

T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

KAZANÇ YÖNETİMİ KONUSUNDA ETİK DEĞER
ANLAYIŞININ ARAŞTIRILMASI

NURCAN KABADAYI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
YRD.DOÇ.DR. ABDULLAH TEKİN

KONYA-2010

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ.....	IV
ÖZET.....	V
SUMMARY.....	VI
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ETİK VE İŞ ETİĞİ KAVRAMLARI

1. ETİK VE İŞ ETİĞİ KAVRAMLARI.....	3
1.1. Etik Kavramı	3
1.2. Etik Teorileri	7
1.2.1. Teleolojik Teoriler.....	7
1.2.1.1. Erdem Ahlakı.....	8
1.2.1.2. Egoizm Teorileri.....	8
1.2.1.3. Faydacılık Teorileri.....	9
1.2.2. Deontolojik Teoriler	9
1.2.2.1. Haklar İlkesi.....	11
1.2.2.2. Adalet İlkesi.....	11
1.2.2.3. Görecelilik İlkesi.....	12
1.3 İş Etiği ve İş Etiği İle İlgili Kavramlar.....	13
1.3.1. İş Etiği Kavramı.....	13
1.3.2. Meslek Etiği Kavramı	16
1.4. Muhasebe Meslek Etiği.....	19

İKİNCİ BÖLÜM

KAZANÇ YÖNETİMİ

2. KAZANÇ YÖNETİMİ.....	28
2.1. Kazanç Yönetimi İle İlgili Temel Kavramlar.....	28
2.1.1.Kazanç Yönetimi Kavramı.....	28
2.1.2. Finansal Bilgi ve Manipülasyon Kavramları.....	30
2.1.3. Muhasebe Hileleri ve Türleri.....	34
2.1.3.1. Bilinçli Hatalar.....	34
2.1.3.2. Kayıt Dışı İşlemler.....	35
2.1.3.3. Zamanından Önce veya Sonra Yapılan Kayıtlar.....	36
2.1.3.4. Bilanço Maskeleymesi.....	36
2.1.3.5. Defter ve Belgeleri Yok Etmek, Defter Sayfalarını Yok Etmek.....	37
2.2. Kazanç Yönetiminin Nedenleri.....	38
2.3. Kazanç Yönetiminin Amaçları.....	40
2.4. Kazanç Yönetiminin Araçları.....	40
2.4.1. Gelir İstikrarlaştırma	41
2.4.2.Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları.....	42
2.4.3. Agresif Muhasebe.....	44
2.4.4. Büyük Temizlik Muhasebesi.....	45
2.4.5. Hileli Finansal Raporlama.....	47
2.4.6. Muhasebe Hata ve Usulsüzlükleri.....	48
2.5. Kazanç Yönetimi Teknikleri.....	49
2.6. Kazanç Yönetiminin Ölçümü.....	50
2.6.1. Healy Modeli.....	51
2.6.2. DeAngelo Modeli.....	52
2.6.3. Jones Modeli.....	53
2.6.4. Düzeltilmiş Jones Modeli.....	54
2.6.5. Endüstri Modeli.....	55
2.6.6. Beneish Modeli.....	55
2.6.7. Barton ve Simko Modeli.....	58

2.6.8. Imhoff ve Eckel Modeli.....	59
2.7. Türkiye Kazanç Yönetimi Etiği Hakkındaki Çalışmalar ve Görüşler.....	59
2.8. Dünyada Kazanç Yönetimi Etiği Hakkındaki Çalışmalar ve Görüşler.....	62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAZANÇ YÖNETİMİ HAKKINDA ETİK DEĞER ANLAYIŞININ BELİRLENMESİ İÇİN YAPILAN ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI

3. Kazanç Yönetimi Hakkında Etik Değer Anlayışının Belirlenmesi İçin Yapılan Araştırmanın Sonuçları.....	66
3.1. Araştırmanın Amacı.....	66
3.2. Araştırmanın Evreni ve Yöntemi.....	66
3.3. Araştırmanın Verileri ve Değerlendirmesi.....	68
3.4. Araştırmanın Sonucu ve Yorumu.....	79
KAYNAKÇA.....	81
EK 1: KAZANÇ YÖNETİMİ ANKETİ.....	90

TABLULAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1: Örneklemelerin Karakteristik Özellikleri.....	68
Tablo 2: Faktör Yükleri Matrisi.....	70
Tablo 3: Güvenirlilik ve Geçerlilik Analizi	71
Tablo 4: KMO ve Bartlett Test Sonuçları.....	71
Tablo 5: Manipülasyon Türleri ve Değişkenleri İle İlgili Temel İstatistikler.....	72
Tablo 6 : Unvana Göre Manip. Türleri Ve Değiş. İle İlgili Temel İstatistikler.....	74
Tablo 7: Manipülasyon Değişkenleri Arasında Etik Yargı Farklılıkları Sonuçları.....	75
Tablo 8: Faktörler Arasındaki İlişki.....	76
Tablo 9: Unvana Göre Manipülasyon Türleri İle İlgili Grup İçi Etik Yargı.....	77

ÖZET

Finansal kararların alınmasında kullanılacak olan muhasebe bilgisinin doğruluğu, finansal işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflanmasında, özetlenmesinde ve finansal tablo haline getirilerek raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına uyulmasıyla sağlanabilir. Muhasebe ilkelerini evrensel boyutta kabul gören ölçütler haline getirmenin asıl amacı, genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarına gerçeğe uygun bilgilerin sunulmasıdır. Bu bilgilerin işletmenin faaliyet amaçlarına uygun, güvenilir ve yasalara uygun olması işletmeyle ilgili bütün kesimler için çok önemlidir.

Araştırmamızın amacı, bir işletmeye bağlı olarak çalışan muhasebecilerin, mesleğini serbest meslek faaliyeti olarak yapan bağımsız muhasebecilerin, üniversitelerde muhasebe eğitimi veren öğretim üyelerinin ve işletmelerde gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarını GKGMİ'ne (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri), muhasebe standartlarına, mevzuata, işletme politikalarına uygunluğunu inceleyen iç ve dış denetçilerin kazanç yönetimi uygulamalarına yönelik olarak üst yönetimce verilen kararlar karşısındaki etik yargı farklılıklarını belirlemektir.

Anahtar Kelimeler: Etik, Muhasebe Etiği, Kazanç Yönetimi

ABSTRACT

The reliability of the data used in financial decisions can be provided by the help of reality of the accounts data and by obeying the rules which regulate recording of financial processes, classifying , summarizing and showing it with tables. The aim of standardizing those accountancy is preparing real financial information for general purposes. Those knowledges must be appropriate to the business aim , reliable and legit.

Although the accountancy organizations are working on work ethics and regulations about them, but the first place should be the school those values must be gained. Because schools have a big role in providing the work perfection.

The aim of this study is; finding out the different behavioral situation in decision making of earning management which belong to educational staff, accountancy manager that works with and under companies, and controllers.

Keywords; Ethics, Accountancy Ethics, Earning Management

GİRİŞ

Finansal tablolar işletmenin başarısını yansıtarak piyasada oluşabilecek değerini belirleyen en önemli göstergedir. Dolayısıyla yönetici ve muhasebe ilişkisinin en önemli boyutu finansal raporlamadır. Yöneticiler işletmenin durumunu daha iyi gösterebilmek, işletme sürekliliğini sağlamak için finansal tabloların belirli hedeflere yönelik olarak değişimini istemektedirler.

Finansal raporların üretildiği muhasebe sistemi, ortaya çıkabilecek farklı durumlarda uygulanabilirliği sağlamak için alternatifli düzenlemeler içermektedir. Muhasebe sistemindeki alternatif uygulamaların sağladığı esneklikten yararlanan yöneticiler finansal tabloları gerçekte olduğundan farklı göstererek kazanç yönetimi uygularlar. Kazanç yönetimi ile yatırımcıların veya diğer finansal bilgi kullanıcıların karar ve düşüncelerini etkilemek, işletme lehinde değiştirmek amaçlanmaktadır. Bu nedenle karın daha önceden yönetici tarafından belirlenmiş ya da finansal analist veya yatırımcı tarafından tahmin edilmiş bir noktaya doğru manipüle edilmesi söz konusudur. Dolayısıyla kazanç yönetimi ile muhasebe bilgisinin bilinçli olarak yanlış açıklanması ya da hiç açıklanmaması mümkün olmaktadır.

Yöneticiler muhasebe teknikleri üzerindeki takdir haklarını işletmelerinin çıkarlarına uygun finansal sonuçlar elde etmek üzere kullanmaktadırlar. Kazanç hedeflerine ulaşma ve analistlerin kazanç tahminlerini yakalama çabası yöneticiler üzerinde büyük baskı yaratmaktadır. Bu baskı yöneticilere vaad edilen finansal teşviklerle de birleşince yöneticileri agresif muhasebe uygulamaları ve doğru olmayan muhasebe yorumları yapmaya yöneltmiştir. Kazanç yönetimi genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dahilinde yapılabildiği gibi, muhasebe standartlarındaki esnekliği zorlayan, ilkeleri ihlal eden uygulamalar olarak da karşımıza çıkıp finansal tablo ve raporlarda ciddi manipülasyonlara yol açabilmektedir.

Kazanç yönetimi, başta yöneticiler olmak üzere işletmede çalışan muhasebeciler, serbest muhasebeciler, iç ve dış denetçiler, finansal analistler, akademisyenler, muhasebeci ve işletme yöneticisi aday öğrenciler için son yıllarda önemini hızla artıran bir konudur. Yukarıda adı geçen meslek gruplarına dahil insanların kazanç yönetimine yaklaşımlarında mesleki donanımlarının yanında kişisel algılamaları da çok önemli farklar yaratabilmektedir.

Kazanç yönetimi tanımı ile ilgili farklı görüşler, Türkiye ve diğer ülkelerdeki kazanç yönetimi yaklaşımları ve de kazanç yönetimi konusuyla ilgili bireylerin etik değer anlayışlarının araştırılması bu tez çalışmasının konusunu oluşturacaktır.

Çalışmamızın ilk bölümünde genel olarak etik kavramı üzerinde durulmuş, etik teorileri olan teolojik teoriler ve deontolojik teoriler açıklanmıştır. Diğer yandan, iş etiği kavramı açıklanmış ve iş etiği adı altında muhasebe meslek etiği konusuna açıklık getirilmiştir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde kazanç yönetimi üzerinde detaylı bir şekilde durularak kazanç yönetimin nedenleri, amaçları, araçları, teknikleri ve ölçüm modelleri tek tek açıklanmıştır. Ayrıca, finansal bilgi ve manipülasyon kavramları açıklanmış, muhasebe hile ve hataları konularına değinilmiştir. Son olarak da Türkiye’de ve Dünya’da kazanç yönetimi etiği hakkındaki çalışmalar ve görüşlere yer verilmiştir.

Çalışmamızın araştırma bölümünü oluşturan son bölümde ise; değişik gruplardan bazılarının örneğin işletme yöneticisi, şirket muhasebecisi, serbest muhasebecilerin, iç ve dış denetçilerin işletmelerdeki kazanç yönetimi uygulamalarından ne anladıkları, kazanç yönetimi etiğini nasıl değerlendirdikleri araştırılmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen bulgular yorumlanmış ve bu doğrultuda değerlendirilmeler yapılmıştır.

Araştırma sonuçları ve tartışma; toplanan verilerin istatistiki metodlarla sistematik ve anlaşılır hale getirilmesinden sonra, bu sahada yapılmış diğer araştırmalar ile karşılaştırılıp yorum ve tartışma yapılarak kazanç yönetimi uygulamasındaki etik değer anlayışların bilgisine ulaşılmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ETİK VE İŞ ETİĞİ KAVRAMLARI

1. ETİK VE İŞ ETİĞİ KAVRAMLARI

1.1. Etik Kavramı

Fransızca kökenli olan etik kavramının sözlük anlamı; “Çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünüdür.”

Etik; bir insanın davranışları esnasında kullandığı ahlaki ilkeler bütünüdür. Etik kavramını başka şekilde açıklamak da mümkündür: Etik, bir insanın doğru ile yanlış ayırt ederken kullandığı kişisel kriterlerdir. Kişilerin nasıl davranmaları gerektiğini gösteren etik; görev ve sorumlulukları esas alan bir davranış kuralı ya da disipline işaret etmekte ve bir kişinin neyi yapıp neyi yapmaması gerektiği konusunda davranış biçimini tanımlayan kuralları konu edinmektedir. Daha kısa ve genel tanımla etik; Bir kişinin veya toplumun ahlak standartlarını araştıran disiplindir.¹

Etik, doğru ve yanlış, iyi veya kötü, haklı veya haksızın ne olduğuna karar vermek demektir.² Etik iyi- kötü ya da doğru - yanlış olanların niteliği ve temellerinin araştırılmasıyla ilgilidir.³ Dolayısıyla etik, insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerlerin, ahlaki bakımdan doğru ya da yanlış olan niteliğini araştıran bir felsefe dalıdır.

İyiye kötüden, doğruyu yanlıştan ayırt edemeyen birinin etiksel yeterliliği yoktur. Bu durum evrensel hukuk tarafından da kabul edilmektedir. Ancak burada bahsedilen

¹ Hüseyin Ali Kutlu, “ Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Uygulama”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Sayı: 63-2, s. 146.

² Erkan Özdemir, “Liderlik ve Etik”, **Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XXII, Sayı 2, 2003, s. 153.

³ Hulusi Özöçak, Melih Bas, “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl 11, S. 56, Temmuz, Ağustos, Eylül 2001, s. 1.

herkesin ne yapılmasına ilişkin hem fikir olduğu bir durumu değil, bir durum karşısında nasıl etik davranılır ya da etik bir ikileme karşılaşıldığında nasıl çözülür problemidir. Bu durum ise etiksel bilgi kapasitesini gerektirmektedir.⁴

Etik kavramının temelinde sorumluluk duygusu yer almaktadır ve etik topluma karşı sorumluluğun bir çeşit ifade tarzıdır. Bireysel ve toplumsal ilişkilerde topluca benimsenmiş ve olması gereken kuralları ve bu kurallara uymak suretiyle gerçekleşen davranışları etik değerler olarak adlandırabiliriz.

Etik nasıl davranılması gerektiğini gösteren sağduyuyla ilgili görev ve sorumluluk ifade eder. Doğruyu yanlıştan ayırma yeteneği ve doğruyu uygulama eğilimiyle ilgilenir.⁵

Etik değerlere saygılı olan toplumlar yasalara karşı da duyarlıdır. Bütün ilişkiler güven esasına dayanır. Bireyler ve firmalar, vergi ödemeyi bir fazilet olarak görürler. Devlet ise gelirini toplumun çıkar için rasyonel bir biçimde kullanır. Ekonomik, sosyal ve politik yapıları istikrarlıdır. İstikrarın egemen olduğu ortamda bireyler ve firmalar “sağlıklı” gelişme gösterirler. Neyin doğru, neyin yanlış olduğu konusunda toplumsal bir görüş birliği vardır. Olaylar hakkında bilgi, yansız olarak kolayca yayılır ve kamuoyunda bilinçli bir biçimde değerlendirilir.⁶

Etik, ahlâkın ne olduğu, ahlâkî davranışın nasıl oluştuğunu, insan davranışlarının dayandıkları temelleri, iyi ve kötü eylemlerin nedenlerini inceler. Ahlâkı genel olarak ele alır ve ahlâklı olmanın ne anlama geldiğini araştırır. Ahlâkın yapısını, özünü ve doğasını felsefî açıdan inceleyen etik, var olduğu düşünülen temel değer ve ilkeler üzerinde durur. İnsan için neyin iyi, neyin kötü olduğunu tanımlamaya çalışarak, olan ve olması gerekeni belirler. Etik, iyi ve kötü eylemleri belirleyerek insanın nasıl yaşaması gerektiğini ve amacını ortaya koyan görüşler geliştirir. İnsanı insan yapacak

⁴ Ahmet Ünsal, “ İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci”, **KMU İİBF Dergisi**, Yıl:10, Sayı:14, Haziran, 2008, s. 3.

⁵ Zafer Kirik, **Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2007, s. 17.

⁶ Mehmet Civelek, Banu Durukan, “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak ”, III. **Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı** (30 Nisan -4Mayıs, Alanya) , İSMMM Yayınları, No: 20, 1997. s.133.

erdemli davranışları belirleyerek, insanın gelecekteki davranışları için belli kurallar önerir. Bu tanımları tek bir tanımda toplamak mümkündür. Buna göre etik, insan davranışları üzerine yapılan felsefî etkinliktir.⁷

Etik ve ahlak kavramları tarihsel ve olgusal açıdan karşılaştırıldığında, ahlakın etikten de önce var olan bir olgu olduğu görülmektedir. En ilkel toplumların dahi kendilerine özgü bir ahlakı mevcuttur. Bu anlamda ilkçağlarda ahlak, toplumsal yaşamın tüm alanlarında bireylerin yaptıklarını düzene koyan kendiliğinden biçimlenmiş ve genel kabul görmüş yasaklama ve değerlendirmeler olarak ortaya çıkmış, etik ise temel kavramların diğer yakın bilgi dallarının kavramlarından ayırıp kendine özgü kavramlar durumuna getirildiği zamanda ortaya çıkmıştır.⁸

Etik ve ahlak kuramsal açıdan karşılaştırıldığında da farklılık göstermektedir. Ahlak, bir disiplin olarak etiğin günlük yaşam pratiğine yansıyan kurallar bütünüdür ve toplumda var olan, davranış, tutum ve inançları yönlendiren bir değer sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır.⁹

Etik, doğru veya yanlış davranışın teorisi olurken; ahlak onun pratiği olmaktadır. Ahlaki değil de etik ilkelerden; etik değil de ahlaki davranış biçiminden söz edilebilir. Yani, etik, bir kişinin belli bir durumda ifade etmek istediği değerler ile ilgili iken; ahlak, bunu yaşama geçirme biçimi olarak kabul görebilmektedir. Etik, her şeyden önce, istenilecek bir yaşamın araştırılması ve anlaşılmasıdır. Daha geniş bir bakış açısı ile, bütün etkinlik ve amaçların yerli yerine konulması, neyin yapılacağı ya da yapılamayacağı; neyin isteneceği ya da istenemeyeceğinin, neye sahip olunacağı ya da olunamayacağı bilinmesidir.¹⁰

Etik ikilemler, bir olayın birbiriyle ters düşen iki tarafında da tartışılabilir doğruların olması durumunda ortaya çıkabilmektedir. Tanımlanmaları karmaşık ve zordur. Herhangi bir olayın çözümünde, kişilerin mesleki yargılarını kullanırken içine

⁷ Zeynep Kantarcı, **İş Etiği ve Ahilik**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2007, s. 5.

⁸ Tülin Ural, Cemal Yükselen, **İşletme ve Pazarlama Etiği**, 1. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara. 2003, s.6.

⁹ İnanet Pehlivan Aydın, **Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik**, 3. Baskı, Pegem A Yayıncılık, 2002,s.7.

¹⁰ Ray Billington, "Felsefeyi Yaşamak", Çev:A. Yılmaz, Ayrıntı Yayınları, İstanbul, 1997, s. 45

düştükleri kararsızlıklardan kaynaklanır. Etik ikilem, bir ahlak felsefesi olduğu için aynı zamanda etik paradoks olarak isimlendirilir, etik paradoks etik tartışmaların içinde önemli bir rol oynar. Günlük iş hayatında denetçinin, muhasebecinin ve herhangi bir iş adamının bu tür ikilemlerle karşılaşması kaçınılmazdır. Bu tür etik ikilemlerin çözümlenmesinde çeşitli seçenekler söz konusu olabilir ancak, sorunu çözüyorum derken etik dışı davranışa bir bahane aranmamalıdır. Etik dışı davranışı geçerli veya haklı gösterebilmek için aşağıdaki gibi bazı bahaneler ileri sürülebilir.¹¹

- **Herkes bunu yapıyor;** Müşterisinin vergi kaçırmasına yardımcı olan bir muhasebecinin, “başka meslektaşlarım da yapıyor” demesi gibi.
- **Yasal ise ahlakidir;** Kayıp eşya bulan bir kişinin, eşyanın sahibi ortaya çıkıp kendini ispat etmediği sürece eşyayı kimseye teslim etmek istememesi gibi.
- **Ortaya çıkarılabilme ve cezalandırılma olasılığı;** Sergilenen etik dışı davranışın sonunda ortaya çıkarılabilme ve cezalandırılma olasılığı fazla ise, kişi bu davranışından vazgeçebilir. Aksi takdirde etik dışı davranışı sürdürebilir.

Muhasebecilerin ve diğer meslek mensuplarının neden daha az etik davranmaya başladıklarını ve bu problemlerin neden meydana geldiğini anlamaya çalışmak önemlidir.

Eylemler sırasında farkında olarak veya olmayarak ikilem yaşanması kaçınılmaz bir olgudur. Bu noktada önemli olan etik değerler doğrultusunda karar verebilmektir. Verilecek karardaki hız ve ikilemin yaşanma süresi, kişinin kararlarını etkileyen yukarıda sayılan faktörlerin etki derecesine bağlı olarak değişecektir. İkilemin yaşanmış olması etik dışı bir olgu olarak değerlendirilmemelidir.

Etik olsun veya olmasın verilen her bir kararın etkilendiği faktörler vardır. Etik olan bir karar veya davranışın dayanağı çevre, ahlak, din, vicdan, onur, yasa vb. değerler olabilirken, etik olmayan bir karar veya davranışın dayanağı çıkar, bencillik,

¹¹ Ersin Güredin, “Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler,” III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMMO Yay., No:20, 30 Nisan, 1997, s. 118.

kayıрма vb. ie dönük faktörler olabilir. Etik ikileme düşülmesinin temel nedeni de karşılıklı bu iki grupta yer alan faktörler arasında yaşanan seçim güçlüğüdür.¹²

1.2. Etik Teorileri

Etik ve etiksel karar verme, tamamıyla bireyseldir. Yani bireylerin bir eylem hakkında etik veya etik değil şeklinde karar almalarında ya da doğru veya yanlışı ayırt etmelerinde kişisel değerler rol oynamaktadır. Bu nedenle bireylerin etiksel karar verme süreçlerinde birtakım teorilere uygun olarak davranmaları gerektiği ve bu teorilerin kendilerine yol gösterici olarak etki ettiği bilinen bir gerçektir. Bireylerin etiksel karar verme süreçlerini ve kararlarını yansıtan, ahlaki davranışlarının temelini oluşturan bu teorilerdir.¹³

Modern etik teorileri genel anlamda iki başlık halinde açıklanmaktadır. Bunlar:

- Teleolojik Teoriler,
- Deontolojik Teoriler (Haklar Teorisi)

1.2.1. Teleolojik Teoriler

Teleolojik teorilere göre bir eylemin ahlaki haklılığı eylemin sonuçlarına bakılarak belirlenebilmektedir. Eylemin sonuçları iyi ise ve insanı mutlu ediyorsa etik açıdan doğru, eylemin sonuçları insana acı veriyorsa etiksel açıdan yanlış şeklinde ifade edilmektedir. İyi ve kötü kavramı burada tamamıyla eylemin sonuçlarına göre belirlenmektedir. Etiksel olarak en iyi eylem en büyük iyinin üretilmesi iyiliğine sahip olan eylemdir. Bu anlamda teleoloji terimi, temelde bir gayeye yönelerek yönlendirmeyi ima etmektedir.¹⁴

¹² Hüseyin Ali Kutlu, a.g.e., s. 153.

¹³ Zeynep Türk, **Muhasebe Meslek Ahlakı**, Nobel Kitabevi, Adana, 2004, s.3.

¹⁴ şevki zgener, **İş Ahlakının Temelleri Yönetsel Bir Yaklaşım**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2004, s.33.

Teleolojik delile karşı sistemli ilk itiraz Hume tarafından yapılmış olsa da, en detaylı itirazın Hume'un bu konudaki itirazlarını çok benzer şekilde tekrarlayan Kant tarafından yapıldığı kabul edilir. O, Tanrı'nın varlığının rasyonel bir şekilde kanıtlanamayacağını göstermek için "ontolojik delile" ve "kozmojik delile" de eleştiriler getirir. Kant aslında bu delili, daha önce "Evrensel Doğa Tarihi ve Gökler Kuramı" adlı eserinde kullanmış, aynı Newton gibi mekanistik yaklaşımı ve teleolojiyi birleştirmiş; maddenin doğasındaki amaca bağımlılığın, Tanrı'nın varlığını ispatladığını söylemiştir. Kant bu eserinde gaz bulutlarından yıldızların ve gezegenlerin nasıl evrimleştiğini anlatır. Bu Newton'un kozmolojisi üzerine bina edilmiş ilk kozmogoni girişimidir, Laplace daha sonra Kant'ın modelini daha da geliştirmiştir. Kant yıldızların evrimi ile ilgili modelini hiç bir zaman canlılara uygulamaya kalkmadı, o türlerin birbirinden ayrı olduğunu düşünerek canlıların evrimine karşıt bir pozisyonda kaldı.¹⁵

Teleolojik teoriler, erdem ahlakı, egoizm teorileri ve faydacılık teorileri olarak üç grupta incelenmektedir.

1.2.1.1.Erdem Ahlakı

Erdem ahlakı; "bireyin eylemlerinin nihai amacının mutluluk olduğunu" ileri sürmektedir. Bu nedenle de "mutluluk ahlakı" olarak bilinmektedir. Erdem ahlakı, temel esaslarını Sokrates, Eflatun, Aristoteles ve Epikorus'un ahlak düşüncelerinde bulur. Aristoteles'e göre; ahlaki konularla tamamen meşgul olan ilk filozof Sokrates'tir. Sokrates'in ahlak felsefesi olarak ilk akla dayanan, rasyonel ve laik ahlak felsefesidir. Sokrates'e göre, "erdem ile bilgi özdeştir, aynı şeydir". Doğrunun ne olduğunu bilen bir birey, doğru davranışta bulunur. Eflatun'un ahlakı, ana eğilim bakımından öteki Sokratesçilerin aşırı bireyciliğine karşıt olarak "sosyal ahlak"tır.¹⁶

1.2.1.2.Egoizm Teorileri

Egoizm, "herhangi bir bireyin, başkalarına karşı ne bir yükümlülüğe mecbur olduğunu, ne de bir fedakarlığa katlanmak zorunda olduğunu ileri sürerek, davranışlar bireyin kendisi için en yüksek iyiye müsaade ediyorsa sergilenmeli" düşüncesini kabul etmektedir. Egoistler, bir davranışın doğruluğunu ölçmek için kendilerinin en iyi ve

¹⁵ Immanuel Kant, **Arı Usun Eleştirisi**, çev: Aziz Yardımlı İdea, İstanbul (1993), ss. 287–298.

¹⁶ Şevki Özgener, a.g.e. ,s. 35.

uzun vadeli kazançlarını esas almaktadırlar. Egoizm, bireyin uzun dönemli çıkarlarında odaklanmakta ve eylemler değerlendirilirken, diğer bireylerin çıkarları asla dikkate alınmamaktadır.¹⁷

1.2.1.3.Faydacılık Teorileri

Genel olarak Anglo Sakson ülkelerde hakim olan ve İngiliz filozoflar Jeremy Bentham ile takipçisi John Stuart Mill'e mal edilen bu teoride; mutluluk bir iyi (hayır) dır. Herkesin mutluluğu da kendisi için bir iyiliktir. Ama en büyük sayıda insana en büyük ölçüde mutluluk sağlayan eylem iyidir. Bu yönüyle, bireyin mutluluğunu aşan bir mutluluk anlayışları var. Bütün toplum için optimum iyi nasıl olacak sorusuna ise, "bir eylem başkaları için haz verici olmadıkça benim için de haz verici olamaz" şeklinde cevap vermektedirler ve olaya iyimser bir bakış açısıyla yaklaşmaktadırlar.¹⁸

1.2.2. Deontolojik Teoriler

Deontolojik teoriler, teleolojik teorilerin tersine, bir eylemin ahlaki yönünün değerlendirilmesinde eylemin sonuçlarından ziyade görev ve ahlaki yükümlülüklerin dikkate alınması gerektiğini savunmaktadır. Yani bu deontolojik teorilerde bir eylemin iyi ya da kötü olarak tanımlanabilmesi için çoğunluk ya da çoğunluğun faydası gösterge olarak alınmamaktadır.¹⁹

Deontolojiye göre, insanların yapmak zorunda oldukları bazı görevleri olmalıdır. Deontolojik değerlendirme, bir eylemin kendi içindeki etiğine bakar. Karşıt teori olan teleoloji gibi, eylemin sonucuna bakmaz. Deontolojide, eylemin ortaya çıkardığı sonuç ikinci planda olup eylemin kendisinin doğru olup olmadığı önemlidir. Deontolojiye göre, borçlarımızı ödememiz, çocuklarımıza bakmamız, gerçekleri yansıtmamız bizim görevlerimizdir. Çünkü bunlar, yapılması doğru olan uygulamalar arasında yer alır. Bu nedenle, etik olan bir eylem, farklı kültürler için de etik olacaktır.²⁰

¹⁷ Ömer Torlak, a.g.e., s. 125.

¹⁸ Kemal Kızıltoprak, "Düşünce Tarihinde Ahlak Ekolleri ve Görüşleri", **Köprü Dergisi**, S.95, 2006, <http://www.koprudergisi.com/index.asp?Bolum=EskiSayilar&Goster=Yazi&YaziNo=789>, (21 Ocak 2010).

¹⁹ Tülin Ural, a.g.e., s. 12.

²⁰ Alper Aslan, Metin Kozak, "Turizmde Gelişme ve Etik Sorunları: Üniversite Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma", http://eab.ege.edu.tr/pdf/6_1/C6-S1-M6.pdf, Erişim Tarihi: 20.01.2010.

Teolojik teori ve deontolojik teori arasındaki başlıca fark; deontolojik teoriler bireylerin spesifik hareket ve davranışlar üzerine odaklanırken, teleolojik teoriler bu hareket ve davranışların sonuçlar üzerine odaklanır. Diğer bir tanımla, deontolojik teoriler, davranış veya hareketin temel doğruluğu ile ilgilenirken teleolojik teoriler davranış veya hareketin sonuçlarının iyi veya kötü simgelenmesi ile ilgilidir. Pazarlama etiği genel teorisinde Hunt ve Vitell, kültürel normların, ahlaki durumların algılanmasını, alternatiflerin değerlendirilmesini, sonuçların algılanmasını, deontolojik normlar ve sonuçların arzulanırlığının etkilediğini söylemektedirler. Ancak kültürel normların ahlaki karar almayı nasıl etkilediğini tam olarak açıklayamamaktadırlar.²¹

Yirminci yüzyıl İngiliz filozoflarından W. D. Ross'un tanımladığı deontolojik teori, 7 etik kuraldan oluşmaktadır:²²

- Sadakat sorumluluğu: Kesin olarak verilmiş veya ima edilmiş olan sözlerin tutulması ve doğruyu söylemek,
- Tazminat sorumluluğu: İstenmeden başkalarına verilen zararların karşılanması,
- Minnettarlık sorumluluğu: Başkalarının bize yaptığı iyiliklerin karşılıklarının verilmesi,
- Adalet sorumluluğu: Malların, kişilerin layık olduğu veya hak ettiği şekilde dağıtıldığından emin olunması,
- İyilik sorumluluğu: Diğerlerinin şartlarını iyileştirmek için yapılabilecek her şeyin yapılması,

²¹ Canan Ay, “ İşletmelerde Etiksel Karar Almada Kültürün Rolü”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:12, Sayı:2, 2005, s. 34.

²² Muzaffer, Aydemir “Sosyal Sorumluluk 8000 (Social Accountability 8000) Standartı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.1, S.3, İzmir, 1999, s. 11.

- Kendini geliştirme sorumluluğu: Kendi şartlarını meziyetler ve zeka konusunda geliştirme,
- Kötü olmama sorumluluğu: Başkalarının zararını engelleme.

Dentoloji anlayışına göre, üç çeşit ilke (yaklaşım) vardır: Haklar İlkesi, Adalet İlkesi, Görecelilik İlkesi.

1.2.2.1.Haklar İlkesi

Yönetmel kararların yasama ve güvenlik, doğruluk, gizlilik, vicdan özgürlüğü, özgür konuşma ve mülkiyet haklarına uyumu ifade eden bir yaklaşımdır. Gerçekte bir yasal sistemin parçası olarak algılanan ve uygulanan haklar, “yasal haklar” olarak adlandırılırken, yasal bir sistemin varlığına bağlı olmaksızın yasada yer almasa dahi etik anlamda sahip olması gereken haklar “ahlaki haklar” olarak adlandırılır. Yasal hakların aksine ahlaki haklar tüm insanların, insan olmaktan kaynaklanan haklarıdır, evrenseldir.²³

Etik açıdan doğru bir karar, bu karardan etkilenecek olan kişilerin haklarını korumaya devam eden karardır. İşletme açısından çalışanların özel yaşam hakları, özgür konuşma, çalışma serbestliği ile ilgili kavramlarla ilgilidir. Çalışanın çalıştığı kurumun etik olmayan davranışlarını kamuoyuna açıklaması bu yaklaşımla ilişkilendirilebilir.²⁴

1.2.2.2.Adalet İlkesi

Bu yaklaşım örgütü, yönetmel kararları ve davranışları, fayda ve maliyetleri, bireyler ve gruplar arasında ne ölçüde eşit dağıttığına göre değerlendirir. Kararların eşitlik, doğruluk ve tarafsızlık gibi etik standartlara dayanması gerektiğini savunur. Kaynakların tarafsızca dağıtılması, benzer durumlarda tutarlılığın sürdürülmesi, dürüstlük gösterilmesi gibi ölçütlerle ilgilidir.

²³ Muzaffer Aydemir, a.g.e., s. 18.

²⁴ Metin Reyhanoğlu, “Etikten Etikete İşletmelerde Çevresel Etik: Söylem-Eylem Farklılaşması’ ”, **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.6, S.3, Ankara, 2004, s.215.

Adalet yaklaşımı, yürürlükteki kurallara ve yasalara göre insanlara eşit ve adil davranılmasını sağlayan kararların/eylemlerin etik olduğu düşüncesine dayanır. Bu yaklaşım, herhangi bir davranışın etik boyutunu, etkilenen herkese adil olma derecesine göre değerlendirir. Adalet yaklaşımı, işletmede kararların eşitlik, doğruluk ve tarafsızlık gibi etik davranış standartlarına dayanması gerektiğini savunur.²⁵

1.2.2.3.Görecelilik İlkesi

Bu yaklaşımda, doğru davranışa işaret eden prensiplerin farklı kültürlere, toplumlara, zamanlara ve kişilere göre değişebileceği ileri sürülür. Bu görüşe göre etik standartları değişkendir, mutlak doğru ve tüm toplumlarda uygulanabilecek standartlar yoktur. Belli bir toplum belli bir eylem hakkında kendi etik prensiplerine uyuyorsa “doğru”, uymuyorsa “yanlış” yorumunu yapar. Yani bir davranışın etik standartlara uyup uymadığı, o davranışın niçin yapıldığı ile ilgili olarak o toplumun yorumuna bağlıdır ve hiçbir toplum diğerinin belli davranışlarını etik dışı olarak yorumlayamaz: Hitler’in Yahudi katliamı doğrudur, Amerikan tarihindeki kölelik ve ırk ayırımı vs. doğrudur gibi. Yani bir toplumun çoğunluğu neyin etik olduğuna inanıyorsa o doğrudur ve etikdir.

Relativistler, kendileri ya da çevrelerindeki insanların temellerinden hareketle etik standartları tanımlarlar. Bir eylem hakkındaki olumlu bir fikir birliği, o eylemin doğru veya etik olduğuna işaret eder. Ancak bu yargılar şartlar ve kişiler değiştiği zaman değişmektedir.²⁶

²⁵ Hayri Ülgen, S. Kadri Mirze, **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, 2. baskı, Literatür Yay., İstanbul, 2004, s. 454.

²⁶ Ömer Torlak, a.g.e., s. 129.

1.3. İş Etiği ve İş Etiği İle İlgili Kavramlar

1.3.1. İş Etiği Kavramı

İş etiği, iş ortamında karmaşık ahlaki ikilemleri incelemek ve çözmek için etik prensipleri uygulama disiplini ve sanattır. Bu disiplin ve sanat, bir kurum veya kuruluşun tüm işleyişinde kendini gösterir. İş etiğinin en iyi, tek bir tanımı yoktur ancak, işletmenin kendi ekonomik çıkarları ile sosyal ve refah talepleri arasında dengeyi sağlayacak seçimler yapmak için hem ilkelere, hem de inançlara dayalı muhakeme ve hüküm gerektirdiği konusunda bir uzlaşma söz konusudur.²⁷

İş etiği, iş dünyasındaki davranışları yönlendiren, onlara rehberlik eden etik ilkeler ve standartların toplamıdır. İş etiğini açıklamaya çalışan tüm tanımlar, belirli bir durumdaki "yanlış ve doğrunun ne olduğu konusunda var olan kuralları, standartları ve etik ilkeleri kapsamaktadır. Spesifik bir davranışın etiğe uygun olup olmadığı, yalnızca bireylerin kişisel etik ve değerleri tarafından değil, kitle iletişim araçları, çıkar grupları ve örgütleri de içine alan toplum tarafından belirlenmektedir.²⁸

Genel olarak bir tanım yapılırsa, iş etiği belirli bir zaman diliminde evrensel kabul görmüş ya da belirli bir toplumda geçerliliği olan ahlaki değerler ve normlar çerçevesinde, iş yaşamına ait işletme içi ve dışı çevresel faktörlerle etkileşime açık her türlü faaliyet ve davranışa yön verecek ahlaki yargılar geliştirme ve uygulama biçimidir.²⁹

İş etiği üç farklı konuyu inceler. Bunlar .³⁰

- Sistematik konular; İş operasyonlarıyla ilgili olan ekonomik, politik, yasal ve diğer sosyal sistemlerle ilgili olan etik konular.

²⁷ Joseph W. Weiss, Business Ethics, "A Stakeholder and Issues Management Approach," 2. Ed., **The Dryden Press**, 1998, s. 7

²⁸ Nida Pehlivan, **İşletmelerin Çalışanlara Karşı Sosyal Sorumluluklarının İş Tatminine Etkisi: Tekstil Sektöründe Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2004, s.83.

²⁹ Ömer, Torlak, **Pazarlama Ahlakı**, Beta Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2007, s.108.

³⁰ Aydan Atalay Tutan, **İşletmelerde İş Etiğinin Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, 2006, s. 16.

- Şirket ile ilgili olan konular; Şirket politikaları, prosedürleri, organizasyon yapısı, iş aktiviteleri... vb. şirket içindeki tüm konularla ilgili etik konular.
- Bireysel konular; İşletmedeki bireysel faaliyetleri içerir. Bunlar, kararlar, davranışlar veya bireysel karakter ile ilgili etik konular.

İş etiği kavramının belli başlı özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:³¹

- İlk özellik zararın esas olmasıdır. Bu zarar genel anlamda topluma olabileceği gibi, toplumun bireyine, şirketin çalışanına, rakibine veya çevreye de olabilir.
- İş ahlakı standartlarını belirleyen bir otorite yoktur. Örneğin, ticaret hukuku gibi kesin kuralları yoktur.
- İş ahlakına uymayı seçen bir şirket, gerekirse karını maksimize etme ilkesine bile aykırı hareket eder.
- Bu standartlar tüm şirketler için geçerlidir: Ciro boyutu, pazar payı, sermaye yapısı veya sermayenin yerli veya yabancı olması fark etmez.
- Bu standartlara aykırı hareket ettiği bilinen şirketler toplumda tasvip edilmez; müşterisi olmak veya orada çalışmak tercih edilmez.

İş etiği sadece ahlaki olmak ve doğru şeyleri yapmakla değildir. Aynı zamanda iş hayatına etik yaklaşımı uyarlamanın organizasyona iş stratejisi açısından birçok avantajı vardır. Etik politikalara sahip olmak, işletmeye baskı gruplarının dikkatini azaltabilir ve işletmenin çok büyük miktarlardaki parası kurtarılabilir. Etik eylemi, işletmenin var olması için temel ilke olabilir. İş etiği, ahlaki standartların organizasyonlardaki bireylerin davranışlarına uygulanması ile ilgilidir. İş etiğinde,

³¹ Nevzat Sinan Atlı, **İş Etiği, Sosyal Sorumluluk ve İlaç Sektöründen Uygulamalar**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 5.

ahlaki ilkelerin analizi ve normlar, işyerlerindeki bireylerin davranışlarına uygulanır. İş etiği böylece normatif bir çalışmadır ki yöneticiler ve diğer çalışanların kesin durumlarda uygulaması gereken zorunluluklardır. İş etiği, ekonomi ile etik arasında, gönüllü olmadan (zoraki) gerçekleştirilen bir evlilik ilişkisi gibidir. İş etiği, genellikle, insanların işle ilgili kararları ve işletmelerin toplumsal ve ahlaki sorumluluklarıyla ilgili konuları kapsar.³²

İş etiği konusundaki endişe yeni değildir. Bu durumun giderek önem kazanmasında kişisel değerlerle şirket değerleri arasındaki çatışma, olumlu imaj yaratma düşüncesi, küçülme, etik olarak davranmanın araçsal değeri, farklılıklar, insan hakları konusundaki ihlaller, yolsuzluk ve rüşvet, kayırmacılık, küresel çevre ve işletme faaliyetlerinin küreselleşmesi gibi faktörler çok fazla etkili olmuştur.³³

İş Etiği, giderek önem kazanan bir kavram olmuştur. Bunun nedenleri şu şekilde sıralanabilir:³⁴

- Yöneticiler açısından etik ve iş yasamı konusunda yaşanan tartışmaların tehdit ya da zayıflık olarak değil, günümüz endüstrilerinin mükemmellik ve yüksek kaliteye ulaşma gayretinin bir uzantısı olarak algılanması,
- Gerek bireyler gerekse organizasyonlar arasındaki ilişkilerin karşılıklı olarak güvene ve birbirlerinin çıkarlarına saygı göstermesi gerçeğine dayanması düşüncesinin yaygınlaşması,
- İyi ahlakın iyi işle özdeş olduğu gerçeğinin fark edilmesi,
- Çeşitli çıkar gruplarının çıkarlarını dengeleme ihtiyacının gittikçe önem kazanması,

³² Metin Reyhanoglu, a.g.e., s.212.

³³ Şevki Özgener, a.g.e. ,s. 10.

³⁴ Z. Eser. Nalbant, "İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlakı", **Yönetim ve Ekonomi** Dergisi, C.12, S.1, 2005, s. 199.

- Etik olarak iş görmek için kamu baskısıyla oluşan sosyal sorumlulukla ilgili olması.

Bunların dışında, küreselleşme sonucu ortaya çıkan yeni ahlaki sorunlar, çok uluslu firmalarda çalışan farklı kültürlerden gelen insanların birbirlerinin kültürlerine saygı göstermeleri gerekmektedir. Bu nedenle işletmelerin kendi değer yargıları ve ahlak kurallarının açık bir şekilde belirlenmesi önemlidir.

1.3.2. Meslek Etiği Kavramı

Mesleki etik, belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup, koruduğu, meslek üyelerine emreden, onları belli bir şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan; yetersizliği ve ilkesiz davranışları caydıran, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür. Dolayısıyla mesleki etik, mesleki ilkelerin somutlaştırılmasıyla ahlak kurallarının ötesinde bu kez mesleki ahlak ilkeleri, etik kurallar olarak “mesleki davranış ilkeleri” adıyla yazılır ve mesleki etiği açıklayan bir belge olarak ortaya konulur.³⁵

Mesleki etik, mesleki faaliyetin sürdürülmesi aşamasında ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul edilebilir. Herhangi bir mesleğin ifasında meslek elemanları mesleki etiğe ne kadar bağlı kalırlarsa o meslek toplum içinde o kadar saygı ve güven kazanır. Her mesleğin kamusal açıdan gereksinimi vardır. Bu gereksinim etik ilkelere uyumla kurumlaşır. Mesleki kararların etik, sosyal, teknolojik, ekonomik ve politik yönleri olabilir. Böyle bir yelpazenin gücünü ve konumunu belirleyen temel öge etik yönüdür. Etik özelliği bulunmayan eylemler, dengeleri bozacağı gibi yapılan işe güveni ve saygıyı da azaltmaktadır. Bu nedenle alınan kararların değerlendirilmesini yapacak olanların ahlaki standartlara olan ilgisi diğer ilkelere olan ilgisinden daha fazladır.³⁶

³⁵ Serdar Kubilay, “Etik...Daima”, **Türkiye Mühendislik Haberleri**, S. 426, 2003/4, s. 26.

³⁶ Veysi Seviğ, “Meslek Etiği”, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/05-%2057VeysiSevig.doc>, Erişim Tarihi: 20.01.2010.

Meslek etiği ise, mesleki davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur. Meslek etiği kişinin, işletmenin/kurumun ve toplumun etik anlayışından etkilenir. Toplum, müşteriler, rakipler, devlet meslek etiğini etkileyen unsurlardır.³⁷

Meslek etiği, etik ikilemlerden ve etik sapmalardan olumsuz etkilenir. Etik ikilem, bir konunun birbiriyle çatışan iki tarafının bulunması ve bu iki tarafın doğruluğu tartışılabilir yanlarının olması şeklinde açıklanabilir. Etik sapma ise, etik olmayan kararlar alınması durumudur. Bencilce davranmak ve herkesten farklı etik standartlara sahip olmak ise etik sapsmalara neden olur. Etik ikilemlerle günlük yaşam içinde çok sık rastlanır. Bir olaydan kimin nasıl etkileneceğinin muhakemesini yaparak ve buna göre doğru kararı verip uygulayarak etik ikilemler çözülebilir. Değerler ve davranışlar arasındaki tutarlılık kişisel bütünlüğün, işe saygı ise sorumluluğun ve meslek etiğine bağlılığın göstergesidir.³⁸

Bir meslek dalına ilişkin etik kuralların belirlenerek yazılı hale getirilmesi ve bu kurallara uyulmasının sağlanması o meslek mensuplarına güven açısından oldukça önemlidir. Çünkü iş hayatı karşılıklı güven üzerine kurulmuştur. Bu nedenle mesleklerle ilgili kurum ve kuruluşlar, meslek etiği prensiplerinin önemini fark ederek bunları yazılı kurallar ya da standartlar haline dönüştürüp meslek kültürü olarak bütün meslek mensuplarına benimsetirlerse, yanlış kararlarla ortaya çıkabilecek problemleri önlemiş olacaklardır. Böylece meslek etiği sayesinde dünyanın neresinde olursa olsun aynı meslekte çalışan bireylerin bu davranış kurallarına uygun davranmaları gerekecek ve iş hayatında karşılıklı güven sağlanabilecektir.³⁹

Bir meslek grubu ne kadar güçlü ise, etik ilkeleri de o kadar etkili olmaktadır. Meslek grubunun gücü ve otoritesi, kurduğu etik disiplinini ve buna bağlı olarak duyulan saygıyı önemli ölçüde etkilemektedir. Böylece meslek etiği, meslek grubuna

³⁷ Seval Kardeş Selimoğlu “Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı** (30 Nisan -4 Mayıs, Alanya) , İSMMMO Yayınlar, No: 20, 1997. s.146.

³⁸ Zuhul Batlaş “Birlikte Var Olmak ve İş Etiği”, **Kaynak Dergisi**, 16, 2003.

³⁹ Erdal Özkol, Dündar Kök, Muhsin Çelik, Seçkin Gönen, “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Mayıs, 2005, s. 109.

bağlı bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Meslek grubu ne kadar güçlü ve örgütlü çalışırsa meslek etiği de o kadar gelişecek ve saygınlık kazanacaktır.⁴⁰

Meslek etiğiyle ilgili olan değerlerin bir kısmı vicdani kanaatlere dayanırken, bir kısmı da o işin bağlı bulunduğu oda, dernek, cemiyet, birlik vb. organizasyonlar tarafından düzenlenmiş yazılı kurallara dayanır. En üst seviyede ise yasalaşmış kurallar yer alır. Bu değerlerin ihmal veya ihlali durumunda yasal müeyyideler daha ağır olabilirken, mesleki örgütlerin yaptırımları nispeten hafif olabilir. Subjektif olduğu için vicdani kanaatin yaptırımını diğerlerine göre çok daha hafif veya çok daha ağır olabilir.⁴¹

Etik kuralların etkinliği, mesleki izolasyonla desteklenen mesleki otoriteye, dış müdahalelerin en aza indirilmesine ve mesleğin kendi kendine kontrol edebilmesine bağlıdır. Bu kapsamda mesleki izolasyon; meslek mistisizminin (gizeminin) yarattığı ve mesleği, üçüncü kişilerin denetiminden izole eden, mesleğe ilişkin özel alanın asli rolü olarak tanımlanır. Mesleki gizem için mesleğin, anlaşılmaz ve normal insanların yapamayacağı bir meslek olarak görülmesi gerekmektedir. Böylesi bir gizem, üçüncü kişilerin inceleme, anlama ve mesleki faaliyetleri değerlendirebilmelerini zorlaştırmaktadır. Bu yolla mesleki gizem yaratılarak, minimum dış müdahale ile işler yürütülebilmekte ve mesleki faaliyetler ile meslek üyeleri üzerindeki kontrol sağlanabilmektedir.⁴²

İş etiğinin amacı, işadamlarının ürün ve hizmetlerinde toplumun güvenini kazandırıcı bir takım kolaylaştırıcı kurallar bütünü tesis etmektir. Muhasebe alanında AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), toplumun muhasebe ihtiyaçlarını karşılayanlar için bir kurallar bütünü ihdas etmek ve bu konuda zorlayıcı olmak görevini üstlenir. İşletme Muhasebecileri Enstitüsü ve Dahili Denetçiler Enstitüsü de etik kuralları ihdas eder. Profesyonel muhasebe organizasyonları muhasebe uzmanlarının üyelerine etik rehberleri sağlama sorumluluğunu yükler.⁴³

⁴⁰ Kudret Gül, Halil Ergün, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:11, Ocak, 2004, s. 54.

⁴¹ Hüseyin Ali Kutlu, “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, sayı:63-2, s. 147.

⁴² Halil Ergün, Kudret Gül, “Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarıncı Algılanışı”, Balıkesir Üniversitesi Meslek Yüksekokulu, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı: 25,s145, 2005.

⁴³ Katherine T. Smith, Murphy Smith, “İş ve Muhasebe Etiği”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, c-12, sayı: 3, s. 383.

1.4. Muhasebe Meslek Etiği

Etik, ahlaklı bir insanın nasıl davranması gerektiği ile ilgilenirken, değerler ise bir insanın somut bir durumda nasıl davranması gerektiği ile ilgilenirler. Bazı değerler doğrudan etik ile iç içedir, çünkü bunlar neyin doğru ya da yanlış olduğuna dair inançlarla ve neyin ahlaki ödev ve erdem duygusunu motive ediyor olduğuyula ilgilidirler. Örneğin; muhasebe mesleğinin en önemli “değer”i, kamusal çıkarlara bağlılıktır. Bu, kamu yararını diğer her çıkarın önüne koymayı gerektirir. Benzer şekilde, muhasebeciler mesleklerini yürütürken, toplumsal sorumluluklarının gerektirdiği ahlaki bakış açısına uygun davranmalıdırlar.⁴⁴

Diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de kendine özgü etik kurallar vardır. Bu kuralların bir bölümü hukuki çerçevede yasalaştırılmış, bir bölümü ise meslek örgütleri tarafından yazılı kurallara dönüştürülmüştür.

Muhasebeci mali olayları ölçer, bu ölçümleri yaparken içine anlamlar yüklenmiş muhasebe kavramlarını, ilkelerini kullanır. Muhasebeci bu kavramlar ve ilkeler ile mali olayı değerlendirir. Kavram ve ilkeler olmadan muhasebe bu ölçümleri yapamaz. Muhasebe kavram ve ilkeler ile bu ölçümü yaparken, muhasebe etiği doğru ölçümler yapılabilmesi için muhasebe kavramları ve ilkeleri ile etik sistemlerinin bütünleşmesidir. Bu bütünleşme muhasebe etiğinde kavramlar sistemini oluşturur.⁴⁵

Muhasebenin bilgi sunma işlevi göz önüne alındığında muhasebe mesleğinde etik; meslek mensuplarınca kanunlara ve toplumun değer yargılarına uygun, güvenilir bilgilerin sunulmasıdır. Muhasebe mesleğinde kabul edilen etik kurallara göre muhasebe mesleğinde etik ise genel olarak bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, mesleki özen ve titizlik, reklâm yasağı, sır saklama vb. faktörleri içermektedir.⁴⁶

⁴⁴ Stevan Mintz "Virtue Etik And Accounting Education" **Issues In Accounting Education**, Vol 10, 1995, s. 5.

⁴⁵ Ahmet Ünsal, a.g.e., s. 2.

⁴⁶ Süleyman Uyar, "Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemeler", <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/yazdir.php>, 20.01.2010, s.1.

Son yıllarda ülkemizde yaşanan olumsuzluklar ahlak ve güven bunalımını da beraberinde getirmiş bulunmaktadır. Bu bağlamda günlük yazılı ve görsel iletişim araçlarının devamlı işlediği konuların başında ahlak ve güven bunalımına yönelik olanlar gelmektedir. Muhasebe mesleğinde yapılacak etik dışı bir uygulamanın etkisi bütün bir topluma yayılabilir. Örneğin etik dışı davranışlar sonucunda mali tablo verilerini gerçek dışı gösterme ve vergi kaçırma durumunda bütün topluma yayılacak bir etki meydana gelmiş olur.

Muhasebe meslek mensubu topluma, devlete, müşterilerine, mesleki örgütlere ve kendisine karşı sorumlulukları olan bir bireydir. Bu durumda meslek mensubu, kişisel çıkarları ile sorumlulukları arasında optimal bir denge kurmak zorundadır. Bu noktada çıkarların çatışması olasıdır. Meslek mensubunun sorumlu olduğu gruplarla ilişkilerinde çıkar çatışması olması durumunda meslek mensubu nasıl bir davranış sergileyecektir? Bu sorunun yanıtı toplumun ahlaki prensiplere duyarlılık düzeyi ile ilgilidir.⁴⁷

Türkiye’ de ilk defa kamusal nitelikte bir mesleki örgüt olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı (TÜRMOB) “Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı” nı yayımlamak suretiyle örnek olabilecek bir uygulamayı başlatmış bulunmaktadır. Meslek mensuplarını yücelten ve güvenilir olmanın önkoşulunu oluşturan bu karar 18 Ekim 2001 tarihinde Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.⁴⁸

Teknik kurallar hiçbir zaman muhasebecilik mesleğinin uygulamasında ortaya çıkan tüm olaylarda tam olarak yol gösterici değildir. Teknik bilgi gereklidir, ancak bilgilerin belirsiz olduğu veya bilgi kullanıcılarının menfaatlerinin çatıştığı durumlarda yetersizdir. Muhasebe ve mali raporlara uyumlu olmalarından başka, yapılanların ahlaka da uygun olmalarını sağlamalıdır. Örneğin muhasebeci bir çalışanın Cumartesi akşamları dışarıda yediği yemeklerin bedellerini işletmeye fatura ettiğini tespit edip bunu üst yönetime bildirdiğinde üst yönetim bunu görmemezlikten gelirse bu

⁴⁷ Mine Tükenmez, Nilgün Kutay, “ Muhasebe Meslek Mensubunun Karar Alma Sürecinde Meslek Ahlakının Yeri: Çok Boyutlu Analiz – İzmir Örneği”, Dokuz Eylül Üniversitesi, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, ,Sayı:25,155-164, 2005

⁴⁸ Veysi Seviğ, a.g.m. , s.2.

muhasebecinin mesleki sorumluluğunu zedeler hatta işten ayrılmasına bile neden olabilir. Bundan dolayı üst yönetimin ahlaki değerlere bakış açısı çok önemlidir.⁴⁹

Türkiye’de ise 3568 sayılı kanun dayanılarak çıkarılan meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmelikte meslek etiğine yönelik bazı standartlar yer almıştır. Söz konusu standartlar yedi adet olarak belirlenmiştir. Bunlar:⁵⁰

- Mesleki Unvan ve Yeterlilik,
- Mesleki Eğitim ve Bilgi,
- Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık,
- Sır Saklama,
- Sorumluluk,
- Sosyal Sorumluluk,
- İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı,
- Meslektaşlara Karşı Sorumluluk,
- Bağımsızlık,
- Haksız Rekabet

Günümüzde muhasebe mesleğinin aslına zarar veren üç sorun bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, artan ticarileşmedir. Bu problem meslek mensuplarının kendi çıkarları ve müşterilerine sundukları hizmet arasında kalmalarına sebep olmaktadır. İkinci sorun, iş hayatında artan bir karmaşanın var olmasıdır. Son olarak, ahlaki değerler ve standartlarda meydana gelen değişimlerde meslek açısından sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.⁵¹

Muhasebe meslek mensupları mesleklerini yerine getirirken, yaptıkları işin bir sonucu olarak mesleklerinin birkaç etiksel boyutu ile karşılaşmaktadırlar. Bu etiksel ikilemler şu şekilde özetlenebilmektedir:⁵²

⁴⁹ Robert Bruce, **The Diverse Roles Of Professional Accountants In Business**, IFAC, 2006, s. 3.

⁵⁰ Resmi Gazete, 13 Haziran 1989 Tarih ve S. 20149.

⁵¹ Burcu İşgüden, Adem Çabuk, “ Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c9s16/makale/c9s16m4.pdf>, Erişim Tarihi: 19.01.2010.

⁵² Ernest Hanson, **Financial Accounting An Introduction**, Seventh Edition, The Dayden Press, Harcourt Brace College Publishers, 1993, s. 9.

- Topluma açıklanan finansal tabloların büyük önem taşıması nedeniyle muhasebe mesleğinin de çıktıları büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle bireysel ya da örgütsel baskılar, işletme karlarından ödenecek vergiler, işletme sahiplerinin kar paylarının miktarlarının arttırılması gibi konular muhasebecilerin mesleklerinde sık karşılaştıkları durumlardır. Etiksel davranış muhasebecilerin bu baskıları görmezden gelmesine neden olmaktadır.
- Muhasebeciler meslekleri gereği güvenilir ve doğru bilgileri elde etmek durumundadırlar. Bu amaçla etiksel olarak muhasebeciler işlerini yaparken güvenilir bilgileri yani gerçek bilgileri kullanmak zorundadırlar.
- İşletmelerde kısa dönemli karlılık üzerine odaklanıldığında etiksel çatlaklar meydana gelmektedir. Etiksel olmayan davranışlar kısa dönemli karların arttırılmasında ön planda yer almaktadırlar. Hem muhasebeciler hem de işletme yöneticileri uzun- dönemli bir anlayışın işletmelerde önemli olduğunun farkına varmalı ve etiksel ikilemlerden kaçınmalıdırlar.

Bu etiksel ikilemleri ortadan kaldırmak amacıyla muhasebe mesleğinde mesleki yeterlilik ilgili düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemelerde muhasebe meslek eğitimi üzerinde durulmasının yanında mesleki faaliyetlerle ilgili de düzenlemeler yapılmış, muhasebe standartları, denetim standartları ve meslek yasaları ile mesleki etik konusunda çalışmalar hızlanmıştır. Böylelikle muhasebe meslek mensupları muhasebe mesleğinin gereklerini yerine getirebilmek için gerekli mesleki bilgi ve deneyimlerin yanında mesleki etik kurallarına ve ilkelerine sahip olabileceklerdir.⁵³

Meslek davranış ilkeleri, ahlaksal davranışları kesinleştirmede önemli rol oynamaktadır. Mesleki davranış ilkelerinin yazım dili, nelerin ahlaki olup olmadığını ya da nelerin mesleki değerler olduğunu ifade eder. Meslek mensubu için var olan ahlak kurallarının ve mesleki görevin bir uzmanlık işi olduğunu dile getirirler. Muhasebecilerin iyi bir muhasebeci olarak nasıl davranması gerektiğinin, davranışları yargılamasının, muhasebe mesleğini bir uzman olarak algılamasının ve mesleki uygulamalarının merkezinde “Meslek Ahlak Kuralları” vardır. Meslek ahlak kuralları,

⁵³ Metin Saban, Banu Atalay, “Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Eylül, 2005, s. 52.

toplumun meslekten spesifik beklentilerini, kuralları ve ilkeleri içerir. Bowie ve Duska'ya göre (1985) bu ilkeler muhasebecinin müşterileri ya da yöneticileri ile ilişkilerini düzenler, mesleki sorumlulukları ve kamuya karşı bildirimlerini ve kamu ile ilişkilerini düzenler.⁵⁴

Amerika'da Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından 1966 yılında “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” yayınlanmıştır. Bu standartlar 1988 yılında Enstitünün Mesleki Davranış Yasası'nda yapılan değişiklikle yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren prensipler ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklamaktadır ve muhasebe mesleği ile uğraşan tüm üyeler için uyulması zorunludur.

Mesleki Davranış Yasası'nda 6 prensip ve 11 tane de kural vardır. 6 prensip kısaca şu şekilde açıklanabilir.⁵⁵

- **Sorumluluk:** Meslek mensupları mesleklerini icra ederken mesleki duyarlılık ve moral değerleri göz önünde bulundurmalarıdır.
- **Kamu Yararı:** Üyeler kamu yararına hizmet etmek zorundadırlar ve kamu güvenini sarsacak davranış içinde bulunamazlar.
- **Dürüstlük:** Kamu yararını sağlamaya yönelik olarak meslek mensupları mesleki sorumluluklarını dürüst bir şekilde yerine getirmek zorundadırlar.
- **Tarafsız ve Bağımsız Olma:** Meslek mensubu müşterilerine hizmet sunarken tarafsız olmalı ve hizmet sunduğu işletmeyle hiçbir çıkar ilişkisi içinde olmamalıdır.

⁵⁴ Ahmet Ünsal, **İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, s. 129.

⁵⁵ Selçuk Uslu, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı ve Moral Değerler”, **3.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Alanya 1997, ss.27-28.

- **Özenli Çalışma:** Meslek mensubu görevini özenle yerine getirebilmek için teknik ve ahlaki meslek standartlarını incelemeli, yeteneğini ve sunduğu hizmetin kalitesini geliştirmeye çalışmalıdır. Ayrıca mesleki sorumluluklarını disiplinli ve düzenli bir çalışma içerisinde yerine getirmelidir.
- **Sunulan Hizmetin Kapsam ve Niteliği:** Meslek mensubunun sunacağı hizmetin kapsam ve niteliği Mesleki Davranış Yasası'nın prensipler bölümünde açıklanmıştır. Bu nedenle meslek mensubu sunulan hizmetin kapsamı ve niteliğini belirlemek için bunları incelemek durumundadır.

Mesleki Davranış Yasası'nın 11 kuralı şunlardır;

- **Bağımsızlık:** Meslek mensubu mesleğini icra ederken ilgili firmadan tamamen bağımsız olmalıdır. Denetçinin kişisel olarak veya bağlı bulunduğu denetim firmasının müşterisiyle mali bir ilişki içerisinde olması, iş ilişkisi içinde olması, yönetim danışmanlığında bulunması ve hukuki bir ihtilaf olması bağımsızlığı zedeleyen unsurlar olarak kabul edilir. Denetçi veya muhasebeci denetim hizmetini yerine getirirken bağımsız olmak zorundadır.
- **Dürüst ve Tarafsız Olma:** Meslek mensubu işleri yaparken dürüst ve tarafsız olmalıdır.
- **Genel Standartlar:** Tüm üyelerin uyması gereken 4 tane genel standart vardır. Bu standartlar; mesleki yeterlilik standardı, mesleki özen standardı, planlama ve denetleme standardı, yeterli ve geçerli veri standardıdır.
- **Standartlara Uyuma:** Üyeler mesleki faaliyetlerini yürütürken ilgili mesleki kuruluşlar tarafından yayınlanmış bulunan standartlara uymak zorundadır.

- **Muhasebe Prensipleri:** Bu prensipler Devlet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Standartları Kurullarınca yayınlanmış muhasebe standartlarıdır ve tüm üyeler için geçerlidir.
- **Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği:** Muhasebeci edindiği bilgileri müşterinin izni olmadan açıklayamaz. Mahkeme çağrısı olması durumunda üye buna uymak zorundadır ve edindiği bilgileri ilgili ve sorumlu kişilere aktarmakla yükümlüdür.
- **Şarta Bağlı Ücret:** Meslek mensubu gerçeklerin çarpıtılmasına yönelik olarak ücret tekliflerini hiçbir zaman kabul edemez.
- **Uygunsuz Davranışlar:** Uygunsuz davranışlar meslek adını ve dürüstlüğünü zedeleyen davranışlardır. Bu davranışlar şunlardır;
 - Müşteriye ilişkin kayıtların ve denetim çalışma kağıtlarının saklı tutulup müşteriye geri verilmemesi,
 - İstihdamda ayrılık yaratma,
 - Muhasebe prensip, standart ve kurallarına uymamak,
 - Finansal tabloların düzenlenmesinde ihmalkar davranmak.
- **Reklam Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri:** Meslek mensubu yanlış ve aldatıcı reklam ve beyanlarla müşteri çekemez. Baskı uygulayarak, taciz ederek ve dolandırıcılıkla iş yapmak kesinlikle yasaktır.
- **Komisyon ve Danışma Ücretleri:** Hiçbir meslek mensubu bir mal veya ürün için veya başka bir meslektaşına tavsiye ve tanıtma için müşterilerden komisyon ve benzeri ücret talebinde bulunamaz.
- **Mesleği İcra Biçimi ve İsim:** Bu kurala göre meslek mensubu mesleğini icra etmek için şahıs işletmesi, adi ortaklık veya anonim şirket biçiminde

örgütlenebilir. Kullandığı isim yanıltıcı olmamalıdır. Örneğin ayrılmış veya ölmüş ünlü bir ortağın adını kullanmak doğru bir davranış biçimi değildir.

Muhasebeci bir robot değil insandır ve insanlar hata yapar. Ancak iyi bir eğitimle ahlaki değerlere bağlı bir insan hilelere başvurmaz. Amaca giden her yol geçerli bir yol değildir. Vicdani doğrularımız, genel kabul görmüş doğrularımız veya olması gereken doğrularımız ortada yoksa veya onlara ulaşmayı sağlayan yollar kişi veya sistem tarafından tıkanmış bile olsa eşitlik, doğruluk, haksız rekabete neden olmadan çalışmak, hakkaniyet ölçüsü gibi kavramlar bizi hilelere başvurmaktan alıkoymalıdır. Bu da iyi bir ahlak eğitimiyle olabilir.

Ahlaki bozulmuşluğun göstergesi olabilecek ve bizim toplumumuzda da zaman zaman görülen, insan kaynakları uzmanlarının bildirdiği 10 ahlaki durum şöyledir.⁵⁶

- Her konuda adam kayırma,
- Tepe yönetime yakın olanlara ayrıcalık tanıma,
- Cinsel tacize göz yumma,
- Terfilerde cinsiyet ayrımcılığı,
- Tutarsız disiplin uygulamaları,
- Gizli bilgileri saklayamama,
- Tazminat belirlemede cinsiyet ayrımcılığı,
- Değerlendirmelerde performansı dikkate almama,
- Personel alımında danışman acentelerle ya da satıcılarla düzenlemeler yapmak,
- İşe alımlarda cinsiyet ayrımcılığı.

Yukarıda sayılan durumlar toplumdaki ahlaki düzeyimizi gösterebilecek ölçülerdendir. Ayrıca ekonomik gelişmişlik düzeyimiz ve toplumun meslekten beklentileri, meslek etiği ve ahlakı ikinci plana itmiştir. Kazancı yüksek meslekler gözde olmuştur. Kısa yoldan ve bol para kazanma arzusu ile muhasebe mesleğinin vergi kaçırma boyutu ele alınıp meslek mensubu olma kararı verilmemelidir.

⁵⁶ Zafer Kirik, a.g.e., s. 65.

İKİNCİ BÖLÜM

KAZANÇ YÖNETİMİ

2.1. Kazanç Yönetimi İle İlgili Temel Kavramlar

2.1.1.Kazanç Yönetimi Kavramı

Kazanç yönetimi, özel bir takım kazançlar elde etmeye yönelik olarak dışsal finansal raporlama sürecine bu amaçlara uygun olarak müdahale etmektir. Diğer bir tanımlamaya göre ise; Kazanç yönetimi, yöneticilerin şirketin performansı hakkında herhangi bir hak sahibini yanıltmak veya rapor edilen sonuçlara dayanarak elde edilecek anlaşmaları etkilemek için finansal raporları değiştirmek amacıyla kullandıkları bazı işlemlerdir.

Schipper'e göre kazanç yönetimi; bir takım özel çıkarlar elde etmek amacı ile dış finansal raporlama sürecine yönelik müdahaledir. Bu tanım ile Davidson, Stcikney ve Weil'in tanımları arasında ki belirgin fark, faaliyetler için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun konu edilmemiş olması ve özel çıkarlar elde etmek amacı ile sadece dış finansal raporları etkilemenin hedeflendiğinin ifade edilmesidir. Kazanç yönetiminin bir diğer tanımı ise Healy ve Wahlen'e (1999) aittir. Onların tanımına göre kazanç yönetimi; gerek paydaşları (stakeholder), firmanın ekonomik durumu hakkında yanıltmak ve gerekse de finansal rapordaki muhasebe kalemlerine bağlı kimi sözleşmelerin yaptırımlarını hafifletmek amacı ile yöneticilerin finansal raporları değiştirebilecek karar ve uygulamalarından oluşur. Levitt ise kazanç yönetimini; finansal raporları hazırlayıp kamuya açıklayanların, piyasa analizcilerinin kâr beklentilerini karşılamak ve istikrarlı bir kâr profili çizebilmek için yaptıkları bütün işlemler olarak tanımlamıştır.⁵⁷

⁵⁷ Fahri Kurşunel, Alper Tunga Alkan, " İşletmelerde Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Arkapları", Selçuk Üniversitesi MYO Dergisi, Cilt:8 Sayı:1-2 S. 172, Konya, 2005.

Birçok faktör yatırımcıların ilgilendikleri işletmeyle ilgili kazanç kalitesini algılamalarını etkileyebilir. Bu sebeple yönettikleri işletmeyi olduğundan iyi göstermek isteyen yöneticiler muhasebe politikası seçimlerini belirlerken bu durumu göz önünde bulundurmaktadırlar. Bu faktörlerden biri işletmeyle ilgilenenlerin o işletme hakkındaki izlenimleridir. Bu sebeple yöneticiler işletmeyle ilgili olarak bilinçli bir biçimde işletmenin imajıyla oynamaktadırlar. Bir kişinin başarısında donanımı kadar kişisel olarak algılanması da son derece etkilidir. Benzer olarak şirketin gelecekteki piyasa başarısında algılanan kazanç kalitesi şirketin gerçek kazanç kalitesi kadar önemlidir. Yöneticiler bunun farkında oldukları için sürekli olarak işletmenin finansal durumunun iyi olduğunu göstermeye çalışmaktadırlar. Bu sebeple aynı finansal durumda olan iki şirket kazanç yönetimi uygulamaları sebebiyle farklı kaliteye sahipmiş gibi algılanabilir.⁵⁸

Kazanç yönetimi araştırmalarının 1980'lerin ikinci yarısında Healy (1985) ile birlikte başladığı kabul edilir. Ancak zaman zaman literatürde kazanç yönetimi ile karıştırılan ve belki de kazanç yönetiminin öncüsü kabul edilebilecek gelir düzeltme faaliyetlerine ilişkin araştırmaların daha eskiye dayandığını söylemek mümkündür. Bu konudaki ilk çalışma Hepwort'a (1953) aittir. Hepwort yönetici teşviki ile hissedar memnuniyeti arasındaki ilişkiyi araştırmıştır.

Kazanç yönetiminin tanımı üzerinde bir uzlaşma bulunmamaktadır. Bu bağlamda, kazanç yönetimini, firmanın ve/veya yöneticilerin çıkarlarına hizmet etmek amacı ile kısa dönemli ve gelecek dönem etkinin nötrleştirileceği karar ve eylemlerle desteklenen genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine bağlı faaliyet ve muhasebe manipülasyonları olarak tanımlayabiliriz. Kazanç yönetimi bu şekilde değerlendirildiğinde, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile tutarlılığı ve yapılan manipülasyonun bir sonraki dönem nötrleştirilmesi onun muhasebe hilesi, yolsuzluk ve aldatma gibi kavramlardan kolaylıkla ayrılabilceği görülür.⁵⁹

Kazanç yönetimindeki temel hedef, zararları önlemek, kazançlardaki azalmayı önlemek, analist tahminlerini karşılamak, analist tahminlerini geçmek olarak

⁵⁸ Frances L. Ayres, "Perceptions of Earnings Quality: What Manager Need to Now", **Strategic Finance, Management Accounting**, March 1994; 75, 9; s.27-28,

⁵⁹ Fahri Kurşunel, Alper Tunga Alkan, a.g.m., s. 4.

sıralanabilir. Kazanç yönetimi tekniklerinden biri olan gelirin düzgünleştirilmesi ise bir işletme için normal olarak kabul edilen gelirdeki dalgalanmaların bilinçli olarak azaltılması şeklinde tanımlanabilir. Gelirin düzgünleştirilmesi de düzgün veya artan bir kazanç rapor etme çabalarıdır. Yöneticiler, düzgün kazancın daha fazla değerli olduğunu, düzgün kazançların olası borç ve temettü anlaşmalarının ihlalleri riskini azalttığını, yönetim ikramiyelerini artırdığını düşündükleri için yönettikleri işletmelerin gelirlerini düzgünleştirmeye çalışmaktadırlar.⁶⁰

Yöneticilerin bunu denemelerinin nedenleri şunlar olabilir. Yöneticiler,⁶¹

- Düzgün kazancın daha fazla değerli olduğunu,
- Düzgün kazançların olası borç ve temettü anlaşmalarının ihlalleri riskini azalttığını,
- Yönetim ikramiyelerini artırdığını düşünmektedirler.

Genel olarak, düzgünleştirilen ya da yönetilen kazançların yatırımcılar, kredi verenler ve diğer kullanıcılar için daha az bilgilendirici ve dolayısıyla da düşük kalitede olduğu düşünülmektedir. Her ne kadar bazı kazanç yönetimleri finansal tablo okuyucularına açıkça görünmese de, bazılarının ise tespit edilme olasılığı bulunmaktadır.

2.1.2. Finansal Bilgi ve Manipülasyon Kavramları

Son yıllarda finansal bilgi manipülasyonu üzerine yapılan akademik çalışmaların sıklığı, bu alanda yapılan çalışmaların özellikle Enron, WorldCom ve Parmalat skandallarından sonra ne kadar da gerekli olduğunu gözler önüne sermiştir. Özellikle Anglo-Sakson literatüründe geniş kapsamlı yer bulan bu çalışmaların temelinde, finansal tabloların gerçeği ne kadar yansıttığına bakılmaktadır. Gelişmiş sermaye piyasalarında yatırım aracı olarak hisse senetlerini seçen bireysel ve kurumsal yatırımcılar finansal tabloları inceleyerek yatırım kararı almakta ve bu tabloların ortaya koyduğu ekonomik değerlere göre portföy çeşitlendirmesi yapmaktadırlar. Bu

⁶⁰ Nermin Çıtak, a.g.m., s. 102.

⁶¹ Carl R. Bieldman, "Income Smoothing: The Role of Management", **The Accounting Review**, Vol. XLVIII, October 1973, No.4, s.653.

piyasalarda, finansal tablolarda sunulan bilgilerin içeriği ve tutarlılığı bilinçli yatırımcılar tarafından sorgulanmaktadır. Ülkemizde ise yatırımcı tarafından sorgulama alışkanlığı tam olarak tesis edilememiştir.⁶²

“Finansal tablolar, muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıkları ile bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlayan araçlardır” şeklinde tanımlanmaktadır.

Finansal tablolar, muhasebenin tanımında yer alan raporlama işlevinin yerine getirilmesi gereği ortaya çıkan tablolardır. Muhasebeden beklenen en önemli görevlerden biri de işletmede meydana gelen olayları belirli dönem aralıklarıyla işletme sahiplerine, kredi verenlere ve diğer ilgililere aktarmaktır.⁶³

Finansal raporlar farklı gruplara bilgi vermek amacıyla ortaya konmasına rağmen bu raporlardan sağlanan yarar, kullanıcılarının bu bilgiyi ne şekilde değerlendirecekleri ve ne amaçla kullanacaklarıyla yakından ilgilidir. Örneğin; dönemsel olarak raporlanan temel finansal tablolar işletmeye borç verecek bir kişi ya da kurum tarafından kullanıldığı gibi, şirkete ortak olmayı düşünen yatırımcılar tarafından da kullanılabilir. Ancak iki grup da ellerindeki finansal raporlardan kendi bakış açılarına uygun ve davranış belirlemelerine yardım edecek, belirsizliği azaltıcı enformasyonu ön plana alırlar. Doğal olarak aynı raporun farklı çıkar grupları üzerinde doğuracağı etkiler de farklı olabilir.

Finansal raporlarla sunulan enformasyonun temel ekonomik etkileri aşağıdaki başlıklar altında toplanabilir.⁶⁴

- Varlıkların yatırımcılar arasındaki dağılımını etkiler.

⁶² Güray Küçükkoçaoğlu, Cemal Küçüksözen, “ Gerçeğe Aykırı Finansal Tabloların Ortaya Çıkarılması: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:28, 161-171, 2005.

⁶³ Akdoğan Nalan ve Nejat Tenker , **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 12. baskı Gazi Kitabevi, s. 3. 2007

⁶⁴ Gökhan Özer, **Muhasebe Kârları ile Hisse Senedi Verimleri Arasındaki İlişkiler: İMKB’de Deneysel Bir Analiz**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, Yayın No.31, 1996, s.13.

- Maruz kalınan toplam risk ve riskin seçimler arasındaki dağılımını etkiler.
- Toplumun sahip olduğu toplam varlığın tüketim ve yatırım arasındaki dağılımını, dolayısıyla ekonomi genelinde sermaye birikim oranını etkiler.
- Finansal bilgi açıklamalarının ortaya çıkması, belgelendirilmesi, yayılması, işleme tabi tutulması, analizi ve yorumlanması çabalarına ayrılan kaynakların miktarını etkiler.
- Açıklanmamış bilgiyi elde etmek için yatırımcılar ve yatırımcılara destek veren gruplar tarafından kullanılan kaynakların miktarını etkiler.

Şirketlerin finansal tablo ve raporlarında yer alan verilerin yöneticilerin istekleri ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, finansal raporlama sürecine (muhasabe standartları çerçevesinde ya da bunun dışında) müdahalede bulunulması” olarak tanımlanabilen finansal bilgi manipülasyonu ile şirketlerin finansal durumu, faaliyetleri ve faaliyet sonuçları hakkında ilgililere gerçeğe aykırı bir bilgi sunulabilmektedir.⁶⁵

Finansal bilgi manipülasyonunun çeşitli yöntemleri, görünümleri ve tanımları olmakla birlikte çok temel bir amacı bulunmakta olup, bu amaç; Şirketle ilgili risk hakkında piyasa katılımcılarındaki izlenimi ya da algıyı ve şirketin vurgulanması gereken farklılıklarını etkileme arzusudur.⁶⁶

Etkin bir piyasada finansal bilgi manipülasyonunun ortaya çıkarılarak kamuya açıklanması durumunda üç aşamalı bir tepki söz konusudur;

1. Finansal bilgi manipülasyonunun açıklanmasına piyasa, etkin piyasalar hipotezini destekler şekilde, önce olumsuz tepki göstermekte ve hisse senedi fiyatları düşmektedir.

⁶⁵ Cemal Küçüksözen, **Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2004, s. 43.

⁶⁶ Stolowy, H., Breton, G., “A Review of Research on Accounts Manipulation”, **Paper for the Annual Congress of European Accounting Association**, 29-31 March 2000, s.3.

2. Açıklama sonrasında, hisse senedi fiyatı aşırı tepki hipotezinin destekler şekilde toparlanmakta, diğer bir ifade ile hisse senedi fiyatı düşüş kadar olmasa da biraz yükselmektedir.
3. Finansal bilgi manipülasyonunun açıklanması sürecinde, hisse senedi fiyatlarındaki dalgalanma, belirsiz bilgi hipotezini destekler şekilde başlangıçta çok yüksek, sonra daha düşük oranda gerçekleşmektedir.

Dolayısıyla, finansal bilgi manipülasyonuna karşı yatırımcı tepkisi oldukça sert olup, ilk sonuç ilgili hisse senedi fiyatının düşmesidir. Bu olumsuz etki sadece ilgili şirket hissedarları ve yöneticileri ile sınırlı kalmamakta, bütün sermaye piyasasında olumsuz bir tepki oluşmasını da tetiklemektedir.⁶⁷

Bir işletmede güvenilir finansal tablo hazırlamak, özellikle işletmenin hisse senetlerine yatırımcı çekmek ve işletmeye kredi bulmak için ön şart olup işletmenin piyasada belli sözleşmeler yapması ve belli tedarikçilerle çalışabilmesi açısından çok önemlidir. Bu nedenle yatırımcılar, kredi verenler, müşteriler, tedarikçiler işletme yönetiminin performansını değerlendirmek ve diğer firma ve yatırımcılarla karşılaştırmak için güvenilir finansal tablo istemektedirler. Güvenilir finansal tablo ise, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve standartlarına uygun düzenlenmiş ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulmuş finansal bilgiler içeren tablo anlamına gelir.⁶⁸

Türkiye’de ise finansal bilgi manipülasyonu tespitine rağmen ilgili şirket hisse senedi fiyatlarında yükseliş olması ya da beklenen düzeyde bir düşüşün gerçekleşmemesi aşağıdaki şekillerde yorumlanabilir:⁶⁹

- Türkiye’deki finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarından kamuya açıklananların çoğunluğunda, finansal bilgi manipülasyonu örtülü kar aktarımı şeklinde gerçekleşmektedir. Dolayısıyla yatırımcılar bu durumu şirketlerin gerçekte kamuya açıklanandan daha karlı olduğu biçiminde

⁶⁷ Güray Küçükkoçaoğlu, Cemal Küçüksözen, “ Gerçeğe Aykırı Finansal Tabloların Ortaya Çıkarılması: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:28, 161-171, 2005

⁶⁸ Nuran Doyrangöl, **İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim**, İstanbul Deloitte Academy, 2007, s. 53.

⁶⁹ Cemal Küçüksözen, a.g.e., s. 109.

değerlendirmekte ve örtülü kar aktarımının SPK tarafından düzeltilirileceğini de dikkate alarak, şirket hisse senetlerine daha yüksek bir değer atfetmektedirler. Bu nedenle hisse senedi fiyatları yükselmekte ya da en azından beklenen düzeyde düşmemektedir.

- Finansal bilgi manipülasyonu açıklaması ile birlikte işlemleri durdurulan şirketlerde, işlemler en az 7,5 ay gibi uzun bir süre sonra tekrar başladığı için piyasa finansal bilgi manipülasyonu bilgisini artık dikkate almamaktadır.
- Finansal bilgi manipülasyonu uygulaması daha önce SPK'nın denetimleri nedeniyle piyasa tarafından öğrenilerek, hisse senedi fiyatlarına yansıtıldığı için, finansal bilgi manipülasyonunun açıklanmasının piyasada önemli bir etkisi olmamaktadır.
- Yatırımcılar şirketlerle ilgili finansal bilgilere çok önem vermemektedirler.

2.1.3. Muhasebe Hileleri ve Türleri

Muhasebe hilelerinin yapılmasının temelinde yatan sebepler; zimmetlerin gizlenmesi, ortakların birbirini yanıltma isteği, daha az kar dağıtma isteği, yolsuzlukların gizlenmesi, teşviklerden haksız yere yararlanma arzusu ve vergi kaçırma düşüncesidir.⁷⁰

Muhasebe hilelerinde sıkça rastlanan başlıca hile türleri aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır.

2.1.3.1. Bilinçli Hatalar

Muhasebe hatalarının kasıtlı olarak yapıldığı durumlarda muhasebe hatasının yerini muhasebe hilesi alır. Zira hataları hilelerden ayıran temel unsur kasıt unsuruydu.

⁷⁰ Mehmet Altındağ, **Vergi ve Revizyon Rehberi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s. 548.

Ancak burada kasıt unsurunun tespiti bir hayli zordur. Hatalarda kasıt yoktur, bilgisizlik, dikkatsizlik ve ihmal vardır. Hile ise, kara dayanan bir harekettir ve yanıltmaya yönelik kasıt içermektedir. Değerlemesi çok zor olan kasıt unsurunda, bir düzensizlik kasıtlı olarak yapılıyorsa, bu hile kapsamına girmektedir.⁷¹

Yapılan herhangi bir düzensizliğin temelinde kasıt unsurunun olup olmadığını anlayabilmek için bazı genellemeler yapmak mümkündür.⁷²

- İşletmede yapılan hatalar hep aynı yönde ve sık sık tekrarlanıyorsa, bu hataların hile olduğu anlaşılır.
- Yapılan yanlışlığın işletme düzeyinde değer olarak yüksek olması durumunda söz konusu yanlışlığa hile gözü ile bakılır.
- İşletmede yapılan bir hatanın kolayca ortaya çıkabilmesi mümkün olmasına rağmen bunu örtmeyi sağlayıcı bir yanlışlık yapılmışsa bu hatanın hile olduğu anlaşılır.

2.1.3.2. Kayıt Dışı İşlemler

Muhasebede gerçekleştirilen her işlemin kural olarak bir belgeye dayandırılması gerekmektedir. Bir kısım işlemlerin kasıtlı olarak belgesiz yapılması veya kanuni defter kayıtlarına yansıtılmaması şeklinde gerçekleşen hilelerdir. Bu tür hileler fatura almamak, vermemek veya belgeleri kaydetmemek şeklinde yapılmakta olup, bunların amacı da daha az vergi ödemektir.

TTK’nda belge düzeni ile ilgili bazı hükümler yer almaktadır. Ancak VUK daha ayrıntılı ve sınırlayıcı hükümler getirmektedir. Bu iki kanunun temel yaklaşımları farklıdır. Çünkü vergi hukuku, ilişkilerinde sadece yükümlü ile devletin yararları değil

⁷¹ Nejat, Bozkurt “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”, **Yaklaşım Dergisi**, 8 (92), Ağustos 2002, s.16.

⁷² Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınları, İstanbul, 1995, s. 62.

tüm toplumun yararları da düşünmektedir. Bu sosyal hukuk, sosyal maliye düşüncesinin bir gereğidir. TTK ise, kişiler arasındaki ticari ilişkileri göz önünde bulundurarak üçüncü kişilerin de korunmasını dikkate almaktadır.⁷³

2.1.3.3. Zamanından Önce veya Sora Yapılan Kayıtlar

Muhasebede mali nitelikli işlem ve olaylar defterlere kaydedilirken, söz konusu işlem ve olayın oluş tarihi önemli bir husustur. Zira, bu hususu göz ardı eden bazı muhasebeciler çıkar amacıyla işlemi olduğundan önce ve sonra defterlere kaydedebilmektedirler. İşte bu şekilde yapılan hileler zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar ismiyle anılmaktadır.

VUK’nda belirtilen bu süre mükelleflere iş yoğunluğu gibi nedenlerle tanınan bir süre olup, mükelleflerin dönemler itibariyle matrah ayarlamalarına imkân veren bir süre değildir. Yani işlemler vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu vergilendirme döneminde beyan edilmelidir. İşlemlerin oluş zamanı ile kayıt zamanı karıştırılmamalıdır. Bazen işletmeler bir kısım işlemlerini zamanından önce kayıtlarına yansıtabilmektedirler. Örneğin; işletmenin likidite durumunu iyi göstermek amacıyla bilânço kapandıktan sonra gelecek nakdi önceden kaydetmesi gibi.⁷⁴

2.1.3.4. Bilânço Maskeleyesi

İşletmenin mali durumunun olduğundan farklı olarak gösterebilmek amacıyla, bilânçoda usul ve esaslara aykırı olarak yapılan düzenlemelere bilânço maskeleyesi denilmektedir.

Bilânço maskeleyesinin, bilânço hesaplarının düzenli olarak sıralanması, bilânçonun açıklığını bozucu hesaplara yer verilmesi nedeniyle meydana geldiği ve daha önce yapılmış bulunan muhasebe hilelerine yönelik bulunduğu, bazı yazarlar tarafından ileri sürülmekte ise de bilânço maskelenmesine; üçüncü şahısları yanıltmaya yönelik ve onların zararını amaçlayan ayrı bir muhasebe hilesi olarak bakılması da

⁷³ Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Denge**, YMM AS Yayınları, İzmir, 1997, s.98.

⁷⁴ Ramazan Irmak, vd., **Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri**, Şafak Matbaacılık, Ankara, 2002, s. 43.

düşünülebilir. Bilânço maskeleyesinin temel amacı; işletmenin ekonomik ve mali yapısı ile karlılık ve likiditesi hakkında, yanlış ve yanıltıcı bilgi vererek çeşitli hak ve menfaatler sağlamaktır.⁷⁵

2.1.3.5. Defter ve Belgeleri Yok Etmek, Defter Sayfalarını Yok Etmek

İşletmelerde tutulması zorunlu olan defterlerin kayıt şekilleri ve şartları ile saklama zamanları VUK ve TTK'da ayrı ayrı belirtilmiştir. Ayrıca tutulan defterlerin notere tasdiki ve istenildiğinde yetkililere ibraz edilmesi de gene ilgili yasalar tarafından belirlenmiştir.

VUK'nun 218. maddesi gereği, tutulması zorunlu olan defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılmaz ve atlanamaz. Ayrıca, ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz, tasdikli yaprakların sırası bozulamaz, bunlar yırtılmaz ve yenileri konulamaz. Söz konusu yasada belirtilen usul ve esasların aksi durumlarının yapılması halinde muhasebe hileleri ortaya çıkacaktır.

İşletmelerde bir sene boyunca usul ve esaslara uygun olarak tutulan defterlerden VUK'nun 220. maddesinde belirtilenleri tasdike tabi olup, kanunda belirtilen sürelerde notere tasdik ettirilmelidirler. Ayrıca, yine VUK'nun 253. maddesi gereği tasdik ettirilen bu defterler beş yıl süreyle muhafaza edilmek zorundadırlar. Bu süre zarfında defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, istenildiğinde bu defterler ile birlikte, belge ve karneler ile vermek zorunda bulunulan bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri yetkili makam ve memurlara ibraz etmek zorundadırlar.

⁷⁵ Nejat Bozkurt, a.g.e., s.16.

2.2. Kazanç Yönetiminin Nedenleri

İşletme yöneticileri işletme ile ilgili alacakları kararlarda rasyonellik ilkesini göz önünde bulundururlar. Yöneticilerin alacakları kararlar işletme kârlılığını, pazar payını ve verimliliğini arttırmaya yönelik işletme yararına olabileceği gibi yöneticinin bizzat kişisel gelirini ve ününü arttırmaya yönelik de olabilir.⁷⁶

Kazanç yönetimine neden olan şartlar tüm yaratıcı muhasebe uygulamalarında olduğu gibi; zayıf iç kontrol yapısı, deneyimsiz yönetim, karmaşık işlemler, zayıf bir yönetim kurulu olarak sıralanmaktadır.

İşletmenin iç kontrol yapısının güçlü olması; varlıkların korunmasını, hatalı ve hileli işlerin önlenmesini, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve geçerli olmasını finansal bilgilerin zamanında hazırlanmasını sağlamak ve yönetimin gerçek verileri olduğundan farklı göstermesinde azaltıcı rol üstlenmektedir. Ayrıca, iç kontrol yapısı zayıf olan bir işletmede etik kurallara uymayan çalışanların ceza almayacağından emin olması, kazanç yönetiminin yapılmasına neden olacaktır.

Teşvik ve fırsatın algılanması, işletmelerde muhasebe hilelerinin var olmasındaki en büyük etkidir. Bunun dışında ulaşılması gereken hedefler vardır ki, bu hedeflere hangi yollardan ulaştığının bir önemi olmamaktadır. Çünkü bazı işletmeler için sonuca gidebilmiş olmak her şeyden önemlidir. Eğer uygun şekilde tasarlanıp uygulanırlarsa iç kontroller hileye bağlı önemli yanlış bildirim riskini azaltabilirler. Böylece, hile riskini tespit ederken denetçi, müşterinin düzgün bir iç kontrol yapısı olup olmadığını kontrol etmelidir çünkü düzgün iç kontroller hileyi başlamadan bile önce önleyebilirler.⁷⁷

Firma açısından kazanç yönetimi faaliyetlerini gerçekleştirme arzusu, politik maliyet hipotezi ile açıklanabilir. Politik maliyet hipotezine göre, servet transferi yaptığı düşüncesi ile ilgili devlet birimleri tarafından denetlemeye tabi tutulma olasılığı olan

⁷⁶ Drew Fudenberg, Jean Tirole,; "A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbent Rents", **Journal of Political Economy**, Vol:103, No:1, 1995.

⁷⁷ Özgür Çatıkas, **Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, 2005, s.6.

firmaların, bu olasılığı düşürmek için kârı yönetmeye çalışacağı kabul edilir. Politik maliyet; antitröst incelemelerini, mali düzenlemeleri, vergileri, hükümet yardımlarını ve teşvikleri kapsar. Ancak bunlara ek olarak petrol krizi, körfez savaşı gibi küresel olaylar ile uluslararası ya da yerel ekonomik kriz ve dalgalanmalar da bu konu ile ilişkilendirilir ve bu gibi durumlar için de firmaların kâr yönetim faaliyetleri araştırılır. Politik maliyet hipotezi içinde yer almasa da uygun koşullarla borç bulma isteği, diğer sebeplerden kaynaklanan aşırı kârı gizleme arzusu yada düşük performansı perdelemek için anti damping faaliyetleri de, kârı yönetmek için güçlü sebepler arasında sayılabilir.⁷⁸

Duncan'a göre ise; kazanç manipülasyonuna sebep olan 3 faktörün bileşeni olan 20 neden bulunmaktadır.⁷⁹

a) Dışsal Faktörler

- Analistlerin öngörülleri,
- Kredi verenlerin beklentileri,
- Rekabet,
- Kontrat yükümlüllükleri,
- Ayı piyasası,
- Yeni finansal işlemler,
- Pazarın işletmeye ilgisizliği.

b) İşletme Kültürü

- Birleşmenin çekiciliği,
- Yönetim tavizleri,
- Kısa dönemli odaklanma,
- Gerçek olmayan plan ve bütçeler,
- Amirlerin dönem sonu beklentileri,
- Aşırı kar sonrası düşüş korkusu,
- Hukuk dışı işlemleri gizleme.

⁷⁸ Fahri Kurşunel, a.g.m. , .s 7.

⁷⁹ J.R. Duncan, "Twenty Pressures to Manage Earnings", **The CPA Journal**, July, 7, 2001, s.32.

c) Kişisel Faktörler

- Kişisel ikramiyeler,
- Promosyonlar,
- Takım çalışması (takımlara da promosyon verilebilir),
- İş kaybı korkusu,
- Kahramanlık,
- Denetçileri önemsememe

2.3. Kazanç Yönetimi Amaçları

Kâr manipülasyonunun en önemli amaçları daha düşük maliyetle kaynak temin edebilmek ve borç sözleşmelerindeki koşulları karşılayamamaktan kaçınmaktır. Literatürde ortaya konan kâr manipülasyonu amaçlarına bakıldığında bunlar arasında,⁸⁰

- Şirketin hisse senedi fiyatını ve riskini etkilemek,
- Kreditorler, yatırımcılar ve çalışanlarla ilişkileri iyi tutmak,
- Yönetici ücretlerini manipüle etmek,
- Politik ve düzenlemelerden kaynaklanan riskleri bertaraf etmek,
- Yatırımcıların şirketle ilgili olarak algıladıkları riski azaltmak,
- Şirketin gelecekteki performansı hakkında piyasaya olumlu sinyal göndermek,
- Vergi avantajı sağlamak,

sayılabilir.

2.4. Kazanç Yönetimi Araçları

Muhasebe rakamlarının manipülasyonu için kullanılan yöntemler birbirlerinden ayrı olarak düşünülmemelidir. Bu yöntemler raporlama sürecinde ayrı ayrı kullanabildiği gibi bir bütün olarak da meydana gelebilmektedirler. GKGMİ dahilinde olan ve GKGMİ'ni ihlal eden manipülasyon yöntemleri aşağıda açıklanmıştır.

⁸⁰ Fahri Kurşunel, a.g.m. , s. 4.

2.4.1. Gelir İstikrarlaştırma

Gelir, günlük ekonomik faaliyetlerin tamamında yer alır ve yatırım kararları ve vergilendirme gibi en önemli ekonomik olguların hedefindedir. Bu nedenle gelir, işletme çıktılarında ekonomik gerçekliğe uygun şekilde yer almalıdır.

Gelirin periyodik olarak istikrarlaştırıldığını ilk olarak ortaya koyan Hepworth 'a göre gelir istikrarlaştırmanın başlıca sebepleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Gelir ve gider kalemlerinin göreceliliğini kullanarak vergi yükümlülüğünü azaltmak,
- İstikrarlı bir gelir akışı oluşturarak yatırımcının güvenini istikrarlı bir kar payı edineceği yönünde sağlamak,
- Keskin bir gelir artışını engelleyerek çalışanların daha yüksek maaş istemesine engel olmak,
- İstikrarlı bir gelir akışı ile bireysel ve genel ekonomide olumlu bir psikoloji yaratmak.

Fudenberg ve Tirole'e göre gelir istikrarlaştırmanın tek suçlusu yöneticiler değil aynı zamanda onlarla işletme geliri üzerinden uzun dönemli kontrat yapan işletme ortak veya hissedarlarıdır. Bu durumda yapılan kontratın vadesi gelir istikrarlaştırma için önemlidir. Çünkü gelirin dönemler içinde belirli istikrarının olması için önemli düzeyde kontrat vadesinin olması gerekmektedir.⁸¹

Finansal tablo hileleri, genellikle, aktiflerin, gelirlerin ve karların fazla bildirimini ve pasiflerin, giderlerin ve zararların eksik bildirimi şeklinde görülmekle birlikte bazen bunun tam tersinin yapıldığı da görülebilmektedir. Yüksek kar edilen

⁸¹ Drew Fudenberg, a.g.e., s. 82.

yıllarda karın, izleyen dönemlerde düşük olma olasılığı dikkate alınarak gizlenmesi şeklinde bir değerlendirme de finansal tablo hilesi olarak adlandırılabilir.⁸²

2.4.2. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Yaratıcı muhasebe, ilke ve kuralları, değerlendirme ölçüleri ve uygulamaya yönelik düzenlemelerin eksikliğinden yararlanmak suretiyle muhasebe rakamları üzerinde oynamak finansal tabloların biçimini veya finansal tablolarda yer alan bilgilerin sunuluşunu değiştirerek finansal durumu olduğundan farklı göstermek amacıyla yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir.⁸³

Yaratıcı muhasebe uygulamalarının tanımı ve içeriği konusunda bir konsensüs bulunmamaktadır, dolayısıyla yaratıcı muhasebe finansal bilgi manipülasyonunun diğer yöntemlerinin bir karışımıdır. Bununla birlikte, yaratıcı muhasebe uygulamalarının bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu gibi finansal tablo kalemlerinin sınıflandırılması üzerinde yoğunlaştığı söylenebilir. Gerek akademik literatürde ve gerekse uygulamada yaratıcı muhasebe uygulamalarına örnek olarak gösterilen bazı işlem ve uygulamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir;⁸⁴

- Fiktif gelir yaratılması ya da gelirin tahakkuk etmeden muhasebeleştirilmesi,
- Faiz giderlerinin agresif bir şekilde aktifleştirilmesi veya amortisman periyodunun uzatılması,
- Varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe aykırı olarak açıklanması,
- Olağanüstü gelirlerin faaliyet gelirleri olarak, faaliyet giderlerinin ise olağan üstü giderler olarak gösterilmesi gibi işlemlerle gelir tablosu kalemlerinin sınıflandırılmasının değiştirilmesi,

⁸² Nermin Çıtak, “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:91-2009, s. 87.

⁸³ Müge Saltoğlu, “Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği” **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 2003, s. 108.

⁸⁴ Güray Küçükkoçaoğlu, Cemal Küçüksözen, a.g.e., s. 5.

- Şirketin nakit üretme gücünün yüksek olduğu izlenimi yaratmak üzere nakit akım tablosunda yatırımlardan ya da diğer faaliyetlerden sağlanan nakdin, faaliyetlerden sağlanan nakit gibi gösterilmesi.

Yaratıcı muhasebe uygulamalarının örneklerini her ülkede yaşanan şirket skandallarında görmek mümkündür. Ancak halkın %75'inin elinde hisse senedi bulunan bir ülke olması sebebiyle bu ülkede yaşanan skandallar toplumun büyük bir kesimini etkilediği için en dikkat çeken uygulamalar olarak yazın dünyasında konu olmuş örneklerdir.

Enron 1985 yılında Teksas eyaletinin Houston kentinde Houston Natural Gas ve InterNorth şirketlerinin birleşmesiyle kurulan bir şirkettir. Kısa bir süre içinde ABD'nin büyük şirketlerinden biri olan Enron, esas faaliyet alanı doğalgaz boru hattı (iletimi) olan bir şirket idi. Ancak Enron zamanla esas faaliyet alanından uzaklaşarak pek çok değişik alanda faaliyet göstermiş ve bu amaçla ikincil şirketler kurmuştur. Fakat esas faaliyet konusu olmayan yatırımlarında büyük zararlara uğramış, ancak bu zararları, denetim şirketinin de yardımıyla bir süre gizlemeyi başarmıştır.⁸⁵

Enron'un hemen ardından Worldcom skandalı gerçekleşmiştir. Telekomünikasyon sektöründe olan Worldcom'da açığa çıkarılan skandal, Enron skandalından farklı olarak, karmaşıklığı ve karanlığının düzeyi için değil, daha çok basitliği için hayrete düşürücüdür. Enron ve Worldcom skandalları arasında farklılıklar olmasına karşın, bu iki şirketi birbirine bağlayan ortak bir bağ bulunmaktadır, o da daha fazla kazanmak. Worldcom'un CFO'su tarafından uygun olmayan bir şekilde, bilerek GKGM'ni ihlal ederek birkaç milyar dolar değerindeki giderleri aktifleştirmiş ve böylece 2001'de ve 2002'nin ilk yarısında rapor edilen giderlerini azaltmış ve yapay olarak karı şişirmiştir.

Worldcom' un 2001 ve 2002'nin ilk çeyreği için kazançlarını yeniden bildirmesi gerektiğinin ilan edilmesinden bir hafta sonra, şirket çalışanlarından 17.000 kişiyi, (iş

⁸⁵ Cengiz Toraman, "Enron Olayı ve Bu Olaydan Çıkarılması Gereken Dersler", Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:15, Temmuz 2002, s.84.

gücünün %20'sini), işten atmıştır. Buna ek olarak, Worldcom'un bu yaptıkları hisselerini değersiz hale getirmiş ve Worldcom hisselerinin yaklaşık 30 milyar dolarını tehlikeye atmıştır. Worldcom hat maliyetleri (line costs) olarak adlandırılan tutarların bir kısmını varlık hesaplarına kaydetmek suretiyle giderlerini azaltmış ve karın 7.97 milyon dolar daha fazla açıklanmasını sağlamıştır.⁸⁶

2.4.3. Agresif Muhasebe

Agresif muhasebe, yürürlükteki genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun ya da uygun olmayan yöntemler kullanılarak arzulanan bir finansal sonuca ulaşmak üzere muhasebe ilkelerinin bilinçli ve zorlayıcı şekilde tercih edilmesi ve uygulanmasıdır.

Agresif muhasebe uygulamalarında belirli dönemlerde karı yüksek göstermek amacıyla, genellikle muhasebe standartlarının zorlanması suretiyle, konsinye satışların ve faturası kesilmiş ancak henüz müşteriye sevk edilmemiş mal tutarlarının satış gelirleri olarak kaydedilmesi, ayrıca gelir olarak kaydedilen faaliyetlere ilişkin bazı harcama ve giderlerin sonraki dönemlere ertelenmesi gibi uygulamalar yapılmaktadır.⁸⁷

Yaratıcı muhasebe uygulamaları, finansal tablolarda nasıl bir bilgi açıklandığında nasıl bir tepki alınacağına önceden kestirilerek, finansal bilgi kullanıcılarının beklentilerini de göz önünde bulundurarak finansal tablolardaki görünümün değiştirilmesi esasına dayanmaktadır. Bu değiştirme işlemi yapılırken tabii ki; bağımsız dış denetçilerin ve kamu denetçilerinin beklentileri de göz önünde bulundurulmaktadır. Çünkü bu denetçiler muhasebe bilgisi kullanıcılarının haklarını savunma pozisyonunda olan kişilerdir. Griffiths'e göre; firmaların yaratıcı muhasebeye yönelmesinin gerçek sebebi, finansal bilgi kullanıcıları için gerçeği hayalden ayırmanın giderek güçleşmesidir.⁸⁸

⁸⁶ Mehmet Özbirecikli, "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:5, Sayı:18, Nisan 2006, s.9-10.

⁸⁷ Hilmi Erdoğan Yayla, **Güç ve Yetki İlişkilerinin Muhasebe Bilgisi Kararları Üzerindeki Etkisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006, s. 185.

⁸⁸ Rıdvan Bayırlı, **Yaratıcı Muhasebe: Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006, s. 64.

Yaratıcı muhasebe kavramı zaman zaman hile ve manipülasyon kavramıyla eş anlamlı kullanılsa da yaratıcı muhasebe teknikleri kullanılarak yapılan hileli finansal raporlamayı ifade eder. Manipülasyon daha çok borsada işlem gören hisse senedi fiyatlarını etkilemeye yönelik hileli işlemlerdir. Şüphesiz içinde özellikle kar manipülasyonlarına yönelik yaratıcı muhasebe uygulamaları barındırabilir.⁸⁹

Yaratıcı muhasebe uygulamalarının göstergelerini şu şekilde sıralayabiliriz.⁹⁰

- Raporlanan kazançların kalitesinin ve tutarının sürekli bozulması,
- Nakit akışının yetersizliği,
- Stokların fazla bildirimi,
- Uygun olmayan gelir tanınması,
- Diğer işletme varlıklarının fazla bildirimi,
- Borçların ve diğer yükümlülüklerin eksik bildirimi,
- Uygun olmayan açıklamalar.

Söz konusu uyarı işaretleri teknik olarak daha önce açıklandığı için burada tekrar edilmeyecektir. Ancak denetçiler ve analistler mesleki özen borcu çerçevesinde denetim ve analiz tekniklerini etkili bir şekilde kullandıkları takdirde bu uygulamaların belirtilerini çok daha kolay ortaya çıkarabilirler.

2.4.4. Büyük Temizlik Muhasebesi

Bir şirketin kötü sonuçlar yaratan gelir tablosunu daha da kötü göstermek amacıyla uygulanan bir kar yönetimi stratejisidir. Bu strateji, daha çok gelecek yılların karlarını suni olarak arttırmak için faaliyet sonuçları kötü geçen yıllarda uygulanmaktadır. Genelde şirketlerde prim esaslı çalışılan durumlarda karlarda yaşanacak büyük artışlar yöneticiler için olağanüstü primler ile sonuçlanmaktadır. Bu durumu değerlendirmek amacıyla yönetim değişikliği sonucu işe başlayan yeni genel müdürler bazen önceki genel müdürleri şirketin kötü performansından sorumlu

⁸⁹ “Sermaye Piyasası Kurulu; Hisse Senedi Piyasasında Manipülasyon, Kullanılan Yöntem Örnekleri Manipülatif İşlem Kalıbı Örnekleri Korunma Yolları”, Aralık 2003, s.2-3. www.spk.gov.tr, (Erişim Tarihi, 20.01.2010)

⁹⁰ Nermin Çıtak, a.g.e. s, 108.

tutabilmek ve gelecek yılların gelişmelerinden kredi(pay) sağlamak amacıyla bu uygulamayı sıklıkla kullanmaktadır.⁹¹

Büyük temizlik muhasebesi konusunda en eski çalışmayı yapan Moore'e göre (1973), uygulamanın özü "yeni yöneticilerin, geçmişte değeri sık olarak düzeltilmiş bazı aktiflerin değeri konusunda oldukça kötümser oldukları kabulüne dayanmaktadır. Moore bu çalışmasında, bir şirkette yönetim değiştiğinde yeni yönetimin ihtiyari olarak gelir azaltıcı muhasebe kararları uygulayıp uygulamadığı hususunu araştırmıştır. Burada amaç, muhasebe politikası değişikliklerinin yönetimin değişmesi sürecinde, tesadüfen seçilen diğer finansal tablo dönemlerine göre daha yaygın olarak uygulanıp uygulanmadığını belirlemektir. Sonuç olarak Moore bu çalışmasında, şirket yönetimlerinin değiştiği dönemlerde gelir azaltıcı muhasebe politikaları değişikliklerinin, yönetim değişikliği olmayan dönemlere göre önemli ölçüde yüksek olduğu bulgusuna ulaşmıştır.⁹²

Büyük temizlik muhasebesi bir anlamda politik olaylara benzer. Politikada bir hükümet değiştiğinde yerine gelen hükümet eski hükümetin çok kötü bir yönetim gösterdiği belirterek bir enkaz devraldıklarını belirtir. Daha sonra ise yaptığı uygulamaların nedeni olarak her zaman eski yönetimi suçlar. Bu şekilde yeni hükümet istediği uygulamayı kolayca yapabilmektedir. Bu durum firmalar için de geçerlidir. Bir firmanın üst yönetimi değiştiğinde yeni gelen yönetim finansal tablolardaki sorunlu kalemleri ortadan kaldıracak bir temizlik uygulamasına başvurabilir. Yapılan işlem, finansal tabloların bir anlamda yıkanması olarak nitelendirilebilir. Ayrıca yeni yönetim bu şekilde bir uygulama yapılmasının asıl sorumlularının eski yönetim olduğunu vurgulayarak suçlamalardan da kurtulabilmektedir. Yeni yönetim bu şekilde bir uygulamaya başvurarak geleceğini garanti altına almayı hedefler. Çünkü yeni yönetim gelecekte karın istikrarlı hale getirilmesi ya da yükseltilmesi için kullanabilecek kalemleri finansal tablolardan temizlediği için, kendi yönetimindeki dönemlerde karı artırma imkanına sahip olabilecektir.⁹³

⁹¹ Murat Özcan, **Kar Yönetimi Uygulamalarına İlişkin Etik Yargı Farklılıkları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gebze, 2007, s. 30.

⁹² Ridvan Bayırlı, a.g.e. ,s. 52.

⁹³ Mehmet Akif Ayarlıoğlu, **Kar Yönetimi Uygulamaları ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Test Edilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007, s. 21.

Bir işletmede çalışanlarla birlikte şirket tepe yöneticilerinin de öncelikli amaçları işlerini ve mevkilerini muhafaza etmektir. Ancak buna rağmen pek çok firmada zaman zaman yönetim değişikliğine gidilmektedir. Değişiklik kimi zaman ölüm, hastalık, emeklilik gibi sebeplerden kaynaklanırken, kimi zaman yöneticilerin daha iyi bir teklif almaları sebebi ile istifa etmelerinden veya yönetim kurulunun takdiri ile tepe yönetici ile yollarını ayırma isteğinden kaynaklanabilir. Akademik literatürde yönetim değişikliklerinin sebeplerini araştıran çok sayıda çalışma vardır. Bu çalışmalar özellikle firma performansı ve hisse senedi getirileri ile yönetim değişiklikleri arasında güçlü bir ilişkinin olduğunu ifade ederler.⁹⁴

2.4.5. Hileli Finansal Raporlama

Hile bir kişinin yasal olmayan bir faaliyette bulunduğu ortaya çıkmaktadır. Finansal tabloları oluştururken, satışları yüksek göstermek için fatura üretmek hile; konsinye satışları sıradan satışlar olarak yorumlamak bir hatadır. Bununla birlikte hile ve hata arasındaki fark herkes tarafından anlaşılabilir değildir. Hileli finansal raporlamayı incelemek amacıyla kurulan Amerikan Komisyonu, hileyi “finansal tabloları önemli ölçüde yanlış gösteren herhangi bir eylem” olarak tanımlamaktadır. Gerçek hile olarak tanımladığımız eylem ise, belge ve dokümanları değiştirmek, kayıtlardan işlemleri silmek, hayali işlemleri kaydetmek veya önemli bilgileri yok etmek örnekleri ile açıklanmaktadır.⁹⁵

Finansal tablo hileleri, finansal tablo kullanıcılarını aldatmak için, finansal tablolarda tutarları veya elde edilen sonuçları kasıtlı olarak yanlış bildirme veya atlama yaparak, bir işletmenin finansal durumunu bilinçli olarak yanlış bildirmektir. Finansal tablo hileleri genellikle kendisi bir sonuç olmaktan çok bir sonuca gitme aracıdır. Bunun yapılmasındaki nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilir;⁹⁶

- Şirketin beklenen veya hedeflenen kazançlarına ulaşmak,
- Kredi almalarını engelleyen iş problemlerini çözmek,

⁹⁴ Selim Aren, “Yönetim Değişikliği ve Finansal Rapor Manipülasyonları”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, sayı:1-10, s.1.

⁹⁵ Volkan Demir, Oğuzhan Bahadır, “Muhasebe Manipülasyonu: Yöntemler ve Teknikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMM Yayınları, Sayı: 84. İstanbul

⁹⁶ “Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)”, **Fraud Examiners Manuel**, 2003, s.1.303.

- Daha fazla zaman yaratmak,
- Dürüst finansal tablolar verildiğinde alınamayacak veya daha az olacak kredileri almak veya yenilemek,
- Hisse satışı yoluyla yatırımcıları yüreklendirmek,
- Artan hisse basına kazanç veya ortaklık karı yararlarını artırmak, böylece artan kar payı ödemeleri sağlamak,
- Olumsuz piyasa algılamalarını gidermek,
- Finansman taahhütlerine uyumu sergileyebilmek,
- Şirket amaç ve hedeflerini karşılayabilmek,
- Performansla ilgili ikramiyeler almak.

2.4.6. Muhasebe Hata ve Usulsüzlükleri

Finansal tablolarda kasıtlı olmayarak yanlış bilgi açıklanması ya da bazı bilgilere yer verilmemesi ya da bazı bilgilerin açıklanmaması şeklinde tanımlanan hata aşağıdaki durumlarda söz konusu olabilmektedir;⁹⁷

- Finansal tabloların hazırlanması sürecinde bilgilerin toplanması ve işlenmesi sırasında yanlışlık yapılması,
- Olayların gözetimi, izlenmesi veya değerlendirilmesinden kaynaklanan muhasebe tahminlerinin doğru olmaması,
- Finansal bilgilerin tutar, sınıflandırma, sunum ve kamuya açıklanması ile ilgili muhasebe standart ve prensiplerinin uygulanması sırasında yapılan yanlışlıklar, hatalar.

⁹⁷ Güray Küçükkocaoğlu, Cemal Küçüksözen, a.g.e., s. 6.

2.5. Kazanç Yönetimi Teknikleri

Kazanç yönetimi tekniklerinin oluşmasının nedeni, muhasebe standartlarındaki esnekliktir. Bazı muhasebe kuralları vardır ki, kişiden kişiye işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir. Tek bir doğrunun olmaması ve kurallardaki esneklikler sebebiyle işletmeler de istedikleri hedeflere ulaşmak amacıyla kazanç yönetimi tekniklerine başvurmaktadırlar.

Kazanç yönetimi için kullanılabilir olası kazanç yönetimi teknikleri veya muhasebe faaliyetlerinin örnekleri aşağıda sıralanmıştır. Bu noktada bu tekniklerin veya faaliyetlerin kullanılmasının GKGM esnekliği sınırları dışında kalıp kalmamasına göre sıralanmıştır.⁹⁸

- Amortisman yöntemlerini değiştirmek (örn. Eşit oran yerine hızlandırılmış amortisman kullanmak),
- Amortisman için kullanım ömürlerini değiştirmek,
- Amortisman için hurda değer tahminlerini değiştirmek,
- Tahsil edilemeyen alacakların karşılıklarını değiştirmek,
- Garanti giderleri için karşılıkları değiştirmek,
- Ertelenmiş vergilerin karşılıklarını belirlemek,
- Değerini yitirmiş aktiflere ve gerekli zarar tahakkuklarının varlığına karar vermek,
- Koşullu borçların gerçekleşmesi olasılığını tahmin etmek,

⁹⁸ Charles W. Mulford ve Eugene Comiskey, **The Financial Numbers Game Detection Creative Accounting Practices**, 2002 John Wiley&Sons Inc.,s.60.

- Stoklardaki deęer dūřuklūęüne ihtiyaç olup olmadıęını ve miktarını kararlařtırmak,
- Tazminat tahakkukları varsayımlarını belirlemek veya değiştirmek,
- Satın alma işleminin araştırma ve geliştirmeye atılacak kısmını belirlemek,
- Duran varlıkların amortisman sūrelerini belirlemek veya deęiřtirmek,
- Yazılım geliştirme gibi maliyetlerin ne kadarının aktifleştirileceğine karar vermek,
- Bir yatırımın piyasa değerindeki azalmanın geçici olup olmadığına karar vermek.

2.6. Kazanç Yönetiminin Ölçümü

Finansal bilgi manipūlasyonunu ortaya çıkarmaya dięer bir ifadeyle, tahmin etmeye çalıřan modellerde öncelikle toplam tahakkuklar üzerinde durulmaktadır.

Bazı çalışmalarda ise toplam tahakkuklar, faaliyetlerin gerektirdiği (ihtiyari olmayan) ve gerektirmediği (ihtiyari) tahakkuk şeklinde ayrıştırılmakta ve ihtiyari tahakkuk tutarları şirketin aktif toplamına veya satış hasılatı tutarına endekslenerek, bu endekste yıllar itibariyle ortaya çıkan eğilim, çeşitli amaçlara yönelik finansal bilgi manipūlasyonunun gōstergesi olarak kabul edilmektedir. Yukarıda belirtilen şekilde tahakkukları esas alan modeller dışında, tahakkuklar yanında finansal tablolardaki bilgiler çerçevesinde yapılan çeşitli analizleri de çalışma kapsamına alan modeller söz konusu olup, belirtilen modeller aşağıda incelenecektir.⁹⁹

⁹⁹ Güray Kūükkocaoęlu, Cemal Kūüksōzen, a.g.e., s. 15.

2.6.1. Healy Modeli

Healy modeli, literatürde geliştirilen ilk modeldir. Son derece basit olup ihtiyari tahakkukları tahmin etmekte oldukça yetersiz olduğu ifade edilmiştir.

Model, bu yılki ihtiyari tahakkukların geçen yılki toplam tahakkukların bir bileşeni olduğu varsayımına dayanır. Model çerçevesinde ihtiyari tahakkukların sıfır olması beklenir. İhtiyari tahakkukları sıfır olmayan her firmanın kar yönetimi yaptığı; sıfırdan düşük olanlar karları arttırma; sıfırdan büyük olanların ise karları düşürme yönünde faaliyetlerde bulunduğu kabul edilir.¹⁰⁰

Modelde, yöneticilere firmanın performansına bağlı olarak maaşından ayrı ikramiye veya prim verilmesi durumunda, yöneticilerin kendilerine verilecek olan bu ek kazançlarını arttırmak için toplam tahakkukları kullanarak kar yönetimi uygulamalarına başvurabileceklerini belirtmiş ve bu hipotezini test etmiştir. Healy çalışmasında karların, faaliyetlerden kaynaklanan nakit akımları, isteğe bağlı olmayan tahakkuklar ve isteğe bağlı tahakkuklardan oluştuğunu belirtmiştir. İsteğe bağlı olmayan tahakkukların genellikle muhasebeleştirme ile ilgili kuralları koyan SEC ya da FASB gibi kural koyucular tarafından belirlenen nakit akışları ile ilgili işlemler olduğunu, isteğe bağlı tahakkukların ise, yöneticiler tarafından belirlenen nakit akışları ile ilgili işlemler olduğunu ifade etmiş ve yöneticilerin isteğe bağlı tahakkuklarla oynamak suretiyle kar tutarını dönemler itibariyle etkileyebilecekleri varsaymıştır.¹⁰¹

Healy çalışmasında, teşvik primleri ile ödüllendirilen yöneticilerin alacakları teşvik primi tutarlarını arttırmak için toplam tahakkukları kullanarak finansal bilgi manipülasyonu yaptıkları hipotezini ortaya atmış ve bunu aşağıdaki modeli kullanarak test etmiştir.

$$NDA_t = \frac{1}{n} \sum_{\tau} \frac{TA_{\tau}}{A_{\tau-1}}$$

¹⁰⁰ Selim Aren, **Yöneticilerin Kar Yönetimi İle İlgili Tutumları ve İMKB’de Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gebze İleri teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gebze, 2003, s. 34.

¹⁰¹ Mehmet Akif Ayarlıoğlu, a.g.e. s. 99.

NDA = İhtiyari tahakkukları

TA = Toplam tahakkuklar

A = Toplam varlıklar

2.6.2. DeAngelo Modeli

DeAngelo, firmanın karını düşük gösterme isteğinden kaynaklanmasa da, amortisman tutarlarının tahakkuk esasına dayalı olarak oluşturulan kalemler içinde önemli bir paya sahip olduğunu belirtmiş ve amortisman gibi isteğe bağlı olmayan tahakkuklar nedeniyle birçok firma için toplam tahakkukların negatif değer alacağını belirtmiştir. Bu nedenle tahakkuklar için kıyaslama yapılabilecek bir ölçü oluşturmayı amaçlayarak, bir önceki dönemin toplam tahakkuklarını ölçü olarak kullanmıştır. Bu doğrultuda çalışmasında kullandığı teste, toplam tahakkuklardaki bir önceki döneme göre değişimleri esas almış ve bunları standardize etmek amacıyla yine bir önceki döneme göre aktif toplamındaki değişime bölmüştür. Ayrıca, inceleme döneminde isteğe bağlı olmayan tahakkuklardaki değişim oranının sabit kalacağını varsaymış, dolayısıyla toplam tahakkuklardaki değişimin isteğe bağlı tahakkuklardan kaynaklanacağını belirtmiştir. Bu anlayışla, normal şartlarda toplam tahakkuklardaki değişimin yıllar itibariyle sıfır olmasını beklemekte ve hisse senetlerinin geri alındığı dönemde toplam tahakkukların belirgin bir şekilde negatif olması halinde ise, yöneticilerin kar yönetimi uygulamalarına başvurduğunu belirtmektedir.¹⁰²

DeAngelo (1986) çalışmasında, halka açık bir şirketin yatırımcıların elindeki hisse senetlerini geri alarak halka kapalı özel bir şirket statüsüne getirilmesi sırasında, yöneticilerin hisse senetlerinin değerini düşük göstermek amacıyla finansal bilgi manipülasyonu (kar yönetimi) yaptıkları hipotezini aşağıdaki modeli kullanarak test etmiştir.¹⁰³

$$NDA_t = \frac{TA_{t-1}}{A_{t-1}}$$

¹⁰² Cemal Küçüksozen, a.g.e., s. 139.

¹⁰³ Güray Küçükkoçaoğlu, vd. "Finansal Bilgi Manipülasyonunun Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı", **İMKB Dergisi**, Cilt: 9 Sayı: 36, 1997

NDA = İhtiyari tahakkukları

TA = Toplam tahakkuklar

A = Toplam varlıklar

2.6.3. Jones Modeli

Jones (1991) modeli, daha sonra yapılan birçok araştırmaya referans olmuş bir modeldir. Jones çalışmasında, standart zaman serisi modelini kullanmıştır. Jones modelin temel varsayımı, ihtiyari tahakkukların aktiflerle ilişkilendirilmesi sonucu bu ilişki ya da orantıda temel bir sapmanın kâr yönetimi uygulamasının varlığını ortaya koyacağıdır. Bu modelle yapılan çalışma, ABD'deki şirketlerin gümrük tarifelerinin yükseltilmesi ya da kotaların kısıtlanması gibi gümrük bağımsızlıklarından yararlanmak için, ABD Ticaret Komisyonu tarafından inceleme yapılan dönemde, kâr yönetimi ile kârlarını düşük gösterip göstermediklerini test etmek üzere yapılmıştır.¹⁰⁴

Daha önceki Healy (1985) ve DeAngelo (1986) modellerinden farklı olarak Jones modeli firmanın toplam tahakkuklarının firmanın ekonomik durumlarındaki değişmelere bağlı olarak farklılaşmasına imkan sağlar. Jones (1991) tahakkukların nakdi olmayan çalışma sermayesi hesaplarındaki ve amortisman gibi nakit çıkışı gerektirmeyen harcamalardaki değişimlerle ortaya çıktığını belirtmiştir. Yazar ayrıca çalışma sermayesi kalemlerindeki değişimlerin ve nakit çıkışı gerektirmeyen harcamaların finansal tablolardaki diğer kalemlerle ilişkili olduğunu fark etmiş ve isteğe bağlı olmayan tahakkuk düzeyinin ilişkili hesap kalemlerinin dengelenmesi ile tahmin edilebileceğini belirtmiştir. Bu Jones modelinin temelini oluşturur.

Jones modelinde, toplam tahakkuklar iki tane firmaya özgü değişkenle regresyona tabi tutulmuştur. Bu değişkenler satışlardaki değişim ve maddi duran varlıklardır. Alacaklar veya stoklar gibi çalışma sermayesi hesaplarında isteğe bağlı olmayan değişimleri ortaya koymada satışlardaki değişim değişkeninin etkili olacağını, aynı şekilde isteğe bağlı olmayan amortisman harcamalarını ortaya koymada ise maddi duran varlıklar değişkeninin etkili olacağını belirtmiştir. Bu açıklamalar ışığında gözlem

¹⁰⁴ Rıdavan Bayırlı, a.g.e., s. 248.

dönemine ait yıllar için tahakkukların isteğe bağlı olmayan kısmı aşağıdaki denklem yardımıyla hesaplanmıştır.¹⁰⁵

Jones çalışmasında, ABD'deki şirketlerin buldukları sektördeki gümrük tarifelerinin yükseltilmesi ya da kotaların kısıtlanması gibi gümrük korumalarından yararlanmak için, ABD Ticaret Komisyonu tarafından inceleme yapılan dönemde, finansal bilgi manipülasyonu (kar yönetimi) ile karlarını düşük gösterip göstermediklerini aşağıdaki modeli kullanarak test etmiştir.

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_i \frac{1}{A_{it-1}} + \beta_{1i} \frac{\Delta REV}{A_{it-1}} + \beta_{2i} \frac{PPE}{A_{it-1}} + \varepsilon_{it}$$

TA = Toplam tahakkuklar,

A = Toplam Varlıklar,

ΔREV = Gelirlerdeki değişim,

PPE = Brüt maddi duran varlıklar.

2.6.4. Düzeltilmiş Jones Modeli

Jones modelinde zımni olarak, gerek finansal bilgi manipülasyonunun yapıldığı dönemde ve gerekse tahmin döneminde ihtiyari tahakkuk kararlarının satış gelirleri ile ilgili olmadığı varsayımı yapılmaktadır. Dechow, Sloan ve Sweeney'e göre ise model, yöneticiler tarafından finansal bilgi manipülasyonunun gelirler üzerinden yapılması halinde ihtiyari tahakkukları hatalı olarak ölçmekte, dolayısıyla bu varsayım modelde ihtiyari tahakkukların hesaplanmasında sorun yaratmaktadır. Bu kapsamda, tahakkukların hesaplanmasında sadece gelirlerdeki değişimin kullanılması yerine, gelirlerdeki değişimin alacaklardaki net değişimden (içinde bulunulan yıldaki alacaklar – bir önceki yıldaki alacaklar) çıkartılmak suretiyle kullanılması, diğer bir ifade ile gelirlerdeki değişimin alacaklardaki değişim dikkate alınarak bir ayarlamaya tabi tutulması yöntemine başvurulmuştur.

Düzeltilmiş Jones modelinde, kredili satışlar tutarındaki bütün değişimlerin finansal bilgi manipülasyonundan kaynaklandığı zımni olarak varsayılmaktadır. Bu varsayım, kredili satışlarda gelirin tanımlanması hususunda takdir hakkı kullanmanın

¹⁰⁵ Mehmet Akif Ayarlıoğlu, a.g.e., s. 105.

nakit satışlarda gelirin tanımlanmasına göre daha kolay uygulanabileceği, dolayısıyla kredili satış işlemleri ile finansal bilgi manipülasyonunun daha kolay gerçekleştirilebileceği kabulüne dayanmaktadır.¹⁰⁶

$$NDA_t = \alpha_1 \frac{1}{TA_{t-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{TA_{t-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_t}{TA_{t-1}}$$

NDA = İhtiyari tahakkukları

TA = Toplam Varlıkları,

ΔREV = Gelirlerdeki değişim,

ΔREC = Alacaklardaki değişim,

PPE = Brüt maddi duran varlıkları göstermektedir.

2.6.5. Endüstri Modeli

Jones modeline paralel olarak, Endüstri modeli, ihtiyari olmayan tahakkukların bütün dönemlerde sabit olduğu varsayımını gevşetmekte, bununla birlikte, ihtiyari tahakkukların belirleyicilerini doğrudan modellemek yerine, bu belirleyicilerdeki değişimin aynı sektördeki bütün şirketlerde aynı olduğu varsayımından hareket etmektedir. Yöntem, incelemeye alınan örnek şirketler dışında aynı sektörde yer alan şirketlerin aktif büyüklüğüne göre ölçeklendirilmesi suretiyle hesaplanan toplam tahakkuk oranlarının medyan değerlerinin kullanılmasına dayanmaktadır.

$$NDA_t = \beta_1 + \beta_2 \text{median}_j \frac{TA_t}{A_{t-1}}$$

NDA_t = İhtiyari tahakkuklar

TA = Toplam Varlıklar.

Dechow, Sloan ve Sweeney (1995), yukarıda belirtilen tahakkuk bazlı finansal bilgi manipülasyonunu ortaya çıkarmaya yönelik modelleri test etmişlerdir. Yaptıkları çalışma sonucuna göre, Düzeltilmiş Jones Modeli finansal bilgi manipülasyonunun

¹⁰⁶ Güray Küçükkocaoğlu, Cemal Küçüksözen, a.g.e., s. 4.

ortaya çıkarılması açısından yukarıdaki modellere göre en güçlü model olarak ortaya çıkmaktadır.¹⁰⁷

İsteğe bağlı tahakkukların hesaplanmasındaki ölçüm hatalarını azaltmayı hedefleyen endüstri modeli, eleştirilebilecek iki faktöre dayanmaktadır. İlk olarak, endüstri modeli aynı sektördeki firmalar arasında ortak olan isteğe bağlı olmayan tahakkuklardaki değişimi (variation) ortaya koyar. Eğer isteğe bağlı olmayan tahakkuklardaki değişimler firmaya özgü durumlardaki değişimlerin bir sonucu olarak ortaya çıkmışsa, bu durumda endüstri modeli isteğe bağlı olmayan tahakkuklardan isteğe bağlı tahakkuk göstergelerini çıkartamayacaktır. İkinci olarak, endüstri modeli aynı sektördeki firmalar arasında karşılıklı ilişki içinde olan isteğe bağlı tahakkukları ortaya koyar. Bu durum hatalı bir şekilde araştırmacıları “kar yönetimi vardır” sonucuna ulaştırabilir.¹⁰⁸

2.6.5. Beneish Modeli

Beneish (1997), (1999) oluşturduğu modelde, finansal bilgi manipülasyonuna başvuran işletmelerin her zaman agresif olarak tahakkuk kullanan şirketler olmadığını, finansal bilgi manipülasyonunu tespit için bir takım farklı değişkenlerin de kullanılması gerektiğini söylemektedir. Bu değişkenler, finansal tablolarda yer alan bilgilerden üretilen ve gerçekleştirilen finansal bilgi manipülasyonlarını ortaya çıkaracak nitelikte olup, işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına aykırı işlem yapma durumunu tespiti yöneliktir. Modelde, finansal bilgi manipülatörü şirketlerle, finansal bilgi manipülasyonu yapmadığı kabul edilen kontrol şirketlerinin aşağıda belirtilen açıklayıcı değişkenler şeklindeki finansal verileri probit analize tabi tutulmaktadır. Probit analiz, aşağıdaki denklemde yer alan bağımlı değişkenlerin (M_i ; ikili değişken; manipülatörler için 1, kontrol şirketleri için 0 değerini almaktadır) kullanıldığı olaylar için uygun olduğu kabul edilen bir regresyon analizi türüdür.

Beneish (1997), (1999) modelinde; finansal bilgi manipülatörü şirketlerle kontrol şirketlerinin verilerini probit analize tabi tutarak her bir değişken için katsayılar bulunmaktadır. Bu katsayıları kullanarak her bir şirketin finansal bilgi manipülasyonu

¹⁰⁷ Güray Küçükkoçaoğlu, Cemal Küçüksözen, a.g.e., s. 5.

¹⁰⁸ Mehmet Akif Ayarlıoğlu, a.g.e., s. 109.

yapıp yapmadığını, M_i sonucunun 0 (sıfır)'a yakın olması halinde manipülatör değil, 1'e yakın olması halinde manipülatör şeklinde değerlendirmek üzere model çerçevesinde hesaplamaktadır.

Bu çerçevede Beneish (1997), (1999) Modeli (Probit Model);

$$M_i = \beta_i X_i + \epsilon_i$$

şeklinde olup burada;

M_i = Kukla değişkeni (İkili değişken; Finansal bilgi manipülasyonu yapan şirketler için 1 değeri almakta, finansal bilgi manipülasyonuna başvurmeyan şirketler için 0 değerini almaktadır),

β_i = Model çerçevesinde her bir bağımsız değişken için bulunan katsayıyı,

X_i = Açıklayıcı değişkenlerin oluşturduğu matrisi,

ϵ_i = Hata terimini ifade etmektedir.

Modelde kullanılan önemli açıklayıcı (bağımsız) değişkenler aşağıda açıklanmıştır.¹⁰⁹

- Ticari alacaklar endeksi,
- Brüt kâr marjı endeksi,
- Aktif kalitesi endeksi,
- Amortisman endeksi,
- Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri endeksi,
- Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı,
- Satışlardaki yıllık değişim,
- Stoklardaki Değişim endeksi,
- Hisse senetleri fiyatlarındaki yıllık değişim.

¹⁰⁹ Güray Küçükkoçaoğlu, Cemal Küçüksözen, a.g.e., s. 6.

Dechow, Sloan ve Sweeney'e (1996) göre, Beneish'in (1997) modeli Jones (1991) modelindeki gibi sadece ticari alacaklar üzerinden gerçekleştirilecek finansal bilgi manipölasyonları yanında, bir şirketin finansal durum ve performansı ile ilgili değişik görünümleri ele alarak finansal tablo kullanıcılarının şirketi değişik açılardan gözden geçirebilmelerine imkan sağlamaktadır. Ayrıca modelde kullanılan değişkenler hem şirketin gerçekleştirdiği manipölatif işlemleri tespitiye yönelik, hem de şirketin manipölatif işlemleri gerçekleştirme niyetini kavramaya yöneliktir. Diğer taraftan Beneish'e (1997) göre, kendi modeli, Jones'un (1991) tahakkuk modelini güçlendirmektedir. Bu kapsamda model büyük tutarlarda ihtiyari tahakkuk kullanan şirketlerdeki olası finansal bilgi manipölasyonu (kâr yönetimi) uygulamalarını da doğru bir şekilde ortaya koymaktadır. Zira ihtiyari tahakkuklar finansal bilgi manipölasyonu için yapılabileceği gibi, bundan bağımsız olarak şirketin stratejik hedeflerine yönelik faaliyet kararlarına dayalı olarak da yapılabilmektedir.

2.6.6. Barton ve Simko Modeli

Barton ve Simko (2002) yapmış oldukları çalışmada, daha önce yapılan kâr manipölasyonlarının yöneticilerin yeniden kâr manipölasyonu yapmalarını zorlaştırıp zorlaştırmadığını araştırmışlardır. Modelin varsayımları bilançonun daha önce yapılan muhasebe yöntemi seçimlerinin etkilerini (diğer bir ifade ile daha önce yapılan kâr yönetiminin etkilerini) yansıttığı bu nedenle net faaliyet varlıklarının kısmen bu etkiyi yansıttıklarıdır.

Modelin temel değişkeni "Net Faaliyet Varlıkları" (Net Operating Assets) kalemidir. Gösterge olarak ise "Net Faaliyet Varlıkları /Satışlar" oranı kullanılmıştır. Bunun gerekçesi ise bilanço ile gelir tablosunun bütünüyle ilişkili olduğu, kârı artırmak için yapılan bir uygulamanın doğal olarak aktiflerin de olduğundan yüksek görünmesi sonucunu doğurması olarak gösterilmiştir.

Bu model çerçevesinde yapılan analizlerde, başlangıçta satışlara göre yüksek düzeyde "net faaliyet varlıkları" oranına sahip olan şirketlerin sürpriz kâr açıklama imkanlarının azaldığı bulgusuna ulaşılmıştır. Modelde yapılan uygulama ile daha önce yapılan kâr yönetimi uygulamalarının bilançoda birikerek, aktiflerin olduğunun üzerinde gösterilmesine, bunun da "net faaliyet varlıklarının satışlara oranının"

yükselmesine neden olduğu, sonuçta bu durumun kâr yönetimi yapma imkanını azalttığı ortaya konmuştur. Sonuç olarak, şirketlerin cari dönemde kâr manipülasyonu yapabileme imkanı, geçmiş dönemlerde yaptıkları kâr manipülasyonlarının bir fonksiyonu olmaktadır.¹¹⁰

2.6.7. Imhoff ve Eckel Modeli

Imhoff (1977) ve onu takiben Eckel (1981) tarafından ayrı ayrı geliştirilen modeller “gelirin istikrarlı gösterilmesini” ölçmede kullanılmak üzere geliştirilmiş modellerdir. Modellerde kârın sapması satışların sapması ile test edilmiştir. Imhoff ve Eckel kârın belirli ölçüde satışlara bağlı bir değişken olduğunu varsayımlardır. Varsayımına göre, satışlardaki bir değişim, belirli bir oranla, görece olarak daha geniş bir etki ile kâr üzerinde de bir değişime neden olmalıdır. Dolayısıyla eğer kârdaki değişim satışlardaki değişimden daha az ise, bu durumda kârın istikrarlı gösterildiği sonucuna ulaşabilir.¹¹¹

2.7. Türkiye Kazanç Yönetimi Etiği Hakkındaki Çalışmalar ve Görüşler

Ülkemizde sermaye piyasalarının gelişmiş ülkelerin oldukça gerisinde olması sebebiyle hileli finansal raporlamanın toplumsal etkisi ABD ve diğer gelişmiş ülkelerdeki kadar etkili bir şekilde kamuoyunda tepki yaratmamaktadır. Ancak bizde asıl kriz halkın tasarruflarını değerlendirdiği banka ve bankerlik skandallarında ortaya çıkmıştır. Bu finansal krizler toplumun her kesimini derinden etkilemiştir. Gelişmekte olan bir piyasa olsa da sermaye piyasasında hileli finansal raporlamanın örnekleri bizde de küçümsenmeyecek boyuttadır. Gerek halka açık şirketler, gerek bankalar-halka açık olsun olmasın- SPK ve ilgili mevzuat çerçevesinde bağımsız denetime tabidir. Bu bağımsız denetim şirketleri üzerinde de gerek Sermaye Piyasası Kurulu'nun gerek BDDK'nın kamu gözetim görevi vardır. Ancak özellikle batan banka örneklerinde bağımsız denetimin kalitesi hep tartışılmıştır.¹¹²

¹¹⁰ Rıdvan Bayırlı, a.g.e., s. 253.

¹¹¹ Rıdvan Bayırlı, a.g.e., s. 254.

¹¹² Türkan Önder, **Batan Bankalar Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı**, Beta Basım Yayın, 2001, s.5.

Hileli raporlama işaretleri olarak Türk İşletmelerinde aşağıdaki hususların varlığını ortaya koymuştur.¹¹³

- Bir kerelik satışlarla yüksek tutarda kar elde edilmesi,
- Şirketin yönetim kurulu üyelerine ve ortaklarına faizsiz borç verilmesi,
- Şirket aleyhine açılan davalar hakkında tam bilginin verilmemesi,
- Şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılmaması,
- Stokların olduğundan yüksek gösterilmesi,
- Geçerli bir nedene dayanmaksızın stok değerlendirme yönteminin değiştirilmesi sonucu satış maliyetinin artması.

Piyasalarda yaşanan skandallar sebebiyle bunların engellenmesi yönünde yapılan çeşitli çalışmalar ışığında finansal bilginin sermaye pazarlarındaki önemi göz önüne alınarak hemen her ülkede belli konular üzerinde düzenlenmeler yapılmıştır.

Bu düzenlemeler;¹¹⁴

- Uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun şeffaf tablo ve raporların üretilmesi,
- Kurumsal yönetim ilkeleri ışığında yöneticilerin, yönetim ve denetim kurullarının yeniden yapılandırılması ve daha ayrıntılı kontrol edilerek, yaptıkları işlemlerden dolayı daha fazla sorumlu tutulmaları,
- Şirketlerin kurumsal yönetim açısından değerlendirilebilmeleri için, kurumsal yönetim derecelerinin yapılması,
- Bağımsız denetim standartlarının uluslararası seviyeye çekilmesi ve denetçinin de denetlenmesi.

¹¹³ Nermin Çıtak, a.g.e., s. 155.

¹¹⁴ Murad Kayacan, "Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları Açısından Gelişmeler", **İzmir Serbest Mali Müşavirler Odası, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu-X**, 6-10 Aralık 2006, Kıbrıs, s.87.

Ülkemizde 2002 yılından beri yaratıcı muhasebeye ışık tutabilecek sınırlı sayıda teorik ve uygulamalı çalışma yapılmıştır. Bu konuda yapılmış teorik çalışmalardan bir tanesi muhasebe skandallarının nedenleri ve bu skandallar sonrası denetleyici ve düzenleyici kuruluşlar ile muhasebe standardı düzenleyici kuruluşların düzenlemelerindeki değişiklikler üzerine yoğunlaşmıştır. Bununla birlikte denetleyici ve düzenleyici kuruluşların muhasebe manipülasyonlarını tespit ve ölçümünde kullanılan Beneish Modelinin Türkiye uygulaması da yapılmıştır. Bu modelin Türkiye şartlarında da bu amaçla kullanılabileceği gösterilmiştir.¹¹⁵

Olumsuz ve şartlı görüş bildiren bağımsız denetim raporları esasen denetlenen şirketlerdeki kötü yönetimin ve hileli finansal raporlamanın göstergesi olmakla birlikte bunlarda ne gibi hilelerin yapıldığı, hileli finansal raporlamanın asıl nedenlerinin ne olduğu, nasıl bir kurumsal kültür ve anlayışın buna yol açtığı toplumun ilgili kesimleriyle hiçbir zaman paylaşılmamış olup hiçbir kurumda bunlara ilişkin verilere ulaşma olanağı da bulunmamaktadır. Kurumlar bu tür bilgileri paylaşmadıkları gibi dolaylıda olsa bir araştırmaya imkan verecek veri tabanına-örneğin hangi şirketler için hangi yıllar itibarıyla olumsuz ya da şartlı denetim raporları yayınlanmış-dahi sahip değildir. Dolayısıyla ülkemizde hileli finansal raporlama konusunda ABD'ne benzer somut çeşitli örnekler ortaya koymak mümkün olamamaktadır.¹¹⁶

Türkiye'de halka açık şirketler açısından finansal bilgi manipülasyonu uygulamaları SPK'nın yaptığı denetim ve incelemeler sonucunda ortaya çıkarılmaktadır. Bunun yanında, halka açık şirketlerden bağımsız denetime tabi olanlarda, bağımsız denetim şirketlerinin yaptıkları çalışmalar sırasında finansal bilgi manipülasyonu uygulamaları ortaya çıkarılabilmekte ve bu durum bağımsız denetim raporlarında yer alan şartlı görüşler ile kamuya açıklanmaktadır.

Türkiye'de ortaya çıkarılan finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarındaki bulgular çerçevesinde bu amaçla kullanılan tekniklerin,¹¹⁷

¹¹⁵ Ayça Zeynep Süer, **Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Eylül 2004, İstanbul.

¹¹⁶ Nermin Çıtak, a.g.e., s. 153.

¹¹⁷ Cemal Küçüksozen, a.g.e., s. 483.

- % 65'i gelirleri artırmaya diğer bir ifadeyle, finansman giderlerinin cari dönem gideri olarak gelir tablosuna yansıtılması yerine aktifleştirilmesi, şüpheli alacaklar için eksik karşılık ayrılması, döviz bazında olan borçların döviz satış kuru yerine döviz alış kuru üzerinden değerlendirilerek döviz kuru değerlemesinden doğan giderlerin daha düşük tutarda gösterilmesi ve konsinye satışların satış hasılatı olarak kaydedilmesi gibi dönem karını yükseltmeye,
- % 22'si dönem karını düşürmeye,
- Diğerleri ise, o dönemdeki karı değiştirmemekle beraber, finansal tablolarda yer alan hesapların sınıflandırılmasını ve/veya tutarlarını değiştiren nitelikte işlem ve uygulamalardan oluşmaktadır.

2.8. Dünyada Kazanç Yönetimi Etiği Hakkındaki Çalışmalar ve Görüşler

Ekim 1987'de şirketlerin finansal raporlama sistemlerini iyileştirmek amacıyla yayınlanan Hileli Raporlama Konusunda Ulusal Komisyon Raporunda SEC'in yeni yaptırımları, suçla ilgili daha geniş kovuşturmalar, bağımsız denetim mesleği konusunda düzenlemelerin geliştirilmesi, SEC kaynaklarının yeterliliğinin sağlanması, finansal kurumlarla ilgili federal düzenlemelerin iyileştirilmesi konularını kapsayan açıklamalara yer verilmiştir. Son bölümde, finansal raporlamada hilenin önlenmesi, ortaya çıkarılması ve caydırılmasına yönelik bilgi, yetenek ve etik değerleri sağlanması için eğitim konusuna ağırlık verilmiş ve eğitime yönelik girişimin bu bağlamda teşvik edilmesi amacıyla, Komisyon işletme ve muhasebe ders programında olduğu kadar mesleki sınavlar ve sürekli mesleki eğitim konusunda da değişiklikler önermiştir.

Raporda belirtildiği üzere komisyonun halka açık şirketlere tavsiyelerde bulunma amacı bu şirketlerin finansal raporlama sistemlerini iyileştirmek ve hileli finansal raporlama yapılmasını önlemek veya bunlar meydana geldiğinde derhal ortaya

çıkarılabilmesi imkanını artırmaktadır. Komisyonun tavsiyeleri aşağıda belirtilen 5 başlıktan oluşmaktadır. Bunlar:¹¹⁸

- **Tepe Yönetiminin Tutumu:** Hileli finansal raporlamanın önlenmesinde tepe yönetimin tutumu çok önemlidir. Çünkü tepe yönetim finansal raporlamanın olduğu kurumsal ortamı etkileyen bir unsurdur. Üst yönetim doğru tavır almak için hileli finansal raporlamaya yol açabilecek faktörleri tanımlamalı ve değerlendirmelidir. Bütün halka açık şirketlerin hileli finansal raporlamayı önleyecek ya da erken ortaya çıkaracak olan ve bu konuda makul bir güvence sağlayan iç kontrolleri sürekli bir şekilde yapmaları gerekir.
- **İşletme İçi Muhasebe ve Denetim Fonksiyonları:** Komisyonun tavsiyeleri şirket içinde finansal raporlama sürecine katılan kişilerin yeteneklerine bağlı olarak hileli finansal raporlamayı önlemek veya ortaya çıkarmak amacına yöneliktir. Bu amaç çerçevesinde işletmenin muhasebe fonksiyonu halka açık bir şirketin finansal raporlama sorumluluğunu yerine getirecek şekilde tasarlanmalıdır. Bundan da öte bütün halka açık şirketler etkili ve tarafsız bir iç denetim fonksiyonuna sahip olmalıdır. İç denetçilerin nitelikleri, kadrosu, şirket içindeki konumu, rapor akışı, yönetim kurulu ve denetim komitesi ilişkisi iç denetim fonksiyonunun etkililiğini ve tarafsızlığını sağlayacak yeterlikte olmalıdır. İç denetçi, şirketin finansal tablolarında kendi denetim bulgularını dikkate almalı ve kendi çalışmaları ile bağımsız dış denetçinin çalışmalarını boyutuna göre uygun şekilde koordine etmelidir.
- **Denetim Komitesi:** Komisyon tüm halka açık şirketlerdeki denetim komitelerinin gözetim görevini objektif ve etkili biçimde yerine getirmesinde tamamen bağımsız yöneticilerden oluşması gerektiği görüşündedir. Yönetim kurulu komitenin görev ve sorumluluklarını yazılı hale getirmelidir. Denetim komitesinin yapması gereken diğer bir iş de yönetimin bağımsız denetim firması hakkındaki değerlendirmesini gözden

¹¹⁸ Nermin Çıtak, a.g.e. , s. 121.

geçirmek ve yönetimin bağımsız denetçiden alınacak yönetim danışmanlığı hizmetlerine ilişkin planlarını incelemektir.

- **Yönetim ve Denetim Komitesi Raporları:** Finansal tabloların kullanıcılarının, işletme yönetiminin ve denetim komitesinin finansal raporlama sürecinde oynadığı rol konusunda daha iyi bilgi sahibi olması gerekir. Komisyon, finansal tabloların firmaya ait olduğunu ve üst yönetimin firmanın finansal raporlama sürecinden sorumlu olduğunu bildiren bir yönetim raporu hazırlamasını tavsiye etmektedir. Bu rapor işletme yönetiminin iç kontrollerin etkililiği ile ilgili görüşünü içermelidir. Komisyon ayrıca denetim komitesi başkanı tarafından komitenin faaliyetlerini açıklayan bir mektup yazılmasını tavsiye eder. Her iki rapor ve mektubun ortaklara sunulan yıllık raporda yer alması gerekir.
- **İkinci bir bağımsız denetim firmasından görüş alınması:** Komisyonun halka açık şirketlere yönelik tavsiyeleri, finansal raporlama sürecinin dürüstlüğüne güçlendirecek iki fırsat üzerinde durmaktadır. Yönetimin önemli bir muhasebe çıktısı hakkında ikinci bir görüş istemesi durumunda bunu denetim komitesine bildirmesi ve söz konusu muhasebe işleminin neden seçildiğini açıklaması gereklidir. Ayrıca komisyon bağımsız denetçinin değişmesi halinde bu değişikliğin nedeninin açıklanmasını tavsiye etmektedir. Bundan başka komisyon, üç aylık raporlama sürecinde denetim komitesinin gözetimde bulunmasını önermektedir.

Bağımsız denetçinin finansal bilgi manipülasyonundaki sorumluluğunda meydana gelen (bağımsız denetçilerin lehindeki) bu değişiklik, finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarının yaygınlaştığı dönemle çakışmıştır. Özellikle 2001'de yaşanan Enron skandalı sonrasında, Enron şirketinin bağımsız denetimini üstlenen ve beş büyük bağımsız denetim şirketinden biri olan (dolayısıyla kaliteli bağımsız denetim yaptığı ve finansal bilgi manipülasyonu girişimlerini önlediği varsayılan) Arthur Andersen'in bağımsız denetim işinden çekilmek zorunda kalması, bağımsız denetim şirketlerinin finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarındaki sorumluluklarını tekrar gündeme getirmiş ve ABD'de 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley Kanunu ile bu konudaki düzenlemelerde; bağımsız denetçilerle şirketler arasında ortaya çıkabilecek

olası çıkar çatışmalarının önlenmesi (bağımsız denetim kuruluşları tarafından, bağımsız denetimini üstlendikleri şirketlere danışmanlık hizmetinin verilememesi), bağımsızlığın sağlanması (sorumlu ortak baş denetçi rotasyonu) ve finansal bilgi manipülasyonuna neden olanlar için öngörülen müeyyidelerin artırılması gibi önemli değişiklikler yapılmıştır.¹¹⁹

¹¹⁹ Cemal Küçüksözen, a.g.e., s. 470.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAZANÇ YÖNETİMİ HAKKINDA ETİK DEĞER ANLAYIŞININ BELİRLENMESİ İÇİN YAPILAN ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI

3. Kazanç Yönetimi Hakkında Etik Değer Anlayışının Belirlenmesi İçin Yapılan araştırmanın sonuçları

3.1 Araştırmanın Amacı

Araştırmamızın amacı, bir işletmeye bağlı olarak çalışan muhasebecilerin, mesleğini serbest meslek faaliyeti olarak yapan bağımsız muhasebecilerin, üniversitelerde muhasebe eğitimi veren öğretim üyelerinin ve işletmelerde gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarını GKGMİ, muhasebe standartlarına, mevzuata, işletme politikalarına uygunluğunu inceleyen iç ve dış denetçilerin kazanç yönetimi uygulamalarına yönelik olarak üst yönetimce verilen kararlar karşısındaki etik yargı farklılıklarını belirlemektir.

Araştırmamızda aynı zamanda işletme yönetimince yapılması istenen muhasebe manipülasyonlarının, yapılış amacı, etkilediği dönem ve tutar büyüklüğüne göre ankete katılanların etik yargı farklılaşmalarının olup olmadığının ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Ayrıca farklı unvana sahip deneklerin ait oldukları gruplar arasında ve gruplar içindeki etik yargılarında farklılaşma olup olmadığının araştırılması hedeflenmiştir.

3.2 Araştırmanın Evreni ve Yöntemi

Bu tez araştırması kazanç yönetimi yapılması durumunda çıkarları etkilenecek grupların (işletme hissedarları, işletme yöneticisi, yatırımcılar, gelir ve vergi elde eden kurumlar) beklentileri ve yönetici talimatları doğrultusunda kazanç yönetimi uygulamaları yapacak muhasebe elemanlarının mesleki etik yönünden nasıl baktıklarını

anlamak üzere yapıldığından çelişkili görüşler ve davranışlar araştırılacağı için; uygulamalı araştırma, ilgilenilen olayın özelliklerini belirlenmesi yönünden; tanıtıcı veya durum belirleyici araştırma çeşidine girer.

Veri toplama yönünden etik değer davranış ve görüşler inceleneceğinden gözlem yapılmıştır. Gözlem, bilgi alınacak kişilere, kapalı uçlu soru listesinden oluşan anketle yapılmış olup veri toplanacak gruplar finansal raporların hazırlanmasında yetkili olan muhasebeciler, serbest muhasebeciler, işletmeye bağlı çalışan muhasebe elamanlarının yanında iç ve dış denetçiler ve muhasebe derslerine giren öğretim elemanlarından da veri alınmıştır.

Anket hazırlanırken Türkiye’de kazanç yönetimi konusunda yapılmış en kapsamlı çalışmalardan biri olan, Yrd.Doç.Dr. Murat Özcan’ın “Kar Yönetimi Uygulamalarına İlişkin Etik Yargı Farklılıkları” konulu doktora tezinde uygulamış olduğu anket sorularından uyarlama yapılmıştır.

Verilerin istatistiksel işlemlerle işlenmesi ve karşılaştırmalar, SPSS (Statistical Package for Social Sciences) programında yapılmıştır. Bunun için anket sonuçlarının işlenmesinde SPSS programından faydalanılmıştır.

Beril Sipahi, E. Serra Yurtkoru ve Murat Çinko tarafından çıkarılan “SOSYAL BİLİMLERDE SPSS’LE VERİ ANALİZİ” kitabından faydalanılarak istatistik paket uygulamaya konulmuştur.

Bu araştırma sonunda elde edilen istatistik değerlerin karşılaştırılması, açıklanması ve yorumlanması yukarıdaki kaynağa dayanılarak yapıldığından araştırmanın verileri ve değerlendirme bölümünde istatistik işlemler için tekrar tekrar bu kaynak gösterilmemiştir.

3.3 Araştırmanın Verileri ve Değerlendirmesi

Çalışmamızda kullanılan örnekleme oluşturulan 68 adet deneğin karakteristik özellikleri aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 1: Örneklemelerin Karakteristik Özellikleri

		Frekans	Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	11	16,2
	Erkek	57	83,8
Yaş	18-30	12	17,6
	31-40	28	41,2
	41-50	20	29,5
	50 ve üstü	8	11,7
Mezuniyet	Ön Lisans	11	16,2
	Lisans	47	69,1
	Y.Lisans	7	10,3
	Doktora	3	4,4
Mezun olduğu bölüm	Diğer	3	4,4
	Finansman	1	1,5
	İktisat	15	22,1
	İşletme	27	39,7
	Maliye	4	5,9
	Bil.Muhasebe/ Muh. MYO	18	26,4
Bağımsız	SM	12	17,6
	SMMM	25	36,7
	SMMM Stajyeri	3	4,4
	Yeminli Mali Müşavir	2	3,0
Bağımlı	Muhasebe ve Finansman	15	22,1
Üniversite Mensubu	Yrd. Doçent	1	1,5
	Araş. Gör.	5	7,3
	Öğretim Görevlisi	5	7,3

Yukarıda verilen tabloda da görüldüğü gibi, örnekleme katılan bireylerin %83,8'i erkek, %16,2'si kadın. Bireylerin %41,2'si 31-40 yaş arasında olup %39,7'sinin işletme mezunu, %22,1'inin iktisat mezunu olduğu belirlenmiştir.

Örnekleme karakteristikleri incelediğimizde; %22,1'i bağımlı muhasebeci, %62'sinin bağımsız muhasebeci olduğu, %16,1'inin ise üniversite elemanı olduğu belirlenmiştir. Bireylerin mezuniyet durumları incelendiğinde; %83,8'inin lisans ve lisans üstü mezunu olduğu belirlenmiştir.

Araştırmada denek gruplarının manipülasyon türleri ile ilgili 9 soruya vermiş oldukları cevaplardan yararlanılarak bu soruların ölçmeyi hedeflediği değişkenlerin kendi aralarında sınıflandırılmasını yapmak amaçlanmıştır. Bu amaçla SPSS yazılımında faktör yüklerinin yorumlanmasını daha basite indirgemek amacıyla temel bileşenler analizi varyans maksimizasyonu yöntemi ile keşifsel faktör analizi (KFA) gerçekleştirilmiştir. Bu yöntem herhangi bir faktör üzerinde ağırlığı daha fazla olan değişkenlerin sayısını minimize etmeye çalışarak faktörlerin yorumlanmasını kolaylaştırmaktadır.¹²⁰

Temel bileşenler analizi sonuçları, faktörlerin indirgenmesi esnasında faktör yüklerinin literatürde kabul edilen sınır olan 0.50'nin üstünde olarak gerçekleştirdiğini bu sınıflandırmanın geçerli olduğunu göstermektedir.¹²¹ Analiz sonucunda ortaya çıkan dört faktör tablo 2'de görülmektedir.

¹²⁰ Murat Özcan, a.g.e, s 65

¹²¹ Murat Özcan, a.g.e. s 65

Tablo 2: Faktör Yükleri Matrisi

Manipülasyon Faktörleri	F1	F2	F3	F4
MUHASEBE KAYIT				
2/a- peşin olarak ödenmiş olan 1 yıllık 120.000 TL tutarındaki kira giderinin şu anki mali dönemin gideri olarak gösterilmesi,	,755			
2/c- Modası geçtiği gerekçesiyle – <i>ileride daha yüksek fiyattan satma imkânı olmasına rağmen</i> - 600.000 TL'lik stoklarını bugün için 400.000 TL olarak değerlendirmelerini istemesi,	,751			
2/b- Aralık ayına ait 80.000 TL tutarındaki satış faturasının Ocak ayı itibariyle düzenlenmesi,	,712			
FAALİYET GELİR				
1/c- Gelecek mali dönemde gerçekleşecek 75.000 TL değerindeki satışları şu anki mali döneme çekebilmek için cazip vadeli bir satış planını uygulamaya karar vermesi ve teslimatı şu anki mali dönemde kabul eden müşterilerin ödemelerini 90 gün uzattıklarını bildirmesi,		,878		
1/d- 60.000 TL kar sağlayacak bazı gerekli olmadığını düşündüğü sabit varlıkların satılmasına karar vermesi,.		,717		
STOK KAYIT				
2/d- Bütçe kısıtları nedeniyle ertelenmiş olan bazı önemli <i>ürün geliştirme projelerine devam edebilmek</i> amacıyla vermiştir			,834	
2/e-Bütçe hedeflerini yakalayıp, yönetici primi sağlamak amacıyla vermiştir			,793	
FAALİYET GİDER				
1/b- son üç aylık döneme ait 100.000 TL lik iş seyahatleri, reklâm, yeni personel alımı ve bilgisayar bakımları gibi giderlerin bir sonraki mali döneme ertelemesi,				,856
1/a 100.000 TL lik iş seyahatleri, reklâm, yeni personel alımı ve bilgisayar bakımları gibi giderlerin ikinci üç aylık döneme ertelemesi,				,799

Yukarıdaki tabloya göre muhasebe kayıt, faaliyet gelir, stok kayıt, faaliyet gider olarak 4 faktöre ayırabiliyoruz. Muhasebe kayıt faktörünün en düşük olduğu görülmektedir.

Aşağıdaki tabloda ise güvenilirlik ve geçerlilik analizi verilmiştir. Tabloda; geliştirilen ölçeğin güvenilirliğini göstermek amacıyla gerçekleştirilen güvenilirlik testi (cronbach alfa) sonuçlarına ait sonuçlar raporlanmıştır.

Tablo 3: Güvenirlik ve geçerlilik analizi

Faktör	Değişken sayısı	Cronbach Alfa katsayısı
Faaliyet gelir	2	0,556
Stok kayıt	2	0,587
Faaliyet gider	2	0,670
Muhasebe kayıt	3	0,611

Faktör analizi sonucunda ortaya çıkan faktörlerin güvenilirlikleri sırasıyla tablo 3'te görüldüğü gibi %55,6 %58,7, %67 ve %61,1'dir. Cronbach Alfa sorular arası korelasyona bağlı uyum değeridir. Faktör altındaki soruların güvenilirlik seviyesini gösterir. Soru sayısı az olduğundan bu sınır %60 değeri civarında kabul edilebilir. Literatürde tüm manipülasyon faktörlerine ait güvenilirlik (Cronbach Alfa) katsayılarının uluslar arası çalışmalarda %70 kabul edilmektedir.¹²²

Tablo 4: KMO and Bartlett Test Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin	
Örneklem Yeterlilik ölçütü Barlett test değeri	,590
Yaklaşık Ki-Kare Serbestlik Derecesi Anlamlılık	93,211
	36
	,000

Yukarıdaki tabloda ise, KMO örneklem yeterliliği ölçütü değerinin %60 şeklinde kabul edilebilir sınırdadır. Barlett testinin p değeri 0.05'ten küçük ise değişkenler arasında faktör analizi yapmaya yeterli düzeyde bir ilişki vardır. Örneklememiz faktör analizi yapmaya uygundur.¹²³

¹²² Beril Sipahi, Serra Yurtkoru, Murat Çinko, **Sosyal Birimlerde SPSS' Veri Analizi**, Beta Yayınları, İstanbul 2010, s 89

¹²³ Beril Sipahi, a.g.e., s 79

Tablo 5: Manipülasyon Türleri ve Değişkenleri İle İlgili Temel İstatistikler

Manipülasyon türleri	Ortalama	Standart sapma
FAALİYET GİDER	2,8309	1,30616
1/a 100.000 TL lik iş seyahatleri, reklâm, yeni personel alımı ve bilgisayar bakımları gibi giderlerin ikinci üç aylık döneme ertelenmesi,	2,5735	1,45905
1/b- son üç aylık döneme ait 100.000 TL lik iş seyahatleri, reklâm, yeni personel alımı ve bilgisayar bakımları gibi giderlerin bir sonraki mali döneme ertelenmesi,	3,0882	1,67274
FAALİYET GELİR	2,3676	1,28021
1/c- Gelecek mali dönemde gerçekleşecek 75.000 TL değerindeki satışları şu anki mali döneme çekebilmek için cazip vadeli bir satış planını uygulamaya karar vermesi ve teslimatı şuan ki mali dönemde kabul eden müşterilerin ödemelerini 90 gün uzattıklarını bildirmesi,	2,4706	1,48093
1/d- 60.000 TL kar sağlayacak bazı gerekli olmadığını düşündüğü sabit varlıkların satılmasına karar vermesi,.	2,2647	1,47231
MUHASEBE KAYIT	3,6863	1,05548
2/a- peşin olarak ödenmiş olan 1 yıllık 120.000 TL tutarındaki kira giderinin şu anki mali dönemin gideri olarak gösterilmesi,	3,8382	1,35614
2/b- Aralık ayına ait 80.000 TL tutarındaki satış faturasının Ocak ayı itibariyle düzenlenmesi,	3,9265	1,52899
2/c- Modası geçtiği gerekçesiyle – <i>ileride daha yüksek fiyattan satma imkânı olmasına rağmen-</i> 600.000 TL’lik stoklarını bugün için 400.000 TL olarak değerlendirmelerini istemesi,	3,2941	1,32776
STOK KAYIT	2,5809	1,25665
2/d- Bütçe kısıtları nedeniyle ertelenmiş olan bazı önemli <i>ürün geliştirme projelerine devam edebilmek</i> amacıyla vermiştir	2,4559	1,58758
2/e-Bütçe hedeflerini yakalayıp, yönetici primi sağlamak için ver.	2,7059	1,39358

Tüm denek gruplarının anket sorularına verdikleri cevaplar neticesinde deneklerin manipülasyon türleri ve bu türleri oluşturan değişkenlere (manipülasyonlara) ait etik yargıları ile ilgili olarak ortalamalarını ve standart sapmalarını gösteren temel istatistikler tablo 5'te raporlanmıştır.

Tabloda görüldüğü gibi en az hoşgörü gösterilen manipülasyon türü, muhasebe kayıt manipülasyonudur. Tüm denek gruplarının ortalamasına göre deneklerin bu manipülasyon türünü etik yargı açısından değerlendirmeleri “yapılmaması gerekir” şeklindedir. Bu koşullar altında gerek mali mevzuatın gerekse GKGMİ' nin kabul etmediği uygulamaların denekler tarafından da “etik” görülmediği sonucuna ulaşılabilir.

Tablo 6: Ünvana Göre Manipülasyon Türleri Ve Değişkenleri İle İlgili Temel İstatistikler

	Bağımsız	Bağımlı	Öğr. Üye.	Denetçi
Faaliyet gider	3,0476	3,7576	2,8304	2,8136
1/a- 100.000 TL lik iş seyahatleri, reklâm, yeni personel alımı ve bilgisayar bakımları gibi giderlerin ikinci üç aylık döneme ertelenmesi,	2,8571	2,5758	2,6607	2,4746
1/b- son üç aylık döneme ait 100.000 TL lik iş seyahatleri, reklâm, yeni personel alımı ve bilgisayar bakımları gibi giderlerin bir sonraki mali döneme ertelenmesi,	3,2381	3,0909	3,0000	3,1525
Faaliyet gelir	2,6905	2,1364	2,4286	2,2881
1/c- Gelecek mali dönemde gerçekleşecek 75.000 TL değerindeki satışları şu anki mali döneme çekebilmek için cazip vadeli bir satış planını uygulamaya karar vermesi ve teslimatı şuan ki mali dönemde kabul eden müşterilerin ödemelerini 90 gün uzattıklarını bildirmesi,	2,7143	2,2121	2,5357	2,3898
1/d- 60.000 TL kar sağlayacak bazı gerekli olmadığını düşündüğü sabit varlıkların satılmasına karar vermesi,.	2,6667	2,0606	2,3214	2,1864
Muhasebe kayıt	3,000	3,7576	3,6607	3,6780
2/a- peşin olarak ödenmiş olan 1 yıllık 120.000 TL tutarındaki kira giderinin şuan ki mali dönemin gideri olarak gösterilmesi,	2,9524	4,0000	3,8393	3,8475
2/b- Aralık ayına ait 80.000 TL tutarındaki satış faturasının Ocak ayı itibariyle düzenlenmesi,	3,0952	3,8788	3,8036	3,9322
2/c- Modası geçtiği gerekçesiyle – <i>ileride daha yüksek fiyattan satma imkânı olmasına rağmen</i> - 600.000 TL'lik stoklarını bugün için 400.000 TL olarak değerlendirmelerini istemesi,	2,9524	3,3939	3,3393	3,2542
Stok kayıt	2,4524	2,5000	2,6607	2,5424
2/d- Bütçe kısıtları nedeniyle ertelenmiş olan bazı önemli <i>ürün geliştirme projelerine devam edebilmek</i> amacıyla vermiştir	2,2857	2,3030	2,6071	2,3898
2/e-Bütçe hedeflerini yakalayıp, yöneticiye primi sağlamak	2,6190	2,6970	2,7143	2,6949

Tablo 6’da ortalamalar incelendiğinde; her bir unvanda etik açıdan en muhafazakar manipülasyon muhasebe kayıt manipülasyonudur. Unvanlar içerisinde bu manipülasyon türüne en sert şekilde karşı çıkan bağımlı muhasebeciler, sonrasında denetçiler ve öğretim üyesi gelmektedir.

Tablo 7: Manipülasyon Değişkenleri Arasında Etik Yargı Farklılıkları Sonuçları

Manipülasyon değişkenleri çifti	Değişken ortalamalar Arası farklar=D	t değerleri	P
(1a-1b)	2,57-3,08= -0,51	-2,438	0,017
(2e-2d)	2,70-2,45= 0,25	-1,277	0,206
(1c-1d)	2,47-2,26= 0,21	1,154	0,253
(2a-2b)	3,83-3,92= -0,09	-0,469	0,641
(2b-2c)	3,92-3,29= 0,63	2,990	0,004

Tablo 7’de manipülasyon türleri içindeki değişkenler arasındaki farkların etik yargı bakımından farklı olup olmadıkları incelenmiştir.

Yukarıdaki tabloda faaliyet giderleri türünde bir sonraki 3 aylık döneme ertelenmesi ile bir sonraki mali döneme erteleme arasındaki (1a-1b=0,51) etik yargı farkı istatistik bakımından farklı bulunmuştur. Bir sonraki 3 aylık döneme erteleme daha toleranslı cevaplandırılmıştır.

Muhasebe kayıt türü içinde aralık ayına ait satış faturasının Ocak ayı itibariyle düzenlenmesi, stokların bugün için değerlendirilmesinde (2b-2c=0,63) etik yargı bakımından istatistik olarak anlamlı şekilde farklı değerlendirilmiştir. Birinci manipülasyon (Yapılmaması gerekir) seviyesinde cevaplandırılmıştır.

Diğer manipülasyon değişkenlerinin çiftleri arasında istatistik bakımından anlamlı bir fark bulunmamıştır.

Tablo 8: Faktörler Arasındaki İlişki

		Faaliyet gider	Faaliyet gelir	Muh. kayıt	Stok kayıt
Faaliyet gider	Pearson Correlation	1	,105	-,003	,095
	Sig. (2-tailed)		,396	,981	,442
	N	68	68	68	68
Faaliyet gelir	Pearson Correlation	,105	1	-,212	,253(*)
	Sig. (2-tailed)	,396		,083	,038
	N	68	68	68	68
Muhasebe kayıt	Pearson Correlation	-,003	-,212	1	,108
	Sig. (2-tailed)	,981	,083		,383
	N	68	68	68	68
Stok kayıt	Pearson Correlation	,095	,253(*)	,108	1
	Sig. (2-tailed)	,442	,038	,383	
	N	68	68	68	68

* Korelasyon 0.05 çift taraflı önem düzeyine sahiptir.

Yukarıdaki tabloda faaliyet gelir ile stok kayıt manipülasyonları arasında anlamlı ilişki görülmektedir ($p < 0,05$). Diğer ilişkiler istatistik bakımından anlamlı değildir.

Tablo 9: Unvana Göre Manipülasyon Türleri İle İlgili Grup İçi Etik Yargı Fark.

Kontrol	Değişkenleri		Muhasebe kayıt	Faaliyet gider	Stok kayıt	Faaliyet gelir
Başımın	Muhasebe kayıt	Correlation	1,000	-,004	-,087	-,118
		Significance (2-tailed)	.	,979	,564	,434
		Df	0	44	44	44
	Faaliyet gider	Correlation	-,004	1,000	-,033	,169
		Significance (2-tailed)	,979	.	,830	,261
		Df	44	0	44	44
	Stok kayıt	Correlation	-,087	-,033	1,000	,393
		Significance (2-tailed)	,564	,830	.	,007
		Df	44	44	0	44
	Faaliyet gelir	Correlation	-,118	,169	,393	1,000
		Significance (2-tailed)	,434	,261	,007	.
		Df	44	44	44	0
Başımın	Muhasebe kayıt	Correlation	1,000	.	.	.
		Significance (2-tailed)	.	.	.	.
		Df	0	32	32	32
	Faaliyet gider	Correlation	.	1,000	.	.
		Significance (2-tailed)	.	.	.	.
		Df	32	0	32	32
	Stok kayıt	Correlation	.	.	1,000	.
		Significance (2-tailed)	.	.	.	.
		Df	32	32	0	32
	Faaliyet gelir	Correlation	.	.	.	1,000
		Significance (2-tailed)	.	.	.	.
		Df	32	32	32	0
Öğretim üyesi	Muhasebe kayıt	Correlation	1,000	,150	,340	-,615
		Significance (2-tailed)	.	,661	,307	,044
		Df	0	9	9	9
	Faaliyet gider	Correlation	,150	1,000	,000	-,457
		Significance (2-tailed)	,661	.	1,000	,157
		Df	9	0	9	9
	Stok kayıt	Correlation	,340	,000	1,000	,207
		Significance (2-tailed)	,307	1,000	.	,542
		Df	9	9	0	9
	Faaliyet gelir	Correlation	-,615	-,457	,207	1,000
		Significance (2-tailed)	,044	,157	,542	.
		Df	9	9	9	0
Danışmanı	Muhasebe kayıt	Correlation	1,000	-,643	-,349	-,725
		Significance (2-tailed)	.	,062	,357	,027
		Df	0	7	7	7
	Faaliyet gider	Correlation	-,643	1,000	,094	,693
		Significance (2-tailed)	,062	.	,811	,038
		Df	7	0	7	7
	Stok kayıt	Correlation	-,349	,094	1,000	,347
		Significance (2-tailed)	,357	,811	.	,360
		Df	7	7	0	7
	Faaliyet gelir	Correlation	-,725	,693	,347	1,000
		Significance (2-tailed)	,027	,038	,360	.
		Df	7	7	7	0

Tablo 9’da farklı unvanlara sahip her bir denek grubunun kendi içinde manipülasyon türleri arasındaki etik yargı korelasyonları incelenmiştir. İlişkilerde anlamlı bir sonuç yoktur.

3.4 Araştırmanın Sonucu ve Yorumu

Araştırmamızın amacı, bir işletmeye bağlı olarak çalışan muhasebecilerin, mesleğini serbest meslek faaliyeti olarak yapan bağımsız muhasebecilerin, üniversitelerde muhasebe eğitimi veren öğretim üyelerinin ve işletmelerde gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarını GKGMİ'ne (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri), muhasebe standartlarına, mevzuata, işletme politikalarına uygunluğunu inceleyen iç ve dış denetçilerin kazanç yönetimi uygulamalarına yönelik olarak üst yönetimce verilen kararlar karşısındaki etik yargı farklılıklarını belirlemektir.

Araştırmamızda aynı zamanda işletme yönetimince yapılması istenen muhasebe manipülasyonlarının, yapılış amacı, etkilediği dönem ve tutar büyüklüğüne göre ankete katılanların etik yargı farklılaşmalarının olup olmadığının ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Ayrıca farklı unvana sahip deneklerin ait oldukları gruplar arasında ve gruplar içindeki etik yargılarında farklılaşma olup olmadığının araştırılması hedeflenmiştir.

Çalışmamız, 68 denekten oluşmaktadır. Deneklerin, 42'si bağımsız muhasebeci ve 15'i bağımlı muhasebeci ve 11'i muhasebe öğretene üniversite mensubundan oluşmuştur.

Faktör yükleri matrisinden elde edilen sonuçlar, literatürdeki faaliyet gider-gelir ve muhasebe-stok kayıt manipülasyonları biçimindeki sınıflandırmanın geçerliliğini koruduğunu göstermektedir.

Denek gruplarının en hassas davrandığı manipülasyon türü ise muhasebe kayıt manipülasyonları olarak ortaya çıkmıştır. Bu sonuç, tüm denek gruplarının mevzuat açısından sakıncalı hatta muhasebe hilesi olarak kabul edilebilecek davranışları etik açıdan da kabul edilemez bir şekilde algıladıklarını göstermiştir.

Unvana göre manipülasyon türleri ve değişkenleri ile ilgili temel istatistikler (Tablo 6) incelendiğinde her unvan için etik açıdan en çok karşı çıkılan manipülasyon yine muhasebe kayıttır. Denetçiler en muhafazakar unvanlı gruptur.

Bu araştırmada manipölasyon değişken çiftleri (Sorular) arasındaki etik yargı farklılıkları da incelenmiştir. Faaliyet giderleri türünde bir sonraki üç aylık döneme ertelenmesi ile bir sonraki mali döneme ertelenmesi (1a-1b) ve muhasebe kayıt türü içinde Aralık ayına ait satış faturasının Ocak ayı itibariyle düzenlenmesi, stokların bir gün için daha az değerlendirilmesinden (2b-2c) anlamlı şekilde farklı bulunmuştur.

Diğer manipölasyon türleri içinde değişkenler arasında (2e-2d;1c-1d;2a-2b) etik yargı farkları birbirine benzer, istatistik bakımından anlamlı değildir.

Farklı unvanlara sahip her bir denek grubunun kendi içindeki manipölasyon türleri arasındaki ilişkiler (Tablo 9) yani etik yargı korelasyonlarında farklılıklar gözetlenmemiştir. Unvanların gruplara etik yargıları benzerlik göstermektedir. Manipölasyon türleri ile ilgili grup içi etik yargı farklılıkları (Tablo 8) ve faktörler arası ilişkinin (Tablo 9) dereceleri veya korelasyonları incelenmiştir.

Her iki analizde de stok kayıt faaliyet gelir arasındaki korelasyon istatistik bakımından anlamlıdır. Diğer kombinasyonlar arasında istatistik bakımından anlamlı bir ilişki yoktur, önemsizdir.

Genel olarak manipölasyon türlerinin ve değişkenlerin (her bir sorunun) ortalaması 2-4 değerleri arasında değişmektedir. Bu etik yargı değerlendirilmesi bakımından (Yapılabilir, ama etik olarak uygun değildir, bir defaya mahsus olarak yapılabilir, yapılmaması gerekir) şeklinde bu araştırmada ağırlık kazanmıştır. 3 değeriyle ifade edilen, sadece bir defaya mahsus olarak yapılabilir değerlendirilmesi ile 4 değerle yapılmaması gerekir cevapları deneklerin mesleklerinde etik yargı davranışına hassas olduklarını göstermektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN Nalan, Tenker Nejat, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 12. baskı Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- ALTINDAĞ Mehmet, **Vergi ve Revizyon Rehberi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.
- AREN Selim, “ Yönetim Değişikliği ve Finansal Rapor Manipülasyonları”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt:10 Sayı:1, İstanbul, 2010
- AREN Selim, **Yöneticilerin Kar Yönetimi İle İlgili Tutumları ve İMKB’de Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gebze İleri teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gebze, 2003.
- ASLAN Alper, Kozak Metin, “ Turizmde Gelişme ve Etik Sorunları: Üniversite Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma”, http://eab.ege.edu.tr/pdf/6_1/C6-S1-M6.pdf, Erişim Tarihi: 20.01.2010.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), **Fraud Examiners Manuel**, 2003.
- ATLIĞ Nevzat Sinan, **İş Etiği, Sosyal Sorumluluk ve İlaç Sektöründen Uygulamalar**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.
- AY Canan, “ İşletmelerde Etiksel Karar Almada Kültürün Rolü”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt:12, Sayı:2, 2005.
- AYARLIOĞLU Akif, **Kar Yönetimi Uygulamaları ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Test Edilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.

- AYDEMİR Muzaffer, “Sosyal Sorumluluk 8000 (Social Accountability 8000) Standartı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.1, S.3, İzmir, 1999.
- AYDIN Pehlivan İneyet, **Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik**, 3. Baskı, Pegem A Yayıncılık, 2002.
- AYRES Frances L., **Perceptions of Earnings Quality: What Manager Need to Now** , Strategic Finance, Management Accounting, March 1994; 75, 9.
- BABUŞÇU Şenol, Hazar Adalet, **Muhasebe Denetimi ve Etik Kurallar**, Akademi Consulting & Training, İstanbul, 2007
- BATLAŞ Zuhul, “Birlikte Var Olmak ve İş Etiği”, **Kaynak Dergisi**, S16, 2003.
- BAYIRLI Rıdvan, **Yaratıcı Muhasebe: Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006.
- BIELDMAN Carl R., “Income Smoothing: The Role of Management” **The Accounting Review**, Vol. XLVIII, October 1973, No.4.
- BILLINGTON Ray, **Felsefeyi Yaşamak**, Çev:A. Yılmaz, Ayrıntı Yayınları, İstanbul, 1997.
- BOZKURT Nejat, “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”, **Yaklaşım Dergisi**, 8 (92), Ağustos 2002.
- BRUCE Robert, **The Diverse Roles Of Professional Accountants In Business**, IFAC, 2006.

- CİVELEK Mehmet, Durukan Banu, “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlak” , **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı** (30 Nisan -4Mayıs, Alanya) , İSMMMO Yayınları, No: 20, 1997.
- ÇATIKKAŞ Özgür, **Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, 2005.
- ÇITAK Nermin, “ Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Sayı:91,2009.
- DEMİR Volkan, Bahadır Oğuzhan, “Muhasebe Manipülasyonu: Yöntemler ve Teknikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, Sayı: 84. İstanbul.
- DOYRANGÖL Nuran, **İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim** ,İstanbul Deloitte Academy, 2007.
- DUNCAN J.R., “Twenty Pressures to Manage Earnings”, **The CPA Journal**, July, S7, 2001.
- ERCİYAS, Murat; "Kâr Yönetimi (Earnings Management) Uygulamaları", **SPK Yeterlik Etüdü**, İstanbul, 2002
- ERGÜN Halil, Gül Kudret, “Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı: 25, 2005.
- FUDENBERG Drew, Jean Tirole,; "A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbeny Rents", **Journal of Political Economy**, Vol:103, No:1, 1995.
- GÜL Kudret, H. Ergün, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:11, Ocak, 2004.

- GÜRBÜZ Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınları, İstanbul, 1995.
- GÜREDİN Ersin, “Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler,” **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı** İSMMMO Yay., No:20, 30 Nisan- Mayıs, 1997.
- HANSON Ernest, **Financial Accounting An Introduction**, Seventh Edition, The Dayden Press, Harcourt Brace College Publishers, 1993.
- IRMAK Ramazan, vd, **Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri**, Şafak Matbaacılık, Ankara, 2002.
- İŞGÜDEN Burcu, Çabuk Adem, “ Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c9s16/makale/c9s16m4.pdf>, Erişim Tarihi: 19.01.2010.
- KARAPINAR Aydın, **Uluslararası Muhasebe Standartlarında Firma Kârı Üzerine Etki Eden Alternatif Muhasebe Politikalarına ve Türkiye'nin Uyum Derecesine İlişkin Bir Araştırma**, Doktora Tezi, 2000
- KANT Immanuel, **Arı Usun Eleştirisi**, çev: Aziz Yardımlı İdea, İstanbul (1993).
- KANTARCI Zeynep, **İş Etiği ve Ahilik**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2007.
- KARAKOÇ Yusuf, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Denge**, YMM AS Yayınları, İzmir, 1997.

- KAYACAN Murad, “Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları Açısından Gelişmeler”, **İzmir Serbest Mali Müşavirler Odası, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu-X**, 6-10 Aralık 2006, Kıbrıs.
- KIZILTOPRAK Kemal, “Düşünce Tarihinde Ahlak Ekolleri ve Görüşleri”, **Köprü Dergisi**, S.95, 2006, <http://www.koprudergisi.com/index.asp?Bolum=EskiSayilar&Goster=Yazi&YaziNo=789>, (21 Ocak 2010).
- KİRİK Zafer, **Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2007.
- KUBİLAY Serdar, “Etik, Daima”, **Türkiye Mühendislik Haberleri**, S.426, 2003.
- KURŞUNEL Fahri, Alkan Alper Tunga, “İşletmelerde Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Arkaplanı”, **Selçuk Üniversitesi MYO Dergisi**, Cilt:8 Sayı:1-2 S. 171-182, Konya, 2005.
- KUTLU Hüseyin Ali, “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Uygulama”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: LXIII , Sayı: 2, 2008
- KÜÇÜKKOCAOĞLU Güray, Cemal Küçüksözen, “Gerçeğe Aykırı Finansal Tabloların Ortaya Çıkarılması: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:28, 161-171, 2005.
- KÜÇÜKKOCAOĞLU Güray, vd., “Finansal Bilgi Manipülasyonunun Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı”, **İMKB Dergisi**, Cilt: 9 Sayı: 36, 1997
- KÜÇÜKSÖZEN Cemal, **Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2004.

- MINTZ Stevan, "Virtue Ethics And Accounting Education" **Issues In Accounting Education**, Vol 10, 1995.
- MULFORD Charles W., Eugene Comiskey, **The Financial Numbers Game Detection Creative Accounting Practices**, John Wiley&Sons Inc.,2002
- NALBANT Z. Eser, "İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlakı", **Yönetim ve Ekonomi**, C.12, S.1, 2005.
- ÖNDER Türkan, **Batan Bankalar Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı**, Beta Basım Yayın, 2001.
- ÖZBİRECİKLİ Mehmet, "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karsısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:5, Sayı:18, Nisan 2006.
- ÖZCAN Murat, **Kar Yönetimi Uygulamalarına İlişkin Etik Yargı Farklılıkları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gebze, 2007.
- ÖZDEMİR Erkan, "Liderlik ve Etik", **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXII, Sayı 2, 2003.
- ÖZER Gökhan, **Muhasebe Kârları ile Hisse Senedi Verimleri Arasındaki İlişkiler: İMKB'de Deneysel Bir Analiz**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, Yayın No.31, 1996.
- ÖZGENER Şevki, **İş Ahlakının Temelleri Yönetimsel Bir Yaklaşım**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2004.

- ÖZKOL Erdal, Kök Dünder, Çelik Muhsin, Gönen Seçkin, “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelerine Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Mayıs, 2005.
- ÖZOCAK Hulusi, Baş Melih, “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl 11, S. 56, Temmuz, Ağustos, Eylül 2001.
- PEHLİVAN Nida, **İşletmelerin Çalışanlara Karşı Sosyal Sorumluluklarının İş Tatminine Etkisi: Tekstil Sektöründe Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya, 2004.
- Resmi Gazete, 13 Haziran 1989 Tarih ve S. 20149.
- REYHANOĞLU Metin, “Etikten Etikete İşletmelerde Çevresel Etik: Söylem-Eylem Farklılaşması ”, **Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.6, S.3, Ankara, 2004.
- SABAN Metin, Atalay Banu, “Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Eylül, 2005.
- SALTOĞLU Müge, “Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği” **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:10, 2003.
- SELİMOĞLU Kardeş Seval “Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, III. **Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı** (30 Nisan -4 Mayıs, Alanya) , İSMMMO Yayınlar, No: 20, 1997.
- Sermaye Piyasası Kurulu; “Hisse Senedi Piyasasında Manipülasyon, Kullanılan Yöntem Örnekleri Manipülatif İşlem Kalıbı Örnekleri Korunma Yolları”, Aralık 2003, s.2-3, www.spk.gov.tr, Erişim Tarihi, 20.01.2010.

- SEVİĞ Veysi, “Meslek Etiği”
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/57MaliCozum/05-%2057VeysiSevig.doc>, Erişim Tarihi: 20.01.2010.
- SİPAHİ Beril; Yurtkoru E. S ve Çinko Murat, **Sosyal Bilimlerde SPSS’le Veri Analizi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2010.
- SMİTH Katherine T., Smith Murphy, “ İş ve Muhasebe Etiği”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, c-12, sayı: 3.
- SÖZBİLİR Naciye, **Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999
- STOLOWY H., Breton, G., “A Review of Research on Accounts Manipulation”, **Paper for the Annual Congress of European Accounting Association**, 29-31 March 2000.
- SÜER Ayça Zeynep, **Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İstanbul Eylül 2004.
- TORAMAN Cengiz, “Enron Olayı ve Bu Olaydan Çıkarılması Gereken Dersler”, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği **(MUFAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:15, Temmuz 2002.
- TORLAK Ömer, **Pazarlama Ahlakı**, Beta Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2007.
- TUTAN Atalay Aydan, **İşletmelerde İş Etiğinin Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, 2006.

- TÜKENMEZ Mine, Kutay Nilgün, “ Muhasebe Meslek Mensubunun Karar Alma Sürecinde Meslek Ahlakının Yeri: Çok Boyutlu Analiz – İzmir Örneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, ,Sayı:25,155-164, 2005
- TÜRK Zeynep, **Muhasebe Meslek Ahlakı**, Nobel Kitabevi, Adana, 2004.
- URAL Tülin, Yükselen Cemal, **İşletme ve Pazarlama Etiği**, 1. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara. 2003.
- USLU Selçuk, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı ve Moral Değerler”, **3.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Alanya 1997.
- UYAR Süleyman, “Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemeler”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/yazdir.php>, 20.01.2010.
- ÜLGEN Hayri, Mirze S. Kadri, **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, 2. baskı, Literatür Yay., İstanbul, 2004.
- ÜNSAL Ahmet, “ İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci”, **KMU İİBF Dergisi**, Yıl:10, Sayı:14, Haziran, 2008.
- ÜNSAL Ahmet, **İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2007.
- WEISS Joseph W., Business Ethics, **A Stakeholder and Issues Management Approach**, 2. Ed., The Dryden Press, 1998.
- YAYLA Hilmi Erdoğan, **Güç ve Yetki İlişkilerinin Muhasebe Bilgisi Kararları Üzerindeki Etkisi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006.

EK:1

Kazanç Yönetimi Anket Uygulaması¹²⁴

İşletme sahibi veya genel müdür muhasebe departmanından aşağıdaki senaryoların uygulanmasını istemektedir. Size göre Ahlakî (Etik) kurallara uygunluk açısından 1 ila 5 arasında verilen değerlendirme kriterlerine göre uygun olanı (X) işaretleyiniz.

1. Yapılmasında sakınca yoktur.
2. Yapılabilir, ama etik olarak uygun değildir.
3. Sadece bir defaya mahsus olarak yapılabilir.
4. Yapılmaması gerekir.
5. Kesinlikle yapılmamalıdır.

* Gerekli

SENARYO 1: Genel müdürün içinde bulunulan üç ay/yıl kar tahmini aynı dönem için bütçelenmiş tutarın çok altındadır. Şirketin içinde bulunulan döneme ait kar hedeflerine ulaşma amacıyla olan Genel Müdür muhasebe departmanından;

1/a- 100.000 TL lik fuara katılım, web sitesinin güncellenmesi, personelin eğitimi ve büro malzemelerinin yenilenmesi gibi giderlerin ikinci üç aylık döneme ertelenmesini istemiştir; *

1 2 3 4 5

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

1/b- Son üç aylık döneme ait 100.000 TL fuara katılım, web sitesinin güncellenmesi, personelin eğitimi ve büro malzemelerinin yenilenmesi gibi giderlerin bir sonraki mali döneme ertelenmesini istemiştir; *

1 2 3 4 5

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

1/c- Gelecek mali dönemde gerçekleşecek 75.000 TL değerindeki satışları şu anki mali döneme çekebilmek için cazip vadeli bir satış planını uygulamaya karar vermesi ve teslimatı şu anki mali dönemde kabul eden müşterilerin ödemelerini 90 gün uzattıklarını bildirmesini istemiştir *

1 2 3 4 5

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

1/d- 60.000 TL kar sağlayacak bazı gerekli olmadığını düşündüğü sabit varlıkların satılmasına karar vermiştir. *

1 2 3 4 5

¹²⁴ Murat Özcan, a.g.e, s 132, anket uygulamasından uyarlamıştır.

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

SENARYO 2: Genel Müdürün içinde bulunulan üç ay/ yılın kar tahmini aynı dönem için bütçelenmiş tutarın çok üstündedir. Bu yılki karını azaltıp, gelecek üç ay/yıl hedeflerine daha kolay ulaşmak isteyen Genel Müdür, Muhasebe departmanından,

2/a- Peşin olarak ödenmiş olan 1 yıllık 120.000 TL tutarındaki kira giderinin şuan ki mali

dönemin gideri olarak gösterilmesini istemiştir *

1 2 3 4 5

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

2/b- Aralık ayına ait 80.000 TL tutarındaki satış faturasının Ocak ayı itibariyle düzenlenmesini istemiştir; *

1 2 3 4 5

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

2/c- Modası geçtiği gerekçesiyle ileride daha yüksek fiyattan satma imkânı olmasına rağmen 600.000 TL'lik stoklarını bugün için 400.000 TL olarak değerlendirmelerini istemesi, *

1 2 3 4 5

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

Bir sonraki mali dönemde ise modası geçtiği gerekçesiyle düşük değerlendirilen stoklar 750.000 TL'ye satılmıştır. Böylece işletmenin 350.000 TL lik kar elde edilmesi sağlanmıştır. Genel Müdür bu kararı;

2/d- Bütçe kısıtları nedeniyle ertelenmiş olan bazı önemli ürün geliştirme projelerine devam edebilmek amacıyla vermiştir *

1 2 3 4 5

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

2/e- Bütçe hedeflerini yakalayıp, yönetici primi sağlamak amacıyla vermiştir *

1 2 3 4 5

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

DEMOGRAFİK YAPI

1- Cinsiyetiniz: * 1-Kadın 2-Erkek

- 1
- 2

2- Yaşınız: * 1-) 18–30 Yaş 2-) 31–40 3-) 41–50 4-) 50 ve üstü

- 1
- 2
- 3
- 4

3 -Mezuniyet Durumunuz: * 1-)Ön Lisans 2-)Lisans 3-)Yüksek Lisans 4-)Doktora

1 2 3 4

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--

4 -Mezun olduğunuz veya ders verdiğiniz ABD/Program: *

- İşletme
- İktisat
- Maliye
- Muhasebe
- Finansman
- İşletmecilik
- Bilgisayarlı Muhasebe
- Diğer

5 -Mesleki Unvanınız:

Aşağıdaki 5 ile başlayan anket sorularından SADECE birini seçip,uygun olan şıkkı işaretleyiniz.

5.1. Bağımsız Muhasebeci

- SM
- SMMM
- SMMM Stajyeri
- Yeminli Mali Müşavi
- 5.2. Bağımlı Muhasebeci

- Muhasebe ve Finansman yöneticisi
- Muhasebe ve Finansman Çalışanı

5.3.Öğretim Üyesi

- Profesör
- Doçent
- Yrd. Doçent
- Araş. Gör.
- Öğretim Görevlisi

5.4. Denetçi

- İç Denetçi
- Dış Denetçi

6- Mesleki Deneyim süresiniz: * 1-)1–5 yıl 2-)6–10 yıl 3-)11- 20 yıl 4-)20 yıl üzeri

- 1
- 2
- 3
- 4

