
**YARATICI MUHASEBE YÖNTEMLERİ VE FİNANSAL BİLGİLERİN
MANİPÜLASYONU: PROFESYONEL MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI
ÜZERİNDE ÖRNEK BİR UYGULAMA**

Cevdet Kızıllı¹, İsmail Erkan Çelik², Vedat Akman³, Sevda Şener⁴

ÖZ

Yaratıcı muhasebe hileleri ve finansal bilgilerin manipülasyonu, günümüzde birçok işletme paydaşını derinden etkilediğinden önemli bir konuma sahip olmuştur. Bu çalışmada öncelikle manipülasyon, hile, muhasebe manipülasyonu ve yaratıcı muhasebe hileleri gibi kavramlara değinilmiştir. Daha sonra yaratıcı muhasebe hileleri ve finansal bilgilerin manipülasyonu türlerine ve yöntemlerine odaklanılmıştır. Takibinde yaratıcı muhasebe hileleri ve finansal bilgilerin manipülasyonu konularıyla ilgili literatür incelenmiştir. Araştırmanın uygulama kısmında mülakat yöntemi kullanılmıştır. Serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve iç denetçi meslek mensuplarına yaratıcı muhasebe hileleri ve finansal bilgilerin manipülasyonu konularını kapsayan mülakat soruları yöneltilmiştir. Çalışmada muhasebe manipülasyonu sebepleri olarak iç kontrol sistemlerinin yetersizliği, bağımsız denetim ekibinin yetersizliği, yöneticilerin çıkarları, zayıf bir yönetim yapısının olması, muhasebe mesleğini yapanların kişisel beklentileri, kariyer ve maddi kaygıları yanında, yeterli mesleki bilgi ve birikime sahip olmaması, işletmelerin üçüncü şahıslara mali tablolarını daha kabul edilebilir göstermek istemesi, işletmelerin mali kaynak bulma kaygısı gibi sonuçlar bulunmuştur.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Hilesi, Manipülasyon, Denetim, İç Denetçi, SMMM

**CREATIVE ACCOUNTING METHODS AND MANIPULATION OF FINANCIAL
DATA: A SAMPLE APPLICATION ON ACCOUNTING PROFESSIONAL**

ABSTRACT

Creative accounting practices and the manipulation of financial information have a significant position today, since they affect several business stakeholders seriously. In this study, firstly the concepts such as manipulation, fraud, accounting manipulation and creative accounting practices are mentioned. Then, the research concentrated on types as well as methods of creative accounting practices and manipulation of financial information. This is followed by the investigation of literature on creative accounting practices and manipulation of financial information. As a part of research, interview questions on creative accounting practices and manipulation of financial information were directed to a certified public accountant (CPA) and an internal auditor as a model.

The study reflects some important results. It is determined that reasons of accounting manipulation vary such as insufficiency of internal control system, inadequacy of independent audit team, interests of managers,

¹ Yrd.Doç.Dr., İstanbul Medeniyet Üniversitesi, SBF, İşletme Bölümü, cevdetkizil@yahoo.com

² Yrd.Doç.Dr., Beykent Üniversitesi, İİBF, Bankacılık ve Finans Bölümü, erkancelik@beykent.edu.tr

³ Yrd.Doç.Dr., Beykent Üniversitesi, İİBF, Bankacılık ve Finans Bölümü, vedatakman@beykent.edu.tr

⁴ Lisans Öğrencisi, Yalova Üniversitesi, İİBF, İngilizce İşletme Bölümü, sevdasener55@hotmail.com

weak management structure, expectations of accounting professionals, career and monetary concerns of accounting professionals, low Professional knowledge and experience, willingness of firms to reflect positive financial statements and financial resource allocation concerns of firms.

Keywords: Accounting Fraud, Manipulation, Auditing, Internal Audit, CPA

GİRİŞ

Hile ve manipölasyonun tarihi öncelikle paranın keşfine dayanmaktadır. Altın ve gümüşten sikkeler ile hile ve manipölasyon, “kırpma” ve “ayar bozma” yöntemleriyle yapılmıştır. Hile ve manipölasyonun ahlaki, psikolojik ve biyolojik yönleri vardır. Fakat, iktisadi ve maddi olanaklar en belirgin yönleridir. Suç olarak kabul edilen hile ve manipölasyon, cezai yaptırımlara rağmen gerek biçim gerekse nitelik olarak değişerek, aynı zamanda da karmaşık ve tespit edilmesi zor olan yöntemlerle halen devam etmektedir (Kandemir ve Kandemir, 2012).

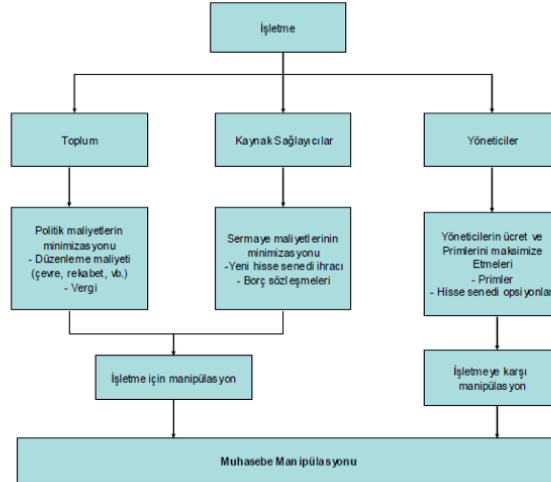
Ekonomide “Varlıkları yapıcı, açıklayıcı ve yararlı bir biçimde kullanma işi” (Gacar, 2012) olarak adlandırılan manipölasyonun, sözlük anlamı “Hileli yönlendirme (Varıcı ve Er, 2013) ya da ekleme ve çıkarma yoluyla bilgileri değiştirme” olarak bilinmektedir. Özellikle, dönem karını etkilemek için gelir tablosu kalemlerinde ve bilanço kalemlerinde işlemler yapmayı içerir. Bu muhasebe manipölasyonunun konusudur. Aynı zamanda yöneticiler, muhasebe politikalarından birini seçmek zorundadırlar. İşletmelerin raporladıkları dönem karı, yapılan bu seçimlerden etkilenmektedir. Yöneticiler, eğer dönem karları istedikleri seviyede seçtikleri politikayı uygulamaya devam ederler, fakat dönem karı istenilen seviyede değilse, seçilen muhasebe politikasını değiştirirler. İsteğe göre yapılabilen bu değişim, muhasebe manipölasyonuna örnektir. Muhasebe manipölasyonu, dönem karını etkileyen gelir tablosu üzerinde yapılan işlemlerle birlikte, bilançoya bağlı işlemleri de içermektedir ki, bu işlemler organizasyonun finansal yapısını etkilemektedir.

Tanımda olduğu gibi bilinçli olarak yapılan “hileli yönlendirme”, ilgili kişileri yanlış yönlendirmek için yapılmaktadır. Bu ilgili kişiler, finansal bilgi kullanıcılarıdır ve manipölasyonun en önemli hedefi konumunda olan yatırımcılar, en iyi finansal bilgi kullanıcılarıdır. Finansal bilgi kullanıcıları organizasyonların mali durumları ve faaliyet sonuçları üzerinde çalışmaktadır. Muhasebe manipölasyonu muhasebe bilgisinden yola çıkarak bu kullanıcıların algılarını etkilemeyi amaçlamaktadır (Demir, 2007).

Sonuç olarak muhasebe manipölasyonu, muhasebe bilgilerini kullanarak, finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmak amacıyla yapılan bilinçli yönlendirmedir. Muhasebe manipölasyonunun en önemli hedefi durumunda olan yatırımcılara işletmenin performansını iyi gibi göstermek için çeşitli muhasebe yöntemleriyle de muhasebe manipölasyonu yapılmaktadır.

Daha geniş bir ifadeyle, muhasebe bilgileri kullanılarak yapılan bir işlemin belgelenme, kaydedilme ve raporlanma aşamalarında, finansal bilgi kullanıcılarının bilgisi dışında, ulusal ve uluslararası mevzuatlara aykırı hareket edilmektedir. Muhasebe hile ve manipülasyonunun esas teması, yapılan işin kasten yapılmasıdır. Kısaca hile ve manipülasyon, muhasebe prensip ve kurallarına aykırı davranışlardır (Erdoğan, Elitaş, Erkan, Aydemir, 2014).

Yöneticiler, bazı refah transferlerini etkileyen işlemleri, muhasebe manipülasyonunu kullanarak yapmaktadırlar. Bu refah transferleri, işletme ve toplum arasında, işletme ve kaynak sağlayıcı kişiler ve son olarak işletme ve bu işletmenin yöneticileri arasında gerçekleşir. Bu ilişkiler arasından işletmenin fayda sağladığı durum, işletme ve toplum arasındaki transfer ile işletme ve kaynak sağlayıcı kişiler arasındaki transferdir. Yöneticilerin fayda sağladığı durum ise işletme ve işletmenin yöneticileri arasında gerçekleşen refah transferidir. Bu açıdan bakıldığında muhasebe manipülasyonunun amacı, işletme çevresindeki çıkar grupları arasındaki refah transferinin meydana gelmesi için, işletme performansının ve finansal yapısının gerçekte olduğundan farklı gösterilmesidir. Hisse başına kar rakamını etkileyecek gelir tablosu kalemlerinde yapılan düzeltme ve yeniden sınıflandırmalarla işletme performansı değiştirilirken, öz sermaye oranını etkileyecek biçimde dönem karının gerçekte olduğundan yüksek veya düşük gösterilmesiyle de işletmenin finansal yapısı değiştirilmektedir (Akarca ve Şafak, 2011). Aşağıdaki şekil, muhasebe manipülasyonu sonrasında meydana gelen refah transferlerini göstermektedir (Kandemir ve Kandemir, 2012).



Şekil 1. Muhasebe Manipülasyonu Sonrasında Meydana Gelen Refah Transferleri

Kaynak: Hervé Stolowy; Gaetan Breton; "Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework", Review of Accounting & Finance; 2004; 3, 1, s.7.

Manipülasyon, tüm yatırımcıların dayanağı olan fiyatlama sürecine yapılan bir darbedir. Diğer bir açıdan manipülasyonun, yasal görüntülü işlemlerle yapıldığı için tespit edilmesi oldukça zordur. Bu durum gerçek yatırımcıların piyasadan çekilmesine neden olur. Yatırımcıların kararlarını etkileyen yanlış, yanıltıcı ve yetersiz açıklamalarla hisse senedi fiyatlarının yönü değiştirilmektedir. Böylece aktif bir piyasa olduğu görüntüsü verilerek yapay piyasa ve fiyat oluşumu meydana gelmektedir (Baycan, 2011).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları ile muhasebenin temel kavramları muhasebe uygulamalarının temelini oluşturmaktadır. Muhasebe standartları kısaca finansal tabloların hazırlanmasını düzenleyen kurallar olarak tanımlanmakta ve muhasebe uygulamalarına yön vermektedir (Gacar, 2012). Muhasebe manipülasyonları finansal bilgi kullanıcılarının algılarını etkilemek için muhasebe ilkeleri ve standartlarının sağladığı esnekliklerden faydalanmaktadır. Bu manipülasyonlara “Muhasebe ilke ve standartlarına uygun manipülasyonlar” denir. Tecrübeli finansal bilgi kullanıcıları, bu tür manipülasyonları kolayca ortaya çıkarmaktadır. Ancak bazı muhasebe manipülasyonlarında ise muhasebe ilkeleri ve standartlarından açık biçimde faydalanılmaktadır. Bu tür manipülasyonlara ise “Muhasebe ilke ve standartlarına aykırı manipülasyonlar” denilmektedir. Bir diğer ifadeyle “finansal hile” olarak da adlandırılırlar.

Muhasebe manipülasyonunun başlıca sebeplerinden biri yönetimin zayıf bir yapıda olmasıdır. Yönetim kurulu üyesi olanların çoğunluğunun, aynı anda üst düzey yönetici de olması manipülasyona sebep olmaktadır. Çünkü profesyonel bir yönetim bu değildir. Bu durum doğruluğa aykırı bilgilerin çoğalmasına ve yayılmasına sebep olmaktadır. Manipülasyonun bir diğer sebebi yöneticilerin çıkarlarıdır. Durum ne olursa olsun yöneticiler kendilerine ait karların maksimum olmasını istemektedirler. Bu durum ise manipülasyona sebep olmaktadır. Şirketin iç denetim sistemlerinin yetersiz olması da manipülasyona yol açmaktadır (Yüce, 2012). Ayrıca, bağımsız denetim ekibinin kaliteli olması gerekmektedir. Şirketin finansal raporlamalarının doğru bilgiler üretmesini gözetmek bağımsız denetim ekibinden beklenmektedir. Hem iç denetim mekanizmasında, hem de bağımsız denetim ekibindeki kişilerin bağımsız ve uzman kişiler olmaları gerekmektedir. Aksi takdirde manipülasyonun en büyük nedenlerinden biri de zayıf bir iç denetim ve bağımsız denetim ekibi olmaktadır. Manipülasyonun diğer sebeplerinden biri de tahakkuk esaslı muhasebedir. Tahakkuk esaslı muhasebe yöneticilere esneklikler sağlamaktadır. Dolayısıyla da manipülasyon belirli durumlarda kaçınılmaz olmaktadır (Küçüksözen, 2004).

Şirketlerin belli aralıklarla kamuyu aydınlatmak amacıyla piyasayı bilgilendirmeleri gerekmektedir. En önemli finansal bilgi kullanıcısı olan yatırımcılar şirketlerin belli aralıklarla yaptığı bu bilgilendirmeleri kullanarak yapacakları yatırımları bu bilgilere göre yönlendirmektedirler. Fakat bu bilgilerin doğruluğu bilinmediği için yatırımcılar, şirketlerin durumunu piyasaya aktaran kişilerin insafına kalmışlardır.

Sonuç olarak burada da manipülasyonun olması kaçınılmazdır (Yüce, 2012).

Birçok muhasebe manipülasyonu, hisse senetlerini satın almaları ve işletmenin piyasa değerini arttırmaları amacıyla yatırımcılarda iyimser bir kar beklentisi fikri oluşturmaktadırlar. Bunlar işletme için yapılan manipülasyonlarken, işletmeye karşı manipülasyonlar da vardır. İşletmeye karşı manipülasyonların amacı ise yöneticilerin ücret ve primlerini arttırmaktır. Genel anlamda muhasebe manipülasyonun amacı işletmenin kredibilesini iyileştirmek, hisse senedi fiyatlarını arttırmak, yöneticilerin dönem karına bağlı olarak elde ettikleri primleri arttırmak ve maliyetleri azaltmaktır (Akarca, 2011). Genel olarak muhasebe manipülasyonlarının amaçlarını sıralayacak olursak, bunlar aşağıdaki gibidir (Küçükkoçoğlu ve Küçüksözen, 2005).

- İşletmenin hisse senedi fiyatlarını ve risklerin etkilemek
- Finansal koşulların sağlanması için borç sözleşmelerini ele almak
- Yatırımcıların işletmeye olan algılarını etkilemek
- İşletmenin gelecek performansı için piyasaya pozitif bir imaj vermek
- Özellikle hukuki ya da politik işlemlerden ortaya çıkabilecek risklerden uzak durmak
- Yöneticilerin sahip olduğu ücretlerin manipüle edilmesi

Tablo 1: Muhasebe Manipülasyonunun Amaçları ve Kazanımları

| Muhasebe Manipülasyonunun Amaçları | Manipülasyon Sonrası Kazanımlar |
|---|--|
| Hisse Senedi Fiyatları | Yüksek Hisse Senetleri Yüksek İşletme Değerleri Düşük Sermaye Maliyeti |
| Borç Maliyetleri | Düşük Borç Maliyetleri Yüksek Borç Derecesi İyi Kredibilite |
| Yöneticilerin Ücretleri | Yüksek Karlara Bağlı Ödüller |
| Şirketin Politik Maliyetleri | Düzenlemelerin Azaltılması Yüksek Vergi Azlığı |

Kaynak: Charles W. Mulford; Eugene E. Comiskey; "The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practises", John Wiley&Sons, Inc., New York, 2002, s.5

Kar yönetimi, kısa vadeli dönem karlarını etkilemek amacıyla yapılan faaliyetlerdir. Bunlar işletme yöneticileri tarafından raporlanmaktadır. Başka bir deyişle kar yönetimi, muhasebe bilgisinin bilinçli olarak yanlış açıklanmasıyla finansal bilgi kullanıcılarının algılarını etkilemeye yöneliktir. Raporlanan kar, yatırım ve kredi kararlarını etkilediği için, yöneticiler tarafından bilinçli olarak değiştirilmektedir (Demir, 2007). Kar yönetimi, şirketin bilgilerini yatırımcıya gösteren bir araçtır. Yöneticiler, şirketin paydaşlarının şirketin mali performansları hakkındaki algılarını yanıltmak amacıyla finansal tablo ve raporları değiştirerek kar yönetimini gerçekleştirmektedirler. Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinde yapılan bilinçli işlemler istenilen kar düzeyine ulaşmak amacıyla yapılmaktadır. Bu kar yönetimini kapsayan bir süreçtir. Kar yönetiminin “fırsatçı” ve “bilgisel” olmak üzere iki yönü vardır. Fırsatçı yönünde, yönetici yatırımcıların algılarını etkileme, onları yanıltma çabası içindedir. Kar yönetiminin bilgisel yönünde ise yönetici kendi beklentilerini yatırımcılara açıklamak için kar yönetimini kullanmaktadır (Küçüksözen, 2004).

Muhasebe manipülasyonunun diğer bir yöntemi karın istikrarlı hale getirilmesidir. Burada, gelirlerin başarılı yıllardan başarısız yıllara aktarılması söz konusudur. Böylece kar tutarlarında yıllık dalgalanmalar önlenmektedir. Yatırımcıların karın istikrarlı dağıldığı firmaları tercih etmiş olmaları, yöneticileri raporlanan dönem karlarını istikrarlı hale getirmeye yönelmektedir. Manipülasyon yapılmadan önceki performansın hedeflenen performansın altında ya da üstünde olduğu durumlarda, karın istikrarlı olmasını sağlayan uygulamalar ortaya konulmaktadır. Yüksek kar payı ve fiyat sonuçları doğuran istikrarlı hale gelmiş karlar, sabit kar dağılımı meydana getirmekte, yatırımcıların risk algısının azalmasına neden olmaktadır. Bu da sermaye maliyetini düşürmektedir (Demir, 2007).

Muhasebe manipülasyonunun bir diğer yöntemi olan agresif muhasebe, kısaca istenilen amaçlara ulaşmak için muhasebe ilke ve standartlarının bilinçli olarak seçilmesi ve uygulanmasıdır. Agresif muhasebe yönteminde, işletme performansını iyi gibi göstermek amaçlanmaktadır (Demir, 2007). Agresif muhasebede, muhasebe standartlarındaki kurallar zorlanmaktadır (Küçüksözen, 2004). Yüksek dönem karı elde etmek amacıyla kullanılan muhasebe yönteminin, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun olup olmadığına bakmadan zorlayıcı ve bilinçli bir şekilde seçilmesi ve eyleme geçirilmesi işlemidir (Dalğar ve Pekin, 2011).

Bir diğer muhasebe manipülasyonu yöntemi ise büyük temizlik muhasebesidir. İşletmelerde belli dönemlerde yapılan yönetim değişikliği sırasında etkisiz aktiflerin bilanço ve envanterden çıkarılmasıdır. İşletmede yeni bir dönem ve yeni bir yönetim başladığından, işletmenin daha başarılı gösterilmesi amaçlanmaktadır. Büyük temizlik muhasebesi yöntemi eski yönetimin işletmeyi daha zararlı bir konumda bıraktığı algısı yaratmaktadır (Elitaş, 2013). Bu muhasebe manipülasyonu yöntemi aynen hükümet değişikliklerindeki gibi bir önceki yönetimin mevcut durumdan daha kötü bir durum devrettiği izlenimi

vermeyi amaçlamaktadır. İşletmede yapılan yönetim değişikliğinde başa gelen yeni yönetim, karı daha fazla yükseltmek ya da karı istikrarlı hale getirmek için kullanılan kalemleri finansal tablolardan temizleyerek bu amaca ulaşmayı hedeflemektedir (Dalğar ve Pekin, 2011).

Bir diğer ve son muhasebe manipülasyonu yöntemi ise hiledir. Çoğu ülkede genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartları belli bir sınırdan olmak şartıyla yoruma açıktır. Bu yorumlarda hatalar meydana gelmektedir, fakat kesinlikle hile değildir. Yasadışı eylemlerde bulunan bir kişinin içinde bulunduğu durum hile olarak adlandırılmaktadır. Finansal tabloların oluşturulması sırasında, satışların yüksek gösterilmesi amacıyla fatura üretmek hile, sıradan satış olarak yorumlanan konsinye satışlar ise hata olarak adlandırılmaktadır. Genel anlamda hile, kayıtlardan silinen işlemlerden, değiştirilen belge ya da dokümanlardan veya yok edilen önemli bilgilerden meydana gelmektedir (Demir, 2007).

Muhasebe yöntemlerinin uygulanmasında birçok manipülasyon tekniği vardır. Bunların bazıları şu şekilde sıralanabilir: (Demir, 2007)

- Yöneticilerin uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirmek
- Bazı giderleri muhasebeleştirme
- Hızlandırılmış amortisman yöntemini, doğrusal olan amortisman yöntemine geçirmek
- Borçlanma maliyetini dönem giderlerine kaydetmek
- Stok değerlendirme yöntemini değiştirmek
- Satın alınmış işletmeyi defter değerlerinden kaydetmek

Türkiye’de ortaya çıkan manipülasyonlarda kullanılan teknikler % 65 oranında dönem karını arttırmaya yöneliktir. Diğer bir ifadeyle gelir tablosuna aktarılması gereken finansman giderinin aktif hale getirilmesiyle, şüpheli alacaklara ayrılan karşılığın eksik olmasıyla, konsinye bazındaki satışların satış hasılatları bazında kaydedilmesiyle, dönem karı arttırılmaktadır. Türkiye’de ortaya çıkan manipülasyon uygulamalarında kullanılan tekniklerde % 22 oranında ise dönem karının düşürülmesi amaçlanmıştır. Kalan diğer oranlar ise dönem karına dokunmamaktadır, fakat finansal tablolarda bulunan hesaplardaki sınıflandırmaların ve finansal tablolarda bulunan tutarların değiştirilmesine yöneliktir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004).

Bu çalışmanın amacı, hile ve manipülasyonun amaçlarını, ortaya çıkış sebeplerini, yöntemlerini ve tekniklerini, literatürdeki çalışmalarla destekleyerek ayrıntılı bir şekilde incelemektir.

2.Literatür Taraması

Muhasebe hile ve manipülasyonlarıyla ilgili literatürler incelendiğinde, bugüne kadar birçok çalışmanın yapıldığı görülmektedir. Murat Ocak ve Fırat Coşkun Güçlü tarafından gerçekleştirilen çalışmada muhasebe manipülasyonu konusu kapsamında bir araya getirilen, görüş farklılıklarına sebep olan hile, kar yönetimi, yaratıcı muhasebe gibi kavramlar detaylı bir şekilde sınıflandırılarak, muhasebe manipülasyonu ile ilgili

genel bir çerçeve oluşturulması amaçlanmıştır. Çalışmada muhasebe manipülasyonu kavramının farklı kişilere göre tanımlarına yer verilerek, manipülasyona ayrıntılı bir açıklama getirilmekle birlikte, hile kavramının da tanımı yapılmıştır. Çalışmada yaratıcı muhasebe, yaratıcı muhasebe ile hile ilişkisi, manipülasyon yöntemleri gibi önemli konular ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır (Ocak ve Güçlü, 2014).

Yusuf Dinç ve Selim Cengiz yaptıkları çalışmada, denetimde hata ve hile konuları ile denetçi arasında meydana gelen ilişkiyi analiz etmeyi amaçlamışlardır. Bu hedef doğrultusunda Enron skandalını temel alarak çalışmalarını yürütmüşlerdir. Öncelikle ABD’de meydana gelen döneminin en önemli olaylarından örnekler vererek giriş yapılmış ve denetim kavramına değinilmiştir. Denetimde yapılan hatalara ve hilelere örnekler verilerek aralarındaki ilişki anlatılmıştır. Çalışmada Enron skandalı ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve sonuç olarak hata ve hile kavramlarıyla denetçinin etkili bir ilişkisi olduğu yargısına varılmıştır (Dinç ve Cengiz, 2014).

Mahmut Yardımcıoğlu ve Şebnem Ada çalışmalarında ilk çağlardan başlayıp, günümüzde de hala devam etmekte olan skandalları sırasıyla ve ayrıntılı bir şekilde incelemeyi ve bu skandalların ortaya çıkış sebeplerini analiz etmeyi amaçlamışlardır. İlk olarak muhasebe skandalları kavramını tanımlayan Yardımcıoğlu ve Ada, tarihten günümüze kadar meydana gelen skandalları başlıklar halinde ayrıntılı olarak işlemişlerdir. Çalışmanın sonucunda gelecekte daha fazla skandal meydana gelmemesi için yeni standartların getirilmesi ve denetime gereken önemin verilmesi gerektiği savunulmuştur (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013).

Metin Atmaca çalışmasında muhasebe manipülasyonlarından dolayı ortaya çıkan skandalları engellemek amacıyla, iç kontrol denetim sisteminin etkili bir araç olmasına vurgu yapmıştır. Muhasebe manipülasyonu olaylarının önlenmesi için işletmelerde iç kontrol sistemlerinin etkin olarak kullanılması ve denetim yapısı ile kurumsal yönetimin ön planda olması gerekmektedir. Metin Atmaca çalışmasıyla muhasebe skandalları çerçevesinde, şirketlerde bulunan iç kontrol sisteminin ne kadar önemli olduğunu ve bu sistemin yönetim ve denetime ne kadar etki ettiğini belirtmiştir. Bunu yaparken öncelikle muhasebe manipülasyonu- la ilgili Parmalat, Worldcom, Xerox, Enron gibi önemli vakalara yer vererek, skandallara sebep olan kavramlar üzerinde durmuştur. Çalışmanın devamında ise iç kontrol sistemi tanımına yer vermiş, iç kontrolün şirket yönetimi, kurumsal yönetim ve denetçiler açısından önemini ve etkilerini incelemiş, skandalların önlenmesinde iç kontrolün harekete geçirilmesinin önemini açıklamıştır. Çalışmanın sonucunda muhasebe hilelerinin artmasının en önemli sebebinin şirketlerin iç kontrol denetiminin zayıflaması olduğu ifade edilmiştir (Atmaca, 2012).

Ergün Küçük ve Şaban Uzun çalışmalarında finansal raporlara hile karışması oluşumunu ve bunun sonucunda ortaya çıkan sorunları incelemiştir. Finansal raporlamalarda olan hileler, finansal bilgi

kullanıcılarının güvenini zedelemektedir. Ergün Küçük ve Şaban Uzay, bu hilelerin doğru anlaşılması, hileleri önleyici çalışmaların oluşturulmasının önemli olduğunu savunmaktadırlar. Bu açıdan bakıldığında, hileli finansal raporlamalarının ortaya çıkma süreci ve bu hileler sonucunda meydana gelen sorunların ele alınmasının faydalı olacağını düşünmektedirler. Bu nedenle bu çalışmada, finansal raporlama hilelerinin ortaya çıkma süreci, sebepleri, amaçları, teknikleri gibi kavramlar açıklanmış ve finansal raporlama manipülasyonunun ortaya çıkardığı sorunlar anlatılmıştır. Çalışmanın sonucu olarak finansal raporlama hilelerinde, CEO ve CFO gibi üst düzey yöneticilerin bağlantısı olduğu vurgulanmıştır. Finansal raporlama hilelerinin meydana getirdiği sorunlardan kaçınmanın yolunun hile ve manipülasyonları engelleyici çabalara yönelmek olduğu da belirtilmiştir (Küçük ve Uzay, 2009).

Serkan Terzi çalışmasına mali denetim ve muhasebe hile skandallarıyla giriş yaparak, hilenin tanımı ve türlerine değinmiştir. Ayrıca, finansal tablo manipülasyonlarını örneklerle açıklamıştır. Finansal tablo hilelerinin artmasıyla denetçilerin sorumlulukları artmaktadır. Terzi çalışmasında bu konuya değinerek, denetime duyulan ihtiyacın önemini ve denetçilerin sorumluluklarını vurgulamıştır. Finansal raporlama hilelerinin önlenmesi için, kurumsal yönetimin rolleri, denetim elemanlarının görevleri gibi konulara yer vermiştir. Finansal raporlama hilelerini ortaya çıkarmak için kullanılan yöntemlerden de ayrıntılı bir şekilde bahsetmiştir (Terzi, 2012).

Özgür Çatıkkaş tarafından gerçekleştirilen çalışmada ise şirket yöneticileri tarafından yapılan finansal tablo hileleri incelenmiştir. Çalışma toplam dört bölümden oluşmaktadır ve ilk bölümde hileyle ilişkin tanımlar ile genel kavramlar açıklanmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde ise hilenin çeşitleri üzerinde durulmuştur. Ayrıca çalışmada finansal tablo hilelerine giriş yapılmıştır. Mali tablo hilelerinin doğası, hile yapan kişilerin karakterleri ve hilelerle ilgili istatistiklerden bu bölümde bahsedilmiştir. Çalışmanın son kısmında ise Çatıkkaş, hilelerin ortaya çıkarılabilmesi için denetçilerin, üst yöneticilerin ve şirket çalışanlarının hile ile ilgili belirtileri iyice gözden geçirmeleri gerektiğini söylemiştir. Aynı zamanda, kesin bir delil bulana kadar tedbirli olunması gerektiği sonucuna varılmıştır. Çoğu hile belirtilerin analiz edilmesi ve takip edilmesiyle ortadan kaldırılmakta ve şirketleri büyük zararlardan korumaktadır (Çatıkkaş, 2011).

Nermin Çıtak çalışmasıyla, ortaya çıkardığı sonuçlar sebebiyle içinde hile olan yaratıcı muhasebe faaliyetlerini açıklamıştır. Yaratıcı muhasebe faaliyetlerinin finansal bilgi manipülasyonu olup olmadığı, yaratıcı muhasebenin tanımı, amaçları ve doğurduğu sonuçlar incelenmiştir. Çalışmada hile ile yaratıcı muhasebe arasındaki ilişki, yaratıcı muhasebe faaliyetlerinin teknikleri ile hileli finansal raporlama arasındaki ilişki ayrıntılı bir şekilde açıklanmış, çalışmanın sonucunda ise yaratıcı muhasebenin hileli finansal raporlama olduğu yargısına varılmıştır (Çıtak, 2009).

Hakan Gürsoy çalışmasında muhasebe hilelerinin Vergi Usul Kanunu'nda yer aldığından bahsederek, ilk olarak muhasebe hilelerinin hangi sebeplerle gerçekleştirildiğini anlatmıştır. Daha sonra yapılan hileyi, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan maddelere göre analiz ederek, bu suçu işleyenlerin hangi cezaları aldıklarını açıklamıştır. Gürsoy çalışmasında muhasebe hilesi kavramını, hata ve hile arasındaki farkları, örnekler vererek açıklığa kavuşturmuştur. Çalışmanın sonucunda muhasebe hileleri yüzünden meydana gelen sorunlar göz ardı edilmeden, kanundaki maddelerin geliştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır (Gürsoy, 2009).

Mustafa Arı tarafından gerçekleştirilen çalışmada, finansal tablolara olan güven incelenmiştir ve finansal tablolara karşı meydana gelen güven eksikliği, literatürde yer alan araştırmalara ve muhasebe skandallarına da yer verilerek anlatılmıştır. Özellikle ABD olmak üzere başka ülkelerde de meydana gelen skandallar, finansal tablolara olan güveni zedelemiştir. Çalışmada dönemin en önemli skandalları olan Enron, Worldcom gibi olaylara yer verilerek bu güven kaybının sebebi analiz edilmiştir. Şirketin üst yöneticilerinin denetimdeki başarısızlıkları, finansal tablolardaki manipülasyon gibi etkenlerin finansal tablolara olan güveni zedelediği saptanmıştır (Arı, 2009).

Ahmet Bayraktar hazırladığı tezinde muhasebe hilelerinin tarihine değinmiştir. Son zamanlarda yaşanan skandallar, denetim ve muhasebe alanlarının tartışılmasına sebep olmuştur. Muhasebe hilesi yapan kişiler yeni yöntemler geliştirirken, diğer taraftan da yapılan hileleri önlemek ve ortaya çıkarmak için birçok teknik geliştirilmiştir. Bu tekniklerin iyi uygulanabilmesi için ilk olarak en fazla baş vurulan manipülasyon yöntemlerinin araştırılması ve kavranması gerektiği belirtilmiştir. Bu çalışmada Türkiye'de meydana gelen skandallar analiz edilerek hilelerin nedenleri ve uygulanan yöntemler incelenmiştir. Tezin ilk bölümünde muhasebeciliğin ne kadar önemli olduğundan bahsedilmekte, muhasebe hilelerinin tanımı, sebepleri, yöntem ve teknikleri, Dünya'da meydana gelen skandallarla birlikte ayrıntılı bir şekilde ikinci kısımda anlatılmıştır. Çalışmanın son kısmında, Türkiye'de meydana gelen skandallarının basın ve yayında ortaya çıkan haberlerine, Yargıtay ve Danıştay'ın verdiği kararlara, sivil toplum kuruluşlarına ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir. Bayraktar tezinde çoğunlukla muhasebe hileleri, sahte belgelerin kullanımları, yolsuzluklar, vergi kaçaklıkları gibi yasa dışı kavramları ele almıştır. Sonuç olarak 1990 ve 2007 yılları arasında Türkiye'de meydana gelen muhasebe hilelerinin amaçlarının, vergi kaçaklığı ve yolsuzlukları saklamak olduğu tespit edilmiştir (Bayraktar, 2007).

Hilmi Erdoğan Yayla (2006) yazdığı doktora tezinin bir kısmında muhasebe manipülasyonun tanımından, genel amaçlarından ve manipülasyonun yöntemlerinden örnekler vererek bahsetmiştir (Yayla, 2006). Erhan Birgili ve Hakan Tunahan (2005) tarafından yapılan çalışmada 2000 yılı Kasım ayı ve 2002 Mayıs ayı arasında ABD'de meydana gelen ve finansal raporlamalarına manipülasyon karıştırdıkları düşünülen sekiz şirketin yaptıkları hilenin kanıtlanması hedeflenmiştir.

Yapılan bu finansal raporlama manipülasyonu, bahse konu olan şirketlerin yatırımcılarına, 225 milyar dolar kaybettirmiştir. Birgili ve Tunahan çalışmalarında CEO'lar ve CFO'ların özendirilmesiyle premature gelirin tanıtılması, şartlara bağlanmış satışlar gibi yaratıcı muhasebe hileleri aracılığı ile varlıkların ve kazançların şişirildiği sonucuna varmışlardır (Bilgili, 2005).

Müge Saltoğlu yaptığı çalışma ile dönemin en önemli skandallarından biri olan Enron olayı üzerinden yaratıcı muhasebe uygulamalarını incelemiştir. Hissedarlar, yatırımcılar, kreditorler gibi karar alıcılar, mali tablolarda raporlanan bilgilerin doğruluğuna inanarak karar almaktadırlar. Fakat genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartlarının sağladığı esnekliklerden faydalanan yaratıcı muhasebe uygulamaları, finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunu sarsmaktadır. Bunun en büyük örneği Enron skandalıdır. Saltoğlu çalışmasında Enron aracılığı ile özel amaçlı şirketlerin nasıl manipülasyona uğradığını ve bu skandalın sermaye piyasasına etkilerinin neler olduğunu incelemiştir. Çalışmada sonuç olarak ise Enron olayı ile yaratıcı muhasebe uygulamalarının negatif yönde etkilerinin olduğu açıklanmıştır (Saltoğlu, 2013).

3.Uygulama

Araştırma özel bir şirkette çalışan profesyonel meslek mensuplarıyla (serbest muhasebeci mali müşavir ve iç denetçiyle) yapılan muhasebe manipülasyonu üzerine mülakat yöntemini içermektedir. Muhasebe manipülasyonlarının nedenlerine, denetim ile manipülasyon arasındaki ilişkiye, muhasebe manipülasyonları üzerinde denetimin yetersizliğinin etkisine, meydana gelen muhasebe hile ve manipülasyonlarında hata oranının en fazla kimlerden kaynaklandığı gibi konulara değinilmiştir. Bu amaçla, bir model olarak iç denetçi ve serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) üzerinde çevrimiçi (online) mülakat metodolojisini kullanarak bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Mülakat sorularının hazırlanması aşamasında, Suat Okay'ın Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi isimli çalışmasından yararlanılmış ve esinlenilmiştir (Okay, 2011).

Birinci soruda serbest muhasebeci mali müşavire (SMMM) ve iç denetçiye mesleki yaşamları boyunca teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket edip etmedikleri ve etmedilerse bunu nasıl başardıkları yöneltmiştir. SMMM ve iç denetçi bu soruya düzenli ve dikkatli bir şekilde iş ve evrak takibi yaparak ve mümkün olduğu kadar riskli durumlardan uzak kalmaya çalışarak şeklinde cevap vermişlerdir.

İkinci soruda ise meslek mensuplarından meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezaların yeterli olup olmadığını sorduğumuzda SMMM Doğan Kılıç'ın cevabı "Her meslek dalında olduğu gibi kendi meslek dalımızda da mevcut cezalar bazı durumlarda yeterli olup, bazı durumlarda yeterli olmamaktadır. Genel itibarıyla; meslek kanunumuzda yazılı olan cezaların içeriğinde, caydırıcılık derecesinde teknik olarak sıkıntı görmemekteyim. Sıkıntının temeli cezaların adil olmaması ve uygun

hallerde, kurallara uygun olmamasıdır. Tabi ki burada bu davranış ve işlemleri yapanları tespit edip cezalandırarak oluşum meslek odalarımız olan ve her ilde mevcut bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) odalarıdır. Bu tespitim serbest çalışan SMMM'ler için geçerli olmaktadır, bağımlı çalışan SMMM'ler çalıştığı firma bünyesinde iş kanunu sorumlulukları çerçevesinde zaten sorumlu olmaktadır.” şeklinde olmuştur. İç denetçi ise genel olarak “Meslek mevzuatında, tabi ki bu konuda uygun ve yeterli cezai yaptırımlar mevcuttur. Günümüzün ve mesleğin değişen şartlarına göre bu cezalar elbette güncellenmeli ve artırılmalıdır. Fakat burada püf noktası yazılı cezaları kâğıt üzerinde bırakmak değil, herkes için adilce uygulamaya koymaktır. Burada sorumluluk meslek odalarıdır.” şeklinde cevap vermiştir.

Üçüncü soru muhasebe hile ve manipülasyonlarının sebeplerine ve nelerden kaynaklandığına odaklanmıştır. SMMM, muhasebede yapılan hile ve manipülasyonların nedenlerinin temelinde hizmet sunulan firmanın maddi kaygıları olduğunu dile getirmiştir. Aynı zamanda bu mülakat sorusuna, “Temelde Türkiye’deki muhasebe sistemi firmaların, firma sahiplerinin iş tarzına, piyasadaki durumuna göre hareket ettiğinden, hile veya manipülasyona neden olan hareketler yapılabilmektedir. Bunun haricinde muhasebe mesleğini yapanların kişisel beklentileri, kariyer ve maddi kaygıları yanında, yeterli mesleki bilgi ve birikime sahip olmamanın hile ve manipülasyona başvurmanın temel sebeplerinden bir kaçı olduğunu düşünüyorum.” şeklinde cevap vermiştir. İç denetçi, kayıt dışı işlerin Türkiye’deki en genel ve ezeli sorunlardan biri olduğuna değinmiştir. Yapılan muhasebe hile ve manipülasyonlarının kaynağının bu kayıt dışılıkla başladığını iddia etmiştir. Ancak muhasebe hile ve manipülasyonlarının en önemli nedeninin, işletmelerin üçüncü şahıslara veya kredi kuruluşlarına karşı mali tablolarını daha kabul edilebilir göstermek istemeleri olduğunu savunmuştur.

Dördüncü soruda ise muhasebe hile ve manipülasyonlarının önlenmesi için neler yapılması gerektiği sorulmuştur. SMMM, muhasebe çalışanlarının bağımsızlığının artırılması gerektiğini dile getirmiştir. Aynı zamanda mali ve usul yönünden denetimlerin yapılması, firmalar açısından iç kontrol sisteminin kurulması ve denetlenmesi gibi unsurların manipülasyonun önlenmesinde faydalı olacağını düşünmektedir. Son olarak Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları’nın yanında Uluslararası Finansal Raporlama Sistemi’ne (UFRS) geçilmesi ve belge denetimlerinin bağımsız denetimden geçirilmesinin de muhasebe hile ve manipülasyonlarının önlenmesinde rol oynayacağını savunmuştur.

Beşinci soruda “Muhasebe manipülasyonun en büyük hedefi olan bir yatırımcı olsaydınız hile ve manipülasyonlar için ne gibi önlemler alırdınız?” sorusunu yönelttiğimizde, SMMM bir firmada manipülasyonun olup olmadığını, bilgi ve belgelerde hile yapıp yapılmadığını tespit edebilme yolunun karar aşamasından önce bağımsız denetim raporlarına bakmak veya incelenmesini istemek olduğunu savunmuştur. Ayrıca “Yatırım yaptığım firmada denetim haricinde etkin bir iç kontrol sisteminin

kurulmasını ister veya varsa bu kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasını isterdim” şeklinde yanıt vermiştir. İç denetçi ise “Hilenin tespiti ve kontrol edilebilmesinin en etkin yolu kontrol, yani denetimdir. Denetimin de etkin ve güvenilir olması için bağımsız ve tarafsız olması şarttır. Bağımsız ve maddi kaygıları olmayan bir denetim bu durumu engelleyebilir. Yatırımcı olsaydım tabi ki hileleri meydana çıkarma ve engellemek için ancak bu şekilde önlem alabilirdim.” şeklinde yanıt vermiştir.

Altıncı soru muhasebe hile ve manipülasyonları ile denetçi arasındaki ilişkiye dayanmaktadır. Muhasebe hile ve manipülasyonları ile denetçi arasında nasıl bir ilişki olduğu sorusuna SMMM “Denetçinin güvenilirliğine bağlı olarak tabi ki ters bir orantı vardır. Denetçi bu hileleri tespit edip gerçeğe uygun görüş bildireceğinden bu denetim faaliyeti ne kadar etkin olursa muhasebe hileleri de o derecede azalacaktır. Tabi ki denetimin de güvenilir olması şartı bu noktada unutulmamalıdır. Ayrıca denetçinin mesleki yeterliliği, en az muhasebeci seviyesinde olabilmesi burada önemli bir olgudur. Denetlediği firmanın faaliyet alanını, işleyişini, hangi konularda, hangi durumlarda hilelerle karşılaşabileceğini çözmeden hareket eden, gerekli donanımına sahip olmayan denetçinin yapılan muhasebe hilelerini de tespit etmesi mümkün değildir. Aynı zamanda sadece denetim değil, uygun kişilerle denetim gereklidir. Devlet açısından düşünersek; mali tablolarında hileye başvurmuş bir firmanın (muhasebenin) hilelerini tespit edebilecek müfettiş veya vergi inceleme memurlarının, en az işlemi yapan muhasebe personeli kadar mesleki bilgiye sahip olması gerekir. Denetçinin etkilenmeden karar vermesinin şartı da bağımsız olabilmesidir.” şeklinde yanıt vermiştir. İç denetçi ise, hilelerin tespitinde ve ortaya çıkarılmasında en önemli unsurun denetçi olduğunu dile getirmiştir. Etkin ve güvenilir, tarafsız, mesleki yönden yeterli bir denetçinin, muhasebe hilelerinin azalmasına veya hile riskinin sifıra yaklaşmasına araç olacak tek unsur olduğu savunmuştur.

Yedinci soruda Türkiye’deki vergi uygulamaları ve vergi oranlarının muhasebe hata ve hileleri üzerinde etkili olup olmadığı konusunda SMMM kesinlikle etkili olduğu düşüncesini savunurken iç denetçi ise hile ve manipülasyonları arttırıcı oranda etkili olduğunu savunmuştur. İç denetçi işletmelerin temel sorununun finansal kaynak bulabilme kaygısı olduğunu söylemiştir. Elde ettikleri karları içerde tutmak ve kimseye paylaşmak istemediklerini vurgulamıştır. İşletmelerin kısaca vergi vermek istemediklerini ya da verecekleri miktarı büyük ölçüde azaltmak istediklerini, bu durumun da en büyük nedeninin ise vergi oranları üzerindeki politikalar olabileceğini dile getirmiştir.

Sekizinci soru olan “Mesleki yaşamınız süresince mali tablolarda tabloların gerçekliğine tesir etmeyecek sayısal hata veya işlem yaptığımız oldu mu?” sorusuna, SMMM mali tabloların hazırlanmasında bu tabloların gerçekliğini ve sonucunu tamamen değiştirecek ve etkileyecek bir işlem yapmadığını söylemiştir.

Dokuzuncu soruda denetimler sırasında belgelerin yanıltıcı olduğu anlaşıldığında ne gibi bir yöntem uygulandığı sorulmuştur. İç denetçinin cevabı “Bu belgelerin muhasebeleştirme aşamasına ulaşmasına

kadar geçen evreler incelenir, netleştirilir ve muhasebe işlemlerinde belge esas olduğundan, işlemlerin belgeye dayanması gerektiğinden bu durum tekrar belgelenerek tespit edilir ve düzeltilmesi istenir.

Düzeltilmesi istendikten sonra, bu yanıltıcı belgeler düzeltilmemişse denetim raporuna yazılır. Yanıltıcı belgeler finansal tablo okuyucularını etkilerse olumsuz rapor, etkilemez ise şartlı rapor olarak kayda geçer. Yanıltıcı belge ve işlemlerin sayısı, niteliğine göre denetimin kapsamı artırılabilir. Tabi ki uyarılar dikkate alınmaz ve yanıltıcı belgeler düzeltilmez ise cezai işlemler uygulanır.” şeklinde olmuştur.

Onuncu sorumuzda denetimin yetersiz olmasının muhasebe hile ve manipülasyonları üzerindeki etkisi gözden geçirilmiştir. İç denetçinin cevabı kapsamında, denetimin yetersiz olması muhasebe hile ve manipülasyonları ile yakından ilgilidir. Etkin ve gerçek anlamda, mesleki özen ve titizlikle, mesleki eğitim ve yeterlilikle yapılan denetim, hile ve manipülasyonları en aza indirmekte veya tamamen yok etmektedir. Denetim ne kadar etkin ve sürekli olursa hileler de azalacak veya bitecektir.

On birinci soruda hesapların tutarını ve sonuçlarını listeleyen mizanın bilançoya çevrilmesi esnasında, hesap sonuçlarının yanlış transfer edilmesi şeklinde bilançoda düzensizliğe neden olacak bir hatanın şirket üzerindeki etkisi sorulmuştur. Ayrıca kendilerinin de böyle bir hata yapıp yapmadıkları sorusu yöneltmiştir. SMMM, bugüne kadar bilerek yapılmış veya yapıldığı tespit edilmiş bir hata yapmadığını dile getirmiştir. Sorunun cevabına “Eğer sorudaki gibi bir hata yapmış olsaydık; ortaya çıkan bilanço üzerinde analiz yapacak olan üçüncü şahıslar, kredi kuruluşları, şirket ortakları vb. gibi unsurların karar verme olasılıkları olumlu veya olumsuz değişebilecektir. Bilanço verileri karar verme mekanizmasının en önemli dayanağıdır.” şeklinde devam etmiştir.

On ikinci soruda ise bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha iyi gösterilmesinin en büyük sebebi sorulmuştur. Soruyu yanıtlayan SMMM, “Bilanço, yönetim tarafından işletme faaliyetleri ile ilgili alınacak kararlarda, yatırım aşamalarında veya yatırımcı kararlarda, ortakların işletme hakkında alacağı kararlarda, kredi kuruluşlarından yabancı kaynakların sağlanması aşamasında ve bu kuruluşların karar aşamalarında daha kolay kredi alınması konularında en önemli dayanak ve veri kaynağıdır. Bu sebeple bilançonun aktif hesapları da işletmenin varlıklarını olumlu gösteren hesaplar olması nedeniyle bilançoda daha iyi gösterilmek istenmektedir.” şeklinde cevap vermiştir.

Son olarak da onüçüncü soruda meydana gelen hile ve manipülasyonlarda hata payının şahıstan mı yoksa çalışanlardan mı kaynaklandığı sorulmuştur. Bu durumun genel bir tespitle çalışana veya şahsa bağlamanın mümkün olmadığını belirten SMMM ve iç denetçi, işletmenin finansal yapısına, faaliyet konusuna, çalışanların pozisyonuna, sektör şartlarına ve vergi politikalarına göre hile ve manipülasyonların, bazen şahıstan bazen de çalışandan kaynaklanabileceğini öngörmüştür. Bu konuda kesin bir yargıya varmanın doğru olmayacağını savunmuşlardır.

4.Sonuç

Muhasebe manipülasyonu, muhasebe bilgilerini kullanarak, finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmak amacıyla yapılan bilinçli yönlendirmedir. Muhasebe manipülasyonunun en önemli hedefi olan yatırımcılara, işletmenin performansını iyi gibi göstermek amacıyla muhasebe manipülasyonuna başvurulmaktadır. Bu çalışmada muhasebe hile ve manipülasyonlarının nedenleri, yöntem ve teknikleri, amaçları ve nasıl önenebileceği konuları ele alınmıştır.

Çalışmamızda muhasebe manipülasyonu sebepleri olarak; iç kontrol sistemlerinin yetersizliği, bağımsız denetim komitesinin yetersizliği, yöneticilerin çıkarları, zayıf bir yönetim yapısının olması, muhasebe mesleğini yapanların kişisel beklentileri, kariyer ve maddi kaygıları yanında, yeterli mesleki bilgi ve birikime sahip olmaması, işletmelerin üçüncü şahıslara mali tablolarını daha kabul edilebilir göstermek istemesi, işletmelerin mali kaynak bulma kaygısı gibi sonuçlar ortaya çıkmıştır.

Denetçi ile muhasebe manipülasyonları arasında sıkı bir ilişki vardır. Denetçinin güvenilirliği ne kadar fazla olur, eğitim ve deneyimi ne kadar iyi olursa muhasebe hile ve manipülasyonları o kadar azalmaktadır. Denetçinin güvenilirliği ile muhasebe hile ve manipülasyonları arasında ters bir orantı vardır. Denetimde mesleki özen ve titizlik, mesleki eğitim ve yeterlilik muhasebe hilelerini en aza indirmektedir. Bu nedenle denetim, muhasebe hile ve manipülasyonlarıyla yakından ilgilidir. Araştırmamızda manipülasyonun, firmanın hisse senetleri fiyatlarını ve risklerini etkileme, yatırımcıların algılarını etkileme, firmanın performanslarına pozitif bir imaj verme gibi birçok amacı olduğu elde edilmiştir. Yapılan hile ve manipülasyonların önlemesi için firmalarda güçlü bir iç kontrol sisteminin ve güçlü bir bağımsız denetim ekibinin bulunması gerektiği vurgulanmış, aynı zamanda denetçinin, tarafsız ve iyi bir eğitim ve deneyimden geçmiş olması gerektiği öngörülmüştür.

Ayrıca, muhasebe manipülasyonunun en önemli sebeplerinden birinin yönetimin zayıf bir yapıda olması olduğu tespit edilmiştir. Yönetim kurulunda bulunan kişilerin çoğunluğunun, aynı zamanda üst düzey yönetici konumunda bulunması manipülasyona sebep olmaktadır. Profesyonel bir yönetim bu şekilde olmamalıdır. Bu durum doğruluğa, aykırı bilgilerin çoğalmasına ve yayılmasına sebep olmaktadır. Bu çalışma ile muhasebe manipülasyonlarının başlıca sebeplerine yoğunlaşmış, uygulanan mülakat yöntemiyle de hile ve manipülasyon sebeplerine ne gibi çözümler sunulması gerektiği araştırılmıştır.

Sonuç olarak bu çalışmayla muhasebe manipülasyon ve hilelerinin tek bir sebepten kaynaklanmadığı da tespit edilmiştir. Muhasebe ve hileleri işletmelerin mali kaynak kaygısı, finansal bilgi kullanıcılarına mali tabloların iyi gibi gösterilmesi amacı, iç kontrol sistemi ve işletme yapısının zayıflığı gibi birçok sebepten kaynaklanmaktadır. Yapılan manipülasyonun çalışanlara yada şahıslara mal etmenin mümkün olmadığı kanısına varılmış ve etkin ile güvenilir, tarafsız, deneyimli bir denetçinin yanı sıra iç kontrol sisteminin de

güçlendirilmesiyle ve belgelerin bağımsız denetimden geçirilmesiyle manipülasyon ve hilelerin önüne geçilebileceği ortaya çıkmıştır

KAYNAKÇA

Akarca, A., Şafak M. (2011), Muhasebe Hileleri ve Muhasebede Manipülasyon ve Vergi Cezaları, http://www.muhasetr.com/ulusalbasin/yazdir.php?haber_id=7978.

Arı, M. (2009), Finansal Raporlama Skandalları ve Mali Tabloların Güvenirliliği, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 23/1.

Atmaca, M. (2012), Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14/1

Baycan, B. U. (2011), Manipülasyon Nedir? Hangi şekillerde yapılır?, <http://muhasabe-haber.blogspot.com.tr/2011/06/manipulasyon-nedir-hangi-sekillerde.html>.

Bayraktar, A. (2007), Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Edirne,

Birgili, E., Tunahan, H. (2005), Hileli Finansal Raporlama Veya Pandoranın Açılan Kutusu, İktisat İşletme ve Finans Dergisi,20/231, 56-67.

Çatıkkaş, Ö. (2011), İşletmelerde Mali Tablo Hileleri, Kamu İç Denetçileri Derneği, 8, 18-30.

Çıtak, N. (2009), Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?, Mali Çözüm Dergisi, 91, 81-109.

Dalğar, H., Pekin, S. (2011), Kurumsal Yönetim ile Finansal Tablo Manipülasyonu Arasındaki İlişki: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi’nde Yer Alan Şirketlerde Bir Araştırma, Mali Çözüm Dergisi, 31.

Demir, V., Bahadır, O. (2007), Muhasebe Manipülasyonu, Yöntemler ve Teknikler, Mali Çözüm Dergisi, 2, 9, 10, 12, 13, 14.

Dinç, Y., Cengiz S. (2014), Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5(1), 221-236.

Elitaş, B. L. (2013), Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 48.

Erdoğan, M., Elitaş, C., Erkan, M., Aydemir O. (2014), Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası, Gazi Kitapevi,

Gacar, A. (2012), Ekonomik Krizler Sonrası Yaşanan Şirket İflasları ve Yaratıcı Muhasebe İlişkisi, Mali Çözüm Dergisi, 75.

Gürsoy, H. (2009), Muhasebe Hilesi, Yaklaşım Dergisi, 203, 1-2.

Kandemir, C., Kandemir Ş. (2012), Muhasebe Hilelerini Önlemede Çözüm Yolu Olarak Kullanılacak Stratejilerin Bileşenleri, Mali Çözüm Dergisi, 16-17.

Küçük, E., Uzay Ş. (2009), Hileli Finansal Raporlamanın oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar, http://iibf.er-ciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Hileli_Raporlama.pdf.

Küçükkocaoğlu, G. Küçüksözen, C. (2005), Gerçeğe Aykırı Finansal Tablolara Ortaya Çıkarılması: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 28,5.

Küçüksözen, C. (2004), Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri. Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara,

Küçüksözen, C., Küçükkocaoğlu G. (2004), Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, 1st Annual International Accounting Conference, İstanbul, Turkey, 8-9.

Mulford, C. W., Comiskey, E. E. (2002), The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practises, John Wiley&Sons, Inc., New York, 5.

Ocak, M., Güçlü, F. C. (2014), Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 6/3, 123-135.

Okay, S. (2011), Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 124-129.

Saltoğlu, M. (2013), Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 10, 107.

Stolowy, H., Breton, G. (2004), Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework, Review of Accounting & Finance; 3/1, 7.

Terzi, S. (2012), Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespiti: İMKB İmalat Sanayiinde Bir Araştırma, Çankırı Üniversitesi, İstanbul, <http://www.betayayincilik.com/images/uploads/6a42e26e-c292-4540-8d91-e2718feb3ed7.pdf>.

Varıcı, İ., Er, B. (2013), Muhasebe Manipülasyonu ve Firma Performansı İlişkisi: İMKB Uygulaması 2013, Online Dergi, 43-44.

Yardımcıoğlu, M., Ada, Ş. (2013), Kronolojik Bir Sıralamayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1, 43-56.

Yayla, H. E. (2006), Güç ve Yetki İlişkilerinin Muhasebe Bilgisi Kararları Üzerindeki Etkisi: Türkiye'deki Özel Hastaneler Üzerine Yapısal Bir Model Önerisi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 172-185.

Yüce, A. A. (2012), "Sermaye Piyasasında Manipülasyon", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 98, 377- 378.

EK-1

Yaratıcı Muhasebe Hileleri ve Finansal Bilgilerin Manipülasyonu – Mülakat Soruları

1. Mesleki yaşamınız boyunca teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket ettiğiniz oldu mu? Olmadıysa bunu nasıl başardınız?
2. Meslek mensuplarından meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara (muhasebe manipülasyonu gibi) verilen cezalar sizce yeterli midir? Bu konuda neler yapılmalıdır?
3. Sizce muhasebede yapılan hile ve manipülasyonların nedenleri nelerdir ve nelerden kaynaklanır?
4. Muhasebe manipülasyonunun önlenmesi için neler yapılmalıdır?
5. Muhasebe manipülasyonunun en büyük hedefi olan bir yatırımcı olsaydınız hile ve manipülasyonlar için ne gibi önlemler aldınız?
6. Muhasebe hileleriyle denetçi arasında sizce nasıl bir ilişki vardır?
7. Sizce ülkemizdeki Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları yapılan muhasebe hata ve hileleri üzerinde etkili midir?
8. Mesleki yaşamınız süresince mali tablolarda tabloların gerçekliğine tesir etmeyecek sayısal hata veya işlem yaptığımız oldu mu?
9. Denetimler sırasında belgelerin yanıltıcı olduğu anlaşıldığında ne gibi bir yöntem izlenir?
10. Denetimin yetersiz olmasının muhasebe hile ve manipülasyonları üzerinde etkisi ne kadardır?
11. Hesapların tutarını ve sonuçlarını listeleyen mizanın bilançoya çevrilmesi esnasında, hesap sonuçlarının yanlış transfer edilmesi şeklinde bilançoda düzensizliğe neden olacak bir hata yaptığımız oldu mu? Bu hatanın şirket üzerinde ne gibi etkisi olmaktadır?
12. Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha iyi gösterilmesinin en büyük nedenleri nelerdir?
13. Meydana gelen hile ve manipülasyonlarda hata payı oranı en çok şahıstan mı kaynaklanmaktadır yoksa çalışanlardan mı?