilir bilgilerin var olduğuna dair ekonomik topluluklardaki genel inancı canlandırarak; kamu yararı olarak güvenin yaratılmasında ve ayakta tutulmasında büyük önem arz etmektedir (Campbell, 2005: 91).

Martin (2007: 5), denetçilerin etiksel konulara iki perspektiften baktıklarını ifade etmiştir. Bu perspektiflerden birini ‘içeriden bakış’ perspektifi olarak adlandırmış; içeriden bakış perspektifinin denetim mesleğinin temel etik yapısı ile ilgilenen ve denetçilerin işlerini yaparken denetçilerden dürüstlük, tarafsızlık göstermelerini talep eden bir perspektif olduğunu belirtmiştir (Martin, 2007: 5). Diğer perspektifi ise ‘değerlendirme’ perspektifi olarak adlandırmış; bu perspektifi denetçinin, mevcut ve muhtemel müşterilerinin etik değerlerini anlaması, değerlendirmesi ve etik değerlerine karşılık vermesi olarak açıklamıştır (Martin, 2007: 5).

3.3. Bağımsız Denetçiler İçin Etik İlkeler

Mesleğe uygun davranış, bir örgütte ya da bir meslek odasına bağlı olarak çalışan tüm bireyler ve gruplar için bağlayıcı olan bir dizi etik kural ile erdemi yansıtmakta olup; meslek etiği ile mesleğe uygun davranışın önemi nedeniyle mesleği düzenleyen taraflar, mesleğe uygun davranışlarla ilgili yasalar, düzenlemeler yapmaktalar ve ilkeler oluşturmaktadırlar (Al-qtaish vd., 2014: 248). Yaptıkları çalışmalar müşterileri, toplumu etkilediğinden denetçiler de diğer mesleklerde olduğu gibi bu ilkelere ihtiyaç duymakta olup, müspet bir etki yaratmak için etik ve mesleğe uygun davranış ile ilgili kurallara bağlılık sağlanmalıdır (Al-qtaish vd., 2014: 248).

Tarafsız kalarak ve dürüst davranarak kamuya hizmet etmeleri için denetçileri teşvik edici etikle ilgili mesleki standartlar mevcuttur (Ashbaugh, 2004: 145). Ülkemiz açısından bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeler, kurallar ile ilgili düzenlemelere bakıldığında; 26/12/2012 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren ‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ ile ‘Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in halen yürürlükte bulunan ikinci kısmının üçüncü bölümü öne çıkmaktadır. ‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ madde 21’de *dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış* şeklinde ifade edilen mesleki etik ilkelere bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının uymak zorunda olduğu ve bu mesleki etik ilkeler ile ilgili detayların Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından belirleneceği açıklanmıştır. Nitekim KGK tarafından yayımlanan ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ kapsamında bu mesleki etik ilkelerin ayrıntılarına yer verilmiştir. Benzer şekilde BDS 200 paragraf 14’te bağımsız denetçilerin mali tabloların denetimi sırasında *bağımsızlıkla* ilgili olanlar dâhil olmak üzere etik hükümlere uyacağı ve BDS 200 paragraf A16’da bu etik hükümleri, ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerin oluşturduğu belirtilmiştir. ‘Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in ikinci kısmının üçüncü bölümüne göre bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının uyacakları etik ilkeler ise *mesleki şüphecilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet* şeklinde ifade edilmiştir. Bu bölümde şu etik ilkeler açıklanmaya çalışılmıştır:

- Bağımsızlık,
- Mesleki şüphecilik,
- Dürüstlük,
- Tarafsızlık,

- Mesleki yeterlik ve özen,
- Sır saklama,
- Mesleğe uygun davranış,
- Reklam yasağı,
- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet.

3.3.1. Bağımsızlık

Bağımsızlık; bir kişinin yargı gücünü kendisini işe alan ya da kendi çıkarına angaje eden birisinin isteklerine ya da emirlerine tabi kılmamasını ifade eder (Kumar ve Sharma, 2001: 73). Denetçiler, bağımsızlık çerçevesinde denetlenen işletmenin yönetiminin etkisi altında kalmamalı ve önyargılardan uzak durmalıdırlar (Gupta, 2005: 11). Aksi takdirde denetçinin finansal tablolarla ilgili verdiği görüş, finansal tablolara güvenilirlik kazandırmayacaktır (Kumar ve Sharma, 2001: 16). Denetçiler işletmenin yönetimi ile işletmeyle ilgilenen diğer taraflar arasında bir aracı olarak düşünüldüğünde, finansal tablo kullanıcılarının denetçinin görüşüne inanmaları ve güvenmeleri için denetçinin, işletmeden ve yönetiminden bağımsız olması ya da bağımsız olarak algılanması zorunludur (Porter vd., 2003: 45). Denetçinin bağımsız kalmasındaki zorluk denetçinin bir anlamda iki işverene sahip olmasından, yani denetçinin bir yandan müşterisini memnun etmesinden diğer yandan da müşterisinin finansal tabloları ile ilgilenen diğer tarafları memnun etmesinden kaynaklanmaktadır (Kumar ve Sharma, 2001: 74). Bu noktada Goldman ve Barlev (1974: 708) denetim raporunun, denetlenen firmanın yönetiminin, denetlenen firmanın hissedarlarının ve potansiyel yatırımcılar, kredi verenler, tedarikçiler gibi üçüncü tarafların ilgi alanına girdiğini; dolayısıyla da, bağımsızlık probleminin dayanağında bu gruplar ile denetçiler arasındaki ilişkileri anlamının yer aldığını belirtmişlerdir. İşletme yönetimi eleştirilmemek, hissedarlar da sahip oldukları hisse senetlerinin değeri düşmesin diye denetim raporunun daha olumlu sonuçlar sunması için denetim raporunu etkilemeye çalışırken, denetçiler de yalnızca mesleki standartlar temelinde bir denetim raporu oluşturmaya çalışarak denetçi ile işletme arasında çıkar çatışması oluşabilir (Goldman ve Barlev, 1974: 708). Hissedarlar denetim raporuna güvenerek yönetimin performansı değerlendiriyorlarsa yönetim, hissedarlar üzerinde olumlu izlenim bırakmak adına denetim raporunun daha olumlu sonuçlar sunması için denetim raporunu etkilediklerinde hissedarlar ile yönetim arasında çıkar çatışması oluşabilir (Goldman ve Barlev, 1974: 708). Tüm mesleklerde olduğu gibi denetçi mesleki standartları ihlal etmekten yarar sağlayan bir pozisyonda bulunuyorsa, denetçinin kendi çıkarı ile mesleki standartlar arasında bir çatışma oluşabilir (Goldman ve Barlev, 1974:

709). Goldman ve Barlev (1974: 708), denetçilerin bu üç çıkar çatışmasında yer aldığını, bu çıkar çatışmalarının da denetçilerin bağımsızlığına potansiyel tehdit oluşturduğunu belirtmişlerdir.

‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ madde 22’ye göre bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler bağımsız denetim çalışmalarını *esasta bağımsızlık ve şekilde bağımsızlık* çerçevesinde yürütürler. Yönetmeliğin aynı maddesinde bağımsız denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içerisinde davranmasını sağlamak için mesleki yargılamasını, muhakemesini menfi olarak etkileyebilecek etkilerin tesiri altında kalmadan görüş açıklamasını *esasta bağımsızlık* olarak; bağımsız denetim kuruluşunun, bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim ekibinin bir üyesinin; makul ve bilgili üçüncü taraflar üzerinde dürüstlükten, tarafsızlıktan ve mesleki şüphecilikten taviz verdiği intibayı oluşturabilecek durumlardan ve davranışlardan kaçınmasını *şekilde bağımsızlık* olarak tarif etmiştir. Hem ‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ madde 22’de, hem de ‘Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in ikinci kısmı madde 13’te, bağımsızlığın zedelendiğiyle ilgili bir tereddüdün ya da kanaatin bağımsız denetim kuruluşunda veya bağımsız denetçilerde oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilmektedir. ‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ madde 22’de ve ‘Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in ikinci kısmı madde 13’te, bağımsızlığı zedeleyen veya ortadan kaldıran bazı durumlar benzer şekilde ifade edilmiş olup şu şekilde tanımlanmıştır:

- Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları⁵¹ ve bunların boşanmış olsalar da eşleri, üçüncü dereceye kadar kan-kayın hısımları veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletmeyle ya da denetlenen işletme ile ilgili olanlarla dolaysız veya dolaylı bir biçimde *menfaat ilişkisine, ortaklık ilişkisine, kilit yönetici sıfatıyla iş ilişkisine, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine* girilmesi,

- Denetlenen işletme tarafından geçmiş yıllara ait bağımsız denetim ücretinin geçerli bir sebebe dayanmaksızın ödenmemesi,

- Bağımsız denetim ücretinin; bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi⁵², bağımsız denetimin kalitesiyle ilgili belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluşunun denetlenen işletmeye sunduğu bağımsız denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak tespit edilmesi. ‘Bağımsız Denetçiler

⁵¹ ‘Denetçi yardımcıları’ terimi yalnızca SPK tebliğinde geçmektedir.

⁵² ‘Veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi’ terimi yalnızca SPK tebliğinde geçmektedir.

İçin Etik Kurallar Standardı' paragraf 290.127'ye göre KAYİK olan denetim müşterisinden ve ilişkili işletmelerinden art arda iki yıl için alınan ücretlerin, denetim firması tarafından alınan toplam ücretlerin % 15'inden fazlasını meydana getirmesi durumunda, denetim firması bu durumu denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlara açıklar ve tehdidi kabul edilebilir düzeye düşürmek için hangi önlemlerin uygulanacağını denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla müzakere ederek seçilen önlemi uygular.

'Bağımsız Denetim Yönetmeliği' madde 22'ye ve 'Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in ikinci kısmı madde 13'e göre bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, denetledikleri işletmeye '3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu' çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık ve başka bir hizmet (muhasabe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi, finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasabe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, değerlendirme ve aktüerya hizmetleri verilmesi, iç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi, yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi, aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi, hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetleri gibi)⁵³ sunamazlar. Bununla birlikte 'Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı' paragraf 290.168'e göre oluşacak herhangi bir kendi kendini denetleme tehdidini kabul edilebilir bir düzeye düşürmek koşuluyla, denetim firması KAYİK olmayan denetim müşterilerine muhasabe kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili rutin ya da mekanik nitelikte olan hizmetleri sunabilir. Ayrıca 'Bağımsız Denetim Yöntemeliği' madde 22'de bağımsız denetçilerin bağımsızlığını tehdit eden unsurların ortaya çıkması durumunda; denetçilerin bağımsızlıklarını koruyacak önlemleri alacağı, alınacak önlemlerin tehditleri savuşturmaya yetmediğinin anlaşılması halinde ise, bağımsızlığın zedelendiğinin ve ortadan kalktığına kabul edilerek ve bu durumun KGK'ya bildirilip onay alınmak suretiyle ilgili bağımsız denetim sözleşmesinin sonlandırılacağı ifade edilmektedir.

3.3.2. Mesleki Şüphencilik

Şüphencilik kelimesi soruşturmak, sorgulamak anlamındaki Yunanca bir fiilden gelmekte olup; şüpheci kelimesi ise anlam olarak inceleme, soruşturma, değerlendirme ile ilgili olan Yunanca 'Scepsis' isminden türemiştir (Dimitrova ve Sorova, 2016: 3). Denetçilerin mesleki şüphenciliği, denetim mesleğinin temelinde bulunmaktadır (Hurt, 2010:

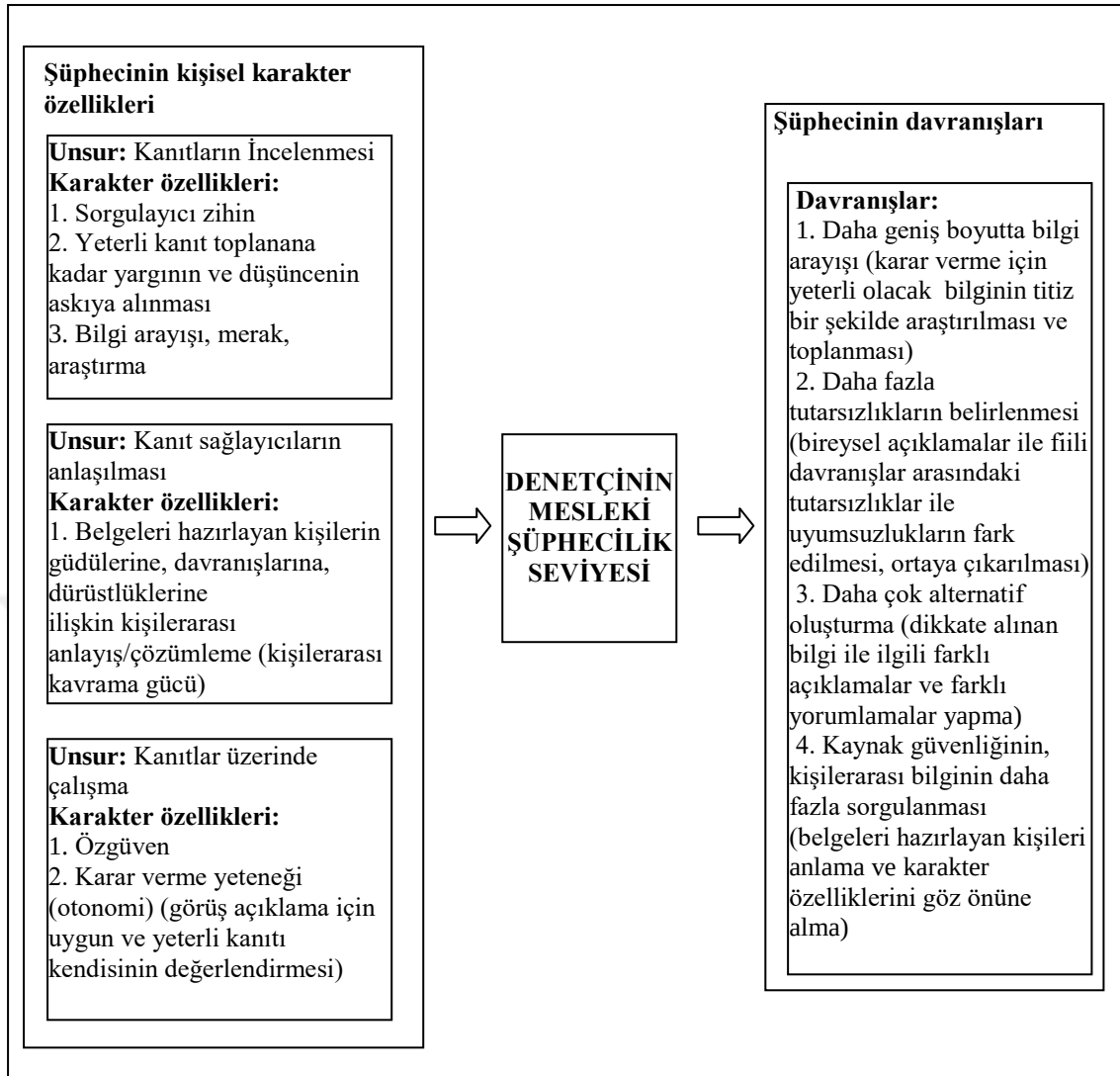
⁵³ Bu ifadeler yalnızca SPK tebliğinde geçmektedir.

149). Denetimle ilgili standartları belirleyici kurumlar, mesleki şüpheciliğin önemi fark etmiş olup, denetim standartlarının oluşturulmaya başlanmasından bugüne kadar mesleki şüphecilik; denetçilerin mesleki niteliklerinden biri olarak geniş çapta kabul görmüştür (Ashari vd., 2013: 7).

Mesleki şüphecilik, muhtemel şüphe yaklaşımı ve tarafsızlık yaklaşımı (neutral) çerçevesinde tanımlanmakta olup; *muhtemel şüphe yaklaşımı*, finansal tabloları hazırlayanların belirli bir derecede ihmalci, yetersiz olduğunu veya dürüst davranmadığını varsaymaktadır (Dimitrova ve Sorova, 2016: 6). Nelson (2009: 4), muhtemel şüphe yaklaşımı çerçevesinde mesleki şüpheciliği, elde ettiği bilgilere bağlı olarak bir iddianın yanlış olma riskine ilişkin yüksek derecede değerlendirme gösteren denetçi muhakemeleri ve kararları olarak tanımlamıştır. *Tarafsızlık yaklaşımında* ise bağımsız denetçi denetlenen işletmenin yöneticilerini, çalışanlarını ne sorgusuz sualsiz dürüst kabul eder, ne de onların dürüst olmadıklarını varsayar ve topladıkları denetim kanıtlarını, denetlenen işletmenin personelinden sağlanan bilgiler ile açıklamaları dikkatlice ve tarafsız bir düşünce tarzıyla değerlendirir (Porter vd., 2003: 62). Hurr (2010: 151), tarafsızlık yaklaşımı çerçevesinde mesleki şüpheciliği, kanıtların diğer alternatifler/açıklamalar karşısında herhangi bir alternatif/açıklama için yeterli desteği sağlayana kadar bir kişinin sonuca varmaya ilişkin erteleme eğilimini karakterize eden çok boyutlu bir yapı olarak tanımlamıştır. BDS 200 paragraf 13'te ise mesleki şüphecilik, sorgulayıcı bir anlayışla davranarak, hatadan ya da hileden kaynaklanan yanlışlıkları işaret eden durumlara karşı dikkatli olunan ve elde edilen denetim kanıtlarını titiz bir şekilde değerlendiren tutum olarak tanımlanmıştır. Yine BDS 240 paragraf 13'te üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında sahip olduğu geçmiş deneyimine bakmaksızın, bağımsız denetçinin hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceği olasılığının bilinciyle hareket ederek, denetim süresince mesleki şüpheciliğini sürdürdüğü belirtilmiştir. 'Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in ikinci kısmı madde 11'de mesleki şüphecilik, toplanan bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliğinin sorgulayıcı bir yaklaşımla değerlendirilmesi olarak ifade edilmiştir. Yine 'Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in birinci kısmı madde 5'e göre bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve yürütürken, işletme yönetiminin ne dürüst olmadığı ne de mutlak şekilde dürüst olduğu varsayımıyla hareket eder, bununla birlikte bağımsız denetçi, mali tabloların işletmenin gerçek finansal durumu ile faaliyet sonuçlarını yansıtmasını engelleyebilecek ölçüde önemli yanlışlıkları içerebileceği varsayımını göz önünde bulundurarak mesleki şüphecilik yaklaşımıyla hareket etmek zorundadır. BDS 200

paragraf A21’de ve ‘Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in birinci kısmı madde 5’te mesleki şüphecilik; olağandışı durumların veya şüpheli olayların gözden kaçırılmasına, gözlemlerden veya kanıtlardan sonuca ulaşırken aşırı genelleme yapılmasına, denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken ve denetim prosedürlerinin sonuçlarını değerlendirirken uygun olmayan ya da yanlış varsayımlarının kullanılmasına ilişkin riskleri azalttığı belirtilmiştir.

Royae vd. (2013: 1610); araştırmacılar tarafından çeşitli şüphecilik modelleri tanımlanmakla birlikte denetçilerin şüpheciliklerinin farklı yönlerini ölçmeye ilişkin dünyadaki en iyi ölçütün Hurtt tarafından sunulan ve test edilen olduğunu belirtmişlerdir. Hurtt, Eining ve Plumlee 2003 yılında, şüphecilik felsefesi ve denetim literatürü alanlarına dayanarak altı karakter özelliğini içeren çok boyutlu bir yapı olarak mesleki şüphecilik ile ilişkin bir kuramsal model oluşturmuşlardır (Royae vd., 2013: 1610). Bu altı karakter özelliği çeşitli unsurlar altında tanımlanmış olup; kanıtların incelenmesi unsuru altında *sorgulayıcı zihin*, *yargının askıya alınması (yargıda bulunmayı erteleme)* ve *bilgi arayışı*, kanıt sağlayıcıların anlaşılması unsuru altında *kişilerarası anlayış/çözümleme (kişilerarası kavrama gücü)*, kanıtlar üzerinde çalışılması unsuru altında ise *özgüven ve karar verme yeteneği (otonomi)* olarak adlandırılan karakter özellikleri bulunmaktadır (Dalkılıç ve Oktay, 2011: 69-70). Mesleki şüphecilik ile ilişkin bu model aşağıda şekil 3.2’de gösterilmiştir:



Şekil 3.2 Mesleki Şüphencilik Modeli

Kaynak: Dalkılıç ve Oktay, 2011: 70; Abiçić, 2014: 5

Sorgulayıcı zihne sahip denetçiler daha fazla açıklama ve tanımlama için sürekli sorular sorarlar, gerekçeler, doğrulamalar, kanıtlar talep ederler ve kendi yargılamalarının doğrululuğunu da sorgularlar (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4). BDS 200 ile ‘Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’ de ifade edilen mesleki şüphencilik tanımlarında ve mesleki şüphencilik hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık olabileceğini gösterip göstermediği bakımından sağlanan bilgiler ile toplanan denetim kanıtlarının sürekli sorgulanmasını gerektirdiği ifade eden BDS 240 paragraf A8’de sorgulayıcı zihne atıfta bulunmaktadır (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4).

Yargının askıya alınması, yeterli kanıt toplanana kadar denetçinin denetimle ilgili yargılamalarını ertelediği bir tutumdur ve bu karakter özelliğine sahip olan denetçiler denetim kanıtını titiz bir şekilde değerlendirmeden herhangi bir açıklamayı kabul etmezler (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4).

Bilgi arayışı, denetçinin araştırmaya olan merakını ve arzusunu yansıtmakta olup, bilgi arayışının amacı denetim faaliyetleri, görevleri yerine getirilirken karşılaşılan belirsizlikleri, kuşkuları azaltmak için ek bilgi elde etmektir (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4). Nitekim denetçinin, bir belgenin gerçek olmayabileceğine inanmasına yol açacak durumlar tespit etmesi halinde araştırması derinleştirmek için uygulayabileceği denetim prosedürlerinin belirtildiği BDS 240 paragraf A10'da bilgi arayışına atıf yapılmaktadır.

Kişilerarası anlayış/çözümleme (kişilerarası kavrama gücü), bir bireyin davranışına sebep olan güdüleri veya nedenleri anlamak olup, denetçilerin denetim kanıtını sunan bireylerin güdülenmelerini ve dürüstlüklerini nasıl anladıklarına ilişkin bir göstergedir (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4). Bu çerçevede denetçiler, farklı kişilerin aynı olay ve durum karşısında farklı algılamalara ve kavrayışlara sahip olabileceğini bilerek davranmalıdır (Dalkılıç ve Oktay, 2011: 69-70).

Özgüven, kendine saygıya (özsaygıya) ve bir kişinin kendi yeteneklerine olan inancına ilişkin hisleri işaret etmekte olup, bu karakter özelliğine sahip denetçiler, denetim görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerinde, denetimle ilgili kendi yargılamalarını yapmalarında ve sonuca varmada daha fazla kendilerine güvenmektedirler (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4). Ayrıca bu karakter özelliğindeki denetçiler; müşterinin varsayımlarına, tahminlerine, kararlarına karşı çıkma yeterliliğinde olup, kendilerine sunulan kanıtlardan şüphe duyarlar ve başkalarından gelecek baskılara karşı kendilerini koruyabilecek olup, yaptıkları çalışmalardan emindirler (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4).

Karar verme yeteneği (otonomi), denetçinin denetimle ilgili yargılama yapmadan önce kanıt olarak sunulan bilgilerin yeterliliğine karar vermesi yeteneği olarak tanımlanmakta olup, bu karakter özelliğindeki denetçiler müşterinin iddialarının doğruluğuna daha az güvenmektedirler ve başkalarının inançları ile düşüncelerinde kolayca etkilenmezler (Dimitrova ve Sorova, 2016: 5). Karar verme yeteneği karakter özelliği çerçevesinde denetçiler, kendi kararlarını oluşturmaktan şahsen memnun ve emin olana kadar ek araştırmalar yapmaya, ek kanıt arayışına girişebilirler (Dimitrova ve Sorova, 2016: 5).

Bağımsızlık ve mesleki şüphecilik açıklandıktan sonra *dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet* gibi diğer etik ilkeler kısaca bölüm 3.3.3'te açıklanmaya çalışılmıştır.

3.3.3. Diğer Etik İlkeler

‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.5’te ve ‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ madde 21’de *dürüstlük*, denetçinin tüm mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olması şeklinde tanımlanmıştır.

‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.5 ile 120.1’de ve ‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ madde 21’de *tarafsızlık*, denetçinin meslek veya işle ilgili yargılamaları ile kararlarını önyargıların, eğilimlerin, çıkar çatışmaların veya başka tarafların nüfuzlarını kötüye kullanarak etkilemesine müsaade etmemesi olarak tanımlanmıştır. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 280.2’de özde ve şekilde bağımsız olmanın, tarafsızlık için gerekli olduğu belirtilmiştir.

‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.5’te ve ‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ madde 21’de *mesleki yeterlik ve özen*; uygulama, mevzuat, güncel gelişmeler çerçevesinde denetçinin mesleki bilgisi ile becerisini denetim müşterisinin yeterli mesleki hizmeti almasını sağlayacak bir seviyede tutması ve bağımsız denetim standartlarına uygun bir şekilde ve özen içerisinde hareket etmesi olarak tanımlanmıştır. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 130.2’de mesleki yeterliğin, mesleki yeterliğin kazanılması ve mesleki yeterliğin sürdürülmesi şeklinde iki aşamada gerçekleşebileceği ifade edilmiştir. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 130.3’e göre mesleki yeterliğin sürdürülmesi için teknik, mesleki ve iş hayatına ilişkin gelişmelerin anlaşılması ve sürekli olarak bunlarla ilgili bir farkındalığın olması gereklidir. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 130.4’ e göre özen ise bir görevin gereklerini yerine getirmek için dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu ifade etmektedir. ‘Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in ikinci kısmı madde 14’te ise mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin detaylara göstereceği önem, dikkat ve çaba olarak tanımlanmış olup; bağımsız denetim standartlarına eksiksiz bir şekilde uyulmasını, mesleki özen ve titizliğin asgari ölçütü olarak belirtilmiştir.

‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.5 ile 140.1’de ve ‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ madde 21’de *sır saklama*, denetim mesleğini gerçekleştirirken elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek, elde edilen bu gizli bilgileri yasal veya mesleki bir hak ya da görev ile uygun ve belirli bir yetki olmaksızın üçüncü kişilere açıklamamak, denetçinin kendisinin ya da üçüncü kişilerin menfaatine kullanmamak olarak tanımlanmıştır. ‘Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in ikinci kısmı madde 17’de bağımsız denetim kuruluşu yöneticilerinin,

bağımsız denetçilerinin, çalışanlarının ve bağımsız denetim kuruluşuna dışarıdan hizmet sunanların işleri nedeniyle öğrendikleri sırları açıklayamayacaklarını, kendilerinin veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanamayacakları belirtilmiş olup, bununla birlikte adli, idari her türlü inceleme ve soruşturma ile suç oluşturan durumlarda sır sayılan bilgilerin yetkililere açıklanması, sır saklama yükümlülüğüne aykırı değildir.

‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.5’te ve ‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ madde 21’de *mesleğe uygun davranış*, ilgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiillerden, eylemlerden, davranışlardan sakınmak olarak tanımlanmış olup, bu çerçevede ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 150.2’ye göre bağımsız denetçiler, pazarlama ve tanıtım faaliyetleri sırasında kendilerini tanıtırken verebilecekleri hizmetler, sahip oldukları özellikler ve deneyimler hakkında aşırıya varan iddialarda bulunamazlar ya da başkalarının işleriyle ilgili kötüleyici atıflar yapamazlar veya mesnetsiz karşılaştırmalarda bulunamazlar. ‘Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in ikinci kısmı madde 15’de de bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilerin, denetim mesleği ve denetim meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde, eylemlerde ve davranışlarda bulunamayacakları belirtilmiştir.

‘Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in ikinci kısmı madde 16’da ve ‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ madde 23’de, bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilerin dolaylı ya da dolaysız olarak *reklam yapamayacakları, reklam olarak nitelendirilebilecek eylemlerde bulunamayacakları* belirtilmekle birlikte; bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilerin, kurumlarını tanıtıcı broşürler hazırlayıp dağıtma, kendileri ve müşterileri için eleman bulmaya yönelik ilan verme, mesleki konularda bilimsel yayın yapma, seminer, konferans düzenleme ve eğitim verme gibi faaliyetleri gerçekleştirebilecekleri ifade edilmiştir. Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in ikinci kısmı madde 16’ya ve ‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ madde 23’e göre yalnız bu faaliyetler gerçekleştirilirken işin sonucu ile ilgili vaatlerde ve taahhütlerde bulunulmaması, işin gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde kalınması, verilebilecek iş ve hizmetlerle ilgili somut temele dayanmayan beklentiler yaratılmaması, bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetçinin başka bir bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi ile mukayese edilmemesi ve doğru karar alınması için açıklanması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi gerçeğe uymayan, kamuoyunu aldatan, yanıltan, deneyim eksikliklerini istismar eden, abartılı, duygulu sözlere, görüntülere ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin yaratılmaması gereklidir.

‘Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in ikinci kısmı madde 18’e ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ madde 24’e göre bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz olarak etkileyebilecek ya da meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde *rekabete giremezler* ya da faaliyet gösteremezler. Bu çerçevede ‘Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in ikinci kısmı madde 18’e göre denetim ücreti, çalışan ve işe alma gibi hususlar hakkındaki mesleki kurallara, teamüllere, bağımsız denetim standartlarına, ilkelerine ve kurallarına aykırı bir şekilde eylemde bulunulamaz. Yine ‘Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in ikinci kısmı madde 18’e ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ madde 24’e göre bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçiler, başka bir bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi ile denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir denetim müşterisinin aynı döneme ilişkin denetim hizmet talebini kabul edemezler.

3.4. Etik İlkeler Karşı Oluşabilecek Tehditler ile Bu Tehditlerle Başa Çıkma Yolları

‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.6 ve 100.12 çerçevesinde tehdit, denetçilerin faaliyetlerini gerçekleştirirken etik ilkelere uymalarını engelleyen ilişkiler ve durumlar olarak tanımlanabilir. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.12’ye göre tehdit, denetçinin etik ilkelere uymasından taviz verdirebilir ya da taviz veriliyormuş algısını yaratabilir. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.12 çerçevesinde tehditler beş çeşit olarak kategorize edilmiştir:

- Kişisel çıkar tehdidi,
- Kendi kendini denetleme tehdidi,
- Taraf tutma tehdidi,
- Yakınlık tehdidi,
- Yıldırma tehdidi.

Kişisel çıkar tehdidi, ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.12’de denetçi yargılamalarının, muhakemelerinin veya davranışlarının, finansal ya da finansal olmayan bir çıkar nedeniyle uygunsuz bir biçimde etkilenmesi tehdidi olarak tanımlanmıştır. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 200.4’te kişisel çıkar tehdidini oluşturan durumlara ilişki verilen örneklerden bazıları şunlardır:

- Müşteride doğrudan finansal çıkarın bulunması,
- Müşteriden sağlanacak toplam ücretlere gereğinden fazla bağlanması,

- Müşteri ile yakın bir iş ilişkisinin olması,
- Önemli bir müşteriyi kaybetme olasılığı ile ilgili endişe duyulması,
- İstihdam amacıyla müşteri ile görüşmelerde bulunulması,
- Şarta bağlı ücret sözleşmesi yapılması.

Kendi kendini denetleme tehdidi, ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.12’de kendisi veya çalıştığı denetim firmasındaki başka bir kişi tarafından gerçekleştirilmiş bir hizmetin ya da faaliyetin sonuçları ile ilgili denetçinin yargıya varırken, bu sonuçları uygun bir biçimde değerlendirememesi tehdidi olarak tanımlanmıştır. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 200.5’te kendi kendini denetleme tehdidini oluşturan durumlara ilişki verilen örneklerden bazıları şunlardır:

- Finansal sistemlerin denetim firması tarafından tasarlandıktan ve uygulandıktan sonra bu sistemlerle ilgili rapor düzenlemesi,
- Denetim konusuyla ilgili kayıtları meydana getiren orijinal verilerin denetim firması tarafından hazırlanması,
- Hali hazırda ya da yakın bir zamanda müşterinin bir yöneticisi veya yetkilisi olunması ya da denetim konusu üzerinde önemli bir etki yaratacak pozisyonda çalışılması,
- Denetim konusunu meydana getiren bilgileri doğrudan etkileyebilecek hizmetlerin denetim firması tarafından sağlanması.

Taraf tutma tehdidi, ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.12’de bir müşterinin pozisyonunun, kendi tarafsızlığından taviz verecek biçimde denetçi tarafından desteklenmesi tehdidi olarak tanımlanmıştır. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 200.6’da taraf tutma tehdidini oluşturan durumlara ilişki verilen örneklerden bazıları şunlardır:

- Müşterinin hisselerinin denetim firması tarafından tanıtılması,
- Üçüncü taraflarla yaşanan hukuki davalarda ya da anlaşmazlıklarda müşteri adına bir avukat gibi hareket edilmesi.

Yakınlık tehdidi, ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.12’de bir müşteri ile uzun süreli ve yakın ilişki içine girmesi nedeniyle denetçinin, bu müşterinin menfaatleri lehine fazlasıyla meyil göstermesi veya bu müşterinin çalışmalarını fazlasıyla kabul eder bir tavır sergilemesi tehdidi olarak tanımlanmıştır. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 200.7’de yakınlık tehdidini oluşturan durumlara ilişki verilen örneklerden bazıları şunlardır:

- Müşteriden küçük ya da önemsiz değerde olmayan hediye alınması veya ayrıcalıklı muamele görülmesi,

- Kıdemli personel ile müşteri arasında uzun süredir iş ilişkisi olması,
- Bir denetim ekibi üyesinin aile yakınlarından birinin ya da çekirdek ailesinden birinin, müşterinin yöneticisi veya yetkilisi olması ya da denetim konusu üzerinde önemli etki yaratacak bir pozisyonda istihdam edilmiş olması
- Müşterinin yöneticisinin veya yetkilisinin, yakın bir zamanda sorumlu denetçi olarak hizmet vermiş olması.

Yıldırma tehdidi, ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.12’de başkalarının denetçi üzerinde nüfuzlarını kötüye kullanma girişimlerini içerek şekilde, denetçinin var olan ya da hissettiği baskılar nedeniyle tarafsız faaliyette bulunabilmesinin engellenmesi tehdidi olarak tanımlanmıştır. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 200.8’de yıldıрма tehdidini oluşturan durumlara ilişki verilen örneklerden bazıları şunlardır:

- Sözleşmenin sonlandırılması ile ilgili müşteri tarafından tehditte bulunulması,
- Dava edilmeye ilgili müşteri tarafından tehditte bulunulması,
- Daha az ücret ödenmesi için denetim firmasına, çalışmasının kapsamını uygun olmayan bir biçimde azaltması yönünde baskı yapılması,
- Denetim firmasının bir yöneticisi tarafından, uygun olmayan muhasebe uygulamalarına onay vermediği takdirde önceden planlanmış bir terfiyi alamayacağına dair denetçinin bilgilendirilmesi.

‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 200.10 çerçevesinde denetçi, kabul edilebilir düzeyde olmayan tehditlerle başa çıkabilmek için *tehditleri ortadan kaldırabilen veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilen önlemleri uygulama* ya da *ilgili denetim sözleşmesinin sonlandırılması, denetim işinden çekilme* yahut *denetim işinin reddedilmesi* gibi yollara başvurabilir.

‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 200.9’a göre tehditleri ortadan kaldırabilen veya kabul edilebilir düzeye indirebilen önlemler; *mesleki uygulamalarla ve mevzuatla getirilen önlemler ile çalışma ortamındaki önlemler* olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.14’e göre mesleki uygulamalarla ve mevzuatla getirilen önlemler; mesleğe giriş için gerekli olan eğitim, mesleki eğitim ve deneyim yükümlülükleri, sürekli mesleki gelişim yükümlülükleri, kurumsal yönetim düzenlemeleri, mesleki standartlar, mesleki ya da düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri, denetçinin hazırladığı raporların, beyannamelerin, yazışmaların ya da bilgilerin hukuken yetkilendirilmiş üçüncü bir taraf tarafından gözden geçirilmesi gibi unsurları kapsamaktadır. Bu çerçevede ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf

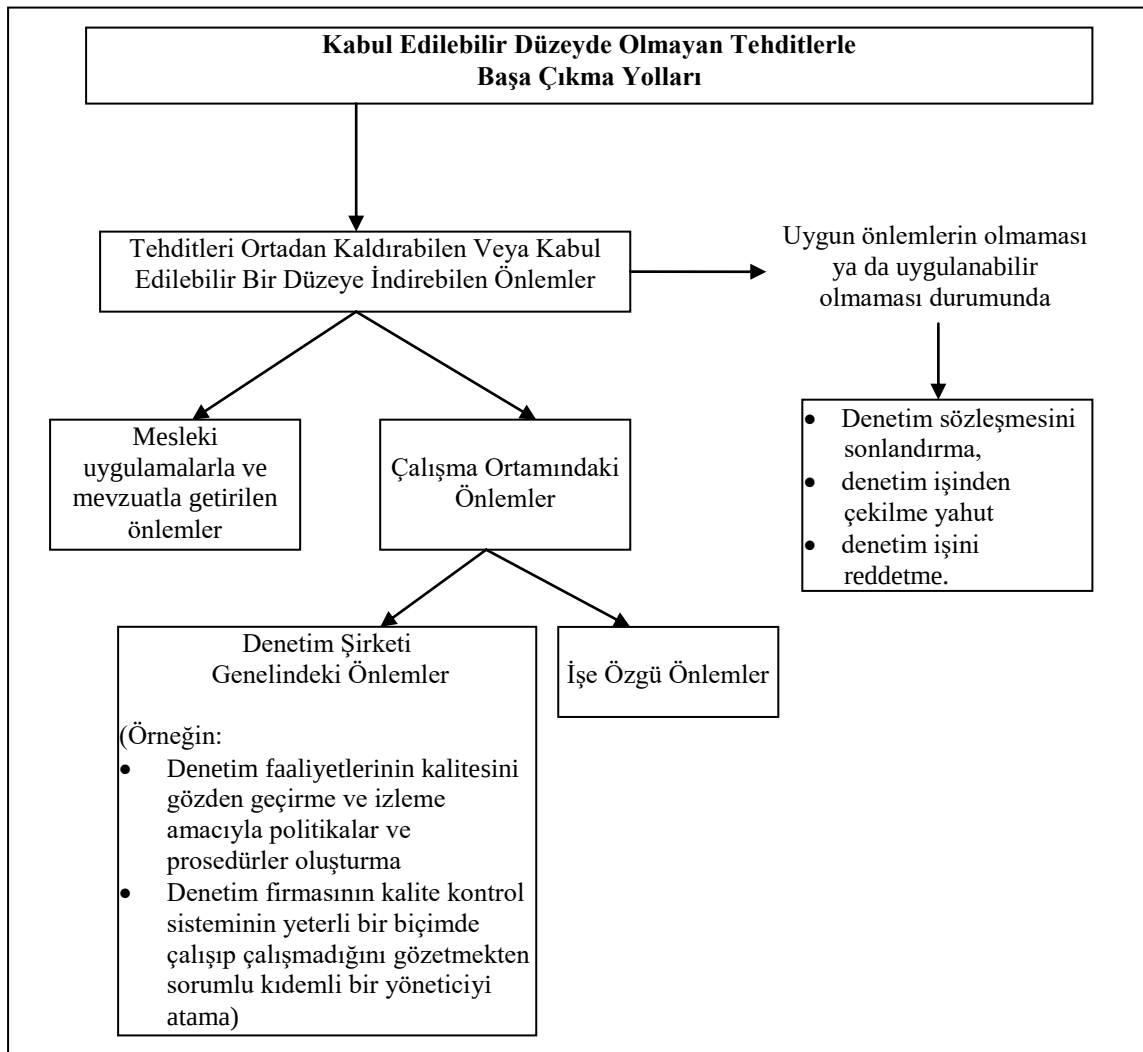
100.16'ya göre mesleki ve etik olmayan davranışlara dikkat çekmeyi sağlayan yetkili kurumların işlettiği şikayet sistemleri ile etik hükümlerin ihlal edilmesini bildirmeye ilişkin açıkça tanımlanmış bir görev ya da ödev, bu tür önlemler arasında sayılabilmektedir.

Çalışma ortamındaki önlemler, 'Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı' paragraf 200.11'e göre *denetim şirketi genelindeki önlemlerden ve işe özgü önlemlerden* meydana gelmektedir. 'Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı' paragraf 200.12'te denetim şirketi genelindeki önlemlere ilişkin verilen örneklerden bazıları şunlardır:

- Denetim firmasının etik ilkelere uyulmasının önemini vurgulayan bir liderlik yapısı tesis etmesi
 - Denetim firmasının, denetim ekibinin kamu yararına faaliyet göstereceği yönünde beklenti yaratan bir liderlik yapısı tesis etmesi,
 - Denetim faaliyetlerinin kalitesini gözden geçirme ve izleme amacıyla politikalar ve prosedürler oluşturma,
 - Denetim firmasının kalite kontrol sisteminin yeterli bir biçimde çalışıp çalışmadığını gözetmekten sorumlu kıdemli bir yöneticiyi atama,
 - Tehditleri belirleme, tehditlerin ciddiyetini değerlendirme, tehditleri ortadan kaldırabilen veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilen önlemleri uygulama, uygun önlemlerin bulunmaması ya da uygulanabilir olmaması durumunda ilgili denetim sözleşmesini sonlandırma, denetim işinden çekilme yahut denetim işini reddetme gereksinimlerine ilişkin politikaları belgelendirme,
 - Tek bir müşteriden elde edilen gelire bağımlılığı izlemeye ve yönetmeye ilişkin politikalar ve prosedürler oluşturma,
 - Müşteri ile denetim firması ya da denetim ekibi çalışanları arasındaki çıkar ya da ilişkilerin tanımlanabilmesini sağlayan politikalar ve prosedürler oluşturma,
 - Denetim firmasına ait politikaları ve prosedürleri tüm yöneticilere, sorumlu denetçilere ve meslek personeline zamanında bildirme, bu politikalar ve prosedürler ile ilgili uygun eğitim ve kurslar düzenleme,
 - Politikalara ve prosedürlere uyulmasını teşvik edecek bir disiplin mekanizması kurma.
- 'Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı' paragraf 200.13'te işe özgü önlemlere ilişkin verilen örneklerden bazıları şunlardır:
- Denetim dışı hizmetin verilmesinde yer almayan bir denetçinin, gerçekleştirilen denetim dışı çalışmayı gözden geçirmesini sağlama veya gerektiğinde bu denetçiden tavsiye alma,

- Denetim ekibinin üyesi olmayan bir denetçinin, gerçekleştirilen denetim çalışmasını gözden geçirmesini sağlama veya gerektiğinden bu denetçiden tavsiye alma,
- Bağımsız bir üçüncü tarafa (örneğin yetkili merciler, başka bir denetçi gibi) danışma,
- Müşterinin üst yönetimden sorumlu olanları ile etik konularını görüşme,
- İşin bir bölümünü gerçekleştirme ya da yeniden gerçekleştirme için bir başka denetim firmasını işe dâhil etme,
- Kıdemli denetim ekibi personelini rotasyona tabi tutma.

Şekil 3.3'te bağımsız denetçiler için etik kurallar standardı çerçevesinde tehditlerle başa çıkma yolları gösterilmiştir.



Şekil 3.3 Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı Çerçevesinde Tehditlerle Başa Çıkma Yolları

Kaynak: Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE ETİK VE YARATICI MUHASEBE UYGULAMALARINI FARK EDEBİLİRLİK ÜZERİNE ARAŞTIRMA

Bu bölümde önce araştırma amacının, probleminin tanımlanması, hipotezlerin geliştirilmesi anlatılmış, daha sonra araştırma yönteminden bahsedilmiş ve son olarak da araştırma bulguları sunulmuştur.

4.1. Araştırma Amacının, Probleminin Tanımlanması ve Hipotezlerin Geliştirilmesi

Araştırmanın amacı, problemi tanımlandıktan sonra araştırmanın öneminden, sınırlılıklarından, varsayımından bahsedilmiş ve araştırmaya ilişkin hipotezlerin nasıl geliştirildiği anlatılmıştır.

4.1.1. Araştırmanın Amacı

Hileli finansal raporlama her dönemde gerçekleşebilecek olup; mali tabloları gerçek ve doğru sunumdan uzaklaştıran yaratıcı muhasebe uygulamaları, hileli finansal raporlamanın bir türü olarak düşünülebilir. Bağımsız denetçilerin ise mali tabloları denetleyerek işletmenin paydaşlarına hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etme sorumluluğu vardır. Bağımsız denetim standartlarında, yönetmeliğinde ve diğer mevzuatlarda bağımsız denetçilerin denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmesi gerektiğine ve etik ilkelere uyuma vurgu yapılmıştır. Bu araştırmanın genel amacı, bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliklerinin, etiksel duyarlılıklarının ve etik durumlarının etkisini araştırmak; yani bağımsız denetçilerin bağımsız denetim çalışmalarını yaparken yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliklerinin etiksel duyarlılıklarına, mesleki şüpheciliklerine ve etik durumlarına göre ne derece (nasıl) ve ne yönde değiştiğini araştırmaktır. Böylece etiksel boyutu olan yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikte etik durumun, etiksel duyarlılığın ve mesleki şüpheciliğin ne derecede öneminin/etkisinin olduğu ortaya konulabilecektir.

Araştırmanın bu genel amacı çerçevesinde araştırmanın alt amaçları şu şekilde ifade edilmiştir:

- Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliklerinin etkisini araştırmak,
- Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine etiksel duyarlılıklarının etkisini araştırmak,

- Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine etik durumlarının etkisini araştırmak,
- Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüpheciliklerinin etkisini araştırmak,
- Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine etik durumlarının etkisini araştırmak,

4.1.2. Araştırmanın Problemi

Araştırmanın amacına bağlı olarak araştırmanın problem cümlesi, “Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliklerinin, etiksel duyarlılıklarının ve etik durumlarının anlamlı bir etkisi var mıdır?” şeklinde ifade edilmiştir. Bu çerçevede araştırmanın alt problemleri şu şekilde tanımlanmıştır:

- Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliklerinin anlamlı bir etkisi var mıdır?
- Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine etiksel duyarlılıklarının anlamlı bir etkisi var mıdır?
- Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine etik durumlarının anlamlı bir etkisi var mıdır?
- Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüpheciliklerinin anlamlı bir etkisi var mıdır?
- Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine etik durumlarının anlamlı bir etkisi var mıdır?

4.1.3. Araştırmanın Önemi

Hem geçmiş yıllarda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları denetimde etik konusunu sorgulanır hale getirmiş, hem de bağımsız denetim standartlarında, yönetmeliğinde ve diğer mevzuatlarda mesleki şüphecilik ile etik ilkelere önemle vurgu yapılmıştır. Bu nedenle etikle ilişkili olan yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikte mesleki şüpheciliğin, etiksel duyarlılığın ve etik durumun etkisinin araştırılması önem kazanmaktadır. Bu araştırma mesleki şüpheciliğin, etiksel duyarlılığın ve etik durumun etkisini araştırılarak ileride oluşturulacak yasal düzenlemelerin, standartların ve kuramsal bilginin hazırlanmasına katkı sağlamayı hedeflemektedir.

Bu araştırma Hurtt'in (2010) mesleki şüphecilik ölçeğini Türkçeye çevirerek, güvenilirlik ve geçerlilik çalışmaları yaparak bu ölçeğin Türkçe muhasebe-denetim literatüründe kullanılmasının sağlanmasına katkı sağlamayı hedeflemektedir.

4.1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları ile Varsayımı

Araştırmanın bazı sınırlılıkları vardır. Araştırma, KGK'dan (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) yetki almış bağımsız denetim firmasından çalışan bağımsız denetçiler ile sınırlıdır. Araştırma; hâsılâtın tanınmasıyla ilgili, giderlerin aktifleştirilmesiyle ilgili, muhasebe tahminleri, varsayımları, değerlendirme ile ilgili, sınıflandırmayla ilgili ve bilanço dışı finansmanla ilgili yaratıcı muhasebe uygulamaları ile sınırlı tutulmuş olup vergi uygulamaları ile ilgili yaratıcı muhasebe uygulamaları araştırmaya dâhil edilmemiştir. Ayrıca korunma muhasebesiyle (türev finansal araçlarla) ilgili yaratıcı muhasebe uygulamaları da araştırmaya dâhil edilmemiştir. Araştırmada veri toplama yöntemi, anket tekniği ile sınırlıdır.

Araştırmaya katılıp anket formundaki soruları cevaplayan bağımsız denetçilerinin yaratıcı muhasebe kavramı, yaratıcı muhasebe uygulamaları ile ilgili bilgi sahibi oldukları varsayılmaktadır.

4.1.5. Araştırma Hipotezlerinin Geliştirilmesi

Hipotezler, değişkenler arasında farkın veya ilişkinin olmadığını gösteren sıfır hipotez ile değişkenler arasında farkın ya da ilişkinin olduğunu gösteren alternatif hipotez şeklinde kurulabilir (Büyüköztürk vd., 2016: 65). Bu araştırmada hipotezler, alternatif hipotez şeklinde kurulmuştur. Hipotezler kurulmadan önce araştırma konusuyla ilgili literatür taraması yapılmış, daha sonra ise literatür taramasından elde edilen bilgiler de dikkate alınarak hipotezler geliştirilmiştir. Bu nedenle ilerleyen paragraflarda önce literatür taramasından elde edilen sonuçlara yer verilmiş, daha sonrasında ise hipotezlerin nasıl geliştirildiği ifade edilmiştir.

Denetçilerin etiksel duyarlılığına etki eden faktörleri araştırdığı çalışmada; Shaub (1989: 190) etiksel yönelimin (idealizm ve rölativizm) etiksel duyarlılık üzerinde etkisinin olmadığını bulmuştur. Denetçilerin etiksel yönelimlerinin (idealizm ve rölativizm), örgütsel bağlılıklarının ve mesleki bağlılıklarının etiksel duyarlılıkları üzerine etkisini araştırdıkları çalışmada; Shaub vd. (1993: 164), rölativizmin etiksel duyarlılık ile negatif ilişkili olduğunu, buna karşın (pozitif ilişki beklerken) beklemedikleri şekilde idealizm ile etiksel duyarlılık arasında da negatif bir ilişki olduğunu saptamışlardır. Vergi danışmanlarının etiksel duyarlılıklarını etkileyen faktörleri inceledikleri çalışmada, Yetmar ve Eastman (2000: 282)

rölativizm ile etiksel duyarlılık arasında anlamlı bir ilişki bulamamışlardır. Muhasebe öğrencilerinin etiksel duyarlılıklarını inceledikleri çalışmalarında; Chan ve Leung (2006: 451) etiksel duyarlılık ile idealizm ve rölativizm arasında anlamlı bir ilişki bulamamışlardır. Ahlak felsefesinin (idealizm ve rölativizm) denetçilerin etiksel düşünceleri üzerine etkisini inceledikleri çalışmada; Kung ve Huang (2013: 496) idealizmin, denetçilerin müşterilerinin şüpheli davranışlarına karşı duyarlılıkları ile pozitif ilişkisi olduğunu buna mukabil rölativizmin, denetçilerin müşterilerinin yasadışı eylemlere karışmasına karşı duyarlılıkları ile negatif ilişkili olduğunu bulmuşlardır. Etiksel yönelimin (idealizm ve rölativizm) ve denetçi bağımsızlığına karşı oluşabilecek tehditlerin, denetçilerin etiksel karar verme sürecine etkilerini araştırdıkları çalışmalarında; Johari vd. (2017: 45) idealizm ile etiksel duyarlılık arasında pozitif ilişki, rölativizm ile etiksel duyarlılık arasında negatif ilişki bulmuşlardır.

Görüldüğü gibi literatürde etik durum (idealizm ve rölativizm) ile etiksel duyarlılık arasındaki etkiyi, ilişkiyi inceleyen birçok araştırma mevcut olup; bu araştırmaların bir kısmında anlamlı ilişkiye rastlanırken bir kısmında anlamlı ilişkiye rastlanmamıştır. Shaub vd. (1993: 154) tarafından; düşük rölativizme sahip bireyler ile yüksek idealizme sahip bireylerden, daha yüksek düzeyde etiksel duyarlılık göstermelerinin beklenebileceği ifade edilmiştir. Düşük rölativizme sahip bireyler ahlaklı olmanın; ahlaki ilkelere, normlara veya yasalara uygun bir şekilde davranmayı gerektirdiğine inandıklarından (Forsyth, 1992: 462), özellikle içselleştirilmiş normları veya kuralları ihlal eden durumlara karşı duyarlı olmaları gerekmektedir (Shaub vd., 1993: 154). Buna karşın idealizmin ise bireylerin diğer insanların refahına ilişkin duydukları endişenin derecesi olduğundan (Forsyth, 1992: 462); birisinin davranışları ile başkalarına zarar verileceğinin farkına vardığı ölçüde bir idealistten, etiksel içeriğe sahip bir sorunu fark etmesi beklenmektedir (Shaub vd., 1993: 154). Bu açıklamalar çerçevesinde rölativizm azaldıkça etiksel duyarlılığın artması, idealizm arttıkça da etiksel duyarlılığın artması beklenmektedir. Etik durum (idealizm ve rölativizm) ile etiksel duyarlılık arasındaki araştırma hipotezleri şu şekilde ifade edilmiştir:

H₁: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine etik durumun alt boyutu olan idealizmin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

H₂: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine etik durumun alt boyutu olan rölativizmin anlamlı negatif bir etkisi vardır.

Sanayi sektöründen profesyoneller üzerinde yaptıkları, finansal raporlamada etiğin önemini anlamaya ve etik dışı yaratıcı muhasebe uygulamalarına neden olan faktörlere dikkat ettikleri çalışmalarında; Tassadaq ve Malik (2015: 550) etiğin finansal raporlamada pozitif ve önemli bir rol oynadığı, ne kadar çok etik değer varsa o kadar az hileli davranış olduğu

sonucuna varmışlardır. Kurumsal etik değerin, iyi kurumsal yönetimin yaratıcı muhasebe uygulamalarına etkisini düzenleyip düzenlemediğini kamu iktisadi kuruluşları üzerinde araştırdığı çalışmada; Lestari (2017: 51) kurumsal etik değerin, iyi kurumsal yönetimin yaratıcı muhasebe uygulamalarına etkisini düzenlediğini ve kurumsal etik değerlerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmede önemli belirleyici faktörler olduğunu bulmuştur. Bireysel etik ideolojinin (idealizm ve rölativizm) kâr yönetimi kararlarına etkisini lisans düzeyindeki işletme öğrencileri üzerinde inceledikleri çalışmalarında, Greenfield vd. (2008: 425) rölativizm ile kâr yönetimi davranışı arasında pozitif ilişki, buna mukabil idealizm ile kâr yönetimi davranışı arasında negatif ilişki bulmuşlardır. Literatürden elde edilen bu bilgiler çerçevesinde yüksek idealizme sahip bireyler, başkalarına zarar vermekten her zaman kaçınılabileceğine inandıklarından (Forsyth, 1992: 462), yaratıcı muhasebe uygulamaları ile finansal tablolar gerçek ve doğru sunumdan uzaklaştırılıp işletme paydaşlarına yanlış kararlar almalarına yol açacak şekilde zarar verilebileceğinden, yüksek idealizme sahip denetçilerin finansal tablolardaki yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliklerinin yüksek olması beklenmektedir. Buna karşın yüksek rölativizme sahip bireyler ihlal edilen etik ilkelerden ziyade şartları daha fazla düşündüklerinden (Forsyth, 1992: 462) ve yaratıcı muhasebe uygulamaları yalan söylemenin bir şekli olarak düşünüldüğünde (Archer, 1996: 65), yüksek rölativizme sahip denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliklerinin düşük olması beklenmektedir. Etik durum (idealizm ve rölativizm) ile yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik arasındaki araştırma hipotezleri şu şekilde ifade edilmiştir:

H₃: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine etik durumun alt boyutu olan idealizmin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

H₄: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine etik durumun alt boyutu olan rölativizmin anlamlı negatif bir etkisi vardır.

Abdolmohammadi ve Owhoso (2000: 21) tarafından finansal raporlamadaki hile riskini değerlendirmede denetçilerin etiksel duyarlılığının araştırıldığı çalışmada, uzman denetçilerin hile olasılığını değerlendirmelerinde etiksel bilgiye duyarlı oldukları sonucuna varılırken, denetim müdürlerinin duyarlı olmadıkları sonucuna varılmıştır. Meslek etiği duyarlılığının denetçi performansına etkisini inceledikleri çalışmalarında, Afifah vd. (2015: 211) meslek etiği duyarlılığının denetçi performansına pozitif etkisi olduğunu bulmuşlardır. Ashari vd. (2013: 15), kamu iç denetçilerinin yolsuzluk farkındalığı, yolsuzluk karşıtı programı destekleme, etiksel duyarlılık, mesleki şüphecilik ve yolsuzluk riski değerlendirme arasındaki çoklu ilişkiyi inceledikleri çalışmada, etiksel duyarlılık ile yolsuzluk riski

değerlendirme arasında anlamlı bir ilişki bulamamışlardır. Denetim etiğinin, denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etme yeteneğine etkisini araştırdıkları çalışmalarında; Al Momani ve Obeidat (2013: 131-132) bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık ile ödenecek ücret, reklam hakkı, şirket şekli ve adının kullanımı gibi denetim etiği kurallarının münferit olarak ve hep birlikte denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etme yeteneklerini etkilediklerini bulmuşlardır. Literatürden elde edilen bu bilgiler çerçevesinde, etiksel duyarlılığı yüksek olan denetçilerin sadece yasal veya yapısal değil, aynı zamanda kültürel ve etiksel bir sorun olan (McBarnet, 2005: 38) yaratıcı muhasebe uygulamaları fark etmede daha hassas davranması bekleneneğinden; var olduğunda etiksel (ahlaki) problemin farkına varmak (Kargin, 2011: 22; Rest vd., 1999: 101) demek olan etiksel duyarlılık yükseldikçe, yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliğin de yükselmesi beklenmektedir. Etiksel duyarlılık ile yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik arasındaki araştırma hipotezleri şu şekilde ifade edilmiştir:

H₅: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine etiksel duyarlılıklarının anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

Muhasebe öğrencilerinin pozitif ve negatif kişilik özellikleri (dışadönüklük, uzlaşmacılık, sorumluluk duygusu ile hareket etme, deneyime açıklık, nevrotiklik) ile mesleki şüphecilik karakteri arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmalarında, Farag ve Elias (2016: 131) pozitif kişilik özelliklerinin (dışadönüklük, uzlaşmacılık, sorumluluk duygusu ile hareket etme, deneyime açıklık) mesleki şüphecilik karakteri ile pozitif ilişkiye sahip olduğu, negatif kişilik özelliğinin (nevrotiklik) ise negatif ilişkiye sahip olduğunu bulmuşlardır. Denetçi etiğinin düzenleyici değişken olan mesleki şüphecilikle birlikte denetim kalitesine etkisini araştırdıkları çalışmalarında, Zarefar vd. (2016: 832), denetçi etiğinin düzenleyici değişken olan mesleki şüphecilikle birlikte denetim kalitesini etkilediğini bulmuşlardır. Farag ve Elias (2012: 185), muhasebe öğrencilerinin mesleki şüphecilik karakteri ile kâr yönetimi eylemlerine ilişkin etiksel algılamaları arasındaki ilişkiyi araştırdıkları çalışmalarında; daha fazla şüpheli olan öğrenciler daha az şüpheli olan öğrencilere göre kâr yönetimi eylemlerini daha fazla etik dışı bulmuşlardır. Ashari vd. (2013: 15), kamu iç denetçilerinin yolsuzluk farkındalığı, yolsuzluk karşıtı programı destekleme, etiksel duyarlılık, mesleki şüphecilik ve yolsuzluk riski değerlendirme arasındaki çoklu ilişkiyi inceledikleri çalışmada, mesleki şüphecilik ile etiksel duyarlılık arasında anlamlı ilişki bulamamışlardır. Görüldüğü gibi literatürde doğrudan etiksel duyarlılık ile mesleki şüphecilik arasındaki ilişkiyi inceleyen az araştırma vardır. Bağımsız denetim standartlarında da belirtildiği gibi mesleki şüphecilik sorgulayıcı bir anlayışla davranılan tutum olduğundan ve kanıtların diğer

alternatifler/açıklamalar karşısında herhangi bir alternatif/açıklama için yeterli desteği sağlayana kadar bir kişinin sonuca varmaya ilişkin erteleme eğilimini karakterize ettiğinden (Hurt, 2010: 151), denetçinin mesleki şüpheciliği yükseldikçe etiksel problemleri fark etmeye ilişkin daha fazla sorgulama yapması, yeterli kanıt elde edene kadar etiksel problemle ilgili sonuca varmada daha fazla erteleme eğilimi göstermesi, yani etiksel duyarlılığının yükselmesi beklenmektedir. Bu çerçevede mesleki şüphecilik ile etiksel duyarlılık arasındaki araştırma hipotezleri şu şekilde ifade edilmiştir:

H₆: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan kişilerarası anlayışın/çözümlemenin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

H₇: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan sorgulayıcı zihnin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

H₈: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan bilgi arayışının anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

H₉: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan özgüvenin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

H₁₀: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan karar verme yeteneğinin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

H₁₁: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan yargının askıya alınmasının anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

Fullerton ve Durtschi (2004: 1), iç denetçilere daha iyi şekilde hileyi fark etmelerini olanaklı kılan davranışlarla daha yüksek düzeyde şüpheciliğin ilişkilendirilmesini inceleyen çalışmalarında; şüpheciliği daha yüksek olan iç denetçilerin genel olarak hile göstergeleriyle ilgili bilgi arayışlarını artırmaya yönelik anlamlı derecede daha fazla arzu gösterdikleri sonucuna varmışlardır. Peytcheva (2013: 43), denetim öğrencileri ile çalışan denetçilerin mesleki şüphecilik kişilik özelliklerindeki bireysel farklılıklarının, kanıt seçme göreviyle ilgili performanslarına etkisini araştırdığı çalışmasında; denetim öğrencileri ile çalışan denetçilerin genel şüphecilik düzeylerinde bir farklılığa rastlanmadığını, denetim öğrencilerinde daha şüpheli bir zihniyetin daha iyi bir bilişsel performansla ilişkili olduğunu, buna mukabil çalışan denetçilerin performansında şüphecilik karakter düzeyinin anlamlı bir etkiye sahip olmadığını bulmuştur. Carpenter ve Reimers (2013: 65), denetim ortağının mesleki şüpheciliğe verdiği önem ile hile göstergeleri düzeyinin denetçilerin hile riski faktörlerini tanımlamalarına, hile riski değerlendirmelerine ve hile denetimi prosedürleri seçimine etkilerini inceledikleri çalışmalarında; mesleki şüpheciliğin anlamlı bir etkisine rastlamamışlardır. Popova (2012: 140); mesleki şüphecilik karakter düzeyinin ve varsayımsal

müşteri ile yaşanan farklı deneyimlerin denetim yargısına etkisini denetim öğrencileri üzerinde araştırdığı çalışmada; daha fazla şüpheli olan katılımcıların kanıt değerlendirme aşamasında hile kanıtına daha fazla duyarlı olduğu sonucunu bulmuştur. Hurtt vd. (2008: 24), hem olağan hem de şüphe uyandıran şartlarda denetçilerin şüphencilik düzeyinin kanıt değerlendirme ve alternatif oluşturma üzerine etkisini inceledikleri çalışmalarında; olağan denetim şartlarında daha fazla şüpheli olan denetçilerin daha az şüpheli olan denetçilere göre daha fazla aykırılık ve kısmen daha fazla alternatif açıklama ürettiklerini, buna karşın daha az hata tespit ettiklerini, nispeten daha az maddi doğruluk testi araştırdıklarını bulmuşlardır. Şüphe uyandırıcı denetim şartlarında ise Hurtt vd. (2008: 24), yüksek şüphe duyanlar için maddi doğruluk testlerine daha fazla odaklanmanın söz konusu olduğunu, tespit edilen aykırılık ve hata sayısının daha fazla olduğunu bulmuşlardır. Rose (2007: 215), uyarılmış şüphencilikğin agresif finansal raporlama uygulamalarına dikkat etmeye etkisini denetçiler üzerinde araştırdığı çalışmada; daha yüksek düzeyde uyarılmış şüphencilikğin agresif finansal raporlamayla ilgili kanıtlara dikkat etmeyi artırdığını bulmuştur. Pramana vd. (2016: 1438), mesleki şüphencilikğin denetçilerin hileyi fark etme yeteneğine etkisini araştırdıkları çalışmalarında; mesleki şüphencilikğin hileyi fark etme yeteneği üzerinde kısmi olarak etkisi olduğunu bulmuşlardır. Denetçilerin şüphencilikği ile karar vermeleri arasındaki ilişkiyi araştırdıkları çalışmalarında; Royae vd. (2013: 1616), denetçilerin şüphencilikği ile karar vermeleri arasından anlamlı ve pozitif bir ilişki bulmuşlardır.

Literatürden elde edilen bu bilgiler çerçevesinde, bağımsız denetim standartlarında da belirtildiği gibi mesleki şüphencilik sorgulayıcı bir anlayışla davranılan tutum olduğundan ve kanıtların diğer alternatifler/açıklamalar karşısında herhangi bir alternatif/açıklama için yeterli desteği sağlayana kadar bir kişinin sonuca varmaya ilişkin erteleme eğilimini karakterize ettiğinden (Hurtt, 2010: 151), denetçinin mesleki şüphencilikği azaldıkça daha az sorgulayıcı bir davranış sergilemesinden, yönetimin iddialarını destekleyen yeterli kanıta sahip olmadan yönetimin iddialarına inanmasından (Pramana vd., 2016: 1440) dolayı denetçinin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliğinin düşmesi beklenmektedir. Mesleki şüphencilik ile yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik arasındaki araştırma hipotezleri şu şekilde ifade edilmiştir:

H₁₂: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüphencilikğin alt boyutu olan kişilerarası anlayışın/çözümlemenin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

H₁₃: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan sorgulayıcı zihnin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

H₁₄: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan bilgi arayışının anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

H₁₅: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan özgüvenin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

H₁₆: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan karar verme yeteneğinin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

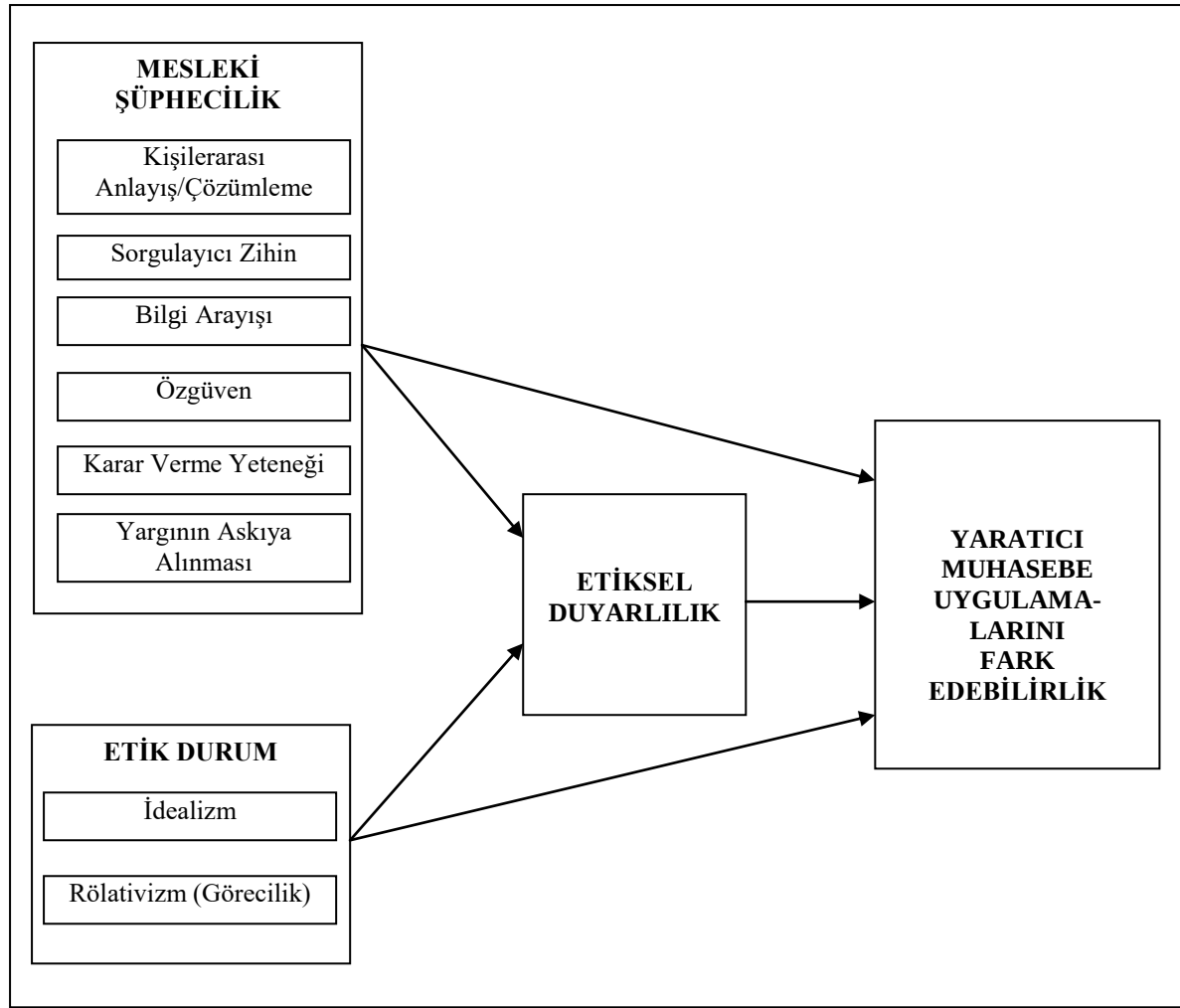
H₁₇: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan yargının askıya alınmasının anlamlı pozitif bir etkisi vardır.

4.2. Araştırma Yöntemi

Araştırma yöntemi çerçevesinde öncelikle araştırma modeli gösterilmiş, daha sonrasında ise araştırmanın evreni ile örneklemeden, araştırmada kullanılan veri toplama yönteminden, veri toplama araçlarından ve veri analiz tekniğinden bahsedilmiştir.

4.2.1. Araştırma Modeli

Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliklerinin, etiksel duyarlılıklarının ve etik durumlarının etkisinin araştırıldığı bu araştırmada, nedensel araştırma modelinden yararlanılmıştır çünkü nedensel (karşılaştırma türü) araştırmalarda bir durumun, olayın ortaya çıkmasında, oluşmasında nelerin etkili olduğu belirlenmeye çalışılır (Büyüköztürk vd., 2016: 190). Araştırmada geliştirilen hipotezlere dayanılarak oluşturulan araştırma modeli Şekil 4.1’de gösterilmiştir:



Şekil 4.1 Araştırma Modeli

Araştırma modelinde mesleki şüphecilik, etik durum bağımsız değişken olarak yer alırken, yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik ise bağımlı değişken olarak yer almaktadır. Etiksel duyarlılık ise hem bağımlı, hem de bağımsız değişken (aracı değişken) olarak bulunmaktadır.

4.2.2. Araştırma Evreni ile Örneklemi

Araştırma, KGK'dan yetki almış bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçileri kapsamaktadır. Bu çerçevede KGK'nın (8 Mart 2018 tarihi itibarıyla) web sitesine bakılarak 249 tane KGK'dan yetki almış bağımsız denetim firması tespit edilmiş olup, yine KGK'nın web sitesi taranarak bu 249 tane bağımsız denetim firmasında çalışan bağımsız denetçi sayısı 2.701 olarak tespit edilmiştir. Araştırmanın evren büyüklüğü 2.701 olarak kabul edilmiştir. Örneklem büyüklüğünü belirlemek için Yazıcıoğlu ve Erdoğan'ın (2007: 72) çalışmasındaki tablodan faydalanılmıştır. Örnekleme hatası $d=0,05$ ve anlamlılık düzeyi $\alpha=0,05$ (güven düzeyi 0,95) alındığında, araştırma konusu ile ilgili araştırmaya katılanların

farklı fikirlerde olduğu yani heterojen olduğu düşünülerek $p^{54}=0,5$ ve $q=0,5$ alındığında ve kabul edilen 2.701 kişilik evren (ana kütle) büyüklüğüne en yakın olan evren (ana kütle) büyüklüğü olarak 2.500 kişi alındığında; Tablo 4.1’de de görüldüğü gibi 333 kişilik bir örneklem büyüklüğü ile araştırma yapılması gerektiği ortaya çıkmaktadır⁵⁵. Bu veriler ışığında bu araştırma için 340 kişilik bir örneklem büyüklüğü yeterli görülmüştür.

Tablo 4.1 $\alpha = 0,05$ İçin Örneklem Büyüklükleri

Ana Kütle Büyüklüğü	$\pm 0,03$ örnekleme hatası (d)			$\pm 0,05$ örnekleme hatası (d)			$\pm 0,10$ örnekleme hatası (d)		
	p = 0,5	p = 0,8	p = 0,3	p = 0,5	p = 0,8	p = 0,3	p = 0,5	p = 0,8	p = 0,3
	q = 0,5	q = 0,2	q = 0,7	q = 0,5	q = 0,2	q = 0,7	q = 0,5	q = 0,2	q = 0,7
100	92	87	90	80	71	77	49	38	45
500	341	289	321	217	165	196	81	55	70
750	441	358	409	254	185	226	85	57	73
1.000	516	406	473	278	198	244	88	58	75
2.500	748	537	660	333	224	286	93	60	78
5.000	880	601	760	357	234	303	94	61	79
10.000	964	639	823	370	240	313	95	61	80
25.000	1.023	665	865	378	244	319	96	61	80
50.000	1.045	674	881	381	245	321	96	61	81
100.000	1.056	678	888	383	245	322	96	61	81
1.000.000	1.066	682	896	384	246	323	96	61	81
100.000.000	1.067	683	896	384	245	323	96	61	81

Kaynak: Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2007: 72

Bağımsız denetçiler çok yoğun bir tempo ile çalışmaktadırlar. Çalışmaları gereği zaman zaman yer değiştirmeleri gerekmektedir. Bu nedenlerden dolayı bağımsız denetçilere ulaşılabilirlik çok kolay olmamakta ve araştırma sorularına yanıt vermek için zamanları çok kısıtlı olmaktadır. Bu araştırmada yeterli sayıda bağımsız denetçiye, uygun bütçe imkanı ile uygun zaman aralığında ulaşabilmek için örnekleme yöntemi olarak kolayda örnekleme yöntemi seçilmiştir. Kolayda örnekleme yönteminde, örnekleme seçilecek kişilerden yalnızca ulaşılabilir olanları örneklem kapsamına alınır (Gegez, 2007: 249).

4.2.3. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Araçları

Araştırmada veriler anket uygulanarak toplanmıştır. Bağımsız denetçilerin çok meşgul olmaları ve bağımsız denetim çalışmalarından ötürü sık sık yer değiştirmelerinden dolayı araştırmacının kendisi tarafından anketlerin uygulanmasının zaman kısıtı ve bağımsız denetçilere ulaşma bakımından zor olması sebebiyle anketlerin uygulanması için SDK-2018-2903 proje numaralı Bilimsel Araştırma Projesi (BAP) hazırlanmış, hazırlanan bu BAP

⁵⁴ p, araştırılan olayın gerçekleşme olasılığını; q ise gerçekleşmeme olasılığını ifade eder.

⁵⁵ Ayrıca tablodaki örneklem büyüklüğü değerlerini elde etmek için kullanılan $n = Nt^2pq/d^2(N-1) + t^2pq$ formülünde N (ana kütle büyüklüğü) için 2.701, t (0,05 anlamlılık düzeyine göre bulunan teorik değer) için 1,96, p ve q için 0,5, ve d için 0,05 yazıldığında örneklem büyüklüğü (n) olarak 336 değerinin elde edildiği görülmektedir.

çerçevesinde araştırma şirketinden verilerin toplanmasına ilişkin hizmet alımı yapılmıştır. Araştırma şirketi anketleri yüz yüze görüşerek ve telefonla uygulamıştır.

Anket formu; demografik özellikleri belirleyen sorular ile altılı likert tipinde mesleki şüphecilik ölçeğini, beşli likert tipinde etik durum ölçeğini, etiksel duyarlılığa ilişkin senaryoları, yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliğe ilişkin ifadeleri içermektedir. Anketin başlangıç kısmında anketin doktora tez çalışması için yapıldığı ve verilen cevapların gizli kalacağı belirtilmiştir.

4.2.3.1. Etik Durum Ölçeği

Bu araştırmada etik durumu ölçmek için Yazıcı ve Yazıcı (2010) tarafından Türkçeye uyarlanmış Forsyth'nin (1980) etik durum ölçeği kullanılmıştır. İdealizm ve rölativizm derecesini belirleyen etik durum ölçeği, bireylerin etiksel ideolojilerden hangisini benimsediğini ölçmek için geliştirilmiştir (Forsyth, 1980: 175). Etik durum ölçeğindeki idealizm ve rölativizm boyutlarının tespit edilmesi Schlenker ve Forsyth'nin 1977 yılında gerçekleştirdikleri bir araştırmaya dayanmakta olup, araştırmaları neticesinde ahlaki yargılardaki bireysel farklılıkların, idealizm ve rölativizm faktörlerini dikkate alarak tanımlanabileceğini öne sürmüşlerdir (Yazıcı ve Yazıcı, 2010: 1002; Forsyth, 1980: 175-176). İdealizm ile rölativizm bölüm 1.6.1'de açıklandığı için bu bölümde tekrar tanımlamalarına değinilmemiştir.

Etik durum ölçeği 10 adet idealizme ilişkin, 10 adet rölativizme (göreciliğe) ilişkin olmak üzere toplam 20 adet ifade içermektedir (Forsyth, 1980: 179). Yanıtlayanlara her bir ifadeye katılma dereceleri sorulmakta olup; idealizm puanı idealizme ilişkin ifadelere verilen yanıtların ortalaması alınarak, rölativizm puanı da rölativizme ilişkin ifadelere verilen yanıtların ortalaması alınarak bulunmaktadır (Forsyth, 1980: 178-179). Etik durum ölçeğinin orijinalinde ifadelere katılma derecesi dokuzlu likert tipinde belirtilmiş (Forsyth, 1980: 178) olup, bu araştırmada ifadelere katılma derecesi Yazıcı ve Yazıcı'nın (2010) çalışmasındaki gibi '1-Kesinlikle Katılmıyorum', '2-Katılmıyorum', '3-Ne katılıyorum Ne Katılmıyorum', '4-Katılıyorum', '5-Kesinlikle Katılıyorum' şeklinde beşli likert tipinde hazırlanmıştır.

4.2.3.2. Mesleki Şüphecilik Ölçeği

Bu araştırmada mesleki şüphecilik, Hurtt (2010) tarafından bireylerin mesleki şüphecilik karakter düzeyini ölçmek için geliştirilen ve 30 ifadeden oluşan mesleki şüphecilik ölçeği ile ölçülmeye çalışılmıştır. Ölçeğin Türkçeye çevrilmesi ve araştırmada kullanılması için ölçeği geliştiren Hurtt'ten e-posta yoluyla gerekli izin alınmıştır. Hurtt (2010: 150), mesleki şüpheciliğin çok boyutlu bireysel karakter özelliği olduğunu ileri sürmüş olup;

bireysel karakter özelliği olarak mesleki şüpheciliğin hem bir haslet (görece bireyin sabit, değişmez yönü) hem de bir durum (durumsal değişkenler tarafından harekete geçirilen geçici bir durum) olabileceğini belirtmiştir. Hurtt (2010: 150) denetim standartlarından, psikolojiden, felsefeden, tüketici davranışı araştırmalarından elde ettiği karakter özelliklerine dayanarak bu ölçeği geliştirmiştir. Hurtt (2010: 151), tarafsızlık yaklaşımı çerçevesinde mesleki şüpheciliği, kanıtların diğer alternatifler/açıklamalar karşısında herhangi bir alternatif/açıklama için yeterli desteği sağlayana kadar bir kişinin sonuca varmaya ilişkin erteleme eğilimini karakterize eden çok boyutlu bir yapı olarak tanımlamıştır.

Hurtt (2010: 151), *sorgulayıcı zihin*, *yargının askıya alınması (yargıda bulunmayı erteleme)*, *bilgi arayışı*, *kişilerarası anlayış/çözümleme (kişilerarası kavrama gücü)*, *özgüven (özsaygı)* ve *karar verme yeteneği (otonomi)* olmak üzere mesleki şüpheciliği oluşturan altı karakter özelliği tanımlamıştır. Dolayısıyla mesleki şüphencilik ölçeği bu altı karakter özelliği ile ifade edilen altı boyuttan oluşmaktadır. Bu altı karakter özelliğinden sorgulayıcı zihin, yargının askıya alınması (yargıda bulunmayı erteleme) ve bilgi arayışı karakter özellikleri; denetçinin kanıtları inceleme şekli ile ilgili olup, karar vermeden önce yeterli kanıtın tam olarak araştırılmasına ilişkin bir istekliliği yansıtır (Hurtt, 2010: 152). Kişilerarası anlayış/çözümleme (kişilerarası kavrama gücü) karakter özelliği, denetimin insani yönünün de dikkate alınması ihtiyacını tanımlarken; özgüven (özsaygı) ve karar verme yeteneği (otonomi) karakter özellikleri ise elde edilen bilgiler üzerinde bireylerin çalışma yeteneğini yansıtır (Hurtt, 2010: 152). Hurtt (2010: 153-154), sorgulayıcı zihin karakter özelliğinin belli ölçüde inanmama ve şüphe hissi taşıdığını, bilgi arayışı karakter özelliğinin ise daha fazla ölçüde genel merak ve ilgi hissi içerdiğini belirtmiştir. Yargının askıya alınması, sonuca varmaya temel oluşturacak uygun kanıt düzeyine ulaşana kadar yargıda bulunmayı ertelemeyi ifade eden bir karakter özelliğidir (Hurtt, 2010: 153). Hurtt (2010: 154) kişilerarası anlayış/çözümleme karakter özelliğinin, kanıtları sunan bireylerin güdülenmeleri ile dürüstlüklerinin anlaşılması olduğunu belirtmiş olup; şüpheciler insanları çözümleyemedikçe, insanlar tarafından kasıtlı olarak sunulan yanıltıcı bilgileri ve sunulan bilgilerdeki ön yargı potansiyelini fark etmenin zor olacağını ifade etmiştir. Hurtt (2010: 154-155), karar verme yeteneği (otonomi) karakter özelliği çerçevesinde, denetçinin belirli bir hipotezi kabul etmek için gerekli kanıt düzeyine kendisinin karar verdiğini ve şüpheci denetçilerin, iddiaların doğruluğunu kendilerinin belirlemeye çalıştıklarını, başkalarının ikna çabalarından veya inançlarından daha az etkilendiklerini belirtmiştir. Hurtt (2010: 155), özgüvenin (özsaygının) kendine saygı duyma hissi veya kendi yeteneklerine inanma olarak tanımlandığını, özgüvenin (özsaygının) denetçilere ikna çabalarına direnmeyi, başkalarının varsayımlarına veya

sonuçlarına karşı çıkmayı olanaklı hale getirdiğini ifade etmiştir. Bu altı karakter özelliği bölüm 3.3.2’de açıklandığı için bu bölümde ayrıntılı tanımlamalarına değinilmemiştir.

Mesleki şüphecilik ölçeği; bilgi arayışı boyutunda altı ifade, yargının askıya alınması (yargıda bulunmayı erteleme) boyutunda beş ifade, karar verme yeteneği (otonomi) boyutunda altı ifade, kişilerarası anlayış/çözümleme (kişilerarası kavrama gücü) boyutunda beş ifade, özgüven (özsaygı) boyutunda beş ifade ve sorgulayıcı zihin boyutunda üç ifade olmak üzere toplam 30 ifadeden ve altı boyuttan oluşmaktadır (Hurtt, 2010: 163-164). Mesleki şüphecilik ölçeğinde kişilerarası anlayış/çözümleme (kişilerarası kavrama gücü) boyutunda iki ifade, özgüven (özsaygı) boyutunda bir ifade, karar verme yeteneği (otonomi) boyutunda beş ifade ters kodlanarak puanlama yapılmaktadır (Hurtt, 2010: 168). Hurtt (2010: 167) ölçeğinde ifadelere katılma derecesini altılı likert tipinde belirtmiş olup, bu araştırmada ifadelere katılma derecesi ‘1-Kesinlikle Katılmıyorum’, ‘2-Katılmıyorum’, ‘3-Kısmen Katılmıyorum’, ‘4-Kısmen Katılıyorum’, ‘5-Katılıyorum’, ‘6-Kesinlikle Katılıyorum’ şeklinde altılı likert tipinde hazırlanmıştır. Bu araştırmada her bir boyut için puan hesaplaması, her bir boyuta ilişkin ifadeler verilen yanıtların ortalaması alınarak yapılmaktadır.

4.2.3.3. Etiksel Duyarlılığa İlişkin Senaryolar

Rest, dört bileşen modelinde ahlaklı davranmak için öncelikle ahlaki duyarlılık, ahlaki yargılama, ahlaki motivasyon/niyet ve ahlaki karakter olarak adlandırılan dört temel psikolojik prosesisin uygulanması gerektiğini önermiştir (Chan ve Leung, 2006: 438). Rest tarafından ahlaki duyarlılık, ahlaki sorunların farkına varılması ile toplumsal bağlamda duygusal perspektiften bu sorunlara nasıl tepki verildiğinin, nasıl işlendiğinin bir bileşimi olarak tanımlanmıştır (Jordan, 2007: 326). Dolayısıyla ahlaki duyarlılık çerçevesinde birey önce durumun etiksel bir içeriğe sahip olduğunun farkına varmalı (Shaub, 1989: 25), yani etiksel (ahlaki) bir problemin mevcut olduğunu fark etmelidir (Karcher, 1992: 24). Shaub vd. (1993: 146), çalışmalarında etiksel duyarlılığı mesleki bağlamda bir durumun etiksel mahiyetini fark etme yeteneği olarak tanımlamışlardır. Bu çerçevede bu araştırmada etiksel duyarlılık ‘Mevcut bir durumda etiksel bir sorunu(n)/problemi(n) fark edebilme/farkına varabilme’ olarak tanımlanmıştır.

Etiksel duyarlılığı araştıran birçok çalışmada (Shaub, 1989; Dickerson, 2009; Ziegenfuss ve Singhapakdi, 1994; Karcher, 1992) etiksel duyarlılığı ölçmek için senaryolardan faydalanılmıştır. Bu araştırmada etiksel duyarlılığı ölçmek için Shaub (1989), Ziegenfuss ve Singhapakdi (1994) ile Cohen vd. (1995) çalışmalarından alınan üç adet

senaryo kullanılmıştır. Her bir senaryoda karşılaşılan bir durum ve bu durum karşısında gerçekleştirilen bir eylem belirtilmiştir. Yanıtlayanlara her bir senaryo için “Bu senaryoda etiksel bir sorun vardır” ifadesine katılma dereceleri ‘1-Kesinlikle Katılmıyorum’, ‘2-Katılmıyorum’, ‘3-Ne katılıyorum Ne Katılmıyorum’, ‘4-Katılıyorum’, ‘5-Kesinlikle Katılıyorum’ şeklinde beşli likert tipinde sorulmuştur. Tablo 4.2’de senaryolarda karşılaşılan durumlar ile gerçekleştirilen eylemler sunulmuştur.

Tablo 4.2 Senaryolarda Karşılaşılan Durumlar ile Gerçekleştirilen Eylemler

Senaryo	Karşılaşılan Durum	Gerçekleştirilen Eylem	İhlal Edilen Etik İlke
Senaryo 1 (Shaub, 1989)	Müşteri pozisyonunu destekleme	Çalışma kağıtlarını değiştirme	Tarafsızlık
Senaryo 2 (Cohen vd., 1995)	Rakip denetim firmasının müşterisinin denetçisinden memnun olmaması	Riskli müşteriye teklif verme	Bağımsızlık
Senaryo 3 (Ziegenfuss ve Singhapakdi, 1994)	İşletmenin faaliyet sonuçlarını şişirmesi	Faaliyet sonuçlarının şişirilme nedenini rapor etmeme	Dürüstlük

4.2.3.4. Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Fark Edebilirliğe İlişkin İfadeler

Bu araştırmada yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliği ölçmek için Al Momani ve Obeidat’ın (2013) çalışmasında yer alan 10 adet ifade kullanılmıştır. Araştırmanın kavramsal kısmında belirtilen yaratıcı muhasebe uygulamaları dikkate alınarak ve uzmanlardan görüş alınarak ifadeler seçilmiştir. Al Momani ve Obeidat’ın (2013) çalışmasında kullandığı gibi yanıtlayanlara her bir ifadeye katılma derecesi ‘1-Kesinlikle Katılmıyorum’, ‘2-Katılmıyorum’, ‘3-Ne katılıyorum Ne Katılmıyorum’, ‘4-Katılıyorum’, ‘5-Kesinlikle Katılıyorum’ şeklinde beşli likert tipinde sorulmuştur.

4.2.3.5. Demografik Özellikleri Belirleyen Sorular

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin demografik özelliklerini belirlemek için ‘Cinsiyet’, ‘Yaş’, ‘Denetçi olarak geçirilen deneyim süresi’ ve ‘Eğitim durumu’ ile ilgili dört adet soru sorulmuştur.

04/11/2017 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren ‘Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği’ madde 5’e göre bağımsız denetçilerin 3 yıllık süre zarfında 120 kredi karşılığı eğitimi tamamlamak zorunda olup, bu süre zarfında etik kurallar konusunda asgari 5 kredi karşılığı eğitimi tamamlamaları gerektiği; aynı tebliğin madde 13’üne göre eğitim açığı tespit edilip, verilen ek süre içerisinde de eğitim açığını tamamlamayan bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerinin durdurulacağı ve sicilde gayri faal olarak yer alacağı belirtilmiştir. Bu araştırma için Bilimsel Araştırma Projesine (BAP) 04/11/2017 tarihinden önce başvurulduğu

için tebliğde belirtilen hususlara ilişkin araştırma anketinde herhangi bir soru sorulmamıştır. Ancak ileride yapılacak çalışmalarda bu hususlara ilişkin sorular sorulabilir.

4.2.4. Verilerin Analizi ile Bulgular

Araştırmada toplanan verilerin analizinde ‘SPSS Statistics 17.0’ ve ‘LISREL 8.54’ programlarından faydalanılmıştır. Araştırmada öncelikle değişkenlere ait geçerlilik ve güvenilirlik analizi yapılmıştır. Daha sonrasında yol analizine ilişkin varsayımlar değerlendirilmiş ve değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler bulunmuştur. Hipotezlerin test edilmesi için yapısal eşitlik modeli içerisinde yer alan istatistik tekniklerden biri olan yol analizinden faydalanılmıştır. Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine ait bulgular frekans ve yüzde dağılımları biçiminde ifade edilmiştir.

4.2.4.1. Geçerlilik ile Güvenilirlik Analizi

Bu bölümde etik durum ölçeği, mesleki şüphecilik ölçeği, etiksel duyarlılığa ilişkin senaryolar ve yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliğe ilişkin ifadelerle ilgili geçerlilik ve güvenilirlik analizi yapılmıştır.

4.2.4.1.1. Mesleki Şüphecilik Ölçeğinin Geçerlilik ile Güvenilirlik Analizi

Mesleki şüphecilik ölçeğinin geçerliliğine ilişkin dil geçerliliği, kapsam geçerliliği ve yapı geçerliliği yapılmıştır.

Dil geçerliliğini değerlendirmek için Özdamar’ın (2016: 39-40) çalışmasındaki yöntemden faydalanılmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede araştırmacı tarafından önce orijinal ölçek İngilizceden Türkçeye çevrilmiştir. Araştırmacı dışında orijinal ölçek, anadili Türkçe olan bir İngilizce öğretim görevlisi ile bir serbest çevirmen tarafından da İngilizceden Türkçeye çevrilmiştir. Araştırmacı tarafından ölçeğin Türkçe çevirileri kendi çevirisi ile karşılaştırılmış, gerekli düzeltmeler yapılarak ölçeğin Türkçe çevirisinin son hali oluşturulmuştur. Daha sonrasında ise araştırmacının çevirisi, İngilizce öğretim görevlisinin çevirisi ile serbest çevirmenin çevirisi İngilizce çevirmenlik sertifikasına sahip muhasebe alanında uzman bir öğretim üyesi tarafından “0 = Çeviri Yanlış, 1 = Minör Düzeltme Yapılmalı, 2 = Çeviri Doğru” şeklinden puanlanarak kontrol edilmiştir. Her üç çeviride de mesleki şüphecilik ölçeğinde yer alan tüm ifadeler 2 puan aldığından çeviriler arasında uygunluk olduğu görülmüştür. Araştırmacının Türkçe çevirisinin, başka bir serbest çevirmen tarafından tekrardan İngilizceye geri çevirisi yapılmıştır. İngilizce çevirmenlik sertifikasına sahip muhasebe alanında uzman öğretim üyesi tarafından orijinal İngilizce ölçek ile geri

çeviri karşılaştırılmış ve anlam farklılığı olmadığı yönünde geri bildirim alınmıştır. Sonuç olarak dil geçerliliği yeterli görülmüştür.

Kapsam geçerliliği çerçevesinde testte yer alan her bir maddenin, ifadenin tanımlanmış davranışları ölçmek için yeterli ya da uygun bir soru olup olmadığı incelenmektedir (Büyüköztürk vd., 2016: 117). Kapsam geçerliliğini değerlendirmek için Davis tekniğinden faydalanılmaya çalışılmıştır. Davis tekniğinde kapsam geçerliliğini değerlendirmek için uzman görüşlerine başvurulmakta olup, uzmanlar maddeleri ya da ifadeleri (a) “Madde Uygun”, (b) “Madde hafifçe gözden geçirilmeli”, (c) “Madde ciddi olarak gözden geçirilmeli” ve (d) “Madde uygun değil” şeklinde dörtlü derecelendirmeye tabi tutarak değerlendirmektedirler (Akduman ve Cantürk, 2010: 25; Yurdugül, 2005: 3). Bu değerlendirme sonucunda (a) ve (b) seçeneğini seçen uzmanların sayısı toplam uzman sayısına bölünerek maddeye ilişkin kapsam geçerlik indeksi hesaplanmakta olup, bu indeks değeri ölçüt olarak kabul edilen 0,80 değeri ile karşılaştırılmaktadır (Akduman ve Cantürk, 2010: 25; Yurdugül, 2005: 3). Bu çerçevede muhasebe alanında uzman olan beş öğretim üyesine mesleki şüphecilik ölçeğindeki ifadeleri kapsam geçerliliği açısından değerlendirmeleri istenmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 4.3’de sunulmuştur.

Tablo 4.3 Davis Tekniğine Göre Mesleki Şüphencilik Ölçeğinin Kapsam Geçerliliği Bulguları

İfade No	(a) İle (b) Seçeneği Seçen Uzman Sayısı	Toplam Uzman Sayısı	Kapsam Geçerlik İndeksi
1	5	5	1
2	4	5	0,80
3	5	5	1
4	4	5	0,80
5	5	5	1
6	5	5	1
7	5	5	1
8	5	5	1
9	5	5	1
10	5	5	1
11	5	5	1
12	5	5	1
13	5	5	1
14	5	5	1
15	5	5	1
16	5	5	1
17	5	5	1
18	5	5	1
19	5	5	1
20	5	5	1
21	5	5	1
22	5	5	1
23	5	5	1
24	5	5	1
25	5	5	1
26	5	5	1
27	5	5	1
28	5	5	1
29	5	5	1
30	5	5	1

Tablo 4.3'te de görülebileceği gibi ölçekteki tüm ifadeler için kapsam geçerlik indeksi değeri, 0,80 ve üzerinde olduğu (ölçekteki tüm ifadelerin KGİ değerleri $\geq 0,80$ olduğu) için ölçeğin kapsam geçerliliği yeterli bulunmuştur.

Yapı, birbiri ile ilgisi bulunduğu varsayılan belirli öğelerin veya öğeler arasındaki ilişkilerin meydana getirdiği bir örüntü olarak tanımlanabilir (Ercan ve Kan, 2004: 215). Yapı geçerliliğinde testte yer alan soruların, ifadelerin ölçülmek istenen yapıyı ne derece doğru ölçtüğüyle ilgilenilmektedir (Büyüköztürk vd., 2016: 119).

Mesleki şüphencilik ölçeğinin faktör yapısını belirlemek için açımlayıcı faktör analizi yapılmıştır⁵⁶. Faktör analizinde faktörleştirme tekniği olarak temel bileşenler analizi (principal components analysis) ve döndürme tekniği olarak varimax kullanılmıştır. Faktör sayısı belirleme kriteri olarak; değeri birden büyük olan özdeğer sayısı dikkate alınmıştır⁵⁷. Madde çıkarma kriterleri olarak; düşük ortak varyans değeri (communality)⁵⁸, faktörün tek sorudan oluşması⁵⁹, binişik madde⁶⁰ ve düşük faktör yük değeri⁶¹ dikkate alınmıştır. Veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığını değerlendirmek için KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) değeri ve Bartlett küresellik testi (Bartlett's test of sphericity) sonucu incelenmiştir. KMO değeri 0,784 olarak ve Bartlett testinin p değeri ise 0,000 olarak bulunmuştur. Bu bulgular, veri setinin faktör analizi yapmaya uygun olduğunu göstermektedir⁶². Açımlayıcı faktör analizi sonucunda *kişilerarası anlayış/çözümleme (KA)*, *karar verme yeteneği (KRV)*, *bilgi arayışı (BA)*, *sorgulayıcı zihin (SZ)* olmak üzere dört faktör (boyut) elde edilmiştir. Bu dört faktörün cronbach alfa değerleri sırasıyla 0,918, 0,835, 0,834 ve 0,694 olarak, toplam cronbach alfa değeri (tüm faktörlerdeki maddelerin birlikte cronbach alfa değeri) ise 0,748 olarak bulunmuştur⁶³. Bu sonuçlar, güvenilirliğin yeterli olduğunu göstermektedir. Araştırmanın ilerleyen bölümlerinde her bir faktörü oluşturan maddelerin ortalamaları alınarak, bu dört

⁵⁶ Çokluk vd. (2016: 283-284); kültürlerarası ölçek uyarlama çalışmalarında, ölçeğin hedef kültürdeki faktör yapısını ortaya koymak için analize doğrudan doğrulayıcı faktör analizi ile başlanabileceğini, yapılacak doğrulayıcı faktör analizinde ölçeğin orijinal faktör yapısına ilişkin model doğrulanmıyor veya yüksek uyum indeksleri elde edilemiyorsa, açımlayıcı faktör analizi ile hedef kültürdeki faktör yapısının belirlenebileceğini ifade etmişlerdir. Uyum indeksleri açısından ki-kareye ilişkin p değeri <0,05, ki-kare/serbestlik derecesi > 5 (Özdamar, 2016: 185), RMSEA > 0,10, RMR > 0,10, SRMR > 0,10, AGFI < 0,85, NFI < 0,90, NNFI < 0,95, CFI < 0,90, RFI < 0,90, IFI < 0,90 (Aksu, 2017: 79) ise uyum indekslerinin kabul edilebilir sınır değerleri içerisinde yer almadığı anlaşılmaktadır. Mesleki şüphencilik ölçeğinin orijinal 6 faktörü için yapılan doğrulayıcı faktör analizinde ki-kareye ilişkin p değeri 0,000, ki-kare/serbestlik derecesi 5,719, RMSEA 0,118, RMR 0,16, SRMR 0,10, AGFI 0,65, NFI 0,76, NNFI 0,77, CFI 0,79, RFI 0,73, IFI 0,79 olarak bulunmuştur. SRMR hariç uyum indekslerinden hiçbirinin kabul edilebilir sınırlar içerisinde yer almadığı görülmüştür. Dolayısıyla yüksek uyum indeksleri elde edilemediğinden mesleki şüphencilik ölçeğinin faktör yapısını belirlemek için açımlayıcı faktör analizi yapılmıştır.

⁵⁷ Faktör sayısına karar verilirken dikkate alınan yaklaşımlardan birisi de; değeri birden büyük olan özdeğer sayısı kadar faktör sayısı belirlemektir (Çokluk vd., 2016: 192).

⁵⁸ Örneğin 0,50'nin altında olan düşük ortak varyansa sahip olan maddeler analizden çıkarılarak faktör analizi tekrardan yapılabilir (Kalaycı, 2010: 329).

⁵⁹ Faktör analizinde her bir faktör en az iki maddeden oluşması gerektiğinden, tek maddeden oluşan faktörü meydana getiren madde analizden çıkarılarak faktör analizi tekrardan yapılmalıdır (Durmuş vd., 2011: 84-85).

⁶⁰ Bir maddenin binişik madde olarak kabul edilmesi için bir maddenin birden fazla faktörde kabul düzeyinden yüksek yük değerine sahip olması ve maddenin iki veya daha fazla faktörde sahip olduğu yük değerleri arasındaki farkın 0,10'den az olması gerekmektedir (Çokluk vd., 2016: 233).

⁶¹ Temel kural olarak yalnız 0,32 ve daha yüksek yük değerlerine sahip maddeler yorumlanır (Tabachnick ve Fidell, 2015: 654).

⁶² KMO değerinin 0,50'nin üzerinde olması gerekir (Kalaycı, 2010: 322). Bartlett testinin p değeri, 0,05 anlamlılık derecesinden az ise faktör analizi yapmak için değişkenler arasında yeterli oranda bir ilişki var demektir (Durmuş vd., 2011: 79).

⁶³ Cronbach alfa (α) değeri $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise güvenilir değil, $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise güvenilirlik düşük, $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise oldukça güvenilir ve $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise yüksek derecede güvenilir olarak yorumlanır (Kayış, 2010: 405).

faktör bağımsız değişken olarak kullanılmıştır. Tablo 4.4'te mesleki şüphencilik ölçeğine ilişkin açımlayıcı faktör analizi ve güvenilirlik bulguları sunulmuştur.

Tablo 4.4 Mesleki Şüphencilik Ölçeğine İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi ve Güvenilirlik Bulguları

Faktörün Adı	Madde İfadesi	Faktör Yük Değeri	Açıklanan Varyans Oranı (%)	Güvenilirlik (Cronbach α)
KİŞİLERARASI ANLAYIŞ/ ÇÖZÜMLEME	Nadiren insanların neden öyle davrandıklarını düşünürüm.	0,883	27,943	0,918
	Başka insanların davranışı beni ilgilendirmez	0,870		
	İnsanların davranışı ve bu davranışın nedenleri etkileyicidir	0,867		
	İnsanların davranışlarına neyin neden olduğu ile ilgilenirim	0,861		
	Başka insanların davranışının nedenini anlamayı severim	0,808		
KARAR VERME YETENEĞİ	Başka insanların beni ikna etmesi kolaydır	0,850	19,478	0,835
	Başka insanların bana söylediklerini hemen kabul etmeye hazırım.	0,821		
	Gördüğüm, okuduğum ve duyduğum şeyleri gördüğü gibi genellikle kabul ederim.	0,799		
	Grubumdaki diğer insanların düşündükleri ile genellikle aynı fikirde olurum.	0,786		
BİLGİ ARAYIŞI	Okuduğumun veya duyduğumun doğru olduğunu belirlemeye çalışmaktan zevk alırım.	0,894	16,224	0,834
	Öğrenmenin heyecanlı olduğunu düşünüyorum.	0,886		
	Öğrenme beklentisi beni heyecanlandırır.	0,734		
SORGULAYICI ZİHİN	Arkadaşlarım, duyduğum veya gördüğüm şeylerle ilgili genellikle sorular sorduğumu söyler.	0,879	11,548	0,694
	Sık sık gördüğüm ve duyduğum şeylerle ilgili sorular sorarım.	0,852		
		TOPLAM	75,193	0,748
			KMO = 0,784	
			Bartlett Küresellik Testi	Ki-kare = 2.628,503
				sd = 91
				p değeri = 0,000

4.2.4.1.2. Etik Durum Ölçeğinin Geçerlilik ile Güvenilirlik Analizi

Etik durum ölçeği, Yazıcı ve Yazıcı (2010) tarafından Türkçeye uyarlandığında dil geçerliliği ile kapsam geçerliliği yapılmamış, sadece yapı geçerliliği yapılmıştır.

Etik durum ölçeğinin faktör yapısını belirlemek amacıyla açımlayıcı faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Faktör analizinde faktörleştirme tekniği olarak temel bileşenler analizi (principal components analysis) ve döndürme tekniği olarak varimax kullanılmıştır. Faktör sayısı belirleme kriteri olarak; değeri birden büyük olan özdeğer sayısı dikkate alınmıştır. Madde çıkarma kriterleri olarak; düşük ortak varyans değeri (communality), faktörün tek sorudan oluşması, binişik madde ve düşük faktör yük değeri dikkate alınmıştır. Veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığını değerlendirmek için KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) değeri ve Bartlett küresellik testi (Bartlett's test of sphericity) sonucu incelenmiştir. KMO değeri 0,515 ve Bartlett testinin p değeri 0,000 olarak bulunmuştur. Bu bulgular, veri setinin faktör analizi yapmaya uygun olduğuna işaret etmektedir. Açımlayıcı faktör analizi neticesinde *idealizm (IDE)* ve *rölativizm (RLT)* olmak üzere iki faktör (boyut) elde edilmiştir. Bu iki faktörün cronbach α değerleri sırasıyla 0,661 ve 0,540 olarak, toplam cronbach alfa değeri (tüm faktörlerdeki maddelerin birlikte cronbach alfa değeri) ise 0,491 olarak bulunmuştur. Bu sonuçlar, güvenilirliğin kabul edilebilir düzeyde olduğuna işaret etmektedir. Araştırmanın ilerleyen bölümlerinde her bir faktörü oluşturan maddelerin ortalamaları alınarak, bu iki faktör bağımsız değişken olarak kullanılmıştır. Tablo 4.5'te etik durum ölçeğine ilişkin açımlayıcı faktör analizi ve güvenilirlik bulguları sunulmuştur.

Tablo 4.5 Etik Durum Ölçeğine İlişkin Açımlayıcı Faktör Analizi ve Güvenilirlik Bulguları

Faktörün Adı	Madde İfadesi	Faktör Yük Değeri	Açıklanan Varyans Oranı (%)	Güvenilirlik (Cronbach α)
İDEALİZM	Ne kadar küçük olursa olsun, insanların başkalarını riske sokmaları asla hoş görülmemelidir.	0,869	37,963	0,661
	İnsanlar, başkasının onur ve refahını herhangi bir biçimde tehdit edebilecek eylemlerde bulunmamalıdır.	0,849		
RÖLATİVİZM (GÖRECİLİK)	Ahlaki şeyler durumdan duruma ve toplumdan topluma değişirler.	0,848	34,324	0,540
	Kişiler arası ilişkilerde ortaya çıkan ahlaki düşünceler öylesine karmaşıktır ki, kişilere kendi bireysel kurallarını ifade etme izni verilmelidir.	0,803		
		TOPLAM	72,287	0,491
			KMO = 0,515	
			Bartlett Küresellik Testi	Ki-kare = 158,173
				sd = 6
				p değeri = 0,000

4.2.4.1.3. Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Fark Edebilirliğe İlişkin İfadelerin Geçerlilik ile Güvenilirlik Analizi

Yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliğe ilişkin ifadelerin geçerliliği ile ilgili dil geçerliliği, kapsam geçerliliği ve yapı geçerliliği yapılmıştır.

Dil geçerliliğini değerlendirmek için Özdamar'ın (2016: 39-40) çalışmasındaki yöntemden faydalanılmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede araştırmacı tarafından önce yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliğe ilişkin orijinal ifadeler İngilizceden Türkçeye çevrilmiştir. Araştırmacı dışında orijinal ifadeler, anadili Türkçe olan bir İngilizce öğretim görevlisi ile bir serbest çevirmen tarafından da İngilizceden Türkçeye çevrilmiştir. Araştırmacı tarafından ifadelerin Türkçe çevirileri kendi çevirisi ile karşılaştırılmış, gerekli düzeltmeler yapılarak ifadelerin Türkçe çevirisinin son hali oluşturulmuştur. Daha sonrasında ise araştırmacının çevirisi, İngilizce öğretim görevlisinin çevirisi ile serbest çevirmenin çevirisi İngilizce çevirmenlik sertifikasına sahip muhasebe alanında uzman bir öğretim üyesi tarafından "0 = Çeviri Yanlış, 1 = Minör Düzeltme Yapılmalı, 2 = Çeviri Doğru" şeklinden puanlanarak kontrol edilmiştir. Bir ifadede (ifade 1'de) araştırmacının çevirisi 2 puan alırken, öğretim görevlisi ile serbest çevirmenin çevirisi 1 puan almıştır. Bu ifadede çeviriler arasında uygunluk olduğu görülmemiştir. Geriye kalan ifadelerde ise her üç çeviri de 2 puan almıştır.

Geriye kalan ifadeler için çeviriler arasında uygunluk olduğu görülmüştür. Uygunluk görülmeyen ifade için yeniden çevirmenlik sertifikasına sahip öğretim üyesinin görüşüne başvurulmuş olup, araştırmacının çevirisinin uygun olduğu yönünde öğretim üyesinden teyit alınarak ifadelerin çevirisi tamamlanmıştır. Araştırmacının ifadelerle ilişkin Türkçe çevirisinin, başka bir serbest çevirmen tarafından tekrardan İngilizceye geri çevirisi yapılmıştır. İngilizce çevirmenlik sertifikasına sahip muhasebe alanında uzman öğretim üyesi tarafından orijinal İngilizce ifadeler ile geri çeviri karşılaştırılmış ve anlam farklılığı olmadığı yönünde geri bildirim alınmıştır. Sonuç olarak dil geçerliliği yeterli görülmüştür.

Kapsam geçerliliğini değerlendirmek için Davis tekniğinden faydalanılmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede muhasebe alanında uzman olan beş öğretim üyesine yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliğe ilişkin ifadeleri kapsam geçerliliği açısından değerlendirmeleri istenmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 4.6'a sunulmuştur.

Tablo 4.6 Davis Tekniğine Göre Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Fark Edebilirliğe İlişkin İfadelerin Kapsam Geçerliliği Bulguları

İfade No	(a) İle (b) Seçeneği Seçen Uzman Sayısı	Toplam Uzman Sayısı	Kapsam Geçerlik İndeksi
1	5	5	1
2	5	5	1
3	5	5	1
4	5	5	1
5	5	5	1
6	4	5	0,80
7	5	5	1
8	5	5	1
9	5	5	1
10	5	5	1

Tablo 4.6'da da görülebileceği gibi tüm ifadeler için kapsam geçerlik indeksi değeri, 0,80 ve üzerinde olduğu (tüm ifadelerin KGİ değerleri $\geq 0,80$ olduğu) için kapsam geçerliliği yeterli bulunmuştur.

Faktör analizini uygulama nedenlerinden biri de değişken sayısını azaltmak olduğundan (Durmuş vd., 2011: 73), yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliğe ilişkin madde sayısını sadeleştirmek amacıyla açımlayıcı faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizinde faktörleştirme tekniği olarak temel bileşenler analizi (principal components analysis) ve döndürme tekniği olarak varimax kullanılmıştır. Faktör sayısı belirleme kriteri olarak; değeri birden büyük olan özdeğer sayısı dikkate alınmıştır. Madde çıkarma kriterleri olarak; düşük ortak varyans değeri (communality), faktörün tek sorudan oluşması, binişik madde ve düşük faktör yük değeri dikkate alınmıştır. Veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığını değerlendirmek için

KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) değeri ve Bartlett küresellik testi (Bartlett's test of sphericity) sonucu incelenmiştir. KMO değeri 0,682 ve Bartlett testinin p değeri 0,000 olarak bulunmuştur. Bu bulgular, veri setinin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir. Açımlayıcı faktör analizi neticesinde üç ifadeden oluşan tek faktör (*yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik (YFR)* adlı) elde edilmiştir. Bu faktörün cronbach α 'sı 0,738 olarak bulunmuştur. Bu sonuç, güvenilirliğin yeterli olduğunu göstermektedir. Araştırmanın ilerleyen bölümlerinde bu faktörü oluşturan maddelerin ortalamaları alınarak, bu faktör bağımlı değişken olarak kullanılmıştır. Tablo 4.7'de yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliğe ilişkin ifadelerin açımlayıcı faktör analizi ve güvenilirlik bulguları sunulmuştur.

Tablo 4.7 Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Fark Edebilirliğe İlişkin İfadelerin Açımlayıcı Faktör Analizi ve Güvenilirlik Bulguları

Faktörün Adı	Madde İfadesi	Faktör Yük Değeri	Açıklanan Varyans Oranı (%)	Güvenilirlik (Cronbach α)
YARATICI MUHASEBE UYGULAMALARINI FARK EDEBİLİRLİK	Kârların bir dönemden diğer döneme aktarılmasını fark edebileceğimi hissediyorum.	0,828	65,669	0,738
	Düşük değerlenmiş şüpheli alacakları fark ederim.	0,820		
	Yönetimlerin belirli bir gideri cari dönemden gelecek dönemlere aktarma dürtüleri olduğunu fark ederim.	0,782		
			KMO = 0,682	
			Bartlett Küresellik Testi	
			Ki-kare = 222,105	
			sd = 3	
			p değeri = 0,000	

4.2.4.1.4. Etiksel Duyarlılığa İlişkin Senaryoların Geçerlilik Analizi

Etiksel duyarlılığa ilişkin senaryoların geçerliliği ile ilgili dil geçerliliği, kapsam geçerliliği yapılmıştır. Ayrıca Ziegenfuss ve Singhapakdi (1994), Singhapakdi vd. (1996) ve Dickerson (2009) tarafından yapılan çalışmalarda olduğu gibi senaryoların manipülasyon kontrolü yapılmıştır.

Dil geçerliliğini değerlendirmek için Özdamar'ın (2016: 39-40) çalışmasındaki yöntemden faydalanılmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede araştırmacı tarafından önce orijinal üç senaryo İngilizceden Türkçeye çevrilmiştir. Araştırmacı dışında orijinal senaryolar, anadili Türkçe olan bir İngilizce öğretim görevlisi ile bir serbest çevirmen tarafından da İngilizceden Türkçeye çevrilmiştir. Araştırmacı tarafından senaryoların Türkçe çevirileri kendi çevirisi ile

karşılaştırılmış, gerekli düzeltmeler yapılarak senaryoların Türkçe çevirisinin son hali oluşturulmuştur. Daha sonrasında ise araştırmacının çevirisi, İngilizce öğretim görevlisinin çevirisi ile serbest çevirmenin çevirisi İngilizce çevirmenlik sertifikasına sahip muhasebe alanında uzman bir öğretim üyesi tarafından “0 = Çeviri Yanlış, 1 = Minör Düzeltme Yapılmalı, 2 = Çeviri Doğru” şeklinden puanlanarak kontrol edilmiştir. Senaryoların yalnız birinde (senaryo 3’te) her üç çeviri 2 puan almıştır. Bu senaryoda çeviriler arasında uygunluk olduğu görülmüştür. Senaryoların birinde (senaryo 1’de) araştırmacının çevirisi ile öğretim görevlisinin çevirisi 2 puan alırken, serbest çevirmenin çevirisi 1 puan almıştır. Diğer senaryoda (senaryo 2’de) ise araştırmacının çevirisi ile serbest çevirmenin çevirisi 2 puan alırken, öğretim görevlisinin çevirisi 1 puan almıştır. Bu durumda bu iki senaryoda çeviriler arasında uygunluk olduğu görülmemiştir. Uygunluk görülmeyen bu iki senaryo için yeniden çevirmenlik sertifikasına sahip öğretim üyesinin görüşüne başvurulmuş olup, araştırmacının çevirisinin uygun olduğu yönünde öğretim üyesinden teyit alınarak senaryoların çevirisi tamamlanmıştır. Araştırmacının senaryolara ilişkin Türkçe çevirisinin, başka bir serbest çevirmen tarafından tekrardan İngilizceye geri çevirisi yapılmıştır. İngilizce çevirmenlik sertifikasına sahip muhasebe alanında uzman öğretim üyesi tarafından orijinal İngilizce senaryolar ile geri çeviri karşılaştırılmış ve anlam farklılığı olmadığı yönünde geri bildirim alınmıştır. Sonuç olarak dil geçerliliği yeterli görülmüştür.

Kapsam geçerliliğini değerlendirmek için Davis tekniğinden faydalanılmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede muhasebe alanında uzman olan beş öğretim üyesine etiksel duyarlılığa ilişkin senaryoları kapsam geçerliliği açısından değerlendirmeleri istenmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 4.8’de sunulmuştur.

Tablo 4.8 Davis Tekniğine Göre Etiksel Duyarlılığa İlişkin Senaryoların Kapsam Geçerliliği Bulguları

Senaryo No	(a) İle (b) Seçeneği Seçen Uzman Sayısı	Toplam Uzman Sayısı	Kapsam Geçerlik İndeksi
1	5	5	1
2	5	5	1
3	5	5	1

Tablo 4.8’de de görülebileceği gibi tüm senaryolar için kapsam geçerlik indeksi değeri, 0,80 ve üzerinde olduğu (tüm senaryoların KGİ değeri $\geq 0,80$ olduğu) için kapsam geçerliliği yeterli bulunmuştur.

Ziegenfuss ve Singhapakdi (1994), Singhapakdi vd. (1996) ve Dickerson (2009) yaptıkları etiksel duyarlılık ile ilgili çalışmalarda, kullandıkları senaryoların manipülasyon kontrolünü yapmışlardır. Bu çerçevede etiksel duyarlılığa ilişkin verilen yanıtların

ortalamasının anlamlı ölçüde; ‘Kararsızım’ ya da ‘Ne katılıyorum ne katılmıyorum’ şeklinde ifade edilen katılma derecesinin üzerinde olması, senaryolarda kullanılan durumların ampirik çalışma için uygun olduğunu göstermektedir (Singhapakdi vd., 1996: 250). Bu nedenle her üç senaryonun ortalamaları ve frekans dağılımları incelenmiştir. Ortalamaların ‘Ne katılıyorum ne katılmıyorum’ şeklinde ifade edilen katılma derecesinin üzerinde olup olmadığını tespit etmek için, ‘Ranj/Grup Sayısı’ formülü ile her bir katılma derecesi için grup değer aralıkları (Beydoğan ve Beydoğan, 2017: 77) belirlenmiştir. Buna göre grup değer aralıkları ‘Kesinlikle katılmıyorum’ için 1,00-1,79 arası, ‘Katılmıyorum’ için 1,80-2,59 arası, ‘Ne katılıyorum ne katılmıyorum’ için 2,60-3,39 arası, ‘Katılıyorum’ için 3,40-4,19 arası ve ‘Kesinlikle katılıyorum’ için 4,20-5,00 arası değer almıştır (Beydoğan ve Beydoğan, 2017: 77).

Tablo 4.9 Senaryolara Ait Frekans Dağılımları, Ortalamalar ve Standart Sapmalar

Senaryolar	Kesinlikle Katılmıyorum (1)	Katılmıyorum (2)	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum (3)	Katılıyorum (4)	Kesinlikle Katılıyorum (5)	Ortalama	Standart Sapma
Senaryo 1	%11,2	%5,3	%59,1	%7,4	%17,1	3,13	1,113
Senaryo 2	%9,1	%3,2	%50,0	%17,1	%20,6	3,36	1,122
Senaryo 3	%15,0	%6,5	%19,4	%37,6	%21,5	3,44	1,307

Tablo 4.9’deki frekans dağılımları incelendiğinde senaryo 1 için yanıtlayanların yalnızca %24,5’i, senaryo 2 için yanıtlayanların yalnızca %37,7’si senaryoların etiksel bir sorun içerdiğini ifade etmiş olup; senaryo 1 için yanıtlayanların %59,1’inin ve senaryo 2 için yanıtlayanların %50,0’ının, senaryoların etiksel sorun içerip içermediği konusunda kararsız kaldığı belirtilebilir. Senaryo 3 için yanıtlayanların %59,1’i ise senaryoların etiksel bir sorun içerdiğini ifade etmişlerdir. Senaryoların ortalamaları incelendiğinde senaryo 1’e ait 3,13 ve senaryo 2’ye ait 3,36 ortalama değerlerinin, grup değer aralıkları açısından ‘Ne katılıyorum ne katılmıyorum’ grubuna girdiği; senaryo 3’e ait 3,44 ortalama değerinin ise ‘Katılıyorum’ grubuna girdiği görülmektedir. Bu bulgular ışığında senaryo 3 için verilen yanıtların ortalamasının anlamlı ölçüde; ‘Ne katılıyorum ne katılmıyorum’ şeklinde ifade edilen katılma derecesinin üzerinde olmasından dolayı yalnız senaryo 3’te yer alan durumun bu çalışma için uygun olduğu ifade edilebilir. Bu nedenle etiksel duyarlılık değişkeni olarak yalnızca senaryo

3 dikkate alınmıştır. Araştırmanın ilerleyen bölümlerinde etiksel duyarlılık değişkeni (EDY), hem bağımlı, hem de bağımsız değişken (aracı değişken) olarak kullanılmıştır.

4.2.4.2. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan 340 bağımsız denetçinin demografik özelliklerine ait bulgular Tablo 4.10’da frekans ve yüzde dağılımlar şeklinde sunulmuştur.

Tablo 4.10 Örneklemenin Demografik Özelliklerine Ait Bulgular

Değişken	Demografik Özellik	Frekans	Yüzde (%)
Cinsiyet	Erkek	222	65,3
	Kadın	118	34,7
	<i>Toplam</i>	<i>340</i>	<i>100,0</i>
Yaş	30 yaş ve altı	77	22,6
	31-40 yaş arası	203	59,7
	41-50 yaş arası	55	16,2
	51-60 yaş arası	4	1,2
	61 yaş ve üstü	1	0,3
	<i>Toplam</i>	<i>340</i>	<i>100,0</i>
Denetçi Olarak Deneyim Süresi	0-5 yıl arası	137	40,3
	6-10 yıl arası	82	24,1
	11-15 yıl arası	86	25,3
	16-20 yıl arası	34	10,0
	20 yıl ve üstü	1	0,3
	<i>Toplam</i>	<i>340</i>	<i>100</i>
Eğitim Durumu	Lisans derecesi	270	79,4
	Yüksek lisans derecesi	67	19,7
	Doktora Derecesi	3	0,9
	<i>Toplam</i>	<i>340</i>	<i>100</i>

Tablo 4.10 incelendiğinde araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %65,3’ünün erkek, % 34,7’sinin kadın olduğu anlaşılmaktadır. Örneklemenin genel olarak erkek ağırlıklı olduğu ifade edilebilir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %22,6’sının 30 yaş ve altında, % 59,7’sinin 31-40 yaş arasında, %16,2’sinin 41-50 yaş arasında, %1,2’sinin 51-60 yaş arasında ve %0,3’ünün ise 61 yaş ve üstü olduğu görülmektedir. Örneklemenin %82,3’ünün 40 yaş ve altında olduğu anlaşılmaktadır.

Denetçi olarak deneyim süresi bakımından araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %40,3’ünün 0-5 yıl arası, %24,1’inin 6-10 yıl arası, %25,3’ünün 11-15 yıl arası, %10,0’ının 16-20 yıl arası, %0,3’ünün ise 20 yıl ve üstü deneyime sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Eğitim durumuna göre araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %79,4’ü lisans derecesine, %19,7’si yüksek lisans derecesine ve %0,9’ı doktora derecesine sahiptir. Örneklemenin yalnızca %20,6’sının lisansüstü dereceye sahip olduğu anlaşılmaktadır.

4.2.4.3. Yol Analizi

Hipotezlerin test edilmesi için yapısal eşitlik modeli içinde yer alan istatistik tekniklerden biri olan yol analizinden faydalanılmıştır. Yapısal eşitlik modeli, değişkenler arası nedenselliği, yapısal özellikleri analiz etmede, önerilen modelleri sınamada özellikle eğitim bilimleri, sosyal bilimler, davranış bilimleri sağlık bilimleri, ekonomi bilimleri, spor bilimleri alanlarında yaygın bir biçimde yararlanılan bir yöntemdir (Özdamar, 2016: 161). Yapısal eşitlik modeli; tek bir istatistik teknik olmaktan çok, doğrulayıcı faktör analizi, yol analizi, çoklu grup uygulamaları gibi çok sayıda istatistik tekniği içinde bulunduran genel bir kavram olarak düşünülmektedir (Çokluk vd., 2016: 251). Yol analizi, bağımlı değişkenler ile bağımsız değişkenler arasındaki doğrudan ve dolaylı nedenselliği yapısal denklemlerden faydalanarak ortaya koymaya çalışan bir yöntemdir (Özdamar, 2016: 217). Yol analizinde birden çok regresyon denklemi aynı anda kurulup gerçekleştirilmekte ve değişkenler arasındaki ilişkiler yol diyagramları ile görsel bir biçimde sunulabilmektedirler (Aksu vd., 2017: 65). Faktör analizi ile elde edilen faktörleri oluşturan maddelerin ortalaması alınıp değişkene dönüştürüldüğü durumlarda, gözlenen değişkenlerle yol analizi kurulabilir (Civelek, 2018: 51). Bu çalışmada yol analizi, gözlenen değişkenlerle gerçekleştirilmiştir. Yol analizi, çok değişkenli istatistik tekniklerde olduğu gibi bazı varsayımlara sahip olup; bu varsayımlar şunlardır (Aksu vd., 2017: 70-72; Eroğlu, 2010: 207; Çokluk vd., 2016: 10):

- Örneklem büyüklüğü
- Çok değişkenli normal dağılım
- Doğrusallık
- Çoklu doğrusal bağlantı probleminin olmaması
- Eşvaryanslılık
- Otokorelasyon olmaması

Yol analizi ile hipotezlerin test edilmesinden önce yol analizine ilişkin varsayımların değerlendirilmesi yapılmıştır.

4.2.4.3.1. Yol Analizi Varsayımlarının Değerlendirilmesi ve Tanımlayıcı İstatistikler

Yol analizi varsayımları açısından ilk değerlendirilen varsayım örneklem büyüklüğü olmuştur. Yapısal eşitlik modeli uygulamalarında örneklem büyüklüğünün en az 200 olması gerektiği belirtilmektedir (Aksu vd., 2017: 70). Bu çalışmada örneklem, 340 bağımsız denetçiden oluşmaktadır. Dolayısıyla örneklem büyüklüğü varsayımının sağlandığı söylenebilir.

Çok değişkenli normal dağılım, örnekleme bulunan değişkenlerin bütün kombinasyonları bakımından normal dağılım göstermesi demektir (Çokluk vd., 2016: 16). Normal dağılım, sürekli ve simetrik olan bir dağılımdır (Seçer, 2017: 30). İstatistiksel açıdan aritmetik ortalama, mod ve medyan birbiri ile çakışmaktadır, yani birbirine eşittir (Aksu vd., 2017: 39; Karaatlı, 2010: 6). Şekli çan eğrisine benzemektedir (Karaatlı, 2010: 6). Çok değişkenli normal dağılım varsayımının sağlanması için öncelikle her bir değişkenin tek başına normal dağılıma sahip olması, yani tek değişkenli normallik göstermesi gerekmektedir (Çokluk vd., 2016: 16). Tek değişkenli normalliği değerlendirmeden önce tek değişkenli sapkın değerler incelenmiştir. Tek değişkenli sapkın değerleri incelemek için veriler standart z skorlarına dönüştürülür ve 100'den büyük örneklerde +4 ile -4 aralığının dışında z skoruna sahip veriler tek değişkenli sapkın değer olarak değerlendirilir (Çokluk vd., 2016: 14). Z skoruna dönüştürülmüş veriler incelendiğinde +4 ile -4 aralığının dışında z skoruna sahip hiçbir veriye rastlanmamıştır. Dolayısıyla tek değişkenli sapkın değer bulunamamıştır. Tek değişkenli normalliği değerlendirmek için çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerlerine bakılmıştır⁶⁴. Tablo 4.11'de tüm değişkenlere ait çarpıklık ve basıklık değerleri sunulmuştur.

Tablo 4.11 Değişkenlere Ait Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

Değişken	Çarpıklık Değeri	Çarpıklık Değerinin Standart Hatası	Basıklık Değeri	Basıklık Değerinin Standart Hatası
KA	-1,353	0,132	0,440	0,264
KRV	-2,202	0,132	5,082	0,264
BA	-1,157	0,132	0,628	0,264
SZ	-1,090	0,132	1,253	0,264
IDE	-1,049	0,132	0,503	0,264
RLT	-1,058	0,132	0,809	0,264
YFR	-0,790	0,132	-0,275	0,264
EDY	-0,683	0,132	-0,613	0,264
KA: Kişilerarası Anlayış/Çözümleme KRV: Karar Verme Yeteneği BA: Bilgi Arayışı SZ: Sorgulayıcı Zihin IDE: İdealizm RLT: Rölativizm (Görecilik) EDY: Etiksel Duyarlılık YFR: Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Fark Edebilirlik				

Çarpıklık ve basıklık değerleri -2 ile +2 arasında yer alıyorsa, değişkenlerin dağılımı normal olarak değerlendirilebilir (Civelek, 2018: 22; Eroğlu, 2010: 209; Muzaffar, 2016: 51). Tablo 4.11 incelendiğinde yalnızca karar verme yeteneği (KRV) değişkenine ait çarpıklık ve basıklık değerlerinin -2 ile +2 arasında yer almadığı görülmektedir. Bu durumda karar verme yeteneği (KRV) değişkenin normal dağılmadığı, yani tek değişkenli normallik göstermediği ifade edilebilir. Bu nedenle karar verme yeteneği (KRV) değişkeni, araştırmanın ilerleyen

⁶⁴ Tek değişkenli normalliği değerlendirmek için histograma, Q-Q grafiğine, P-P grafiğine, çarpıklık ve basıklığa, Kolmogorov-Smirnov, Shapiro-Wilks testlerine bakılabilir (Seçer, 2017: 30).

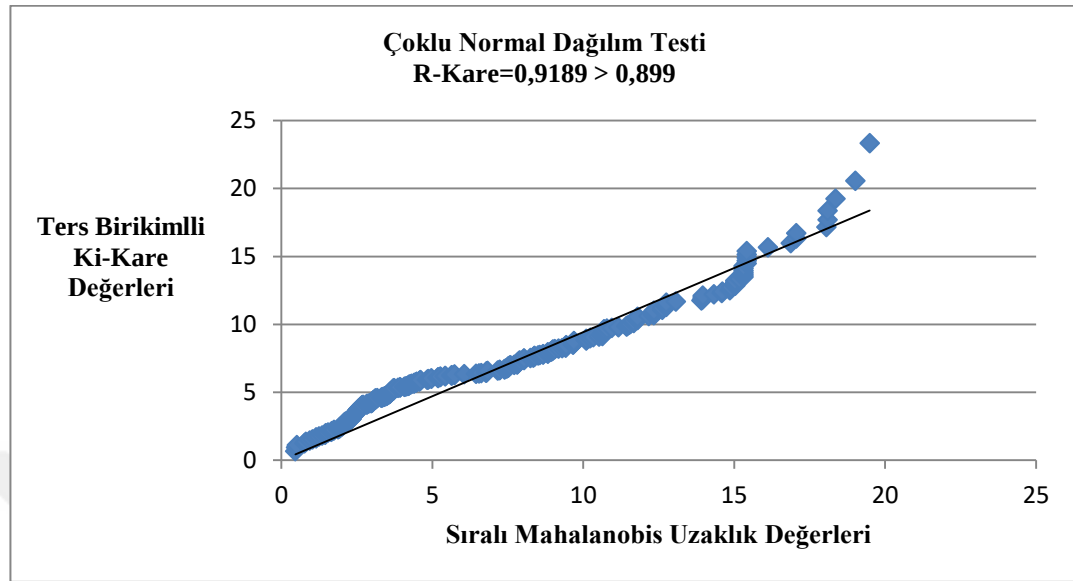
bölümlerinde analizlerde kullanılmamıştır. Geriye kalan yedi değişkenle analizlere devam edilmiştir.

Çok değişkenli normallik varsayımının sağlanmasını zorlaştıran çok değişkenli sapkın değerlerin (uç değerlerin) olup olmadığı Mahalanobis uzaklık değeri belirlenerek araştırılmalıdır (Aksu vd., 2017: 70-71). Bu çerçevede $\alpha = 0,001$ anlamlılık düzeyinde belirlenen serbestlik derecesine göre bulunmuş kritik ki-kare değerinden daha yüksek Mahalanobis uzaklık değerine sahip olan bir veri, çok değişkenli sapkın değere sahip demektir (Tabachnick ve Fidell, 2015: 99; Çokluk vd., 2016: 15). Yapısal eşitlik modelinde, bağımlı ya da bağımsız değişken olduklarına bakılmaksızın bütün gözlenen değişkenler için sapkın değerler araştırılır (Tabachnick ve Fidell, 2015: 688). Yedi değişken (KA, BA, SZ, IDE, RLT, EDY, YFR) için Mahalanobis uzaklık değerleri incelendiğinde üç verinin çok değişkenli sapkın değer olduğu görülmüştür⁶⁵. Sapkın değer olan bu üç veri silinerek kalan 337 veri ile analize devam edilmiştir. Kalan 337 veri için Mahalanobis uzaklık değerleri incelendiğinde, $\alpha = 0,001$ anlamlılık düzeyinde 7 serbestlik derecesi için belirlenen kritik ki-kare değerinden daha yüksek bir Mahalanobis uzaklık değerine rastlanmamıştır. Ayrıca kalan 337 veri için Tablo 4.13'te yer alan çarpıklık ve basıklık değerleri incelendiğinde yedi değişkenin çarpıklık ve basıklık değerlerinin -2 ile +2 arasında yer aldığı görülmüştür. Tek değişkenli sapkın değere de rastlanmamıştır.

Tek değişkenli normal dağılım ve sapkın değerler incelendikten sonra çok değişkenli normal dağılım varsayımının sağlanıp sağlanmadığını araştırmak için, grafik yöntemden ve grafik yöntemde yer alan değişkenler arasındaki Mahalanobis uzaklık değerlerine dayanan analitik yöntemden (Eroğlu, 2010: 215) faydalanılmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede öncelikle Mahalanobis uzaklık değerleri küçükten büyüğe doğru sıralanmış olup, her bir Mahalanobis uzaklık değerine ilişkin hesaplanan yüzdelik dilimler (persentiller) için değişken sayısına bağlı olarak belirlenen serbestlik derecesine göre ters birikimli ki-kare değerleri hesaplanmıştır ve son olarak da Mahalanobis uzaklık değerleri ile ters birikimli ki-kare değerlerinin grafiği çizilmiştir (Sharma, 1996: 381; Eroğlu, 2010: 215). Grafik doğrusal olmalıdır (Sharma, 1996: 381). Ayrıca sıralı mahalanobis uzaklık değerleri ile ters birikimli ki-kare değerleri arasındaki hesaplanan korelasyon katsayısı, $\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde

⁶⁵ Mahalanobis uzaklık değerlerini hesaplamak için anket numarası değişkeni bağımlı değişken olarak, diğer yedi değişken (KA, BA, SZ, IDE, RLT, EDY, YFR) bağımsız değişken olarak atanmış olup, serbestlik derecesi bağımsız değişken sayısına göre (Tabachnick ve Fidell, 2015: 99; Seçer, 2017: 36-38) yedi olarak belirlenmiştir. $\alpha = 0,001$ anlamlılık düzeyinde 7 serbestlik derecesi için kritik ki-kare değeri 24,322 (Tabachnick ve Fidell, 2015: A.26) olup, üç verinin Mahalanobis uzaklık değeri 27,657, 27,657 ve 24,482 olarak bulunmuştur.

serbestlik derecesine göre bulunmuş kritik korelasyon katsayısından büyükse çok değişkenli normallik varsayımı karşılanmış olmaktadır (Sharma, 1996: 382; Eroğlu, 2010: 215-216).



Şekil 4.2 Çoklu Normal Dağılım Grafiği

Şekil 4.2’de görüldüğü gibi sıralı Mahalanobis uzaklık değeri ile ters birikimli ki-kare değerleri arasındaki hesaplanan korelasyon katsayısı 0,9189 olup, bu değer $\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde 7 serbestlik derecesi⁶⁶ için belirlenen kritik korelasyon katsayısı değeri 0,899’dan (Sharma, 1996: 466) büyüktür. Ayrıca grafik doğrusala yakın gözükmetedir. Dolayısıyla çok değişkenli normallik varsayımının sağlandığı ifade edilebilir.

Doğrusallık varsayımı regresyon analizinde olduğu gibi yapısal eşitlik modeli için de geçerli olan bir varsayımdır (Civelek, 2018: 23). Bu çerçevede doğrusallık varsayımından, bağımlı değişken ile bağımsız değişken(ler) arasındaki ilişkinin doğrusal olması anlaşılabilmektedir (Durmuş vd., 2011: 155). Doğrusallığı incelemek için korelasyon analizinden yararlanılabilir (Durmuş vd., 2011: 155). Ayrıca doğrusal olmayan ilişkiler hata (artıklar) grafiklerinden, yani standardize edilmiş hata terimleri ile standardize edilmiş bağımlı değişkenin tahmin değerleri arasında çizilen serpilme diyagramına bakılarak, anlaşılabılır (Tabachnick ve Fidell, 2015: 83). Eğer doğrusal olmayan bir ilişki söz konusu ise, serpilme diyagramının genel şekli dikdörtgen yerine eğri olacaktır (Tabachnick ve Fidell, 2015: 127). Yani serpilme diyagramında değerler eğrisel bir örüntü meydana getiriyorlarsa doğrusallığın bozulduğu görülebilir (Çokluk vd., 2016: 18). Bu çerçevede önce değişkenlere ait Pearson korelasyon katsayıları hesaplanıp incelenmiş, daha sonrasında ise serpilme diyagramlarına bakılmıştır.

⁶⁶ Yedi değişken için Mahalanobis uzaklık değeri hesaplandığından serbestlik derecesi 7 olarak belirlemiştir.

Tablo 4.12 Değişkenlere Ait Pearson Korelasyon Katsayıları

Değişken	KA	BA	SZ	IDE	RLT	YFR	EDY
KA	1						
BA	0,327**	1					
SZ	0,062	0,145**	1				
IDE	0,401**	0,122*	0,068	1			
RLT	0,342**	0,456**	0,182**	0,078	1		
YFR	0,450**	0,251**	0,242**	0,565**	0,198**	1	
EDY	0,491**	0,196**	0,182**	0,241**	0,137*	0,363**	1
**Korelasyon $p < 0,01$ düzeyinde anlamlı (2 yönlü)							
* Korelasyon $p < 0,05$ düzeyinde anlamlı (2 yönlü)							

Tablo 4.12’de görüldüğü gibi YFR bağımlı değişkeni ile KA, BA, SZ, IDE, RLT ve EDY bağımsız değişkenleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Yine EDY bağımlı değişkeni ile KA, BA, SZ, IDE ve RLT bağımsız değişkenleri arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir. Ayrıca Ek 1 ve Ek 2’de hata terimleri ile EDY ve YFR bağımlı değişkenlerine ait tahmin değerlerinin serpilme diyagramları incelendiğinde serpilme diyagramlarının genel şeklinin eğri olmadığı, eğri bir desen oluşturmadığı ifade edilebilir. Bu nedenle doğrusallığın bozulmadığı söylenebilmektedir. Bu bulgular ışığında doğrusallık varsayımının sağlandığı ifade edilebilir.

Çoklu doğrusal bağlantı, bağımsız değişkenler arasında güçlü ilişkiler var olduğunda ortaya çıkmakta olup, değişkenlerin spesifik etkilerinin fark edilmesini zorlaştırmakta ve yanlış yorumlarda bulunmaya, yanlış sonuç çıkarımlarına neden olmaktadır (Çokluk vd., 2016: 35). Ayrıca çoklu doğrusal bağlantı çoğaldıkça, değişkenlerin çok azı manidar bulunmaktadır (Aksu vd., 2017: 71). Çoklu doğrusal bağlantı problemini saptamak için bağımsız değişkenler arasındaki korelasyonlar incelenebilmekte olup, korelasyon katsayısı 0,70’nin üzerinde olacak şekilde bağımsız değişkenler arasında yüksek korelasyon bulunuyorsa, çoklu doğrusal bağlantı probleminden şüphe edilebilmektedir (Durmuş vd., 2011: 156). Tablo 4.12’deki korelasyon katsayıları incelendiğinde SZ ile KA bağımsız değişkenleri, SZ ile IDE bağımsız değişkenleri ve IDE ile RLT bağımsız değişkenleri arasında anlamlı ilişki bulunamamıştır. Diğer bağımsız değişkenler arasında ise pozitif anlamlı ilişkiler bulunduğu halde korelasyon katsayıları 0,70’den büyük olmadığı için çoklu doğrusal bağlantı probleminden şüphe edilmemiştir.

Eşvaryanslılık, bir sürekli değişkenin skorlarında görülen değişimin ya da değişkenliğin, diğer sürekli değişkenin skorlarında da benzer şekilde görülmesi ya da yaklaşık olarak aynı olması durumu olarak ifade edilebilir (Tabachnick ve Fidell, 2015: 85; Çokluk vd., 2016: 20). Tabachnick ve Fidell’e (2015: 85) göre çok değişkenli normal dağılım varsayımı sağlandığı takdirde değişkenler arasında eşvaryanslı ilişki olmaktadır. Eşvaryanslılığı incelemek için hata terimleri ile bağımlı değişkenin tahmin değerlerinin

serpilme diyagramına ve yine hata terimleri ile bağımsız değişkenlerin serpilme diyagramına bakılabilir (Durmuş vd., 2011: 157). Eşvaryanslılık varsayımının sağlanması için hata terimlerinin serpilme diyagramında, değerlerin artışına bağlı olarak artış ya da azalış şeklinde belli bir desen göstermemesi ve sabit bir aralıkta rastgele dağılım göstermesi gerekir (Durmuş vd., 2011: 157-158). Ek 1 ve Ek 2'deki hata terimlerine ilişkin serpilme diyagramları incelendiğinde hata terimlerinin belli bir desen oluşturmadığı ve rastgele dağıldığı söylenebilir. Ayrıca çok değişkenli normal dağılım varsayımı da karşılanmıştır. Bu nedenle eşvaryanslılık varsayımının sağlandığı ifade edilebilir.

Bir değişkenin hata terimi ile diğer değişkenlere ait hata terimleri arasında ilişki bulunmasına otokorelasyon denilmekte (Aksu vd., 2017: 71) olup, değişkenler zaman serisi ile ilgiliyse hata terimleri arasında otokorelasyon bulunmaması gerekmektedir (Durmuş vd., 2011: 158). Bu araştırmada kullanılan değişkenler, veriler zaman serisi ile ilişkili olmadığından bu varsayımın değerlendirilmesi yapılmamıştır.

Yol analizi ile ilgili varsayımlar incelenmiş olup, varsayımların sağlandığı görülmüştür. Hipotezlerin yol analizi ile test edilmesi mümkün görünmektedir. Yol analizi ile hipotezleri test etmeden önce Tablo 4.13'te değişkenlere ait bazı tanımlayıcı istatistikler sunulmuştur.

Tablo 4.13 Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Değişken	n	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma	Çarpıklık Değeri	Basıklık Değeri
KA	337	1,60	6,00	4,58	1,218	-1,349	0,413
BA	337	1,00	6,00	4,61	1,094	-1,168	0,674
SZ	337	1,00	6,00	4,60	1,066	-1,101	1,264
IDE	337	1,00	5,00	3,80	1,048	-1,087	0,647
RLT	337	1,00	5,00	3,79	0,987	-1,050	0,841
YFR	337	1,00	5,00	3,56	1,006	-0,780	-0,287
EDY	337	1,00	5,00	3,45	1,306	-0,694	-0,596

Ortalamalarla ilgili bir değerlendirme yapabilmek için 'Ranj/Grup Sayısı' formülü ile her bir katılma derecesi için grup değer aralıkları (Beydoğan ve Beydoğan, 2017: 77) belirlenmiştir. Buna göre KA, BA ve SZ değişkenlerine ait grup değer aralıkları 'Kesinlikle katılmıyorum' için 1,00-1,82 arası, 'Katılmıyorum' için 1,83-2,65 arası, 'Kısmen katılmıyorum' için 2,66-3,48 arası, 'Kısmen katılıyorum' için 3,49-4,31 arası, 'Katılıyorum' için 4,32-5,14 arası ve 'Kesinlikle katılıyorum' için 5,15-6,00 arası olarak belirlenmiştir. IDE, RLT, YFR ve EDY değişkenlerine ait grup değer aralıkları 'Kesinlikle katılmıyorum' için 1,00-1,79 arası, 'Katılmıyorum' için 1,80-2,59 arası, 'Ne katılıyorum ne katılmıyorum' için 2,60-3,39 arası, 'Katılıyorum' için 3,40-4,19 arası ve 'Kesinlikle katılıyorum' için 4,20-5,00

arası değer almıştır (Beydoğan ve Beydoğan, 2017: 77). Bu çerçevede ortalamalara bakıldığında, örnekleme yer alan bağımsız denetçilerin genel olarak kişilerarası anlayışa, sorgulayıcı zihne sahip oldukları ve bilgi arayışı içinde oldukları ifade edilebilir. Yine ortalamalar incelendiğinde bağımsız denetçilerin genel olarak idealist ve rölativist oldukları, etiksel duyarlılığa ve yaratıcı muhasebe uygulamalarına ilişkin fark edebilirliğe sahip oldukları ileri sürülebilir.

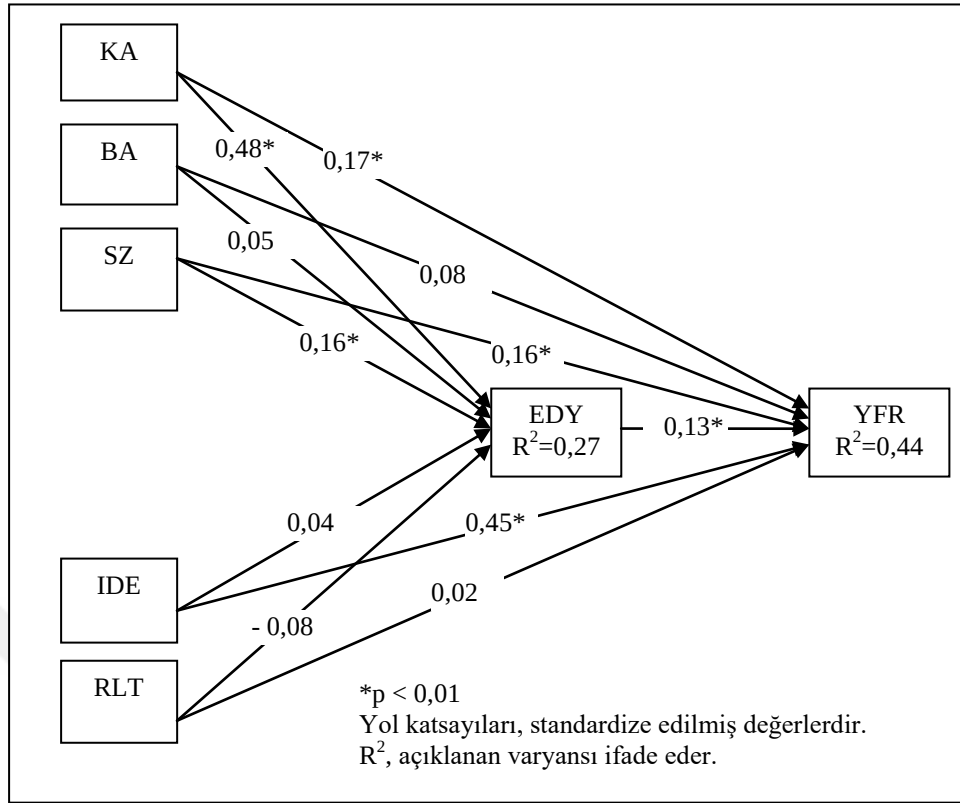
4.2.4.3.2. Yol Analizi ile Hipotezlerin Test Edilmesi

Şekil 4.1’de gösterilen araştırma modelinde yer alan özgüven, yargının askıya alınması değişkenleri, açımlayıcı faktör analizinde elde edilemediği için ve karar verme yeteneği değişkeni için tek değişkenli normallik varsayımını karşılanmadığı için araştırma modelinden çıkarılmış; araştırma modeli kalan KA, BA, SZ, IDE, RLT, EDY ve YFR değişkenleri ile oluşturulmuştur.

Hipotezlerin yol analizi ile test edilmesinden önce uyum indeksleri⁶⁷ incelenmiştir. Ki-kare değeri 0,00, serbestlik derecesi 0, ki-kareye ilişkin p değeri 1,00 ve RMSEA 0,000 olarak bulunmuştur. Ayrıca çıktı dosyasında model uyum indeksleri incelendiğinde “The Model is Saturated, the Fit is Perfect !” mesajı görülmüştür. Bu mesaj model doyuma ulaşmış, uyum mükemmel anlamına gelmekte olup; modelin doygun bir model olduğunu, tam tanımlanmış bir model oluşturulduğunu göstermektedir (Çokluk vd., 2016: 387; Aksu vd., 2017: 166). Doygun modelde, model ile verinin mükemmel uyumluluğu söz konusudur (Civelek, 2018: 20). Ki-kare değerinin, serbestlik derecesinin sıfır olduğu bu tür modellerde belirli yollara ait hipotezler test edilebilmektedir (Tabachnick ve Fidell, 2015: 714).

Uyum indeksleri değerlendirildikten sonra Şekil 4.3’te oluşturulan araştırma modeline ilişkin yol analizi sonuçları sunulmuştur.

⁶⁷ Önerilen ya da analiz edilen modellerin, toplanan veri ile uyumunu değerlendiren, gösteren indekslerdir (Civelek, 2018: 16).



Şekil 4.3 Araştırma Modeline İlişkin Yol Analizi Sonuçları

Şekil 4.3'te dikdörtgenler tek yönlü oklar ile birbirine bağlanmış olup, okların üstündeki değerler yol katsayılarını ifade etmektedir. Dikdörtgenler gözlenen değişkeni, tek yönlü oklar ($\rightarrow$) ise doğrudan etkiyi göstermektedir (Aksu vd., 2017: 69). Yol katsayıları standardize edilmiş regresyon katsayılarından oluşmaktadır (Çokluk vd., 2016: 334). Dolayısıyla Şekil 4.3'te okların üzerinde gösterilen yol katsayıları, standardize edilmiş değerlerdir. Yol analizinden elde edilen yol katsayısı, standart hata, t ve R^2 değerleri Tablo 4.14'te sunulmuştur.

Tablo 4.14 Yol Analizinden Elde Edilen Yol Katsayısı, Standart Hata, t ve R² Değerleri

Değişkenler Arası İlişkiler	Yön	Yol Katsayısı (standardize edilmiş β)	t değeri ⁶⁸	Standart Hata
KA → YFR	+	0,17	3,07*	0,045
KA → EDY	+	0,48	8,59*	0,059
BA → YFR	+	0,08	1,78	0,044
BA → EDY	+	0,05	0,92	0,064
SZ → YFR	+	0,16	3,80*	0,040
SZ → EDY	+	0,16	3,28*	0,059
IDE → YFR	+	0,45	9,84*	0,043
IDE → EDY	+	0,04	0,77	0,064
RLT → YFR	+	0,02	0,43	0,049
RLT → EDY	-	- 0,08	-1,46	0,073
EDY → YFR	+	0,13	2,61*	0,037
* p < 0,01				
Yapısal Eşitlikler				R ²
YFR = 0,097xEDY + 0,14xKA + 0,078xBA + 0,15xSZ + 0,43xIDE + 0,021xRLT				0,44
EDY = 0,51xKA + 0,060xBA + 0,19xSZ + 0,049xIDE - 0,11xRLT				0,27

Hipotezlerin incelenmesi sırasında etki düzeyleri de değerlendirilmiştir. Standardize edilmiş yol katsayıları mutlak değer olarak 0,10'dan az ise düşük ya da zayıf düzeyde bir etkiden, 0,30 civarında, yani 0,11 ile 0,49 arasında ise orta düzeyde bir etkiden ve 0,50'den fazla ise yüksek veya güçlü düzeyde bir etkiden söz edilebilir (Suhr, 2008: 4; Aksu vd., 2017: 184). Hipotezlerin test edilmesi ile ilgili sonuçlar şu şekildedir:

- Yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik üzerine kişilerarası anlayışın/çözümlemenin ($\beta = 0,17$, $p < 0,01$) anlamlı, pozitif ve orta düzeyde bir etkisi olduğu bulunmuştur. Bu bulguya göre H₁₂ hipotezi desteklenmektedir.

- Yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik üzerine bilgi arayışının ($\beta = 0,08$, $p > 0,05$) anlamlı bir etkisi olmadığı bulunmuştur. Bu bulguya göre H₁₄ desteklenmemektedir.

- Yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik üzerine sorgulayıcı zihnin ($\beta = 0,16$, $p < 0,01$) anlamlı, pozitif ve orta düzeyde bir etkisi olduğu bulunmuştur. Bu bulguya göre H₁₃ desteklenmektedir.

- Yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik üzerine idealizmin ($\beta = 0,45$, $p < 0,01$) anlamlı, pozitif ve orta düzeyde bir etkisi olduğu bulunmuştur. Bu bulguya göre H₃ hipotezi desteklenmektedir.

- Yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik üzerine rölativizmin ($\beta = 0,02$, $p > 0,05$) anlamlı bir etkisi olmadığı bulunmuştur. Bu bulguya göre H₄ hipotezi desteklenmemektedir.

⁶⁸ t değerleri 1,96'yı aşarsa 0,05 düzeyinde, t değerleri 2,56'yı aşarsa 0,01 düzeyinde anlamlılık söz konusudur (Aksu vd., 2017: 161).

•Yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik üzerine etiksel duyarlılığın ($\beta = 0,13$, $p < 0,01$) anlamlı, pozitif ve orta düzeyde bir etkisi olduğu bulunmuştur. Bu bulguya göre H_5 hipotezi desteklenmektedir.

•Yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikle ilgili varyansın (değişimin) %44'ü ($R^2 = 0,44$) kişilerarası anlayış/çözümleme, bilgi arayışı, sorgulayıcı zihin, idealizm, rölativizm ve etiksel duyarlılık tarafından açıklanmaktadır. Yani kişilerarası anlayış/çözümleme, bilgi arayışı, sorgulayıcı zihin, idealizm, rölativizm ve etiksel duyarlılık, yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliği %44 oranında açıklamaktadır.

•Etiksel duyarlılık üzerine kişilerarası anlayışın/çözümlemenin ($\beta = 0,48$, $p < 0,01$) anlamlı, pozitif ve orta düzeyde bir etkisi olduğu bulunmuştur. Bu bulguya göre H_6 hipotezi desteklenmektedir.

•Etiksel duyarlılık üzerine bilgi arayışının ($\beta = 0,05$, $p > 0,05$) anlamlı bir etkisi olmadığı bulunmuştur. Bu bulguya göre H_8 hipotezi desteklenmemektedir.

•Etiksel duyarlılık üzerine sorgulayıcı zihnin ($\beta = 0,16$, $p < 0,01$) anlamlı, pozitif ve orta düzeyde bir etkisi olduğu bulunmuştur. Bu bulguya göre H_7 hipotezi desteklenmektedir.

•Etiksel duyarlılık üzerine idealizmin ($\beta = 0,04$, $p > 0,05$) anlamlı bir etkisi olmadığı bulunmuştur. Bu bulguya göre H_1 hipotezi desteklenmemektedir.

•Etiksel duyarlılık üzerine rölativizmin ($\beta = -0,08$, $p > 0,05$) anlamlı bir etkisi olmadığı bulunmuştur. Bu bulguya göre H_2 hipotezi desteklenmemektedir.

•Etiksel duyarlılıkla ilgili varyansın (değişimin) %27'si ($R^2 = 0,27$) kişilerarası anlayış/çözümleme, bilgi arayışı, sorgulayıcı zihin, idealizm ve rölativizm tarafından açıklanmaktadır. Yani kişilerarası anlayış/çözümleme, bilgi arayışı, sorgulayıcı zihin, idealizm ve rölativizm, etiksel duyarlılığı %27 oranında açıklamaktadır.

•Özgüven ve yargının askıya alınması boyutları açımlayıcı faktör analizinde elde edilemediği için H_9 , H_{11} , H_{15} ve H_{17} hipotezleri test edilememiştir. Yine karar verme yeteneği değişkeni için tek değişkenli normallik varsayımı karşılanmadığı için H_{10} ve H_{16} hipotezleri test edilememiştir.

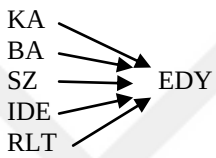
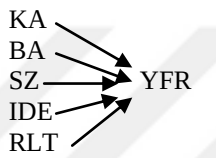
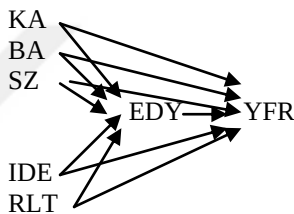
Yol analizinde doğrudan etkilerin yanında dolaylı etkiler de ölçülebilmektedir (Civelek, 2018: 25). Dolaylı etkiler, önceki değişkenlerin nedensel etkilerinin bir kısmını sonraki değişkenlere aktardığı varsayılan bir veya birden fazla aracı değişken içerir (Kline, 2011: 105-106). Bu nedenle dolaylı etkiden bahsedilmek için aracılığın saptanması gerekebilmektedir. Baron ve Kenny (1986: 1177) aracılığı saptamak için aşağıdaki şartların sağlanması gerektiği belirtmişlerdir:

- Bağımsız değişken aracı değişken ile analiz edildiğinde, bağımsız değişken aracı değişkeni etkilemeli,
- Bağımsız değişken bağımlı değişken ile analiz edildiğinde, bağımsız değişken bağımlı değişkeni etkilemeli,
- Bağımlı değişken hem bağımsız değişken hem de aracı değişken ile analiz edildiğinde, aracı değişken bağımlı değişkeni etkilemeli ve bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisi azalmalı ya da hiç etkiye sahip olmamalı.

Baron ve Kenny'nin ileri sürdüğü şartlar incelenerek aracılık saptansa bile istatistiksel önem test edilememektedir (Aksu vd., 2017: 198). Bağımsız değişkenin aracı değişken üzerinden bağımlı değişken üzerindeki dolaylı etkisinin istatistiksel önemini, yani istatistiksel olarak anlamlılığını belirlemek için Sobel testinden yararlanılabilir (Koç vd., 2014: 6; Aksu vd., 2017: 198; Tabachnick ve Fidell, 2015: 161).

Dolaylı etkileri değerlendirirken önce Baron ve Kenny'nin ileri sürdüğü şartlar incelenmiş ve sonrasında da Sobel testi ile dolaylı etkilerin anlamlılığına bakılmıştır. Baron ve Kenny'nin ileri sürdüğü şartları incelemek için bağımsız değişkenler (KA, BA, SZ, IDE, RLT) ile aracı değişkenin (EDY) yer aldığı Model 1, bağımsız değişkenler (KA, BA, SZ, IDE, RLT) ile bağımlı değişkenin (YFR) yer aldığı Model 2 ve bağımlı değişkenin (YFR) hem bağımsız değişkenler (KA, BA, SZ, IDE, RLT) hem de aracı değişken (EDY) ile yer aldığı Model 3, yani araştırma modeli, olmak üzere üç model oluşturulmuştur. Tablo 4.15'te bu üç modele ilişkin yol katsayıları sunulmuştur.

Tablo 4.15 Model 1, Model 2 ve Model 3'e İlişkin Yol Katsayıları

Değişkenler Arası İlişkiler	Model 1	Model 2	Model 3
	Yol Katsayısı (Standardize Edilmiş β)	Yol Katsayısı (Standardize Edilmiş β)	Yol Katsayısı (Standardize Edilmiş β)
KA $\rightarrow$ YFR		0,23*	0,17*
KA $\rightarrow$ EDY	0,48*		0,48*
BA $\rightarrow$ YFR		0,09	0,08
BA $\rightarrow$ EDY	0,05		0,05
SZ $\rightarrow$ YFR		0,18*	0,16*
SZ $\rightarrow$ EDY	0,16*		0,16*
IDE $\rightarrow$ YFR		0,45*	0,45*
IDE $\rightarrow$ EDY	0,04		0,04
RLT $\rightarrow$ YFR		0,01	0,02
RLT $\rightarrow$ EDY	-0,08		-0,08
EDY $\rightarrow$ YFR			0,13*
	* $p < 0,01$		
	Tüm modeller doygun modeldir.		
			

Tablo 4.15 incelendiğinde yalnızca KA ve SZ değişkenlerinin Baron ve Kenny'nin ileri sürdüğü şartları sağladığı görülmektedir. KA değişkeni ($\beta = 0,48$, $p < 0,01$) ile SZ değişkeni ($\beta = 0,16$, $p < 0,01$), EDY aracı değişkeni üzerinde anlamlı bir etkiye sahiptirler. KA değişkeni ($\beta = 0,23$, $p < 0,01$) ile SZ değişkeni ($\beta = 0,18$, $p < 0,01$), YFR bağımlı değişkeni üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olup; modele EDY aracı değişkeni dahil edildiğinde KA değişkeninin ($\beta = 0,17$, $p < 0,01$) ve SZ değişkeninin ($\beta = 0,16$, $p < 0,01$), YFR bağımlı değişkeni üzerindeki anlamlı etkilerinde bir düşüş gözlenmektedir ve de EDY aracı değişkeninin ($\beta = 0,13$, $p < 0,01$), YFR bağımlı değişkeni üzerindeki etkisinin anlamlı olduğu görülmektedir. Dolaylı etkiler hesaplanıp, dolaylı etkilerin anlamlılığını saptamak için Sobel testi yapılmıştır. Dolaylı etki, bağımsız değişkenin aracı değişken üzerine doğrudan etkisini gösteren yol katsayısı ile aracı değişkenin bağımlı değişken üzerine doğrudan etkisi gösteren yol katsayısı çarpılarak bulunur (Aksu vd., 2017: 67). Dolaylı etki ve Sobel testi sonuçları Tablo 4.16'da sunulmuştur.

Tablo 4.16 Dolaylı Etkiye ve Sobel Testine İlişkin Sonuçlar

Değişkenler Arası İlişkiler	Dolaylı Etki	Sobel Testi ⁶⁹
KA → EDY → YFR	0,48x0,13 = 0,0624	2,50*
BA → EDY → YFR	0,05x0,13 = 0,0065	0,88
SZ → EDY → YFR	0,16x0,13 = 0,0208	2,03*
IDE → EDY → YFR	0,04x0,13 = 0,0052	0,73
RLT → EDY → YFR	- 0,08x0,13 = - 0,0104	-1,30
	*p < 0,05	

Tablo 4.16’da görüldüğü gibi, kişilerarası anlayışın/çözümlemenin (KA) ve sorgulayıcı zihnin (SZ) etiksel duyarlılık (EDY) üzerinden yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik (YFR) üzerine dolaylı etkileri sırasıyla 0,0624 ve 0,0208 olup, anlamlı bulunmuştur ($p < 0,05$). Tablo 4.14’te görüldüğü gibi kişilerarası anlayışın/çözümlemenin (KA) ve sorgulayıcı zihnin (SZ), yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik üzerine doğrudan etkileri ise sırasıyla 0,17 ve 0,16 olup, anlamlı bulunmuştur ($p < 0,01$). Bu bulgular çerçevesinde kişilerarası anlayışın/çözümlemenin (KA) ve sorgulayıcı zihnin (SZ), yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik (YFR) üzerine toplam etkileri⁷⁰ sırasıyla 0,2324 ($0,17 + 0,0624$) ve 0,1808 ($0,16 + 0,0208$) olarak hesaplanmıştır. Tablo 4.14 ve 4.16 incelendiğinde idealizmin (IDE), yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik (YFR) üzerine yalnızca doğrudan etkisi anlamlı bulunmuş ($p < 0,01$) olup, doğrudan etkisi 0,45 olarak ölçülmüştür. Tablo 4.14’e göre etiksel duyarlılığın (EDY), yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik üzerine (YFR) doğrudan etkisi anlamlı bulunmuş ($p < 0,01$) olup, doğrudan etkisi 0,13 olarak ölçülmüştür. Tablo 4.14 ve 4.16 incelendiğinde bilgi arayışının (BA) ve rölativizmin (RLT) ise yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik (YFR) üzerine anlamlı etkileri bulunamamıştır ($p > 0,05$). Bu bulgular ışığında yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik (YFR) için göreceli olarak en önemli değişkenin, idealizm (IDE) ($\beta = 0,45$, $p < 0,01$) olduğu ifade edilebilir.

Tablo 4.14 incelendiğinde kişilerarası anlayışın/çözümlemenin (KA) ve sorgulayıcı zihnin (SZ) etiksel duyarlılık üzerine (EDY) doğrudan etkileri anlamlı bulunmuş ($p < 0,01$) olup, doğrudan etkileri sırasıyla 0,48 ve 0,16 olarak ölçülmüştür. İdealizmin (IDE), rölativizmin (RLT) ve bilgi arayışının (RLT) ise etiksel duyarlılık üzerine (EDY) anlamlı etkileri bulunamamıştır ($p > 0,05$). Bu bulgular ışığında etiksel duyarlılık (EDY) için göreceli olarak en önemli değişkenin, kişilerarası anlayış/çözümleme (KA) ($\beta = 0,48$, $p < 0,01$) olduğu ifade edilebilir.

⁶⁹ Sobel testi değerleri hesaplanırken, değişkenlere ait düzeltilmemiş regresyon katsayıları ve standart hata değerleri kullanılmaktadır (Aksu vd., 2017: 198). Sobel testi değerleri, ‘<http://quantpsy.org/sobel/sobel.htm>’ adresinde yer alan hesaplama aracı kullanılarak hesaplanmıştır.

⁷⁰ Toplam etki, bir değişkenin diğer değişken üzerindeki tüm doğrudan ve dolaylı etkilerin toplamından oluşur (Kline, 2011: 166).

Hipotezlerin test edilmesiyle ilgili sonuçlara ait özet bilgiler Tablo 4.17’de sunulmuştur.

Tablo 4.17 Hipotez Testine İlişkin Sonuçlar

Hipotezler	Hipotez Testi Sonuçları		
	Desteklendi	Test Edilemedi	Desteklenmedi
H₁: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine etik durumun alt boyutu olan idealizmin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.			x
H₂: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine etik durumun alt boyutu olan rölativizmin anlamlı negatif bir etkisi vardır.			x
H₃: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine etik durumun alt boyutu olan idealizmin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.	x		
H₄: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine etik durumun alt boyutu olan rölativizmin anlamlı negatif bir etkisi vardır.			x
H₅: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine etiksel duyarlılıklarının anlamlı pozitif bir etkisi vardır.	x		
H₆: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüphecilğin alt boyutu olan kişilerarası anlayışın/çözümlemenin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.	x		
H₇: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüphecilğin alt boyutu olan sorgulayıcı zihnin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.	x		
H₈: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüphecilğin alt boyutu olan bilgi arayışının anlamlı pozitif bir etkisi vardır.			x
H₉: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüphecilğin alt boyutu olan özgüvenin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.		x	
H₁₀: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüphecilğin alt boyutu olan karar verme yeteneğinin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.		x	
H₁₁: Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüphecilğin alt boyutu olan yargının askıya alınmasının anlamlı pozitif bir etkisi vardır.		x	
H₁₂: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüphecilğin alt boyutu olan kişilerarası anlayışın/çözümlemenin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.	x		
H₁₃: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüphecilğin alt boyutu olan sorgulayıcı zihnin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.	x		
H₁₄: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüphecilğin alt boyutu olan bilgi arayışının anlamlı pozitif bir etkisi vardır.			x
H₁₅: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüphecilğin alt boyutu olan özgüvenin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.		x	
H₁₆: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüphecilğin alt boyutu olan karar verme yeteneğinin anlamlı pozitif bir etkisi vardır.		x	
H₁₇: Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüphecilğin alt boyutu olan yargının askıya alınmasının anlamlı pozitif bir etkisi vardır.		x	

SONUÇ

Finansal tablolar, genel olarak finansal tablo kullanıcıları için bilgi işlevi görmektedir. Finansal tablolar aracılığıyla bu bilgi işlevi yerine getirilirken, gerçek ve doğru sunumdan uzaklaşmaması finansal tablo kullanıcılarının alacakları kararlar için büyük önem arz etmektedir. Esasen bağımsız denetçiler, finansal tabloları hazırlayanlar ile finansal tablo kullanıcıları arasında bir köprü görevi görerek finansal tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair bir makul güvence elde etmekle sorumludur. Bağımsız denetim standartları bağımsız denetçilerin bu sorumluluklarını yerine getirirken denetim boyunca mesleki şüpheciliklerini sürdürmeleri gerektiğini belirtmektedir. Hile kaynaklı önemli yanlışlıklara sebep olacak uygulamalardan birisi de, yaratıcı muhasebe uygulamalarıdır. Dolayısıyla etik ile ilişkisi bulunan yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmede bağımsız denetçilerden mesleki şüpheciliklerini sürdürmeleri beklenmektedir.

Bu çalışmada genel olarak bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliklerinin, etiksel duyarlılıklarının ve etik durumlarının etkisi ele alınmıştır. Bu etkiyi araştırmak için 17 adet hipotez geliştirilmiştir ve bu 17 hipotez yol analizi ile test edilmiştir. Veri toplama araçları olarak; Yazıcı ve Yazıcı (2010) tarafından Türkçeye uyarlanmış Forsyth'nin (1980) etik durum ölçeği, Hurr'tin (2010) mesleki şüphecilik ölçeği, Al Momani ve Obeidat'ın (2013) çalışmasında yer alan yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliğe ilişkin ifadeler, Shaub (1989), Ziegenfuss ve Singhapakdi (1994) ile Cohen vd. (1995) çalışmalarından alınan etiksel duyarlılığa ilişkin senaryolar kullanılmıştır.

Yapılan analizler sonucunda mesleki şüphecilik açısından genel olarak örnekleme de yer alan bağımsız denetçilerin kişilerarası anlayışa, sorgulayıcı zihne sahip oldukları ve bilgi arayışı içinde oldukları görülmüştür. Etik durum açısından bağımsız denetçilerin genel olarak hem idealist hem de rölativist oldukları anlaşılmıştır. Ayrıca genel olarak bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılığa ve yaratıcı muhasebe uygulamalarına ilişkin fark edebilirliğe sahip oldukları görülmüştür.

Bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine idealizmin ve rölativizmin anlamlı bir etkiye sahip olmadıkları anlaşılmıştır. Shaub (1989), Chan ve Leung (2006), Yetmar ve Eastman (2000) çalışmalarında da benzer sonuçlara ulaşılmıştır. İdealizm ve rölativizm, ahlaki yargılamalardaki bireysel farklılıkların temelini oluşturan iki boyuttur (Forsyth, 1980: 175-176). Rest'in dört bileşen modelinde, ahlaki duyarlılık, ahlaki yargılama, ahlaki motivasyon/niyet ve ahlaki karakter bileşenleri birbirlerini sabit bir zamansal sırada takip

etmezler (Rest vd., 1999: 101-102). Ancak mantıksal olarak ahlaki duyarlılığın ahlaki yargılamadan önce geldiği (Rest vd., 1999: 101) varsayılırsa, ahlaki yargılamalardaki bireysel farklılıkların temelini oluşturan idealizmin ve rölativizmin etiksel duyarlılığı etkilememesi makul karşılanabilir.

Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine idealizmin anlamlı, pozitif bir etkiye sahip olduğu görülmüştür. Esasen bağımsız denetçilerin idealizmi yükseldikçe, yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliklerinin artması beklenen bir durumdur. Bağımsız denetçilerin idealizmi arttıkça, başkalarının refahına ilişkin duydukları endişenin derecesi yükselmekte olup, başkalarına zarar vermekten kaçınılabileceğine daha fazla inanmaktadırlar. Yaratıcı muhasebe uygulamaları ise özü itibarıyla aldatıcı sunumlar yaratarak finansal tablo kullanıcıların yanlış kararlar almalarına yol açacak şekilde zarar verme potansiyeline (örneğin makyajlanmış mali tablolar nedeniyle potansiyel bir yatırımcının bir şirketin hisse senedini satın alması gibi) sahiptir. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin idealizmi arttıkça, finansal tablo kullanıcıların yanılgılarına ilişkin daha fazla endişe duyacağından ve finansal tablo kullanıcılarının yaratıcı muhasebe uygulamalarıyla zarara uğramalarından kaçınılması gerektiğine daha fazla inanacağından, yaratıcı muhasebe uygulamalarına daha fazla odaklanmaları beklenebilir. Yapılan analizler neticesinde yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik için görece olarak en önemli değişkenin idealizm olduğunun bulunması da, bu sonuçları destekler niteliktedir. Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine rölativizmin anlamlı bir etkisi bulunamamıştır.

Ashari vd. (2013) çalışmasının aksine bu çalışmada bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan kişilerarası anlayış/çözümleme ile sorgulayıcı zihnin anlamlı, pozitif bir etkiye sahip olduğu bulunmuştur. Buna karşılık mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan bilgi arayışının anlamlı bir etkisine rastlanmamıştır. Bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihin karakter özelliği yükseldikçe, etiksel duyarlılıklarının artması beklenen bir durumdur. Hurtt'ın (2010: 153) de belirttiği gibi belirli ölçüde inanmama ve şüphe hissini yansıtan sorgulayıcı zihin karakter özelliği bağımsız denetçilerde arttıkça, bağımsız denetçiler daha fazla inanmama ve şüphe hissi taşıyacağından, bağımsız denetçilerin karşılaştıkları olayların, durumların etiksel mahiyeti ile ilgili (etiksel problem içerip içermediği ile ilgili) daha fazla sorgulama yapması beklenebilir. Hurtt'ın (2010: 153-154) de ifade ettiği gibi genel merak ve ilgi hissini yansıtan bilgi arayışı karakter özelliğinin bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları üzerine bir etkiye sahip olmaması, bağımsız denetçilerin genel merak veya ilgi hissini karşılaştıkları olayların, durumların etiksel mahiyetine

yansımaması şeklinde yorumlanabilir. Bağımsız denetçilerin kişilerarası anlayış/çözümleme karakter özelliği yükseldikçe, etiksel duyarlılıklarının artması da beklenen bir durumdur. Kişilerarası anlayış/çözümleme karakter özelliği, Hurtt'in (2010: 154) belirttiği gibi kanıtları sunanların güdülenmeleri ile dürüstlüklerinin anlaşılması olarak ifade edilebilir. Dolayısıyla kişilerarası anlayış/çözümleme karakter özelliği yükseldikçe, bağımsız denetçiler finansal tabloları hazırlayanlar ile çalışanların aldıkları kararların, sergiledikleri davranışların ya da beyanlarının arkasındaki motivasyonu ve dürüstlüğü daha fazla çözümlemeye çalışacağından, finansal tabloları hazırlayanlar ile çalışanların aldıkları kararların, sergiledikleri davranışların ya da beyanlarının etiksel mahiyetini (etiksel problem içerip içermediğini) çözmek için de daha çok çaba harcamaları beklenebilir.

Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüphecililiğin alt boyutu olan kişilerarası anlayış/çözümleme ile sorgulayıcı zihnin anlamlı, pozitif bir etkiye sahip olduğu görülmüştür. Popova (2012), Hurtt vd. (2008), Rose (2007), Pramana vd. (2016) ile Royae vd. (2013), çalışmaları da bu bulguları destekler niteliktedir. Bağımsız denetçilerin sorgulayıcı zihin ve kişilerarası anlayış/çözümleme karakter özelliği yükseldikçe, yaratıcı muhasebe uygulamalarına ilişkin fark edebilirliklerinin artması beklenen bir durumdur. Sorgulayıcı zihin karakter özelliği yükseldikçe, bağımsız denetçiler daha fazla inanmama ve şüphe hissi taşıyacağından, denetim çalışmalarında bağımsız denetçilerin daha fazla sorgulama yaparak, daha titiz çalışarak yaratıcı muhasebe uygulamalarını daha fazla fark edebilmeleri beklenebilir. Kişilerarası anlayış/çözümleme karakter özelliği arttıkça, bağımsız denetçilerin mali tablolardaki yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliklerinin yükselmesi beklenebilir. Bunun nedeni bağımsız denetçilerin; finansal tabloları hazırlayanlar ile çalışanların aldıkları kararların, sergiledikleri davranışların ya da beyanlarının arkasındaki motivasyonu ve dürüstlüğü daha fazla çözmeye çalışmasından kaynaklanabilir. Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüphecililiğin alt boyutu olan bilgi arayışının anlamlı bir etkiye sahip olmadığı görülmüştür. Bu durum bağımsız denetçilerin genel merak ve ilgi hissinin yaratıcı muhasebe uygulamalarına yansımadağı şeklinde yorumlanabilir.

Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine etiksel duyarlılığın anlamlı, pozitif bir etkiye sahip olduğu anlaşılmıştır. Afifah vd. (2015), Al Momani ve Obeidat (2013) ile Abdolmohammadi ve Owahso (2000) çalışmaları da bu bulguları destekler niteliktedir. Yaratıcı muhasebe uygulamaları finansal tabloları gerçek ve doğru sunumdan uzaklaştırarak finansal tablo kullanıcılarını yanıltabilmektedir. Bu açıdan Archer'in (1996: 65) da ifade ettiğı gibi finansal tablo kullanıcılarını kasti olarak yanıltmak

amacıyla gerçekleştirilen yaratıcı muhasebe uygulamaları yalan söylemenin bir şekli olarak düşünülebilmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılığı arttıkça, yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliklerinin yükselmesi; yaratıcı muhasebe uygulamalarının etiksel mahiyete sahip olduğu (etiksel sorun içerdiği) şeklinde yorumlanabilir.

Yol analizi ile dolaylı etkiler de incelenebilmektedir. Bu araştırmada kişilerarası anlayış/çözümleme ile sorgulayıcı zihin karakter özelliklerinin, etiksel duyarlılık üzerinden yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliği dolaylı olarak etkilediği bulunmuştur. Yani bağımsız denetçilerin kişilerarası anlayış/çözümleme ile sorgulayıcı zihin karakter özellikleri arttıkça bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları artmakta, artan etiksel duyarlılık da bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliklerini yükseltmektedir. Hem etiksel duyarlılığın yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik üzerine doğrudan etkiye sahip olması, hem de mesleki şüpheciliğin alt boyutları olan kişilerarası anlayış/çözümleme ile sorgulayıcı zihin karakter özelliklerinin etiksel duyarlılık üzerinden yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliği dolaylı etkilemesi, mesleki şüpheciliğin önemine vurgu yapan bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumluluğunu belirten bağımsız denetim standartlarında, etiksel duyarlılığa da vurgu yapılmasını gerekli kılabilir. Denetim standartlarında etik kurallara değinilmekle birlikte, etik kurallar (örneğin denetçiler dürüstlük, tarafsızlık ilkesine uyar şeklinde) normatif bir bakış açısını yerine etiksel duyarlılık bakış açısıyla ele alınabilir. Bağımsız denetim firmaları hizmet içi eğitimlerinde etiksel duyarlılığı öne çıkaran, geliştiren örnek olay çalışmalarına daha fazla yer verebilirler. Ayrıca 04/11/2017 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren ‘Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği’ çerçevesinde eğitim düzenleyecek olanlar, eğitim konuları içerisinde etik kuralların yanı sıra etiksel duyarlılığa da yer verebilirler. Yine üniversitelerde muhasebe-bağımsız denetim eğitiminde mesleki şüpheciliğin yanı sıra etiksel duyarlılık daha fazla ön plana çıkarılabilir.

Bu çalışma; muhasebe-denetim literatüründe daha az araştırılan etiksel duyarlılık ile yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik arasındaki ilişkiyi, mesleki şüphecilik ile etiksel duyarlılık arasındaki ilişkiyi ve etik durum ile yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlik arasındaki ilişkiyi açıklamaya çalışarak literatüre katkı sağlamaya çalışmıştır. Elde edilen bulgular ışığında bağımsız denetim standartları, bağımsız denetim eğitimi ile ilgili öneriler geliştirilmiştir.

Bu çalışmanın bir diğer katkısı; Hurtt’in (2010) mesleki şüphecilik ölçeğini Türkçeye çevirip, Türkiye’deki bağımsız denetçilere uygulanmak suretiyle geçerlilik ve güvenilirlik çalışmalarını yaparak Türkçe muhasebe-denetim literatürüne kazandırmaya çalışmasıdır.

Yapılan geçerlilik ve güvenilirlik çalışması sonucunda orijinalinden farklı olarak mesleki şüpheciliğe ilişkin dört boyut elde edilmiştir. Ancak daha farklı ve daha büyük örneklemelerde daha farklı sonuçlar elde edilebilir.

Araştırma, KGK'dan yetki almış bağımsız denetim firmasında çalışan bağımsız denetçiler ile sınırlıdır. Ancak bağımsız denetim firmasına bağlı olarak çalışmayan bağımsız denetçiler de bulunmaktadır. Dolayısıyla Türkiye'deki tüm bağımsız denetçiler için araştırmanın sonuçlarını genelleştirilebilirliği mümkün değildir. Ayrıca araştırma Türkiye'de çalışan bağımsız denetçilere uygulandığı için diğer ülkelerdeki bağımsız denetçiler için sonuçlar genelleştirilebilir değildir. Vergi uygulamaları ve korunma muhasebesiyle (türev finansal araçlarla) ilgili yaratıcı muhasebe uygulamaları araştırmaya dâhil edilmediğinden, bu araştırmanın sonuçlarını bu uygulamalarının fark edebilirliğine ilişkin genelleştirmek mümkün görünmemektedir.

Bu araştırmada KGK'dan yetki almış bağımsız denetim firmasında çalışan bağımsız denetçilerin etiksel duyarlılıkları, mesleki şüphecilikleri, yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri ve etiksel durumları araştırılmıştır. Gelecekte yapılacak çalışmalarda iç denetçilerin, bağımsız denetim firmasına bağlı olarak çalışmayan bağımsız denetçilerin, ileride bağımsız denetçi olabilecek muhasebe öğrencilerinin etiksel duyarlılıkları, mesleki şüphecilikleri, yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri ve etiksel durumları araştırılabilir. Hurr'tin (2010) Türkçeye çevrilmiş mesleki şüphecilik ölçeği ileride bağımsız denetçi olabilecek muhasebe öğrencilerinden oluşan daha geniş bir örneklem uygulanarak, bu ölçeğin Türkçe geçerliliği ve güvenilirliği ile ilgili ayrıntılı bulgulara ulaşılabilir. Diğer birçok çalışmada olduğu gibi bu çalışmada da etik durumun etiksel duyarlılık üzerine anlamlı bir etkisinin olmadığı görülmüştür. Gelecekte yapılacak çalışmalarda etiksel duyarlılığın etik durum üzerine etkisi araştırılabilir. Bu araştırmada etiksel duyarlılığı ölçmek için üç senaryo kullanılmıştır. Ancak yapılan analizler neticesinde üç senaryodan yalnız birinin bu çalışma için uygun olduğu görülmüştür. Dolayısıyla gelecekte yapılacak çalışmalarda Türkiye'deki bağımsız denetçilerin çalışma hayatlarına, karşılaştıkları durumlara özgü etiksel duyarlılığa ilişkin başka senaryolar geliştirilebilir.

Sonuç olarak bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutları olan kişilerarası anlayış/çözümleme ile sorgulayıcı zihin karakter özelliklerinin yanı sıra etiksel duyarlılığın ve idealizmin de etkili olduğu görülmüştür.

KAYNAKÇA

- Abdolmohammadi, M. J. ve Owghoso, V. D. (2000). "Auditors' Ethical Sensitivity and The Assessment of The Likelihood of Fraud". *Managerial Finance*, 26(11): 21-32.
- Abernathy, J. L., Beyer, B. ve Rapley, E. T. (2014). "Earnings Management Constraints and Classification Shifting". *Journal of Business Finance & Accounting*, 41(5-6): 600-626.
- Abiçiç, S. P. (2014). "Professional Skepticism of Auditors and Risk of Fraudulent Financial Reporting". *Journal of Accounting and Management*, 4(1): 1-16.
- Afifah, U., Sari, R. N., Anugerah, R. ve Sanusi, Z. M. (2015). "The Effect of Role Conflict, Self-Efficacy, Professional Ethical Sensitivity on Auditor Performance with Emotional Quotient as Moderating Variable". *Procedia Economics and Finance*, 31: 206-212.
- Akduman, G. G. ve Cantürk, G. (2010). "Cinsel İstismara Uğrayan Çocuklara Karşı Tutum Ölçeği: Geçerlik ve Güvenirlik Çalışması". *Adli Tıp Dergisi*, 24(2): 22-29.
- Akenbor, C. O. ve Ibanichuka, E. A. (2012). "Creative Accounting Practices in Nigerian Banks". *African Research Review*, 6(3): 23-41.
- Akhtar, F. (2013). *Mastering Social Work Values And Ethics*. Jessica Kingsley Publishers, London Philadelphia.
- Aksu, G., Eser, M. T. ve Güzeller, C. O. (2017). *Açımlayıcı ve Doğrulayıcı Faktör Analizi ile Yapısal Eşitlik Modeli Uygulamaları*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Al Momani, M. A. ve Obeidat, M. I. (2013). "The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study". *International Journal of Business and Management*, 8(13): 118-136.
- Albrecht, W. S. ve Albrecht, C. C. (2012). "Detecting Fraud". L. Graham ve D. R. Carmichael (Ed.). *Accountants' Handbook Volume Two: Special Industries and Special Topics*. John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, 40.1-40.16.
- Al-qtaish, H. F., Baker, A. A. ve Othman, O. H. (2014). "The Ethical Rules of Auditing and the Impact of Compliance with the Ethical Rules on Auditing Quality". *International Journal of Research and Reviews in Applied Sciences*, 18(3): 248-262.
- Amor, K. ve Warner, A. (2003). *Uncovering Creative Accounting*. Financial Times Prentice Hall, Great Britain.
- Archer, S. (1996). "The Ethics of Creative Accounting". *Science and Engineering Ethics*, 2(1): 55-70.
- Arslan, A. (2010). *Felsefeye Giriş*. Adres Yayınları, Ankara.

- Ashari, A., Masruri, M. ve Zahro, N.I. (2013). "Corruption awareness, ethical sensitivity, professional skepticism and risk of corruption assessment: Exploring the multiple relationship in Indonesian case". Proceedings of 3rd Asia-Pacific Business Research Conference. 25 - 26 February 2013, Kuala Lumpur, 1-20.
- Ashbaugh, H. (2004). "Ethical Issues Related to the Provision of Audit and Non-Audit Services: Evidence from Academic Research". *Journal of Business Ethics*, 52(2): 143-148.
- Atan, M. (2015). *Yaratıcı Muhasebe Teknikleri ile Finansal Tablo Manipülasyonu ve Örnek Uygulamalı Finansal Tablolar*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Balaciu, D., Bogdan, V. ve Vladu, A. B. (2009). "A Brief Review Of Creative Accounting Literature and Its Consequences in Practice". *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1): 170-182.
- Baofu, P. (2011). *Beyond Ethics to Post Ethics A Preface to A New Theory of Morality and Immorality*. Information Age Publishing, Charlotte.
- Barnett, T., Bass, K. ve Brown, G. (1994). "Ethical Ideology and Ethical Judgment Regarding Ethical Issues in Business". *Journal of Business Ethics*, 13(6): 469-480.
- Barnett, T., Bass, K. ve Brown, G. (1996). "Religiosity, Ethical Ideology, and Intentions to Report A Peer's Wrongdoing". *Journal of Business Ethics*, 15(11): 1161-1174
- Baron, R. M. ve Kenny, D. A. (1986). "The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations". *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6): 1173-1182.
- Basu, S. K. (2009). *Fundamentals of Auditing*. Dorling Kindersley (India) Pvt. Ltd., India.
- Baura, G. D. (2006). *Engineering Ethics: An Industrial Perspective*. Elsevier Academic Press, United States Of America.
- Bayırlı, R. (2006). *Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- BDS 200. (2018). *Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- BDS 240. (2018). *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.

- BDS 315. (2018). *İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- Beidleman, C. R. (1973). “Income Smoothing: The Role of Management”. *The Accounting Review*, 48(4): 653-667.
- Beauchamp, T. L. (2003). “The Nature of Applied Ethics”. R. G. Frey ve C. H. Wellman (Ed.). *A Companion to Applied Ethics*. Blackwell Publishing, United Kingdom, 1-16.
- Beydoğan, G. Ş. ve Beydoğan, H. Ö. (2017). “Öğrenci Üniversite İmaj Ölçeği”. *The Journal of Academic Social Science* (44): 74-88.
- Blake, J. ve Salas, O. A. (2001). “Corporate Governance and Creative Accounting: A Comparison Between Spain and The Uk”. S. McLeay ve A. Riccaboni (Ed.). *Contemporary Issues In Accounting Regulation*. Springer Science+Business Media, New York, 155-165.
- Blake, J., Amat, O. ve Dowds, J. (1998). “The Ethics of Creative Accounting”. C. Gowthorpe ve J. Blake (Ed.). *Ethical Issues in Accounting Professional Ethics*. Routledge, London, 25-40.
- BOBİ FRS. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- Bommer, M., Gratto, C., Gravander, J. ve Tuttle, M. (1987). “A Behavioral Model of Ethical and Unethical Decision Making”. *Journal of Business Ethics*, 6(4): 265-280.
- Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi*. Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti, İstanbul.
- Brady, F. N. (1985). A Janus-Headed Model of Ethical Theory: Looking Two Ways at Business/Society Issues. *Academy of Management Review*, 10(3): 568-576.
- Büyüköztürk, Ş., Çakmak, E. K., Akgün, Ö. E., Karadeniz, Ş. ve Demirel, F. (2016). *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Pegem Akademi, Ankara.
- Campbell, T. (2005). “True and Fair to Whom?: A Philosophical Approach to Auditing”. T. Campbell ve K. Houghton (Ed.). *Ethics and Auditing*. ANU E Press, Canberra, 85-108.
- Cardwell, C. E. (2015). *Hornbook Ethics*. Hackett Publishing Company, Indianapolis.
- Carpenter, T. D. ve Reimers, J. L. (2013). “Professional Skepticism: The Effects of a Partner’s Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors’ Fraud Judgments and Actions”. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2): 45-69.
- Chan, L. M. (2011). “The Conceptual Model of Personal Moral Philosophy(PMP) and Ethical Decision Making (EDM)”. *Journal of Management Research*, 3(2): 1-14

- Chan, S. Y. ve Leung, P. (2006). "The Effects of Accounting Students' Ethical Reasoning and Personal Factors on Their Ethical Sensitivity". *Managerial Auditing Journal*, 21(4): 436-457.
- Civelek, M. E. (2018). *Yapısal Eşitlik Modellemesi Metodolojisi*. Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Cohen, J. R., Pant, L. W. ve Sharp, D. J. (1995). "An Exploratory Examination of International Differences in Auditors' Ethical Perceptions". *Behavioral Research in Accounting*, 7(1): 37-64.
- Collins, D. (2012). *Business Ethics How to Design and Manage Ethical Organizations*. John Wiley & Sons, United States of America.
- Commerford, B. P., Hermanson, D. R., Houston, R. W. ve Peters, M. F. (2016). "Real Earnings Management: A Threat to Auditor Comfort?". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4): 39-56.
- Copeland, R. M. (1968). "Income Smoothing". *Journal of Accounting Research*, 6: 101-116.
- Cupertino, C. M., Martinez, A. L. ve Costa Jr., N. C. (2016). "Consequences for Future Return with Earnings Management through Real Operating Activities". *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 27(71): 232-242.
- Çıtak, N. (2009a). "Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?". *Mali Çözüm Dergisi*, (91): 81-109.
- Çıtak, N. (2009b). *Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G. ve Büyüköztürk, Ş. (2016). *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik SPSS Ve LISREL Uygulamaları*. Pegem Akademi, Ankara.
- Dalkılıç, A. F. ve Oktay, S. (2011). "Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphencilik". *Mali Çözüm Dergisi*, (103): 63-78.
- De La Torre, I. (2009). *Creative Accounting Exposed*. Palgrave Macmillan, UK.
- Diana, B. ve Mădălina, P. C. (2008). "Is Creative Accounting A Form of Manipulation?". *The Annals of the University of Oradea Economic Sciences*, 17(3): 935-940.
- Dickerson, C. (2009). *Ethical Decision-making in Public Accounting: Investigating Factors that Influence Auditors' Ethical Sensitivity*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Claremont Graduate University the Graduate Faculty of Education, Claremont.
- Dimitrova, J. ve Sorova, A. (2016). "The Role of Professional Skepticism in Financial Statement Audit and Its Appropriate Application". *Journal of Economics*, 1(2): 1-17.

- Dinç, Y. ve Cengiz, S. (2014). “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1): 221-236.
- Duignan, B. (ed.). (2011). *Thinkers and Theories in Ethics The Britannica Guide to Ethics*. Britannica Educational Publishing-Rosen Educational Services, New York.
- Durmuş, B., Yurtkoru, E. S. ve Çinko, M. (2011). *Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi*. Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Duska, R. (2005). “The Good Auditor – Skeptic or Wealth Accumulator? Ethical Lessons Learned from the Arthur Andersen Debacle”. *Journal of Business Ethics*, 57(1): 17-29.
- Duska, R., Duska, B. S. ve Ragatz, J. (2011). *Accounting Ethics*. Wiley-Blackwell, Chichester.
- Ercan, İ. ve Kan, İ. (2004). “Ölçeklerde Güvenirlilik ve Geçerlik”. *Uludağ Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi*, 30(3): 211-216.
- Eroğlu, A. (2010). “Çok Değişkenli İstatistik Tekniklerin Varsayımları”. Ş. Kalaycı (Ed.). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara, 207-233.
- Ewert, R. ve Wagenhofer, A. (2005). “Economic Effects of Tightening Accounting Standards to Restrict Earnings Management”. *The Accounting Review*, 80(4): 1101-1124.
- Farag, M. S. ve Elias, R. Z. (2012). “The Impact of Accounting Students’ Professional Skepticism on Their Ethical Perception of Earnings Management”. C. Jeffrey (Ed.). *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting Volume 16*. Emerald Group Publishing Limited, Bingley, 185-200.
- Farag, M. S. ve Elias, R. Z. (2016). “The Relationship between Accounting Students’ Personality, Professional Skepticism and Anticipatory Socialization”. *Accounting Education*, 25(2): 124-138.
- Fennell, D. A. (2006). *Tourism Ethics*. Channel View Publications, Great Britain.
- Fisher, A. (2011). *Metaethics An Introduction*. Acumen, Durham.
- Fleddermann, C. B. (2012). *Engineering Ethics*. Prentice Hall, Upper Saddle River.
- Forsyth, D. R. (1980). “A Taxonomy of Ethical Ideologies”. *Journal of Personality and Social Psychology*, 39(1): 175-184.
- Forsyth, D. R. (1992). “Judging The Morality of Business Practices: The Influence of Personal Moral Philosophies”. *Journal of Business Ethics*, 11(5-6): 461-470.
- Fudenberg, D. ve Tirole, J. (1995). “A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbency Rents”. *Journal of Political Economy*, 103(1): 75-93.

- Gavai, A. K. (2010). *Business Ethics*. Himalaya Publishing House, Mumbai.
- Garcia de Alba, J. M. (2010). *Professional Ethics Fundamnetal Part*. (Çev. W. Quinn), Instituto Tecnológico Y De Estudios Superiores De Occidente, Guadalajara.
- Gegez, A. E. (2007). *Pazarlama Araştırmaları*. Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Geis, F. L. ve Moon, T. H. (1981). "Machiavellianism and Deception". *Journal of Personality and Social Psychology*, 41(4): 766-775.
- Giroux, G. (2013). *Business Scandals, Corruption, and Reform An Encyclopedia Volume I: A-L*. ABC-CLIO, LLC, Santa Barbara.
- Goel, S. (2016). "The Earnings Management Motivation: Accrual Accounting vs. Cash Accounting". *Australasian Accounting Business & Finance Journal*, 10(3): 48-66.
- Goldman, A. ve Barlev, B. (1974). "The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence". *The Accounting Review*, 49(4): 707-718.
- Gowthorpe, C. ve Amat, O. (2005). "Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro- and Micro-Manipulation". *Journal of Business Ethics*, 57(1): 55-64.
- Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Grant, J. (2009). "Kohlberg's Theory of Moral Reasoning". J. Watts, K. Cockcroft ve N. Duncan (Ed.). *Developmental Psychology*. UCT Press, Cape Town, 396-416.
- Greenfield, A. C., Norman, C. S. ve Wier, B. (2008). "The Effect of Ethical Orientation and Professional Commitment on Earnings Management Behavior". *Journal of Business Ethics*, 83(3): 419-434.
- Griffiths, I. (1986). *Creative Accounting How to Make Your Profits What You Want Them to Be*. Unwin Paperbacks, Great Britain.
- Guerra, I. J. (2006). "Standards and Ethics in Human Performance Technology". J. A. Pershing (Ed.). *Handbook of Human Performance Technology Principles, Practices, and Potential*. Pfeiffer, San Francisco, 1024-1046.
- Gulshan, S. S., Kapoor, G. K., Paliwal, M. ve Basu, S. K. (2008). *Law, Ethics and Communication*. New Age International, New Delhi.
- Gunz, S. ve McCutcheon, J. (1991). "Some Unresolved Ethical Issues in Auditing". *Journal of Business Ethics*, 10(10): 777-785.
- Gupta, K. (2005). *Contemporary Auditing*. Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited, New Delhi.

- Güler, İ. (2012). *Açıklamalı, Yorumlu ve Karşılaştırmalı Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve KOBİ TFRS Uygulaması TMS - TFRS - KOBİ TFRS*. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Healy, P. M. (1985). "The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions". *Journal of Accounting and Economics* , 7(1-3): 85-107.
- Healy, P. M. ve Wahlen, J. M. (1999). "A Review of The Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting". *Accounting Horizons*, 13(4): 365-383.
- Hunt, S. D. ve Chonko, L. B. (1984). "Marketing and Machiavellianism". *Journal of Marketing*, 48(3): 30-42.
- Hurt, R. K. (2010). "Development of a Scale to Measure Professional Skepticism". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1): 149-171.
- Johari, R. J., Mohd-Sanusi, Z. ve Chong, V. K. (2017). "Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process". *International Journal of Auditing*, 21(1): 38-58.
- Jones, M. (2011a). "Introduction – Setting The Scene". M. J. Jones (Ed.). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. John Wiley & Sons Ltd., England, 3-19.
- Jones, M. (2011b). "Motivations to Indulge in Creative Accounting and Fraud". M. J. Jones (Ed.). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. John Wiley & Sons Ltd., England, 31-41.
- Jones, M. (2011c). "Methods of Creative Accounting and Fraud". M. J. Jones (Ed.). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. John Wiley & Sons Ltd., England, 43-68.
- Jones, M. (2011d). "The Impact of Accounting Scandals and Creative Accounting". M. J. Jones (Ed.). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. John Wiley & Sons Ltd., England, 479-491.
- Jones, T. M. (1991). "Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model". *Academy of Management Review*, 16(2): 366-395.
- Jong, A. D. (2010). "Coaching Ethics: Integrity in The Moment of Choice". J. Passmore (Ed.). *Excellence in Coaching The Industry Guide*. Kogan Page, Great Britain United States, 204-214.

- Jordan, J. (2007). "Taking the First Step Toward a Moral Action: A Review of Moral Sensitivity Measurement Across Domains". *The Journal of Genetic Psychology*, 168(3): 323-359.
- Kalaycı, Ş. (2010). "Faktör Analizi". Ş. Kalaycı (Ed.). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara, 321-331.
- Kane, R. (2010). *Ethics and The Quest for Wisdom*. Cambridge University Press, New York.
- Karaatlı, M. (2010). "Verilerin Düzenlenmesi ve Gösterimi". Ş. Kalaycı (Ed.). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara, 3-47.
- Karcher, J.N. (1992). *Auditors' Ability to Discern The Presence of Ethical Problems*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. The Florida State University College Of Business Department of Accounting, Tallahassee.
- Kargin, V. (2011). *Peer Reporting of Unethical Police Behavior*. LFB Scholarly Publishing, El Paso.
- Kassem, R. (2012). "Earnings Management and Financial Reporting Fraud: Can External Auditors Spot The Difference?". *American Journal of Business and Management*, 1(1): 30-33.
- Kayış, A. (2010). "Güvenilirlik Analizi (Reliability Analysis)". Ş. Kalaycı (Ed.). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara, 403-419.
- Keim, M. T. ve Grant, C. T. (2003). "To Tell or Not to Tell: An Auditing Case in Ethical Decision Making and Conflict Resolution". *Issues in Accounting Education*, 18(4): 397-407.
- Kenyon, W. ve Tilton, P. D. (2006). "Potential Red Flags and Fraud Detection Techniques". T. W. Golden, S. L. Skalak ve M. M. Clayton (Ed.). *A Guide to Forensic Accounting Investigation*. John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, 119-160.
- Ketz, J. E. (2003). *Hidden Financial Risk Understanding Off-Balance Sheet Accounting*. John Wiley & Sons, Inc, Hoboken.
- Koç, F., Kaya, N., Özbek, V. ve Akkılıç, M. E. (2014). "Algılanan Fiyat İle Tüketici Güveni Arasında Algılanan Hizmet Kalitesinin Aracı Etkisi: Bankacılık ve Gsm Sektörlerinin Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Araştırma". *Pazarlama ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, 7(13): 1-26.
- Kline, R. B. (2011). *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. The Guilford Press, New York.

- Kumar, A. ve Sharma, R. (2001). *Auditing Theory And Practice*. Atlantic Publishers & Distributors, New Delhi.
- Kung, F.-H. ve Huang, C. L. (2013). “Auditors’ Moral Philosophies and Ethical Beliefs”. *Management Decision*, 51(3): 479-500.
- Kutlu, H. A. (2011). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık, Ankara.
- Kuusela, O. (2011). *Key Terms in Ethics*. Continuum, London New York.
- Kwok, B. K. (2005). *Accounting Irregularities in Financial Statements A Definitive Guide for Litigators, Auditors, and Fraud Investigators*. Gower Publishing Limited, Aldershot.
- Lampe, J. C. ve Finn, D. W. (1992). “A Model of Auditors' Ethical Decision Processes”. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 11(Supplement): 33-59.
- Larimer, L. V. (2004). *Ethical Virtuosity Seven Steps to Help You Discover and Do The Right Thing at The Right Time*. HRD Press, Amherst.
- Lendez, A. M. ve Korevec, J. J. (1999). “How to Prevent and Detect Financial Statement Fraud”. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 11(1): 47-54.
- Lestari, P. (2017). “Good Corporate Governance, Corporate Ethical Value and Creative Accounting: The Case of The State-owned Enterprise in Indonesia”. *International Journal of Economic Research*, 14(3): 43-53.
- Lincoln, S. H. ve Holmes, E. K. (2011). “Ethical Decision Making: A Process Influenced by Moral Intensity”. *Journal of Healthcare, Science and The Humanities*, 1(1): 55-69.
- London, J. (2017). *Yıldız Gezgini*. (Çev. F. Kahya), Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul.
- MacKinnon, B. ve Fiala, A. (2014). *Ethics Theory And Contemporary Issues*. Cengage Learning, United States of America.
- Madura, J. (2004). *What Every Investor Needs to Know About Accounting Fraud*. McGraw-Hill, New York.
- Mainelli, M. ve Harris, I. (2011). *The Price Of Fish A New Approach To Wicked Economics And Better Decisions*. Nicholas Brealey Publishing, London Boston.
- Martin, R. D. (2007). “Through The Ethics Looking Glass: Another View of The World of Auditors and Ethics”. *Journal of Business Ethics*, 70(1): 5-14.
- McBarnet, D. (2005). “ ‘Perfectly Legal’: A Sociological Approach to Auditing”. T. Campbell ve K. Houghton (Ed.). *Ethics and Auditing*. ANU E Press, Canberra, 25-43.
- McVay, S. E. (2006). “Earnings Management Using Classification Shifting: An Examination of Core Earnings and Special Items”. *The Accounting Review*, 81(3): 501-531.

- Mendonca, M. ve Kanungo, R. N. (2007). *Ethical Leadership*. Open University Press, Maidenhead New York.
- Merritt Insurance Training. (2006). *Ethics: A Handbook for Financial Services Professionals*. Silver Lake Publishing, Aberdeen.
- Miles, J. A. (2012). *Management and Organization Theory A Jossey-Bass Reader*. Jossey-Bass, San Francisco .
- Mohd-Sanusi, Z. ve Mat-Isa, Y. (2012). “Creative Accounting: Auditors' Roles in The Detection of Financial Fraud”. J. Oringel (Ed.). *Effective Auditing For Corporates: Key Developments in Practice and Procedures*. Bloomsbury Information Ltd, London, 3-16.
- Moldovan, R. L., Achim, S. A. ve Bota-Avram, C. (2010). “Fighting The Enemy Of Fair View Principle – Getting to Know Creative Accounting”. *Analele Științifice ale Universității "Alexandru Ioan Cuza" Iași Științe Economice*, (Număr special): 51-61.
- Mulford, C. W. ve Comiskey, E. E. (2002). *The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices*. John Wiley & Sons, Inc, New York.
- Muzaffar, B. (2016). “The Development and Validation of a Scale to Measure Training Culture: The TC Scale”. *Journal of Culture, Society and Development*, 23: 49-58.
- Naagarazan, R. S. (2006). *A Textbook on Professional Ethics and Human Values*. New Age International, New Delhi.
- Naser, K. H. M. (1990). *Creative Accounting: An Examination of Its Nature and Use*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. University of Wales College of Cardiff Accounting and Finance Section Cardiff Business School, Cardiff.
- Nelson, M. W. (2009). “A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing”. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2): 1-34.
- Ocak, M. ve Güçlü, F. Ç. (2014). “Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve”. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 6(3): 123-135.
- O’Fallon, M. J. ve Butterfield, K. D. (2005). “A Review of The Empirical Ethical Decision-Making Literature: 1996–2003”. *Journal of Business Ethics*, 59(4): 375-413.
- Ojienda, T. ve Juma, K. (2011). *Professional Ethics A Kenyan Perspective*. LawAfrica Publishing, Nairobi.
- Özdamar, K. (2016). *Eğitim, Sağlık ve Davranış Bilimlerinde Ölçek ve Test Geliştirme Yapısal Eşitlik Modellemesi IBM SPSS, IBM SPSS AMOS ve MINITAB Uygulamalı*. Nisan Kitabevi, Eskişehir.

- Paliwal, M. (2006). *Business Ethics*. New Age International, New Delhi.
- Passmore, J. ve Mortimer, L. (2011). "Ethics in Coaching". G. Hernez-Broome ve L. A. Boyce (Ed.). *Advancing Executive Coaching Setting The Course for Successful Leadership Coaching*. Jossey-Bass, San Francisco, 205-227.
- Pearsall, M. J. ve Ellis, A. P. (2011). "Thick as Thieves: The Effects of Ethical Orientation and Psychological Safety on Unethical Team Behavior". *Journal of Applied Psychology*, 96(2): 401-411.
- Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama*. Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul.
- Peytcheva, M. (2013). "Professional Skepticism and Auditor Cognitive Performance in A Hypothesis-Testing Task". *Managerial Auditing Journal*, 29(1): 27-49.
- Popescu, L. –M. ve Nişulescu, I. A. (2013). "Detecting Creative Accounting Practices and Their Impact on The Quality of Information Presented in Financial Statements". *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*, 3(6): 1-13.
- Popescu, L. –M. ve Nişulescu, I. (2014). "Creative Accounting Versus Fraud". *SEA - Practical Application of Science*, 2(5): 59-64.
- Popova, V. (2012). "Exploration of Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments". *Managerial Auditing Journal*, 28(2): 140-160.
- Porter, B., Simon, J. ve Hatherly, D. (2003). *Principles of External Auditing*. John Wiley & Sons, Ltd., Chichester.
- Pramana, A. C., Irianto, G. ve Nurkholis. (2016). "The Influence of Professional Skepticism, Experience and Auditors Independence on The Ability to Detect Fraud". *Imperial Journal of Interdisciplinary Research* , 2(11): 1438-1447.
- Rajput, M. S. (2014). "Creative Accounting: Some Aspects". *International Journal of Business and Administration Research Review*, 2(4): 193-199.
- Rest, J., Narvaez, D., Bebeau, M. J. ve Thoma, S. J. (1999). *Postconventional Moral Thinking A Neo-Kohlbergian Approach*. Lawrence Erlbaum Associates, Mahwah.
- Rhode, D. L. (2006). "Intoduction: Where is The Leadership in Moral Leadership? ". D. L. Rhode (Ed.). *Moral Leadership The Theory and Practice of Power, Judgment, and Policy*. Jossey-Bass, San Francisco, 1-53.
- Rice, A. (2011). *Accounts Demystified: The Astonishingly Simple Guide To Accounting*. Prentice Hall Business, Great Britain.

- Ronen, J. ve Yaari, V. (2008). *Earnings Management Emerging Insights in Theory, Practice, and Research*. Springer Science+Business Media, New York.
- Rose, J. M. (2007). "Attention to Evidence of Aggressive Financial Reporting and Intentional Misstatement Judgments: Effects of Experience and Trust". *Behavioral Research in Accounting*, 19(1): 215-229.
- Rossouw, D. ve Van Vuuren, L. (2010). *Business Ethics*. Oxford University Press Southern Africa, Cape Town.
- Rotter, J. B. (1966). Generalized Expectancies for Internal versus External Control of Reinforcement. *Psychological Monographs: General and Applied*, 80(1): 1-28.
- Rowson, R. (2006). *Working Ethics How to Be Fair in A Culturally Complex World*. Jessica Kingsley Publishers, London Philadelphia.
- Royae, R. A., Nezhad, A. Y. ve Azinfar, K. (2013). "Relationship between Skepticism and Decision Making in Audit". *World Applied Sciences Journal* , 28(11): 1609-1617.
- Roychowdhury, S. (2006). "Earnings Management through Real Activities Manipulation". *Journal of Accounting and Economics* , 42(3): 335-370.
- Rozidi, M. S., Nor, N. A., Aziz, N. A., Rosli, N. A. ve Mohaiyadin, N. M. (2015). "Relationship between Auditors' Ethical Judgments, Quality of Financial Reporting and Auditors' Attitude towards Creative Accounting: Malaysia Empirical Evidence". *International Journal of Business, Humanities and Technology*, 5(3): 81-87.
- Ruddy, T. ve Everingham, G. K. (2008). "Creative Accounting, Accounting Errors, and The Ability of Users To Detect and Adjust for Them". *South African Journal of Accounting Research*, 22(1): 45-95.
- Saxena, R. G., Srinivas, K., Rai, U. ve Rai, S. M. (2010). *Auditing and Business Communications*. Himalaya Publishing House, Mumbai.
- Schilit, H. M. ve Perler, J. (2010). *Financial Shenanigans How to Detect Accounting Gimmicks & Fraud in Financial Reports*. McGraw-Hill, New York.
- Schipper, K. (1989). "Commentary on Earnings Management". *Accounting Horizons*, 3(4): 91-102.
- Schlabach, G. A. ve Peer, K. S. (2008). *Professional Ethics in Athletic Training*. Mosby, St. Louis.
- Schlenker, B. R. ve Forsyth, D. R. (1977). "On The Ethics of Psychological Research". *Journal of Experimental Social Psychology*, 13(4): 369-396.
- Seçer, İ. (2017). *SPSS ve LISREL ile Pratik Veri Analizi Analiz ve Raporlaştırma*. Anı Yayıncılık, Ankara.

- Senemoğlu, N. (2015). *Gelişim, Öğrenme ve Öğretim Kuramdan Uygulamaya*. Yargı Yayınevi, Ankara.
- Shadmehr, F. ve Moradi, M. (2013). “Factors Influencing Auditors’ Ethical Sensitivity in Ethical Decision-making: Evidence from Iran”. *Universal Journal of Management and Social Sciences*, 3(11): 1-16.
- Shajani, B. (2015). *Wiley 11th Hour Guide for 2015 Level I CFA*. John Wiley & Sons Inc., Hoboken.
- Sharma, P. ve Bhal, K. T. (2004). *Managerial Ethics Dilemmas and Decision Making*. Sage Publications, New Delhi Thousand Oaks London.
- Sharma, S. (1996). *Applied Multivariate Techniques*. John Wiley & Sons, Inc., United States of America.
- Shaub, M.K. (1989). *An Empirical Examination of The Determinants of Auditors' Ethical Sensitivity*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Texas Tech University The Graduate Faculty of Texas Tech University, Lubbock.
- Shaub, M. K., Finn, D. W. ve Munter, P. (1993). “The Effects of Auditors’ Ethical Orientation on Commitment and Ethical Sensitivity”. *Behavioral Research in Accounting*, 5(1): 145-169.
- Shaw, W. H. (2015). *Business Ethics*. Cengage Learning, United States of America.
- Singhapakdi, A., Vitell, S. J. ve Kraft, K. L. (1996). “Moral Intensity and Ethical Decision-Making of Marketing Professionals”. *Journal of Business Research*, 36(3), 245-255.
- Singleton, T. W. ve Singleton, A. J. (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken.
- Spencer, E. M., Mills, A. E., Rorty, M. V. ve Werhane, P. H. (2000). *Organization Ethics in Health Care*. Oxford University Press, New York.
- Srivastava, S. ve Tandon, A. (2014). “Creative Accounting and Fraud : An Overview”. *Shrinkhala*, 2(3): 24-28.
- Stanwick, P. ve Stanwick, S. (2014). *Understanding Business Ethics*. Sage Publications, United States Of America.
- Suhr, D. (2008). “Step your way through path analysis”. SAS Conference Proceedings: Western Users of SAS Software 2008. 5-7 November 2008, California Universal City, 1-10.
- Susmuş, T. ve Demirhan, D. (2013). Creative Accounting: A Brief History and Conceptual Framework. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, (38): 1-20.

- Tabachnick, B. G. ve Fidell, L. S. (2015). *Çok Değişkenli İstatistiklerin Kullanımı*. (Çev. Ed. M. Baloğlu), Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti., Ankara.
- Tabără, N. ve Rusu, A. I. (2010). "Creative accounting and the relativity of the informations provided by the annual financial statements". *Globalization and Higher Education in Economics and Business Administration (GEBA 2010)*. 21-23 October 2010, Iași, 198-210.
- Tang, T. L.-P. ve Chen, Y.-J. (2008). "Intelligence vs. Wisdom: The Love Of Money, Machiavellianism, And Unethical Behavior Across College Major And Gender". *Journal of Business Ethics*, 82(1): 1-26.
- Tännsjö, T. (2002). *Understanding Ethics: An Introduction to Moral Theory*. Edinburgh University Press, Edinburgh.
- Tansey, R., Brown, G., Hyman, M. R. ve Dawson, L. (1994). "Personal Moral Philosophies and The Moral Judgments of Salespeople". *Journal of Personal Selling & Sales Management*, 14(1): 59-75.
- Tassadaq, F. ve Malik, Q. A. (2015). "Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing". *International Journal of Economics and Financial Issues*, 5(2): 544-551.
- TFRS 9. (2018). *TFRS 9 Finansal Araçlar (2017 Sürümü)*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- TFRS 10. (2018). *Konsolide Finansal Tablolar*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- TFRS 13. (2018). *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- TFRS 15. (2018). *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- Theyagu, D. (2012). *Gravitating Towards Success*. Xlibris Corporation, United States of America.
- TMS 1. (2018). *Finansal Tabloların Sunuluşu*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- TMS 2. (2018). *Stoklar*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- TMS 7. (2018). *Nakit Akış Tablosu*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- TMS 16. (2018). *Maddi Duran Varlıklar*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.

- TMS 17. (2018). *Kiralama İşlemleri*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- TMS 19. (2018). *Çalışanlara Sağlanan Faydalar*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- TMS 23. (2018). *Borçlanma Maliyetleri*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- TMS 28. (2018). *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- TMS 32. (2018). *Finansal Araçlar: Sunum*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- TMS 36. (2018). *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- TMS 37. (2018). *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- TMS 38. (2018). *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Ankara.
- Townsend, C. (2011). "Ethical Frameworks in Coaching". J. Passmore (Ed.). *Supervision in Coaching Supervision, Ethics and Continuous Professional Development* Kogan Page, Great Britain United States, 141-160.
- Trevino, L. K. (1986). "Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model". *Academy of Management Review*, 11(3): 601-617.
- Treviño, L. K. ve Nelson, K. A. (2011). *Managing Business Ethics Straight Talk about How to Do It Right*. John Wiley & Sons, United States of America.
- Türk, Z. (2004). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. Nobel Kitapevi, Adana.
- Uşurelu, V. I., Marin (Nedelcu), M., Danailă (Andrei), A. E. ve Loghin, D. (2010). "Accounting Ethics - Responsibility versus Creativity". *Annals of the University of Petroșani, Economics*, 10(3): 349-356.
- Utku, B. D. (2014). *Genel Muhasebe "Dönem İçi ve Dönem Sonu İşlemleri"*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Vladu, A. B. (2015). "Managerial Preferences between Accrual-Based versus Real Earnings Management". *Hyperion International Journal of Econophysics & New Economy*, 8(2): 409-417.
- Wasserman, B., Sullivan, P. ve Palermo, G. (2000). *Ethics and The Practice of Architecture*. John Wiley & Sons, United States Of America.

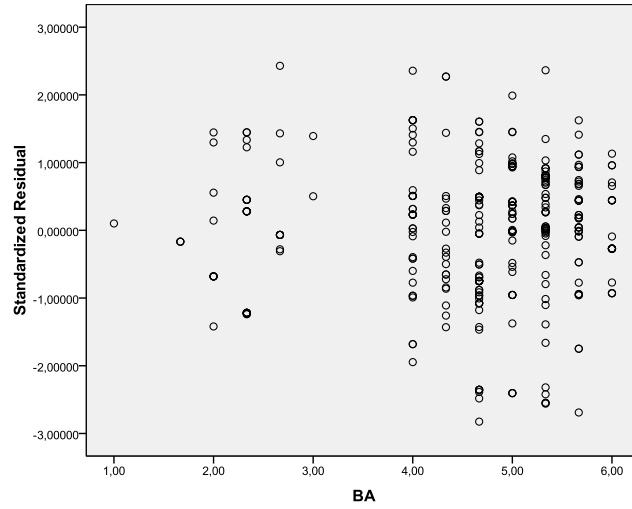
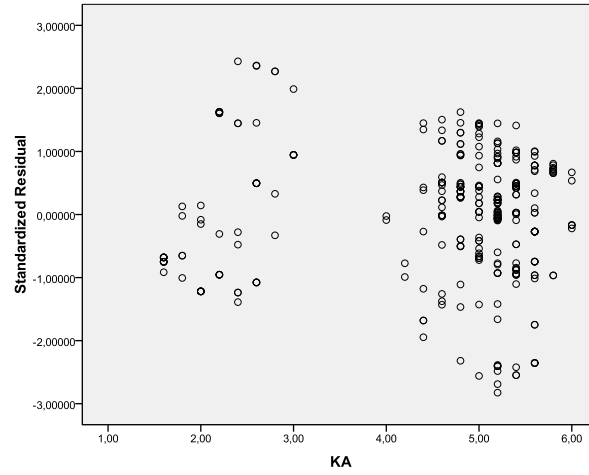
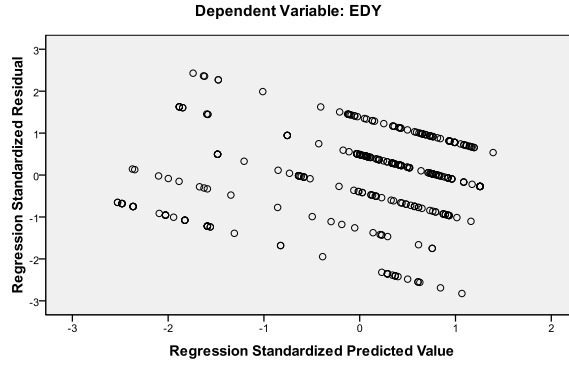
- Weiss, J. W. (2009). *Business Ethics A Stakeholder and Issues Management Approach with Cases*. South-Western Cengage Learning, Canada.
- Weiss, J. W. (2014). *Business Ethics A Stakeholder And Issues Management Approach*. Berrett-Koehler Publishers, San Francisco.
- Welch, D. D. (2014). *A Guide to Ethics and Public Policy Finding Our Way*. Routledge, New York Abingdon.
- Werhane, P. H. ve Freeman, R. E. (2003). “Business Ethics”. R. G. Frey ve C. H. Wellman (Ed.). *A Companion to Applied Ethics*. Blackwell Publishing, United Kingdom, 537-551.
- Wilson, D. S., Near, D. ve Miller, R. R. (1996). “Machiavellianism: A Synthesis of the Evolutionary and Psychological Literatures”. *Psychological Bulletin*, 119(2): 285-299.
- Wittmer, D. P. (2001). “Ethical Decision Making”. T. L. Cooper (Ed.). *Handbook of Administrative Ethics*. Marcel Dekker, New York, 481-507.
- Yazıcı, A. ve Yazıcı, S. (2010). “Etik Durum Ölçeği'nin Geçerlilik ve Güvenirlilik Çalışması”. *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, 8(4): 1001-1017.
- Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S. (2007). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Yetmar, S. A. ve Eastman, K. K. (2000). “Tax Practitioners' Ethical Sensitivity: A Model and Empirical Examination”. *Journal of Business Ethics*, 26(4): 271-288.
- Yurdugül, H. (2005). “Ölçek geliştirme çalışmalarında kapsam geçerliği için kapsam geçerlik indekslerinin kullanılması”. XIV. Ulusal Eğitim Bilimleri Kongresi. 28–30 Eylül 2005, Denizli, 1-5.
- Zack, G. M. (2013). *Financial Statement Fraud Strategies for Detection and Investigation*. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken.
- Zakaria, M., Haron, H. ve Ismail, I. (2010). “Do Moral Philosophies Influence Auditors' Ethical Judgments? ”. *Malaysian Accounting Review*, 9(1): 43-65.
- Zarefar, A., Andreas, ve Zarefar, A. (2016). “The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable”. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 219: 828-832.
- Ziegenfuss, D. E. ve Singhapakdi, A. (1994). “Professional Values and The Ethical Perceptions of Internal Auditors”. *Managerial Auditing Journal*, 9(1): 34-44.

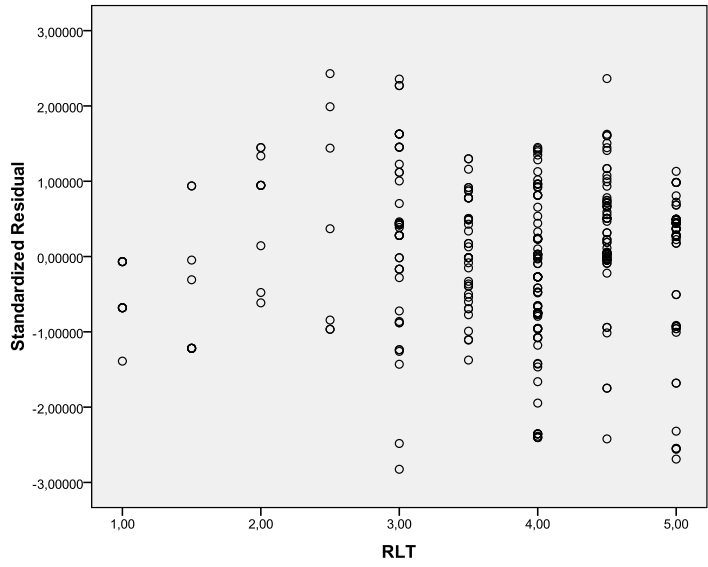
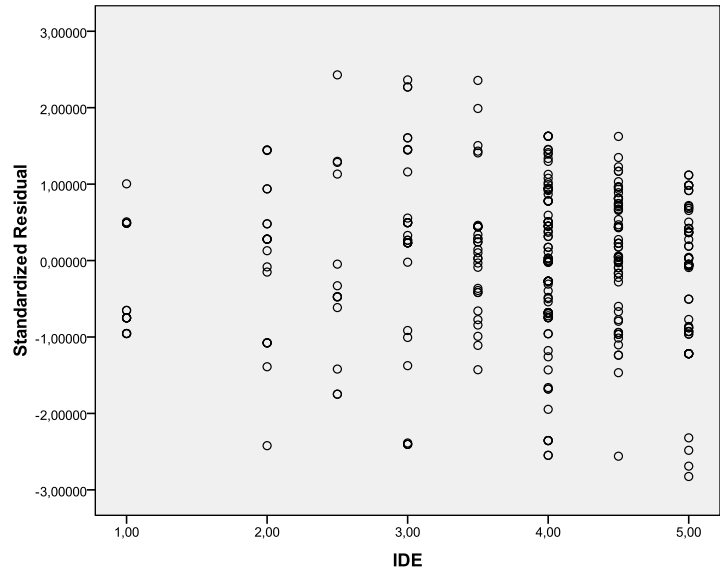
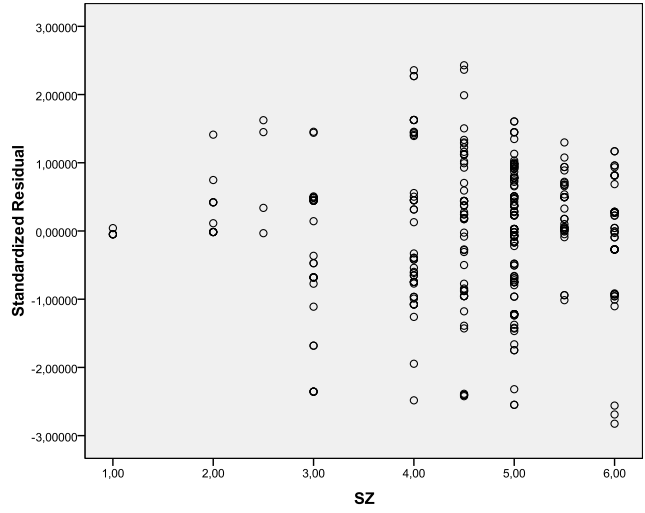
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği,
<https://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspix?MevzuatKod=7.5.16907&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20y%C3%B6netmeli%C4%9Fi>, (erişim tarihi: 05.12.2018).
- Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı,
[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0C3%87%C4%B0N%20ET%C4%B0K%20KURALLAR\(1\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0C3%87%C4%B0N%20ET%C4%B0K%20KURALLAR(1).pdf), (erişim tarihi: 05.12.2018).
- Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği,
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/S%C3%BCrekli%20E%C4%9Fitim%20Tebli%C4%9Fi.pdf>, (erişim tarihi: 05.12.2018).
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170729M1-1.htm>, (erişim tarihi: 16.01.2018).
- Cresswell, R. ve Clark, M. (2014). “Ethics, Ethical Practice and Their Growing Importance in Developing Sustainably Performing Organizations in The 21st Century”. D. Strycharczyk ve C. Elvin (Ed.). *Developing Resilient Organizations How To Create An Adaptive, High-performance And Engaged Organization*. Kogan Page Limited, London, <http://proquestcombo.safaribooksonline.com/book/hr-organizational-management/9780749470098>, (erişim tarihi: 07.03.2016).
- Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi Konulu Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı,
<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Finansal%20Tablo%20%C3%96rnekleri%20ve%20Kullan%C4%B1m%20Rehberi.pdf>, (erişim tarihi: 16.01.2018).
- Fullerton, R.R. ve Durtschi, C. (2004). “The Effect of Professional Skepticism on The Fraud Detection Skills of Internal Auditors”,
<https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=269126002097093113097110078100085068122032049015054052117087115094067070121116120101033022034012040098112085071104127120119026083017050078067094020073064068100027053073117125004068023070021087024112070016111064113068004104081021125106113125118103&EXT=pdf>, (erişim tarihi: 13.05.2018).

- <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&menuid=6&pid=9&subid=1&submenuheader=9>, (erişim tarihi: 05.12.2018).
- <http://quantpsy.org/sobel/sobel.htm>, (erişim tarihi: 05.12.2018).
- Hurt, K., Eining, M. ve Plumlee, R. D. (2008). “An Experimental Examination of Professional Skepticism”,
<https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=735105085006005008091073117007064106120009055009062036075097127085093104127078086094009013096038009044113127091125085097122079031087031066093102003124100029007107035075079096019085080069001070095011097075098081106104000092116029118079112118085073102&EXT=pdf>, (erişim tarihi: 13.05.2018).
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Sıra No: 1),
<https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiFpYXtk5HYAhWOZlAKHQ68DloQFggnMAA&url=http%3A%2F%2Faves.ktu.edu.tr%2FImageOfByte.aspx%3FResim%3D8%26SSNO%3D1%26USER%3D4087&usg=AOvVaw1CAGt-5--fdtPWYvQTz-pB>, (erişim tarihi: 17.12.2017).
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22),
<http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, (erişim tarihi: 28.07.2018).
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu,
<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/Kanun-Metni--142>, (erişim tarihi: 05.12.2018).
- 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6362.pdf>, (erişim tarihi: 05.12.2018).

EK 1 – BAĞIMLI DEĞİŞKEN EDY OLDUĞUNDA HATA TERİMLERİ İLE DEĞİŞKENLERİN SERPİLME DİYAGRAMLARI

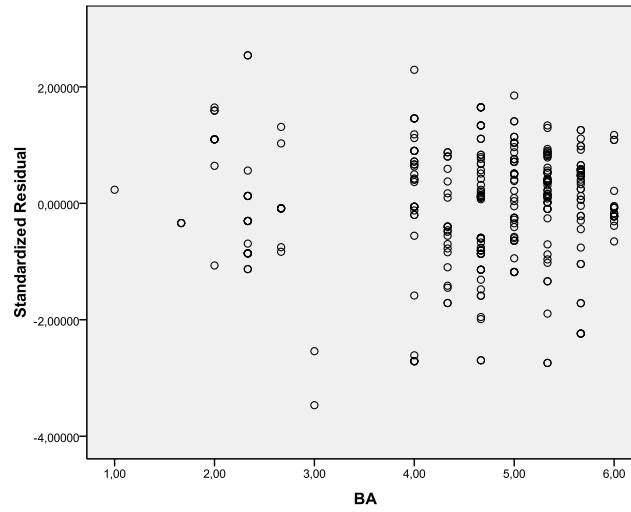
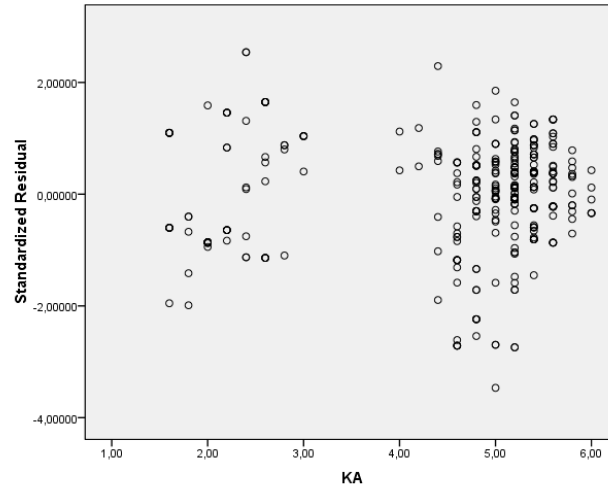
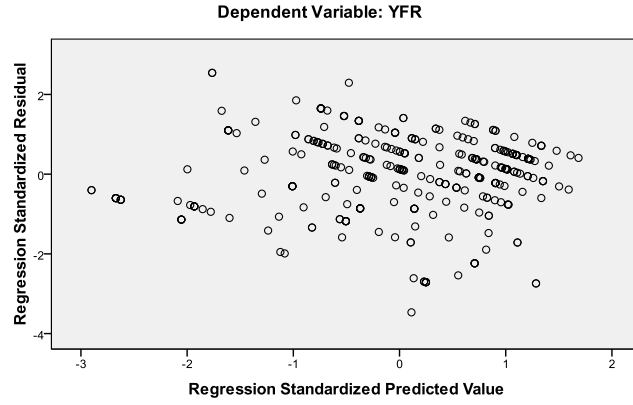
Scatterplot

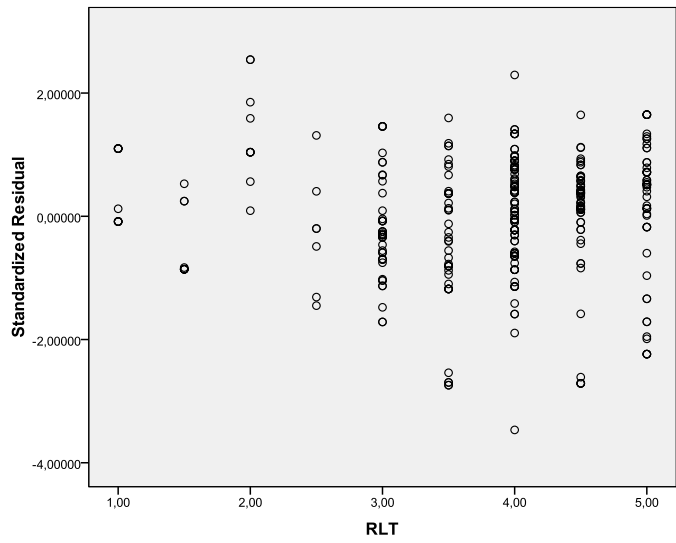
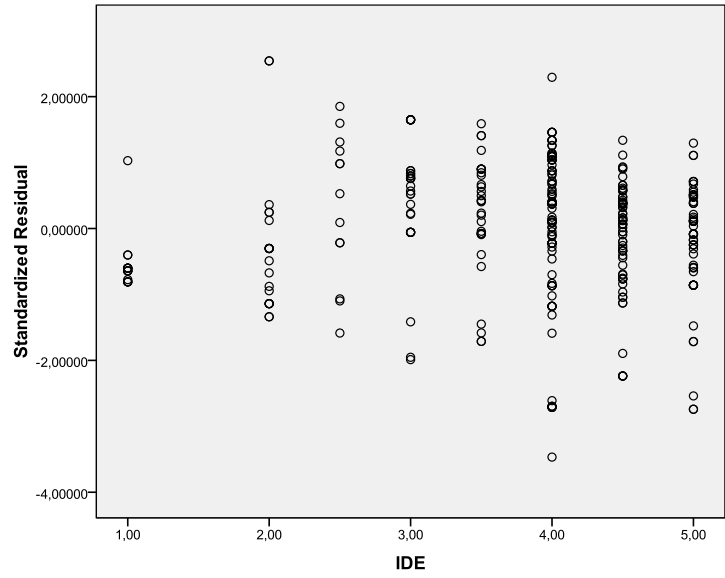
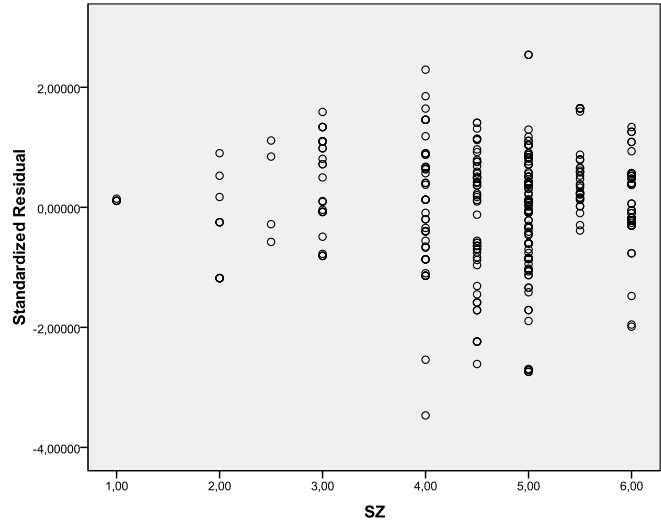


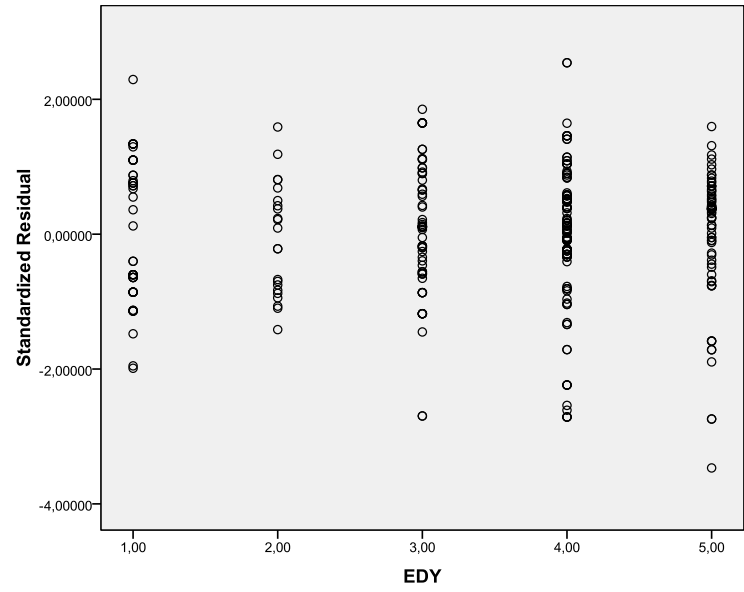


EK 2 – BAĞIMLI DEĞİŞKEN YFR OLDUĞUDA HATA TERİMLERİ İLE DEĞİŞKENLERİN SERPİLME DİYAGRAMLARI

Scatterplot







EK 3 – ANKET FORMU

ANKET FORMU

Sayın KATILIMCI;

Bu anket çalışması, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde yürütülen "Bağımsız Denetimde Etik ve Yaratıcı Muhasebe" adlı tez çalışması için yapılmaktadır. Verilen cevaplar gizli tutulacaktır.

Anket beş bölümden oluşmaktadır. A bölümünde mesleki şüphecilığe ilişkin ifadeler, B bölümünde etik duruma ilişkin ifadeler, C bölümünde yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark etmeye ilişkin ifadeler, D bölümünde etiksel duyarlılığa ilişkin senaryolar ve E bölümünde demografik özelliklere ilişkin sorular yer almaktadır.

Sayın katılımcı sizden A-B-C-D bölümündeki ifadeleri ve senaryoları; sunulan seçeneklerden birini seçerek değerlendirmeniz istenmektedir.

Katılımınız için şimdiden çok teşekkür ederiz.

Tezi Hazırlayan: Kürşad ÇAVUŞOĞLU
Danışman: Doç. Dr. Filiz ANGAY KUTLUK

A- MESLEKİ ŞÜPHECİLİK ÖLÇEĞİ (Aşağıda belirtilen mesleki şüphecilığe ilişkin ifadelere katılma dereceniz nedir?)						
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kısmen Katılmıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Fazla düşünmeden genellikle başka insanların açıklamalarını kabul ederim.						
2. Kendim hakkında iyi hissederim.						
3. Daha fazla bilgi elde edene kadar bir konu ile ilgili karar vermeyi ertelerim.						
4. Öğrenme beklentisi beni heyecanlandırır.						
5. İnsanların davranışlarına neyin neden olduğu ile ilgilenirim.						
6. Yeteneklerimden eminim.						
7. Doğru olduğuna dair kanıt elde etmedikçe açıklamaları genellikle reddederim.						
8. Yeni bir bilgi keşfetme eğlencelidir.						
9. Karar verirken vakit isterim.						
10. Başka insanların bana söylediklerini hemen kabul etmeye hazırım.						
11. Başka insanların davranışı beni ilgilendirmez.						
12. Kendime güvenirim.						
13. Arkadaşlarım, duyduğum veya gördüğüm şeylerle ilgili genellikle sorular sorduğumu söyler.						
14. Başka insanların davranışının nedenini anlamayı severim.						
15. Öğrenmenin heyecanlı olduğunu düşünüyorum.						
16. Gördüğüm, okuduğum ve duyduğum şeyleri gördüğüm gibi genellikle kabul ederim.						
17. Kendimden emin değilim.						
18. Genellikle açıklamalardaki tutarsızlıkları fark ederim.						
19. Grubumdaki diğer insanların düşündükleri ile genellikle aynı fikirde olurum.						
20. Hızlı karar vermekten hoşlanmam.						
21. Kendime karşı güvenim vardır.						
22. Mevcut bilginin tümüne bakana kadar karar vermek istemem.						
23. Bilgiyi araştırmayı severim.						
24. Sık sık gördüğüm ve duyduğum şeylerle ilgili sorular sorarım.						

25. Başka insanların beni ikna etmesi kolaydır.						
26. Nadiren insanların neden öyle davrandıklarını düşünürüm.						
27. Karar vermeden önce en uygun bilgiyi göz önünde bulundurduğumdan emin olmak isterim.						
28. Okuduğumun veya duyduğumun doğru olduğunu belirlemeye çalışmaktan zevk alırım.						
29. Öğrenmekten zevk alırım.						
30. İnsanların davranışı ve bu davranışın nedenleri etkileyicidir.						

* 1,10, 11, 16, 17, 19, 25 ve 26 numaralı ifadeler ters kodlanacaktır.

B- ETİK DURUM ÖLÇEĞİ (Aşağıda belirtilen etik duruma ilişkin ifadelere katılma dereceniz nedir?)					
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. İnsanlar, az da olsa eylemlerinin başkalarına bilerek zarar vermeyeceğinden emin olmalıdırlar.					
2. Ne kadar küçük olursa olsun, insanların başkalarını riske sokmaları asla hoş görülmemelidir.					
3. Kazanılacak yarar ne olursa olsun, başkalarına zarar verme potansiyeli ortaya çıkarmak her zaman yanlıştır.					
4. İnsanlar, psikolojik veya fiziksel olarak başka birine asla zarar vermemelidir.					
5. İnsanlar, başkasının onur ve refahını herhangi bir biçimde tehdit edebilecek eylemlerde bulunmamalıdırlar.					
6. Bir eylem masum bir kişiye zarar verecekse yapılmamalıdır.					
7. Bir eylemin gerçekleştirilip gerçekleştirilemeyeceğine, o eylemin olumlu sonuçları ile olumsuz sonuçlarını göz önünde bulundurarak karar vermek ahlaki değildir.					
8. İnsanların onur ve refahı toplumun en önemli ilgisi olmalıdır.					
9. Başkalarının refahını feda etmek hiçbir zaman gerekli değildir.					
10. Ahlakî davranışlar en “mükemmel” eylem idealleriyle doğrudan örtüşen eylemlerdir.					
11. Herhangi bir etik sistemin parçası olabilecek kadar önemli ahlak ilkesi yoktur.					
12. Ahlakî şeyler durumdan duruma ve toplumdan topluma değişirler.					
13. Ahlakî ölçütler bireysel şeyler olarak görülmelidir; bir kişinin ahlakî bakımdan doğru bulduğunu başka biri yanlış olarak yargılayabilir.					
14. Farklı ahlakî yaklaşımlar “doğruluk” açısından karşılaştırılmazlar.					
15. Herkes için neyin ahlakî olduğu sorusu hiçbir zaman çözülemez; çünkü neyin ahlakî neyin ahlakî olmadığı bireye bağlıdır.					
16. Ahlakî ölçütler sadece bir kişinin nasıl davranması gerektiğini belirten kişisel kurallardır; başkalarının hakkında yargı vermede kullanılamazlar.					
17. Kişiler arası ilişkilerde ortaya çıkan ahlakî düşünceler öylesine karmaşıktır ki, kişilere kendi bireysel kurallarını ifade etme izni verilmelidir.					
18. Bir ahlakî seçeneği belli türden eylemleri önleyecek şekilde sisteme sokmak, daha iyi insan ilişkileri oluşturmayı ve düzenlemeyi engeller.					

19. Yalan söylemeye ilişkin hiçbir kural formüle edilemez; bir yalanın kabul edilip edilemeyeceği tamamen duruma bağlıdır.					
20. Bir yalanın ahlakî veya ahlak dışı olarak yargılanması, eylemin içinde bulunduğu şartlara bağlıdır.					

C- YARATICI MUHASEBE UYGULAMALARINI FARK EDEBİLİRLİĞE İLİŞKİN İFADELER (Aşağıda belirtilen yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliğe ilişkin ifadelere katılma dereceniz nedir?)					
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Kârları artırmak için varlıkların önce satılmasını sonra tekrardan kiralınmasına ilişkin muhasebe uygulamasını fark edebileceğime inanıyorum.					
2. Kârların bir dönemden diğer döneme aktarılmasını fark edebileceğimi hissediyorum.					
3. Aktifleştirilemeyen giderleri aktifleştirmek için yapılan yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirim.					
4. Aşırı değerlenmiş stokları fark edebilirim.					
5. Karşılıklarda yapılan herhangi bir manipülasyonu fark edebilirim.					
6. Düşük değerlenmiş şüpheli alacakları fark ederim.					
7. Müşterinin uygulaması gereken yerde tarihi maliyet ilkesini uygulamadığını fark edebileceğimi düşünüyorum.					
8. Yönetimin uzun dönemli borçların ödenecek kısmını kısa dönemli borçlar altında sınıflandırmadığını fark edebilirim.					
9. Satış işlemi tamamlanmadan gelirin kaydedildiğini fark edebilirim.					
10. Yönetimlerin belirli bir gideri cari dönemden gelecek dönemlere aktarma dürtüleri olduğunu fark ederim.					

D- ETİKSEL DUYARLILIĞA İLİŞKİN SENARYOLAR (Her bir senaryo için “Bu senaryoda etiksel bir sorun vardır” ifadesine katılma dereceniz nedir?)					
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1. Faruk, bazı yapı projelerindeki aktifleştirilmiş finansman gideri ile ilgili yapılan işlemde müşteri ile aynı fikirde olmadığını denetim müdürüne iletmıştır. Denetim müdürü ise, Faruk’un teknik olarak doğru olma ihtimaline rağmen müşterinin pozisyonunun makul bir şekilde desteklenebileceğini belirterek müşterinin tarafında olmuştur. Faruk, çalışma kağıtlarını, işlemin GKGMİ (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) ile uyumlu olduğunu ifade edecek şekilde değiştirmiştir, ama müşterinin amortisman yönteminde yaptığı değişikliği denetim ortağı ve müdürü ile de tartışmayı planlamaktadır.					
2. Rakip bir denetim firmasının en büyük müşterisi denetçilerinden memnun değildir. Yaptığı araştırmalar sonucunda başka bir denetim firmasının ortağı, bu müşterinin yönetiminin, raporlanan kazançlarda yükselme eğilimine önem verdiğini bulmuştur. Müşteri firmadaki üst kademe yöneticinin ücreti büyük ölçüde raporlanan kazançlara bağlıdır ve üst yönetimde kazançları raporlama kapsamında agresif bir yaklaşım sergilemektedir. Denetim ortağı, bu müşteriye teklif vermeyi önermektedir. Bu eylem, denetim ortağını denetim firmasında en fazla gelir üreten konumuna getirecektir.					
3. Bir şirketin finansal denetimi sonucunda denetçi, işletmenin faaliyet sonuçlarını önemli derecede şişirdiğini fark etmiştir. Faaliyet sonuçlarının uygun bir şekilde yeniden beyan edilmesi durumunda yöneticinin ikramiyesi önemli derecede azalacaktır. Denetçi; şirket muhasebecisine faaliyet sonuçlarını şişirmesini yöneticinin söylediğini öğrenmiştir. Denetçi, faaliyet sonuçlarının şişirilme nedenini rapor etmemiştir.					

E- DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE İLİŞKİN SORULAR	
1. Cinsiyetiniz	☐ Erkek ☐ Kadın
2. Yaşınız	☐ 30 yaş ve altı ☐ 31 – 40 yaş arası ☐ 41 – 50 yaş arası ☐ 51 – 60 yaş arası ☐ 61 yaş ve üstü
3. Denetçi olarak deneyim süreniz	☐ 0 – 5 yıl arası ☐ 6 – 10 yıl arası ☐ 11 – 15 yıl arası ☐ 16 – 20 yıl arası ☐ 20 yıl ve üstü
4. Eğitim durumunuz	☐ Lisans derecesi ☐ Yüksek lisans derecesi ☐ Doktora derecesi

Ö Z G E Ç M İ Ş

Adı ve SOYADI	Kürşad ÇAVUŞOĞLU
Doğum Yeri - Tarihi	Erzurum – 15.11.1981
EĞİTİM DURUMU	
Mezun Olduğu Lise	Pendik Süper Lisesi
Lisans Diploması	Marmara Üniversitesi İşletme (Almanca)
Yüksek Lisans Diploması	Marmara Üniversitesi Muhasebe – Finansman (Almanca)
Tez/ Dönem Projesi Konusu	Der Umstellungsprozess von der türkischen Steurbilanz auf IAS/IFRS
Yabancı Dil	İngilizce, Almanca
BİLİMSEL FAALİYETLER	
Çavuşoğlu, K. ve Utku, B. D. (2016). “Duran Varlıkların TFRS 5 Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve BIST (Borsa İstanbul) 30 Endeksinde Yer Alan Firmaların TFRS 5 Uyarınca Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Sınıflandırılmasına Yönelik Olarak İncelenmesi”. <i>Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies</i>, 2(1): 88-111. Çavuşoğlu, K. ve Kutluk, F. A. (2016). “Meslek Yüksekokulunda Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Muhasebe Etiğine Bakış Açılarının Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Anamur MYO Örneği”. <i>Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi</i>, 8(2): 109-120. Dönmez, A. ve Çavuşoğlu, K. (2015). “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim ile Adli Muhasebenin Karşılaştırılması”. <i>Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies</i>, 1(3): 34-67. Adalessossi, K., Utku, B. D., Çavuşoğlu, K., Almasri, M. W. ve Gezer, S. (2015). “Sustainability Reporting Practices in Four Countries’ Jurisdiction: Turkey, India, Germany and Brazil”. <i>İktisat İşletme ve Finans</i>, 30(356): 65-86. Çavuşoğlu, K., Dindaroğlu, A. K. ve Ünal, M. K. (2015). “Anamur Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Gelecek Beklentilerinin Bölgesel Kalkınmaya Etkisi ve Akdeniz Bölgesi Uygulaması”. 4. Uluslararası Meslek Yüksekokulları Sempozyumu. 21-23 Mayıs 2015, Yalova, 841-850. Çavuşoğlu, K., Ünal, M. K. ve Dindaroğlu, A. K. (2016). “Meslek Yüksekokullarında Çalışan Öğretim Elemanlarının Mesleki Doyum ile Tükenmişlik Düzeylerinin İncelenmesi”. UMYOS 2016 5. Uluslararası Meslek Yüksekokulları Sempozyumu. 20-18 Mayıs 2016, Prizren, 190-197. Çavuşoğlu, K. ve Kutluk, F. A. (2018). “A Research about Measuring Ethical Tendencies by Machiavellianism and Discussing Its Impact on Ethical Choices in Accounting and Auditing Field”. 2nd Rome International Conference on Social Science & Humanities (ICSSH). 05-06 June 2018, Roma, 42-43.	

Kutluk, F.A., Dönmez, A. ve Çavuşoğlu, K. (2018). “A Study on The Reasons of Failing in Accounting Course and The Teaching Technics for Learning Accounting Better”. 2nd Rome International Conference on Social Science & Humanities (ICSSH). 05-06 June 2018, Roma, 42-43.

Kutluk, F. A., Dönmez, A. ve Çavuşoğlu, K. (2018). “A Study on The Reasons of Failing in Accounting Course and The Teaching Technics for Learning Accounting Better”. *International Journal of Research – Granthaalayah*, 6(9): 535-549.

Çavuşoğlu, K. (2015). “Finansman”. B.C. Çetinsöz (Ed.). *İşletme Bilimine Giriş (Modern İşletmecilik)*. Detay Yayıncılık, Ankara, 167-186.

İŞ DENEYİMİ

Stajlar	DAF-Tırsan Otomotiv San. A.Ş., Eczacıbaşı Banyo ve Mutfak Ürünleri
Çalıştığı Kurumlar	Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi/Göksun MYO (07.12.2009 – 15.01.2012, Öğretim Görevlisi) Mersin Üniversitesi/Anamur MYO (02.02.2012- Çalışıyor)
E-Posta	kursatcavusoglu@hotmail.com