

**T.C.  
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ETİK VE KOZMETİK  
MUHASEBE FARKEDİLEBİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR  
ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**KÜBRA KORKMAZ**

**BALIKESİR, 2023**



**T.C.  
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ETİK VE KOZMETİK  
MUHASEBE FARKEDİLEBİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR  
ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**KÜBRA KORKMAZ**

**TEZ DANIŞMANI**

**DOÇ. DR. SUAT KARA**

**BALIKESİR, 2023**

**T.C.**  
**BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TEZ ONAYI**

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı'nda 202012547009 numaralı Kübra Korkmaz'ın hazırladığı “Bağımsız Denetçilerin Etik ve Kozmetik Muhasebe Fark edilebilirliği Üzerine Bir Araştırma” konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca ../.../...tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ / OY ÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

Üye (Başkan)	Doç. Dr. Metin KILIÇ	İmza
Üye (Danışman)	Doç. Dr. Suat KARA	İmza
Üye	Dr. Öğr. Üyesi Mustafa OĞUZ	İmza

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım

../.../2023

## ETİK BEYAN

Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kuralları'na uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

03/07/2023

İmza

Kübra KORKMAZ

## ÖNSÖZ

Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisans programı kapsamında hazırlanan bu çalışmada, etik, etik davranışını etkileyen unsurlar, etik teorileri, bağımsız denetim ve etik ilişkisi, kozmetik muhasebe, kozmetik muhasebe ve etik ilişkisi, kozmetik muhasebeyi gerçekleştirme teknikleri ile ilgili genel bir çerçeve oluşturularak temel kavramlar üzerinde durulmuştur. Bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliğinin tespit edilebilmesi için bağımsız denetçiler üzerinde bir saha çalışması yapılmıştır.

Çalışmanın gerçekleşmesinde fikir, görüş ve önerileriyle katkılarını esirgemeyen saygı değer tez danışmanım Doç. Dr. Suat Kara 'ya,

Yüksek lisans eğitimim sürecinde desteklerini esirgemeyen tüm Balıkesir Üniversitesi Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı ailesine,

Bu tez çalışmasının her aşamasında desteğini hiç esirgemeyen anneme, babama ve kardeşime teşekkür ederim...

**BALIKESİR, 2023**

**KÜBRA KORKMAZ**

## ÖZET

### BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN ETİK VE KOZMETİK MUHASEBE FARKEDİLEBİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

**KORKMAZ, Kübra**

**Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı-Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Suat KARA**

**2023, 77 Sayfa**

Son yıllarda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları denetimde etik konusuna dikkat çekmiş ve meslek etiği kavramına olan ilginin artmasına neden olmuştur. Kozmetik muhasebe kavramı da üzerinde özenle durulması gereken etik bir konudur. Mali tabloların şeffaf oluşturulmamasına neden olduğu bilinen ve bazı durumlarda şirketlerin finansal durumları ile ilgili yanıltıcı bilgiler sunan kozmetik muhasebe uygulamaları etik kavramı ile yakından ilişkilidir. Bu çalışmanın amacı; bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinin üzerine demografik özelliklerinin etkisini araştırmaktır. 30 bağımsız denetçiye anket uygulanarak veriler toplanmıştır. Çalışmada değişkenlere ait geçerlilik ve güvenilirlik analizi yapılmıştır. Değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler sunulmuştur. Hipotezleri test etmek için istatistiksel analiz tekniklerinden parametrik istatistiksel tekniklerinden Bağımsız Örneklemeler T Testi (Independent-Samples t Test), Tek Yönlü Varyans (One-Way ANOVA) analizleri uygulanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Etik, Kozmetik Muhasebe, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi.

## **ABSTRACT**

### **A RESEARCH ON THE ETHICAL AND COSMETIC ACCOUNTING DETECTABILITY OF INDEPENDENT AUDITORS**

**KORKMAZ, Kübra**

**Master Degree with Thesis, Department of Business Administration,**

**Advisor: Assoc. Prof. Dr. Suat Kara**

**2023, 77 pages**

Accounting and auditing scandals in recent years have drawn attention to the issue of ethics in auditing and have led to an increased interest in the concept of professional ethics. The concept of cosmetic accounting is also an ethical issue that should be carefully considered. Cosmetic accounting practices, which are known to cause the financial statements not to be prepared transparently and in some cases provide misleading information about the financial status of companies, are closely related to the concept of ethics. The aim of this study; The aim of this study is to investigate the effect of demographic characteristics on the ethical and cosmetic accounting discernibility of independent auditors. Data were collected by applying a questionnaire to 30 independent auditors. In the study, validity and reliability analysis of the variables were performed. Descriptive statistics of the variables are presented. In order to test the hypotheses, Independent-Samples t Test (Independent-Samples t-Test) and One-Way ANOVA analyzes were applied from parametric statistical techniques.

**Keywords:** Ethics, Cosmetic Accounting, Independent Audit, Independent Auditor.



## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
ÇİZELGELER LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
<b>1. GİRİŞ.....</b>	<b>1</b>
1.1. Araştırmanın Problemi .....	2
1.2. Araştırmanın Amacı .....	2
1.3. Araştırmanın Önemi .....	3
1.4. Araştırmanın Varsayımları .....	3
1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	3
1.6. Tanımlar .....	3
<b>2. İLGİLİ ALANYAZIN.....</b>	<b>5</b>
2.1. Kuramsal Çerçeve .....	5
2.1.1. Genel Olarak Etik Kavramı.....	5
2.1.2. Etik İle İlişkili Kavramlar.....	6
2.1.3. Etik Davranışını Etkileyen Unsurlar .....	7
2.1.3.1. Kişisel nedenler.....	8
2.1.3.1.1. Mesleki bilgi .....	8
2.1.3.1.2 Etik ölçütler .....	9
2.1.3.1.3. Etik ikilem .....	9
2.1.3.1.4. Bireyin bencilliği .....	9
2.1.3.2. Dışarıdan Kaynaklanan Nedenler .....	10
2.1.3.2.1. İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı.....	10
2.1.3.2.2. Rekabet.....	10
2.1.3.2.3. Ücret.....	11
2.1.3.2.4. Karşılıklı Güvensizlik.....	11
2.1.3.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge.....	11
2.1.3.2.6. Etik Davranışların Esnetilmesi .....	12
2.1.4. Etik Teorileri.....	12

2.1.4.1. Teleolojik Yaklaşım.....	12
2.1.4.1.1. Bireyci Yaklaşım.....	13
2.1.4.1.2. Faydacı Yaklaşım.....	13
2.1.4.2. Deontolojik Yaklaşım.....	14
2.1.4.2.1. Etik Ve Haklar Yaklaşımı.....	14
2.1.4.2.2.Eşitlikçi Yaklaşım.....	14
2.1.5. Meslek Etiği.....	14
2.1.6. Bağımsız Denetime Genel Bakış.....	15
2.1.7. Bağımsız Denetim ile Etik İlişkisi.....	17
2.1.8. Bağımsız Denetim ve Etiğe Duyulan Gereksinim İlişkisi.....	17
2.1.9. Bağımsız Denetçinin Tanımı ve Taşınması Gereken Özellikler.....	18
2.1.10. Bağımsız Denetçiler İçin Etik İlkeler.....	18
2.1.11. Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelere Uyumunu Engelleyen Tehditler .....	21
2.1.12. Bağımsız Denetçilerin Etiğe Uyumunu Engelleyen Önlemler .....	23
2.1.13. Kozmetik Muhasebe Kavramı.....	23
2.1.14.Kozmetik Muhasebe İle Etik İlişkisi.....	25
2.1.15. Kozmetik Muhasebenin Ortaya Çıkma Nedenleri.....	26
2.1.15.1. Muhasebe Teorisinden Kaynaklanan Nedenler.....	26
2.1.15.2. Muhasebe Çevresinden Kaynaklanan Nedenler.....	28
2.1.15.3. Muhasebe Ortamından Kaynaklanan Nedenler.....	28
2.1.16. Kozmetik Muhasebeyi Gerçekleştirme Teknikleri.....	29
2.1.16.1. Gelirlerin Artırılması Tekniği ile Kozmetik Muhasebe Uygulamaları.....	29
2.1.16.2. Giderlerin Azaltılması Tekniği ile Kozmetik Muhasebe Uygulamaları.....	32
2.1.16.3. Varlıkların Artırılması Tekniği ile Kozmetik Muhasebe Uygulamaları.....	35
2.1.16.4. Borçların Azaltılması Tekniği ile Kozmetik Muhasebe Uygulamaları.....	37
2.1.16.5. Nakit Akışını Artırma Tekniği ile Kozmetik Muhasebe Uygulamaları.....	39
2.1.17. Kozmetik Muhasebenin Yararları Ve Zararları.....	40
2.1.18. Kozmetik Muhasebenin Etkileri.....	41
2.2. İlgili Araştırmalar.....	42

<b>3. YÖNTEM</b> .....	44
3.1. Araştırmanın Modeli .....	44
3.2. Evren ve Örneklem .....	44
3.3. Veri Toplama Araçları ve Teknikleri .....	44
3.4. Verilerin Toplanma Süreci .....	45
3.5. Verilerin Analizi.....	45
<b>4. BULGULAR VE YORUM</b> .....	46
4.1. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular.....	46
4.1.1. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlere Göre Dağılımları.....	46
4.1.2. Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Dağılımları.....	47
4.1.3. Bağımsız Denetçilerin Yaşlara Göre Dağılımları.....	47
4.1.4. Bağımsız Denetçilerin Mezun Oldukları Bölümlere Göre Dağılımları.....	48
4.1.5. Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları.....	48
4.1.6. Bağımsız Denetçilerin Çalışma Şekillerine Göre Dağılımları.....	49
4.1.7. Bağımsız Denetçilerin Deneyim Sürelerine Göre Dağılımları.....	49
4.1.8. Bağımsız Denetçilerin 3568 Sayılı Meslek Yasasındaki Unvanlarına Göre Dağılımları.....	50
4.1.9. Bağımsız Denetçilerin Unvanlarına Göre Dağılımları.....	51
4.2. Güvenilirlik Analizi.....	51
4.3. Korelasyon Analizi.....	53
4.4. Hipotezler.....	54
4.5. T Testleri.....	55
4.5.1. Bağımlı Değişkenler ile Cinsiyet Arasındaki T Testi .....	56
4.5.2. Bağımlı Değişkenler ile Medeni Durum Arasındaki T Testi .....	56
4.5.3. Bağımlı Değişkenler ile 3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Unvanlar Arasındaki T Testi.....	57
4.5.4. Bağımlı Değişkenler ile Çalışma Şekli Arasındaki T Testi .....	58
4.6. Anova Testleri.....	59
4.6.1. Bağımlı Değişkenler ile Yaş Arasındaki Anova Testi.....	59
4.6.2. Bağımlı Değişkenler ile Mezun Olunan Bölüm Arasındaki Anova Testi .....	59
4.6.3. Bağımlı Değişkenler ile Eğitim Durumu Arasındaki Anova Testi.....	60

4.6.4. Bağımlı Değişkenler ile Unvanlar Arasındaki Anova Testi.....	61
4.6.5. Bağımlı Değişkenler ile Deneyim Süresi Arasındaki Anova Testi.....	61
4.7. Hipotez Sonuçları.....	62
<b>5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>64</b>
5.1. Sonuçlar.....	64
5.2. Öneriler.....	65
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>66</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>72</b>
<b>EK 1.....</b>	<b>72</b>
<b>EK 2.....</b>	<b>73</b>

## ÇİZELGELER LİSTESİ

<b><u>Cizelge 1.</u></b> Kozmetik Muhasebenin Ortaya Çıkma Nedenleri .....	26
<b><u>Cizelge 2.</u></b> Kozmetik Muhasebeyi Gerçekleştirme Teknikleri.....	29
<b><u>Cizelge 3.</u></b> Gelirlerin Arttırılmasında Kullanılan Teknikler.....	30
<b><u>Cizelge 4.</u></b> Giderlerin Azaltılmasında Kullanılan Teknikler.....	32
<b><u>Cizelge 5.</u></b> Varlıkların Arttırılmasında Kullanılan Teknikler .....	36
<b><u>Cizelge 6.</u></b> Borçların Azaltılmasında Kullanılan Teknikler .....	37
<b><u>Cizelge 7.</u></b> Nakit Akışının Arttırılmasında Kullanılan Teknikler .....	39
<b><u>Cizelge 8.</u></b> Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlere Göre Dağılımları.....	46
<b><u>Cizelge 9.</u></b> Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Dağılımları.....	47
<b><u>Cizelge 10.</u></b> Bağımsız Denetçilerin Yaşlara Göre Dağılımları.....	47
<b><u>Cizelge 11.</u></b> Bağımsız Denetçilerin Mezun Oldukları Bölümlere Göre Dağılımları....	48
<b><u>Cizelge 12.</u></b> Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları .....	48
<b><u>Cizelge 13.</u></b> Bağımsız Denetçilerin Çalışma Şekillerine Göre Dağılımları .....	49
<b><u>Cizelge 14.</u></b> Bağımsız Denetçilerin Deneyim Sürelerine Göre Dağılımları .....	49
<b><u>Cizelge 15.</u></b> Bağımsız Denetçilerin 3568 Sayılı Meslek Yasasındaki Unvanlarına Göre Dağılımları .....	50
<b><u>Cizelge 16.</u></b> Bağımsız Denetçilerin Unvanlarına Göre Dağılımları .....	51
<b><u>Cizelge 17.</u></b> Güvenilirlik Analizi .....	51
<b><u>Cizelge 18.</u></b> Korelasyon Analizi.....	53
<b><u>Cizelge 19.</u></b> Bağımlı Değişkenler ile Cinsiyet Arasındaki T Testi .....	56
<b><u>Cizelge 20.</u></b> Bağımlı Değişkenler ile Medeni Durum Arasındaki T Testi .....	56
<b><u>Cizelge 21.</u></b> Bağımlı Değişkenler ile 3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Unvanlar Arasındaki T Testi .....	57
<b><u>Cizelge 22.</u></b> Bağımlı Değişkenler ile Çalışma Şekli Arasındaki T Testi .....	58
<b><u>Cizelge 23.</u></b> Bağımlı Değişkenler ile Yaş Arasındaki Anova Testi .....	59
<b><u>Cizelge 24.</u></b> Bağımlı Değişkenler ile Mezun Olunan Bölüm Arasındaki Anova Testi .....	59
<b><u>Cizelge 25.</u></b> Bağımlı Değişkenler ile Eğitim Durumu Arasındaki Anova Testi .....	60
<b><u>Cizelge 26.</u></b> Bağımlı Değişkenler ile Unvanlar Arasındaki Anova Testi.....	61
<b><u>Cizelge 27.</u></b> Bağımlı Değişkenler ile Deneyim Süresi Arasındaki Anova Testi.....	61
<b><u>Cizelge 28.</u></b> Hipotez Sonuçları .....	62

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b><u>Sekil 1.</u></b> Teleolojik Yaklaşımın Bölümlenmesi .....	13
<b><u>Sekil 2.</u></b> Etik İlkelerle Uyumu Engelleyen Tehditler.....	21

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>BDS</b>	: Bağımsız Denetim Standardı
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KAP</b>	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TDK</b>	: Türkiye Denetim Standartları
<b>Vb.</b>	: Ve benzeri
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir

# 1. GİRİŞ

Dünyada geniş yankı uyandıran tanınmış şirketlerde kozmetik muhasebe uygulamalarının tespit edilmesiyle ortaya çıkan muhasebe skandalları son zamanlarda bağımsız denetimi, etik kavramını ve etik ilkeleri adından sıkça bahsedilen önemli bir kavram haline getirmiştir. Kozmetik muhasebe etik ile ilişkili bir kavramdır. Mali tablo kullanıcılarına reel olan yerine gerçekleşmesi istenen finansal durumunun gösterilmesi kozmetik muhasebe uygulamaları olarak adlandırılmaktadır. Her meslekte olduğu gibi etik kavramı denetim ve muhasebe mesleği açısından da oldukça önemlidir. Bu çalışmada bağımsız denetçilerin demografik özelliklerinin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliği üzerinde etkileri incelenecektir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin etik ilkeler çerçevesinde yerine getirilmesi hem finansal tablo kullanıcıları hem de toplumsal güvenin sağlanması açısından önem arz etmektedir. Yasal sınırlar çerçevesinde muhasebe ilke ve kurallarındaki esnekliklerden faydalanılarak yapılan kozmetik muhasebe uygulamaları açısından da etik ilkeler önemlidir.

Bu çalışmada etik, etik davranışını etkileyen unsurlar, etik teorileri, bağımsız denetim, bağımsız denetim ve etik ilişkisi, kozmetik muhasebe ve kozmetik muhasebeyi gerçekleştirme teknikleri ile ilgili genel bir çerçeve oluşturularak temel kavramlar üzerinde durulacaktır. Etik ve kozmetik muhasebe kavramları tanımlandıktan sonra işletmelerde uygulanan kozmetik muhasebeyi gerçekleştirme teknikleri, kozmetik muhasebenin yararları ve zararları işlenecektir.

Çalışmanın 1. bölümünde, çalışma ile ilgili genel bir giriş yapılarak, araştırmanın amacına, önemine, varsayımlarına, sınırlılıklarına ve araştırma ile ilgili genel tanımlara yer verilmiştir.

Çalışmanın 2. Bölümü kavramsal çerçeveden oluşmaktadır ve bu bölümde etik kavramı, bağımsız denetim, bağımsız denetim ile etik ilişkisi, kozmetik muhasebe



kavramı, kozmetik muhasebe uygulamaları, kozmetik muhasebe ile etik ilişkisi konularına yer verilmiştir.

Çalışmanın 3. bölümünde, araştırmada kullanılan modelden bahsedilerek, araştırmanın örnekleminde, veri toplama tekniklerinden bahsedilmiş ve verilerin hangi yöntem ile analiz edileceği üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın 4. bölümünde 30 bağımsız denetçiye anket uygulanarak SPSS paket programı kullanılarak Bağımsız Denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliği araştırılarak elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

Çalışmanın 5. bölümünde araştırma ile elde edilen sonuçlar önerilere yer verilmiştir.

### **1.1. Araştırmanın Problemi**

Araştırmanın problem cümlesi, “Bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine demografik özelliklerinin anlamlı bir etkisi var mıdır?” şeklinde ifade edilmiştir.

### **1.2. Araştırmanın Amacı**

Bu araştırmanın amacı, bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliğinin belirlenmesidir. Bu amaç doğrultusunda aşağıdaki sorulara yanıt aranacaktır:

1. Bağımsız Denetçilerin demografik özelliklerinin (yaş, cinsiyet, eğitim durumu vb.) etik durumlarının fark edilebilirliğine etkisi var mıdır?

2. Bağımsız Denetçilerin demografik özelliklerinin (yaş, cinsiyet, eğitim durumu vb.) kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliğine etkisi var mıdır?

Çalışma denetçilerin demografik özellikleri göz önüne alınarak, etik ve kozmetik muhasebe kapsamında fark edilebilirliklerinin analizini ortaya koymayı amaçlamaktadır.

### 1.3. Araştırmanın Önemi

Bağımsız denetçilerin demografik özelliklerinin (yaş, cinsiyet, eğitim durumu vb.) etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliği üzerinde etkileri incelenerek bir görüş bildirilecektir

### 1.4. Araştırmanın Varsayımları

Araştırmanın temel varsayımları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

1. Bağımsız Denetçilerin anket sorularını doğru anlayıp yanıtlamak için yeterli zaman ayırdıkları ve dürüstlük kuralları çerçevesinde hareket ettikleri varsayılmaktadır.

2. Araştırmada kullanılan anket yönteminin araştırmanın amacına uygun olduğı düşünölmüştür.

### 1.5. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu çalışma Bağımsız Denetçileri kapsamaktadır. Yoğun çalışma temposu, denetçilere ulaşmakta yaşanan zorluklar gibi nedenlerden az katılım sağlansa da çalışmada oluşturulan örnek grubunun anket sorularına gerçekçi yanıtlar verdiğı ve seçilen örneklemin evreni temsil ettiğı varsayılmıştır. Çalışmanın evrenini Bağımsız Denetçiler oluşturmaktadır.

### 1.6. Tanımlar

**Muhasebe Denetimi:** Muhasebe denetimi “özel veya kamu işletmesine ait belirli bir dönemi kapsayan bilgilerin önceden belirlenen ölçütlere uygunluğunun araştırılıp bu konuda rapor düzenlemek maksadıyla bağımsız bir denetçi tarafından yürütölen kanıt toplama ve değerlendirme süreci” olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt, 2012, s.23).

**Bağımsız Denetim:** KGK’ya göre bağımsız denetim bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve gerçekliği konusunda gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak finansal tabloların ve finansal bilgilerin denetlenerek bir rapora bağlanmasıdır (kgk.gov.tr).

**Bağımsız Denetçi:** Denetimi yürüten kişi veya kişileri, genellikle sorumlu denetçiyi veya denetim ekibinin diğer denetçilerini veya ilgili durumlarda denetim şirketini ifade eder (BDS 200).

**Etik:** Kişilerin yapması veya yapmaması gerekenleri açıklayan ve ahlaki standartları belirleyen, yazılı olmayan kurallar dizisi etik olarak tanımlanmaktadır (Çiçek vd. 2013, s. 3).

**Kozmetik Muhasebe:** Finansal tablolarda avantajlı olan kuralların seçilip bazı kuralların görmezden gelinmesi suretiyle finansal muhasebe verilerinin finansal tablo hazırlayanların istekleri doğrultusunda değiştirilmesidir (Naser, 1993, s.62-63).

## 2. İLGİLİ ALANYAZIN

İlgili alan yazın bölümü kuramsal çerçeveden oluşmaktadır. Kuramsal çerçevede alan yazındaki araştırmalar dikkate alınarak etik kavramı, bağımsız denetim, bağımsız denetim ile etik ilişkisi, kozmetik muhasebe, kozmetik muhasebe ile etik ilişkisi konuları ele alınmıştır.

### 2.1. Kuramsal Çerçeve

Alan yazın bölümünde ilk olarak etik kavramı ve etik ile ilişkili kavramlardan bahsedilerek etik davranışı etkileyen unsurlar ve etik davranışların üzerinde yasaların etkisine değinilmiştir. İkinci alt başlıkta bağımsız denetim, bağımsız denetim ile etik ilişkisine değinilerek bağımsız denetim ve etiğe duyulan gereksinim anlatılmıştır. Üçüncü alt başlıkta bağımsız denetçi kavramı tanımlanmış, bağımsız denetçiler için etik ilkeler ve bağımsız denetçilerin etik ilkelere uyumunu engelleyen önlemlerden bahsedilmiştir.

Dördüncü alt başlıkta araştırmada kullanılacak olan finansal performans göstergeleri açıklanmıştır.

#### 2.1.1. Genel Olarak Etik Kavramı

Etik, doğru ile yanlış veya iyi ile kötü arasındaki farkı anlamaya çalışır. İnsanların nasıl davranması gerektiğini gösteren, ahlak, görev ve sorumluluklardan oluşan davranış veya disiplin kurallarının adıdır. Etik, bir kişinin ne yapması ya da yapmaması gerektiğine ilişkin davranış kurallarını içerir ve topluma karşı sorumluluk duygusunun ifadesidir (Yıldız, 2010, s. 159).

Yunanca ethos kelimesinden türetilmiş olan etik; gelenek, görenek ve alışkanlık anlamlarına gelmektedir (Ay, 2005, s. 33). Uzun seneler bir arada yaşayan toplumun, düzenini sağlamak amacıyla toplum tarafından kabul görmüş ve zaman

içerisinde toplumdaki değişimlere göre çeşitli gelişim ve değişikliklerle karşı karşıya kalmış etik değerler, toplumda kültürel ve dini sistemin işareti olarak açıklanmaktadır (Kırlıoğlu ve Akyel, 2003, s. 59).

Kişilerin vereceği kararları ve tercihleri sınırlayan etik, bireye saptanmış davranış yerine doğru olduğu varsayılan davranışı gösteren ve bu davranışın izlenmesini isteyen ancak davranışın uygulanması hususunda baskı uygulamadan bireyin kendi hür iradesine bırakan değerlerdir (Akpınar ve Çetintaş, 2021, s.149).

Genel olarak etik, insanların kendilerine ve başkalarına karşı nazik olmak için uymak zorunda hissettikleri ahlaki ve manevi sorumluluklar ve kurallardır. Etik, ticari işletme faaliyetlerindeki iyi veya kötü kurallarla ilgilidir, göreceli bir kavramdır ve kişiden kişiye değişir (Başpınar ve Çakıroğlu, 2012, s.3)

### **2.1.2. Etik ile İlişkili Kavramlar**

TDK ya göre kelime anlamı “bir toplumda kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kuralları” olarak karşımıza çıkan ahlak kelimesinin gelenek, karakter anlamlarına gelen Latince “Mores” kelimesinden türediği bilinmektedir (Rhode, 2006, s. 4). Ahlak, dönemselsel olarak kabul görülen davranış kurallarının bütünü iken etik; toplumsal ilişkilerde temelde var olan değerlerdir (Başpınar ve Çakıroğlu, 2012, s.15). Her ne kadar etik kuralların evrensel, ahlaki kuralların geleneksel olması sebebiyle aralarında farklar olsa da etik ile ahlak birbirleriyle yakından ilişkili kavramlardır. Etik, toplumca kabul görülen ilkeler bütünüken, ahlak ise kişilerin içinde buldukları ortam, gelenek ve göreneğe göre uygun davranışta bulunması olarak tanımlanmaktadır (Bayrak, 2001, s. 2). Günlük hayatta eş anlamlı olarak kullanılan etik ve ahlak sözcükleri arasında farklar vardır. Ahlak, bir kişinin doğası gereği üstlendiği eylemlerden oluşan gelenek, alışkanlık anlamlarına gelir. Etik ise insan davranışlarının ahlaki kurallar içinde araştırıldığı ahlak bilimidir. (Uzun, 2009, s 19-20).

İnsanların etik davranışları, yaşamın erken zamanlarında oluşturulan temel inanç, değerlerle veya ebeveynleri tarafından öğretilerek şekillenir. Ancak bu temel inanç ve değerler yaş aldıkça daha az geçerli hale gelip değişim gösterebilir. Zaman içinde inanç ve değerlerde meydana gelen bu değişimin insanların etik davranışlarını etkileyebileceğinden söz edilebilir (Merritt Insurance Training, 2006, s. 7).

Creswell ve Clark (2014) etik, ahlak ve değerler arasındaki ilişkiyi örneklerle göstermektedir. Merhamet, dürüstlük, sorumluluk ve saygı gibi insanların önemseydiği köklü ilkeler değerleri oluştururken; birtakım insan grupları tarafından benzer veya aynı değerlere yüklenen inanç sistemlerinden geliştirilen kurallar ahlak kurallarını ya da davranışları bu ahlak kurallarının uygulanması ise etik kavramını oluşturmaktadır.

Örf ve Adetler kökenini İşlam hukukundan almaktadır. Toplumsal hayatın içine yerleşmiş belirli şekilde davranma alışkanlığından kaynaklanmaktadır (Akdoğan, 2003, s.9). Örf ve adetler ihtiyaçları karşılamak ve sorunlara çözüm bulmak amacı ile ortaya çıkmıştır. Büyük çoğunluğu genel olarak toplumların ilkel zamanlarında ortaya çıktığı için gelenek, görenek ve örf adetler toplumda bazı gruplarca ilkel düşünceler olarak algılanmaktadır (Bulut, 2008, s.67). Uyarma, kınama ve dışlama benzeri insan davranışlarını düzenleyen emir ve yasaklardan oluşan örf ve adetler, kişilerin yaşadığı sosyal çevrece belli bir topluma dayatılır (Gözler, 2014, s. 23). Örf ve adetler toplumsal yapının temelini oluşturduğundan toplumsal düzenin sağlanması, toplumsal birlik ve beraberliğin şekillenmesinde önemli oynar. Böylelikle örf ve adetlerin toplumsal yapının düzenlenmesinde gerekli güç ve yetkiye sahip olduğu söylenebilmektedir (İşgüden, 2007, s. 49).

Etik bireylerin davranışlarının doğru yanlış ya da iyi kötü olup olmadığıyla ilgili bir kanıya varılmasıyken, hukuk ise etik gibi toplumsal düzeni sağlamaya yarayacak kuralların neler olduğunun tespit edilmesidir. Temelinde her iki kavramda toplumsal düzen ve refahın sağlanması amacını taşımasına rağmen hukukun yaptırım gücünün olması yönüyle etikten ayrılır (Karacan, 2014, s.31).

### **2.1.3. Etik Davranışını Etkileyen Unsurlar**

Etik dışı davranış; bireylerin ve toplumların doğru, iyi, ahlaki ve haklı gördüğü etik ilkeleri uygulamaması aynı zamanda bunlara aykırı hareket etmesi olarak tanımlanmaktadır. İş hayatında, işin karmaşıklığından dolayı etik dışı davranışlar görülmektedir. (Dağmı,2013, s.12). Günümüz koşullarında birçoğ meslek grubunda çalışanlar, karmaşık ve değişen ortamların varlığından dolayı etik baskılara maruz kalmaktadır. Bununla birlikte birçoğ etik dışı davranışın evrensel boyut kazandığı görülmektedir. Dolayısıyla mücadele edilmesi gereken, etik dışı davranışa neden olan baskıların bulunması ve çözülmesi olmalıdır (Akdoğan, 2013, s. 11). Etik dışı

davranışlar kişisel nedenler ve dışarıdan kaynaklanan nedenler olarak iki ana başlıkta incelenmektedir.

### **2.1.3.1. Kişisel Nedenler**

Kişisel nedenlerde kişinin ruhsal durumu ile açıklama yapılmaktadır. Kişilerin yaşamı süresince maruz kaldığı baskıları bilinçaltının bastırması saldırgan bir yapıya sahip olmalarına ve dolayısıyla etik olmayan davranışların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır (Baydar, 2004, s.57)

Kişisel nedenler meslek mensubunun kişisel zayıflıkları, eksikleri ve ikilemelerinden oluşmaktadır. Etik olmayan davranışların azaltılması meslek mensubun analitik düşünüp, problemleri anlayıp çözüme kavuşturması ve iletişim yeteneğini iyi kullanmasıyla mümkündür (Akdoğan, 2003, s.12).

Meslek mensuplarının mesleğin gerekliliklerini karşılayabilmesi; analitik düşünme, problem çözme ve karar verebilme, bilgi düzeyi gibi birtakım niteliklere sahip olmasına bağlıdır. Meslek mensuplarının bu niteliklerden bir ya da birkaçına sahip olmaması durumunda etik dışı davranışlarda bulunabilecekleri söylenebilir (Özkaya, 2008, s.15).

Kişileri etik dışı davranışa yönlendiren kişisel nedenler mesleki bilgi, etik ölçütler, etik ikilem ve bireyin bencilliği olarak sıralanabilir.

### **2.1.3.1.2. Mesleki bilgi**

Mesleğinde gerekli teorik ve pratik uzmanlığa sahip olmayan bireyler taraflarca yaptıkları işin beğenilmemesi durumunda işini kaybetme gibi olumsuz durumlar ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Bunun sonucunda rasyonel davranamayarak daha çok hata yapıp etik olmayan davranışlarda bulunmaktadırlar. Böyle durumlarda meslek mensubu mesleğe daha fazla faydasının olmadığını kabul edip mesleğini bırakmalı veya mesleği için gerekli olan teorik ve pratik bilgileri edinmelidir. Meslek mensupları etik değerlerini ön planda tutabilmek ve etik dışı davranış sergilememek için mesleki eksiklerini tamamlamalı mesleğin gerektirdiği donanıma sahip olup sürekli mesleki gelişimini sağlamalıdır (Özel, 2000, s. 20).

#### **2.1.3.1.3. Etik ölçütler**

Kişilerin deneyim tecrübeleri ve etik değerlere olan hassasiyetleri ahlaki gelişimlerini biçimlendirmektedir. Kişilerin uygun gördükleri etik değerlere göre hareket etmeleri ise toplumda kabul edilmiş olan etik değerlere karşıt durum meydana getirmektedir (Arslan ve Berkman ,2009, s. 83) Kimi zaman kişilerin etik standartları toplum tarafından kabul edilenden değişik olarak değerlendirmesi aldıkları eğitim ve büyüdükleri ortamdan kaynaklanmaktadır (Akdoğan, 2003, s. 12) İşletmelerin etik algıları ile meslek mensuplarının etik algıları arasında fark olması durumunda çalışanların etik olarak karar vermede zorlandıkları görülebilmektedir. Sonuç ne olursa olsun meslek mensupları ve çalışanları etik davranış sergileme sorumluluğunda olmalıdır (Karaman, 2015, s.16).

#### **2.1.3.1.4. Etik ikilem**

Muhasebe ve denetimde etik ikilem meslek mensuplarının bir gruba karşı olan sorumluluklarının diğer gruplara olan sorumlulukları ya da kişisel çıkarları ile çelişmesiyle ortaya çıkmaktadır (Kutluk ve Ersoy, 2011).

Muhasebeci, denetçi ve iş adamlarının iş hayatlarında etik ikilemle karşılaşması kaçınılmazdır. Bu ikilemi çözümenin etik dışı davranışları haklı çıkarmak ya da haklı çıkarmak amacıyla birtakım mazeretler öne sürmek gibi birçok yolu olabilir (Kutlu, 2008).

Etik ikilemlerde doğru ve yanlış net olmamakla birlikte ayırt edilmesi zordur. Etik ikilemlerin sonuçları farklı kişiler tarafından değişik şekillerde yorumlanabilmektedir. Çözüme kavuşturulmak istenen bir etik ikilem söz konusu olduğunda olaydan kimin yararlandığı ve kimin zarar gördüğünün hesaplanması gerekmektedir (İşgüden ve Çabuk, 2006, s. 63).

#### **2.1.3.1.5. Bireyin bencilliği**

Etik dışı davranışların nedenlerine bakıldığında bireylerin bencilliğinin ön plana çıktığı görülmektedir. İşverenler, yöneticilerin ve çalışanlarının hatalı davranışlarını fark etmelerine karşın bireysel çıkarlarını korumak adına bunu göz ardı ederler. Daha doğru ifadeyle bireysel çıkarları kolektif çıkarlarından önce gelir. Daha



çok kar etme, daha çok müşteri edinme, tanınma, ün kazanma, meslekte ilerleme hevesi bireyleri etik dışı davranışlara yöneltmektedir. Egoizm yani bencillik kendini koruma, kendini haklı görme ve kendine düşkünlük adı altında üç grupta toplanabilir (İşgüden, 2007, s. 62).

### **2.1.3.2. Dışarıdan Kaynaklanan Nedenler**

Kişiler günlük yaşamlarında çevrelerindeki insanların tutumlarından ve hareketlerinden etkilenirler (İşgüden, 2007, s. 65). Kişileri etik dışı davranışlara yönlendiren dışarıdan kaynaklanan nedenler işletme yönetiminin etik davranışları algılama farkı, rekabet, ücret, karşılıklı güvensizlik, sahte ve yanıltıcı belge ve etik dışı davranışların esnetilmesi olarak sıralanabilir.

#### **2.1.3.2.1. İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı**

Aldıkları eğitim ve yetiştikleri kültürel ortamın bir sonucu olarak toplumda kişiler arasında etik değerlerde farklılıklar olabilmektedir. Meslek mensubunun müşterisi ya da çalıştığı şirket ile arasında dahi etik değerlerde farklılıklar söz konusu olabilmektedir. Meslek mensubu mükellefini, işini kaybetmesi söz konusu olsa bile etik dışı davranış gösterme beklentisini yerine getirmeyerek etik davranmalıdır. Davranmaması durumunda etik dışı davranışlarından sorumlu tutulabilir (Özkaya, 2008, s.18).

#### **2.1.3.2.2. Rekabet**

Bir şirketin faaliyetlerini devam ettirip, pazar payı elde edebilmesi ve bu payı büyütüp tutunabilmesi rekabet gücüne bağlıdır (Selçuk vd., 2016, s.203).

Mesleki rekabetin yasal koşullar çerçevesinde ve etik ilkele uygun olarak yürütülmesi durumunda müşterilerin daha iyi hizmet almaları sağlanacak, ekonomik gücün birkaç kişinin elinde toplanması önlenip gelişme ve kurumsallaşma teşvik edilerek mesleğe fayda sağlanacaktır. Mesleki rekabetin etik ilkeleri aşarak, kanunla belirlenen kurallara aykırı olması ise “haksız rekabet” kavramını ortaya çıkarmaktadır (İYMMO, 2017).

Haksız rekabet dürüstlükten ödün vererek ya da hileli davranışlarla rekabetin bozulması olarak tanımlanabilir. Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu'nda Haksız rekabet ile ilgili yapılan düzenlemeler ile toplumun çıkarının kişilerin çıkarının üstünde tutularak rekabet düzeninin korunması hedeflenmiştir. Yasalar ile düzenlenen rekabet yasağına rağmen meslek mensupları arasında ara sıra etik olmayan davranış sergilemelerine neden olan gizli rekabet olduğu inkâr edilemez (Arıkan, 2000, s.1-7; Baş, Özocak, 2001, s. 5).

#### **2.1.3.2.3. Ücret**

Ücret, herhangi bir meslekte çalışan kişilerin iş hizmetleri karşılığı aldıkları kazançlardır. Bu gelirin asgari bir maaş tutarı vardır. Asgari tutarın altında ücret kabul edilmesi haksız rekabet ortamını oluşturarak etik dışı davranışların ortaya çıkmasına sebep olur (Arıkan, 2013, s. 158). Meslek mensubunun iş tatminini sağlaması müşteri sayısını sınırlı tutup nitelikli hizmet vermeyi ilke edinmesiyle gerçekleşebilir. Bunun aksine meslek mensubunun birincil kaygısının para kazanmak olması onu etik olmayan davranışlara teşvik ettirebilir. Yine meslek mensubunun meslek odalarınca belirlenen tarifenin altında ya da üstünde iş yapması da meslek etik ilke ve kurallarına aykırılık teşkil eder (Karaman, 2015, s. 18-19).

#### **2.1.3.2.4. Karşılıklı Güvensizlik**

Çalışanlar ve yöneticiler arasında güvenilir bir iletişimin olmaması etik dışı davranışların ortaya çıkmasında büyük önem taşımaktadır. Yöneticilerin çalışanlara olan güvensizliği nedeniyle hayata geçirdiği çeşitli teknolojilerle iş performansının ölçülmesi, kişilik profillerini belirleyecek testler yapılması gibi bazı uygulamalar her ne kadar iş etiği açısından gerekli görülse de çalışanların monitörle gözlemlenmesi ve kişisel belgelerin incelenmesi özel hayatın gizliliğine ters düşmektedir (Dağlı, 2013, s. 16).

#### **2.1.3.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge**

Hukuken geçerli sayılabilmesi için gerekli olan birçok şartı taşımayan belgeler sahte belgeler olarak tanımlanmaktadır. (Akdoğan, 2003, s. 15-16; Özkaya, 2008, s.

21). Yanıltıcı belgeler ise gerekli şekil şartları taşımasına karşılık içerdiği bilgilerde yanlışlık olan belgelerdir. Meslek mensupları yanlışlıkla tespiti oldukça çaba gerektiren yanıltıcı belge düzenleyebilir ve bu belgelerden sorumlu tutulabilir. Böyle bir durumun gerçekleşmesi yanlışlıkla etik olmayan davranışa yol açabilir (Kahraman,2015, s.19).

#### **2.1.3.2.6. Etik Davranışların Esnetilmesi**

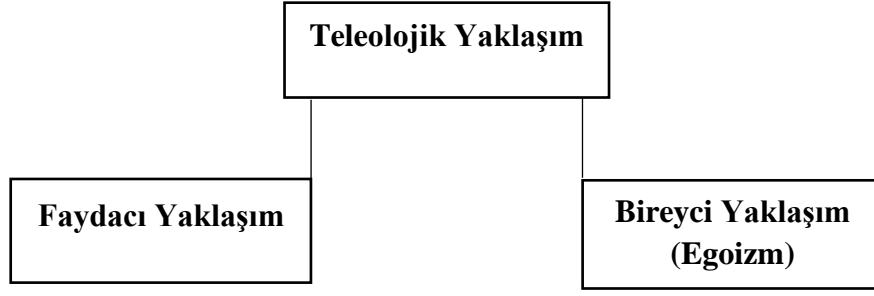
İş yaşamındaki etik ilkeler, genel etik ilkelere kıyasla daha yumuşak ve esnektir. Küreselleşmenin artışıyla şirketler etik ilkelere daha esnek olmaya başlamışlardır. Faaliyetlerini kural ve prensiplerine göre yerine getiren şirketler farklı bir ülkede içinde bulunulan şartlara göre etik olmayan davranışlarda bulunabilirler. Bu sebeple etik dışı davranışların esnetilmesi sadece dünya çapında değil yerel şirketlerde de devamlı olarak karşılaşılan bir durumdur (Sökmen, 2016, s. 80).

#### **2.1.4. Etik Teorileri**

Etiğe yüklenen anlamların, doğruyu yanlıştan ayırmayı amaçlayan kuralların ve teorilerin uygulamasından oluşan, filozoflar tarafından yaratılıp geliştirilen, felsefe biliminin görüşünün baskın olduğu kuramlar, etik konusunu daha açık bir şekilde açıklamak amacıyla geliştirilmiş teorilerdir (Erdilek Karabay, 2015, s. 10).

##### **2.1.4.1. Teleolojik Yaklaşım**

Yunanca teleoloji kelimesi sonuç, niyet, neden manalarına gelmektedir. Teleoloji teorisine göre insanlar sevgi, mutluluk, bilim, sıhhatli olma, faydalı olma gayelerinin yerine gelmesini beklemektedir. İnsanların eylem ve hareketlerinin amaçlarına ulaşmalarını sağladığı davranışlar doğru ve ahlaki davranış sayılmaktadır. Teleojik yaklaşımın ahlak felsefecilerince “Sonuçsallık” olarak adlandırılmasının sebebi davranışların ahlaki mi değil mi olduğunun sonuca bakılarak yorumlanmasıdır (Kılıç, 2013, s. 30).



Şekil 1. Teleolojik Yaklaşımın Bölünmesi

**Kaynak:** (Kutlu, 2008, s.11)

#### **2.1.4.1.1. Bireyci Yaklaşım**

Bireyci yaklaşım (egoizm) kişilerin ahlaki karar verme süresinde kişisel çıkarlarına en iyi hizmet eden seçenekleri tercih etmesinde kendini gösterir. Bu yaklaşımda davranışların gerçekleşmesi ancak kişilerin kendilerince en yüksek iyi sonuçlar elde edildiğinde mümkündür. Egoist olarak nitelendirilen kişiler kimsenin bir başkasına karşı görev veya fedakârlık borcu olmadığını savunurlar. Eğer davranış insanlara uzun vadede en kötüsü yerine en büyük faydayı sağlıyorsa veya sağlaması muhtemel ise o davranış doğrudur ve insanlar bu şekilde davranmalıdır. Buradaki kişiden kasıt tek bir kişi olabileceği gibi belirli bir grup veya kuruluştaki olabilir (Orman ve Parlak, 2009, s.66).

#### **2.1.4.1.2. Faydacı Yaklaşım**

Faydacılık ahlaki eylem ve davranışlarda temel ilkenin yarar olarak kabul edilmesi olarak tanımlanabilir. Yararlı olanın iyi olduğu kabul edilmektedir (Şen, 1998, s.94).

Faydacılık sosyal bir zevktir. Faydacı yaklaşım ilkesine göre çoğu insana en büyük faydayı sağlayan ve en az kişiye en az zararı getiren eylemler ahlakidir. Bu ilkeye göre fayda ölçülebilmektedir ve bireyin değil toplumun etkilenme derecesine dikkat edilmektedir. Faydacılık yaklaşımında ne yapılırsa yapılsın amaç ahlaki ise onun doğru yapıldığı söylenir. Bir işin sonuçta sağlayacağı faydayla etik olup olmadığı ölçülür (Örselli, 2010, s. 41-42).

#### **2.1.4.2. Deontolojik Yaklaşım**

Teolojik yaklaşım, eylemlerin ahlaki olup olmadığının sonuçlarına göre belirlenmesini söylerken, deontolojik yaklaşım eylemin bizzat kendi üzerinde durulması gerektiği söylemektedir. Deontolojik yaklaşım teolojik yaklaşımın aksine eylemlerin sonuçlarının dikkate alınmasındansa eyleme atfedilen amaçları ve kişilerin haklarını dikkate alan bir ahlak felsefesidir. Deontolojik yaklaşıma göre bir eylemi doğru yapan ve onu bir görev olarak gören sonuçlarının iyi veya kötü olması dışında eylemin dayandığı bazı unsurların olduğunu savunur.

##### **2.1.4.2.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı**

Etik ve haklar yaklaşımına göre haklar kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunmasını sağlayan özel çıkarlardır. Yasalar tarafından verilmemesine rağmen etik haklar konusunda genel kanı, bu hakların hukuken bağlayıcı olmasa da uygulamada var olduğu için uygulanması gerektiği yönündedir (Karacan, 2014, s. 84).

##### **2.1.4.2.2. Eşitlikçi Yaklaşım**

Eşitlikçi yaklaşımın altında yatan kavramlar tarafsızlık, eşitlik ve adalettir. Mesleki örgütlenmenin üç temel ilkesine göre kurulduğu görülmektedir. Bu ilkelere göre meslek mensupları eşittir. Aralarındaki fark sadece sahip oldukları bilgi, beceri ve taşıdıkları sorumluluklardan dolayı ortaya çıkmaktadır. Mesleki etik kuralların uygulanması esnasında meslek örgütleri hakkaniyetli davranmalıdır. Mesleğin gereklerine uygun olmayan davranışta bulunan meslek mensubunun davranışının kasıtlı mı yoksa bilmeden mi yerine getirildiğinin araştırılarak kasıtlı olması durumunda ceza verilip tarafsız davranılması gerekliliği üzerinde durulmuştur (Akdoğan, 2003, s. 40-41).

#### **2.1.5. Meslek Etiği**

Muhasebe meslek etiği: Müşteriler, meslektaşlar ve bunlarla ilişkili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde yasalara uygun hareket edilerek toplum tarafından kabul edilen değerleri de dikkate alarak topluma güvenilir bilginin sağlanması için uyulması gereken kurallardır (Daşdan, 2001, s.31).

Meslek mensupları, meslek etiğini mesleğinin gerektirdiği özellikler ve toplumdaki ahlaki kurallara göre yerine getirmelidir. Meslek mensuplarının değerlerini mesleki eğitimleri, toplum ve çevre biçimlendirmektedir (Kızıl vd., 2015, s. 8). Mesleğin icrası sırasındaki teknik bilgi kadar önemli olan bir diğer konuda meslek mensuplarının mesleki etik kuralların önemini fark etmeleridir. Mesleki etik kuralların geliştirilme amacı, toplumun çıkarlarını korumak, mesleğin itibar ve prestijini yükseltmek ve böylece toplumdaki mesleğe olan güveni arttırmaktır (Yıldız, 2010, s. 161).

Meslek etiği, mesleğinin ne olduğu farketmeksizin kişilerin kendi ahlaki değerlerine, mesleki özelliklerine ve toplumsal yükümlülüklerine göre şekillenmektedir. Aynı zamanda meslek etiğine dünyanın dört bir yanındaki meslek mensupları da bağlı kalmaya çalışmaktadır. Meslek mensuplarının çalıştığı toplum, içinde buldukları çevre ve mesleki eğitim sisteminin de meslek etiğinin değerini etkileyen mühim unsurlardan olma nedeni çoğunlukla meslek mensuplarının bireysel karar vermeleridir (Ayman, Sarıoğlan, 2008, s.30).

Meslek etiği insanların yaşamlarını idame ettirmek amacı ile seçilen mesleği yaparken içinde yaşanılan toplumca ve meslek kuruluşlarınca belirlenen davranış biçimlerine uygun şekilde işlerini en adil, en iyi ve en doğru olacak biçimde hareket etmeleri olarak tanımlanabilir (Uçma, 2007, s.18).

### **2.1.6. Bağımsız Denetime Genel Bakış**

Denetim, finansal faaliyetler ve olaylara ilişkin iddiaların daha önceden saptanan kriterleri karşılayıp karşılamadığının belirlenerek sonuçları ilgili taraflara iletme amacıyla nesnel olarak kanıt toplama ve değerlendirme sistemidir (Kepekçi, 2004, s.1-2; Güredin,11-12).

İktisadi faaliyet ve olayların önceden belirlenen kriterlere uygunluğunun araştırılması ve araştırma sonucunun ilgililere bildirilmesi amacıyla tarafsız olarak kanıt toplanılan ve toplanılan kanıtları değerleyen sistemli bir süreç olarak da tanımlanan denetim kavramının tanımı kısa olmasına karşın taşıdığı öğeler bakımından oldukça kapsamlı bir anlama sahiptir. (Kepekçi, 2004, s.1,2; Güredin,11,12).

Tanım incelendiğinde aşağıdaki öğelerden oluştuğu görülmektedir.

- Denetime ilişkin tanımlar denetimin “bir süreç” olduğunu belirtir.
- “İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin” ibaresini içerir.
- Değerlendirme kriteri olarak “önceden belirlenen kriterler” ibaresi kullanılır.
- “Uygunluk derecesi” araştırılır.
- “Tarafsız şekilde kanıt toplama ve toplanan kanıtların tarafsız şekilde değerlendirilmesi” faaliyetidir.
- “İlgilenenlere” yöneliktir.
- Denetim faaliyetleri “sonuçların ilgililere bildirilmesi” ile bitmektedir (Sağlar, Tuan, 2009, s. 350).

Bağımsız denetim: “Bağımsız denetçiler tarafından ilgili mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre mali tablolar ilkeleri doğrultusunda, denetlenen işletmelerin defter, belge ve kayıtlarının denetleme ilke ve standartlarına bağlı incelenerek ve inceleme sonucunda ulaşılan bulgulara göre mali tablolarının gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının tespit edilip denetim raporu ile ilgililere bildirilmesi sürecidir” şeklinde tanımlanabilir (Özer, 1997, s.86).

Şirketlerin yıllık mali tablolarına temel teşkil eden tüm belgelerin, muhasebe alanındaki bütün belgelerin dikkate alınarak değerlendirilmesi bağımsız denetim olarak tanımlanmaktadır. Şirketlerin iç kontrolörü ile iş birliği içinde iç ve dış kaynakların kontrol edilip, gözlemlenip, araştırılıp, gerekli testler yapılarak dış teyit alınması ve ilgili raporlama döneminin mali durumuna ilişkin kanıtların oluşturulmasını konusunda uzman denetçiler sağlar (Akdoğan ve Tenker, 1998).

Şirketlere yatırım yapan veya finansman sağlayan kuruluşlar, şirketin bağımsız denetimlerinin sonucunda denetçi görüşünü içeren denetim raporunu dikkate alırlar. Bağımsız denetimin amacı şirketin finansal durumu ile ilgili ihtiyaç duyanlara şeffaf ve güvenilir bilgi sağlamaktır. Eskiden şirketlerin finansal durumları ile ilgili ortakları, yöneticileri ve kamu kurumları araştırma yaparken artık şirketle ilişki kurmak isteyen herkes şirketin mali durumunu incelemektedir. Bu açıklamalardan yola çıkılarak bağımsız denetimin birçok avantajının bulunduğu görülmektedir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019).

Bağımsız denetimin avantajları şu şekilde sıralanabilir (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2019):

- Şirket yönetimine doğru bilgi verilmektedir.
- Şirket yönetimini denetlenmiş mali tablolardan dolayı geleceğe ilişkin analiz ve doğru tahminlerde bulunarak şirketleri doğru karar almaya yönlendirmektedir.
- Denetim sayesinde mali tabloların şeffaf olup olmadığı ortaya çıkmaktadır.
- Personellerin ve yöneticilerin hileye başvurmasını engellemeye yardımcı olmaktadır.
- Denetim sayesinde ortakların hakları en iyi şekilde korunmuş olmaktadır.

### **2.1.7. Bağımsız Denetim ile Etik İlişkisi**

Son yıllarda denetim alanında yaşanan skandalların denetim başarısızlıkları ile ilgili geniş yankı meydana getirerek mesleğin itibarına zarar verdiği denetçilere duyulan saygı ve güvenin yok olmasına neden olduğu görülmektedir. Etik olmayan faaliyetlerin önlenmesi, durdurulması için çok sayıdaki düzenlemeye rağmen hileli davranışlar ortaya çıkmaya devam etmektedir (Miller ve Bahnson, 2004). Bu sorunların çözümü için katı kurallardan ziyade karar alma sürecinde etkin rol üstelenen denetçilerin görevlerini profesyonelce yerine getirmeleri gerekmektedir (Cohen, Pant, Sharp, 2001) Paydaşların çıkarlarını korumak için denetçiler zaman zaman tavizler vererek raporlama ve değerlendirmede objektif olma yükümlülüklerini yetire getirmekte başarısız olurlar (Cullinan,2004).

### **2.1.8. Bağımsız Denetim ve Etiğe Duyulan Gereksinim İlişkisi**

Kaliteli denetimin planlanıp yürütülmesinde meslek etiği çok önemlidir. Muhasebe ve bağımsız denetçilik mesleği, kaliteli bir denetimin gereği olarak tarafsız karar vermeyi, bağımsızlığı ve güvenilirliği gerektirdiği için muhasebe bilgi ve sonuçlarının doğru bir şekilde yansıtılabilmesi açısından denetimlerin etik ilkelere uygun olarak yürütülmesi oldukça önemlidir (Bilen ve Yılmaz, 2014, s. 58- 59). Denetçiler, denetim mesleğinin “bağımsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık” ilkelerine göre hareket ederek, görevlerini etik ilkeler çerçevesinde yerine getirirler (R. Meigs ve W. Meigs, 1993, s. 740).



### **2.1.9. Bağımsız Denetçinin Tanımı ve Taşınması Gereken Özellikler**

Bağımsız denetçi eğitim, mesleki deneyim ve bağımsızlık ilkelerine dayalı olarak denetim işini tek başına ya da bir denetim firmasıyla birlikte yapan kişidir (Sağlar ve Tuan, 2009). Bağımsız denetçinin sorumluluğu mali tablolardaki bilgileri etkileyen risklerin belirlenmesi ve mali tablolardaki bilgilerin doğruluğunun ilgili taraflara raporlanmasından oluşmaktadır. Denetçiler bu sorumluluğu yerine getirirken mesleki şüpheciliğe uygun davranarak mali tablo kullananların aldığı kararların geçerliliği konusunda makul güvence sağlamalıdır (Selimoğlu ve Uzay, 2009).

BDS 200'e göre bağımsız denetçi ise "denetimi yürüten kişi veya kişileri, genellikle sorumlu denetçiyi veya denetim ekibinin diğer denetçilerini veya ilgili durumlarda denetim şirketini ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır (KGK, 2022).

Belirli bir mesleki tecrübe ve birikim ile denetim işini yapan denetçiler tarafsızlık ilkesinin gereğini yerine getirmiş olurlar. Denetçilerin denetimlerini tarafsız bir şekilde yerine getirebilmeleri için taşınması gereken bazı özellikler vardır bunlar: (Toroslu, 2014, s, 34):

- Denetçinin faaliyetini bağımsız olarak yerine getirmesi
- Denetçinin denetim işinin gereği olan mesleki tecrübe ve bilgiye sahip olması
- Denetçinin kişisel ve ahlaki değerleri taşınması
- Denetçinin denetim işini yerine getirirken gerekli mesleki özeni gösterip dikkat etmesi

### **2.1.10. Bağımsız Denetçiler İçin Etik İlkeler**

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile Bağımsız Denetim ile ilgili tek yetkili kuruluş olarak yetkilendirilen Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Standartları Kurumu (KGK) denetçilerin uyması gereken Etik İlkeleri Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar standardında temel ilkeler başlığı altında 5 maddede toplamıştır (KGK,2017, s.4-5).

- Dürüstlük,
- Tarafsızlık,

- Mesleki yeterlik ve özen,
- Sır saklama (gizlilik)
- Mesleğe uygun davranış

Bağımsız denetçilerden beklenen standart davranışları temel etik ilkeler belirlerken denetçilerin bu temel etik ilkelere uyumunu engelleyen tehditlerin belirlenip, değerlendirilip ele alınırken uygulanması gereken yaklaşımları belirleyen, kavramsal çerçeve sunan ise etik kurallardır (KGK, 2017).

- **Dürüstlük**

Mesleğin temelini oluşturan dürüstlük kavramı en genel tanımıyla meslek mensuplarının bütün mesleki ve iş ilişkilerinde doğru sözlü, açık ve dürüst davranmaları olarak karşımıza çıkmaktadır. Meslek mensuplarının mesleki konulardaki başarıları dürüst olmaları ile mümkündür (KGK,2017).

Muhasebe mesleği için güven ve dürüstlük kavramları oldukça önemlidir. Ahlaki standartlara sahip olan ve etik değerlere bağlı kalan meslek mensupları toplumun güvenini kazanır ve bu güveni sürdürür (Ayboğa, 2001, s. 34).

Meslek mensuplarının kişilik gelişimleri ile paralel şekillendiği ön görülen dürüstlük, verilen hizmetin kamu yararına bir hizmet olması sebebiyle kamuyu yanıltıcı davranışta bulunulmaması ve sağlanan güvenin korunması için zorunlu olmalıdır (Akbulut, 1998, s.128-133).

- **Tarafsızlık**

Tarafsızlık ilkesi önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemeleri ve kararlarını etkilemesine izin vermemek olarak tanımlanmaktadır (KGK,2017).

Denetçi, tarafsızlığa zarar verebilecek, tarafsızlığı zedeleyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durumların hepsinin tanımlanması ve öngörülmesi mümkün değildir. Herhangi bir durum veya ilişkinin, mesleki hizmeti veya faaliyetiyle ilgili muhakemesinin tarafsızlığını bozması veya uygunsuz şekilde etkilemesi durumunda denetçi, söz konusu mesleki hizmeti veya faaliyeti yürütmez (KGK,2017).

Meslek mensupları önyargı, kafa karışıklığı ve çıkar çatışmalarının mesleki yargılarına müdahale etmesine müsaade etmemelidir (Uşurelu, Marın, Danaila, Loghın,2010, s. 353).

- **Mesleki Yeterlilik ve Özen**

Denetçinin mesleki faaliyetleri yerine getirirken teknik ve mesleki standartlara uygun olarak özen ve gayret içinde davranmasıdır. Denetçilerin mesleki bilgi ve becerilerini müşterilerin yeterli mesleki hizmet almalarını sağlayacak düzeyde tutmaları gerekmektedir. Yeterli mesleki hizmet, yeterliliğin kazanılması ve sürdürülmesiyle mümkün olmaktadır. Meslek mensubu mesleki bilgisini müşterinin ihtiyaçlarını karşılayacak seviyede tutması ve faaliyetlerini yerine getirirken bağımsız denetim standartlarına uygun şekilde özen içerisinde davranmalıdır (KGK,2017).

- **Sır Saklama**

Sır saklama(gizlilik): Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak (KGK,2017).

Sır saklama ilkesi denetçinin denetleme faaliyeti esnasında öğrendiği bilgilerin gizli kalmasına saygı duymasını gerektirir. Müşteriyle arasındaki iş ilişkisinin bitmesi durumunda dahi denetçi sır saklama ilkesine uymaya devam eder. Yeni iş ilişkisinde önceki tecrübelerini kullanma hakkı olan denetçi mesleki ya da iş ilişkisinde öğrendiği gizli bir bilgiyi kullanıp, açıklayamaz. Denetçi sosyal ortamlar, aile çevresi dahil olmak üzere kasıtsız olarak bilgi verme olasılığına karşı dikkatli davranır. Temel bir ilke olarak sır saklama; bilginin, müşteriden denetçiye serbestçe aktarılmasına imkân sağladığından kamu yararına hizmet eder.

- **Mesleğe Uygun Davranış**

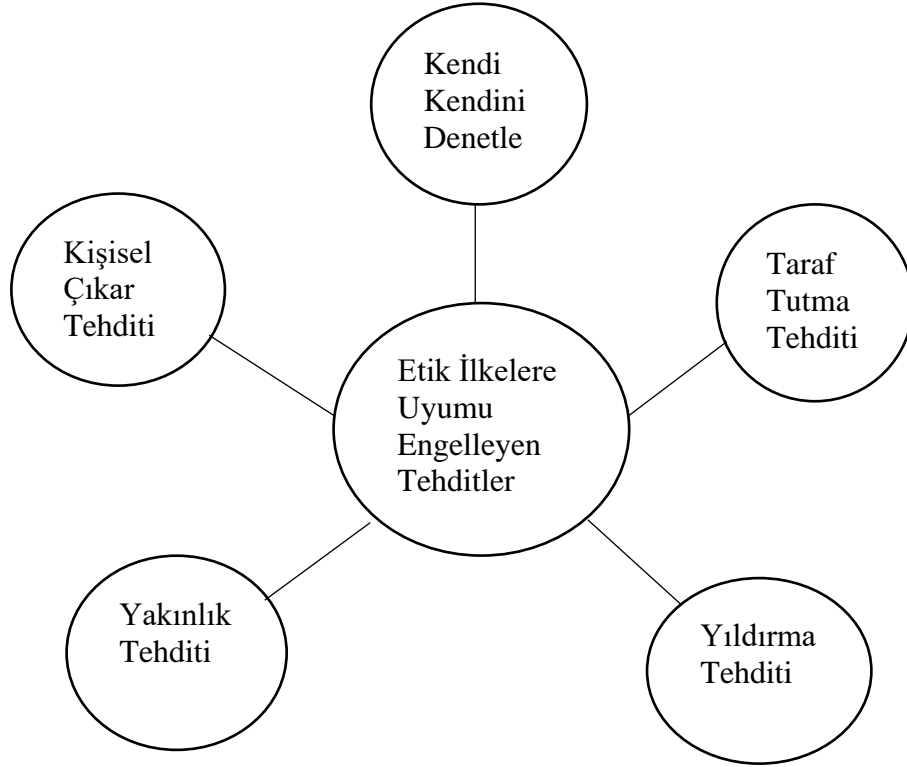
Mesleğe uygun davranış: ilgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici tutum ve davranışlardan kaçınmak (KGK,2017).

Denetçinin yasalara ve standartlara uymasına ve denetim mesleğinin itibarını sarsacak her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir. Denetçiler tanıtım, pazarlama aşamasında dürüst ve açık sözlü olarak aşırıya kaçmadan elde ettikleri tecrübe ve birikimden bahsedebilirler ve başkalarının işlerini kötüleyici tutumlarda bulunarak mesleğin itibarını zedeleyecek söylemlerden kaçınırlar.

### 2.1.11. Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelerle Uyumunu Engelleyen Tehditler

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar standardında temel ilkelerin uygulanmasına engel teşkil eden tehditlerin tespit edilip değerlendirilmesi ve tespit edilen tehditlerin kabul edilebilir düzeye getirilmesi ya da kaldırılması hususunda bir yaklaşım ortaya koymaktadır.

Etik İlkelerle uyumu engelleyen tehditler aşağıda Şekil 2’de gösterilmiştir.



Şekil 2. Etik İlkelerle Uyumunu Engelleyen Tehditler

- **Kişisel Çıkar Tehditi**

Bağımsız denetçiler için Etik Kurulları Standardı (KGK,2017) e göre:

Kişisel çıkar tehdidi: Finansal veya finansal olmayan bir çıkarın, denetçinin muhakemesini veya davranışını uygun olmayan şekilde etkilemesi tehdididir.

- **Kendi Kendini Denetleme Tehditi**

Kendi kendini denetleme tehditi: Denetçinin; kendisi veya çalıştığı denetim şirketindeki bir başka kişi tarafından varılmış bir yargının veya gerçekleştirilmiş bir hizmetin sonuçlarını cari dönemde yürüttüğü hizmetin parçası olan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanması durumunda, söz konusu sonuçları uygun şekilde değerlendiremeyecek olması tehdididir (KGK,2017).

Bağımsız denetçiler için Etik Kurulları Standardı (KGK,2017) e göre denetçi veya ekibinden bir başka kişinin geçmiş dönemlerdeki ulaştıkları sonuçların denetçinin cari dönemde vardığı kanılara dayanak teşkil etmesi durumunda denetçinin denetim sonucuna varırken uygun değerlendirilemeyecek olması kendi kendini denetleme tehdidi olarak tanımlanmaktadır.

- **Taraf Tutma Tehditi**

Taraf tutma tehdidi: Denetçinin, bir müşterinin pozisyonunu, kendi tarafsızlığından taviz verecek şekilde desteklemesi tehdididir (KGK,2017).

- **Yakınlık Tehditi**

Denetçinin, bir müşteri ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişinin çıkarları lehine fazlasıyla temayül göstermesi veya bunun çalışmalarına yönelik olarak fazlasıyla kabul eder bir yaklaşım sergilemesi tehdididir (KGK,2017).

- **Yıldırma Tehditi**

Denetçi üzerinde başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanma çabaları da dahil olmak üzere, denetçinin mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehdididir (KGK,2017).

### **2.1.12. Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelere Uyumunu Engelleyen Önlemler**

Etik ilkelere uyumu engelleyen önlemler denetçilerin yalnız başına etik ilkelere uyumu engelleyen tehditleri etkili olarak kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek için attığı adımlardır. Denetçi, uygulamayı düşündüğü planların tehditleri kabul edilebilir bir seviyeye düşürüp düşürmediğini veya tehditleri ortadan kaldırıp kaldırmayacağı konusunda genel bir sonuç oluşturur. Denetçi bu sonucu oluştururken her çeşit muhakemeyi ve elde ettiği sonucu gözden geçirip gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testini kullanır.

### **2.1.13. Kozmetik Muhasebe Kavramı**

Kozmetik muhasebe, muhasebecilerin bir işletmenin hesaplarında raporlanan rakamları manipüle etmek maksadıyla muhasebe kurallarını, bilgilerini kullandıkları bir süreçtir. Kozmetik muhasebe kavramının bazı akademisyen ve yazarlar tarafından yaratıcı muhasebe, kazanç düzeltme, kazanç yönetimi kavramlarıyla kullanıldığı görülmektedir. ABD’de kavram ve bu konu ile ilgili literatürün en çok kullanılan kısmı “kazanç yönetimidir, Avrupa’da” yaratıcı muhasebe “kavramı kullanılmaktadır. Bu çalışmada ise yaratıcı muhasebe ile aynı anlamda olan kozmetik muhasebe kavramı kullanılacaktır (Karim, Fowzia ve Rashid, 2011, s.1).

Bazı yazar ve akademisyenler yaratıcı muhasebeyi; muhasebede el becerisi (Accounting Sleight of Hand), vitrinin güzelleştirilmesi (Window Dressing), defterler üzerinde tahribat yapmak (Fiddling The Books) kozmetik raporlama (Cosmetic Reporting), gibi kavramlar ile finansal durumun mali tablolar vasıtasıyla daha iyi gösterilmesini ifade eden kavramlar ile açıklanmıştır (Stolowy ve Breton, 2000, s. 44-45).

Olumlu bir durumdan ziyade işletmenin görülmesini istemediği mali durum ve faaliyetlerinin gizlenip değiştirilebilmesi amacıyla uygulanan yöntem ve yaklaşımlar kozmetik muhasebe olarak tanımlanmaktadır (Can, 2010, s.30). Kozmetik muhasebe uygulamaları, finansal bilgi kullanıcılarının beklentileri de göz önünde bulundurularak finansal tablolarda açıklanacak bir bilgi ile ilgili nasıl bir tepki alınacağı tahmin edilerek finansal tablolarının görünümünde yapılacak değişiklikleri kapsamaktadır (Gnffiths,1995, s.63).

Mesleki etik ve yasal kısıtlamalarla birlikte işletmeler için en önemli bilgi yönetim araçlarından biri haline gelen kozmetik muhasebe, özünde muhasebe bilgi kullanıcı ve paydaşları arasında bir denge yaratma çabasından doğmuş ve etik olmayan bir uygulama olarak eleştirilmiştir (Bayırlı,2006, s.1). Kozmetik muhasebe, kozmetik muhasebe uygulamaları kullanılmadan karşılanması mümkün olmayan koşulları karşılamak veya finansal tablo kullanıcıların yanıltmak için finansal tablo hazırlayan şirketlerin muhasebe kurallarını genişletmesi olarak da tanımlanabilmektedir (Akman, 2019, s. 36).

Kozmetik muhasebe Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerindeki boşluk ve esnekliklerin araştırılarak bulunması veya bu kuralları düzenleyen kuruluşların bile öngöremeyecekleri uygulamaları içermesi sonucu ile oluşan, gri alanın yorumlanması ve işletmeye avantaj sağlaması olarak da tanımlanmaktadır (Bekçi ve Avşarlıgil, 2011, s.138).

Muhasebe kuralları ve yasaların yetkisi dahilinde kalınarak şirketin gerçek performansını ya da pozisyonunu göstermek yerine, yönetimin pay sahiplerine anlatmak istediğinin muhasebe bilgilerinin kullanılarak raporlanan rakamlara müdahalesi kozmetik muhasebe olarak ifade edilir (Shah ve Butt, 2011, s. 97).

Kozmetik muhasebe uygulamaları muhasebe kuralları ve kanunlar çerçevesinde yapıldığı için yasa dışı işlem olarak değerlendirilmez. Şirketler yasalara uygun olmayan işlemler için kozmetik muhasebe uygulamaları kullanmaz, bunun yerine muhasebedeki boşlukları yasaların izin verdiği sınırlar dahilinde kendi amaçlarına fayda sağlayacak şekilde kullanılırlar. Dolayısıyla, kozmetik muhasebe uygulamalarının söz konusu olabilmesi için esnekliklerin olması şarttır (Aygün, 2013, s. 51).

Kozmetik muhasebenin konusunu kamuoyuna sunulan mali tabloların, muhasebe bilgi kullanıcılarının beklentileri doğrultusunda bilgiler içermesi oluşturmaktadır. Muhasebe bilgilerinin kamuoyuna sunulmasından önce sırasıyla işletme yöneticilerinde, dış denetçilerde ve kamu denetçilerinde olan inisiyatif, kozmetik muhasebe uygulamalarıyla işletme değerinin yükseltilmesi için kullanılmaktadır. (Bayırlı, 2006, s. 64- 65).

Şirket yöneticileri, sahipleri ve ortaklarının kozmetik muhasebe işlemlerine yönelme sebepleri şirketlerin daha yüksek kar elde etmesi ve şahsi itibar elde etmesidir. Kozmetik muhasebenin temel nedeni, karar verici durumundaki yöneticilerin şirket sahipleri ve ortaklarının çıkarları doğrultusunda yürütülmesi gereken işlemleri, uygun koşullar olmasa bile gerçekleştirmekten çekinmemeleridir (Akgün, 2014, s. 42).

Özünde kozmetik muhasebe uygulamaları dürüstlük ve meslek etiği ile yakından ilişkilidir. İş yaşamında dürüstlük ve etik davranış ise ülkelerde uygulanan maliye politikalarıyla ilgilidir. Eğer hükümetler uygun maliye politikaları ile girişimciliğe teşvik edici bir ortam sağlamaz ve vergilendirme oranı sürekli artış gösterirse şirketler kredilere ulaşamaz ve böyle durumda kozmetik muhasebe uygulamalarına her zamankinden daha çok başvurulduğu görülebilir (Fišerová, s.63).

Kozmetik muhasebe uygulamalarına gerçek hayattan şu örnekler verilebilir (Darman, 2004);

- WorldCom tarafından 3,8 milyar giderin sermaye harcaması gibi gösterilmesi,
- Aktiflerin Enron tarafından oluşturulan bilanço dışı özel şirketlere satılması ve satış sonucu oluşması muhtemel riskleri kendinin üstlenmesi,
- Daha fazla prim elde edebilmek amacıyla birbiriyle iş ilişkisi olan grup şirketlerin yöneticilerinin karşılıklı olarak yüksek ya da aslında olmayan hayali dekontlar kesip, hayali gelir oluşturması.

#### **2.1.14. Kozmetik Muhasebe-Etik İlişkisi**

Kozmetik muhasebe özel ilgi gerektiren etik bir konudur. Kozmetik muhasebe uygulamaları mali tabloların doğru oluşturulmamasına ve şeffaf olmamasına neden olmaktadır. Finansal tabloların şeffaflığını azaltan bazen ortadan bile kaldıran



kozmetik muhasebe uygulamaları işletmelerin finansal durumları ile ilgili yanılıcı bir görünüm ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bağımsız denetçilerin kozmetik muhasebe uygulamalarını ortaya çıkarmalarındaki rol ve sorumlulukları oldukça azdır. Kozmetik muhasebe uygulamalarının tespit edilmesi durumunda denetçilerin cezai yetkileri yoktur ancak mali tabloları onaylamayarak reddeder ya da şartlı onay verebilirler. Bağımsız denetçiler denetim işi karşılığında ücret alırlar bu yüzden şirket kurallarına uyum sağlama gibi gizli bir baskı hissedebilir veya muhalif olmaksızın şirket ile uyumlu olmayı tercih edebilirler (Gavai,2010, s.152-154).

### 2.1.15. Kozmetik Muhasebenin Ortaya Çıkma Nedenleri

İşletmeleri ve kişileri kozmetik muhasebe uygulamalarına yönlendiren birçok neden bulunmaktadır. Kozmetik muhasebe uygulamalarının kullanılmasına uygun ortam hazırlayan nedenler; muhasebe teorisinden kaynaklanan nedenler, muhasebe çevresinden kaynaklanan nedenler ve muhasebe ortamından kaynaklanan nedenler olarak açıklanabilmektedir (Bayırlı, 2006, s.69);

Çizelge 1. Kozmetik Muhasebenin Ortaya Çıkma Nedenleri

Kozmetik Muhasebenin Ortaya Çıkma Nedenleri		
Muhasebe Teorisinden Kaynaklanan Nedenler	Muhasebe Çevresinden Kaynaklanan Nedenler	Muhasebe Ortamından Kaynaklanan Nedenler

Kaynak: Bayırlı, R. (2006). *Yaratıcı muhasebe, etik, firma değeri ve örnek bir uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

#### 2.1.15.1. Muhasebe Teorisinden Kaynaklanan Nedenler

Muhasebe teorisi ekonomik gelişmelere göre sürekli değişim göstermektedir. Bu değişimlerden dolayı kozmetik muhasebeye neden olan etkenler şöyle sıralanabilir:

- **Muhasebe Sistemi Anlayışındaki Değişim**

Muhasebe sistemleri anlayışında son yarım asırda önemli değişiklikler yaşandığı görülmektedir. Günümüzde sermaye piyasalarının gelişimi ile birlikte bilginin anında yönetiminin mümkün olması günümüz muhasebe sistemini bilgilerin aktif olarak yönetilemediği geleneksel sistemden ayıran esas unsur olmaktadır (Bayırlı, 2006, s. 69).

- **Muhasebe Temel Kavram ve İlkelerinin Kanun Gibi Algılanmaması**

Muhasebenin temel kavramlarının düzenlenme amacı muhasebe uygulamalarına destek olmak olduğu için muhasebe uygulamasındaki değişiklikler de muhasebenin ilkelerini ve temel kavramlarını değiştirecektir. Dinamik bir yapısı olan muhasebe uygulamaları güncel ekonomik gelişmeler ışında değişmek ve çevrenin ekonomik, sosyal ve politik taleplerine cevap vermek durumunda kalacaktır. Değişen muhasebe uygulamalarından muhasebe ilke ve kavramları da etkilenecektir (Doğan, 2011, s. 8).

- **Değerlemenin Subjektifliği ve Değerleme Kavramlarının Çeşitliliği**

Değerleme açısından öncelikle muhasebe teorisinin öngördüğü değerlendirme yöntemlerinin olup olmadığı kontrol edilmelidir. Böyle bir değerlemenin bulunmaması halinde kanunda öngörülen değerlendirme standardı uygulanacaktır. Her ikisinin de yokluğunda, bazı nesnel koşullar dikkate alınmalıdır. Boşlukların ve esnekliğin varlığı, kozmetik muhasebe uygulamalarının kullanılmasına izin verir (Kara, 2022, s.13).

Kanunlar ve muhasebe standartları değerlendirme kavramına nesnellik kazandırmaya çalışsa da değerlendirme süreci doğası gereği öznedir ve bu aslında kozmetik muhasebe uygulamasının başlangıç noktalarından biridir. Bu amaçla bir muhasebe uygulayıcısı, değerlendirme yaparken; farklı çıkar gruplarının amaç ve hedeflerini işletmenin hedefleriyle bütünleştirerek mümkün olduğu kadar objektif ve tarafsız davranmalıdır (Bayırlı, 2006, s.71-72).

- **Alternatif Muhasebe Yöntemlerinin Çeşitliliği**

Bazı ekonomik işlemler için muhasebe kuralları çok açık olduğu için bu işlemler ile ilgili sayıları manipüle etmek imkansızdır. Ancak alternatif ölçümler ve değerlemelerin yöneticilerin karar alanına girdiği bazı muhasebe uygulamaları söz konusudur. Bunlar; stok değerlemesi, karşılık ayırma, giderleri erteleme, duran varlıklar için amortisman hesaplanması, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi olarak sıralanabilmektedir. Ülkemizdeki muhasebe standartlarına yasal yaptırımlar henüz söz konusu olmadığından, muhasebe politikasının seçimi ve değişiminde etkili rol alan faktör vergi mevzuatındaki değişikliklerdir (Balıkçı, 2016, s.49).

#### **2.1.15.2. Muhasebe Çevresinden Kaynaklanan Nedenler**

Muhasebe faaliyetleri ile ilgilenen birçok çıkar grubunun olması ve her çıkar grubunun farklı amaçlara sahip olması, kozmetik muhasebenin ortaya çıkarılmasının nedenlerinden biri olarak kabul edilmektedir. İş performansı ile ilgilenen; işletme sahipleri ve paydaşları, işletme yöneticileri, hükümetler, kredi kuruluşları gibi doğrudan veya dolaylı olarak bireyler ve kuruluşlar muhasebe faaliyetleri ile ilgilenen çıkar gruplarındandır.

#### **2.1.15.3. Muhasebe Ortamından Kaynaklanan Nedenler**

Muhasebe ortamından kaynaklanan nedenlerden ilki ülkelerin yasal mevzuat ve muhasebe uygulama araçlarından kaynaklanmaktadır. Muhasebe uygulamalarında yararlanılan mevzuatın çok olması ve aralarında uyumsuzluk olması TTK ve VUK gibi yürürlükte olan işletmeler ile ilgili düzenlemeler yapan pozitif hukuk kurallarının odak noktalarının işletme ya da muhasebe olmaması kozmetik muhasebe uygulamalarının uygulanmasına zemin hazırlamaktadır. Bilgisayarın kullanımının artması ile bilgilerin saklanması, gerektiğinde yeniden kullanılması, değişen koşullara uyum sağlayabilmesi işlemlerin hızlı sonuçlanması ve farklı seçenekleri deneyebilmesi gibi bazı olumlu özellikler de kozmetik muhasebe uygulamalarına bilgisayar ortamında daha uygun zemin hazırlayabilmektedir. İnternet ortamında finansal raporlama klasik raporlamaya göre daha esneklerdir. Bu nedenle internet ortamında finansal raporlama yaratıcı muhasebe amaçlarına daha uygun bir zemin hazırlamaktadır (Balıkçı, 2016, s.50-51).

### 2.1.16. Kozmetik Muhasebeyi Gerçekleştirme Teknikleri

Bütün kozmetik muhasebe uygulamaları, işlemlerin uygun olmayan hesaplara borçlandırılarak ya da alacaklandırılarak kaydedilmesi sürecidir. Dolayısıyla süreç doğru hesabın doğru tutarda borçlandırılıp, alacaklandırılmamasını içerir (Shah ve Butt, 2011, s. 534). Kozmetik muhasebeyi gerçekleştirme tekniklerinin sınıflandırması aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Çizelge 2. Kozmetik Muhasebeyi Gerçekleştirme Teknikleri

Gelir Tablosuna Yönelik Teknikler	Bilançoya Yönelik Teknikler	Nakit Akış Tablosuna Yönelik Teknikler
Gelirlerin Arttırılması	Varlıkların Arttırılması	Nakit Girişlerinin Maksimize Etmek
Giderlerin Azaltılması	Borçların Azaltılması	Nakit Çıktılarının Minimize Edilmesi

**Kaynak: Shah ve Butt (2011). *Creative Accounting: A Tool To Help Companies In A Crisis Or A Practice To Land Them Into Crises. In International Conference On Business And Economics Research***

Çizelge 2 'de verilen kozmetik muhasebeyi gerçekleştirme teknikleri ayrıntılı olarak aşağıda açıklanmıştır.

#### 2.1.16.1. Gelirlerin Arttırılması Tekniği ile Kozmetik Muhasebe Uygulamaları

Muhasebenin temel kavramlarının sıralanmasında sosyal sorumluluk ve kişilik kavramlarından sonra işletmenin sürekliliği kavramı yer alır. İşletmelerin sürekliliği kavramına göre bir işletmenin faaliyetinin süresiz olarak süreceği varsayılır. İşletmelerin sürekliliğini sürdürülebilmesi varlık, yükümlülük veya özkaynaklardan çok gelir yaratma yeteneğine sahip olmasına bağlıdır. Kozmetik muhasebe yöntemlerinin ortaya çıkması gelir yaratma ihtiyacının ortaya çıkmasıyla birlikte söz konusu olur (Atan, 2015, s.106).

İşletmelerin kozmetik muhasebe uygulamaları ile gelirlerinin arttırılmasında kullanılan teknikler şunlardır: (Jones, 2011, s.46).

**Çizelge 3. Gelirlerin Arttırılmasında Kullanılan Teknikler**

Gerçekleşmemiş Satışları Gerçekleşmiş Gibi Kaydetmek
Faiz Gelirlerinin Arttırılması
Asıl Faaliyet Dışı Karların Dönem Gelirlerine İlavesi

**Kaynak: (Jones, 2011) “Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An IssueContingent Model”. Academy of Management Review.**

- **Gerçekleşmemiş Satışları Gerçekleşmiş Gibi Kaydetmek**

Kozmetik muhasebe uygulamalarında gelirlerin manipüle edilmesinin sebebi gelirlerin dönem karında doğrudan etkili olmasıdır. Şirketler gerçekleşmeyen geliri kaydederek veya hayali gelir kaydederek dönem karını şirketin ihtiyaçlarına göre belirleyebilmektedirler. Şirketler satışlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal mevzuatların belirlediği kurallara göre gelir olarak kaydetmektedir. Mevzuat ve ilkeler ülkeden ülkeye değişeceğinden dolayı ilgili işlemlerde farklılık gösterebilmektedir. Bu duruma örnek olarak müşteriye teslimatı yapılmış gibi gösterilerek gelir kaydı yapılan malın siparişinin alınıp daha gönderilmek için yüklemesinin dahi yapılmamış olması verilebilir. Aslında olmayan hayali bir satışa ait gelir kaydının yapılması ise fiktif gelir kaydı olarak tanımlanabilmektedir (Holt ve Eccles, 2002, s.327).

Nihai satışın daha sonra yapılacak olması koşuluna karşın ürünün başka firmaya gönderildiği ve firma tarafından satış yapıldığı anda gelir tahakkuku olarak muhasebeleştirildiği satış şekli gerçekleşmemiş satış olarak tanımlanmaktadır (Yüksel ve Kayalı, 2019, s. 76).

- **Faiz Gelirlerini Artırmak**

Genel olarak sabit olmasına karşın rakamlarda oynama yapılarak değiştirilebilen faiz gelirleri şirketler için önemli gelir kaynakları arasındadır. Güçlü para birimine sahip ülkelerde genelde faiz oranı düşüktür. Buna karşın zayıf para birimlerine sahip ülkeler daha yüksek faiz oranlarına sahiptir. Bir şirket güçlü para

birimi olan faizlerin düşük olduğu bir ülkeden döviz cinsinden borçlanarak, zayıf para birimine sahip dolayısıyla faizleri yüksek ülkedeki bir bankaya aldığı parayı yatırırsa ödediğinden daha fazla faiz geliri elde eder. Böyle durumlarda işletmenin faaliyet durumu gerçekte olandan daha iyi görünmektedir. Fakat bu şekilde yapılan yatırımdan elde edilen faiz gelirleri gerçek bir gelir sayılmaz (Aygün, 2013, s. 55).

- **Faaliyetlerle İlgili Olmayan (yan faaliyet karlarının) Kârları Faaliyet Kârlarına Dahil Etme**

Bir diğeri gelir üzerinden yapılan kozmetik muhasebe uygulaması da işletmelerin gelirlerini bir kereye özgü yaptıkları tek bir işlem ile elde ettikleri karları arttırmalarıdır. İki şekilde yapılan bu işlemler şunlardır (Van Greuning, 2005, s.150):

- Aktiflerin normalde olduğundan az değeri olması
- Yatırımlardan elde edilen gelirleri giderlerden düşürmek

Yukarıdaki işlemlerden elde edilen gelirler tekrarlanmadığından ve işletmelerin ana faaliyetlerinin bir parçasını oluşturmadığından, tek seferlik satışlardan elde edilen gelirler işletmelerin esas faaliyet gelirlerinden ayrı olarak raporlanmalıdır (Schilit, 2003, s. 104-109). Bununla birlikte şirketleri denetleyen denetçiler, mali tabloları inceleyen mali analistler; şirketlerin kâr amacı gütmeyen faaliyetleriyle ilgilenmez, ticari faaliyetlerinden elde ettikleri karlar ile ilgilenirler. Bu durumun farkında olan işletmeler ise tek seferlik olup süreklilik taşımayan satışlardan elde ettikleri karları esas faaliyet karlarının içine koyarak bu karları ticari faaliyetleri sonucunda oluşmuş kar olarak mali tablolarında raporlamaktadırlar. Daha önce sabit kıymet satışından elde edilen bir sefere mahsus olan kazancın ticari faaliyet karı olarak raporlanması bu duruma verilebilecek en iyi örnektir.

Şirketlerin borçları ile satışları birbirlerinden tümüyle farklı kalemlerdir. Satışlar işletmelerin gelirlerinin bir parçası iken, borçlanmalar işletme yükümlülüklerinin bir parçası olup sonradan gider haline gelmektedir. Kredileri satış gelirleriyle aynı hesapta izlemek kozmetik muhasebe uygulayanlar için bir seçenek olabilir. Bu duruma örnek olarak bir İngiliz şirketinin hükümet tarafından, aldığı kredileri gelir olarak muhasebeleştirmeyle suçlanması gösterilmektedir. Şirketin, satın aldığı ürünler karşılığında müşterilerden borç para aldığı iddia edilmiştir. Ayrıca enerji devi Enron'un da bu tekniği yeni bir boyuta taşıyarak hile yaptığı ortaya

çıkılmıştır. Ticari bankalardan alınan krediler, Enron tarafından enerji sözleşmeleri için avans olarak kaydedilmiştir (Jones, 2011, s.48).

### 2.1.16.2. Giderlerin Azaltılması Tekniği ile Kozmetik Muhasebe Uygulamaları

Karı artırmanın önemli yollarından biri de giderleri azaltmaktır. Giderleri azaltmanın, geliri artırmaktan daha çok yöntemi vardır. Bu yöntemler şunlardır:

Çizelge 4. Giderlerin Azaltılmasında Kullanılan Teknikler

Karşılıkları Kullanmak
Vergileri Azaltmak
Büyük Temizlik Muhasebesi
Dönem Sonu Stoklarını Azaltmak
Giderleri Aktifleştirme
Amortisman Sürelerini Uzatmak

Kaynak: (Jones, 2011) *“Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An IssueContingent Model”*. Academy of Management Review.

- **Karşılıkları Kullanmak**

1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği (1992) ne göre *“İhtiyatlılık kavramı, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder.”* Bu kavramın sonucu olarak işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırır muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz olarak tanımlanmıştır (MSUGT, 1992).

Şirketler, müşterilerin borçlarını zamanında ödememesinden kaynaklanan şüpheli alacaklarına, varlık değer düşüklüklerine ve eskiyen stoklarına mali tablolarında karşılık ayırırlar. Karşılıkların yeterli şekilde ayrılmaması veya uygunsuz şekilde azaltılması gerçek olmayan karın ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Çıtak, 2019, s. 70).

- **Vergileri Azaltmak**

Kurumlar vergisi şirketlerin en önemli gider kalemlerinden biridir. Şirketler bu büyük maliyet kalemini azaltmak, vergiden kaçınmak için vergi muhasebecilerinden oluşan ekipler istihdam etmektedirler. Şirketlere vergiden kaçınmaları hususunda tavsiyede bulunmak amacıyla geniş çaplı bir endüstri de kurulmuştur. Bu uygulamalar kozmetik muhasebe uygulamaları kapsamında olup yasa dışı değildir. Fakat yapılan tespitlerde bazı şirketlerin hemen hemen hiç kurumlar vergisi ödemediği anlaşılmıştır. Hileli bir uygulama olan vergi kaçırma, yasa dışıdır (Jones, 2011, s. 49).

Kozmetik muhasebeyi de kapsayan gerçek olmayan mali beyanda bulunmak veya belli hatalar barındıran mali beyanlarda bulunmak vergi kaçırma uygulamalarında görülen en yaygın uygulamadır. Şirkete ait para giriş çıkışlarında makbuz kullanılmaması, mal satışlarının fatura düzenlenmeden yapılması, şahsi giderlerin şirket gideri olarak muhasebeleştirilip sahte masrafların yaratılması da bir başka vergi kaçırma yöntemleri olarak sayılabilir (Aygün, 2015, s.57).

- **Büyük Temizlik Muhasebesi**

Büyük temizlik muhasebesi bir şirketin içine düştüğü kötü bir durumu bir defada ortadan kaldırmak için kullandığı yönetim stratejisidir. Şirket giderlerini düşürme stratejisi uygulayarak bir sonraki dönemde oluşabilecek giderleri bir yıl içinde silme imkânı elde etmektedir. Mümkün olduğunca fazla gider kaydedilerek asıl amaç olan şirketin gelecekteki performansının daha iyi görünmesini sağlanmaktadır (Jones, 2011, s. 49).

Stolowy ve Breton (2000) büyük temizlik muhasebesinin daha iyi anlaşılabilmesi için şu örneği vermiştir. Büyük temizlik muhasebesinin siyasi olaylara benzetildiği bu örnekte yeni seçilen hükümet ve bakanlara devraldıkları harcamaların



eski yönetimin iddia ettiğinin aksine daha çok olduğu belirterek suçu eski yönetime atıp krizi fırsata çevirirler. Şirketlerde de yönetici veya üst yönetim değişikliği durumunda yeni yönetim; kazançları yumuşatmak, hisse sahiplerine güven vermek, kendisine de devamlı kazanç yaratmak amacı ile kötü gidişatı eski yönetime bağlayarak hesapları temizler (Stolowy ve Breton, 2000, s. 43).

- **Dönem Sonu Stoklarını Artırmak**

Stoklar; olağan faaliyet döneminde satılması veya üretimde kullanılması amaçlanan hammadde ve malzemeler şeklinde elde tutulan varlıklar olarak tanımlanmaktadır (Kaval, Örtten ve Karapınar, 2021, s. 63-64). Değerleme ile ilgili olan stoklar için karşılık muhasebesi uygulaması ve stokların karın yüksek olması gereken dönemlerde manipüle edilerek arttırılması işlemleri stokların arttırılması uygulamalarındandır (Genç, 2018, s.351-352). Envanter sayımı senede bir kez sayılıp değerlendirildiği için stoklar manipülasyonu basit kalemlerdir. Stokların değerlemesinde her yöntemin uygulamasında farklı dönem sonu stok ve farklı kar miktarının ortaya çıktığı ortalama maliyet, ilk giren ilk çıkar (FIFO) ve son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemleri kullanılabilir (Jones, 2011, s. 50). Ortalama maliyet yöntemi; değerlemede denge ve istikrar sağlayarak hammadde fiyatlarında düşük ve yüksek fiyatların mamul maliyetine etkisini azaltır. İlk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi ise bozulup, kırılıp, çürüme ihtimali olan dayanıksız ürünleri olması muhtemel zararlardan korur. Son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemi ise enflasyonist dönemlerde alınan malların maliyetinin gerçekten fazla görünmesini engeller. Böylelikle işletmeler aşırı vergilendirmeden ve kar dağıtımından kaçınmış olur. Ayrıca işletmenin gerçek varlıklarını korumalarına da olanak sağlar (Köse ve Ağdeniz, 2019, s. 84-93). İşletme bu yöntemlerden işine yarayanı seçip karını olduğundan daha fazla gösterebilir. Ancak Satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedelinin son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemiyle tespit edilebilmesine imkân sağlayan uygulama; 5024 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

- **Giderleri Aktifleştirmek**

İşletmelerin çeşitli giderleri bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe

Standartları gibi farklı düzenlemeler ile düzenlenen bu giderler ile muhasebe uygulamasından çıkmadan işletmenin çıkarlarına göre doğrudan aktifleştirilme veya giderleştirilme yöntemlerinden işletmenin istediğinin seçilerek gerçekte olduğundan daha fazla kar bildirilmesi sağlanabilmektedir. (Çıtak, 2019, s. 69). Amerikan şirketi WordCom çalışanlara ödenen maaş ve ücretleri aktifleştirip kar olarak göstermiş ve bunlara amortisman ayırarak giderleri aktifleştirme yöntemini abartı biçimde uygulamıştır (Jones, 2011, s. 51-54).

- **Amortisman Sürelerini Uzatmak**

İşletmelerin kullanıldıkça aşınma ve yıpranmaya maruz kalan aktifine kayıtlı sabit kıymetler için düzenli olarak hesapladığı yıpranma payı amortisman olarak tanımlanmaktadır (Yüksel ve Kayalı, 2019, s. 87-88). Amortisman işlemi, duran varlıkların yenilenmesini sağlamak için yapılan işlem olduğundan, duran varlıkların faydalı ömürlerinin bilinmesi ve belirlenen faydalı ömür sonunda varlığın yenilenmesi için fonların toplanabilmesi beklenir. Sabit kıymetlerin kullanım ömrü ekonomik, teknik ve fiziki koşullara göre değişiklik gösterebilir (Kızıl, 2001, s.351). Sabit kıymetlerin ekonomik ömürlerinin sona ermesinin ardından hurda değeri veya kalıntı değeri işletmeye gelir sağlayabilecek tek değerdir. İşletme yönetiminin inisiyatif hakkının fazla olmasından dolayı hurda, kalıntı değer yaratıcı muhasebe uygulamalarında kullanılan bir yöntemdir (Avşarlıgil, 2010, s. 58).

### **2.1.16.3. Varlıkların Artırılması Tekniği ile Kozmetik Muhasebe Uygulamaları**

Varlıkların artırılması finansal durum tablosu ile ilgili olan kozmetik muhasebe yöntemlerindedir. Varlıkların artırılmasında kullanılan teknikler şunlardır:

**Çizelge 5. Varlıkların Arttırılmasında Kullanılan Teknikler**

Şerefiyeleri Arttırmak
İsim Haklarını Arttırmak
Duran Varlıkları Yeniden Değerlemek

**Kaynak:** (Jones, 2011) *“Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An IssueContingent Model”*. *Academy of Management Review*.

- **Şerefiyeleri Arttırmak**

Bir işletmenin satın alınması durumunda ortaya çıkan “hava parası” olarak da bilinen şerefiye maddi olmayan duran varlıktır. Şerefiye, satın alınan varlığın net değeri ile elde etme maliyeti arasındaki hesaplanan farktır. Ülkelerin muhasebe standartlarına göre şerefiyelerin muhasebeleştirilmesi farklılık göstermektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna göre şirketler şerefiyeleri aktifleştirip değerleri düşene kadar finansal durum tablosunda gösterirler. Şerefiyelerin değeri arttıkça varlıklarında değeri arttığı için şirketler şerefiyelerin mümkün olduğu kadar yüksek hesaplanmasını isterler (Jones, 2011, s. 56).

- **İsim Haklarını Arttırmak**

Hakların değerlemesinde ortak bir fikir birliği yoktur. İsim hakları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre hesaplara kaydedilmez. Bazı muhasebecilere göre şirketlerin reel değerinin daha iyi anlaşılabilmesi isim haklarının hesaplarda gösterilmesiyle mümkündür. Kimi muhasebecilerde isim haklarının hesaplarda gösterilmesinin asıl amacının varlıkların değerinin arttırılması olduğunu ve bunun yanlış olduğunu iddia etmektedir (Jones, 2011, s. 56). Yüksek değer ile aktifleştirilen isim hakları varlıkların değerinde artışa sebep olarak isim haklarına ayrılan amortismanın yüksek olmasına ve böylelikle işletmenin vergisel yükünün azalmasına neden olur (Yüksel ve Kayalı, 2019, s. 94).

- **Duran Varlıkları Yeniden Değerlemek**

Maddi duran varlıkların değerlemesinde en önemli nokta amortisman kavramıdır. Amortisman, işletmelerin kullandığı yõteme göre değişen, bir sabit kıymetin değerini ömrü boyunca düşüren ve sonunda varlığın ekonomik ömrünün sonunda tükenmesine neden olan bir terimdir. Ekonomik ömrünün sonunda, bir sabit kıymetin şirkete gelir sağlayabileceği tek bir değeri vardır. Bu değer aynı zamanda kalıntı değer veya hurda değer olarak da adlandırılır. Yaratıcı muhasebe uygulamaları için kalıntı değer de tercih edilen yöntemdir. Bunun temel nedeni, iş dünyasının liderlerinin bu konuda çok fazla inisiyatif sahibi olmalarıdır. (Avşarlıgil, 2010, s. 58).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre varlıklar tarihi maliyet ile kayıtlara alınır. Yeniden değerleme uygulanarak enflasyonun yüksek olduğu zamanlarda bir varlığın gerçek değerlerinin belirlenmesi gereklidir. Kimi zaman işletmeler varlıkların değerlemesini yaparken değer düşüklüğünü kaydetmez veya satın alma maliyetini kullanmak yerine piyasa fiyatını kullanarak varlıkları gerçekte olduğundan fazla gösterebilir (Yüksel ve Kayalı, 2019, s. 95).

#### **2.1.16.4. Borçların Azaltılması Tekniği ile Kozmetik Muhasebe Uygulamaları**

Borçların azaltılması tekniği de finansal durum tablosuna yönelik yöntemlerdendir. Borçların azaltılmasında kullanılan teknikler şunlardır:

**Çizelge 6. Borçların Azaltılmasında Kullanılan Teknikler**

Bilanço Dışı Finansman
Borçların Özsermaye Unsuru Olarak Yeniden Sınıflandırmak

**Kaynak: (Jones, 2011) “Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An IssueContingent Model”. Academy of Management Review.**

- **Bilanço Dışı Finansman**

Bilanço dışı finansman; “yasal zorunluluklar ve halihazırdaki muhasebe uygulamalarına bağlı olarak, bir işletmenin faaliyetlerinin tamamının ya da bir bölümünün bilançoda gösterilmeyerek finanse edilmesi “olarak tanımlanır (Smith, 1992, s. 76).

Kozmetik muhasebe uygulamalarının en büyük sorunlarından biri olan bilanço dışı finansman Enron skandalının da temelinde yatan problemlerdendir. Bilanço dışı finansmanın amacı, gerçek borçlanma düzeyini gizlemek için borcu bilançodan çıkarıp muhasebe dışındaki bilgi kullanıcılarına finansal durumu daha istikrarlı göstermektir. Finansal kiralama (leasing), bu yöntemin en çok karşılaşıldığı işlemlerdir. 1960’larda kullanımı artan leasing işlemlerinin kullanım amacı ilk başlarda vergiden kaçınmak olsa da zaman içinde büyük firmalarca bu işlemlerin gerçek borç düzeylerini maskeleydiği anlaşılmıştır. Şirketlerin bütün aktif ve pasiflerinin bildirilmek zorunda olduğu kredi alma işlemlerinin aksine leasing işlemlerinde bu bildirim zorunluluğundan kaçınılarak bütün işlemler bilanço dışı tutularak şirketler istikrarlı bir finansal görünüme ulaşırlar (Amor ve Warner, 2003, s. 84- 85).

Kozmetik muhasebe uygulamalarının en karışık şekillerinden biri bilanço dışı finansmandır. Esas nedeni bilançodaki yabancı kaynakların azaltılmasıdır. Firmaların yükümlülüklerinin düşürülerek karşılaşılabilecekleri risk seviyesini düşürmeleri yatırımcıların kararlarında etkili olan durumdur. Bilanço dışı finansmanın olası birçok nedeni vardır. Kimi durumlarda şirketler, aşırı borçlanmanın kredi sözleşmesinin kurallarını ihlal edebileceğinden bilanço dışı finansman kullanmayı seçebilirler (Jones, 2011, s.58).

- **Borçları, Özsermaye Unsuru Şeklinde Yeniden Sınıflandırmak**

İşletmeler için ideal olan kısa vadeli ve uzun vadeli yabancı kaynakların toplamının özkaynaklar toplamından düşük olmasıdır. İşletme borç özsermaye oranı düşüklüğü sayesinde iyi bir izlenim bırakıp güven sağlar. Fakat borç özsermaye oranı düşük olmayan işletmeler borçlarını özsermaye ögesi olarak tekrar sınıflamaya çalışırlar (Yüksel ve Kayalı, 2019, s. 101).

### 2.1.16.5. Nakit Akışını Artırma Tekniği ile Kozmetik Muhasebe Uygulamaları

Nakit akış tablosu, bir şirketin belirli bir dönemdeki yatırım, finansman ve esas faaliyetleri sonucunda oluşan nakit girişlerini, şirketin yaptığı ödemelerden kaynaklı ortaya çıkan nakit çıkışlarını ve sonuçta şirketteki dönem sonu nakit mevcudunu gösteren zorunlu genel mali tablodur (Küçük, 2022, s.45).

“İşletme faaliyetlerinin sonucunda elde edilen nakit girişlerinin artırılması ya da nakit çıkışlarının azaltılması, nakit akışının artırılması olarak kabul edilir. Buradaki hedef, nakit akışını en üst düzeyde göstermektir” (Küçük,2022, s.45).

İşletmenin nakit akışıyla oynamak, diğer kozmetik muhasebe uygulamalarıyla oynamaktan çok daha zordur. Çünkü nakit yoktan var edilemez. Nakit akışlarının artırılması iki şekilde gerçekleştirilir:

#### Çizelge 7. Nakit Akışını Arttırmada Kullanılan Teknikler

Nakit girişlerinin maksimize edilmesi
Nakit çıkışlarının minimize edilmesi

**Kaynak: (Jones, 2011) “Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An IssueContingent Model”. Academy of Management Review.**

- **Nakit Girişlerinin Maksimize Edilmesi**

İki yöntemle hazırlanması mümkün olan nakit akım tablosu gerçek nakit giriş, çıkışlarını yansıtıyorsa doğrudan yöntemle hazırlanmış olduğu anlamına gelir. Konusunda uzman olmayan kişilerin dolaylı yöntemli hazırlanan nakit akım tablosunu anlaması zor olmaktadır. Birçok şirket daha çok esneklik imkânı sağlamak amacıyla dolaylı yöntem ile nakit akım tablosunu hazırlar. İşletmelerin bütün nakit akımlarının ana faaliyetlerinden sağladığı nakit akımları, yatırımları ile ilgili nakit akımları ve finansmanlarına ilişkin nakit akımları gibi çeşitli kalemlere bölünmesi nakit akım tablosu vasıtasıyla gerçekleşmektedir. Bu duruma örnek olarak ana faaliyet ile ilgili olmadığı veya tek sefere mahsus olarak yapılan varlık satışından kaynaklanan nakit akımının ana faaliyetten kaynaklanan nakit akımı gibi kayıtlara alındığı Enron şirketi gösterilebilir (Jones, 2011, s.60-61).

Şirketler esas faaliyetlerinden sağlanan nakit girişlerini mümkün olduğu kadar geniş, yatırım ve finansman gibi nakit çıkışlarını dar tutmak isterler. Şirketler esas faaliyetleri ile ilgili nakit çıkışlarının sınırlarının dar tutulabilmek amacıyla esas faaliyetleri ile ilgili olan nakit çıkışlarını sanki yatırım veya finansman ile alakalı bir çıkış gibi göstererek esas faaliyetlerinden sağlanan nakdi fazla gösterebilirler (Mulford ve Comiskey, 2002, p.13).

- **Nakit Çıkışlarının Minimize Edilmesi**

Şirketler ana faaliyetlerinden meydana gelen giderlerini ya da zararlarını yan faaliyetlerinden kaynaklanmış gibi göstererek nakit çıkışlarını minimize etmeye çalışırlar. Ayrıca şirketler yan faaliyetlerden elde ettikleri nakit girişi tanımını olabildiğince geniş; esas faaliyetlerden elde edilen nakit girişi tanımını ise olabildiğince dar kapsamlı yapmaya çalışmaktadırlar (Jones, 2011, s. 61).

### **2.1.8.3. Kozmetik Muhasebenin Yararları ve Zararları**

Özetle muhasebedeki boşluklardan faydalanarak mali tablo okuyucusunun yanıltılması olarak tanımlanabilen kozmetik muhasebe uygulamalarının birtakım yararları ve zararları söz konusudur.

- **Kozmetik Muhasebenin Yararları**

Kozmetik muhasebenin yararları şunlardır (Atan, 2015, s. 30):

- İşletmenin mali tabloların daha iyi gösterilmesinden dolayı yöneticiler, prim vb. haklardan daha yüksek düzeyde faydalanırlar.
- Yöneticiler ve pay sahipleri hisseleri kendileri ya da başkaları adına düşük fiyattan almak maksadıyla hisse senetlerini olması gerekenden düşük seviyede tutabilirler.
- İşletmeler finansman kaynaklarını daha düşük maliyetle bulabilirler
- Daha yüksek beyan edilen karlar sayesinde ortakların yüksek kâr payı elde edebilmeleri söz konusudur.

- **Kozmetik Muhasebenin Zararları**
  - Yöneticiler kozmetik muhasebe uygulamalarının ortaya çıkarılmasında kendilerine duyulan güvenleri ve işlerini kaybetme riski ile karşılaşabilirler.
  - Kısa sürede yüksek kâr payı elde edilecek olmasına karşın sonraki dönemlerde aynı seviyede karı elde edememe riski vardır.
  - İşletmede kalması gereken fonların işletme dışına çıkmasıyla birlikte iflas tehlikesiyle karşı karşıya kalınması olasıdır.
  - İflas ile birlikte işsizlik oranında artış olması olasıdır
  - Bağımsız denetçiler itibarlarını ve lisanslarını kaybetme riskiyle karşılaşabilirler.
  - Devlet açısından vatandaşlarının hakkını koruyamama ve güven kaybı riski söz konusu olabilir (Eroğlu, 2021, s. 48).

#### **2.1.8.4. Kozmetik Muhasebenin Etkileri**

Kozmetik muhasebenin etkileri hisse senedi fiyatı etkisi, borçlanma maliyeti etkisi, ikramiye planı etkisi ve politik maliyet etkisi olarak açıklanmıştır.

Hisse senedi fiyatı etkisi: Yatırımcıların kozmetik muhasebe uygulamaları dolayısıyla şirketin karının yüksek olduğunu düşünmesi şirketin hisse senedi fiyatı arttırabilir. Yine kozmetik muhasebe uygulamaları dolayısıyla karlardaki oynaklığın azalması hisse fiyatları yükselebilir.

Borçlanma maliyeti etkisi: Kozmetik muhasebe uygulamalarının mali tabloları daha iyi gösterilmesinde kullanılması şirketin borçlanma maliyeti düşürebilir.

İkramiye planı etkisi: Yöneticiler ve kilit personelin primlerinin mali tablolardaki karlara bağlı olarak hesaplanması durumunda ilgili kişiler kozmetik muhasebe uygulamaları yoluyla primlerini arttırabilirler.

Politik maliyet etkisi: Düzenleyici kurumların dikkatinden kaçınmak için büyük ve yüksek yapılı şirketler kozmetik muhasebe uygulamaları yoluyla karlarını düşük gösterebilirler (Mulford ve Comiskey (2002, s. 2-7).

Jones (2011, s. 479-480), muhasebe skandalları ve kozmetik muhasebe etkilerini uzun ve kısa dönemli etkiler olarak incelemiştir. Yöneticileri, çalışanları, denetçileri, yatırımcıları ve borç verenleri kapsayan etkileri kısa dönemli etkiler olarak



belirtmiştir. Jones (2011, s. 484) uzun dönem etkileri ise reaksiyoner düzenleme ve kümülatif etkiler olarak açıklamıştır. Reaksiyoner düzenleme, muhasebe skandallarının ortaya çıkmasıyla eleştiriler neticesinde yeni muhasebe kanunu, standardı ya da düzenlemesinin yapılması olarak tanımlanabilir. Kozmetik muhasebe ile ilgili her ne kadar detaylı düzenleme yapılırsa yapılsın kozmetik muhasebe uygulayıcıları her yeni düzenlemeye karşıt metotlar oluşturacaklardır.

## **2.2. İlgili Araştırmalar**

Bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe Literatür taraması yapıldığında muhasebe meslek mensuplarının etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliği ile ilgili çok sayıda kaynak bulunmasına rağmen bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliğine dair ulaşılabilen kaynak sayısı azdır.

Çavuşoğlu (2019) çalışmasında mesleki şüphecilik, etik duyarlılık ve etik koşulların bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarına ilişkin algıları üzerindeki etkisini araştırmıştır. Bağımsız denetçinin yaratıcı muhasebe uygulamalarına ilişkin farkındalığının etiksel duyarlılık, mesleki şüphecilik ve etik durumlara göre ne ölçüde ve ne yönde değişeceğini araştırmıştır. Bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını fark edebilirliklerinde mesleki şüphecilik, sorgulayıcı zihin karakteri özellikleri, etiksel duyarlılık ve idealizmin etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Ergün ve Gül (2005) çalışmalarında Balıkesir ilinde faaliyetine devam eden meslek mensuplarının meslek etiği ilkelerini algılama düzeyleri araştırılmıştır. Anket uygulaması yapılan çalışmada meslek mensuplarının etik ilkeler ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmadığı ve algı sorunu yaşadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Aygün (2013) çalışmasında yaratıcı muhasebe yöntemlerini ve yöntemlerin etkilerin açıklamıştır. Düzenleyici kurumlar ve muhasebe meslek mensuplarının iş birliği yapmaları durumunda yaratıcı muhasebe uygulamalarının önlenebileceği konusunda öneride bulunmuştur.

Biçer, Akarçay ve Mülküt (2017) yaptıkları çalışmada mesleğin itibarı üzerinde etik değerlerin rolünü araştırmışlardır. Mesleğin toplum nezdinde itibarının yükselmesinin denetim mekanizmalarının kamu otoritesi yerine mali tablo kullanıcıları olması durumunda mümkün olacağı sonucunu ulaştırmışlardır.

Gümrah (2017) çalışmasında bağımsız denetçilerin etik ilkelere yaklaşımlarını araştırmıştır. Bağımsız denetçilerin meslek etiği ile ilgili yaklaşımlarının araştırıldığı ilk çalışmalardan birisi olması sebebiyle çalışmasının literatüre katkı sağladığını düşünmektedir. Bağımsız denetçilerin meslek etiğine yaklaşımı ile ilgili gelecekte çalışma yapacak araştırmacılara araştırmanın kapsamını geliştirmelerini ve uygulamalarını daha çok bağımsız denetçi üzerinde yapmaları konusunda önerilerde bulunmuştur.

Haron vd. (2014) çalışmasında denetçilerin etik yargılarını etkileyen faktörleri araştırmıştır. Denetçilerin etik dışı kararlar almaya yatkın olduğu ve etik algılarının ortalamasının altında olduğu dolayısıyla katı kaide ve yasaların uygulanmasının gerekliliği sonucuna ulaşmıştır.

Okpanti ve Putra (2016) çalışmasında hileyi tespit edebilmelerinde denetçilerin tecrübesinin, kişiliğinin ve meslek etiğinin etkisini araştırmıştır. Bu araştırmada doğrudan veya dolaylı olarak denetim meslek etiğinin denetçinin mesleki şüphecilik yoluyla hileyi tespit etme yeteneğine bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Aslanoğlu vd. (2016) çalışmalarında yaratıcı muhasebe uygulamalarının bağımsız denetim kalitesini nasıl etkilediğini araştırmışlardır. Araştırmanın sonucunda bağımsız denetim kalitesi ile yaratıcı muhasebe uygulamaları arasında anlamlı bir ilişki saptayamamışlardır.

## 3. YÖNTEM

### 3.1. Araştırmanın Modeli

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde bağımsız denetçilerin demografik özelliklerini (yaş, cinsiyet, eğitim durumu vb.) belirlemeye yönelik ifadeler mevcuttur.

Anketin ikinci bölümünde ise; 20 ifadeden oluşan Kozmetik Muhasebe Uygulamalarının Fark edilebilirliğini ölçeceği mevcuttur.

Anketin üçüncü bölümünde ise; 35 ifadeden oluşan Muhasebe Meslek Etik Durum Ölçeği mevcuttur.

Anket yöntemi ile elde edilen veriler SPSS paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Veri analizi istatistiksel olarak belirlendiğinden dolayı, söz konusu yöntemler için en etkin ölçme araçlarının Toplamsal Likert ölçekler olduğu saptanmıştır.

### 3.2. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evreni bağımsız denetçilerden oluşmaktadır. Örneklem ise evrenden rastgele seçilen 30 Adet bağımsız denetçiden meydana gelmektedir.

### 3.3. Veri Toplama Araçları ve Teknikleri

Araştırmada veri toplama aracı olarak 55 sorudan oluşan 5’li Likert tipi ölçek formu kullanılmıştır. Anket formu hazırlanmadan önce gerekli yazın incelemeleri yapıp gerekli izinler alınmıştır. Söz konusu etik durum ölçeği olarak (Sakarya ve Kara, 2010) tarafından hazırlanan ölçek, kozmetik muhasebe tekniklerinin fark edilebilirliğinin tespit edilebilmesi için ise (Küçük, 2022) tarafından hazırlanan ölçek kullanılmıştır.

### **3.4. Verilerin Toplanma Süreci**

Veri toplama aracı olarak belirlenen anket uygulaması 23.05.2023- 03.06.2023 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir. Katılımcılar anket sorularına verdikleri cevapların bilimsel amaçla kullanılacağı ve katılımcılardan kişisel veri istenmeyeceği konusunda bilgilendirilmiştir. Araştırma verilerinin toplanmasından Balıkesir Üniversitesi Sosyal ve Beşerî Bilimler Etik Kurulunun 23.05.2022 tarih ve 257095 karar numaralı onayı (EK-1) alınmıştır. Etik kurul onayı alındıktan sonra bağımsız denetçilere anket formu ulaştırılmıştır.

### **3.5. Verilerin Analizi**

Araştırmada elde edilen veriler e mail ve elektronik olarak ulaştırılan anket formu aracılığı ile toplanmıştır. Gerekli kodlamalar yapıldıktan sonra toplanan veriler SPSS paket programı aracılığı ile parametrik istatistiksel tekniklerinden Bağımsız Örneklemeler T Testi (Independent-Samples t Test), Tek Yönlü Varyans (One-Way ANOVA) analizlerine tabi tutulmuştur.

## 4. BULGULAR VE YORUM

### 4.1. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

Çalışmada yer alan katılımcıların söz konusu formun ilk etabında bulunan demografik sorulara sunmuş oldukları cevaplar irdelenmiştir. Elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi sürecinde rakam ve yüzde oranlarından yararlanılmaktadır. Tablo kapsamında araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımları belirtilmiştir.

#### 4.1.1. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlere Göre Dağılımları

Çizelge 8. Bağımsız Denetçilerin Cinsiyetlere Göre Dağılımları

		Cinsiyet			
		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	Erkek	25	83,3	83,3	83,3
	Kadın	5	16,7	16,7	100,0
	Toplam	30	100,0	100,0	

Çizelge 8 kapsamında belirtilen veriler incelendiğinde araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %83,3'ünün (25) erkek ve geriye kalan %16,7'sinin (5) ise kadın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çizelge 9 kapsamında araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin medeni durumlarına göre dağılımları belirtilmiştir.

#### 4.1.2. Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Dağılımları

Çizelge 9. Bağımsız Denetçilerin Medeni Durumlarına Göre Dağılımları

Medeni Durumunuz					
		Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Geçerli	Evli	25	83,3	83,3	83,3
	Bekar	5	16,7	16,7	100,0
	Toplam	30	100,0	100,0	

Çizelge 9 kapsamında belirtilen veriler incelendiğinde araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %83,3'ünün (25) evli ve geriye kalan %16,7'sinin (5) ise bekar olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çizelge 10 kapsamında araştırmaya katılan bağımsız denetçileri yaşlarına göre dağılımları belirtilmiştir.

#### 4.1.3. Bağımsız Denetçilerin Yaşlarına Göre Dağılımları

Çizelge 10. Bağımsız Denetçilerin Yaşlara Göre Dağılımları

Yaş					
		Frekans	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif yüzde
Geçerli	30 yaş altı	2	6,7	6,7	6,7
	31-40	4	13,3	13,3	20
	41-50	11	36,7	36,7	56,7
	51-60	9	30,0	30,0	86,7
	61 Yaş üstü	4	13,3	13,3	100
	Toplam	30	100,0	100,0	

Çizelge 10 kapsamında belirtilen veriler incelendiğinde araştırmaya katılan bağımsız denetçileri %6,7'sinin (2) 30 yaş altında, %36,7'sinin (11) 41-50 yaş aralığında, %30'unun (9) 51-60 yaş aralığında, % 13,3 'ünün (4) 31-40 yaş aralığında ve son olarak geriye kalan %13,3'ünün (4) ise 61 yaş ve üzerinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çizelge 11 kapsamında araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin mezun oldukları bölüme göre dağılımları belirtilmiştir.

#### 4.1.4. Bağımsız Denetçilerin Mezun Oldukları Bölümlere Göre Dağılımları

Çizelge 11. Bağımsız Denetçilerin Mezun Oldukları Bölümlere Göre Dağılımları

Mezun Olunan Bölüm					
		Frekans	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif yüzde
Geçerli	İşletme	23	76,7	76,7	76,7
	İktisat	1	3,3	3,3	80,0
	Maliye	6	20,0	20,0	100,0
	Toplam	30	100,0	100,0	

Çizelge 11 kapsamında belirtilen veriler incelendiğinde araştırmaya katılan bağımsız denetçileri %76,7'sinin (23) işletme, %20'sinin (6) maliye, %3,3'ünün (1) ise iktisat mezunu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çizelge 12 kapsamında araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin eğitim düzeylerine göre dağılımları belirtilmiştir.

#### 4.1.5. Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları

Çizelge 12. Bağımsız Denetçilerin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımları

Eğitim Durumu					
		Frekans	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif yüzde
Geçerli	Lisans	19	63,3	63,3	63,3
	Yüksek Lisans	7	23,3	23,3	86,7
	Doktora	4	13,3	13,3	100,0
	Toplam	30	100,0	100,0	

Çizelge 12 kapsamında belirtilen veriler incelendiğinde araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %63,3'ünün (19) lisans, %23,3'ünün (7) yüksek lisans mezunu ve son olarak %13,3'ünün (4) doktora mezunu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çizelge 13 kapsamında araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin çalışma şekillerine göre dağılımları belirtilmiştir.

#### 4.1.6. Bağımsız Denetçilerin Çalışma Şekillerine Göre Dağılımları

Çizelge 13. Bağımsız Denetçilerin Çalışma Şekillerine Göre Dağılımları

Çalışma Şekli					
		Frekans	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif yüzde
Geçerli	Bağımsız	13	43,3	44,8	44,8
	Ulusal Bağımsız Denetim Şirketi	16	53,3	55,2	100,0
	Toplam	29	96,7	100,0	
Boş		1	3,3		
Toplam		30	100,0		

Çizelge 13 kapsamında belirtilen veriler incelendiğinde araştırmaya katılan bağımsız denetçileri %43,3'ünün (13) denetim faaliyetlerini bağımsız yürüttüğü ve geriye kalan %53,3'ünün (16) ise denetim faaliyetlerine ulusal bağımsız denetim şirketlerinde devam ettikleri sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca toplamda 1 katılımcının bu soruya yanıt vermediği belirlenmiştir.

Çizelge 14 kapsamında araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin deneyim sürelerine göre dağılımları belirtilmiştir.

#### 4.1.7. Bağımsız Denetçilerin Deneyim Sürelerine Göre Dağılımları

Çizelge 14. Bağımsız Denetçilerin Deneyim Sürelerine Göre Dağılımları

Denetçi Olarak Deneyim Süreniz					
		Frekans	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif yüzde
Geçerli	0-5 yıl	10	33,3	35,7	35,7
	6-10 yıl	9	30,0	32,1	67,9
	11-15 yıl	3	10,0	10,7	78,6
	16-20 yıl	3	10,0	10,7	89,3
	20 yıl üstü	3	10,0	10,7	100,0
	Toplam	28	93,3	100,0	



Çizelge-14 devamı

<b>Boş</b>		2	6,7		
<b>Toplam</b>		30	100,0		

Çizelge 14 kapsamında belirtilen veriler incelendiğinde araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %33,3'ünün (10) 0-5 yıl arası deneyimli olduğu, %30'unun (9) 6-10 yıl arası deneyimli olduğu, %10'unun (3) 11-15 yıl arası deneyimli olduğu yine %10'unun (3) 16-20 yıl arası deneyimli olduğu son olarak %10'unun (3) ise 20 yıl üzeri deneyimli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca toplamda 2 katılımcının bu soruya yanıt vermediği belirlenmiştir.

Çizelge 15 kapsamında araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin 3568 sayılı meslek yasasına göre unvanlarına göre dağılımları belirtilmiştir.

#### 4.1.8. Bağımsız Denetçilerin 3568 Sayılı Meslek Yasasındaki Unvanlarına Göre Dağılımları

Çizelge 15. Bağımsız Denetçilerin 3568 Sayılı Meslek Yasasındaki Unvanlarına Göre Dağılımları

3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Unvanınız					
		Frekans	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif yüzde
Geçerli	Smmm	24	80,0	80,0	80,0
	Ymm	6	20,0	20,0	100,0
	Toplam	30	100,0	100,0	

Çizelge 15 kapsamında belirtilen veriler incelendiğinde araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin %80'inin (24) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) olduğu, %20'sinin (6) ise Yeminli Mali Müşavir (YMM) olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çizelge 16 kapsamında araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin unvanlarına göre dağılımları belirtilmiştir.

#### 4.1.9. Bağımsız Denetçilerin Unvanlarına Göre Dağılımları

Çizelge 16. Bağımsız Denetçilerin Unvanlarına Göre Dağılımları

		Unvanınız			
		Frekans	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif yüzde
Geçerli	Sorumlu Ortak	10	33,3	35,7	35,7
	Denetçi	14	46,7	50,0	85,7
	Baş Denetçi	4	13,3	14,3	100,0
	Toplam	28	93,3	100,0	
Boş		2	6,7		
Toplam		30	100,0		

Çizelge 16 kapsamında belirtilen veriler incelendiğinde araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini %33,3'ünün (10) sorumlu ortak olarak yerine getirdiği, %46,7'sinin (14) denetçi olarak yerine getirdiği ve %13,3'ünün (4) ise baş denetçi olarak yerine getirdiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca toplamda 2 katılımcının bu soruya yanıt vermediği belirlenmiştir.

#### 4.2. Güvenilirlik Analizi

Araştırma kapsamında bağımsız denetçileri yönlendirilmiş olan muhasebe meslek etiği durum ölçeği ve kozmetik muhasebe tekniklerinin fark edilebilirliğine ilişkin ifadeler ölçeklerinde yer alan ifadelerin tek tek güvenilirlik ve geçerliliklerinin tespit edilmesinin ardından ölçeklerin genel güvenilirlik sonuçlarının belirlenebilmesi için Cronbach Alpha katsayısına bakılmıştır. Cronbach Alpha katsayısının 0,70 değerinden yüksek olması beklenmekte ve bu değer altında çıkan sonuçlar ölçeğin istatistiksel analizlere uygun olmadığını belirtmektedir. Çizelge 16 kapsamında muhasebe meslek etiği durum ölçeği ve kozmetik muhasebe tekniklerinin fark edilebilirliğine ilişkin ifadeler ölçeklerinin Cronbach Alpha katsayıları belirtilmiştir.

Çizelge 17. Cronbach Alpha Katsayıları

Ölçek	İfade Sayısı	Cronbach's Alpha
Kozmetik Muhasebe Tekniklerinin Fark edilebilirliğine İlişkin İfadeler Ölçeği	20	,960
Muhasebe Meslek Etiği Durum Ölçeği	35	,935

Yukarıda belirtilen Çizelge 17 kapsamında Kozmetik Muhasebe Tekniklerinin Fark edilebilirliğine İlişkin İfadeler Ölçeği (,960), Muhasebe Meslek Etiği Durum Ölçeği (,935) ölçeklerinin tamamının beklenen 0,70 değerinden yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçlar doğrultusunda ölçeklerin istatistiksel analizlere uygun olduğu ve gerekli güvenilir derecesine sahip olduğu söylenebilmektedir.

### **4.3. Korelasyon Analizi**

**Correlations**

		Yaşınız	Eğitim Durumunuz	Unvanınız	3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Unvanınız	Denetçi Olarak Deneyim Süreniz	Çalışma Şekliniz	Kozmetik muhasebe ölçeği	Muhasebe meslek etiği
Yaşınız	R	1	-,239	,149	,171	,011	-,155	,303	,125
	Sig.		,204	,448	,365	,957	,422	,104	,511
	N		30	28	30	28	29	30	30
Eğitim Durumunuz	R		1	,068	,000	,403*	-,122	-,054	-,134
	Sig.			,731	1,000	,034	,528	,778	,480
	N			28	30	28	29	30	30
Unvanınız	R			1	,624**	,144	,273	-,012	-,138
	Sig.				,000	,465	,160	,952	,483
	N				28	28	28	28	28
3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Unvanınız	R				1	,149	-,224	,223	-,163
	Sig.					,448	,242	,237	,389
	N					28	29	30	30
Denetçi Olarak Deneyim Süreniz	R					1	-,085	-,029	,066
	Sig.						,667	,882	,737
	N						28	28	28
Çalışma Şekliniz	R						1	-,384*	,047
	Sig.							,039	,809
	N							29	29
Kozmetik Muhasebe Ölçeği	R							1	,520**
	Sig.								,003
	N								30
Muhasebe Meslek Etiği	R								1
	Sig.								
	N								

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Çizelge 18 incelendiğinde değişkenlerin bir kısmı arasında ( $\alpha=0,01$  ve  $\alpha=0,05$  önem düzeyinde) anlamlı ve pozitif yönlü ilişki olduğu görülmektedir.

3568 sayılı meslek yasasına göre unvanları ve denetim sırasındaki unvanları arasında ilişki Pearson korelasyonu ile ölçülmüştür bu iki değişken arasında pozitif yönlü orta seviyede anlamlı (,624) bir ilişki bulunmuştur.

Eğitim durumu ve deneyim süresi arasında ilişki Pearson korelasyonu ile ölçülmüştür bu iki değişken arasında pozitif yönlü orta seviyede anlamlı (,403) bir ilişki bulunmuştur.

Çalışma şekli ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliğine dair ifadeler ile ilişki Pearson korelasyonu ile ölçülmüştür bu iki değişken arasında negatif yönlü orta seviyede anlamlı (-,384) bir ilişki bulunmuştur.

Kozmetik muhasebe fark edilebilirliğine ilişkin ifadeler ile muhasebe meslek etiğine ilişkin ifadeler arasında ilişki Pearson korelasyonu ile ölçülmüştür bu iki değişken arasında pozitif yönlü orta seviyede anlamlı (,520) bir ilişki bulunmuştur.

#### **4.4. Hipotezler**

H1: Bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.

H2: Bağımsız denetçilerin medeni durumlarına göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.

H3: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.

H4: Bağımsız denetçilerin mezun oldukları bölüme göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.

H5: Bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.

H6: Bağımsız denetçilerin unvanlarına göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.

H7: Bağımsız denetçilerin 3568 sayılı meslek yasasınca unvanlarına göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.

H8: Bağımsız denetçilerin deneyim sürelerine göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.

H9: Bağımsız denetçilerin çalışma şekillerine göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.

H10: Bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H11: Bağımsız denetçilerin medeni durumlarına göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H12: Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H13: Bağımsız denetçilerin mezun oldukları bölüme göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H14: Bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H15: Bağımsız denetçilerin unvanlarına göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H16: Bağımsız denetçilerin 3568 sayılı meslek yasasınca unvanlarına göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H17: Bağımsız denetçilerin deneyim sürelerine göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H18: Bağımsız denetçilerin çalışma şekillerine göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

#### **4.5. T Testleri**

Çalışma kapsamındaki bağımsız denetçilere sunulan bağımsız değişkenleri meydana getiren sorularla ilintili bağımlı değişkenleri içeren etik durum ölçeği ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliğine dair ifadeler ölçeğinde ayrışan noktaları T Testi ve ANOVA testleri kullanılarak elde etme olanağı bulunmuştur. Bağımlı ve bağımsız değişkenlerin ayrıştıkları noktaların belirlenmesinde ikili ayrımların öne çıkması adına ikili kümelerde T Testi daha fazla gruplarda da ANOVA testi kullanılmıştır. Cinsiyet, medeni durum, 3568 sayılı meslek yasasına göre unvan ve çalışma şekli değişkenlerinin analizinde “Bağımsız Örneklem için T testi” yaş, eğitim durumu, mezun olunan bölüm, deneyim süresi, unvan değişkenlerine göre farklılıkların analizinde ise “Tek Yönlü Varyans Analizi – Analysis of Variance (ANOVA)” kullanılmıştır.

#### 4.5.1. Bağımsız Denetçiler ile Cinsiyetleri Arasındaki T Testi

Çizelge 19. Bağımlı Değişkenler ile Cinsiyet Arasındaki T Testi

	Cinsiyet	N	Ort.	S.S	Std. Hata ortalama	F	Sig.	T
Kozmetik Muhasebe Ölçeği	Erkek	25	4,1941	,89420	,17884	2,143	,154	,642
	Kadın	5	3,9301	,35692	,15962			
Muhasebe Etik Ölçeği	Erkek	25	3,8960	,66598	,13320	,450	,508	,019
	Kadın	5	3,8900	,55498	,24819			

Çizelge 19 incelendiğinde bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinin cinsiyetlerine göre yapılan T- Testi sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinde 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Dolayısıyla H1 ve H10 hipotezi reddedilecektir. Gerçekleştirilen T testi sonucunda katılımcıların cinsiyet dağılımlarına göre tüm ölçekler arasında anlamlı bir farklılığa rastlanmamıştır. Buradan hareketle kadın ya da erkek fark etmeksizin tüm katılımcıların kozmetik muhasebe fark edilebilirliğine ilişkin ifadeler ile muhasebe meslek etiği durum ölçeği ifadelerine katılma düzeyleri farklılığın olmadığı şeklinde yorum yapılabilmektedir.

#### 4.5.2. Bağımsız Denetçiler ile Medeni Durum Arasındaki T Testi

Çizelge 20. Bağımlı Değişkenler ile Medeni Durum Arasındaki T Testi

	Medeni Durum	N	Ort.	S. S	Std. Hata ortalaması	F	Sig	T
Kozmetik Muhasebe Ölçeği	Evli	25	4,2434	,64774	,12955	4,021	0,55	1,40
	Bekar	5	3,6833	1,46745	,65626			
Muhasebe Etik Ölçeği	Evli	25	4,0100	,61577	,12315	1,702	,203	2,37
	Bekar	5	3,3200	,44525	,19912			

Çizelge 20 incelendiğinde bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinin medeni durumlarına göre yapılan T- Testi sonuçlarına göre

bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinde 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Dolayısıyla H2 ve H11 hipotezi reddedilecektir. Gerçekleştirilen T testi sonucunda katılımcıların medeni durumlarına göre tüm ölçekler arasında anlamlı bir farklılığa rastlanmamıştır. Buradan hareketle evli ya da bekar fark etmeksizin tüm katılımcıların kozmetik muhasebe fark edilebilirliğine ilişkin ifadeler ile muhasebe meslek etiği durum ölçeği ifadelerine katılma düzeyleri arasında farklılığın olmadığı şeklinde yorum yapılabilmektedir.

#### 4.5.3. Bağımsız Denetçiler ile 3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Unvanlar Arasındaki T Testi

Çizelge 21. Bağımlı Değişkenler ile 3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Unvanlar Arasındaki T Testi

	3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Unvan	N	Ort.	S. S	Std. Hata ortalaması	f	Sig	T
Kozmetik Muhasebe Ölçeği	SMMM	24	4,0649	,87826	,17927			
	YMM	6	4,4907	,52519	,21441			
						,779	,385	1,129
Muhasebe Etik Ölçeği	SMMM	24	3,9417	,65236	,13316			
	YMM	6	3,7083	,60450	,24678			
						,012	,914	,794

Çizelge 21 incelendiğinde bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinin unvanlarına göre yapılan T- Testi sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinde 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Dolayısıyla H3 ve H12 hipotezi reddedilecektir. Gerçekleştirilen T testi sonucunda katılımcıların unvanlarına göre tüm ölçekler arasında anlamlı bir farklılığa rastlanmamıştır. Buradan hareketle SMMM ya da YMM fark etmeksizin tüm katılımcıların kozmetik muhasebe fark edilebilirliğine



ilişkin ifadeler ile muhasebe meslek etiği durum ölçeği ifadelerine katılma düzeyleri arasında farklılığın olmadığı şeklinde yorum yapılabilmektedir.

#### 4.5.4. Bağımsız Denetçiler ile Çalışma Şekli Arasındaki T Testi

Çizelge 22. Bağımlı Değişkenler ile Çalışma Şekli Arasındaki T Testi

	Çalışma Şekli	N	Ort.	S. S	Std. Hata ortalaması	f	Sig	T
Kozmetik Muhasebe Ölçeği	Bağımsız	13	4,5064	,36221	,10046	6,061	,020	2,097
	Ulusal Bağımsız Denetim Şirketi	16	3,8838	1,01627	,25407			
Muhasebe Etik Ölçeği	Bağımsız	13	3,8538	,70103	,19443	1,071	,310	-,405
	Ulusal Bağımsız Denetim Şirketi	16	3,9531	,61900	,15475			

\* $p < 0,05$ , %5 önem düzeyinde katılımcıların çalışma şekillerine göre anlamlı farklılık vardır.

Çizelge 22 incelendiğinde bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinin çalışma şekillerine göre yapılan T- Testi sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinde çalışma şekillerine göre anlamlı farklılık ortaya çıktığı görülmektedir. Dolayısıyla H9 hipotezi kabul edilecek, H18 hipotezi reddedilecektir. Buradan hareketle Bağımsız çalışan ve Ulusal Bağımsız Denetim Şirketinde çalışan bağımsız denetçilerin ortalama değerleri incelendiğinde, Kozmetik Muhasebe Ölçeğinde bağımsız çalışan denetçilerin ortalamasının (4,5064), ulusal bağımsız denetim şirketinde çalışanların ortalamasından (3,8838) daha yüksek olduğu görülmektedir. Yani bağımsız çalışan bağımsız denetçilerin (4,5064) kozmetik muhasebe uygulamalarını fark edilebilirliği ulusal bağımsız denetim şirketinde çalışan bağımsız denetçilerden (3,8838) daha fazladır.

#### 4.6. Anova testleri

##### 4.6.1. Bağımlı Değişkenler ile Yaş Arasındaki Anova Testi

Çizelge 23. Bağımlı Değişkenler ile Yaş Arasındaki Anova Testi

	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.
Kozmetik Muhasebe Ölçeği	3,255	4	,814	1,175	,346
	17,309	25	,692		
	20,564	29			
Muhasebe Meslek Etiği	1,553	4	,388	1,149	,357
	8,450	25	,338		
	10,003	29			

Çizelge 23’de yer alan bağımsız denetçilerin yaşlarına göre etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinin karşılaştırılmasına yönelik yapılan ANOVA testi sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliği ile ilgili 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir farklılık bulunmadığı, dolayısı ile her yaştaki bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirlikleri açısından bir farkın olmadığı tespit edilmiştir.

##### 4.6.2. Bağımlı Değişkenler ile Mezun Olunan Bölümler Arasındaki Anova Testi

Çizelge 24. Bağımlı Değişkenler ile Mezun Olunan Bölümler Arasındaki Anova Testi

	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.
Kozmetik Muhasebe Ölçeği	,660	2	,330	,447	,644
	19,905	27	,737		
	20,564	29			
Muhasebe Meslek Etiği	,574	2	,287	,822	,450

Çizelge-24 devamı

	9,29	27	,349	
	10,003	29		

Çizelge 24’de yer alan bağımsız denetçilerin mezun oldukları bölümlere göre etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinin karşılaştırılmasına yönelik yapılan ANOVA testi sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliği ile ilgili 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir farklılık bulunmadığı, dolayısı ile mezun olduğu bölüm ne olursa olsun bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirlikleri açısından bir farkın olmadığı tespit edilmiştir.

#### 4.6.3. Bağımlı Değişkenler ile Eğitim Durumu Arasındaki Anova Testi

Çizelge 25.Bağımlı Değişkenler ile Eğitim Durumu Arasındaki Anova Testi

	Kareler Toplamı	Df	Kareler Ortalaması	F	Sig.
Kozmetik Muhasebe Ölçeği	,190	2	,095	,126	,882
	20,374	27	,755		
	20,564	29			
Muhasebe Meslek Etiği	,250	2	,125	,346	,711
	9,753	27	,361		
	10,003	29			

Çizelge 25’de yer alan bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinin karşılaştırılmasına yönelik yapılan ANOVA testi sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliği ile ilgili 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir farklılık bulunmadığı, dolayısı ile eğitim durumları ne olursa olsun bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirlikleri açısından bir farkın olmadığı tespit edilmiştir.

#### 4.6.4. Bağımlı Değişkenler ile Unvan Arasındaki Anova Testi

Çizelge 26.Bağımlı Değişkenler ile Unvan Arasındaki Anova Testi

	Kareler Toplamı	Df	Kareler Ortalaması	F	Sig.
Kozmetik Muhasebe Ölçeği	,178	2	,089	,112	,895
	19,896	25	,796		
	20,074	27			
Muhasebe Meslek Etiği	,206	2	,103	,289	,751
	8,904	25	,356		
	9,110	27			

Çizelge 26’de yer alan bağımsız denetçilerin denetim esnasındaki unvanlarına göre etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinin karşılaştırılmasına yönelik yapılan ANOVA testi sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliği ile ilgili 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir farklılık bulunmadığı, dolayısı ile unvanları ne olursa olsun bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirlikleri açısından bir farkın olmadığı tespit edilmiştir.

#### 4.6.5. Bağımlı Değişkenler ile Deneyim Süresi Arasındaki Anova Testi

Çizelge 27.Bağımlı Değişkenler ile Deneyim Süresi Arasındaki Anova Testi

	Kareler Toplamı	Df	Kareler Ortalaması	F	Sig.
Kozmetik Muhasebe Ölçeği	,684	4	,171	,203	,934
	19,389	23	,843		
	20,074	27			
Muhasebe Meslek Etiği	,288	4	,072	,188	,942
	8,822	23	,384		
	9,110	27			

Çizelge 27’da yer alan bağımsız denetçilerin deneyim sürelerine göre etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinin karşılaştırılmasına yönelik yapılan ANOVA testi sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliği ile ilgili 0,05 anlamlılık düzeyinde herhangi bir farklılık bulunmadığı, dolayısı ile deneyim süreleri ne olursa olsun bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirlikleri açısından bir farkın olmadığı tespit edilmiştir.

## 4.7. Hipotez Sonuçları

Çizelge 28. Hipotez Sonuçları

Hipotez No	Hipotez	Analiz Yöntemi	Sonuç
H1	Bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.	T TESTİ	RED
H2	Bağımsız denetçilerin medeni durumlarına göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.	T TESTİ	RED
H3	Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.	ANOVA	RED
H4	Bağımsız denetçilerin mezun oldukları bölüme göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.	ANOVA	RED
H5	Bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.	ANOVA	RED
H6	Bağımsız denetçilerin unvanlarına göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.	ANOVA	RED
H7	Bağımsız denetçilerin 3568 sayılı meslek yasaınca unvanlarına göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.	T TESTİ	RED
H8	Bağımsız denetçilerin deneyim sürelerine göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.	ANOVA	RED
H9	Bağımsız denetçilerin çalışma şekillerine göre kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği arasında fark vardır.	T TESTİ	KABUL
H10	Bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.	T TESTİ	RED

Çizelge-28 devamı

H11	Bağımsız denetçilerin medeni durumlarına göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.	T TESTİ	RED
H12	Bağımsız denetçilerin yaşlarına göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.	ANOVA	RED
H13	Bağımsız denetçilerin mezun oldukları bölüme göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.	ANOVA	RED
H14	Bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.	ANOVA	RED
H15	Bağımsız denetçilerin unvanlarına göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.	ANOVA	RED
H16	Bağımsız denetçilerin 3568 sayılı meslek yasaınca unvanlarına göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.	T TESTİ	RED
H17	Bağımsız denetçilerin deneyim sürelerine göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.	ANOVA	RED
H18	Bağımsız denetçilerin çalışma şekillerine göre muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır	T TESTİ	RED

## 5.SONUÇ VE ÖNERİLER

### 5.1. Sonuç

Kozmetik muhasebe uygulamaları, muhasebe ilke veya standartlarındaki esneklik veya boşluklar nedeniyle etik sorunlar yaratmayan, ancak şirketin fiili durumunu yanlış temsil eden uygulamalardır. Dünya çapında meydana gelen denetim skandallarının temelinde kozmetik muhasebe uygulamalarının olması etik kavramını zamanla daha önemli hale getirmiştir.

Bu çalışmada bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe uygulamalarını fark edebilirlikleri üzerine demografik özelliklerinin etkisi ele alınmıştır. Bu etkiyi araştırmak için 18 adet hipotez geliştirilmiştir ve bu 18 hipotez T testi ve Anova testi ile analiz edilmiştir. Veri toplama araçları olarak; Küçük (2022) tarafından Türkçeye uyarlanmış kozmetik muhasebe fark edilebilirliğine dair ifadeler ölçeği ve Sakarya ve Kara (2010) tarafından kullanılan etik durum ölçeği kullanılmıştır.

Daha önceden belirlenmiş olan hipotezlerin T testi ve Anova testi sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe uygulamalarını fark edilebilirlikleri ile cinsiyet, yaş, medeni durum, mezun olunan bölüm, eğitim durumu, deneyim süresi, 3568 sayılı meslek yasasına göre unvan ve denetim esnasındaki unvanları arasında herhangi bir fark olmadığı tespit edilmiştir. Yani bu çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliği cinsiyetlerine, medeni durumlarına, yaşlarına, mezun oldukları bölümlerine, eğitim durumlarına, 3568 sayılı meslek yasasına göre unvanlarına, denetim esnasındaki unvanlarına göre herhangi bir farklılık göstermemektedir.

Çalışmada belirlenmiş olan 18 adet hipotez test edilmiş, 17 adet hipotez ret edilirken 1 adet hipotez kabul edilmiştir.

Bağımsız denetçilerin etik ve kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinin çalışma şekillerine göre yapılan T- Testi sonuçlarına göre bağımsız denetçilerin

kozmetik muhasebe fark edilebilirliklerinde çalışma şekillerine göre anlamlı farklılık ortaya çıktığı görülmektedir.

Bağımsız çalışan denetçilerin kozmetik muhasebe uygulamalarını fark edilebilirliklerinin ulusal bağımlı denetim şirketinde çalışan denetçilere kıyasla fazla olmasının sebebi ücrete tabi olarak yani bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçilerin artan rekabet ortamının ya da tecrübe eksikliğinin görüşlerindeki bağımsızlığı zedeleme ihtimalini arttırması olarak gösterilebilir.

## **5.2. Öneriler**

Araştırma kapsamında muhasebe mesleğinde etik ve kozmetik muhasebe uygulamalarının fark edilebilirliği ile ilgili bağımsız denetçiler üzerine araştırma gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetçilere ulaşmada yaşanan zorluklar ve yoğun iş temposundan dolayı katılımcı sayısı istenen sayıya ulaşamamıştır. İleriki zamanlarda çalışma gerçekleştirilecek araştırmacılara daha geniş kapsamlı katılımcı sayısı ile çalışmalarını gerçekleştirmeleri önerilmektedir.



## KAYNAKÇA

- Akbulut, Y. (1998). Meslek ahlakı kriterleri ve muhasebe mesleği üzerine bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1 (1), 128-133.
- Akdoğan N, Tenker N. (1998). *Finansal tablolar ve mali analiz teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, H. (2003). *Muhasebe meslek etiğinin kamunun aydınlatılmasındaki önemine meslek mensuplarının yaklaşımları*. Doktora Tezi: Eskişehir. Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdoğan, N. ve H. Aydın. (1987). *Muhasebe teorileri*. Ankara: Gazi Üniversitesi İİBF.
- Akman, H. (2019). *Finansal bilgi manipülasyonu ve yaratıcı muhasebeye ilişkin meslek mensupları üzerine bir araştırma*. Yüksek Lisans Tezi. Burdur: Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akpınar, A. ve Çetintaş, M. E. (2021). Etik teoriler çerçevesinde faizsiz finans kuruluşlarının bağımsız denetimini yürüten denetçiler için etik kuralların değerlendirilmesi. *Journal of Islamic Economics and Finance*, 7 (1), 145-173
- Arı, H. (2011). *Kurumsallaşma sürecinde haksız rekabet*. 3. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi, Ankara: TÜRMÖB Yayınları No:412.
- Artar, Y. (2016). Türkiye’de yasal boşluk ve esnekliklerden yararlanılarak gerçekleştirilen yaratıcı muhasebe uygulamaları. *Vergi Dünyası Dergisi*, (418), 36-47.
- Aslanoğlu, S., Cengiz, S., Dinç, Y., ve Dilsiz, M. (2016). Yaratıcı muhasebe uygulamalarının bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi: Bist’de bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (69), 1-24.
- Atan, M. (2015). *Yaratıcı muhasebe teknikleri ile finansal tablo manipülasyonu ve örnek uygulamalı finansal tablolar*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Avşarlıgil, N. (2010). “*Finansal Tabloların Manipülasyonunda Yaratıcı Muhasebe Uygulama Teknikleri ve Beneish Modeli ile Bir Uygulama*”. Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ay, C. (2005). İşletmelerde etiksel karar almada kültürün rolü. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 12 (2),31-52.
- Ayboğa, H. (2001). Ülkemizde muhasebe mesleği ve meslek etiği ahlakı. *Ege Akademik Bakış*, (2), 28-44.
- Aygün, D. (2013). Yaratıcı muhasebe stratejileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8 (2), 49-69.
- Balacı, D. V. Bogdan and A. B. Vladu (2009). A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice. *Annales Universitatis Apulensis Seri Oeconomica*, 11 (1), 170-183.

- Balıkçı, H. (2016). *Yaratıcı muhasebe nedenleri, yöntemleri ve sonuçları*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Başpınar, N. Ö. ve Çakıroğlu, D. (2012). *Meslek etiği*. Ankara: Nobel.
- Bayırlı, R. (2006). *Yaratıcı muhasebe, etik, firma değeri ve örnek bir uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Bayrak, S. (2001). *İş ahlakı ve sosyal sorumluluk*. İstanbul: Beta Basım Yayın.
- Bekçi, İ. ve Avşarlıgil, N. (2011). Finansal bilgi manipülasyonu yöntemlerinden yaratıcı muhasebe ve bir uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13 (1), 131-143.
- Bhasin, M. L. (2015). Creative accounting practices in the indian corporate sector: an empirical study. *International Journal Of Management Sciences And Business Research*. 4 (10),35-52.
- Bıçer, A.A., Akarçay, V. ve Mülküt, U. (2017). Etik değerlerin muhasebe mesleğinin itibarı üzerindeki rolü. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (31), 197-206.
- Bilen, A.ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe mesleğinde etik ve etikle ilgili çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*. (6), 57-72.
- Bozkurt N. (2012). *Muhasebe denetimi*. İstanbul:Alfa Yayınları.
- Can, V. A. (2010). Krizin muhasebesi ve muhasebenin krizi. *Mali Çözüm Dergisi*. (97), 21-47.
- Cohen, J.R. Pant, L.W. ve Sharp, D.J. (1996). Measuring the ethical awareness and ethical orientation of canadian auditors. *Behavioral Research in Accounting*. 8 (8), 98-119.
- Cohen, J.R., Pant, L.W. ve Sharp, D.J. (2001). An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of Business Ethics*, 30 (4), 319-336.
- Cresswell, R. ve Clark, M. (2014). *Ethics, ethical practice and hheir growing importance in developing sustainably performing organizations in the 21st Century*". D. Strycharczyk ve C. Elvin (Ed.). *developing resilient organizations how ko create an adaptive, high-performance and engaged organization*. London:.Kogan Page Limited.
- Cullinan, C. (2004). Enron as a symptom of audit process breakdown: Can The Sarbanes-Oxley Act cure the disease? *Critical Perspectives on Accounting*. 15 (6-7), 853–864.
- Çavuşoğlu, K. (2019). *Bağımsız denetimde etik ve yaratıcı muhasebe*. Doktora Tezi. Antalya: Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çıtak, N. (2019). Yaratıcı muhasebe mi? Aldatıcı muhasebe mi? *Academia Research*, 1(1), 70.
- Dağlı, S.Ş. (2013). *Muhasebe meslek etiği ve meslek mensuplarının etik hakkındaki görüşleri üzerine Isparta ilinde bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Daştan, A. (2001). *Meslek ahlakı kuralları ve muhasebe mesleğindeki yeri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demir, Ç. ve Çiftci, Y. (2016). Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: bir denetim firması uygulaması. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*.18 (31), 88-97.
- Doğan, Ç.Ö. (2011). *Yaratıcı muhasebe ve İstanbul menkul kıymetler borsası'nda işlem gören şirketler üzerine bir uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Tokat: Gazi Osman Paşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdilek, K. M. (2015). *İşletmelerde etik ve etik liderlik*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Ergün, H. ve Gül, K. (2005). Muhasebe mesleği etik kuralları ve bu kuralların meslek mensuplarınca algılanışı. *Muhasebe Finansman Dergisi*. (25) 144- 154.
- Eroğlu, S. N. (2021). *Firmaya özgü değişkenlerin yaratıcı muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisi: Bist 100'de bir araştırma*. Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Fišerová, V. (2005). *Effects of creative accounting on the future of the company*. international Journal of Advanced Research in Management and Social Sciences. 11 (8),6-11.
- Gnffiths, L. (1995). *New creative accounting*, London: Palgrave Macmillan.
- Genç, M. (2018), “SPK’dan Bağımsız Denetim Yetkisi Almış Denetim Şirketlerindeki Denetçiler Açısından Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi”. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*. (17), 347-368.
- Gülmez, T. Y. ve Şen, İ. K. (2021). Muhasebe mesleğinde etiğin önemi ve muhasebe meslek mensubu adaylarının etik algılarının ölçülmesi. *Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi*. (16), 18-40.
- Güredin, E. (1995). *Muhasebe denetimi ve mali analiz* (2. Baskı). Eskişehir: Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve güvence hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Yayınları.
- Haron, H., Ibrahim, D. N., ve Ismail, I. (2014). Factors influencing ethical judgment of auditors in Malaysia. *Management and Accounting Review*, 13 (2), 47-86.
- Holt, Andrew, Eccles, Timothy.(2002). Accounting practice in the post enron era: the implications for financial statements in the property industry. *Briefings In Real Estate Finance*.2 (4), 326-340.
- İşgüden, B. (2007). Meslek etiği ve meslek etiğinin meslek yaşamı üzerindeki etkileri. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*. 9 (16), 49-84.
- İşgüden, B. (2007). *Sosyal ve kültürel değerlerin muhasebe meslek etiği üzerine etkileri*. Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir: Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: an issuecontingent model. *Academy of Management Review*.16 (2), 366-395.
- Jones, M. J. (2011). *Creative Accounting, Fraudand International Accounting Scandals*. England: John Wiley&Sonsinc.

- Kandemir, T., ve Akbulut, H. (2013). Bağımsız etkinliğinde denetimden sorumlu komitenin rolü: Türkiye’deki bağımsız denetim firmalarına yönelik araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 9 (20),37-55.
- Kara, E. (2022). *Yaratıcı muhasebe uygulamalarının ortaya çıkartılmasında beneish modeli: Bist şirketleri üzerine ampirik bir çalışma*. Yüksek Lisans Tezi. Uşak: Uşak Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karabınar, S. ve Çevik, Z. (2014). Türkiye’deki zorunlu muhasebe meslek kurallarının ahlak yaklaşımları açısından incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 6 (2), 29– 44.
- Karacan. S. (2014). *Etik kavramı ve muhasebe meslek etiği*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karaman. E, S, (2015). *Muhasebe meslek etiği ve muhasebe meslek mensuplarının etik kurallara bakışı (Balıkesir ili örneği)* Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü.
- Kaval, H., Örtten, R. ve Karapınar, A. (2021). *Türkiye muhasebe- finansal raporlama standartları uygulama ve yorumları* (14. baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız denetim*. İstanbul: Avcı ol Basım Yayın.
- Kırlioğlu, H. ve Akyel, N. (2003). Mesleki etik ve ülkemizde muhasebe denetimi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 1 (17), 59-68.
- Kızıl, A. (2001). *Genel muhasebe ve vergi uygulamaları*. İstanbul: Der Yayınları.
- Kızıl, C., Akman, V., Aras, S., ve Erzin, N. O. (2015). Yalova ilinde ikamet eden muhasebe meslek mensuplarının muhasebe etik algısı. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 8 (1), 6-31.
- Koçyiğit, Y., Duran, C. ve Çetindere, A. (2015). Yöneticilerin etik davranışlarının örgütsel performansa etkisi: İzmir İlindeki Bankalarda Bir Uygulama. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (43), 60-67.
- Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2019). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. Eskişehir: Nisan Kitabevi.
- Kung, F.-H. ve Huang, C. L. (2013). Auditors moral philosophies and ethical beliefs. *Management Decision*. 51 (3), 479-500.
- Küçük, D. (2022). *Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe teknikleri hakkında farkındalığı ve mesleki şüphencilüğün etkisi*. Doktora Tezi. Malatya: İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Meigs, R.F. ve Meigs W.B. (1993). *Financial accounting*.(Seventh Edition). ABD: Wiley.
- Mevlüt, Ö. (1997). *Denetim*. Ankara: Özkan Matbaacılık.
- Mulford, C.W. Comiskey, E.E. (2002). *The financial numbers game, detecting creative accounting practices*. Canada: John Wiley ve Sons.
- Naser, K. (1993). *Creative financial accounting: its nature and use*. Prentice-Hall , Hemel Hempstead.
- Okpanti, C. N. ve Putra, W. M. (2016). *The influence of auditor’s experience, ethic of profession and personality toward auditor’s professional skepticism and*

*auditor's capability, on fraud detection (Empirical study on public accountant office in Yogyakarta, Solo and Semarang)*

- Özgener, Ş. (2004). *İş ahlakının temelleri: Yönetmel Bir Yaklaşım*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Özkaya, İ. N. (2008). *Muhasebe etiği ve bir uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kocaeli: Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Rhode, D. L. (2006). *Intoduction: Where is the leadership in moral leadership? The Theory and Practice of Power, Judgment, and Policy*. Jossey-Bass, San Francisco, 1-53.
- Sakarya, Ş ve Kara, S. (2010). Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 12(18), 57-72.
- Sağlar, J. ve Tuan, K. (2009). İşletmelerde iç denetim fonksiyonun bağımsız dış denetim maliyeti üzerindeki etkileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*.18(1), 343-358.
- Salih, Ö. (2000). Yeminli mali müşavirlik mesleğinde etik. *1.Yaklaşım Dergisi*. Sayı 91(8).
- Satava, D., Caldwell, C. ve Richards, L. (2006). Ethics and the auditing culture: Rethinking the foundation of accounting and auditing. *Journal of Business Ethics*.64 (3), 271-284.
- Schilit, H., Perler, J. ve Engelhart, Y. (2002). *Financial shenanigans how to detect accounting gimmicks and fraud in financial reports*. New York: McGraw-Hill.
- Selimoğlu, S., Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş, (2017). *Bağımsız denetim türkiye denetim standartlarıyla uyumlaştırılmış*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Selimoğlu, U. (2009). *Muhasebe denetimi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Shah, S. Z. A. ve Butt, S. (2011). Creative accounting: A tool to help companies in a crisis or a practice to land them into crises. *In International Conference On Business and Economics Research*. (16), 96-102.
- Stolowy, H ve Breton, G. (2001). A framework for the classification of accounts manipulations, *HEC Accounting and Management Control Working*. (8),708-2000.
- Toroslu, M. V. (2014). *6102 sayılı Türk ticaret kanunu kapsamında iç kontrol ve iç denetim*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Uçma, T. (2007). *Muhasebe meslek mensubu olmak isteyenlerin etik değer anlayışlarının belirlenmesi ve Muğla üniversitesi uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi. Muğla: Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uzun, R. (2009). *İletişim etiği: Sorunlar ve sorumluluklar*. Ankara: Dipnot Yayınları.
- Van, Greuning,Hennie (2005). *International financial reporting standarts a practical guide*. Washington: The World Bank.
- Voinea, M. M. Ve Dimitriu, O. (2014). Manipulating user behavior through accounting information. *Procedia Economics and Finance*. (15), 886-893.

- Yalçın, S. (2019). Muhasebe eğitimi alan öğrencilerin etik konusunda tutumları: Kütahya araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (83). 147-172.
- Yıldız, A. (1999). Meslek ahlaki kriterleri ve muhasebe mesleği üzerine bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. (1), 125–143.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe mesleğinde meslek etiği ve Kayseri il merkezinde bir uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (36), 156-178.
- Yusuf, A. ve Mehmet, S. (2005). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yaklaşımları ve Balıkesir il merkezinde bir uygulama. *Sosyal Bilimler Dergisi*.8(14), 23-45.
- Yüksel, F. ve Kayalı, N. (2019). *Yaratıcı muhasebe finansal mühendislik*. Bursa: Ekin Yayınevi.

**http-1:**

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Guncel%20BDY.pdf>

(Erişim Tarihi:15.02.2023)

**http-2:**

<http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c8s14/makale/c8s14m2.pdf>,

(Erişim Tarihi:26.03.2008)

**http-3:**

[www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)

(Erişim Tarihi:04.04.2023)

**http-4:**

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171130M1-10-1.pdf>

(Erişim Tarihi:05.02.2023)

**http-5:**

<http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/151.pdf>

(Erişim Tarihi 15.01.2018)

**http-6:**

<http://repository.umy.ac.id/bitstream/handle/123456789/8234/naskah%20publikasi.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

(Erişim Tarihi 17.02.2022)

**T.C.**  
**BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL VE BEŞERİ BİLİMLER ETİK KOMİSYONU**  
**ONAY BELGESİ**

Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi Kübra KORKMAZ'ın Öğretim Üyesi Doç. Dr. Suat KARA'nın danışmanlığında yürüttüğü "**Bağımsız Denetçilerin Etik ve Kozmetik Muhasebe Fark Edilebilirliği Üzerine Bir Araştırma**" başlıklı yüksek lisans tezinde kullanılması düşünülen Anket Formu için bilimsel etik kurul onay belgesi talebi komisyonumuzca değerlendirilmiş ve etik açıdan uygun bulunmuştur. 12.05.2023

**EK:2 Anket Formu**

A-DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE İLİŞKİN SORULAR						
1	<b>Cinsiyetiniz</b>	Erkek ( )	Kadın ( )			
2	<b>Medeni Durumunuz</b>	Evli ( )	Bekar ( )			
3	<b>Yaşınız</b>	30 Yaş altı ( )	31-40 ( )	41-50 ( )	51-60 ( )	61 yaş ve Üstü ( )
4	<b>Mezun Olduğunuz Bölüm</b>	Maliye ( )	İktisat ( )	İşletme ( )	Kamu Yönetimi ( )	Diğer ( )
5	<b>Eğitim Durumunuz</b>	Lisans ( )	Yüksek Lisans ( )	Doktora ( )		
6	<b>Unvanınız</b>	Sorumlu Ortak ( )	Baş Denetçi ( )	Denetçi ( )		
7	<b>3568 Sayılı Meslek Yasasına Göre Unvanınız</b>	SMMM ( )	YMM ( )			
8	<b>Denetçi Olarak Deneyim Süreniz</b>	0-5 yıl arası ( )	6-10 yıl arası ( )	11-15 yıl arası ( )	16-20 yıl arası ( )	20 yıl ve üstü ( )
9	<b>Çalışma Şekliniz</b>	Bağımsız ( )	Ulusal Bağımsız Denetim Şirketi ( )			



		(1 =Kesinlikle Katılmıyorum, 2 =Katılmıyorum, 3 =Kararsızım, 4 =Katılıyorum, 5 =Kesinlikle Katılıyorum)				
		<b>B-KOZMETİK MUHASEBE TEKNİKLERİNİN FARKEDİLEBİLİRLİĞİNE İLİŞKİN İFADELER</b>				
		<b>Aşağıdaki belirtilen kozmetik muhasebe tekniklerin fark edebilirliğe ilişkin ifadelere katılma dereceniz nedir?</b>				
		<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
<b>1</b>	Seçilmiş muhasebe dönemlerinde karı etkileyecek yapay girişleri tespit edebildiğimi düşünüyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>2</b>	Bir varlığın satışını ve karı arttırmak için tekrar kiralandığını (sat-geri kirala) tespit edebileceğime inanıyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>3</b>	Dönemden döneme herhangi bir kar transferini tespit edebileceğimi düşünüyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>4</b>	İşletmelerin, kozmetik muhasebe tekniklerini kullanmaya sevk eden teşvik edici unsurlar olduğunu düşünüyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>5</b>	Alım satım işlemlerinin, dönemden döneme transferini tespit edebilecek yeteneklere sahip olduğumu düşünüyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>6</b>	İşletmeleri gelirlerini manipüle etmeye sevk eden çeşitli teşvik edici unsurlar olduğunu düşünüyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>7</b>	Aktifleştirilemeyen giderleri aktifleştirmek için uygulanan kozmetik muhasebe tekniklerini tespit etmeye sahibim.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>8</b>	İşletmelerin gerçek olmayan gelir veya giderleri kaydedebileceğini sezinliyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>9</b>	Stoklara aşırı değer biçildiğini tespit edebiliyorum	( )	( )	( )	( )	( )
<b>10</b>	Karşılıkların herhangi bir şekilde manipüle edildiğini tespit edebiliyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>11</b>	Değersiz alacakları- şüpheli alacakları fark edebiliyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>12</b>	İşletmelerin varlıklarda herhangi bir değer düşüklüğü kaydı yapmadığını tespit edebiliyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>13</b>	Denetçiler, aşırı değer biçilmiş maddi olmayan varlıkları tespit edebilir.	( )	( )	( )	( )	( )

	<b>14</b>	Mükellefin, tarihi maliyet değeri ilkesini kullanılması gereken yerde uygulanmadığını tespit edebildiğimi düşünüyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
	<b>15</b>	İşletmenin kullanımı kısıtlanmış nakit kalemlerini açıklamadığını tespit etmek için gerekli yeteneğe sahibim.	( )	( )	( )	( )	( )
	<b>16</b>	Uzun vadeli yatırımlarda kullanılan muhasebe yöntemlerinde herhangi bir değişikliğin tespitini yapabiliyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
	<b>17</b>	İşletmenin uzun vadeli borçlarının ödenmesi gereken kısmını kısa vadeli borçlar altında sınıflandırmadığımı tespit edebiliyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
	<b>18</b>	Satış işlemi henüz tamamlanmamışken, bir gelirin kaydedildiğini tespit edebiliyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
	<b>19</b>	İşletmelerin belirli bir gideri cari dönemden gelecek döneme aktarmaya sevk eden teşvik edici unsurları olduğunu düşünüyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
	<b>20</b>	İşletmelerin bazı işletme faaliyetlerinden gelen nakit akışlarını, yatırım veya finansman faaliyetleri altında sınıflandırabileceğini düşünüyorum.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>(1 =Kesinlikle Katılmıyorum, 2 =Katılmıyorum, 3 =Kararsızım, 4 =Katılıyorum, 5 =Kesinlikle Katılıyorum)</b>							
<b>C-MUHASEBE MESLEK ETİĞİ DURUM ÖLÇEĞİ</b>							
<b>Aşağıdaki belirtilen ekim duruma ilişkin ifadelere katılma dereceniz nedir?</b>							
			<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
<b>MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN</b>	<b>1</b>	Etik konusuna mutlaka eğitim – öğretim sürecinde yer verilmelidir.	( )	( )	( )	( )	( )
	<b>2</b>	Türkiye’de meslek öncesi etik ilkeleri ile ilgili yeterli eğitim verilmektedir.	( )	( )	( )	( )	( )
	<b>3</b>	Meslek içi eğitim ve seminerlerin artırılması etik ilkelerinin daha iyi algılanmasını sağlar.	( )	( )	( )	( )	( )
	<b>4</b>	Meslek mensupları kendilerini yeterince geliştirmektedir.	( )	( )	( )	( )	( )
	<b>5</b>	Meslek mensupları muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uygulamaktadır.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>GİZLİLİK</b>	<b>6</b>	Meslek mensupları mükellefleri ile ilgili bilgileri üçüncü şahıslara açıklamaktadır.	( )	( )	( )	( )	( )
	<b>7</b>	Meslek mensupları mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedirler.	( )	( )	( )	( )	( )
	<b>8</b>	Meslek mensupları ilgili taraflara doğru ve yeterli bilgileri vermektedir.	( )	( )	( )	( )	( )
	<b>9</b>	Meslek mensupları ilgisiz kişi ve kurumlara bilgi vermemektedir.	( )	( )	( )	( )	( )

	10	Meslek mensupları ilgili taraflara gerektiğinde bilgi vermektedir.	( )	( )	( )	( )	( )
MESLEKİ DAVRANIŞ	11	Meslek mensuplarının meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik ilkelere uymaları oldukça önemlidir.	( )	( )	( )	( )	( )
	12	Ahlaki değerlerin yasalara bağlanması oldukça zordur	( )	( )	( )	( )	( )
	13	Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili yeterli yasal düzenleme yoktur.	( )	( )	( )	( )	( )
	14	Zamanla meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ilişkiler etik davranışları etkiler.	( )	( )	( )	( )	( )
	15	Meslek mensuplarının gelir düzeyi etik davranışları etkilemez.	( )	( )	( )	( )	( )
	16	Türkiye’de meslek mensupları etik ilkelerine uymada yeterli özeni göstermektedir.	( )	( )	( )	( )	( )
DÜRÜSTLÜK	17	Meslek mensupları yasaların yetersiz kaldığı durumlarda da etik ilkelerine bağlı kalmaktadırlar.	( )	( )	( )	( )	( )
	18	Mükellefler meslek etiğine yeterli saygıyı göstermektedir	( )	( )	( )	( )	( )
	19	Meslek mensupları mükelleflerin ve kamunun çıkarlarını eşit şekilde korumaktadır	( )	( )	( )	( )	( )
	20	Meslek mensupları etik ilkelerine ne kadar bağlı kalırlarsa mesleğe olan güven ve saygınlık da o kadar artar.	( )	( )	( )	( )	( )
	21	Meslek mensupları mesleki kararlarını dış etkenlerden etkilenmeden alabilmektedir.	( )	( )	( )	( )	( )
TARAFSIZLIK	22	Meslek mensupları yasalar çerçevesinde mükelleflerin hakkını korumaktadır.	( )	( )	( )	( )	( )
	23	Meslek mensupları kamu ve mükellef baskısı olmadan karar vermektedirler.	( )	( )	( )	( )	( )
	24	Türkiye’de etik ilkelerinin yerleşmesi için firmaların üst yönetimlerinin de etik ilkelerini desteklemesi gerekir.	( )	( )	( )	( )	( )
	25	Meslek mensupları yasaları mümkün olduğunca mükellefler lehine uygulamaktadır	( )	( )	( )	( )	( )
	26	Meslek etiği, mesleki faaliyetlerin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilir.	( )	( )	( )	( )	( )
GENEL OLARAK ETİK ALGILAMASI	27	Meslek etiği muhasebe skandalları sonucu gündeme gelmiştir.	( )	( )	( )	( )	( )
	28	Meslek mensuplarına etik ilkelere uyulması noktasında toplumsal baskı yapılmaktadır.	( )	( )	( )	( )	( )
	29	Bir ülkedeki ekonomik gelişmişlik, etik gelişimi destekleyen başlıca faktörlerden birisidir	( )	( )	( )	( )	( )

<b>30</b>	Etik ilkeleri konusunda toplumsal hassasiyetin artması meslek etiğinin gelişmesine olumlu katkı sağlar.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>31</b>	Mükelleflerin finansal gücünün yüksek olması meslek etiği gelişimini olumlu yönde etkiler.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>32</b>	Bürokratik engeller meslek etiği gelişimini yavaşlatır.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>33</b>	Rekabetin artması meslek etiği gelişimini olumlu yönde etkiler.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>34</b>	Önümüzdeki yıllarda meslek etiğindeki gelişmeler daha da iyiye gidecektir.	( )	( )	( )	( )	( )
<b>35</b>	Türkiye’de meslek etiğinin yerleşmesi için şirketlerin kurumsallaşmasının tamamlanması gerekir.	( )	( )	( )	( )	( )