

Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve

Accounts Manipulation: A Conceptual Framework for Fraud, Creative Accounting, Earnings and Impression Management

Murat OCAK

Yrd.Doç.Dr., Trakya Üniversitesi, Uzunköprü Uygulamalı Bilimler Y.O, (muratocak@trakya.edu.tr)

Fırat Coşkun GÜÇLÜ

Dr., Bilkent Holding, Denetim Müdürü, (fguclu@bilkenholding.com.tr)

ÖZ

Anahtar Kelimeler:

*Manipülasyon,
Yaratıcı Muhasebe,
Hile, Kar Yönetimi,
İzlenim Yönetimi*

İşletmelerin paydaşlarına sunduğu bilgilerin muhasebenin temel ilkeleri doğrultusunda güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılır, tarafsız, tutarlı, ihtiyatı elden bırakmayan ve tam bir açıklamaya yer verecek şekilde bütünlük içerisinde olması doğru ve dürüst bir resmin mali tablo kullanıcılarına sunulması noktasında hayati bir önem taşımaktadır. Söz konusu resmin doğru ve dürüst olması kullanıcıların alacakları kararlarda doğru tercihleri yapmasına imkanı tanıyacak, mikro düzeyde işletmeler bazında alınan kararların etkisi makro düzeyde tüm ekonomiyi de etkileyecektir. Öte yandan zaman zaman farklı saiklerle doğru ve dürüst resimden uzaklaşma ve/ veya sapmalar yaşanması mali tablo kullanıcılarının da yanıltılmasına sebebiyet vermektedir. Çalışmada, muhasebe manipülasyonu başlığı altında toplanan ve çeşitli yazarlar tarafından da literatürde tartışılan, zaman zaman görüş ayrılıklarına neden olan hile, yaratıcı muhasebe, kâr ve izlenim yönetimi kavramları ayrıştırılmaya, detaylandırılıp kendi içerisinde tasnif edilmeye çalışılmış, muhasebe manipülasyonuna ilişkin kavramsal bir çerçeve oturtulması amaçlanmıştır.

ABSTRACT

Keywords:

*Manipulation,
Creative Accounting,
Fraud, Earnings
Management,
Impression
Management*

To give the financial statement users an accurate and honest picture, it is of vital importance that the data companies present to the stakeholders is reliable, comparable, appropriate to the needs, clear, objective, consistent, cautious and complete with full explanations; in terms of basic principals of accounting. That the aforementioned financial statement is true and fair view will affect the decisions the users are going to make in order to choose the correct options; thus the decisions the companies make at micro- level will influence the whole economy at macro- level. On the other hand, deviations and/ or divergence from the true and fair view for various reasons at times also mislead the financial statement users. In this study, the concepts of fraud, creative accounting, profit and impression management, which come under the heading of accounting manipulation and are also discussed in the literature by various authors and cause conflicts at times, are attempted to be separated, elaborated on and classified. In this way, it is aimed that accounting manipulation is framed theoretically.

1. GİRİŞ

İşletmeler tarafından sunulan bilgilerin güvenilir, ihtiyaca uygun, anlaşılır ve karşılaştırılabilir olması, bu bilgilere bakarak çeşitli kararlar alacak olan finansal tablo kullanıcılarını yanıltmayacak seviyede doğru ve makul bir şekilde sunulduğunun göstergesidir. Doğru ve makul bir şekilde sunulmuş olan bilgiler finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayacak faydalı bilgiler olma özelliğini taşımaktadır. Fakat bilgilerin niteliksel özelliklerini ortadan kaldıran, finansal tabloların ve tablolarda yer alan bilgilerin doğru ve makul sunumdan uzaklaşarak gerçeği yansıtmamasına engel olan ve böylelikle bilgilerin yanıltıcı olmasına neden olan bir takım engeller de mevcuttur. Bu engeller, bilgilerin zamanında sunulmaması, fayda-maliyet dengesi, yöneticilerin eğilimi başlıkları altında toplanabilir.

Finansal tablolarda yer alan bilgiler belli bir dönem için hazırlanmakta ve bu tablolarda yer alan işletmenin finansal durumunu, finansal performansını, nakit yaratabilme gücünü gösteren, kâr-zarar, varlık- kaynak yapısı, nakit akışı gibi bilgiler; muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelerde yer alan kurallar, değerlendirme ölçülerine göre hesaplanmaktadır. Fakat ilkeler, standartlar ve yasal

düzenlemelerde yer alan kurallar ile değerlendirme ölçüleri esnek olmakta ve bazı eksiklikler söz konusu olmaktadır. Başka bir ifade ile kural bazlı değil ilke bazlıdır.

İşletmelerde finansal tabloların hazırlanması, şekil ve içeriğinin ne olacağına ilişkin karar alınması sorumluluğu işletme yönetimine aittir (Güredin, 2007:22). İşletme yönetimi, finansal tabloları temel kavramlara, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına ve gerekli yasal düzenlemelerde yer alan kurallara, değerlendirme ölçülerine uygun olarak hazırlayarak, finansal tabloların ve tablolarda yer alan bilgilerin doğru ve makul sunumunu sağlamak durumundadırlar. Fakat iyi niyetli olmayan, çeşitli çıkarlar doğrultusunda hareket eden yöneticiler; ilkeler, standartlar, yasal düzenlemelerde yer alan esneklik ve eksiklikleri kullanarak ve/ veya bunlara aykırı davranarak; finansal performansı gösteren gelir tablosunu, finansal durumu gösteren bilanço, nakit yaratma gücünü gösteren nakit akım tablosunda yer alan bilgileri ve diğer finansal tablolarda ve eklerinde yer alan bilgileri manipüle edebilirler (Fraser ve Ormiston, 2007: 25). Finansal bilgi manipülasyonu veya muhasebe manipülasyonu* olarak adlandırılan bu durum; finansal tablolar ve tablolarda yer alan bilgilerin doğru ve makul sunumdan uzaklaşmasına neden olmaktadır. Çalışmamızda muhasebe manipülasyonunun ne olduğuna ilişkin farklı tanımlamalardan yola çıkarak konuya ilişkin bir değerlendirme yapılacak ve muhasebe manipülasyonunun altında yer alan kavramlara ilişkin bir değerlendirme yapılarak kavramsal çerçeve oluşturulacaktır.

2. MUHASEBE MANİPÜLASYONU

Finansal bilgi manipülasyonu, diğer manipülasyon türlerinden ayrılmakla birlikte, *muhasebe manipülasyonu* ismi ile de anılmaktadır. Bu tür manipülasyonlarda finansal tablolardaki bilgiler tahrip edilmektedir (Aktaş vd., 2009: 2-3). Mulford ve Comiskey (2004:4) yazmış oldukları *Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practice* adlı eserde muhasebe manipülasyonunu bir oyuna benzetmiş ve bu oyunda kazananların ödülünün sadece değişen hisse senedi değeri değil, düşük sermaye maliyeti, oynak olmayan hisse senedi fiyatları, artan kurum değeri, artan kredi miktarı, yüksek kredi derecelendirme notu, düşük borçlanma maliyetleri, yöneticilerin raporlanan kâra bağlı olan primleri maksimize etmek istemesi, vergiden kaçınma- vergi minimizasyonu gibi daha birçok ödüle sahip olacağını belirtmektedir. Dolayısı ile yazarlara göre muhasebe manipülasyonu; işlem, bilgi ve hareket bazlı manipülasyonda olduğu gibi sadece sermaye piyasasında işlem gören araçların değerinin etkilenmesi gibi sermaye piyasasına ilişkin tek bir nedenden değil, politik nedenler (örneğin; vergi), yöneticilerin kendi şahsi çıkarlarına ilişkin nedenler (örneğin; primler), borçlanma maliyetlerine ilişkin nedenler (örneğin; kredi maliyetlerini minimize etmek), sermaye maliyetlerine ilişkin nedenler (örneğin; düşük sermaye maliyeti), kurumsal nedenler (örneğin; işletmenin itibarı, hisselerin değerindeki oynaklığın ortadan kaldırılarak güven sağlanması) gibi daha birçok nedenden kaynaklanabilmektedir.

Copeland (1968: 101-104), muhasebe manipülasyonunu, yıllar itibarı ile işletmenin kârındaki oynaklığın ortadan kaldırılması için raporlanacak olan kârın düşürülebilmesi veya yükseltilebilmesi kabiliyeti olarak tanımlamakla birlikte biraz daha ileri giderek, muhasebe manipülasyonun etkili olabilmesi için *genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu* olarak yapılması ve raporlanan kârın yanıltıcı olmasını sağlayacak şekilde önemli seviyede olması gerektiğini söylemektedir. Önemlilik seviyesi çeşitli kalemlerin neden olduğu, net kârdaki değişim ile ifade edilmiştir. Diğer bir ifade ile muhasebe manipülasyonu kârda yıllar itibarı ile meydana gelen oynaklığın ortadan kaldırılması için yapıyorsa- *ki yazara göre muhasebe manipülasyonu sadece kârda oynaklığın ortadan kaldırılması için yapılmaktadır*-, bu manipülasyonun etkililik düzeyinin; yıllar itibarı ile toplam kârda meydana gelen değişimlerin birbirine oranlanması ile bulunacağını, eğer bu oran -1-'e eşit ise bu durumda yapılan muhasebe manipülasyonunun etkililik düzeyinin mükemmel seviyede olduğunu ifade etmiştir.

Copeland (1968)'in muhasebe manipülasyonuna genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu olarak sadece raporlanacak olan kârın yükseltilebilmesi veya düşürülebilmesi ve dolayısıyla sadece gelir tablosuna yönelik bir takım işlemlere başvurulması yönünden bakması onun kavrama dar bir açıdan yaklaştığını göstermektedir.

Stolowy ve Breton (2003: 3-4) muhasebe manipülasyonuna daha çok sosyal açıdan yaklaşmışlar, yöneticiler ile işletme; işletme ile toplum ve devlet; işletme ile kaynak sağlayanlar arasındaki servet transferini etkilemek amacı ile işlemlerin tasarlanması veya yönetimin kendi takdir yetkisini kullanarak; muhasebe ilkeleri, standartları, düzenlemeler ve kanunlara uygun veya bunlara aykırı olarak muhasebeye ilişkin seçimlerde bulunması şeklinde tanımlamışlardır. Onlara göre; yöneticiler ile işletme arasındaki servet transferini etkilemek amacı ile muhasebe manipülasyonu gerçekleştiriliyorsa, yöneticiler kendi faydalarını maksimize etmek istemekte, işletme ile kaynak sağlayanlar veya işletme ile toplum ve devlet arasındaki servet transferini etkilemek amacıyla muhasebe manipülasyonu gerçekleştiriliyorsa, işletme kendi faydasını maksimize etmek istemektedir. Yazarlara göre muhasebe manipülasyonun bir etkisi de finansal tablolar üzerindedir. Onlara göre, muhasebe manipülasyonu finansal tabloların makul sunumdan uzaklaşmasına neden olmaktadır (Stolowy ve Breton, 2003: 6). Doğru ve makul sunum, ifade edildiği gibi finansal tabloların ve finansal tablolarda yer alan bilgilerin, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir özelliklerini taşıması ve onların böylelikle gerçeği yansıtacak şekilde sunulmasıdır. Ancak doğru ve makul sunulmuş olan finansal tablolar ve tablolarda yer alan bilgiler finansal tablo kullanıcılarının doğru kararlar almasını sağlayacak ve onlar için faydalı olacaktır.

* Çalışmanın bütününde finansal bilgi manipülasyonu yerine, "muhasebe manipülasyonu" kavramı kullanılmıştır.

Stolowy ve Breaton (2003: 3-6) 'a göre, doğru ve makul sunumdan uzaklaşma başka bir deyişle muhasebe manipülasyonu, Copeland (1968)'in savunduğunun aksine hem genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartlar ve yasal düzenlemelere uyumlu olarak hem de genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartları ve yasal düzenlemelere aykırı olarak, yine Copeland (1968)'in savunduğunun aksine sadece gelir tablosu üzerinde değil, örneğin borç- özkaynak yapısını iyileştirmek adına bilançonun yapısını değiştirmek amacıyla da gerçekleştirilebilmektedir. Stolowy ve Breaton (2003), muhasebe manipülasyonunun hangi finansal tablolara etki edeceği yönünden daha kapsamlı bir bakış açısı ile yaklaşmaktadır.

Demir ve Bahadır (2007:114), Copeland (1968)'in tanımından yola çıkarak, muhasebe manipülasyonunu; hem raporlanan dönem kârını etkileyecek gelir tablosu kalemleri üzerinde yapılan işlemleri hem de işletmenin finansal yapısını etkileyecek bilançoya bağlı işlemleri içermektedir şeklinde tanımlamıştır. Stolowy ve Breaton (2003)'nun savunduğu gibi Demir ve Bahadır (2007)'a göre de; muhasebe manipülasyonu sadece genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, standartlara ve yasal düzenlemelere uyumlu olarak bir takım seçimlerde bulunmak yolu ile değil aynı zamanda, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, standartlara, yasal düzenlemelere aykırı olarak yani hileli finansal raporlama yolu ile de gerçekleştirilebilmektedir.

Schilit ve Perler (2010:24)'a göre ise, muhasebe manipülasyonu finansal kurnazlık olarak nitelendirilmiş, yatırımcıların işletmenin finansal performansı ve ekonomik sıhhati hakkında yanıltılması amacı ile yönetimin harekette bulunması sonucu yatırımcıların işletmenin sağlam bir kârlılığa, güçlü bir nakit akışına ve güvenilir bir bilanço yapısına sahip olduğu konusunda yanıltılması olarak ele alınmıştır. Yazarlara göre, bu kurnazlıklar (muhasebe manipülasyonu), sadece işletmenin bilanço ve gelir tablosu üzerinde yer alan sayılarla değil, aynı zamanda nakit akış tablosu, dipnotlar ve kamuya sunulan her türlü bilgi üzerinde gerçekleştirilebilir. Bu yüzden; bu kurnazlıkların ortaya çıkarılabilmesi için sadece bilanço, gelir tablosu gibi temel finansal tablolara bakılmaması, nakit akış tablosu, dipnotlar, faaliyet raporları gibi kamuya sunulan her türlü bilgi üzerinde de araştırılma yapılması gerektiğini savunmaktadırlar (Schilit ve Perler, 2010: 24-26).

Aktaş vd. (2009:3-4) ise muhasebe manipülasyonu, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartlar ve yasal düzenlemelere aykırı yapılan uygulamaları, özetle hileli durumları kapsamaktadır.

Yukarıdaki tanımlarda görüldüğü üzere bazı yazarlar muhasebe manipülasyonunu genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelere aykırı durumlar olarak ele alırken, bazı yazarlar ilkelere, standartlara, yasal düzenlemelere uyumlu ve aykırı durumlar olarak ele almaktadır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemeler muhasebeleştirilmeyi yapan kişiye mesleki yargısını kullanmasına izin vermektedir. Bu durumda, bir muhasebe standardı veya yasal düzenleme bir ekonomik olayın nasıl muhasebeleştirilmesi ve nasıl raporlanması gerektiğine yönelik olarak birden fazla muhasebe politikası seçebilme veya başlangıçta seçilen politikanın değiştirilebilmesi özgürlüğünü tanımışsa, raporlamayı yapan kişi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartlar ve yasal düzenlemelerin kabul ettiği değiştirme sınırları ve seçme özgürlükleri çerçevesinde, bilanço ve gelir tablosundaki kalemleri arzulan seviyeye getirebilecektir. Doğal olarak bunu gerçekleştirirken de finansal tabloların eklerinde, değişikliklerden ve seçimlerden kaynaklanan gerekçeleri ve değişikliklerin etkilerini sunacaktır. Dolayısıyla, muhasebe manipülasyonu kavramını sadece genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartlar, yasal düzenlemelere aykırı durumlar olarak ele alan bakış açısına göre, ortaya konulmuş olan ölçülerde veya sınırlarda; alternatifler arasında en iyi seçimlerde bulunularak arzulan rakamlara ulaşmak muhasebe manipülasyonu değildir. Aynı bakış açısına göre arzulan rakama ulaşmak amacıyla finansal tablolardaki sayıları değiştirmek ve finansal bir çıkar elde etmek; kanunlara, ilkelere, standartlara aykırı yapılarak; belirlenmiş olan ölçüler veya sınırlar aşıldığı sürece, diğer bir ifade ile hileli olduğu sürece muhasebe manipülasyonu olarak nitelendirilmesi gerekmektedir.

Bir işletme, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin, standartların veya yasal düzenlemelerin vermiş olduğu ölçülerde muhasebeye ilişkin seçimlerde bulunarak veya başlangıçta belirlenmiş olan seçimi en iyi alternatif seçimle değiştirerek ve bunun etkilerini dipnotlarda belirterek, gelir tablosundaki veya bilançodaki rakamları arzulan seviyeye getiriyorsa, bu durumda, yapılan sunum sınırlar dahilinde yapıldığından dolayı; doğru ve makul sunumun gerekliliği olan, karşılaştırılabilirlik, ihtiyaca uygunluk ve anlaşılabilirlik özelliklerini taşıyacaktır. Fakat taraflı olmamayı temsil eden ve içinde barındıran güvenilirlik özelliği ortadan kalkacaktır. Çünkü işletme yönetiminin arzulan gelir tablosu veya bilanço rakamlarına ulaşmak istemesi, onun herhangi bir amaca yönelik olarak hareket ettiğinin yani taraflı olduğunun göstergesi olacaktır. Taraflı olan sunumlar ise güvenilirlikten yoksun sunumlardır. Bu noktada, yapılan sunum görünürde her ne kadar kuralları işletmeye vermiş olduğu özgürlükler çerçevesinde yapılsa bile, özünde taraflı olacağından dolayı bir yanıltma söz konusu olacak, finansal tablolar ve tablolarda yer alan bilgiler gerçeği yansıtmayacak, doğru ve makul sunumdan yine uzaklaşma gerçekleşmiş olacaktır. Bunun sonucu olarak, sadece hileli finansal raporlamanın; muhasebe manipülasyonu kavramının kapsamı içine dahil edilmesi kanımızca tartışmaya açık bir durumdur.

Yazarlar, muhasebe bilgilerinin yer aldığı finansal tabloların taşıması gereken niteliksel özelliklerden sapmasına neden olan muhasebe manipülasyonunu farklı açılardan ele almıştır. Dolayısıyla muhasebe manipülasyonu kavramının çok geniş bir kavram olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Yazarların yapmış olduğu tanımlamalar doğrultusunda muhasebe manipülasyonunun taşıdığı özellikleri harmanlayarak bir tanımlama yapacak olursak muhasebe manipülasyonu; *çeşitli*

ödüller elde etmek amacı ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartlar ve yasal düzenlemelere uyumlu olarak veya genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini, standartları ve yasal düzenlemeleri ihlal ederek, kasıtlı olarak işletmenin finansal durumunu, finansal performansını (faaliyet sonuçlarını), risk düzeyini, nakit akışını olduğundan iyi veya kötü göstererek, sadece gelir tablosu veya bilanço gibi temel finansal tablolarla değil bütün finansal tablolar ve eklerindeki bilgilerin tahrip edilerek onların doğru ve makul sunumdan uzaklaşmasına, işletmenin paydaş grubunun yanıltılmasına ve bundan dolayı yanlış kararlar alınarak kaynakların ve servetin etkin ve adil dağılımına engel olan, en nihai olarak topluma ve ekonomiye önemli zararlar veren olumsuz durumlar olarak tanımlanabilir.

Muhasebe manipülasyonunu, uluslararası literatürde Stolowy ve Breton(2003:4), Mulford ve Comiskey(2004:3); ulusal literatürde Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu (2004:4), Demir ve Bahadır (2007:106) gibi birçok akademisyen; hile, yaratıcı muhasebe, kârın istikrarlı hale getirilmesi, büyük temizlik muhasebesi, kâr yönetimi*, kötüye kullanılan kâr yönetimi, agresif muhasebe, muhafazakâr muhasebe başlıkları altında toplamaktadır. Bu kavramlar; muhasebe manipülasyonunun işletmelerde çeşitli formlarda hayat bulmuş halleridir. Bu yöntemlerin bir araya gelerek oluşturacakları yapı, muhasebe manipülasyonu kavramının fotoğrafı olacaktır. Diğer bir deyişle her biri, fotoğrafın bir parçasını oluşturmakta fakat hepsi başlı başına ayrı anlam ifade etmekte ayrıca bazıları diğerlerini de kapsamaktadır.

2.1. Hile

Muhasebe manipülasyonunun en uç noktası olan ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı olarak gerçekleştirilen işlemler hile olarak adlandırılmaktadır (Lev, 2003: 34). Aynı zamanda hileler muhasebe standartlarına ve yasal düzenlemelere aykırı olarak gerçekleşen uygulamalar olmakla birlikte her ülkede standartların ve yasal düzenlemelerin farklı olmasından kaynaklı olarak, yapılan bir muhasebe uygulaması bir ülkede hile olarak adlandırılabilir gibi başka bir ülkede hile olarak adlandırılmayabilir (Yaping, 2005: 33).

Hilenin kapsamı içine dahil edilecek durumların ülkeler arasında farklılık göstermesine rağmen, hile kavramının dört adet temel unsuru mevcuttur. Bunlar; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları, yasal düzenlemeleri ihlal ederek doğru ve makul sunumdan uzaklaşma, kasıt unsuru içermeme, eylemi gerçekleştirenin inancı ve üçüncü kişilere bir maliyeti olmasıdır (Golden vd., 2006 :2).

Hile; varlıkların kötüye kullanılması ve hileli finansal raporlama şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır. Varlıkların kötüye kullanılması daha çok işletme içinde alt kademede çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hileler olup çalışan hilesi olarak da adlandırılmaktadır (Rezaee ve Riley, 2010: 5). Para tahsilatının kayıtlara geçirilmeden zimmete geçirilmesi, banka kayıtları ile oynanarak parasal yarar sağlanması, işletmeye gerçek olmayan borçlar ve sahte satıcılar yaratarak lehte ödeme sağlanması; ofis malzemesi, sabit varlık, hurda ve stok hırsızlığı, işletme müşterilerinden veya tedarikçilerden rüşvet alınması, sağlık ve seyahat harcamaları ile yarar sağlanması, fazla mesai ücretleri üzerinde oynama yapılarak ödeme yapılması varlıkların kötüye kullanılmasına örnek olarak gösterilebilir (Arzova, 2003: 120-124).

Hileli finansal raporlama ise, genellikle tepe yöneticiler tarafından, işletmelerin mali tabloları ile oynanması şeklinde gerçekleştirilmekte olup yönetim hilesi olarak da adlandırılmaktadır (Bozkurt, 2009: 65). İşletmenin aktifine kayıtlı fakat faydalı ömrü tükenmiş bir varlık için halen amortisman ayrılması veya hayali satışlara ilişkin muhasebe kayıtları yapılarak raporlanan kârın artırılması ve azaltılması veya finansal yapıyı iyileştirmek için borçların bilançoya alınmaması muhasebe ilkeleri, standartlar ve yasal düzenlemelere aykırı gerçekleşen kural dışı durumlardır. Bu tür hilelerde, hileyi yapan taraf, (Örneğin yöneticilerin kârı arttırarak, alacakları primleri maksimize etmesi gibi) dolaylı yoldan finansal bir fayda sağlamaktadır (Coenen, 2008: 95-96). Fakat doğrudan finansal tablolar üzerinde gerçekleştirilerek onların doğru ve makul sunumdan uzaklaşmasına ve işletmenin taraflarının yanıltılmasına böylelikle muhasebe manipülasyonuna neden olmaktadır.

2.2. Yaratıcı Muhasebe

Muhasebe manipülasyonuna ilişkin kavramlardan bir diğeri ise yaratıcı muhasebedir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004:5). Yaratıcı muhasebe kavramı, 1970'li yıllarda Anglo- Sakson literatürde, işletmelerin iflası hakkında yazılmış olan makalelerde kullanılmaya başlanmıştır (Balaciu vd., 2009: 174).

Bazı yazarlar (Bknz: Bekçi ve Avşarlıgil, 2011/2: 131-162) yaratıcı muhasebenin birçok farklı tanımı olmasına ve aslında hepsinin de aynı düşüncüyü ifade ettiği söylemesine rağmen, Küçüksözen (2004: 89) 'in de ele aldığı gibi kanımızca literatürde yaratıcı muhasebenin ne olduğuna ve neyi kapsadığına ilişkin tam bir görüş birliği yoktur. Yaratıcı muhasebe çeşitli yazarlar tarafından muhasebede el becerisi (Accounting Sleight of Hand), kozmetik raporlama (Cosmetic Reporting), vitrinin güzelleştirilmesi (Window Dressing), defterler üzerinde tahribat yapmak (Fiddling The Books) gibi daha çok

* Türkiye'de yapılmış olan çalışmalarda earnings management kavramının getiri yönetimi olarak kullanıldığını görmekteyiz. Kavramla ilgili yapılmış birçok ampirik çalışmada, tahakkukları ve işletmede gerçekleşen işlemleri yöneten karın olması gerekenden yüksek ve olması gerekenden düşük sunulması kastedildiğinden çalışmamızda kar yönetimi olarak kullanılmıştır.

işletmenin durumunun finansal tablolar aracılığı ile *daha iyi gösterilmesi* anlamını taşıyan kavramlar ile izah edilmeye çalışılmaktadır (Stolowy ve Breton, 2003: 6). Yaratıcı muhasebe kavramının neyi kapsadığına ve ne olduğuna ilişkin görüşleri üç başlık altında toplamak mümkündür.*

Bunlardan ilki; yaratıcı muhasebenin hileyi de kapsayan yönüdür. Bazı yazarlar (Bknz. Çıtak, 2009:84) yaratmak kelimesinin olmayan bir şeyi var etmek anlamını taşımasından yola çıkarak yaratıcılığı yaratma yeteneğine sahip olunması, muhasebede yaratıcılığı veya yaratıcı muhasebeyi ise aslında işletmede gerçekleşmemiş ekonomik bir olayın yaratılarak finansal tablolarda sunulması şeklinde ele almaktadır.

Mulford ve Comiskey (2004: 49), yaratıcı muhasebeyi işletmenin algılanan performansını ve işletmenin raporlanan finansal sonuçlarını etkilemek amacıyla, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dahilinde veya haricinde harekette bulunulması olarak tanımlamıştır. Ülkemizde ise, Çıtak(2009: 163) hileli finansal raporlamayı, işletme yöneticilerinin bazen doğrudan doğruya bazen de işletmeyi olduğundan daha başarılı göstererek dolaylı olarak çıkar sağlamak için finansal bilgiyi gerçeğe aykırı biçimde sunmak olarak adlandırmış ve bazen bu uygulamanın genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları ile yasalardaki eksik düzenlemelerden yararlanmak suretiyle yapıldığı için yaratıcı muhasebe olarak da ifade edildiğini açıklamıştır.

Mulford ve Comiskey (2004) ve Çıtak (2009), yaratıcı muhasebe kavramının içine, -genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı harekette bulunulması- olgusunu da dahil ederek; aslında işletmede gerçekleşmemiş ekonomik bir olayın yaratılması ve buna ilişkin muhasebe uygulamalarının yaratılarak finansal tablolarda sunulması gibi hileye özgü durumları da dahil etmiştir. Örneğin; Çıtak (2009: 30-39), Mulford ve Comiskey (2004: 160) hayali ve gerçek olmayan gelirlerin finansal tablolarda tanımlanmasını yaratıcı muhasebe teknikleri arasında sınıflandırmıştır. Yaratmak kelimesini olmayan bir şeyi var etmek olarak ele alan bu bakış açılarına göre, yaratıcı muhasebe kavramı, hileyi de kapsayan çok geniş bir kavramdır.

İkinci tanıma göre yaratıcı muhasebeyi ele alacak olursak; boşlukların doldurulması veya eksikliklerin kapatılması; kavramın ikinci bakış açısını oluşturmaktadır. Yaratıcılık sadece olmayan bir şeyi yaratabilme yeteneğine sahip olmak anlamında olmayıp, yaratıcılığın önde gelen araştırmacılarından E. Paul Torrance*’e göre yaratıcılık sorunlara, bozukluklara, *bilgi eksikliğine, kayıp öğelere*, uyumsuzluğa karşı duyarlı olma; güçlüğü tanımlama, çözüm arama, tahminlerde bulunma ya da *eksikliklere* ilişkin denenceler geliştirme, bu denenceleri değiştirme ya da yeniden sınama, daha sonra da sonucu başkalarına iletme (Sungur, 1997, Alıntı: Torrance, 1968). Saltoğlu (2003:108)’na göre yaratıcı muhasebe, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelerdeki esnekliklerin yanında *boşluklardan da* yararlanmak suretiyle hayat bulan uygulamalardır. Aynı şekilde Doreen McBarnet ve Chris Wahlen; yaratıcı muhasebe’yi, özel kurallar içindeki boşlukların araştırılıp bulunması ya da düzenleyici kuruluşların düzenlemek şöyle dursun hayal bile edemeyecekleri uygulamalar şeklinde tanımlamışlardır (Bayırlı, 2006: 65).

Boşlukların doldurulması bakış açısına göre, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları, yasal düzenlemeler parçaları eksik olan ve belki de hiçbir zaman sınırları belirlenemeyecek ve bu yüzden tamamlanamayacak bir yap- bozdur. Bu eksiklikleri ve kayıp öğeleri gören yaratıcı muhasebeciler, yap- bozun bütünü bozmayacak şekilde fakat tüm parçalarının yerlerine yerleştirilmesi sonucu oluşacak fotoğraftan daha renkli (daha iyi) bir fotoğraf ortaya çıkması için eksik parçaları kendileri şekillendirerek yerlerine koymaktadır. Bu durumda yaratıcı muhasebe kavramının içinde, birinci bakış açısında bahsi geçen gerçekte olmayan ekonomik olayların yaratılarak finansal tablolarda sunulmasından farklı olarak, işletmede gerçekleşmiş bir ekonomik olay mevcuttur. Fakat genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin, standartların ve yasal düzenlemelerin gerçekleşen bu ekonomik olayın nasıl muhasebeleştirilmesi ve ne şekilde finansal tablolarda sunulması gerektiği hakkında bir açıklaması mevcut değildir.

Muhasebeleştirmeyi ve raporlamayı yapan kişi, yaratıcılığını, farklı çıkarlar doğrultusunda en yüksek faydayı sağlayacak bir muhasebe uygulamasını yaratmak şeklinde kullanarak; işletmenin finansal performansını, finansal durumunu, risk düzeyini veya nakit akışını olduğundan iyi göstermeye çalışacaktır. Daha açık bir ifade ile var olan ve gerçekleşen bir ekonomik olayın muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin olarak, farklı çıkarlar doğrultusunda bir muhasebe uygulaması yaratılacaktır. Gerçekleşen bir ekonomik olaya ilişkin olarak bir muhasebe uygulamasının, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemeler tarafından belirlenmiş bir çerçevesinin olmaması, muhasebeleştirmeyi yapan muhasebeci tarafından -yaratılan- muhasebe uygulaması ile işletmenin finansal tabloları doğru ve makul sunumdan uzaklaşacak fakat; yaratılan muhasebe uygulamasının en nihai olarak standart düzenleyiciler ve kanun koyucular tarafından o ekonomik olaya ilişkin aksine bir düzenleme oluşturuluncaya kadar; hile veya hileli finansal raporlama olarak nitelendirilmesi anlamsız olacaktır. Bu yüzden; muhasebe ve raporlamaya ilişkin kanunlar, düzenlemeler ve standartlar mevcut boşlukları doldurmak amacıyla devamlı olarak revize edilmekte ve yaratıcı muhasebe önlenmeye çalışılmaktadır.

* Rıdvan Bayırlı, Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama adlı doktora tezinde yaratıcı muhasebeyi 4 başlık altında incelemiştir. Bknz. Rıdvan Bayırlı, "Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.64-65

* Torrance Yaratıcı Düşünce Testi’ni geliştirmiştir.

Üçüncü bakış açısında göre yaratıcı muhasebe kavramı; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelerdeki *esnekliklerden* yararlanılmasıdır. Michael Jameson'a göre, yaratıcı muhasebe, kanunlara ve standartlara aykırı durumlar değil, kanunlar ve yayınlanan standartlar dahilinde fakat onların ruhuna aykırı olarak finansal tabloları olduğundan farklı göstermek amacı ile kanunların, standartların *esnekliklerinden* yararlanılmasıdır (Jameson, 1998: 20). Aynı şekilde Naser (1993:2) yaratıcı muhasebeyi, mevcut kurallardan yararlanarak, muhasebeye ilişkin sayısal verilerin, hazırlayanlar tarafından istenilen seviyeye getirilmesi şeklinde tanımlamıştır.

Esnekliklerden yararlanılması bakış açısından yaratıcı muhasebe kavramı ele alınacak olursa; birinci ve ikinci bakış açısının aksine- işletmede gerçekten de gerçekleşmiş bir ekonomik olayın; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartlar ve yasal düzenlemeler çerçevesinde nasıl muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda nasıl raporlanması gerektiği belirlenmiş olmasına rağmen; işletmenin finansal performansını, finansal durumunu, risk düzeyini, nakit akışını çeşitli nedenlerden dolayı olduğundan daha iyi sunmak amacıyla, ekonomik olaya ilişkin belirlenmiş olan muhasebeleştirme ve raporlama kuralının esnekliğinden yararlanması ve farklı yorumlanması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Daha açık bir ifade ile yorumlamaya açık olan muhasebe kurallarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartlar ve yasal düzenlemeler kapsamında; fakat agresif politikalar seçilerek sınırların zorlanması sonucu finansal tabloları olduğundan iyi gösterilerek doğru ve makul sunumdan uzaklaşma; yaratıcı muhasebenin diğer bakış açısını oluşturmaktadır.

İşletmede meydana gelen bir ekonomik olayın muhasebeleştirilmesinde, raporlanacak olan kârın şişirilmesi, varlıkların ise yüksek değerde gösterilmesi amacıyla, alacaklar için çok düşük karşılık ayrılması, stok değerlemede ilk giren ilk çıkar yönteminin kullanılması, pazarlama- satış harcamalarının aktifleştirilmesi, hızlandırılmış amortisman yönteminin kullanılması gibi politikaların seçilmesi agresif muhasebeleştirme olarak adlandırılmaktadır. İşletmede meydana gelen bir ekonomik olayın muhasebeleştirilmesinde, raporlanacak olan kârın ve varlıkların düşük değerde gösterilmesi amacıyla, alacakları için çok yüksek karşılık ayrılması, stok değerlemede son giren ilk çıkar yönteminin kullanılması, pazarlama-satış harcamalarının giderleştirilmesi, normal amortisman yönteminin seçilmesi gibi politikaların seçilmesi ise muhafazakâr muhasebeleştirme olarak adlandırılmaktadır (Ittelson, 1998: 207). Var olan bir ekonomik olaya ilişkin olarak çeşitli nedenlerden dolayı var olan muhasebe kurallarının agresif politikalar yoluyla sınırlarının zorlanması; sadece finansal tabloların olduğundan farklı sunulmasını sağlayacak, fakat yaratılan muhasebe uygulaması; kanunlara, standartlara ve düzenlemelere aykırı olmayacağından dolayı içinde hile barındırmayacaktır.

Üç bakış açısına göre de; yaratıcı muhasebenin sadece işletmenin kârlılığına olumlu yönde etki etmek için yapıldığı anlaşılmamalıdır. Yaratıcı muhasebe raporlanan kârı yükseltmek, raporlanan giderleri minimize etmek, analizde kullanılan temel rasyoları manipüle etmek, finansal riski gizlemek, borçlanma kısıtlamalarını aşmak, hissedar kontrolünden kaçmak, yönetim performansını arttırmak, kolay bir şekilde finansman ihtiyacını karşılamak gibi durumları kapsamaktadır (McBarnet ve Whelan, 1999: 5). Bu durumda, yaratıcı muhasebe, işletmelerin sadece gelir tablosuna yönelik olumlu yönde etkileri mevcut olmayıp; bilanço, nakit akış tablosu gibi finansal tabloları da hedef alan, onların olduğundan daha iyi gözükmesine neden olan etkileri de bulunmaktadır. Yaratıcı muhasebeyi oyun teorisi ile ilişkilendiren Bayırlı (2006: 65)'ya göre de yaratıcı muhasebe, bir şirketin finansal performansı ve risk düzeyi ile ilgili izlenimi değiştirmek amacı ile şirketin gerçek finansal durum ve performansını değiştirmeye yönelik bütün uygulama ve yöntemleri kapsayacak düzenlemeler olarak ele alınmıştır.

Yaratıcı muhasebeye ilişkin bir değerlendirme yapılacak olursa; *yaratıcı muhasebe; üçüncü kişilerin işletmenin finansal performansı, finansal durumu, risk düzeyi, nakit akışı hakkındaki algılarını olumlu yönde etkilemek amacıyla, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelere aykırı olarak değil; onların eksikliklerinden (boşluklarından) ve esnekliklerinden yararlanarak yapılan; bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu gibi finansal tablo kullanıcılarının değerlendirmesine açık temel ve yardımcı finansal tabloların olduğundan iyi gösterilerek; onların doğru ve makul sunumdan uzaklaşmasına neden olan uygulamalar* olarak tanımlanabilir.

2.2.1. Yaratıcı Muhasebe ve Hile

Yaratıcı muhasebe kavramının ilk bakış açısını oluşturan; onun hilenin bir parçası olduğu veya yaratıcı muhasebenin hileli durumları da kapsadığı görüşü eleştiriye açık bir yaklaşımdır. Bu eleştirel bakış, Amerikan ve Avrupa -özellikle İngiltere- literatüründe de göze çarpmaktadır. Amerikan literatüründeki genel kanaat; yaratıcı muhasebenin hileyi de içeren bir kavram olduğu yönündedir. İngiliz literatüründe ise genel kanaat yaratıcı muhasebenin hileyi içermediği; düzenleyici sistemin esnekliklerinden yararlanılması şeklinde gerçekleşen uygulamalar yönünde olduğudur (Jones, 2010:5). Yaratıcı muhasebeyi bir muhasebe manipülasyonu yapan fakat hile yapmayan, hileyi ise muhasebe manipülasyonu yapan özellikler şu şekilde sıralanmaktadır.

Tablo 1: Makul Sunum, Yaratıcı Muhasebe ve Hile Arasındaki İlişki

DOĞRU VE MAKUL SUNUM	MUHASEBE MANİPÜLASYONU	
Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Standartlar ve Yasal Düzenlemelere Uyumlu	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Standartlar ve Yasal Düzenlemelere Aykırı	
Doğru ve Makul Sunum Ne İster?	Yaratıcı Muhasebe Ne Yapar?	Hile Ne Yapar?
Güvenilir, Anlaşılır, Karşılaştırılabilir, İhtiyaca Uygun Bilgiler, Böylece Gerçeği Yansıtan Sunum Örneğin; Mümkün Olduğunca Muhasebeye İlişkin Kesin Tahminler	Güvenilir, Anlaşılır, Karşılaştırılabilir, İhtiyaca Uygun Olmayan Bilgiler, Böylece Gerçeği Yansıtmayan Sunum Örneğin; Makul Sunumdan Uzaklaşmaya Neden Olan İyimser Tahminler	Güvenilir, Anlaşılır, Karşılaştırılabilir, İhtiyaca Uygun Olmayan Bilgiler, Böylece Gerçeği Yansıtmayan Sunum Örneğin; Makul Sunumdan Uzaklaşmaya Neden Olan İyimser veya Kötümser Tahminler
Tarafsız ve Objektif Bir Görüntü Ortaya Koymak	Bir Amaca Hizmet Edildiğinden Dolayı Yanlı Bir Görüntü	Bir Amaca Hizmet Edildiğinden Dolayı Yanlı Bir Görüntü
Finansal Tablo Hatalarından, Çarpıklıklarından Yoksun	Sınırlar Dahilindeki Esneklikler veya Boşluklar Kullanılarak Finansal Tabloların Olduğundan Farklı Sunumu	Sınırlar Dışında Hareket Ederek Finansal Tabloların Olduğundan Farklı Sunumu
Kasıt Mevcut Değildir	Kasıt Unsuru Mevcuttur	Kasıt Unsuru Mevcuttur

Kaynak: Rucsandra Livia Moldovan, Sorin Adrian Achim, Cristina Bota-Avram, "Fighting The Enemy of Fair View Principle- Getting to Know Creative Accounting", Scientific Annals of the Alexandru Ioan Cuza University of Iasi: Economic Sciences Series, 2010, s.55'ten uyarlanmıştır.

Tablo 1'den de görüldüğü üzere yaratıcı muhasebeden hileli bir durum olarak bahsetmek doğru olmayacaktır. Yaratıcı muhasebenin özünde sınırların dışında davranarak, ilkelere, standartlara veya yasal düzenlemelere aykırı muhasebe uygulamalarına başvurulması yer almamakta olup var olan ve belirlenmiş sınırlar dahilinde, bilgili ve olağandan farklı düşünen kişilerin (muhasebecilerin), sınırlar içerisindeki eksiklikleri bulup onları şekillendirmesi veya esnekliklerden yararlanarak sınırların zorlanması kastedilmektedir.

Yaratıcı muhasebe ile hilenin ortak noktaları; her ikisinin de kasıt unsuru içermesi, finansal tabloların olduğundan farklı sunulması veya gerçeği saptırma ve bir amaca hizmet edilmesi nedenleriyle yanlı sunumun mevcut olmasıdır. Fakat ayrılan nokta hileli finansal raporlamanın tamamıyla genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, muhasebe standartlarına *mevcuttaki* yasal düzenlemelere aykırı oluşudur (Jones, 2010: 18). Yaratıcı muhasebe ise mevcuttaki genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelere aykırı olmamakla birlikte; hileli olma potansiyeline sahip, gelecekte hilenin kapsamına dahil edilebilme olasılığı yüksek uygulamalardır.

2.3. Kâr Yönetimi

Muhasebe manipülasyonuna ilişkin kavramlardan bir diğeri ise, kâr yönetimidir (Stolowy ve Breton, 2003: 4). Kâr yönetimi; işletme yönetiminin çeşitli nedenlerden dolayı; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemeler dahilinde muhasebeye ilişkin işlemlere başvurarak veya muhasebeye konu olacak işlemleri dizayn edilerek, raporlanan kârın seviyesini değiştirilerek kârın kalitesini etkilemeye yönelik uygulamalar olarak tanımlanabilir. Kârın kaliteli olması, raporlanan kârın işletmenin içinde bulunduğu ekonomik gerçekliğini yansıtmaya derecesini ifade etmektedir (Krishnan ve Parsons, 2008: 78).

Kâr yönetiminin iki farklı durumu literatürde iki farklı başlık altında incelenerek, kavramsallaştırılmıştır. Kâr yönetimi, yeni yöneticinin kendi başarısını pekiştirmek, eski yöneticiyi başarısız kılmak veya işletmenin gelecekte kârlılığını düşürecek kalemlerin topluca bilançodan çıkarılarak mevcuttaki yöneticinin gelecekte kendisini başarılı göstermek istemesi amacı ile yapılıyorsa bu durum da literatürde büyük temizlik muhasebesi (Big Bath Accounting), eğer işletmenin, yıllar itibari ile raporlanan kârında meydana gelen dalgalanmaları (oyunlukları) ortadan kaldırıp, kârın dengelenerek işletmenin değerinin korunması amacı ile yapılıyorsa bu durum literatürde; kârın istikrarlı hale getirilmesi veya kârın düzleştirilmesi (Income Smoothing) olarak adlandırılmaktadır (Kirschenheiter ve Melumad, 2002: 762).

2.3.1. Büyük Temizlik Muhasebesi

Kâr yönetiminin spesifik bir formu olan büyük temizlik muhasebesi, ampirik bir çalışma ile Moore (1973: 100-107) tarafından 1973 yılında ele alınmıştır. Moore (1973: 100-107), kârda istikrarın sağlanması amacıyla, işletmelerin kârı

arttırıcı veya azaltıcı isteğe bağlı muhasebe politikası seçimlerinde bulunulmasına ilişkin Forbes Dergisi'nde ruhsatlı bir muhasebecinin işletmeye gelen yeni yönetimin, mevcut varlıkların gelecekteki hakkında kötümser düşündükleri ve sonuç olarak varlıkların değerini ayarlama eğiliminde oldukları beyanı* ile Leopold Bernstein (1970: 46-47) adlı akademisyenin, yeni gelen yönetim takımının, gelecekte kaynak yaratmak ve güzel bir başlangıç yapmak adına mevcut dönemdeki kayıplar ve karşılıkları topluca bilançodan çıkararak geçmiş yönetimi başarısız göstermek adına kâr düşürücü isteğe bağlı muhasebe politikası değişikliğinde bulunup bulunmadıkları iddiasını 1966- 1969 yılları arasında, Wall Street Journal dergisini tarayarak, yönetim değişikliğinde bulunmuş olan 165 adet işletme ve yönetim değişikliğinde bulunmamış 200 işletme üzerinde karşılaştırma yaparak ispat ve tespit etmeye çalışmıştır. Nihai olarak, yönetim değişikliğinde bulunmuş olan işletmelerde, geçmiş dönemi daha başarısız göstermek amacı ile isteğe bağlı muhasebe politikası değişikliğinde bulunma oranının, yönetim değişikliğinde bulunmamış işletmelere göre daha fazla olduğunu ortaya koymuştur. Böylelikle büyük temizlik muhasebesi hipotezi ortaya çıkmıştır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004 :6).

Büyük temizlik muhasebesi, gelir tablosunda kâr düşürücü isteğe bağlı tahakkuklarda bulunulması veya hurdahaşların bilançodan çıkarılarak giderleştirilmesi ve böylece kârın düşürülmesini tanımlamak amacı ile kullanılmaktadır (Walsh vd., 1991: 173). Ayrıca genellikle bu tür uygulamalar işletmelerde yönetimin değiştiği dönemlerde yeni yönetimin *geçmiş yönetimin görevde olduğu dönemlerin olduğundan daha zararlı, diğer taraftan gelecek dönemlerin daha kârlı olduğu izlenimi* yaratılmasına yönelik işlemler ve uygulamaları tanımlamak amacıyla kullanılmakta ve muhasebe literatüründe kâr yönetiminin bir parçası olarak yer almaktadır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004: 6) (Demir ve Bahadır, 2007:114, Alıntı: Walsh vd., 1991). Mulford ve Comiskey (2004:33)'e göre büyük temizlik muhasebesi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri sınırları içinde yapılan kâr yönetiminin alçakça uygulamalarından bir tanesidir.

Büyük temizlik muhasebesi, Stolowy ve Breton (2000: 43) tarafından siyasi platformdaki uygulamalara benzetilmiştir. Böyle bir benzetme, Ayarlıoğlu (2007: 20-21)'nin çalışmasında da yer almaktadır. Nasıl ki iktidara gelen parti, geldiği dönemde enflasyon veya işsizlik oranı hesaplama yöntemlerini geçmiş dönemdeki iktidarda olan partiden farklı olarak hesaplayarak başarılarını pekiştiriyorsa, yönetime yeni gelen yönetici de gelecekte kârı düşürecek kalemleri topluca bilançodan çıkartarak hem gelecekteki kendi başarılarını pekiştirmekte, hem de geçmiş dönemdeki yönetimi başarısız olarak göstermektedir.

2.3.2. Kârın İstikrarlı Hale Getirilmesi

Kâr yönetiminin bir diğer spesifik formu ise kârın istikrarlı hale getirilmesi veya kârın düzleştirilmesidir (Beattie vd., 1994: 793). Kârın istikrarlı hale getirilmesi hipotezi Gordon (1964:262) tarafından detaylı bir şekilde ele alınmıştır. İşletmenin içinde bulunduğu çevrede, faaliyet alanında meydana gelen değişimler; üretmiş olduğu, ticaretini yaptığı veya sunmuş olduğu mamul, mal ve hizmetlere olan talebin değişmesi; faaliyetlerini gerçekleştirdiği ülkede meydana gelen krizler, enflasyon, deflasyon, olumlu- olumsuz yönde meydana gelen kur değişimleri, vergi oranlarında veya girdi fiyatlarında (işçilik ücreti, madde- malzeme fiyatı v.b) devamlı değişim yaşanması gibi nedenlerden dolayı işletmenin elde etmiş olduğu kârda (zararda) yıllar itibari ile oynaklık meydana gelebilmektedir.

İşletmenin raporlamış olduğu kârda yıllar itibari ile oynaklık olması, yani bir dönem kâr bir dönem zarar veya bir dönem çok yüksek rakamlarda kâr diğer dönem yine kâr elde etmekle birlikte bir önceki döneme göre çok düşük rakamlarda kâr açıklanmış olması ve yıllar itibari ile de durumun hiç değişmeden bu şekilde seyretmesi işletmenin riskli bir işletme olduğunu göstermektedir. Bunun sonucu olarak yüksek risk primi ortaya çıkmakta ve işletmenin değerinde düşme meydana gelmektedir. İşletmeler kârın yüksek olduğu dönemlerde kârı düşürme; kârın düşük olduğu dönemlerde ise kârı yükseltme yoluna giderek *kârın dengelenmesini* sağlamakta ve yıllar itibari ile raporlanan kârda mevcut olan oynaklığı ortadan kaldırarak, riskli bir işletme görünümünü ortadan kaldırmak isteyebilirler (Mulford ve Comiskey, 2004: 84). Bu bağlamda; kârın istikrarlı hale getirilmesi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri sınırları içerisindeki esnekliklerden yararlanılarak, kârda yıllık dalgalanmaların ortadan kaldırılması ve işletmenin değerinin korunması amacıyla yapılan uygulamalardır (Siegel ve Shim, 2000: 221).

Kârın istikrarlı hale getirilmesi; kasıtlı olarak yapılan kârın istikrarlı hale getirilmesi (Intentionally Being Smoothed) ve doğal olarak ortaya çıkan kârın istikrarlı hale (Natural Smoothing) gelmesi olmak üzere iki başlık altında toplanabilir. Kasıtlı olarak kârın istikrarlı hale getirilmesi kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; yapay olarak yani tahakkukları kullanarak kârın istikrarlı (Artificial Smoothing) hale getirilmesi ve işlemlere başvurarak kârın istikrarlı hale (Real Smoothing) getirilmesidir (Eckel, 1981: 29). Kârın istikrarlı hale getirilmesi kavramının literatürde bu şekilde ayrımına uğraması, bu kavramı da kapsayan kâr yönetimi kavramının da "tahakkuk esaslı kâr yönetimi" ve "işlem esaslı kâr yönetimi" şeklinde ayrımına tabi olmasına neden olduğu söylenebilir.

Kârın istikrarlı hale getirilmesi ile yıllar itibari ile raporlanacak kâr rakamları arasında büyük farklar olmayacak şekilde *denge* sağlanmaya çalışılarak işletmenin değeri korunmak istenmekte; büyük temizlik muhasebesi ise yönetimin değiştiği

* What Are Earnings? TLe Growing Credibility Gap, **Forbes**, 1967, (Çevrimiçi) http://www.forbes.com/2002/09/11/1967story_7.html, Erişim Tarihi: 12.02.2011

dönemlerde yeni yöneticiler tarafından geçmiş dönemlerin gelecek dönemlerden daha başarısız olduğu izlenimi yaratılmak amacı ile veya yönetim değişikliği olmasa bile işletmenin gelecekte kârlılığını olumsuz yönde etkileyecek bilanço kalemlerinin topluca çıkartılarak giderleştirilmesi amacı ile literatürde kullanılmaktadır. Bu uygulamaların hepsindeki ortak nokta kârın seviyesinin aşağı veya yukarı çekilmek suretiyle etki altına alınarak *kârın kalitesini* etkilemektir. Bu nedenle, büyük temizlik muhasebesi ve kârın istikrarlı hale getirilmesi geniş anlamda kâr yönetimi olarak değerlendirilmekte ve kâr yönetimi kavramının kapsamı içine dahil edilmektedir.

2.3.3. Kâr Yönetimi ve Hile

Büyük temizlik muhasebesi ve kârın düzleştirilmesi veya istikrarlı hale getirilmesi kavramlarını da kapsayan kâr yönetimi kavramının sınırlarına ilişkin olarak akademisyenler, uygulayıcılar, mesleki ve düzenleyici kuruluşlar tarafından yapılan tanımlamalarda kâr yönetiminin; genellikle genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu bir şekilde yapılan uygulamalar olduğu söylenmektedir (Dechow ve Skinner, 2000:238-239). Fakat kâr yönetimi kavramının kapsamına ilişkin olarak, bu bakış açısının yanında farklı bakış açıları da mevcut olup, kâr yönetimi kavramının kapsamına ilişkin bir konsensus mevcut değildir. Scott (2003: 368)'a göre yöneticiler, gelir tablosunun dip noktası ile birçok nedenden dolayı çok fazla ilgilenmektedirler. Yöneticilere, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde muhasebe politikalarında seçme özgürlüğünün verilmesi, doğal olarak kendi faydalarını ve/veya işletmenin faydasını maksimize etmeleri yönünde bir politika seçmelerine neden olacaktır. Bu noktada, yazara göre; sadece, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standart koyucuların belirlemiş olduğu standartlar ve yapılan yasal düzenlemelerin *sınırları* içerisinde çeşitli çıkarlar doğrultusunda kârın kalitesini etkileyici seçimlerde bulunulması kâr yönetimi kavramını ifade etmektedir. Eğer bu sınırlar aşırsa, bunun kâr yönetimi değil hileli raporlama veya kârın kötü yönetimi (Earnings Mismanagement) olarak adlandırılması gerekmektedir.

Brown (1999: 61-63) ise, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin sınırları içerisinde, kârın seviyesinin kontrollü bir şekilde etki altına alınması olarak kâr yönetimi kavramının sınırlarını belirlemiştir. Yönetim eğer kârı etkilemek için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin sınırları dışında davranıp kontrolü aşıyorsa bunun kâr yönetimi değil, hile olarak adlandırılması gerektiğini söylemektedir. Yaping (2005: 33) ise, yönetimin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartları ve yasal düzenlemeler çerçevesinde kendi takdir yetkilerini kullanarak raporlanacak olan kârın istenilen seviyeye getirilmesini kâr yönetimi olarak adlandırmış, işletme eğer kârını yönetirken genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartları ve yasal düzenlemelere aykırı davranmışsa; bunun kâr yönetimi değil hileli kâr olarak adlandırılması gerektiğini söylemektedir.

Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC), yayınlamış olduğu yıllık raporda kâr yönetimi kavramını tanımlanmamış fakat *kötüye kullanılan kâr yönetimi* kavramına ilişkin açıklamada bulunmuştur. SEC; işletmenin gerçek finansal performansını çarpıtılarak arzulan bir sonuca ulaşmak amacı ile hilenin çeşitli formlarının kullanılmasını *kötüye kullanılan kâr yönetimi* (Abusive Earnings Management) olarak tanımlamış olup (1999: 6) SEC'in yapmış olduğu bu tanımlamadan iki adet sonuç çıkarmak mümkündür. Bunlardan ilki, işletmeler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartları ve yasal düzenlemeler çerçevesinde onların esnekliğinden ve eksikliğinden yararlanarak kârlarını istedikleri seviyeye getiriyorlarsa; yapılanlar masumdur ve kabul edilebilir. Bu; kâr yönetimi kavramını tanımlamaktadır. İkincisi ise; işletmeler, hileli yollar ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin, standartların, yasal düzenlemelerin kabul edilebilir seviyesini aşarak kârlarını yönetiyorsa, bu kötüye kullanılan bir kâr yönetimidir ve bunun kâr yönetimi olarak değil, hile/hileli finansal raporlama olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Yapılan bu tanımlamadan; kâr yönetim kavramının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartları, yasal düzenlemeler dahilinde yapılan kârın seviyesini değiştirerek kârın kalitesini etkilemeye yönelik uygulamalar olduğu sonucu çıkarılabilir. Eğer; yapılan uygulamalar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemeler çerçevesinde yapılmıyorsa, gerçekleşen hileli finansal raporlamadır.

Her ne kadar Brown (1999), Scott (2003), Yaping (2005) gibi birçok akademisyen; SEC (1999) gibi düzenleyici ve mesleki kuruluşlara göre; kâr yönetimi kavramı genellikle genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, standartlara ve yasal düzenlemelere uygun, onların esnekliklerinden, eksikliklerinden ve muhasebe uygulamalarında kullanılacak politikaların seçim avantajından yararlanılarak gerçekleştirilen uygulamalar olarak nitelendirilse de hile/ hileli finansal raporlama yolu ile de gerçekleştirilebileceği göz ardı edilmemelidir. Bu yüzden, Fields vd. (2001: 260), Ronen ve Yaari (2008: 25) gibi akademisyenler kâr yönetimi kavramının kapsamını, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, standartlara, yasal düzenlemelere uyumlu olarak veya *bunlara aykırı olarak*, çeşitli fırsatçı nedenlerden dolayı kârın istenilen seviyede ayarlanarak kârın kalitesini etkilemeye yönelik uygulamalar olarak belirlemiştir. Kâr yönetimi kavramı genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu olarak yapılan uygulamalar olarak literatürde tanımlamakta olsa bile, Dechow vd. (1996: 3-4) 'nin de ele aldığı gibi kavrama ilişkin kesin bir görüş birliği olmadığı açıktır.

Akademisyenlerin ve çeşitli kuruluşların kâr yönetimi kavramına ilişkin tartışmalarını bir yana bırakacak olursak kâr yönetimi kavramının kanımızca; hile/ hileli finansal raporlama kavramı ile kesiştiği ve ayrıştığı nokta çok ince bir çizgiye bağlıdır ve bu kesişimi ve ayrımı şu şekilde izah etmek mümkündür: Stok değerlendirme yöntemi, itfa-amortisman yöntemlerinin değiştirilmesi gibi genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde işletmenin *raporlanacak kârını* etkilemek amacı ile yapılan kâr yönetimi uygulamaları yasaldir (Young vd., 2009: 333). Veya raporlanacak kârı etkilemek amacı ile satış taleplerine bilerek ve isteyerek cevap verilmemesi gibi işlemlere başvurulması genel kabul görmüş

muhasabe ilkelerine uygundur (Brown, 1999: 61-63). Bu durumda kâr yönetiminden hile/ hileli finansal raporlama olarak söz etmek doğru olmayacaktır. Fakat bilinmelidir ki; hasılatın erken kaydedilmesi, giderlerin kaydının ertelenmesi gibi genel kabul görmüş muhasabe ilkeleri dışında işletmenin *raporlanacak kârını* etkilemek amacıyla yapılan kâr yönetimi uygulamaları yasal değildir (Young vd., 2009: 333). Veya işletmenin deposundan başka bir işletmenin deposuna satılmayan ürünlerin taşınarak sanki satılmış gibi sınıflandırılarak raporlanması, hem yasal değildir hem de genel kabul görmüş muhasabe ilkelerine aykırıdır (Brown, 1999: 61-63). Bu durumda işletme hem kârını yönetmiş olacaktır yani kâr yönetimi söz konusu olacaktır hem de hile/hileli finansal raporlama gerçekleştirilmiş olacaktır.

Her ne kadar kâr yönetiminin genel kabul görmüş muhasabe ilkeleri, muhasabe standartları ve yasal düzenlemelerin esnekliklerinden ve boşluklarından yararlanmak suretiyle raporlanan kârın kalitesini etkilemeye yönelik uygulamalar olduğunu kabul etsek bile, işletmelerin sınırlar dahilinde kâr yönetimine başvurması, finansal tabloların doğru ve makul sunumdan uzaklaşmasına neden olacağı açıktır. Ve doğru ve makul sunumdan uzak finansal tablolar ve tablolarda yer alan bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının yanlış kararlar almasına neden olacak ve bu tablolar ve bilgiler faydalı olmaktan çok kullanıcılara zararı olacağı açıktır.

2.3.4. Kâr Yönetimi ve Yaratıcı Muhasebe

Üzerinde durulması ve karşılaştırma yapılması gereken bir diğer durum ise kâr yönetimi ve yaratıcı muhasabe kavramlarıdır. Literatürde, kâr yönetimi ile yaratıcı muhasabe kavramı arasında temel bir ayrım noktası olmadığına ilişkin görüşler mevcuttur. Zira her ikisinin de, işletme yönetimi tarafından gerçekleştirildiği açıktır.

Çıtak (2009: 20-21) 'a göre; kâr yönetimi kavramı daha çok akademisyenler tarafından ele alınırken, yaratıcı muhasabe kavramı daha çok uygulayıcılar ve özellikle gazeteciler tarafından ele alınmaktadır. Stolowy ve Breton (2003: 5-6)'a göre yaratıcı muhasabe kavramının uygulayıcılar ve sermaye piyasası hakkında yorumlar ve makaleler yazan gazeteciler tarafından ortaya atılan bir kavram olduğu ve hiçbir muhasabe teorisi sonucunda bu kavramın oluşturulmadığı, sadece piyasayı gözlemlerken; gazetecilerin ileri sürmüş oldukları bir kavram olduğu öne sürülmektedir. Başka bir bakış açısına göre ise, kâr yönetimi kavramı ile yaratıcı muhasabe kavramı içerik olarak aynı anlamda olmakla birlikte, kavramların kullanımı açısından coğrafi bir ayrıma tabi olmuştur. Amerika Birleşik Devletleri'nde finansal tabloların çeşitli nedenlerden dolayı olduğundan farklı gösterilmesi -kâr yönetimi-, Avrupa Kıtası'nda ise, -yaratıcı muhasabe- olarak adlandırılmıştır (Amat ve Gowthorpe, 2004) (Bengsson vd., 2007: 2) Kâr yönetimi ile yaratıcı muhasabe kavramları arasındaki diğer göze çarpan durum ise, iki kavram yine içerik olarak aynı olmakla birlikte, kâr yönetimi kavramı daha çok pozitif muhasabe teorisine konu olan, muhasabe ile ekonometrinin iç içe geçmiş olduğu ve muhasabeye özgü olayların nedenlerinin ve sonuçlarının ekonometrik modellerle açıklanmaya çalışıldığı çalışmalarda kullanılırken, yaratıcı muhasabe kavramı ise daha çok örnek vakalardan yola çıkarak onları gözlemleyerek bir sonuca varmaya çalışan çalışmalarda kullanılmaktadır.

Bazı yazarlara göre ise yaratıcı muhasabe kavramı kâr yönetimi kavramını da kapsayan çok geniş bir kavramdır. Örneğin; Çıtak (2009: 82)'a göre kâr yönetimi kavramı, yaratıcı muhasabe uygulamalarının bir bölümünü oluştururken, Mulford ve Comiskey (2004: 15)'e göre de yaratıcı muhasabe kavramı, kârın istikrarlı hale getirilmesi, büyük temizlik muhasabesi gibi kâr yönetiminin çeşitli formlarını da kapsayan geniş bir kavramdır.

Yaratıcı muhasabe kavramı ile kâr yönetimi kavramı arasında farklılık olmakla birlikte, hangi kavramın diğer kavramı kapsadığı bakış açısında göre değişmektedir. Yaratıcı muhasabe kavramı ile kâr yönetimi kavramları arasındaki farklılığın ilki, işletme değeri üzerindeki etkileri açısından (Yaping, 2005: 34). Yaratıcı muhasabe, genel kabul görmüş muhasabe ilkeleri, standartlar ve yasal düzenlemeler dahilinde işletmenin finansal durumunu, finansal performansını, risk düzeyini, nakit akışını çeşitli nedenlerden dolayı olduğundan daha iyi göstermek amacı ile temel ve yardımcı finansal tablolara etki edecek uygulamaları kapsamaktadır. Bu durumda, bir işletmenin yaratıcı muhasabe uygulamalarına başvurması demek, o işletmenin finansal durumunu, finansal performansını, risk düzeyini, nakit akışını *sadece ve sadece iyileştirmek adına* genel kabul görmüş muhasabe ilkeleri, muhasabe standartları ve yasal düzenlemeler dahilinde esnekliklerden ve eksikliklerden yararlanmasını anlamını taşıyacaktır.

Kâr yönetimi kavramı ile kastedilen ise yine genel kabul görmüş muhasabe ilkeleri, muhasabe standartları ve yasal düzenlemeler dahilinde çeşitli nedenlerden dolayı, işletmenin finansal performansını yaratıcı muhasabe de olduğu gibi sadece olduğundan iyi gösterme veya iyileştirilmesi için yapılan uygulamaları kapsamamakta, çeşitli nedenlerden dolayı olduğundan kötü gösterilmesi veya kötüleştirilmesi için yapılan uygulamaları kapsamaktadır. Bu durumda, kâr yönetimi ve yaratıcı muhasabenin işletme değerliliği üzerindeki etkileri açısından değerlendirme yapacak olursak, kâr yönetimi işletmenin kârlılığının iyileştirilmesi ve kötüleştirilmesi uygulamalarını kapsadığından dolayı yaratıcı muhasabe kavramına göre daha geniş kapsamlı bir kavramdır.

Yaratıcı muhasabe ile kâr yönetimi kavramları arasında diğer bir fark ise *hedef aldığı finansal tablolar ve etki etmek istedikleridir*. Yaratıcı muhasabede amaçlanan, genel kabul görmüş muhasabe ilkeleri, standartları, düzenlemelerdeki *esnekliklerinden ve eksikliklerinden yararlanarak* işletmenin *bilançosu, gelir tablosu, nakit akış tablosu* olduğundan iyi gösterilmesidir. Dolayısı ile yaratıcı muhasabe kavramı ile yapılmak istenen sadece raporlanacak kârın kalitesini etkilemek değil; finansal analizde kullanılan rasyolar, yapısal riski temsil eden borç/ özkaynak oranı, nakit yaratma gücü gibi

işletmeye özgü durumlar olduğundan farklı gösterilmek istenmektedir. Kâr yönetimindeki amaç ise, sadece *raporlanacak kârın* etkilenmeye çalışılmasıdır. Bu durumda, kâr yönetimi uygulamaları ile dolaylı olarak diğer finansal tablolara ve orada yer alan bilgilere etki edilmesine rağmen; temel hedef gelir tablosu ve gelir tablosunda yer alan bilgilerdir. Bu açıdan bakıldığında zaman, yaratıcı muhasebe kavramı, kâr yönetimi kavramına göre daha geniş kapsamlı bir kavramdır.

İki kavram arasındaki göze çarpan en son fark ise *uygulama teknikleri* açısındandır. Yaratıcı muhasebe kavramı, sadece ve sadece muhasebeye ilişkin işlemlere başvurularak, işletmenin kârının, varlık kaynak yapısının belki de nakit akışının olduğundan iyi gösterilmesini kapsarken, kâr yönetimi kavramı, sadece muhasebeye ilişkin işlemlere başvurularak işletmenin kârının olduğundan iyi ya da olduğundan kötü gösterilmesini kapsamamakta, aynı zamanda muhasebe konu olan işlemlerin dizayn edilmesi (işlemlere başvurularak kârın yönetilmesi) ile de gerçekleştirilmektedir.

2.4. İzlenim Yönetimi

Yıllık faaliyet raporları, işletmenin paydaşlarına finansal tabloların güzel bir şekilde sunulması ve işletmeye ilişkin sonuçların belirli bir izlenimde kullanıcılara aktarılmasına imkan tanımaktadır. Yıllık faaliyet raporlarının sunumsal görünümünün yönetimi izlenim yönetimi olarak adlandırılmaktadır. İzlenim yönetimi; muhasebeye ilişkin anlatılar, grafikler ve fotoğraflar kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Muhasebeye ilişkin anlatılar yıllık raporların yazılı ve nitel kısımlarını oluşturmakla birlikte yöneticiler, işletmenin o yıla ilişkin sonuçlarının arzu edilen kısımlarını işletmenin taraflarına iletmek için kullanmaktadır. Muhasebe ilişkin hikayeleri izlenim yönetiminde kullanmak izlenim yönetimi için serbest bir durumdur çünkü bu tür durumlar denetimden geçmemektedir. İzlenimlerin yönetimi için muhasebeye ilişkin anlatıların kullanımında birçok yol bulunmaktadır. Buna örnek olarak, *pozitif değerleri vurgulamak negatif değerleri önemsememek, raporlarda okuyucularının anlamayacağı teknik veya okunması zor bir dil kullanmak, negatif performans sonuçları raporlanırken daha çok çevreye, hedef markete odaklanmak* verilebilir. Grafikler de izlenimlerin yönetimi için kullanılabilir. Grafiklerde işletmenin performansının sadece iyi olan kısmının gösterilmesi, grafiklerin görünüm olarak sunumu yapılan sayısal verileri yansıtmaması, belirli bir yıla ilişkin performansın grafikte renkli bir şekilde sunulması yöntemleri kullanılarak izlenimler yönetilebilmektedir. Fotoğraflar ise daha çok işletmenin finansal performansı hakkında mesaj ileten araç olmak yerine kurumsal kimliğin şık bir şekilde sunumu için bir mekanizma olarak kullanılmaktadır (Örneğin, alkol satan şirketlerin yıllık raporlarında genç kişilerin fotoğraflarını kullanması gibi) (Jones, 2010: 97-111)

Brennan ve Merkl- Davies (2013)'e göre, muhasebede izlenim yönetiminin ekonomik, sosyolojik, psikolojik, eleştirel perspektifler olmak üzere 4 perspektifi bulunmaktadır. Ücret paketleri içinde yer alan getirileri attırmak ekonomik perspektifi oluştururken, sosyal ve maddi getiriler elde edip yaptırımlardan kaçınmak psikolojik perspektifi oluşturmaktadır. Sosyal ve maddi kaynak ve desteklere ulaşmak sosyolojik perspektifi oluştururken, güç elde edip bunu gücü muhafaza etmek eleştirel perspektifi oluşturmaktadır.

3. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yapılan literatür araştırmasından yola çıkarak, muhasebe manipülasyonu; hile, yaratıcı muhasebe, büyük temizlik muhasebesi ve kârın istikrarlı hale getirilmesi kavramını kapsayan kâr yönetimi, izlenim yönetimi gibi kavramlar ele alınmış, hangi kavramın hangi kavramı kapsadığına ilişkin farklı bakış açıları ele alınarak karşılaştırmalara yer verilmiştir.

Muhasebe manipülasyonu genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, standartlar ve yasal düzenlemelere uyumlu olarak veya genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini, standartları ve yasal düzenlemeleri ihlal ederek, çeşitli ödüller elde etmek amacı ile kasıtlı olarak işletmenin finansal durumunu, finansal performansını, risk düzeyini, nakit akışını olduğundan iyi veya kötü göstererek, sadece gelir tablosu veya bilanço gibi temel finansal tablolarda değil bütün finansal tablolardaki ve eklerindeki verilerin tahrip edilerek onların iyi ya da kötü yönde makul sunumdan uzaklaşmasına, işletmenin paydaş grubunun yanıltılmasına ve bundan dolayı yanlış kararlar alınarak kaynakların ve servetin etkin ve adil dağılımına engel olan ve en nihai olarak topluma ve ekonomiye önemli zararlar veren olumsuz durumlar olarak tanımlanmaktadır. Hileler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelere aykırı uygulamalar olup, muhasebe manipülasyonuna ilişkin kavramlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Yaratıcı muhasebe, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelere uyumlu olarak, işletmenin finansal durumunu, finansal performansı, risk düzeyini, nakit akışını olduğundan iyi göstermeye ilişkin uygulamaları kapsamaktadır. Büyük temizlik muhasebesi ve kârın istikrarlı hale gelmesi kavramlarını da kapsayan kâr yönetimi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemeler dahilinde raporlanan kârın kalitesini kötüleştirmeye yönelik uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır. İzlenim yönetimi ise, yıllık raporda yer alan sayısal bilgilerin yazılı ve niteliksel açıklamalar ile işletmenin taraflarına yanlış bir şekilde iletilerek, tarafların işletme hakkındaki düşüncelerini etkilemeye yönelik açıklamalardan oluşmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKTAŞ, R., ALP A., DOĞANAY, M. M. (2009). "Predicting Financial Information Manipulation By Using Statistical Method and Neural Networks", Expert System with Applications, Vol:36, No:3.
- AMAT, O. ve GOWTHORPE, C. (2004). "Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues", Universitat Pompeu Fabra Working Paper Series, No: 749, (Çevrimiçi) <http://www.recerat.net/bitstream/2072/893/1/749.pdf>, Erişim Tarihi: 12 Ocak 2011
- ARZOVA, B. (2003). "İşletmede Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yolu ile İzlenmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:20.
- AYARLIOĞLU, M. A. (2007). "Kar Yönetimi Uygulamaları ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Test Edilmesi", Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- BALACIU ,D., BOGTAN, V., VLADU, A.B . (2009). "A Brief Review of Creative Accounting Literature and Its Consequences In Practice", Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Vol:11, No:1, (Çevrimiçi) <http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1120091/16.pdf>, Erişim Tarihi: 12.02.2011
- BAYIRLI, R. (2006). Yaratıcı Muhasebe Etik, Firma Değeri ve Bir Uygulama, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Basılmamış Doktora Tezi.
- BAYIRLI, R. (2006). Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama" ,Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.65; Alıntı: Doreen McBarnet, Chris Whelan, Creative Accounting and The Cross- Eyed Javelin Throver, Wiley Pr., 1999
- BEATTIE, V., BROWN, S., EWERS, D., JOHN B., MANSON S., THOMAS D., TURNER,M. (1994). "Extraordinary Items and Income Smoothing: A Positive Accounting Approach", Journal of Business Finance and Accounting, Vol:21, No:6.
- BEKÇİ İ., AVŞARLIGİL, N. (2011/2). Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemlerinden Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi. 13(2).
- BENGSSO, K., BERGSTRÖM, C., NILSSON, M. (2007). "Earnings Management and Ceo Turnover" (Çevrimiçi) <http://www.snee.org/filer/papers/433.pdf>, Erişim Tarihi: 01.07.2011
- BERNSTEIN, LEONARD A. (1970). "Reserves for Future Costs and Losses: Threat to Integrity of The Income Statement", Financial Analysis Journal.
- BOZKURT, N. (2009). İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri, Alfa Basım Yayım.
- BROWN, P. R. (1999). "Earnings Management: A Subtle (and Troublesome) Twist To Earnings", Journal Of Financial Statement Analysis, Vol:4, Issue:2.
- BRENNAN, N. M., Merkl-Davies, D.M.. "Accounting Narratives and Impression Management", (Çevrimiçi) http://researchrepository.ucd.ie/bitstream/handle/10197/4949/03_14_Brennan_MerkIDavies_Accounting_Narratives_and_Impression_Management.pdf?sequence=1, Erişim Tarihi: 29.05.2014
- COENEN, T. L. (2008). Essentials of Corporate Fraud, John Wiley&Sons.
- COPELAND, R. M. (1968). "Income Smoothing", Journal of Accounting Research, Vol:6, No:3.
- ÇITAK, N. (2009). Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 91,
- ÇITAK, N. (2009). Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe, Türkmen Kitabevi.
- DECHOW,P., SKINNER, D. J. (2000). "Earnings Management: Reconciling The View of Accounting Academics, Practitioners and Regulators", Accounting Horizons, Vol:14, No:2.
- DECHOW, P. M., SLOAN, R. G., SWEENEY ,A. P. (1996). "Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions By The SEC, Contemporary Accounting Research, Vol:13, No:1.
- DEMİR, V., BAHADIR, O. (2007). "Muhasebe Manipülasyonu: Yöntem ve Teknikler", Mali Çözüm Dergisi, Yıl:17, Sayı:84.
- DEMİR, V., BAHADIR, O. (2007). "Muhasebe Manipülasyonu: Yöntem ve Teknikler", Mali Çözüm Dergisi, Yıl:17, Sayı:84., Alıntı: Paul Walsh; Russell Craig, Frank Clarke, "Big Bath Accounting Using Extraordinary Items Adjustments. Australian Empirical Evidence", Journal of Business Finance&Accounting, 1991
- ECKEL, N. (1981). Income Smoothing Hypotheses Revisited, Abacus, Vol:17, No:1.
- FIELDS, T., LYS, T., VINCENT, L. (2001). "Emprical Research on Accounting Choice", Journal of Accounting and Economics, Vol 31, No:1/3.
- FRASER, L. M., ORMISTON, A. (2007). Understanding Financial Statements, Pearson Prentice Hall, Eight Edition.
- GOLDEN, T. W., SKALAK, S. L., CLAYTON, M. M. (2006). A Guide To Forensic Accounting Investigation, John Wiley Sons Inc..
- GORDON, M. J. (1964). "Postulates, Principles and Research in Accounting", The Accounting Review.
- GÜREDİN, E.(2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, Arıkan Basım Yayım, 11.Bası
- ITTELSON, T. R.. (1998). Financial Statements: A Step by Step Guide to Understanding and Creating Financial Reports, Career Press.
- JAMESON, M.(1998). A Practical Guide to Creative Accounting, Kogan Page Ltd..
- JONES, M. (2010). Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals, John Wiley and Sons Inc.
- KIRSCHENHEITER, M. ,MELUMAD, Nahum D.(2002). "Can "Big Bath" and Earnings Smoothing Co-Exist As Equilibrium Financial Reporting Strategies?, Journal of Accounting Research, Vol:40, No:3.
- KRISHNAN, C. V., PARSONS, L. M. (2008). "Getting to Bottom Line: An Exploration of Gender and Earnings Quality", Journal of Business Ethics, Vol:78, Issue:1/2.
- KÜÇÜKSÖZEN, C. (2004). Finansal Bilgi Manipülasyonu, Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, Ankara Üniversitesi SBE, İşletme Anabilim Dalı Basılmamış Doktora Tezi, 2004, Ankara.
- KÜÇÜKSÖZEN, C., KÜÇÜKKOCALIOĞLU,G .(2004). "Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma", Proceedings of the First International Accounting Conference.

- LEV, B. (2003). Corporate Earnings: Facts and Fiction, *Journal of Economic Perspective*, Vol:17, No:2.
- MCBARNET, D., WHELAN, C. (1999). *Creative Accounting and The Cross-Eyed Javelin Thrower*, Wiley Pr.
- MOLDOVAN, R. L., Achim, S.A., Bota-Avram, C. (2010). "Fighting The Enemy of Fair View Principle- Getting to Know Creative Accounting", *Scientific Annals of the Alexandru Ioan Cuza University of Iasi : Economic Sciences Series*.
- MOORE, M.R. (1973). "Management Changes and Discretionary Accounting Decisions", *Journal of Accounting Research*.
- MULFORD, C.W., Comiskey, E.E. (2002). *Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practice*, John Wiley Sons Inc.
- NASER, K. (1993). *Creative Financial Accounting: Its Nature and Use*, Prentice Hall.
- REZAEI, Z., RILEY, R. (2010). *Financial Statement Fraud, Prevention and Detection*, John Wiley&Sons Inc., Second Edition.
- RONEN, J. VARDA, V.L. (2008). *Earnings Management: Emerging Insight in Theory, Practice and Research*, Springer Science.
- SALTOĞLU, M. (2003). "Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Yıl:3, Sayı:10.
- SCHILT, H.M, PERLER, J. (2010). *Financial Shenanigans: How to Detect Accounting Gimmicks&Fraud in Financial Reports*, McGraw-Hill Companies Inc, Third Edition.
- SCOTT, W.R. (2003). *Financial Accounting Theory*, Prentice Hall, Third Edition.
- Securities and Exchange Commission(SEC) Annual Report, 1999, (Çevrimiçi) <http://www.sec.gov/pdf/annrep99/ar99full.pdf>, s.6, Erişim Tarihi: 12.02.2011
- SIEGEL, J.G., SHIM, J.K. (2000). *Dictionary of Accounting Terms*, Barron's Educational Series.
- STOLOWY H., BRETON, G. (2000). "A Framework for Classification of Accounts Manipulations", *HEC Accounting & Management Control Working Paper No. 708/2000*
- STOLOWY H., BRETON, G. (2003). "Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 3 Iss: 1.
- SUNGUR, N. (1997). *Yaratıcı Düşünce*, Evrim Yayınevi, No.54, Alıntı: E.Paul Torrance, *Education and Creative Potential: Modern School Practices Series*, The University of Minnesota Press, 1968
- WALSH, P., Craig, R., Clarke, F. (1991). "Big Bath Accounting Using Extraordinary Items Adjustment: Australian Empirical Evidence", *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol:18, No:2.
- What Are Earnings? The Growing Credibility Gap, *Forbes*, 1967, (Çevrimiçi) http://www.forbes.com/2002/09/11/1967story_7.html, Erişim Tarihi: 12.02.2011
- YAPING, N. (2005). *The Theoretical Framework of Earnings Management*, *Canadian Social Science*, Vol:1, No:3.
- YOUNG, W.S., Chun, L.S., Ramadili, S.M. (2009). "The Effect of Board Structure and Institutional Ownership Structure on Earnings Management", *Journal of Economics And Management*, Vol:2 ,No:2.