

**T.C.  
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİMDALI**

**Doktora Tezi**

**TÜRKİYE'DE YARATICI MUHASEBE  
UYGULAMALARI VE BAĞIMSIZ  
DENETÇİNİN SORUMLULUĞU**

**Murat Genç**

**Zonguldak, 2017**

**T.C.  
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİMDALI**

**Doktora Tezi**

**TÜRKİYE'DE YARATICI MUHASEBE  
UYGULAMALARI VE BAĞIMSIZ  
DENETÇİNİN SORUMLULUĞU**

**Hazırlayan  
Murat Genç**

**Tez Danışmanı  
Prof. Dr. Yasemin Köse**

**Zonguldak, 2017**

## BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım doktora tez çalışmasının bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

15/11/2017


Murat Genç

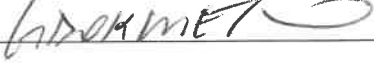
T.C.  
BÜLENT ECEVİT ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ


TEZ ONAYI

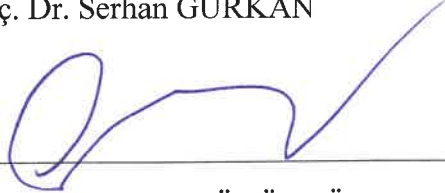
Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalında 2005638201001 numaralı Murat GENÇ'in hazırladığı "Türkiye'de Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu" konulu Doktora Tezi ile ilgili Tez Savunma Sınavı, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 03/11/2017 Cuma günü saat 10:00'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin onayına OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

Başkan   
Prof. Dr. Metin SABAN

Üye   
Prof. Dr. Yasemin KÖSE (Tez Danışmanı)

Üye   
Doç. Dr. Gökhan DÖKMEN

Üye   
Yrd. Doç. Dr. Serhan GÜRKAN

Üye   
Yrd. Doç. Dr. Lokman TÜTÜNCÜ

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

23.11.2017  
Doç. Dr. Ertuğrul YILDIRIM

  
Enstitü Müdürü

## ÖZET

Kurum	:	B.E.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı
Tez Başlığı	:	Türkiye’de Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu
Tez Yazarı	:	Murat Genç
Tez Danışmanı	:	Prof. Dr. Yasemin Köse
Tez Türü, Yılı	:	Doktora Tezi, 2017
Sayfa Adedi	:	363

Enron, Worldcom gibi dünya çapında faaliyet gösteren büyük şirketlerin iflası ile sonuçlanan süreçte, bağımsız denetim şirketlerinin önemli bir rol üstlendiği ortaya çıkmıştır. Şirketlerin finansal durumlarını yaratıcı muhasebe (YM) uygulamalarıyla değiştirmesi, bağımsız denetime olan güveni sarsmış ve bunun sonunda uluslararası birçok düzenleme yapılmıştır.

YM’de bağımsız denetçinin sorumluluğunun araştırıldığı bu çalışmada; bağımsız denetçilerin YM uygulamalarını nasıl algıladıklarını, hangi YM türleri ile sıklıkla karşılaştıklarını, karşılaştıkları YM uygulamalara başvuran şirketlerin genel özelliklerinin ne olduğunu ve bağımsız denetçinin YM uygulamaları karşısında yasal, mesleki, bağımsızlık, denetim faaliyeti ve etik açıdan sorumlulukları arasında farkların bulunup bulunmadığını belirlemek amaçlanmıştır. Bu çerçevede, SPK’dan bağımsız denetim yetkisi almış denetim şirketlerinde çalışan SMMM ve YMM unvanına sahip denetçiler üzerinde bir anket çalışması yapılmıştır. Araştırmada elde edilen veriler, yapısal eşitlik modellerinin özel bir türü olan doğrulayıcı faktör analizi kullanılarak doğrulanmaya çalışılmış ve geliştirilen araştırma problemleri ve hipotezler analiz edilmiştir. Buna göre; bağımsız denetçilerin YM’yi hile ile aynı anlamda değerlendirmedeği, giderlerin azaltılması amacıyla kullanılan YM ile daha sık karşılaştıkları, YM uygulamalarını önlemek bakımından sorumlulukları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmadığı tespit edilmiştir. Sonuçlara göre; YM’nin sınırlarının bağımsız denetim açısından belirlenmesi gerektiği ortaya çıkmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Yaratıcı Muhasebe, Hile, Manipülasyon, Denetçi Sorumluluğu, Bağımsız Denetim

## ABSTRACT

Institution : BEÜ Institute of Social Sciences, Department of Business Management  
Title : Creative Accounting Practice in Turkey and Responsibility of Independent Auditor  
Author : Murat Genç  
Advisor : Prof. Dr. Yasemin Köse  
Type of Thesis, Year : PhD Thesis, 2017  
Page Number : 363

It has emerged that independent audit firms play an important role in the process that resulted in bankruptcy of big companies operating worldwide, such as Enron and Worldcom. Replacing the financial status of companies with Creative Accounting Practices (CAP) has shaken confidence in the independent practice and consequently many international regulations have been created.

This study investigates the responsibility of the independent auditor in Creative Accounting (CA); it is aimed to determine how the independent auditors perceive the CAP, which CAP they have been faced with, what are the general characteristics of the companies applying to the CAP they faced with, and whether there are differences between the responsibilities of independent auditors in terms of legal, professional, independency, auditing activities and ethics based on the CAP. In this scope, a survey has been implemented on the auditors who have been employed in the audit companies that have received “independent audit authority” from Capital Market Board and the title certified public accountant (CPA) and sworn-in certified public accountant (SCPA). According to the scales developed by means of confirmatory factor analysis and to the hypothesis analysed; it has been identified that the independent auditors have not evaluated the creative accounting having the same meaning with the fraud, that they have faced with the CA intended to decrease expenses much more frequently and that there is no difference between their responsibilities as to preventing CAP. Regarding the consequences, it has emerged that the borders of the CA must be determined in terms of independent audit.

**Keywords:** Creative Accounting, Fraud, Manipulation, Responsibility of Auditor, Independent Audit

## ÖNSÖZ

Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora programında hazırlanan bu çalışma kapsamında, yaratıcı muhasebe uygulamalarının tespit ve önlenmesinde bağımsız denetçilerin sorumluluğu araştırılmıştır. Bu amaçla Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu’ndan (SPK) bağımsız denetim yetkisi almış bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçiler üzerinde bir saha çalışması yapılmıştır.

Çalışma sürecince bilgi ve deneyimlerini her fırsatta benimle paylaşan değerli hocalarım, tez danışmanım Sayın Prof.Dr. Yasemin KÖSE ve Sayın Prof.Dr. Metin SABAN’a; katkılarıyla araştırmaya yön vermeme sağlayan Sayın Doç.Dr. İsmail Emrah ÇEVİK ve Sayın Doç.Dr. Mehmet PEKKAYA’ya; yaptığım saha çalışması ile ilgili olarak yardım ve desteğini eksik etmeyen Sayın YMM Müfit ERKARAKAŞ’a katkılarından dolayı teşekkür ederim.

Tüm hayatım boyunca yardım ve desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen, bugünlere gelmemde en önemli payı bulunan; halam Sayın Bedriye GENÇ’e, annem Sayın Günay GENÇ’e, babam Sayın Mustafa GENÇ’e, babaannem rahmetli Sayın Hanife Mürvet GENÇ’e ve dedem rahmetli Sayın Mustafa Yaşar GENÇ’e teşekkür ve şükranlarımı bir borç bilirim.

# İÇİNDEKİLER

Sayfa

<b>BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ.....</b>	<b>ii</b>
<b>TEZ ONAYI.....</b>	<b>iii</b>
<b>ÖZET .....</b>	<b>iv</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>v</b>
<b>İÇİNDEKİLER .....</b>	<b>vii</b>
<b>TABLolar LİSTESİ .....</b>	<b>xiii</b>
<b>GRAFİKLER LİSTESİ.....</b>	<b>xvii</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ .....</b>	<b>xviii</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ.....</b>	<b>xix</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>1. MUHASEBE BİLGİSİ, BİLGİNİN RAPORLANMASI,</b>	
<b>KULLANICILARI VE MANİPÜLASYONU .....</b>	<b>5</b>
1.1. Muhasebede Bilgi ve Önemi.....	6
1.1.1. Muhasebe Enformasyonunun Kalitesi .....	10
1.1.2. Muhasebe Bilgisinin Kalitesi .....	13
1.1.3. Muhasebe Bilgisi İlgili Grupları.....	16
1.1.4. Muhasebe Bilgisinin Raporlanması ve Finansal Tablolar .....	18
1.1.4.1. Finansal Tabloların Amacı ve Unsurları .....	18
1.1.4.2. Muhasebe Bilgisinin Finansal Tablolara Alınması .....	19
1.1.4.2.1. Muhasebe Bilgisinin Bilançoya Alınması .....	20
1.1.4.2.2. Muhasebe Bilgisinin Gelir Tablosuna Alınması.....	22
1.1.4.3. Finansal Tablolardaki Unsurların Ölçülmesi .....	23
1.1.4.4. Finansal Tabloların Nitelikleri .....	24
1.1.4.5. Finansal Tabloların Sınırları.....	27
1.2. Muhasebe Bilgisinin Manipülasyonu .....	30
1.2.1. Muhasebe Bilgisinde Hata .....	31
1.2.2. Muhasebe Bilgisinde Hile .....	32
1.2.3. Manipülasyon, Hile ve Hata Arasındaki İlişki .....	34
1.2.4. Finans Bilimi Açısından Manipülasyon .....	35
1.2.5. Muhasebe Bilimi Açısından Manipülasyon .....	38



1.2.5.1. Muhasebede Manipülasyonun Amaçları .....	40
1.2.5.2. Muhasebede Manipülasyonun Türleri.....	43
1.2.5.2.1 Agresif Muhasebe .....	45
1.2.5.2.2. Kar Yönetimi .....	47
1.2.5.2.3. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi .....	52
1.2.5.2.4. Hileli Finansal Raporlama .....	55
1.2.5.2.5. Büyük Temizlik Muhasebesi .....	61
1.2.5.2.6. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları .....	62
<b>2. YARATICI MUHASEBE; UYGULAMA VE TESPİT EDİLME</b>	
<b>YÖNTEMLERİ .....</b>	<b>63</b>
2.1. Genel Olarak Yaratıcılık Kavramı .....	64
2.2. Yaratıcı Muhasebenin Tanımı.....	65
2.2. Yaratıcı Muhasebenin Tarihsel Gelişimi .....	69
2.3. Yaratıcı Muhasebe ile Muhasebe Manipülasyonu Arasındaki İlişki .....	71
2.4. Yaratıcı Muhasebe ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Arasındaki İlişki.....	74
2.4.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı .....	74
2.4.2. İşletmenin Sürekliliği Kavramı .....	76
2.4.3. Dönemsellik Kavramı .....	76
2.4.4. Tutarlılık Kavramı.....	77
2.4.5. Tam Açıklama Kavramı .....	78
2.4.6. İhtiyaca Uygunluk Kavramı .....	80
2.4.7. Gerçeğe Uygun Sunum Kavramı .....	82
2.5. Yaratıcı Muhasebe Uygulamasının Nedenleri .....	84
2.6. Yaratıcı Muhasebenin Sınırları .....	92
2.6.1. Muhasebe Standartları.....	92
2.6.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri .....	93
2.6.3. Kanun Hükümleri.....	95
2.6.3.1 Sarbanes-Oxley Yasası.....	96
2.6.3.2. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri .....	99
2.6.3.2.1. SPK Kapsamında Bağımsız Denetçinin Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Sınırladığı Durumlar.....	105
2.6.3.2.2. Bağımsız Denetimin Doğasından Kaynaklanan Sınırlamalar.....	110

2.6.4. Bağımsız Dış Denetim .....	111
2.7. Yaratıcı Muhasebenin Dayandığı Yaklaşımlar .....	113
2.7.1. Asimetrik Bilgi Teorisi .....	113
2.7.2. Vekalet Teorisi .....	115
2.7.3. Etkin Piyasalar Hipotezi .....	117
2.7.4. Davranışsal Finans .....	119
2.8. Yaratıcı Muhasebenin Araçları .....	122
2.8.1. Tahakkuk .....	123
2.8.2. Dağıtım .....	127
2.8.3. Ölçümleme (Değerleme) .....	128
2.9. Yaratıcı Muhasebenin Uygulanma Biçimleri .....	139
2.9.1. Gelirin Artırılması Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları .....	141
2.9.1.1. Gelirin Erken Tanınması .....	141
2.9.1.2. Faiz Gelirlerinin Artırılması .....	144
2.9.1.3. Faaliyet Dışı Karların Dönem Gelirine Eklenmesi .....	145
2.9.1.4. Kredilerin Satış Geliri Gibi Kaydedilmesi .....	147
2.9.1.5. Değiş Tokuş (Takas) .....	147
2.9.2. Giderlerin Azaltılması Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları .....	147
2.9.2.1. Karşılık Muhasebesinin Kullanılması .....	148
2.9.2.2. Vergiyi Azaltmak .....	149
2.9.2.3. Büyük Temizlik Muhasebesi .....	149
2.9.2.4. Dönem Sonu Stokları Artırmak .....	150
2.9.2.5. Giderleri Aktifleştirmek .....	151
2.9.2.6. Amortisman Süresini Uzatmak .....	153
2.9.2.7. Şüpheli Alacakları Azaltmak .....	155
2.9.3. Varlıkların Artırılması Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları .....	155
2.9.3.1. Şerefiyeyi Artırmak .....	156
2.9.3.2. Markalar ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıkları Artırmak .....	156
2.9.3.3. Duran Varlıkları Yeniden Değerlemek .....	157
2.9.3.4. Gerçeğe Uygun Değerleme .....	158
2.9.4. Yükümlülüklerin Azaltılması Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları .....	159
2.9.4.1. Bilanço Dışı Finansman .....	160

2.9.4.2. Borçların Sermaye Olarak Yeniden Sınıflandırılması.....	161
2.9.5. Nakit Akışı Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları .....	162
2.10. Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Tespitinde Kullanılan Yöntemler .	163
2.10.1. İhtiyari Tahakkukları Hesaplamaya Dayalı Modeller .....	166
2.10.1.1. Healy Modeli .....	166
2.10.1.2. DeAngelo Modeli .....	168
2.10.1.3. Jones Modeli.....	168
2.10.1.4. Düzeltilmiş Jones Modeli .....	170
2.10.1.5. Endüstri Modeli.....	170
2.10.2. Karma Modeller .....	171
2.10.2.1. Beneish Modeli.....	171
2.10.2.2. Spathis Modeli.....	173
2.10.2.3. Çok Değişkenli Modeller .....	174
<b>3. YARATICI MUHASEBEDE BAĞIMSIZ DENETİMİN ROLÜ .....</b>	<b>177</b>
3.1. Genel Olarak Denetim Kavramı, Muhasebe Denetimi ve Amacı.....	180
3.2. Denetim Türleri .....	186
3.2.1. TTK Kapsamında Denetim Türleri .....	186
3.2.2. Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri .....	190
3.2.2.1. İç Denetim .....	190
3.2.2.2. Bağımsız Denetim .....	197
3.2.2.3. Kamu Denetimi .....	200
3.3. Muhasebe Mesleği Kapsamında Bağımsız Denetçinin Etik Kuralları.....	202
3.3.1. Uluslararası Muhasebe Mesleği Etik Kuralları .....	207
3.3.1.1. AICPA Muhasebe Mesleği Etik Kuralları.....	208
3.3.1.2. AGA Muhasebe Mesleği Etik Kuralları .....	211
3.3.1.3. FEI Muhasebe Mesleği Etik Kuralları.....	212
3.3.1.4. IIA Muhasebe Mesleği Etik Kuralları .....	213
3.3.1.5. NSA Muhasebe Mesleği Etik Kuralları.....	214
3.3.1.6. AAA Muhasebe Mesleği Etik Kuralları .....	214
3.3.1.7. INTOSAI Muhasebe Mesleği Etik Kuralları.....	215
3.3.1.8. IFAC Muhasebe Mesleği Etik Kuralları .....	217
3.3.2. Ulusal Muhasebe Mesleği Etik Kuralları .....	226

3.3.2.1. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu .....	226
3.3.2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.....	231
3.3.2.3. SPK Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	231
3.3.2.4. TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	237
3.3.2.5. TTK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler .....	242
3.4. Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Tespiti Bakımından Bağımsız Denetim Riski.....	244
3.5. Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Önlenmesinde Denetçinin Sorumluluğu .....	249
3.5.1. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Denetçilerin Sorumlulukları	250
3.5.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Denetçilerin Sorumlulukları	251
3.5.3. SPK'nın Bağımsız Denetim Standartları Tebliği'ne Göre Denetçinin Sorumluluğu .....	253
3.5.4. AICPA'nın Bağımsız Denetim Standartlarına Göre Denetçinin Sorumlulukları.....	256
3.6. Yaratıcı Muhasebede Bağımsız Denetimin Rolünün Belirlenmesine İlişkin Daha Önce Yapılan Akademik Çalışmalar .....	259
<b>4. TÜRKİYE'DEKİ BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDEKİ DENETÇİLER AÇISINDAN YARATICI MUHASEBE UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>269</b>
4.1. Çalışmanın Konusu ve Önemi .....	269
4.2. Çalışmanın Amacı.....	270
4.3. Çalışmanın Kapsamı .....	271
4.4. Çalışmadaki Veri Toplama ve Analiz Yöntemi.....	273
4.5. Çalışmanın Kısıtları .....	275
4.6. Çalışmadaki Araştırma Problemleri ve Hipotezler .....	275
4.7. Çalışmanın Bulguları ve Değerlendirilmesi.....	278
4.7.1. Başlangıç Bulguları .....	278
4.7.2. Ölçek Geliştirme Çalışmaları .....	287
4.7.2.1. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği Geliştirme Çalışması ...	287
4.7.2.2. Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Geliştirme Çalışması .....	292

4.7.2.3. Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri Ölçeği	
Gelişme Çalışması .....	296
4.7.3. Geliştirilen Ölçklere Yönelik Tanımlayıcı İstatistikler .....	298
4.7.3.1. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri	298
4.7.3.2. Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri .....	300
4.7.3.3. Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri Ölçeği	
Tanımlayıcı İstatistikleri.....	301
4.7.4. Araştırma Problemlerinin ve Hipotezlerin Sınamaları.....	302
4.7.4.1. Araştırma Problemi 1 İle İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi.....	302
4.7.4.2. Araştırma Problemi 2 İle İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi.....	304
4.7.4.3. Araştırma Problemi 3 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi.....	308
4.7.4.4. Araştırma Problemi 4 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi .....	309
4.7.4.5. Araştırma Problemi 5 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi .....	312
4.7.4.6. Araştırma Problemi 6 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi .....	314
4.7.4.7. Araştırma Problemi 7 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi .....	315
4.7.4.8. Araştırma Problemi 8 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi .....	318
4.7.4.9. Araştırma Problemi 9 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi .....	319
4.7.4.10. Araştırma Problemi 10 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi .....	321
<b>SONUÇ .....</b>	<b>324</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>330</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>358</b>
EK- 1:Bağımsız Denetçi Anket Örneği .....	358
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>363</b>

## TABLULAR LİSTESİ

### Sayfa

Tablo 1.1: Bilginin Temel Özellikleri .....	7
Tablo 1.2: Veri, Enformasyon ve Bilgi Arasındaki Farklılıklar.....	9
Tablo 1.3: Muhasebe Manipülasyonun Amaçları ve Beklenen Sonuçları .....	41
Tablo 1.4: Kar Yönetimini Motive Edici Koşullar ve Teşvikler.....	50
Tablo 2.1: Kar Yönetimi ve Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi Konularında Yapılan Bazı Çalışmalar .....	71
Tablo 2.2: Muhasebe Manipülasyonu ile Paydaşların Elde Edecekleri Potansiyel Kazanç ve Kayıplar .....	90
Tablo 2.3: Yaratıcı Muhasebenin Belirlenmesinde Kullanılan Tekniklerin Sınıflandırması.....	166
Tablo 3.1: Denetimin Farklı Kriterlere Göre Sınıflandırılması.....	186
Tablo 3.2: İç Denetim ile Bağımsız Denetimin Niteliklerinin Karşılaştırılması	199
Tablo 3.3: Seri:X, No:22 Sayılı Tebliğ'in Mesleki Davranış ve Etik ile İlgili Olan Maddeleri .....	237
Tablo 3.4: TÜRMOB Mecburi Meslek Kararında Etik ile İlgili Yer Alan Maddeler	239
Tablo 3.5: Yaratıcı Muhasebe ile Bağımsız Denetimi İlişkilendiren Akademik Çalışmalar.....	260
Tablo 4.1: Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Tanımlayıcı İstatistikleri .....	279
Tablo 4.2: Yaratıcı Muhasebe ile Hile Arasındaki Kavramsal İlişkinin Değerlendirilmesi.....	280
Tablo 4.3: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları ile GKGMİ Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi.....	281
Tablo 4.4: Gelirlerin Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Sıklık Dereceleri .....	281
Tablo 4.5: Giderlerin Azaltılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Sıklık Dereceleri .....	282
Tablo 4.6: Varlıkların Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Sıklık Dereceleri .....	282

Tablo 4.7: Kaynakların Azaltılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Sıklık Dereceleri .....	282
Tablo 4.8: Nakit Akışlarını Değiştirme Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Sıklık Dereceleri .....	283
Tablo 4.9: Bağımsız Denetçilerin Karşılaştıkları Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Sıklık Dereceleri .....	283
Tablo 4.10: Gelirlerin Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Türleri Açısından Sıklık Dereceleri .....	284
Tablo 4.11: Giderlerin Azaltılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Türleri Açısından Sıklık Dereceleri .....	285
Tablo 4.12: Varlıkların Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Türleri Açısından Sıklık Dereceleri .....	285
Tablo 4.13: Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Denetlenen Şirketlerin Finansal Durumunu Olduğundan Daha İyi Göstermesine İlişkin Sıklık Dereceleri .....	286
Tablo 4.14: Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Denetlenen Şirketlerin Finansal Durumunu Olduğundan Daha Kötü Göstermesine İlişkin Sıklık Dereceleri .....	287
Tablo 4.15: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Model Uyum İndeksleri .....	289
Tablo 4.16: İndeks Uyum Değerleri ve Uyum Aralıkları .....	289
Tablo 4.17: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi..	290
Tablo 4.18: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği Güvenirlilik İstatistikleri	291
Tablo 4.19: Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Model Uyum İndeksleri .....	294
Tablo 4.20: Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi.....	294
Tablo 4.21: Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Güvenirlilik İstatistikleri .....	295
Tablo 4.22: Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri Ölçeğini Doğrulayıcı Faktör Analizi Model Uyum İndeksleri .....	297
Tablo 4.23: Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi .....	297
Tablo 4.24: Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri Ölçeği Güvenirlilik İstatistikleri .....	298

Tablo 4.25: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri	299
Tablo 4.26: Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri	300
Tablo 4.27: Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri	302
Tablo 4.28: Bağımsız Denetçilerin Unvanlarına Göre Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları ile Hile Kavramı Arasındaki Farka Dair Görüşleri	303
Tablo 4.29: Giderlerin Azaltılması Alt Boyutu Varyans Homojenliği Levene Test İstatistikleri	305
Tablo 4.30: Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Firmadaki Unvanlarına Göre Giderlerin Azaltılması Alt Boyutu Açısından Anova Test İstatistikleri	306
Tablo 4.31: Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Firmadaki Unvanlarına Göre Karşılaştıkları Yaratıcı Muhasebe Uygulama Türleri Açısından Kruskal Wallis H İstatistikleri	307
Tablo 4.32: Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Firmadaki Unvanlarına Göre Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını GKGMİ İçinde Değerlendirip Değerlendirmemelerine İlişkin Ki-Kare Farklılık Sınaması	309
Tablo 4.33: Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Firmadaki Unvanlarına Göre Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Şeklinde Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özelliklerine İlişkin Kruskal Wallis H Test İstatistikleri	310
Tablo 4.34: Bağımsız Denetçilerin Denetledikleri ve Manipülasyonlarla Karşılaştıkları İşletmelerin Genel Özelliklerine Yönelik İstatistikleri	311
Tablo 4.35: Bağımsız Denetçilerin Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Aracılığıyla Şirketin Finansal Durumunun Değiştirilmesi ile Karşılaşmalarına Yönelik Kruskall Wallis H İstatistiği	313
Tablo 4.36: Denetçinin Yasal Sorumluluğu Alt Boyutunun Kruskall Wallis H Test İstatistikleri	314
Tablo 4.37: Bağımsız Denetçilerin Firmadaki Unvanlarına Göre Denetim Kalitesini Artıran Etkili Eğitimlerin Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Tespit Edilmesini Kolaylaştırdığı Görüşüne Yönelik Kruskall Wallis H Test İstatistikleri	316
Tablo 4.38: Bağımsız Denetçilerin Firmadaki Unvanlarına Göre Denetim Kalitesini Artıran Etkili Eğitimlerin Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Tespit Edilmesini Kolaylaştırdığı Görüşüne Yönelik İkili Karşılaştırmaları İçeren Mann Whitney U Test İstatistikleri	317



Tablo 4.39: Bağımsız Denetçilerin Çalıştığı Firmadaki Unvanlarına Göre Denetçinin Bağımsızlık Alt Boyutu Kruskal Wallis H Test İstatistikleri .....	319
Tablo 4.40: Bağımsız Denetçilerin Çalıştığı Firmadaki Unvanlarına Göre Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Önlemede Etik İlke ve Değerlere Uygun Davranılmasını İstemelerine İlişkin Kruskal Wallis H Test İstatistikleri .....	320
Tablo 4.41: Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Varyans Homojenliği Levene Test İstatistikleri.....	322
Tablo 4.42: Bağımsız Denetçilerin Çalıştığı Firmadaki Unvanlarına Göre Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Önlemede Sorumluluklarına İlişkin Anova Test İstatistikleri.....	322



## GRAFİKLER LİSTESİ

Sayfa

Grafik 4.1: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği ve Alt Boyutlarının Ortalama Değerleri.....	300
Grafik 4.2: Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği ve Alt Boyutlarının Ortalama Değerleri .....	301



## ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1.1: Hile ile Manipülasyon Arasındaki İlişki.....	35
Şekil 1.2 Muhasebe Manipülasyonu, Muhasebe Manipülasyonunun Aktörleri ve Refah Transferi.....	39
Şekil 4.1: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği Teorik Yapısı .....	288
Şekil 4.2: Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Teorik Yapısı.....	293
Şekil 4.3: Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri Ölçeğinin Teorik Yapısı.....	296



## KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	:	Amerikan Muhasebeciler Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	:	Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği
AGA	:	Amerikan Hükümeti Muhasebeciler Birliği
AICPA	:	Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Amerikan Enstitüsü
BİST	:	Borsa İstanbul
BDS	:	Bağımsız Denetim Standartları
SFAS	:	FASB Muhasebe Standartları Bildirisi
CEO	:	Yönetim Kurulu Başkanı
CESR	:	Avrupa Sermaye Piyasaları Düzenleyicileri Komitesi
FASB	:	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEI	:	Uluslararası Finansal Yöneticiler Teşkilatı
GAAP	:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GAAS	:	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
HUD	:	Hesap Uzmanları Derneği
IAASB	:	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	:	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IESBA	:	Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu
IFAC	:	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IIA	:	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
INTOSAI	:	Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
ISA	:	Uluslararası Denetim Standardı
KGK	:	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KPMG	:	Klynveld Peat Marwick Goerdeler
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	:	Madde
MSUGT	:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

NSA	:	Ulusal Muhasebeciler Birliği
PwC	:	Pricewaterhouse Coopers
SAB	:	SEC Muhasebe Departmanı Bülteni
SEC	:	ABD Sermaye Piyasası Kurulu
SM	:	Serbest Muhasebeci
SMMM	:	Serbest Muhasebe Mali Müşavir
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	:	Türk Dil Kurumu
TDS	:	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
vd.	:	Ve diğerleri
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YM	:	Yaratıcı Muhasebe
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir
YMU	:	Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

## GİRİŞ

Uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile genel muhasebe ilkeleri muhasebeye konu olan mali nitelikteki işlemlerin sınırlarını belirlemeye çalışan düzenlemelerdir. Söz konusu düzenlemeler mali nitelikteki olayların sınırlarını her zaman kesin bir biçimde belirlememekte, muhasebe bilgisi üretenlere finansal tablolar hazırlanırken çeşitli muhasebe politikaları uygulanması konusunda seçenekler sunmaktadır. Bu durum kimi zaman işletmenin finansal görünümünü değiştirmek bakımından işletme yöneticilerine fırsatlar yaratabilmektedir. Bu fırsatlar, literatürde yaratıcı muhasebe (YM) olarak ele alınan kavram ile ilgilidir. Elde edilen fırsatların kontrolsüz ve agresif bir biçimde kullanılması ise yakın bir zamanda karşılaşılan Japon Toshiba şirketi örneğinde olduğu gibi olumsuz sonuçlara neden olmaktadır.

Toshiba CEO'su Hisao Tanaka, 21 Temmuz 2015'te aşırı hesaplanan işletme karı (yaklaşık 1.22 milyar dolar) karşısında, istifa ettiğini açıklamış ve bu muhasebe skandalın ayrıntıları, bağımsız bir denetim şirketinin muhasebe sorunlarını ayrıntılı olarak açıklayan denetim raporunu yayınladığı günden önce ortaya çıkmıştır. YM uygulamalarının, Tanaka'nın yanı sıra iki eski CEO zamanını da kapsayacak biçimde, altı yıl boyunca gerçekleştiği tespit edilmiştir. Bağımsız denetim şirketi, Toshiba şirketinin 2008 mali krizinden bu yana kar marjlarının aşırı yüksekliğini belirleterek, YM'nin gizli olarak "ustalıkla" ve karı artırmak için "kasıtlı" ve "sistemik" bir biçimde uygulandığını ortaya koymuştur. Denetim şirketi, Toshiba'yı aşırı beklenti kültürünün kök saldıgı bir şirket olarak tasvir etmiştir. Öyle ki, Toshiba yönetimi tarafından bazen imkansız sayılabilecek olan kazanç hedeflerine ulaşılması istenildiğinde, çalışanların bu duruma sessiz kaldığı belirtilmiştir. Financial Times durumu, 2011'deki Olympus'un 1.7 milyar dolar kaybının olduğu zamandan bu yana Japon şirketleri dünyasını vuracak en kötü skandal olarak nitelendirmiştir (Telesurtv, 2015).

Finansal analiz ve raporlama uzmanı olan Pawel Bilinski'ye göre muhasebe skandalları, finansal ve hisse fiyat performansı açısından kısa vadeli piyasa beklentilerini karşılama konusunda oluşan baskı nedeniyle gerçekleşmektedir. Yönetici primleri ve hisse opsiyonları genellikle belirli hedeflere ulaşmakla

bağlantılı olduğundan, baskılar yöneticileri YM yapmak için teşvik edebilmektedir. Şirketler, belirli hedeflere ulaşmak için yatırımları erteleyerek veya varlıklarını satarak da faaliyetlerini yönetebilirler. Piyasa baskısı olduğu sürece, firmaların kendi performanslarını güçlendirmek için YM'ye başvurmaları söz konusu olabilmektedir (Farrell, 2015).

Yakın bir zaman önce Toshiba'da gerçekleşen muhasebe skandalı, şüphesiz ki yaşanan diğer büyük muhasebe skandallarından sadece birisidir. 1991 yılında Uluslararası Kredi ve Ticaret Bankası para aklama ve yaygın suistimallere maruz kaldığında, etkileri on yıllarca süren ekonomik çöküş İngiliz kurumsal yönetiminin şirket yönetimi üzerinde kontrolü sağlamak için gerekli reformu gerçekleştirmesine yardımcı olmuştur. 2002'de Tyco International'ın patronlarının elektrik, sağlık ve güvenlik teçhizatı üreticisinden yüz milyonlarca dolar yağmaladığı ortaya çıkmıştı. Yağmalanan paranın büyük kısmı Tyco'nun başkanı Dennis Kozlowzki'in lüks yaşam tarzını finanse etmek için kullanıldığı belirlenmiştir. Tespitin ardından, Kozlowzki ve diğer yöneticiler 25 yıl hapisle cezalandırılmışlardır. 2011 yılının sonlarında kamera üreticisi olan Olympus'da 1.7 milyar dolarlık suistimal bir İngiliz yönetici tarafından ortaya çıkarılmıştır. Olympus'un önceki yönetiminin 13 yıldan beri şirket kayıplarını gizlediği belirlenmiştir (Farrell, 2015).

ABD'de 2001-2002 dönemlerinde iflas eden şirketler ve iflas tutarları incelendiğinde, YM'nin ülke ekonomilerine verdiği zarar daha net anlaşılabilir. 2001 yılında iflas eden Enron ve Pasific Gas şirketlerinin şirket büyüklükleri 84.9 milyar dolar, 2002 yılında iflas eden Worldcom, Global Crossing, Adelphia, Kmart Corp, NTL gibi büyük Amerikan şirketlerinin toplam büyüklüğü ise 190.7 milyar dolardır. Dolayısıyla sadece 2001-2002 yıllarında ortaya çıkan büyük şirket iflasları Amerikan ekonomisinde 275.6 milyar dolarlık bir kayba neden olmuştur (Gacar, 2012:76-77). 2007 yılında ise 691 milyar dolar ile ABD ekonomik tarihinin en büyük iflaslarından biri olan emlak şirketi Lehman Brothers'ın iflası, 2008 yılında yaşanan global mali kriz öncesi dikkat çeken ve krizi tetikleyen şirket skandallarından biridir. Şirketin bilançosunu daha iyi göstermek adına elindeki borçların büyük kısmını Cayman adalarındaki belirli varlıklara sattığı belirlenmiştir (Eroğlu, 2017).

YM, genel biçimiyle muhasebe ilkelerinden ve finansal bilginin taşınması gereken niteliklerden ödün vermeden çıkar grupları arasında denge kurabilme zorunluluğu ve bu dengeyi işletme lehine çevirebilme ihtiyacı olarak ifade edilebilir. Bir başka anlatım biçimiyle YM, tüm muhasebe bilgisi kullanıcıları arasında muhasebe ilkelerine göre sözde denge kurarak, yöneticilerin firmayı oluşturulan bu sözde dengenin merkezinde konumlandırmaları, yani dengeden çok bir dengesizlik yaratmalarınıdır. YM'nin, muhasebe standartlarının sınırlarını zorlaması ve muhasebe ilkelerindeki bir takım esneklikler yüzünden kasıtlı bir biçimde kullanılması, muhasebe bilgisi kullanıcılarına zarar verilmesine neden olabilmektedir.

YM uygulamaları genel olarak bir şirketin finansal performansı ile ilgili görünümü değiştirmek amacıyla, şirketin gerçek finansal durum ve sonuçlarını değiştirmeye yönelik uygulamaları içermektedir. İşletmenin gerek imajını gerekse finansal değerini artırmak amacıyla, muhasebe bilgileriyle ve faaliyet sonuçlarıyla adeta oynamak YM'nin kapsamını içerisinde yer almaktadır. YM uygulamalarındaki eylemler; sadece var olan bilginin çarpıtılması şeklinde değil olmayan herhangi bir işlemi varmış gibi gösterme faaliyetlerini de içerebildiğinden, hileli finansal raporlamaya oldukça yakın ve hatta bazen hileli finansal raporlamanın kendisi olabilmektedir. YM kavramındaki yaratıcılık ifadesi, tüm muhasebe bilgisi ilgi gruplarının değil, sadece işletme ve işletme yöneticilerinin lehine olan müspet bir anlamı ifade etmektedir.

YM'nin içeriğinin ne olduğu, hangi faktörlerinin YM'yi tetiklediği, hangi muhasebe uygulamaları ile YM'nin gerçekleştirilebileceği; muhasebe denetimi ve denetçinin sorumluluğu açısından ulusal ve uluslararası düzenlemeler açısından çalışmamız kapsamında ele alınmıştır. Çalışmamızda yer alan uygulamanın amacı, bağımsız denetçinin YM uygulamalarındaki sorumluluğunu irdeleyebilmek ve bağımsız denetçiler arasında sorumlulukları açısından farklılıkları sınavabilmektir. Bu nedenle uygulama kapsamında öncelikle bağımsız denetçilerin YM kavramını ve uygulamalarını nasıl algıladıkları belirlenmek istenmiştir. Bağımsız denetim şirketlerinin karşılaştığı YM uygulamalarının neler olduğunu, YM uygulamalarının türleri arasındaki sıklık derecesi ortaya konularak bağımsız denetçilerin en sık karşılaştığı yaratıcı muhasebe uygulamaları (YMU)



sıralanmıştır. Uygulamanın ana amacını gerçekleştirmeye yönelik olarak, YM uygulayan işletmelerin söz konusu uygulamalara yönelik gösterdikleri genel özelliklerin bağımsız denetçiler tarafından belirlenmesi hedeflenmiştir. YMU'daki denetçi sorumluluğu ise denetçinin yasal, denetim faaliyeti, bağımsızlık, etik ve mesleki açıdan sorumlulukları kapsamında ele alınmıştır.

Çalışmanın birinci bölümü muhasebe bilgisi ve önemi, bilginin raporlanması, muhasebe bilgilerinin kullanıcıları ve bilginin manipülasyonu konuları ile ilgilidir. Bu bölümde yaratıcı muhasebe uygulamalarında raporlanan bilgi ile hata, hile ve manipülasyon kavramları arasındaki ilişki incelenmiştir.

İkinci bölümde yaratıcı muhasebe, uygulama ve tespit edilme yöntemleri başlığı adı altında; YM'nin içeriği, tarihsel gelişimi, muhasebe manipülasyonu ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ) ile ilişkisi tartışılmıştır. Bu bölümde ayrıca, YM'nin nedenleri ve sınırları üzerinde durulmuş ve YM'nin dayandığı yaklaşımlar ele alınmıştır. Bölümde son olarak, YM'nin araçları ve uygulanma biçimleri ortaya konularak, YM'nin tespit edilmesiyle ilgili olarak geliştirilen modeller açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde YM uygulamalarında bağımsız denetimin rolünü ortaya koyabilmek amacıyla; denetim türleri, bağımsız denetçinin etik kuralları, söz konusu uygulamaların tespiti bakımından bağımsız denetim riski ve YM'nin önlenmesinde bağımsız denetçinin sorumluluğu konuları ayrı başlıklar altında ele alınmıştır. Bölümde ayrıca, bağımsız denetim ile YMU'nun ilişkili olduğu akademik çalışmalar üzerinde durulmuştur.

Son bölüm olan dördüncü bölümde ise Türkiye'deki bağımsız denetim şirketlerindeki denetçiler açısından; YM kavramını, YM'nin GKGMİ ilkeleri ile arasındaki ilişkisini, YMU'nu, bağımsız denetçinin YMU'nu tespit etmedeki sorumluluğunu ve denetçilerin sorumlulukları arasında farklılıkları belirleyebilmek amacıyla, Sermaye Piyasası Kurulu'ndan (SPK) bağımsız denetim yetkisi almış denetim şirketlerindeki bağımsız denetçiler üzerinde anket çalışması yapılmıştır. Bu bölümde; çalışmanın amacı, kapsamı, kısıtları, araştırma problemleri ve hipotezler ayrı başlıklar altında açıklanarak, çalışmada elde edilen veriler istatistiksel analize tabi tutulmuş ve elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

# 1. MUHASEBE BİLGİSİ, BİLGİNİN RAPORLANMASI, KULLANICILARI VE MANİPÜLASYONU

Muhasebe mali nitelikteki olayları inceleyen bir bilim dalıdır. Mali nitelikteki olaylar işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan olaylardır. İşletmelerin gündelik hayatta karşılaştıkları her olay mali nitelikte sonuçlar yaratmayabilir. Örneğin işletme aleyhine açılmış bir tazminat davasının sonuçlanması işletme için çok önemli bir olay olsa da dava sonuçlandığı anda mali nitelikte bir sonuç yaratmaz. Bu nedenle işletmenin muhasebe departmanı karşılan durumdan ötürü her hangi bir işlem yapma zorunluluğunda olmaz. Mali nitelikteki olaylar işletmenin defterlerine günlük olarak kaydedilir. Kayıt işlemi yapıldığında karşılaşılan olay, işletmenin varlıklarında ve/veya kaynaklarında bir artış ve/veya bir azalış meydana getirir. Örneğin tedarikçi kredisi ile alınan bir ticari mal işletmenin varlıklarında artış yaratırken, kredi ile alındığından dolayı işletmenin kaynaklarında da bir artış gözlemlenir. Aynı nitelik taşıyan mali olaylar bir araya getirilerek sınıflandırılır ve işletme defterlerine kaydedilir. Kaydedilen ve sınıflandırılan mali nitelikteki olaylar, belirli dönemlerin sonunda işletmenin finansal tablolarına aktarılarak özetlenir. Mali nitelikteki olayların özetlenmesi neticesinde elde edilen finansal tablolardan muhasebeyle ilgili gruplar faydalanacakları bilgileri elde ederler. Ancak finansal tablolarda yer alan bilgiler herhangi bir işlemde geçmemiş rakamları gösterir. Söz konusu rakamları ham biçimde kullanmak, bu rakamlara dayanarak karar verecek ilgilileri çoğu kez tatmin etmez. O nedenle ilgililer, finansal tablolardan elde ettikleri bilgileri yorumlamak durumundadırlar. Yorum yapabilmek için diğer bilim dallarının kural ve yöntemlerinden de yararlanılarak, ham bilgilerin analize tutulması gerekmektedir. Analize tabi tutulan ve ardında yorumlanan bilgiler, ilgililerin ihtiyaçlarını karşılamakta ve işletmeyle ilgili alınacak kararlarda kullanılmaktadır.

İşletmelerin artan ihtiyaçları ve alınan ekonomik kararlardan beklenen faydaların artması, muhasebenin üretmiş olduğu bilgilerde çeşitlendirmeye gitmesine neden olmuştur. Özellikle uluslararası ticaretin hız kazanmasıyla rekabetin daha yoğun yaşanması işletmelerde sıkı mali kontrolü zorunlu kılmış; işletmeler maliyetlerini azaltmak, tahmini maliyet rakamları kullanmak, bütçe yapmak ve proforma finansal tablolar hazırlamak ihtiyacını hissetmişlerdir. Bu

nedenle muhasebeden beklenen bilginin niteliğinde değişmeler meydana gelmiştir.

### **1.1. Muhasebede Bilgi ve Önemi**

Günümüzde işletmelerin artan rekabet ortamı içerisinde üstünlük sağlamaları, değişen ekonomik koşullara göre ivedi bir biçimde politika geliştirebilmeleri, buldukları sektörün ya da pazarın ihtiyaçlarına daha iyi cevap verebilmeleri ve böylelikle karlarını maksimize edebilmeleri işletme içinden ve dışından elde ettikleri bilgilerin düzeyine bağlıdır. İşletme kendi, rakipleri ve bulunduğu sektör hakkında ne kadar fazla gerekli bilgiye sahip ise rekabet gücü sağlama olasılığı o kadar yüksektir.

Literatürde bilgi kavramı ile ilgili olarak farklı tanımlamaların yapıldığı gözlemlenmektedir. Bir tanıma göre bilgi, “İnsan aklının erebileceği olgu, gerçek ve ilkelerin bütünü, bili, malumattır” (TDK, 2015). Yalçınmer ve Şahin’e (1993:86) göre bilgi, “belli bir amaca hizmet etmek amacıyla kaydedilen, sınıflandırılan, düzenlenen, aktarılan ve yorumlanan anlamlı veri veya veri topluluğudur”. Çoban ise bilgiyi (2002:417), “eyleme geçme yeteneği, bir şeyi harekete geçirme imkanı veya edinilmiş tecrübelerin, çeşitli çalışmalar sonucu ulaşılmış sonuçların, değerlerin, olguların ve kendi alanlarında uzmanlaşmış olan insanların görüşlerinin sistematize edilmiş bir bütünüdür” şeklinde tanımlamıştır. Daha özellikli bir tanıma göre bilgi, “anlamlandırılmış, ölçülmüş ve organize edilmiş veridir” (Rainer v.d., 2006:5). Bilginin temel özelliklerini aşağıdaki tabloda olduğu gibi özetmek mümkündür.

**Tablo 1.1: Bilginin Temel Özellikleri**

Nitelik	AÇIKLAMA
<b>Doğruluk</b>	Bilgi hatalardan arındırılmış olmalıdır. Bilginin gerektirdiği doğruluk derecesi, kararın amacına ve niteliğine göre farklılık gösterecektir. Bilginin doğruluk derecesi, karar vermek için sahip olunan zamana ve bilgiyi elde etmenin maliyetine bağlıdır.
<b>Uygunluk</b>	Bilgi, karar verilen konu veya konularla ilgili olmalıdır. Her yönetim kademesi ve fonksiyonel birim için gerekli bilginin kapsamı ve detayı farklılık gösterecektir.
<b>Zamanlılık</b>	Bilgi gerekli yer ve zamanda hazır olmalıdır. Bilgi doğru ve uygun olmasına rağmen zamanında gelmemişse bir anlamı yoktur. Zamanlılık, özellikle koşulların sürekli bir şekilde değişmesinden etkilenen kararların verilmesinde önemli olmaktadır
<b>Noksansızlık</b>	Karar vericiye sunulan bilgi tam ve eksiksiz olmalıdır.
<b>Denetlenebilirlik</b>	Bilgi, bilginin doğruluğunu ve noksansızlığını belirlemeye uygun olmalıdır. Bilginin doğruluğu ve noksansızlığı, doğru olarak kabul edilen bilgi ile karşılaştırılarak belirlenebilir. Ancak bilginin doğruluğu genellikle bilginin orijinal kaynağına inilerek belirlenebilir.
<b>Kısalık</b>	Bilginin içeriği olabildiğince öz ve kısa olmalıdır. Bilginin kapsamı genişledikçe gereksiz ayrıntılardan dolayı karar vermek güçleşecektir.
<b>Güncellik</b>	Sunulan bilgi karar verilecek konudaki en son durumu yansıtmalıdır.
<b>Ekonomiklik</b>	Bilginin bir maliyeti vardır. Bu nedenle bilgi, üretilmesi beklenen değerden daha pahalı olmamalıdır.

**Kaynak:** Mahmut Tekin, Hasan K. Güleş ve Tom Burgess (2000); *Değişen Dünyada Teknoloji Yönetimi*, Damla Ofset, Konya. s.66.

Bilginin tanımını yaparken karşımıza çıkan veri ise herhangi bir olgu ya da nesneyi tanımlayan, bağlamdan, perspektiften ya da yargıdan bağımsız gerçeklerdir. Veri, yapılan işlemlerin belli biçimlerde tutulmuş kayıtlarıdır (Davenport ve Prusak, 2001: 22). Bu bağlamda muhasebe verisi, işletmelerin muhasebe defterlerine kayıt ettikleri rakamları ifade eder. Verinin anlamlı olması durumunda karşılaşılan bir diğer kavram da enformasyondur. Enformasyon en geniş anlamıyla, formatlanmış ve yapılandırılmış veriler bütünüdür. Belli bir alanda ve belli bir toplumda bilgi ve haberlerin yayılmasına olanak sağlayan araçların tümüne verilen addır (Muhasebeturk, 2016). Birbiri içine geçmiş veri, enformasyon ve bilgi kavramlarının sıkça karıştırıldığı gözlemlenmektedir (Sevim ve Öncel, 2000).

Veri ile bilgi her ne kadar birbirlerine yakın kavramlar olsa da pratik olarak farklı durumları ifade ederler (Bagranoff vd., 2010:5-6). Veri, sahip olunan ilk detaylar, gerçekleri ifade ederken, bilgi özel bir durumda kullanılabilecek verinin işlenmiş nihai halini ifade eder (Lewis v.d., 1995:599). Verilere çeşitli yöntemler

kullanarak değer katılır. Bylelikle veri enformasyona dönüşür. Verilere değer eklemede kullanılan temel yöntemler Şunlardır (Davenport ve Prusak, 2001:25):

**Amaca yönelme:** Verilerin hangi amaç için toplandığını açıkça belirlemektir.

**Sınıflandırma:** İŞletme amacına göre toplanan verilerin analize uygun bir Şekilde sınıflandırılmasıdır.

**Hesaplama:** Sınıflandırılan verilerin anlamlı hale getirilmesi veya birbiriyle olan ilişkilerini matematiksel ya da istatistiksel olarak analiz edilmesi sürecidir.

**Düzeltme:** Amaç ile ilişkili olmayan verilerin ayıklanması veya varsa hataların düzeltilmesidir.

**zetleme:** İŞletmelerde verilerden en iyi Şekilde yararlanabilmek için verilerin kısa ve öz bir Şekilde zetlenmesidir.

Bu yönüyle düşüldüğünde, finansal tablolardaki rakamların veri mi yoksa bilgi mi olduğu tartıŐılabilir. Eğer finansal tablolarda yer alan rakamlar, kullanıcısı açısından hiçbir Şey anlam ifade etmiyorsa, diğer ifade ile finansal tablolardaki rakamları anlamlandırabilmek için ek yetenek, bilgi ve tecrübeye ihtiyaç duyuyorsa, o durumda söz konusu rakamlar “veri” olarak değerlendirilir. Bunun yanında bir finansal analist açısından söz konusu rakamlar, her hangi bir işleme tabi tutulmadan doğrudan kullanılabilir. Bu durumda finansal tablolardaki rakamlar “bilgi” niteliğini taşımaktadır. Kısacası bilgiyi elde edebilmek için onu oluşturan olgunun anlamlı olması gerekmektedir.

Veri ile bilgi arasında olan farklılık gibi enformasyon ile bilgi arasında da fark bulunmaktadır. Gündelik hayatta enformasyon kavramı, bilgilendirme kavramı yerine sıkça kullanılmaktadır. Bu iki kavram anlam olarak birbirlerine çok yakın olsalar da aynı anlamı ifade etmemektedir. Enformasyon alıcısını biçimlendiren, bakış açısında ya da anlayıŐında fark yaratan anlamlı veri ya da veri topluluğudur (Davenport ve Prusak, 2001:24). Bilgi ise enforme edilen verinin bilişsel bir süreçten geçirilerek onun yargıya dönüştürülmüŐ halini ifade eder. Söz konusu bilişsel süreç eğitim, yetenek, kültür, algılar, kişilik, tecrübe gibi birçok etmeden etkilenir. Bilgi, bu bilişsel sürecin sonunda ortaya çıkan

savunulabilecek inanç ya da yargılar olarak ifade edilebilir (Nonako vd. 2000:34). Enformasyon ile bilgi karşılaştırıldığında ortaya çıkan fark finansal tablolardaki rakamların ifade edilmesinde de kendini göstermektedir. Bu yönüyle düşünüldüğünde, finansal tablolarda kullanıcıların hizmetine sunulan kaydedilmiş sınıflandırılmış ve özet olarak sunulmuş rakamlar muhasebe enformasyonudur. Söz konusu rakamların muhasebe ilgilileri bakımından analize tabi tutularak yorumlanması ve böylelikle rakamlarla ilgili bir inanç ya da yargıya sahip olunması muhasebe bilgisine bizi ulaştırmaktadır. Veri, enformasyon ve bilgi arasındaki farklılıklar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

**Tablo 1.2: Veri, Enformasyon ve Bilgi Arasındaki Farklılıklar**

Veri	Enformasyon	Bilgi
Henüz yorumlanmamış olgulardır.	İşlenmiş veridir.	Kullanılabilir enformasyondur.
Basit gözlemlerdir. Mevcut durumu gösterir	Basitçe gerçekleri sunar.	Tahminlerde bulunmamıza, sebep sonuç ilişkileri kurmamıza imkan tanır.
Yapılandırılabilir veya kodlanabilir.	Yapılandırılmış, açık, basit ve nettir.	Karışık ve kısmen yapılandırılmış.
Nicel ve nitel olarak yazılı olarak anlatılabilir.	Yazılı olarak kolayca anlatılabilir.	Kelimelerle ve açıklamalarla anlatılması zordur.
Yapılan işlemlerin belli biçimlerde tutulmuş kayıtlardır.	Hesaplanarak elde edilir. Doğruluğu verilerin bütünleştirilmesi ve hesaplanmasıyla mümkündür.	Bağlantılarda, kişiler arası konuşmalarda, deneyim tabanlı anlayışlarda, insanların durumları, sorunları, çözümleri karşılaştırma yeteneklerinde bulunur.
Sahibi yoktur.	Sahibi yoktur.	Sahibi vardır, sahipliğe dayanır
Çeşitli teknoloji sistemlerinde depolanır.	Bilgi sistemlerince ele alınır	Biçimsel olmayan konulara ihtiyaç duyar.
Herhangi bir problemin çözümünde tek başına çözüm olmaz.	Genel bir durumdan anlam çıkarmada anahtar bir kaynaktır.	Karar almada, tahminlerde bulunmada, planlama vs. ana kaynak akıldır.
Araştırma sonucu kitaplarda ve belgelerle şekillenir	Verilerin değerlendirilmesinden oluşur. Veri tabanlarında, kitaplarda ve belgelerle şekillenir.	Kolektif akıllarda şekillenir, paylaşılır ve deneyimle gelişir.
Ayrıştırılabilir veya işlenebilir.	Tekrar tekrar kullanılabilirler. Birbirlerine girebilir.	Çoğunlukla deneyim yoluyla insanların akıllarında ortaya çıkar.

**Kaynak:** Dick Stenmark (2002); "Information vs. Knowledge: The Role Of Intranets in Knowledge Management," *Proceedings Of The 35th Hawaii International Conference On System Sciences*, s. 2; Amrit Tiwana (2001); *The Essential Guide to Knowledge Management E-Business and CRM Applications*, Prentice Hall, s. 37.

Herhangi bir işletmenin finansal durumu hakkında sağlıklı bilgiye sahip olmak, o işletmenin muhasebe bilgisine ne denli ulaşılabildiğine bağlıdır. Finansal tablolarla kullanıcılara sunulan enformasyon, kullanıcının yetenek, bilgi ve tecrübesini kullanarak muhasebe bilgisine dönüştüğünden doğru ve güvenilir bilgi

kullanıcılarla doğrudan ilişkilidir. Enformasyonun doğru ve güvenilir olması her zaman doğru ve güvenilir bilgi sağlanacağı anlamına gelmez. Bu durumda enformasyonu bir veri olarak kabul edip bilgiye ulaşmada kullanıcının sahip olması gereken özellikleri dikkate almak gerekir.

### **1.1.1. Muhasebe Enformasyonunun Kalitesi**

Finansal tablolar aracılığıyla farklı ilgi gruplarına sunulan enformasyonun miktar olarak fazla olmasından çok, sunulan anlamlı verilerin ilgi gruplarının ihtiyaçlarını karşılayabilmesi beklenmektedir. Kaliteli muhasebe enformasyonu ile ifade edilmek istenen finansal tablolarda sunulan bilgilerin kullanıcıların işine yarayacak şekilde olması anlamına gelmektedir. Bu nedenle finansal tablolar bir takım niteliksel özellikler taşımalıdır. Söz konusu özellikleri aşağıdaki gibi açıklamak olasıdır (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ:4-39) :

**Anlaşılabilirlik:** Finansal tablolarda sunulan bilgilerin kullanıcıları tarafından tam olarak anlaşılabilmesini ifade eder. Kullanıcıların işletmenin bulunduğu sektör ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olduğu, muhasebeden anladığı, muhasebe bilgisinin de makul seviyede olduğu düşünülür. Bu nedenle kullanıcılar ekonomik kararlar verirken anlaşılabilir finansal tablolara ihtiyaç duyarlar. Finansal tablolarda yer alması gereken bazı bilgilerin karışık olması ve sadece ileri düzey muhasebe bilgisine sahip kullanıcılar tarafından anlaşılabilir olması, o bilgilerin finansal tablolardan çıkarılmasını gerektirmemektedir.

**İhtiyaca Uygunluk:** Finansal tablolardaki bilgilerin kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamasını ifade eder. Şayet sunulan bilgi, kullanıcıların ekonomik kararlarını geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak ya da geçmişteki olayları teyit etmek veya düzeltmek suretiyle etkiliyorsa uygunluk kalitesini taşır. Bilginin uygunluğu bilginin özelliğinden ve önemliliğinden etkilenmektedir. Özel bilgi kimi zaman tek başına bilginin uygunluğunu belirlemektedir. Örneğin işletmenin yeni bir faaliyet alanında çalışmaya başlaması özel bir bilgidir. Bu durumda işletme bulunduğu yeni faaliyet alanının riskleri ve fırsatlarıyla baş başa kalacaktır. Söz konusu bilgi, kullanıcıların verecekleri ekonomik kararları tek başına etkileyebilir. Bu nedenle

kullanıcıların karar almasını etkileyecek işletmeyle ilgili her özel bilginin finansal tablolarda olması gerekir. Bir bilginin verilmemesi ya da yanlış verilmesi neticesinde, kullanıcıların ekonomik kararları etkilenecek ise bu durumda bilginin önemliliğinden bahsedilir. Finansal tablolarda karar vericilerin kararlarını etkileyecek her bilgi önemli kabul edilir.

**Güvenilirlik:** Finansal tablo bilgisi önemli hatalar içermiyorsa, ön yargılı değilse ve bir konuyu makul şekilde açıklamış olduğu düşünülerek kullanıcılar tarafından kullanılıyorsa bilginin güvenilirlik özelliğinden bahsedilir. Uygun olan her bilgi güvenilir olmayabilir ya da anlaşıldığı biçimiyle yanıltıcı olabilir. Örneğin işletmenin aleyhine sonuçlanmış bir tazminat davası için tanzim edilecek zarar kesin değilken tazminat talebinin tümü için karşılık ayrılması durumunda sunulan bilgi güvenilir değildir. Böyle bir durumun ve tazmin edilmesi beklenen rakamın finansal tabloların dipnotlarında açıklanması gerekmektedir. Bilginin güvenilir olabilmesi için açıkladığı işlemleri ve olayları doğru bir biçimde göstermesi gerekir. Buna göre bir bilanço, tahakkuk esasına göre raporlama tarihinde işletmenin aktif ve pasifi ile ilgili sonuçlanan işlemleri ve diğer olayları doğru bir biçimde göstermelidir. İşlemler ya da olaylarla ilgili bilginin doğru olabilmesi için işlem ya da olayların sadece yasal görünüşleri değil, onların özleri ve ekonomik gerçekler dikkate alınarak muhasebeleştirilmelidir. Örneğin yasal açıdan şüpheli hale düşmüş bir alacak, pratikte tahsil edilebilir durumda ise söz konusu alacağın şüpheli alacaklar içinde değerlendirilmemesi daha doğru bir yaklaşımdır. Bilginin güvenilirliği söz konusu bilginin tarafsız olmasına da bağlıdır. Tarafsız bilgi herhangi bir muhasebe ilgi grubunu kayırmadan sunulan bilgidir. İşletmenin finansal tablolarında farklı bir biçimde sunulan bir bilgi, işletmenin büyük hissedarlarına yarar sağlarken küçük yatırımcıların zarar etmesine neden oluyor ise finansal tabloların tarafsızlığından söz edilemez. Finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir olabilmesi için olayların ve işlemlerin bütünü kavraması yani tam olması gerekir. Eksik bilgiden dolayı finansal tabloların yanlış ya da yanıltıcı olması hem bilginin güvenilirliğini hem de uygunluğunu ortadan kaldırır.

**Karşılaştırabilirlik:** Kullanıcıların belirli bir zaman aralığında işletmenin finansal durumunda ve faaliyet sonuçlarında meydana gelen değişiklikleri



izleyebilmeleri için finansal tablolardaki bilgilerin karşılaştırılabilir olması gerekir. Karşılaştırma olanağı sadece aynı işletmenin farklı zamanlardaki finansal performansı ile ilgili değildir. Aynı zamanda söz konusu işletmenin diğer işletmelerle de finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri gösterecek şekilde karşılaştırabilmesini kapsamaktadır. Böylelikle benzerler işlemlerin ve diğer olayların belirli bir zaman aralığında hem aynı işletmede hem de farklı işletmelerde nasıl değerlendirilip gösterildiği istikrarlı bir biçimde takip edilebilir. Karşılaştırılabilirlik niteliğinin sağlanabilmesi için finansal tabloların hazırlanmasında uygulanan muhasebe politikalarının dönemler itibarıyla değişmemesi esastır. Şayet muhasebe politikalarında değişiklik varsa bu değişim ile değişimin etkileri finansal tablolar da açıklanmalıdır. Öteden beri uygunluk ve güvenilirlik açısından yanlış olan bir muhasebe politikasının sırf karşılaştırılabilirliği sağlamak adına değiştirilmeden uygulanması da yanlıştır. İşletmelerin uyguladıkları muhasebe politikalarının Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uygun olması, karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi için gereklidir.

**Zamanında Sunulma:** Finansal tablo kullanıcılarının alacakları ekonomik kararları etkileyen önemli bir faktör de ihtiyaç duydukları güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgileri zamanında elde edebilmeleridir. Zorunlu haller dışında işletmelerin gerekli olan bilgileri zamanında sunabilmeleri gerekmektedir. İşletme yönetimi bilginin zamanında raporlanmasının sağladığı fayda ile güvenilirliği arasında bir denge kurabilmelidir. Genellikle bütün işlemlerin ve olayların sonuçlarının ortaya çıkmasından önce kullanıcıların ihtiyaç duydukları bilgileri elde etmeleri verecekleri kararlar açısından önem taşır. İşletmenin karşılaştığı her işlemin ya da olayın sonucunu bekleyip gerekli bilgiyi sonradan raporlaması, güvenilirlik açısından mükemmel bir bilgi sağlasa da sonuçların belli olmasından evvel karar vereceklerin ihtiyaçlarını karşılamayacaktır.

Nitel özellikler içinde yer almamakla birlikte sunulan finansal tablolar için kısıtlama olan bir diğer unsur fayda ve maliyet dengesidir. Bu kısıta göre finansal tabloların kullanımından sağlanan fayda, onları elde etmenin maliyetinden yüksek olmalıdır. Ancak faydanın ve maliyetin tam olarak belirlenebilmesi oldukça zor ve subjektiftir. Kimi zaman bilginin sağladığı faydadan yararlananlar bilgilerin

kendileri için hazırlananlardan farklı olabilir. Örneğin kredi verenlere ek bilgi sağlanması işletmenin borçlanma maliyetini düşürebilir. Bu gibi nedenlerden dolayı fayda - maliyet dengesini sağlamak oldukça güçtür. Fakat finansal tablo hazırlayan ve kullananların bu kısıtlamanın bilincinde olması gerekir.

### **1.1.2. Muhasebe Bilgisinin Kalitesi**

Muhasebe enformasyonun kalitesi finansal tablolarda sunulan bilgilerin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacını karşılama ile ilgilidir. Muhasebe bilgisinin kalitesi ise enformasyonu bilgiye dönüştüren kullanıcıların bilgi, yetenek ve tecrübesiyle alakalıdır. Finansal tablolarda sunulan bilgiler her bir bilgi kullanıcısı için farklı amaçlarla kullanılmaktadır. Örneğin yatırımcılar elde ettikleri bilgilerle işletme üzerindeki yatırım kararlarını gözden geçirirken, işletme yöneticileri elde ettikleri bilgileri işletmenin büyüme ve karlılık politikalarını belirlemek veya değiştirmek için kullanırlar. Finansal tablolardaki enformasyon hangi amaçla kullanılırsa kullanılsın, elde edilen muhasebe bilgisinin kalitesi kullanıcılar açısından öznelidir. Bir kullanıcının bir başka kullanıcıdan daha fazla bilgi sahibi olması her zaman daha kaliteli muhasebe bilgisi sağladığı anlamına gelmemektedir. Burada önemli olan kendi bulunduğu kullanıcı grubu içinde daha fazla bilgiyi üretebilmesidir. Örneğin iki yatırımcının aynı işletme hakkında ürettikleri bilgi düzeyi birbirinden farklı ise, bilgi düzeyi fazla olan yatırımcı işletmeyle ilgili daha isabetli ekonomik kararlar verebilecektir. Bunun yanında bir yatırımcının sahip olduğu bilgi düzeyi ile işletme yöneticisinin sahip olduğu bilgi düzeyinin aynı olması beklenemez. Bu durum işletme yöneticisinin daha kaliteli muhasebe bilgisi ürettiği anlamına gelmez. Burada dikkat edilecek husus, yöneticinin sahip olduğu bilgi ile vereceği ekonomik kararlardaki isabet derecesi ve aynı şekilde yatırımcının kendi yatırımı ile ilgili vereceği kararlardaki başarısıdır. Her iki kullanıcının ulaşmak istediği hedeflere başarılı bir biçimde ulaşmasını sağlayan ürettikleri bilgiler, kaliteli muhasebe bilgisi olarak ifade edilebilir.

Kaliteli muhasebe bilgisinin üretilmesi kullanıcının özellikleri ile ilgili olduğundan her bir kullanıcı grubu için ayrı kaliteli muhasebe bilgisinden bahsetmek olasıdır. Bu çalışmanın kapsamı muhasebe denetimi faaliyetleriyle

sınırlı tutulduğundan, burada spesifik muhasebe bilgisi üreten denetçilerin bilgi kalitesi üzerinde durulacaktır.

Muhasebe bilgisi üreten denetçilerin temel görevi işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının işletme raporlarında gösterildiği gibi olup olmadığı kontrol etmek; belirlenmiş standartlar çerçevesinde hata, yanlış ve eksikleri tespit ederek görüş bildirmektir (Aytekin, 2003). Bu temel görevi yerine getirebilmek için denetçinin üreteceği bilginin kaliteli olması beklenmektedir. Bilginin kalitesi bilgiyi üretecek kişinin özellikleriyle ilişkilidir. İşletmelerin denetimi için belirlenmiş ve denetçilerin çalışmaları esnasında uymak zorunda oldukları ve uluslararası alanda genel kabul görmüş temel kurallara “genel kabul görmüş denetim standartları” denilmektedir (Erdoğan, 1994:6). Genel kabul görmüş denetim standartları; denetçide bulunması gereken mesleki özellikleri, denetim sürecinde yapılması gereken faaliyetleri, denetim raporunun yazımı aşamasında uyulması gereken kuralları genel bir biçimde belirlemektedir (Kavut, 2000:9). Denetçinin üreteceği bilginin kalitesini belirleyen bu standartlar; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana başlıkta belirlenmiştir (Arens ve Loebbecke, 2000: 29).

Genel standartlar denetimin kalitesi ve güvencesi ile ilgili standartlardır (Kavut, 2000:13). Bu standartlar, denetimi gerçekleştirecek olan uzman denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir (Güredin, 1998:27). Genel standartlar; eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, mesleki dikkat ve özen standartlarından oluşmaktadır. Eğitim ve yeterlilik standardına göre, denetim mesleğinin ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Meslek mensuplarının, mesleki yeterliliğe ulaşmış olabilmesi için gerekli muhasebe ve denetim konularını içeren teknik bilgi ve deneyimi kazanmış olmaları gerekmektedir (Güredin, 1998:28). Bağımsızlık standardı ise denetçilerin müşterilere olan yükümlülüklerinin ötesinde kamuoyuna karşı, kaliteli ve güvenilir bir denetim çalışması yerine getirme sorumluluğu ile ilgilidir (Kavut, 2000:14). Denetçi yaptığı iş ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünebilmeli, denetim sırasında denetimi gerçekleştirilen işletmenin sahip ve/veya yöneticilerinin etkisi altında kalmadan bağımsız davranabilmelidirler (Duman, 2008:33). Mesleki dikkat ve özen standardına göre,

denetçiler mesleklerinde uzman olsalar bile çalışması esasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermek zorundadır (Kepekçi, 2000:17). Denetçi; denetim sürecinin her aşamasında, çalışma alanı standartlarına, raporlama standartlarına, denetim ile ilgili kanun, yönetmelik ve tebliğlere eksiksiz bir şekilde uyuyorsa gerekli mesleki özen ve dikkati gösteriyor anlamına gelir (Sevim, 1990:200).

Çalışma alanı standartları, denetim kapsamının ve denetim işlemlerinin belirlenmesinden denetim bulgularının raporlanmasına kadar olan süreçteki uygulamanın ne şekilde planlanacağını ve yürütüleceğini belirleyen standartlardır (Türker ve Pekdemir, 2002:345). Bu grupta da üç standart bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla; planlama ve gözetim, iç kontrolün incelenmesi ve kanıt toplama standartlarıdır. Planlama ve gözetim standardına göre, denetime başlamadan önce, yeterli bir şekilde planlama yapılmalı ve eğer denetçiye yardımcı olan denetçi yardımcıları da varsa bunlarda gerektiği şekilde gözlemlenip kontrol altında tutulmalıdır (Kepekçi, 2000:17). İç kontrolün incelenmesi standardı; iç kontrol sisteminin temel özellikleri olan işletmenin örgütsel işleyişi, hizmet veren personelin yapısı, bilgi işlem sisteminin özellikleri, varlıkların korunması doğrultusunda alınmış tedbirler gibi faaliyetlerin incelenmesini ele almaktadır. (Türker ve Pekdemir, 2002:347). Bir işletmedeki etkin ve verimli faaliyet gösteren iç kontrol sistemlerinin varlığı, o işletmenin finansal tablolarında hata olma riskini de azaltır. Kanıt toplama standardına göre, denetim faaliyeti sonucunda bir yargıya ulaşılabilmesi için, denetçi, denetlenen işletmede, çeşitli denetim teknik ve yöntemlerini uygulanarak yeterli kanıt toplanmak zorundadır (AICPA, 2001). Burada söz edilen yeterlilik nispi bir kavram olup, yeterliliğini etkileyecek olan diğer kavramlar ise kanıtların geçerliliği, niceliği ve niteliğidir (Türker ve Pekdemir, 2002:348).

Raporlama standartları, denetim faaliyeti sonucunda ulaşılan yargının muhasebe ilgililerine sunulmasını içerir. Bu grubu oluşturan standartlar, genel olarak finansal tabloların denetimi kapsamındadır (Türker ve Pekdemir, 2002:349). Raporlama standartlarının amacı; denetim raporu kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeterli ölçüde açık ve kesin olarak belirli bir sistematik içerisinde sunulmasını sağlamaktır (Küçüksözen ve Sayar, 2002:51). Bu grupta

dört standart söz konusudur. Bunlar sırasıyla; GKGMİ'ye uygunluk, uygulanan muhasebe yöntem ve tekniklerinde devamlılık, düzenlenen finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliği ve görüş bildirme standardıdır (AICPA, 2001).

Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Amerikan Enstitüsü (AICPA) tarafından gerçekleştirilen berraklık projesi çerçesinde; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana grupta toplanan 10 standart içerisindeki gereklilikler, çeşitli açıklık standartlarına dahil edilerek yeniden sınıflandırılmıştır. 2011 yılında yayımlanan SAS No: 122 “Denetim Standartlarına İlişkin Açıklamalar: Berraklık ve Yeniden Düzeltme” standardıyla; bir denetimin anlaşılmasına ve açıklanmasına yardımcı olan çerçeveye sağlamak için, 10 standart “netleşmiş ilkeler” için bir temel oluşturmuş ve “Bağımsız Denetçinin Genel Hedefleri ve GAAS'a Göre Bir Denetimin Uygulanması” başlığında sunulmuştur (Morris ve Thomas, 2011).

Genel kabul görmüş denetim standartları karşılayan ve standartların gereğini yerine getiren bir denetçinin üreteceği bilgi, kaliteli muhasebe bilgisi olarak değerlendirilebilir. Enformasyon ile bilgi kavramları her ne kadar farklı anlamlara sahip olsa da, kanımızca aradaki bu fark teorik olarak düşünülebilir. O nedenle çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde enformasyon ile bilgi kavramları aynı anlamda kullanılacaktır.

### **1.1.3. Muhasebe Bilgisi İlgili Grupları**

Muhasebe bilgisini kullanan ve sahip olduğu bilgiyi alacakları ekonomik kararlarda kullanan ilgi grupları oldukça çeşitlidir. Söz konusu ilgi gruplarını aşağıdaki gibi sıralamak ve muhasebe bilgisinden beklediklerini açıklamak olasıdır (TMSK, 2009:7-8):

**a) İşletme Sahipleri ve Hissedarlar:** İşletme sermaye sağlayarak finansal risk üstlenen işletme sahipleri ile finansal getiri elde etmek amacıyla işletmede hisse sahibi olmuş yatırımcılar, yapmış oldukları yatırımın getireceği risklerle ve getirileriyle ilgilenmektedirler. Yatırımcılar yatırımları artırma, elde tutma veya elden çıkarma ve işletmenin kar dağıtım gücünü belirleme konularında bilgi ihtiyacı hissederler. O nedenle yatırım yapılan işletmenin doğru ve düzgün bir biçimde hazırlanmış finansal tablolarına ihtiyaç duyarlar.

**b) İşletme Yöneticileri:** Profesyonel bir yönetim birimine sahip olan işletmelerde, yöneticiler hem kendilerinin hem de idare ettikleri işletmenin başarısını değerlendirmede bir araç olarak işletmenin finansal tablolarını kullanırlar. İşletmenin elde edeceği başarı ya da başarısızlıktan üst yönetim birinci derecede sorumlu olduğundan finansal tablolarda yer alan bilgiler onlar için oldukça önem arz etmektedir. Ayrıca işletmenin gelecek dönemki ekonomik politikalarını belirlemede yine söz konusu finansal bilgiler dikkate alınmaktadır.

**c) İşletme Çalışanları:** İşletme çalışanları, çalıştıkları işlerdeki devamlılığı öngörebilmek bakımından işletmenin sürekliliği ve karlılığıyla ilgili bilgilere ihtiyaç duyarlar. Ayrıca çalışanlar; işletmenin ücretleri ödeyebilme gücü, emeklilik yükümlülüklerini yerine getirme kabiliyeti ve işletmenin istihdam yaratma potansiyeli ile ilgili bilgileri de öğrenmek isterler.

**d) Kredi Verenler:** İşletmeye kredi veren kurumlar verdikleri borçları ve borçlara ait faizleri zamanında tahsil edebilme olanaklarını belirlemek için güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bunun yanında ticari ilişki yönüyle işletmeye bağlı olan satıcılar ve tedarikçiler de alacaklarını zamanında alıp alamayacaklarını belirleyebilmek bakımından işletmenin ödeme gücüyle ilgili bilgi sahibi olmak isterler.

**e) Müşteriler:** İşletmeyle uzun süreli ticari ilişki beklentisinde olan müşteriler, işletmenin sürekliliğiyle ilgili bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar.

**f) Potansiyel Yatırımcılar:** Tasarrufları işletmelere yatırım yaparak getiri elde etmek isteyen yatırımcılar, yatırım yapacakları şirketin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve kar payı ödeme gücü gibi konularda finansal tablolardan karar vermelerini sağlayacak bilgi edinmeye çalışırlar.

**g) Devlet ve Kamu İşletmeleri:** Hükümetler ve kamu işletmeleri kaynakların tahsisi ile ilgilidirler. Dolayısıyla işletmelerin faaliyetleriyle ilgilinirler. İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin yasal düzenlemeler yapmak, vergi politikalarını belirlemek, ulusal gelir ve diğer istatistiki hesapları yapabilmek için bilgi ihtiyaçları vardır.

**h) Toplum:** İşletmeler sosyal sorumluluk kavramı gereği finansal bilgilerini herhangi bir kesimin menfaatlerini gözetmeksizin tüm toplumun yararına yönelik hazırlarlar. İşletme toplumu etkileyecek birçok şey yapabilir. Örneğin yeni bir faaliyet alanına girilerek bir bölgedeki insanlara istihdam sağlayabilir ya da belirli bir bölgedeki satıcı ve tedarikçilerle ticari ilişki kurarak söz konusu kesimin büyümesini ve gelişmesini sağlayabilir. Böylelikle diğer ilgi gruplarından farklı ve daha büyük bir kesim işletmenin finansal durum ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olmak ister.

#### **1.1.4. Muhasebe Bilgisinin Raporlanması ve Finansal Tablolar**

Mali nitelikte olay ve işlemleri defterlerine kaydeden işletmeler, muhasebe bilgisini oluştururken ya da raporlarken kaydedilmiş verilerin bir arada topluca gösterildiği tablolara ihtiyaç duyarlar. İşte muhasebe verilerinin topluca yer aldığı ve böylelikle muhasebe bilgisinin ilgililerin ihtiyaçlarına sunulduğu bu tablolar finansal tabloları ifade etmektedir. Finansal tablolar muhasebe bilgisinin raporlanma sürecinin bir parçası olup, normal olarak bilanço, gelir tablosu, fon akım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, kar dağıtım tablosu, dipnotlar ile finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olan açıklama kısımlarını içermektedir. Bunun yanında finansal tablolar, söz konusu tablolara ek tamamlayıcı listeleri, bazı özel bilgileri içeren ya da elde edilmesini sağlayan tabloları, finansal tablolarla birlikte dikkate alınması gereken diğer tabloları da içerebilir. Ancak finansal tablolar yönetim kurulu kararlarını, onların faaliyet raporlarını, yönetim kurulu başkanının yaptığı açıklamaları, yönetimin durum değerlendirmesini ve analizlerini gibi benzeri bilgileri içermez (TMSK, 2009:6-7).

##### **1.1.4.1. Finansal Tabloların Amacı ve Unsurları**

Finansal tabloların düzenlenme amacı, işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve finansal durum değişiklikleri hakkında muhasebe ilgi gruplarına bilgi sağlamaktır. Muhasebe ilgi grupları finansal tablolardaki bilgilerden yararlanarak ekonomik kararlar alırlar. Ancak finansal tablolar genel olarak geçmişteki mali olayların etkisini gösterdiğinden ve finansal olmayan bilgileri çoğunlukla içermediğinden kullanıcıların verecekleri ekonomik kararlarda tek başlarına bir anlam ifade etmeyebilirler. Şüphesiz ki alınacak önemli ekonomik kararlarda işletmeyle ilgili daha fazla bilgiye ihtiyaç vardır (TMSK, 2009:8-9).

Finansal tablolar mali nitelikteki olayların ve işlemlerin finansal etkilerini, olay ve işlemin ekonomik özelliğine göre geniş gruplar içinde gösterirler. Bu geniş gruplar finansal tabloların unsurlarını oluşturur (TMSK, 2009:16). İşletmenin finansal durumunun belirlenmesiyle ilgili doğrudan ilişkili olan unsurlar bilançoda varlıklar, yabancı kaynaklar ve özsermayedir. İşletmenin faaliyet sonuçlarının belirlenmesiyle ilgili doğrudan ilişkili olan unsurlar ise gelir tablosundaki gelir ve gider kalemleridir. İşletmenin finansal durumundaki değişiklikleri gösteren fon akım tablosu veya özsermaye değişim tablosunun unsurları ise gelir tablosunun unsurlarını ve bilanço unsurlarında meydana gelen değişiklikleri içerir. Çalışmamızda finansal tablolar kavramı ile temel finansal tablolar olan bilanço ve gelir tablosu ifade edilecektir.

#### **1.1.4.2. Muhasebe Bilgisinin Finansal Tablolara Alınması**

İşletmenin karşılaştığı olay ve işlemlerden mali nitelikte olan ve işletme defterlerine kaydedilen kalemler, muhasebe bilgisinin oluşturulabilmesi ve böylelikle bilgi kullanıcılarına sunulabilmesi için finansal tablolara alınmalıdır. Finansal tablolar muhasebenin tahakkuk esasına göre hazırlanır. Buna göre, mali nitelikteki bir işlem ya da olayın etkisi, nakit ya da benzeri alındığında veya ödendiğinde değil, bu işlem ve olaylar olduğu zaman muhasebeleştirilir. Böylelikle ilgili oldukları dönemin muhasebe kayıtlarında ve o dönemin finansal tablolarında yer alırlar (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, m.37). Finansal tablolara alınan kalemlerin bilanço ve/veya gelir tablosu unsuru olması ve finansal tablolara alınma kriterlerini karşılaması gerekir (SPK, Seri:XI, No:25, md.41). Finansal tabloların unsuru olan bir kalem tahakkuk için gerekli olan ölçütleri taşıyor ise finansal tablolarda gösterilir. Tahakkuk için gerekli olan ölçütler Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından aşağıdaki gibi sıralanmıştır (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, m.38):

1. Unsur tanımına giren kalem muhtemelen ileride işletmeye ekonomik yarar sağlayacak ya da işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olacaktır.
2. Söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir bir biçimde ölçülebilmelidir.



Finansal tablolara alınıp alınmayacağı düşünülen bir kalemin değerlemesi yapılırken “önemlilik” özelliğinin dikkate alınması gerekir. Finansal tablo unsurları arasındaki karşılıklı ilişki, bir varlığın finansal tablolara alınması halinde bir yükümlüğün ya da gelirin de finansal tablolarda yer almasını zorunlu kılmaktadır (SPK, Seri:XI, No:25, md.41). Tahakkuk etme ölçütü değerlendirilirken ilk dikkat edilecek husus söz konusu unsurun ileride ekonomik yarar getirme veya ekonomik yarar çıkışına neden olma olasılığıdır. Olasılığın olduğu bir durumda söz konusu unsurun ekonomik yararıyla ilgili bir belirsizlik olduğu düşünülmektedir. Burada önemli olan belirsizlik düzeyini belirleyebilmektir. Ekonomik yarar sağlayacak bir kalem örneğin bir işletmeden olan alacak, tahsilinde herhangi bir şüpheye düşülmediği müddetçe varlık olarak tahakkuk ettirilmelidir. Ancak söz konusu alacağın tahsilinde şüphe varsa meydana gelebilecek ekonomik yarar azalışı kadar bir tutar gider olarak tahakkuk ettirilir (KGGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, m.40-41).

Tahakkuk etme ölçütünde ikinci önemli husus da tahakkuk ettirilmesi düşünülen unsurun maliyetinin ya da değerinin güvenilir biçimde ölçülebilir olmasıdır. Güvenilir ölçümden kasıt, muhasebe bilgisinin kalitesini sağlayan ve finansal tabloların temel niteliklerinden olan güvenilirlik ölçütüdür. Diğer bir ifade ile ölçümün önemli hatalar içermemesi, ön yargılı olmaması ve makul bir biçimde yapılmış olması gerekir. Ancak her unsurun maliyetinin ya da değerinin tam olarak belirlenebilmesi olanaklı olmayabilir. Bu durumda yapılması gereken maliyetin ya da değer tahmin edilmesidir. Yapılan tahminlerin makul olması yani kabul edilebilir bir düzeyde olması gereklidir. Tahmine dayalı biçimde finansal tablolara alınan kalemler, finansal tabloların güvenilirliğini zedeleyemez. Şayet makul bir tahmin yapmak olası değilse o durumda söz konusu unsur finansal tablolara alınmaz (SPK, Seri:XI, No:25, md.43).

#### **1.1.4.2.1. Muhasebe Bilgisinin Bilançoya Alınması**

İşletmenin karşılaştığı mali nitelikteki olay ya da işlemler neticesinde oluşan muhasebe bilgisini bilançoda gösterebilmek için öncelikle bu kalemin varlık, yabancı kaynak (borç) ya da özkaynak unsurlarından birinin içinde yer alması gerekir. Varlık, işletme sahip veya ortaklarının işletmeye koydukları sermaye ile dönem karından işletmede bıraktıkları kısımlar karşılığında ve üçüncü

kişilere borçlanarak elde ettikleri maddi ve maddi olmayan değerleri ifade eder (Sevilengül, 2005:131). Borç ise geçmiş olaylar neticesinde ortaya çıkan ve ödenmesi sonunca işletmenin sağlayacağı ekonomik faydada azaltma meydana getiren mevcut yükümlülükleridir. İşletme sahip ya da ortaklarının varlıklar üzerindeki hakkını gösteren özkaynak kalemi, varlıkların toplam tutarından yabancı kaynakların çıkarılmasıyla elde edilir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, m.4).

Bir varlığın varlıklar içinde gösterilerek bilançoya alınabilmesi için, o varlıktan gelecekte beklenen ekonomik faydanın sağlanmasının muhtemel olması ve söz konusu varlığın maliyet veya değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi gerekir (SPK, Seri:XI, No:25, md.44). Ekonomik fayda kavramı, işletmeye nakit ya da benzeri bir akıma doğrudan ya da dolaylı olarak katkı sağlanmasını ifade eder (TMSK, 2009:17). Örneğin işletmenin başka bir işletmeden olan alacağı, ileride işletmeye nakit girişi sağlayacağından ve değeri de güvenilir bir biçimde ölçülebileceğinden varlıklar içerisinde yer alır.

Bir borcun borçlar içerisinde bilançoda gösterilebilmesi için, mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesinde işletmeden kaynak çıkışının olası olması ve borcun ödenecek miktarının güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması gerekmektedir (SPK, Seri:XI, No:25, md.45). Bazı durumlarda bir sözleşmeden doğan ve her iki tarafa da bir yükümlülük getiren mali olay ya da işlemler, yükümlülüğün karşılıklı olarak yerine getirilmemesinden dolayı bilançoda gösterilmeyebilir. Örneğin sipariş edilen malların teslimi yapılmamış ise bilançoda borç tahakkuku gerçekleşmez. Fakat yapılan sözleşmenin içeriğine bağlı olarak özel durumların ortaya çıkması yükümlülüğün yerine getirilmesini ortadan kaldırmayabilir. Böyle bir durumda ortaya çıkan borç bilançoda gösterilmelidir. Örneğin işletmenin bir temizlik firmasıyla yaptığı anlaşmayı belirli bir süre sonra feshetmek istemesi, temizlik firmasına karşı olan yükümlülüğü ortadan kaldırmayabilir. Bu gibi özel hallerde borcun bilançoya alınması durumunda, bu borca ilişkin bir varlığın ya da giderin de bilançoda gösterilmesi gerekmektedir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, m.5-46).

Bir unsurun özkaynaklar grubu içinde gösterilerek bilançoda yer alması için, söz konusu unsurun; işletme sahip ya da ortakları tarafından sermaye olarak işletmeye konmuş bir değer ya da işletme faaliyetleri sonucu sağlanan ve

işletmeden henüz çekilmemiş dönem karı (zarar olması durumunda dönem zararı), dağıtılmamış önceki dönem karı (zarar olması durumunda önceki dönem zararı) veya dönem karlarından ayrılan sermaye ve kar yedekleri içinde yer alması gerekir (Sevilengül, 2005:592).

#### **1.1.4.2.2. Muhasebe Bilgisinin Gelir Tablosuna Alınması**

İşletmenin belirli bir dönemdeki faaliyet sonuçlarını gösteren gelir tablosu, o döneme ait gelirler ile söz konusu gelirleri elde edebilmek için katlanılan giderleri kapsar. Dolayısıyla gelir tablosunda gösterilecek bir unsurun öncelikle gelir ya da gider kapsamında yer alması gerekir. İşletmenin karşılaştığı olay ve işlemlerden bazıları dışarıdan işletmeye bir kaynak akımına dolayısıyla ekonomik fayda artışına, bazıları da işletmeden dışarıya bir kaynak akışına, ekonomik faydanın azalmasına, neden olur. İşletmenin özkaynağını artıran akımlar gelir, azaltan akımlar ise gider olarak tanımlanır (Sevilengül, 2005:54).

Bir unsur, işletme varlıklarında artış veya borçlarında azalışa neden olarak ekonomik fayda artışı sağlıyorsa ve söz konusu artış güvenilir bir biçimde ölçülebiliyorsa; unsur gelir olarak tanımlanıp gelir tablosuna alınmalıdır. Gelirin tahakkuk edip gelir tablosuna alınması halinde eş zamanlı olarak işletmenin varlıklarında bir artış veya borçlarında meydana gelen azalışın da tahakkuk ettirilerek finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, md.47-49). Özkaynaklarda artışa neden olan ve ekonomik fayda artışı sağlayan gelir kavramı çeşitli unsurlardan oluşur. Bu unsurlardan en önemlisi hasılat kavramıdır. Literatürde kimi zaman birbirinin yerine kullanıldığı gözükse de hasılat ve gelir farklı anlamları içerir. Öncelikle gelir, özkaynaklarda artış sağlayan tüm kaynak akımlarını ifade eder. Kaynak akımlarının işletmenin ana faaliyet konusuyla ya da olağan faaliyetleriyle ilgili olması gerekli değildir. Hasılat ise ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynaklarda artışa neden olan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır (KGK, TMS-18, md.7). Brüt olmasının nedeni hasılatın içeriğinde o hasılatı elde etmek için gerekli olan ekonomik fayda azalışları yani giderlerin de bulunmasıdır. Tanımlardan anlaşılacağı gibi hasılat, gelirin bir unsuru diğer bir ifade ile gelir sağlama araçlarından bir tanesidir. Hasılat elde edebilmek için işletmenin olağan

faaliyetlerinden kaynaklanan ve özkaynaklarda artış sağlayan işlem ya da olayların olması gerekir. Bir işletmenin olağan faaliyetleri içerisinde yer alan örneğin ticari mal satışı veya üretilen mal ya da hizmetlerin satışı neticesinde elde edilen gelir hasılatıdır.

İşletme varlıklarındaki azalış veya borçlarının artması yoluyla beklenen ekonomik faydanın azalmasına neden olan bir unsur, faydada yarattığı azalışın güvenli bir biçimde ölçülebilmesi halinde gider olarak tanımlanıp gelir tablosunda gösterilmektedir. Giderin tahakkuk ettirilip gelir tablosuna alınması durumunda eş zamanlı olarak bir işletme varlığında meydana gelen azalışın veya borcunda ortaya çıkan artışın da tahakkuk ettirilerek finansal tablolara alınması gereklidir (SPK, Seri:XI, No:25, md.47). Giderler tahakkuk ettirilirken muhasebenin dönemsellik kavramı gereği ilgili olduğu dönemin gelirleri ile doğrudan ilişkilendirilir. Giderlerle gelirlerin eşleştirilmesi olarak ifade edilen bu işlem, doğrudan doğruya ve beraberce aynı işlemde veya diğer olaylardan kaynaklanan gelir ve giderlerin ayrı ayrı veya bir arada, eşzamanlı olarak tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir. Beklenen ekonomik yararın ilerideki birkaç muhasebe döneminde ortaya çıkmasının söz konusu olduğunda ve gelirin kabaca ve doğrudan hesaplanabildiği durumlarda, giderler sistematik olarak ve belli bir dağıtım usulüne dayanarak bu dönemlere paylaştırılmak suretiyle tahakkuk ettirilir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, md.51).

#### **1.1.4.3. Finansal Tablolardaki Unsurların Ölçülmesi**

Muhasebenin parayla ölçülme ilkesi gereği, finansal tablolarda yer alan her mali nitelikteki olay ve işlem belirli bir para birimi üzerinden gösterilir. Söz konusu işlem ve olayların kaydedilebilmesi ve izlenebilmesi için ortak bir ölçünün kullanılması zorunludur. Ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda hangi parasal tutarlar ile tahakkuk ettirileceklerini ifade etmektedir. Aynı zamanda uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içermektedir. Ölçümlemede kullanılan başlıca ölçüm esasları; Tarihi Maliyet, Cari Maliyet, Gerçekleşebilir Değer ve Bugünkü Değer'dir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, md.55).

İşletmeler, aksi belirtilmedikçe, mali tablolarını hazırlarken ölçüm esasını olarak tarihi maliyeti esas almak zorundadırlar. Bu esas diğer ölçüm esasları ile

birlikte kullanılabilir. Örneğin stokların değerlemesinde olduğu gibi, stokların tarihi maliyetle net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi veya borsada işlem gören menkul kıymetlerin piyasa fiyatı ile değerlendirilmesi öngörülebilir (SPK, Seri:XI, No:25, md.48).

#### **1.1.4.4. Finansal Tabloların Nitelikleri**

İşletmenin karşılaştığı mali nitelikteki olay ya da işlemleri muhasebe bilgi kullanıcılarına sunmada bir araç olarak kullanılan finansal tabloların, kendisinden beklenen yararları sağlayabilmeleri için bir takım özellikler taşıması gerekir. Söz konusu özellikleri taşıyan finansal tablolar aşağıda sıralanan beklentileri karşılayabilir (Akdoğan ve Tenker, 2005:29) :

- Finansal tablolar yatırım, kredi gibi konularda kararların verilmesinde; mevcut ve potansiyel yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer ilgililere yararlı bilgiler sağlamalıdır. Bu bilgiler ekonomik hayatı ve faaliyetleri makul derecede anlayabilen ve elde edilen bilgileri makul ölçüde inceleyenler tarafından anlaşılabilir olmalıdır.
- Finansal tablolar muhasebe bilgisi kullanıcılarına, muhtemel nakit akımlarının miktarını zaman ve belirsizliğini değerlendirmede faydalı olacak bilgileri sağlamalıdır.
- Finansal tablolar işletmenin varlıkları, bu varlıkların sağlayan kaynakları, varlık ve kaynaklar üzerinde değişikliklere neden olan işlemler, olaylar ve koşullar hakkında bilgi vermelidir.
- Finansal tablolar kar ve kar öğelerinin ölçülebilmesiyle ilgili bilgiler sunabilmelidir.
- Finansal tablolar; işletmenin nakdi nasıl kazanıp harcadığıyla, aldığı borçlar ve borçlarını ödeyebilmesiyle, işletme sahiplerine dağıttığı kar payları ve diğer varlıklarla ve işletmenin likiditesini ve iflasını etkileyebilecek diğer faktörlerle ilgili bilgi verebilmelidir.
- Finansal tablolar; işletme yöneticilerinin, işletme sahiplerinin kendilerine emanet ettiği varlıkların kullanımıyla ilgili olarak sorumluluklarını nasıl yerine getirdikleri hakkında bilgi sunabilmelidir.

- Finansal tablolar, işletme yöneticilerine işletme sahiplerinin çıkarlarıyla ilgili kararlar vermelerince yardımcı olacak bilgiler sağlayabilmelidir.

Finansal tabloların yukarıda sıralanan beklentileri karşılayabilmesi için sahip olması gereken nitelikleri şu şekilde açıklamak mümkündür:

**Gerçeği Anlaşılabilir ve Dürüst Bir Biçimde Açıklayabilme:** Finansal tabloların kullanıcıların isabetli ekonomik kararlar verebilmesi için işletmenin karşılaştığı olay ve işlemlerle ilgili gerçeği sunması gerekir. Gerçekte var olmayan işlemlerin varmış gibi gösterilmesi ya da gerçeğinden daha farklı bir biçimde sunulması, kullanıcılara yarar sağlamayacağı gibi zarar da verebilir. Dolayısıyla gerçek bilgileri içermeyen bir finansal tablo, işletmenin muhasebe sisteminde hileli işlemlerin olabileceği kanısını uyandırır. İşletmelerin finansal durumları, faaliyet sonuçları ve nakit akımları ile ilgili gerçek bilgilerin anlaşılabilir ve dürüst bir biçimde sunulması gerekir (SPK, Seri:XI, No:25, md.88). Gerçek bilginin anlaşılabilirliği, kullanıcıların finansal tablolarda yer alan bilgileri kolaylıkla kavrayabilmelerini sağlayacak bir biçimde sunuş şeklini ifade eder (Akdoğan ve Tenker, 2005:33). Diğer bir ifade ile finansal tabloların açık ve kolaylıkla anlaşılabilir olması gerekir (TTK, md.75/1). Ancak bu nitelik finansal tabloların oldukça basit ve yalın bir biçimde hazırlanacağı anlamına gelmemektedir. Çünkü finansal tablolar, bilgilerin sunulduğu kullanıcıların; temel muhasebe terminolojisi, bilgisi ve yöntemleri ile işletme ve ekonomik olaylar hakkında az da olsa bilgi sahibi olduğu düşünülerek hazırlanmaktadır. Gerçeğin dürüst bir biçimde açıklanabilmesi ise finansal tablolarda ve eklerinde sunulan bilgilerin Uluslararası Muhasebe Standartları'na (IAS), TMS'ye ve ilgili tebliğlere uygun bir biçimde hazırlandığını ifade etmektedir (SPK, Seri:XI, No:25, md.58; KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve).

**İşletmenin Sürekliliği İlkesini Dikkate Alma:** Temel muhasebe ilkelerinden işletmenin sürekliliği ilkesi, işletmenin ömrünün onun sahip, ortak veya yöneticilerinden bağımsız olduğunu ifade etmektedir. Finansal tablolar düzenlenirken işletmenin ömrünün sürekli olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Bilanço tarihinden sonra işletmenin tasfiye edilmesine veya ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verildiği veya bu şekilde hareket edilmesi dışında gerçekçi bir alternatifin bulunmadığı durumlar hariç olmak üzere, finansal tablolar

işletmenin sürekliliği ilkesi dikkate alınarak hazırlanır. Finansal tabloların hazırlanması sırasında, işletmenin sürekliliği konusunda önemli belirsizliklerin olması halinde, konu dipnotlarda açıklanmalıdır. Finansal tabloların işletmenin sürekliliği varsayımı esas alınarak hazırlanmaması durumunda, kullanılan ölçüm ilkeleri ile işletmenin sürekliliği varsayımının yapılamamasının nedenlerine dipnotlarda yer verilir (SPK, Seri:XI, No:25, md.59).

**Tahmin Etmeye Yardımcı Olma:** Finansal tabloların kullanıcıların gelecekteki olaylar ve sonuçları hakkında beklentilerin oluşturulması, doğrulanması veya değiştirilmesinde yararlı bilgiler sağlayabilmesi için tahmin değerine sahip olması gerekir. Diğer bir ifadeyle finansal tablolar, hem tahmin etmeye yardımcı olmalı hem de daha önceki tahminlerin doğrulanmasına ya da düzeltilmesine olanak vermelidir. Finansal tablolardaki bilgilerin tahmin değerinin olması, bilgilerin bizzat tahmin olmasını gerektirmemektedir. Tahmin değeri, kullanıcılara geçmiş veya şimdiki olayların sonuçlarını doğru olarak tahmin etme derecesini yükseltmede yardımcı olan bilginin sahip olduğu bir niteliktir (Akdoğan ve Tenker, 2005:34).

**Tutarlı Olma:** Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince işletmenin sınırsız kabul edilen ömrü belirli dönemlere ayrılır ve işletme faaliyetleri dönemler itibariyle izlenir. Farklı dönemlerdeki işletme faaliyet sonuçlarını ve finansal durumu karşılaştırabilmek için işletmenin uyguladığı muhasebe politikalarında ve yöntemlerinde değişiklik olmaması gerekir. Aksi halde her dönem muhasebe uygulamalarında yapılacak değişiklik, finansal tablolardaki bilgilerin karşılaştırılabilir olma özelliğini ortadan kaldırır. Bu nedenle yine bir muhasebe ilkesi olan tutarlılık ilkesi, finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınması gereken niteliklerden birisidir. Ancak işletme faaliyetlerinin içeriğinin önemli ölçüde değişmesi veya finansal tabloların yeniden gözden geçirilmesi sonucunda muhasebe politikalarında değişiklik yapılmasının işlem ve olayları daha uygun bir şekilde yansıtması halinde tutarlılık ilkesine uygunluk aranmaz (SPK, Seri:XI, No:25, md.61). Ayrıca karşılaşılan bir olay ya da işlem için ilgili standartlar ve tebliğler uyarınca muhasebe politika ve uygulamalarında değişiklik öngörülüyorsa, yine önceki dönemde takip edilen muhasebe uygulamalarının değişmesi gerekebilir.

**Kanıtlanabilir Olma:** Kanıtlanabilirlik, finansal tablolardaki bilgilerin önyargısız bir biçimde muhasebe ölçümlerinin yapılması neticesinde işlem ve olayların doğruluğunun sağlanabilmesiyle ilgilidir. Kanıtlanabilir muhasebe bilgileri, aynı değerlendirme yöntemlerini kullanan bağımsız kişilerin (denetçi, finansal analist gibi) önemli ölçüde benzer sonuçlar elde etmesini sağlar. Kanıtlanabilirlik, finansal tabloların güvenilirliğini artıran bir unsurdur (Akdoğan ve Tenker, 2005:35).

**Önemlilik ve Birleştirme:** Finansal tablolarda kullanıcının karar almasını etkileyecek her bilginin yer alması gerekir. Karar almayı etkileyen her bilgi önemli bilgi olarak ifade edilir. Önemli bilgiler finansal tablolarda ayrı gösterilir. Önemli olmayan tutarlar, esasları veya fonksiyonları açısından birbirine benzeyen kalemler ise birleştirilerek gösterilir. Bir unsurun önemli olup olmadığının değerlendirilmesinde, ilgili unsurun esası ve büyüklüğü birlikte dikkate alınır. Duruma göre ilgili unsurun esası veya büyüklüğü belirleyici faktör olabilir. Esası ve fonksiyonu itibarıyla aynı olan varlıklar, tutarları büyük olsa bile birlikte gösterilir. Buna karşın, esası veya fonksiyonları itibarıyla farklı olan büyük tutarlı kalemler ayrı gösterilir (SPK, Seri:XI, No:25, md.62).

Açıklamaya çalıştığımız finansal tabloların niteliklerini, muhasebe bilgisinin kalitesini belirleyen niteliklerden ayırmak olası değildir. Çünkü finansal tabloların içeriğini muhasebe bilgisi oluşturmaktadır. O nedenle muhasebe bilgisi ve finansal tabloların niteliklerini bir arada düşünmek, bilgi kullanıcıları açısından daha yararlı olacaktır.

#### **1.1.4.5. Finansal Tabloların Sınırları**

Muhasebe bilgisi kullanıcılarının alacakları kararların temel dayanağını oluşturan finansal tablolar, kendisinden beklenen faydayı sağlamada bir takım kısıtlara sahiptir. Bilgi kullanıcılarının beledikleri faydayı maksimize edebilmeleri söz konusu kısıtları dikkate almalarına bağlıdır. Finansal tabloların sınırlarını aşağıdaki biçimde açıklamak mümkündür (Akgüç, 1995:3-4):

**Finansal tablolar geçici niteliktedir:** Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince, finansal tablolar sınırsız kabul edilen işletme ömrünün belirli dönemlerini ayrı ayrı gösterir. Tüm işletmeler finansal tablolarını yıllık olarak



hazırlamakla yükümlüdür (SPK, Seri:XI, No:29, md.7). Dolayısıyla işletmenin varlıklarının ve özkaynaklarının kesin değeri ancak işletme elden çıkarıldığında ya da tasfiye edildiğinde belli olmaktadır. Finansal tablolar işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün belirli dönemlerinde finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını gösterdiğinden kesin olmayıp geçici bir nitelik taşımaktadır.

**Finansal tablolar genel amaçlı düzenlenir:** Muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereğince finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında belirli kişi ve grupların değil tüm kullanıcıların menfaatleri gözetilir. Bu nedenle finansal tablolar çok değişik kullanıcıların bilgi gereksinimlerini karşıladıklarından genel amaçlıdır (Akdoğan ve Tenker, 2005:38). Özel amaca hizmet eden finansal tablolar ancak işletme bünyesinde, işletme yöneticilerine ve sahiplerine özel hazırlanabilmektedir.

**Finansal tablolarda subjektiflik vardır:** Finansal tablolar her ne kadar gerçeği doğru ve düzgün bir biçimde göstermek amacıyla düzenlenseler de, belirli bir döneme ilişkin kar veya zararın tutarı seçilen muhasebe politikaları, varsayımları ve değerlendirme ölçüleriyle yakından ilişkilidir. Stok değerlendirme yöntemleri, seçilen amortisman yöntemleri, karşılık ayrılmasında kabul edilen esaslar gibi konularda farklı uygulamaların olması işletmenin faaliyet sonuçları üzerinde farklı etkiler yaratmaktadır. Bu nedenle finansal tablolar hazırlanırken; hazırlayanların değer yargılarından, muhasebe varsayımlarından ve değerlendirme ölçütleri arasındaki seçimden etkilendiği göz ardı edilmemelidir.

**Finansal tablolar tarihi maliyet esasına göre hazırlanırlar:** Finansal tabloların hazırlanmasında cari maliyet, gerçekleşebilir değer ve bugünkü değer yöntemleri de olmasına rağmen esas olarak tarihi maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Bu nedenle finansal tablolarda yer alan tutarlar paranın satın alma değerinde meydana gelecek değişiklikleri yansıtamazlar. Finansal tablolardaki bazı kalemlerin diğer maliyet esaslarına göre gösterilmesi, finansal durum ve faaliyet sonucunun bütünü açısından olumlu sonuç vermemektedir. Bu problem Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi (GFDM) uygulanarak çözülebilebilir. GFDM’de, enflasyon ortamında paranın satın alma gücünün değiştiği gerçeğinden hareketle; homojenliğini kaybetmiş olan finansal tabloları eşdeğer (aynı satın alma gücüyle ifade edilmiş) para birimiyle göstermek, gelir ve giderleri cari para değeriyle ifade

ederek gerçek faaliyet sonucunu bulmak ve parasal değerlerden kaynaklanan satın alma gücü kazanç veya kaybını ortaya koymak amaçlanmaktadır (Çiftçi, 2004:7). Ancak bu işlem, daha önceden kaydedilmiş ekonomik olay ve işlemler üzerinde yapılmaktadır. GFDM dışında cari değerlere dayalı değerlemeyi esas alan yöntemler de bulunmaktadır. Bu yöntemlerde, finansal tablolarda yer alan veriler tarihi maliyet yerine cari değerler ile gösterilmektedir. Yerine koyma maliyeti, net gerçekleştirilebilir değer, net bugünkü değer, firmaya katkı değeri ve gerçeğe uygun değer yöntemlerini içeren Cari Maliyet Muhasebesi'nin (CMM) uygulanabilmesi için tıpkı GFDM olduğu gibi enflasyon muhasebesi uygulama şartlarının gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

**Finansal tablolar işletmenin finansal durumuna etki eden tüm olayları göstermezler:** Daha önce de söylediğimiz gibi bilgi kullanıcıları işletmeyle ilgili elde edecekleri tüm bilgiyi finansal tablolar aracılığıyla sağlayamazlar. Çünkü söz konusu tablolar sadece mali nitelikteki olay ve işlemleri içermektedir. Oysaki işletmenin finansal durumuna etkisi olan ancak mali nitelik taşımayan çok sayıda işlem ya da olay olabilmektedir. Bu bilgiler finansal tablolardan sağlanamayacağından kullanıcıların ek beceriler göstererek söz konusu önemli bilgilere ulaşması gerekir.

**Finansal tablolar özet bilgi verirler:** Finansal tablolar çok sayıda işlemi özet olarak sunarlar (Akdoğan ve Tenker, 2005:38). Diğer bir ifade ile finansal tablolarda işletmenin karşılaştığı olay ve işlemlerin sonuçları gözükmemektedir. Yapılan işlemlerin ayrıntıları işletmenin muhasebe defterlerinde bulunmaktadır. Finansal tablolar işletmenin muhasebe defterlerindeki tüm bilgileri içermediğinden, verdiği bilgiler özet olarak ifade edilir.

**Finansal tablolardaki bilgiler gecikmelidir:** Finansal tablolardaki bilgiler, işleminin belirli bir andaki finansal durumunu ve belirli bir döneme ait faaliyet sonuçlarını içerir. Bu nedenle kullanıcıların faydalandığı bilgiler düzenlendikleri zamandan öncesini göstermektedirler. Bunun yanında işletmeler, yıllık ve ara dönem faaliyet raporları ile ilgili tebliğ ve standartlar uyarınca hazırlanan finansal tablolarını ve varsa bunlara ilişkin bağımsız denetim raporlarını, finansal tablo kullanıcıları tarafından kolaylıkla ulaşılabilecek şekilde, borsada kamuya açıklandıktan sonra, kendilerine ait internet sitelerinde yayımlarlar (SPK, Seri:XI,

No:29, md.15). Yıllık finansal tablolar düzenleyen işletmeler için finansal tabloların ve bağımsız denetim raporlarının borsaya bildirilme zamanı; konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunmadığı durumlarda, hesap dönemlerinin bitimini izleyen on hafta, konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda, hesap dönemlerinin bitimini izleyen on dört haftadır (SPK, Seri:XI, No:29, md.10). Dolayısıyla ilgililerin finansal tablolardan bilgi sağlayabilmesi, finansal tabloların hazırlanmasının hemen ardından gerçekleşmemektedir.

## **1.2. Muhasebe Bilgisinin Manipülasyonu**

Bilgi kullanıcılarının fayda sağlayacakları bilginin gerçeğinden farklı bir biçimde sunulması neticesinde karşılaşılan kavramlardan biri manipülasyondur. Fransızcadan dilimize geçmiş olan manipülasyon kavramı, kelime olarak farklı anlamlarda kullanılabilir. Bu anlamlardan ilki, insanları kendi bilgileri dışında veya istemedikleri halde etkileme veya yönlendirme. İkincisi; seçme, ekleme ve çıkarma yoluyla bilgileri değiştirme. Üçüncüsü de ekonomi alanında; varlıkları yapıcı, açıklayıcı ve yararlı bir biçimde kullanma işidir (TDK, 2015).

2002 yılının şubat ayında ABD'nin yedi büyük şirketinden biri olan Enron'un iflasını ilan etmesi dünyada ve özellikle ABD'de büyük yankı uyandırmıştır. Asıl düşündürücü olan, dünyanın en büyük beş denetim firmasından biri olan Arthur Andersen'in Enron'un kötü olan durumunu üç yıl boyunca iyi olarak göstermesi ve böylelikle şirketle ilgili tüm kesimi aldatması olmuştur (Dinç ve Cengiz, 2014:225). 2001 ve 2002 yıllarında, Enron, Worldcom ve diğer büyük şirketlerin çöküşü ile başlayan şirket skandallarından sonra muhasebe, denetim ve kurumsal yönetim gibi alanlarda peş peşe reformlar yapılmaya başlanmış ve yasal tedbirler geliştirilmiştir.(Toraman ve Tunçsiper, 2007:164). Finansal raporlarda gerçek dışı bilgilerin sunulmasıyla karşılaşılan manipülasyon, temel olarak yapılan işlemin kasıtlı olup olmamasına göre ikiye ayrılır (Young, 2006:3). Bu işlemler sırasıyla, muhasebede hata ve hile kavramlarıdır.

### 1.2.1. Muhasebe Bilgisinde Hata

Gerçek dışı muhasebe bilgilerinin, finansal tabloları hazırlayanların bilinçsiz bir şekilde yapmış oldukları eylemler neticesinde ortaya çıkması durumunda “hata”dan bahsedilir. Hata, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma ya da yanılıdır (TDK, 2015). Hatalar, finansal tablo unsurlarının tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkmaktadır. TMS’ye göre hata, işletmenin finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir. Bu tip hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, yolsuzlukları ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yönetilmesinden kaynaklanan etkileri içermektedir (KGK, TMS-8, md.5). KGK ise hata kavramını, yanlışlık kavramı içerisinde değerlendirmiş ve ayrı bir tanımlama yapmamıştır. KGK’ya göre yanlışlık; raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılık olup, yanlışlıklar hata veya hileden kaynaklanabilmektedir (KGK, BDS-200, md.13). KGK hatayı hileden ayıran en önemli özelliği finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan yanlışlıklar olarak ifade etmektedir (KGK, BDS-240, md.2). Dolayısıyla finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan veriler toplanırken ve bunlar analiz edilirken kasıtlı bir biçimde yapılmayan yanlışlıklar hata içerisinde yer almaktadır. Aynı zamanda muhasebe olaylarının gözden kaçırılması veya hatalı yorumlanması nedeniyle muhasebe tahminlerinde yapılan yanlışlıklar da hata içerisinde değerlendirilebilmektedir. Ayrıca muhasebe ilkeleri uygulanırken, değerlendirme, kayda alma, sınıflandırma, sunma veya açıklama konuları ile ilgili kasıtlı olmayan biçimde yapılabilecek yanlışlıklar söz konusu olduğunda yine hata ile karşılaşılabilmektedir. Unutkanlık, dalgınlık, dikkatsizlik ve bilinçsizlik ile ortaya çıkan hataları yapılış şekline göre aşağıdaki şekillerde ele almak olasıdır (Kaval, 2005:64):

**Matematiksel Hatalar:** Fiş girişi sırasında, ek belgelerin toplamlarında, reeskont, faiz, karşılık gibi hesaplar nedeniyle muhasebe dışında yapılan matematiksel işlemlerde yapılan hatalardır.

**Kayıt ve Nakil Hataları:** Günümüzde muhasebeleştirme ağırlıklı olarak bilgisayar destekli olduğu için örneklerine sık rastlanmamakla birlikte henüz manuel bir muhasebe uygulanıyor ise; herhangi bir maddenin borç ve alacağının birbirini tutmaması veya yevmiye defterinden defteri kebire nakil olurken başka hesaplara yanlış tutarların nakledilmesidir.

**Unutma ve Tekrar Kaydetme:** Herhangi bir muhasebe fişinin kasıtsız bir şekilde birden çok kez kaydedilmesidir.

**Muhasebe Hataları:** Bilgi yetersizliğinden yanlış hesaplara kayıt yapılmasıdır.

**Değerleme Hataları:** Muhasebe bilgisi yetersizliğinden aktif ve pasif hesapların yanlış esaslara göre değerlemeye tabi tutulmasıdır.

### **1.2.2. Muhasebe Bilgisinde Hile**

Finansal tablolarda sunulan gerçek dışı bilgilerin onu hazırlayanlar tarafından kasıtlı bir biçimde oluşturulması durumunda ortaya çıkan manipülasyon işlemi “hile” olarak adlandırılır. Hilenin kelime anlamı; birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise ve entrikadır (TDK, 2015). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) hileyi; işletme yönetiminin içinde bulunan yada yönetimden sorumlu çalışanlardan veya üçüncü kişilerden olan, bir veya daha fazla kişi tarafından adil olmayan ve yasa dışı hak sağlayan kasıtlı bir davranış şeklinde tanımlamıştır (IFAC, 2015:167). Bir başka tanıma göre hile, muhasebe ile ilgili olayın oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü niyetle ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında maddi zarara uğrayacakları şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslararası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya suça iştirak etmektir (Çalıyurt, 2007:202). Hileden bahsedildiğinde eylemde bulunurken ortaya çıkan temel unsurlar; gizli bir faaliyet olması, yapan kişi tarafından kasıtlı yapılması, hileyi yapanın kendine direkt ya da endirekt biçimde finansal yarar sağlaması ve işletmenin varlıklarının, gelirlerinin veya kaynaklarının hileden zarar görmesidir (ACFE, 2016).

Donald R. Cressey tarafından 1940'ların sonlarında geliştirilen ve hile üçgeni olarak da adlandırılan teoriye göre; finansal raporlamada hileden bahsedebilmek için üç durumundan en az birinin var olması gerekir. Hile risk faktörlerinin altında yatan teoriyi oluşturan bu yaklaşım, ISA-240 tarafından da benimsenmiş ve hile risk faktörleri hile üçgenindeki unsurlara uygun olarak sınıflandırılmıştır (Küçük ve Uzay, 2009:243). Hile üçgeni yaklaşımına göre hilenin işlendiği ortamda mevcut olan durumlar şunlardır (Ramos, 2003:28; Açık, 2012:355):

**Teşvik ve Baskı:** Yönetim veya diğer çalışanları hileli davranışta bulunmaya iten bazı teşvik ve/veya baskı unsurları vardır. Yöneticiler genel olarak finansal sonuçların iyi görünmesini arzu etmektedirler. Bunun nedeni, onların alacakları ücretlerin, primlerin gibi gelirlerin işletmenin finansal durumunun iyi görünmesine bağlı olmasıdır. İşletme çalışanları da farklı nedenlerle fazla paraya ihtiyaç duymaları halinde hileye başvurabilmektedirler. Örneğin, işletmeye ilave özsermaye sağlayacak olan üçüncü şahısların beklentilerini karşılama ihtiyacı, hile yapmak için baskı yaratabilir ya da gerçekçi olmayan kar hedeflerine ulaşılması durumunda prim ödemesinin taahhüt edilmesi hile için teşvik unsuru olabilir.

**Fırsatlar:** İşletme içi denetimin yetersizliği, işletmede etkin olmayan kontrol sistemlerinin varlığı gibi nedenler hile yapmaya fırsatlar yaratabilmektedir. İç denetimin yetersizliği ya da etkin olmayan kontrol sistemlerinin varlığı nedeniyle, hile yapmak kolay, yakalanma olasılığı düşük olmaktadır. İşletme çalışanın hile yapabilmesi için, uygun bir iş pozisyonunda bulunması gerekir. Çalışanın gerekli yetkilere sahip olması, diğer çalışanlara nazaran bir fırsat unsuru ortaya çıkarmaktadır.

**Haklı Gösterme:** Hileli davranışta bulunanlar, hileli davranışlarını belirli bir mantığa dayandırarak kendilerini haklı göstermeye çalışabilirler. Bu durum özellikle kişinin ahlaki yönü ve meslek etiğini benimsemesiyle ilgilidir. Kişinin ahlaki yönünün zayıflığı ve meslek etiğini benimsemedeki bilinçsizliği, hileli davranışları savunmasına sebebiyet verebilmektedir. Ancak, özellikle baskının yoğun olduğu durumlarda, kendisinden söz konusu davranışlar beklenmeyen kişiler bile hileli davranışta bulunabilir. Örneğin nakit hırsızlığı yapan çalışanlar,

bunun hırsızlık değil ödünç alma olduğu konusunda kendilerini ikna ederek, yaptıkları hileyi haklı göstermeye çalışırlar. Yöneticiler ise, muhasebe bilgisi raporlarını çarpıtırken, bu sahteciliği işletme ve çalışanlar için yaptıklarına kendilerini inandırmaya çalışırlar.

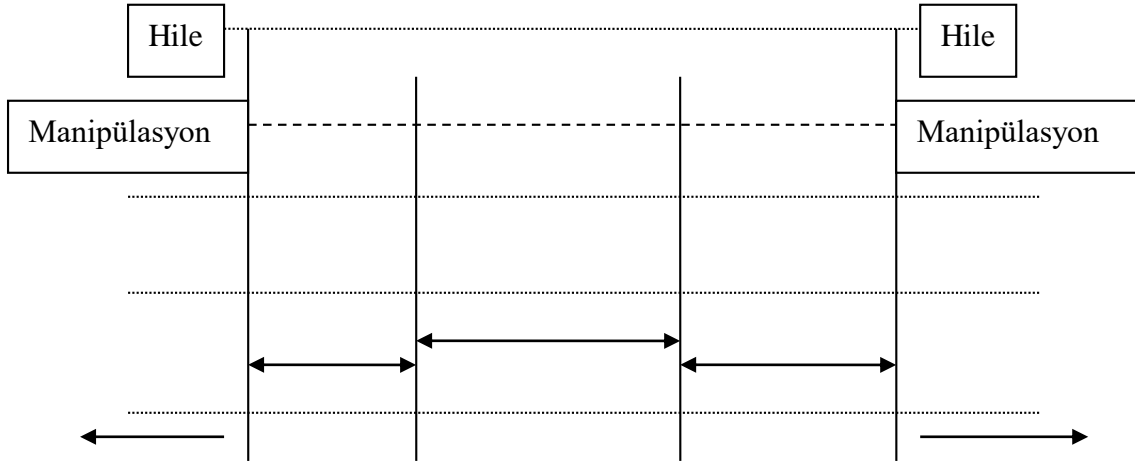
### **1.2.3. Manipülasyon, Hile ve Hata Arasındaki İlişki**

Finansal tablolardaki bilgilerin tahrif edilmesinde karşılaşılan manipülasyon, hile ve hata kavramları anlam açısından birbirlerine benzeseler de aralarındaki ayırım kesin sınırlarla belirlenebilir. Manipülasyon genel olarak yönlendirme ve/veya değiştirme eylemini ifade etmektedir. Dolayısıyla bir olay ya da işlem manipüle edilirken bilinçli bir şekilde yapılabileceği gibi farkında olmadan da yapılabilir. Örneğin işletmenin stoklarının yapılan envanter işlemi sonucunda olması gerekenden farklı bulunup, bu bilgiye göre satış maliyetlerinin hesaplanması bir manipülasyon işlemidir. Ancak burada, yani manipülasyon kavramında, hangi nedenden ötürü stoklar olması gerekenden farklı hesaplanmıştır sorusu yanıtızsız kalmaktadır. Diğer bir ifadeyle, yapılan değiştirme işleminin bilinçli ya da bilinçsiz yapıldığı manipülasyon kavramından çıkarılamamaktadır.

Hata ve hile kavramlarının açıklamalarında da değinildiği gibi, yapılan değişiklik ya da yönlendirme faaliyeti sonucu ortaya çıkan yanlış bilinçli yani kasıtlı bir biçimde yapılmış ise hileden, istemeden ya da farkında olmadan yapılmış ise hatadan bahsedilmektedir. Bu yönüyle manipülasyon kavramı, hata ve hile kavramlarını kapsamaktadır.

Manipülasyon işlemi sonunda ortaya çıkan sonuç bilgi kullanıcılarına zarar veriyorsa, genellikle bu zararın bilinçli bir şekilde verildiği düşünülüyor; bu durumda hile kavramı manipülasyonun yerine kullanılabilir. Ancak, yapılan her manipülasyon işlemi bilgi kullanıcılarının zararına bir sonuç yaratmayacağı gibi yapılan işlemin kasıtlı olmamasından ötürü hata olma ihtimali de bulunmaktadır. Bu nedenle manipülasyon işlemi hile değildir. Manipülasyonun hile olarak ifade edilmesi sadece yorumlama meselesi olup, konuya nereden bakıldığı ile ilgilidir (Diana ve Madalina, 2008:939).

### Şekil 1.1: Hile ile Manipülasyon Arasındaki İlişki



**Kaynak:** Diana Balaciu ve Pop Cosmina Madalina (2008); “Is Creative Accounting A Form of Manipulation?,” *Economic Science Series*, Cilt 17, Sayı 3, s.939.

Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere, hile ile manipülasyon arasında ince bir ayrım vardır. Manipülasyon işlemleri bilgi kullanıcılarının zararına olmadıkça gerçeğe uygun sunuş alanında yer alır. Gerçeğe uygun sunuş alanı, yukarıdaki şekilde çift taraflı oklar ile gösterilmiştir. Gerçeğe uygun sunuş, işletmeyle ilgili işlem ve olayların uluslararası muhasebe standartlarında belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kriterlerine uygun bir biçimde sunulması gerektiğini ifade etmektedir (TMSK, 2009:243). Gerçeğe uygun sunuş alanının dışına çıkılması halinde ise hile ile karşılaşılmaktadır. Bu alan şekilde tek taraflı oklar ile gösterilmiştir. Finansal durum uyumsuzluğuna neden olan ve gerçeğe uygun sunuş olarak değerlendirilen manipülasyon davranışı neticesinde elde edilen kar, firmanın kazanç sağlamaya yönelik uzun vadeli kapasitesini yansıtmayacağını göstermektedir (Diana ve Madalina, 2008:938). Bunun yanında manipülasyon ile hile arasında yer alan ince ayrım, ard arda yapılan manipülasyon işlemlerinin hilenin sonuçlarına dönüştüğü noktada ortadan kalkmaktadır.

#### 1.2.4. Finans Bilimi Açısından Manipülasyon

Finans bilimi genel olarak, işletmenin gereksinim duyduğu fonları en uygun biçimde sağlamak ve bu fonları en etkin biçimde kullanmak faaliyetleriyle ilgilenmektedir. Finans biliminin çalışma alanlarını; para ve sermaye piyasaları, yatırım ve finansal yönetim oluşturmaktadır (Ceylan ve Korkmaz, 2008:8). Avrupa Birliği 2003 yılında, iyi işleyen bir ortak bir pazar hedefine ulaşılabilmesi amacıyla “Market Abuse” başlığı altında piyasanın şeffaflığını ortadan kaldıran ve



yatırımcı güvenini olumsuz yönde etkileyen fiillere ilişkin olarak bir direktif çıkarmıştır. Bu direktifte finansal piyasalardaki manipülasyon ile ilgili olarak üç çeşit tanım yapılmıştır. Buna göre finansal manipülasyon;

- 1- Sermaye piyasası araçlarının arz ve talebini yanlış veya yanıltıcı şekilde etkileyen/etkileyebilecek yahut sermaye piyasası araçlarının fiyatlarının yapay veya anormal şekilde oluşmasını amaçlayan emir veya işlemler,
- 2- Diğer yanıltıcı ve hileli olgulara dayanan emir ve işlemlerin gerçekleştirilmesi,
- 3- Sermaye piyasası araçlarıyla ilgili yanlış veya yanıltıcı bir etki yaratan/yaratabilecek nitelikteki bilgilerin yayılması şeklinde gerçekleşmektedir (SPK, 2003:2).

İçeriği itibarıyla finansal manipülasyonları ikiye ayırmak mümkündür. Bunlar sırasıyla, bilgi bazlı manipülasyonlar ve işlem bazlı manipülasyonlardır. Bilgi bazlı manipülasyonlarda, yatırımcılara şirketle ilgili yanlış ve yanıltıcı bilgiler verilmekte veya şirketle ilgili gerçek olmayan bir takım söylentiler çıkarılmakta ya da açıklanması gerekli bilgiler açıklanmamaktadır. Bu tür manipülasyonlar bilgisel etkinliğin sağlanmadığı, şirketle ilgili bilgilerin yatırımcılar tarafından kolaylıkla elde edilemediği ve asimetrik bilgi dağılımının söz konusu olduğu piyasalarda daha sık görülmektedir (SPK, 2003:4).

İşlem bazlı manipülasyonlarda ise işlem yapanlar, asıl niyetlerini gizleyerek, yapmış oldukları alım ve satım işlemleriyle menkul kıymet fiyatlarını etkilemeye, yapay piyasa oluşturmaya çalışmaktadırlar. Sosyal sorumluluk ilkesinin ihlal edildiği veya sınırlı olduğu, dolayısıyla şirketle ilgili bilgilere yatırımcıların kolaylıkla ulaşamadığı, yatırımcı profilini kamuya açıklanmış bilgileri analiz etme ve değerlendirme yetenekleri sınırlı tecrübesiz bireysel yatırımcıların oluşturduğu ve asimetrik bilgi dağılımının söz konusu olduğu piyasalar manipülasyona daha elverişli bir ortam yaratmaktadır (SPK, 2003:4).

Avrupa Birliği ülkelerinde finansal manipülasyon kavramı daha detaylı ele alınarak, dokuz çeşit manipülasyon tanımlanmıştır. Buna göre finansal manipülasyon;

1. Kendinden Kendine İşlem veya Çapraz İşlem (Wash Sale): Menkul kıymetlerin mülkiyetinin gerçekten değişmediği işlemlerdir.
2. Eşleştirilmiş Emir (Improper Matched Order): Önceden anlaşmış kişiler tarafından bir menkul kıymet için alım ve satım emirlerinin aynı anda, aynı fiyattan ve aynı miktarda verilmesidir.
3. Aktif Piyasa İzlenimi Yaratmak (Painting the Tape): Kamuya bilgi veren vasıtalarda yayınlanacak bir dizi işlem gerçekleştirerek bir finansal aracın fiyatında hareket olduğu ya da piyasanın aktif olduğu izlenimini yaratmaktır.
4. Doldur-Boşalt (Pumping and Dumping): Sahip oldukları finansal araçları satmadan önce, bunların sahibi kişi ve ya önceden anlaşmış kişilerce bir finansal aracın fiyatının yapay olarak yüksek seviyelere çekilmesi amacıyla bir dizi işlem gerçekleştirmektir.
5. Yapay Talep Yaratmak (Advancing the Bid): Bir finansal aracın fiyatını yapay olarak artırmak amacıyla bu finansal araca talebi artırmak yada fiyat artışına piyasanın aktif olmasının neden olduğu izlenimini vermektir.
6. Hakim Olmak (Cornering): Manipülatörün belirleyici önemli pozisyon aldığı türev aracın veya türev araca konu malın arz talebinin kontrolünü ele geçirerek söz konusu finansal araçların fiyatını manipüle etmektir.
7. Köşeye Sıkıştırmak (Abusive Squeezing): Bir finansal aracın arzı veya teslimi üzerinde önemli etkiye sahip olduğunda, fiziki teslim isteme hakkını kullanarak karşı tarafı keyfi veya olağandışı fiyatlardan işlem yapmaya zorlamaktır.
8. Kapanış Yapmak (Marking the Close): Piyasanın kapanmasından hemen önce alış veya satış yapmak suretiyle kapanış fiyatını değiştirerek, kapanış fiyatına bağlı olarak yapılan işlemlerin yanıtılmasına neden olacaktır.
9. Gelgel Yapmak (Scalping): Bir finansal aracı aldıktan sonra diğerlerine söz konusu aracı almalarını tavsiye ederek, bu alımlar nedeniyle yükselen fiyatlardan daha önce aldığı finansal araçları satarak kar elde etmektir.

biçimlerinin herhangi biri olabilmektedir (CESR, Market Abuse Directive 2003).

### 1.2.5. Muhasebe Bilimi Açısından Manipülasyon

Muhasebe bilgisi finansal tablo ve raporlar halinde ilgililere sunulmaktadır. Finansal tablo ve raporların üretildiği muhasebe sistemi, pek çok farklı duruma uyum sağlamak için bazı esneklikler içermektedir. Bu durum, düzenleme alanındaki şirketlerin faaliyet gösterdikleri ekonomik çevre ve koşulların aynı sektörde faaliyet gösteren şirketler için bile farklı ve çeşitli olmasından kaynaklanmaktadır ve bu nedenden dolayı da gereklidir. Muhasebe standartlarındaki bu gerekli esneklik, şirketlerin finansal durum ve faaliyet sonuçları hakkında bu bilgileri kullananları yanıltmalarına neden olmaması gerekmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002:19-20). Muhasebe standartlarındaki esneklik, finansal tablolar hazırlanırken birbirinden farklı muhasebe politikalarının benimsenmesi neticesinde sunulan finansal durum ve faaliyet sonuçlarının işletmeler bazında farklı olmasına neden olmaktadır. Böylelikle işletmelerin dönem karı seçilen muhasebe politikaların etkilenmekte ve seçilen muhasebe politikasına göre işletmenin kar düzeyi değişebilmektedir.

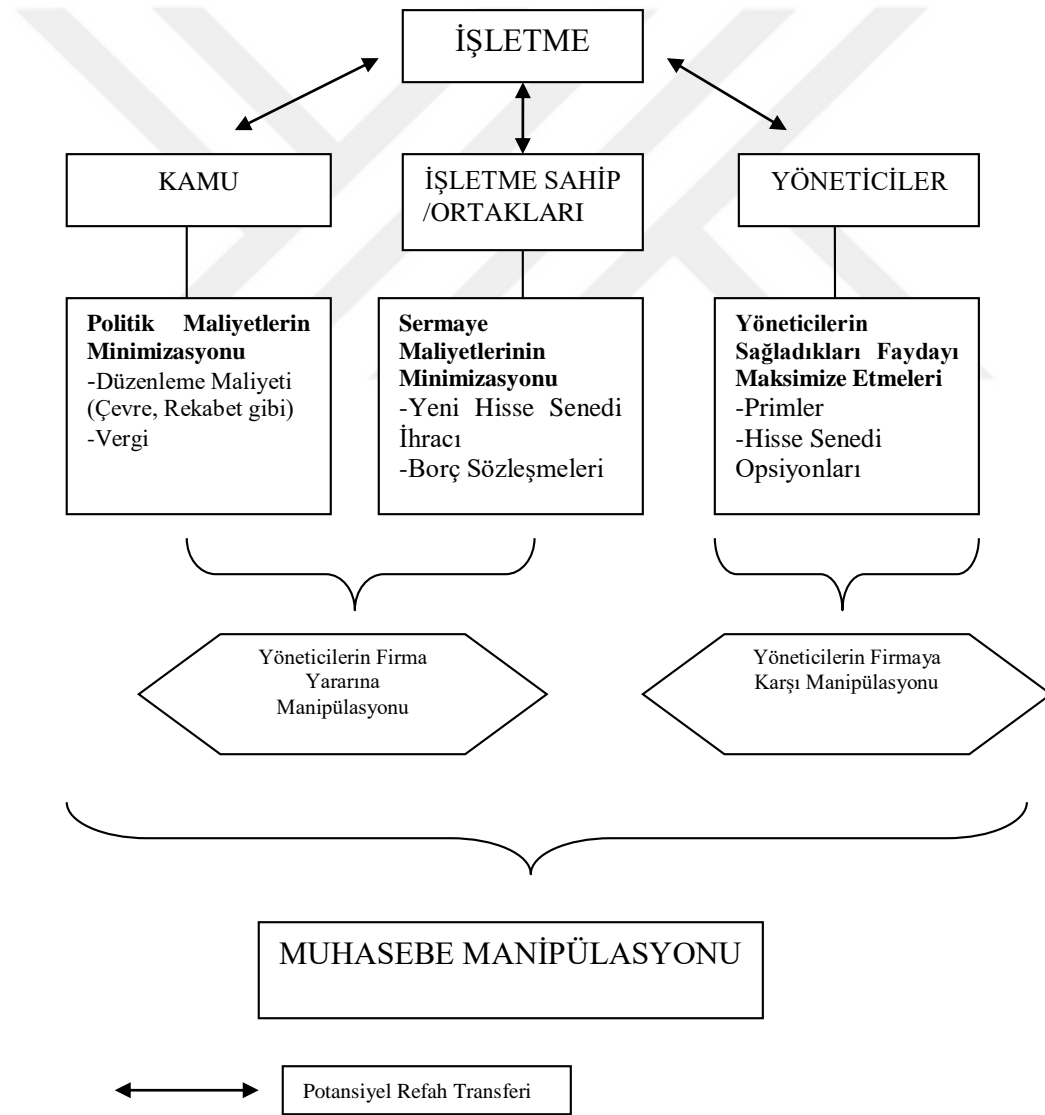
Literatürde muhasebe manipülasyonu ile ilgili en eski tanımlardan birinin Ronald Copeland tarafından yapıldığı gözükmektedir. Copeland (1968) muhasebe manipülasyonunu, alternatif muhasebe politikaları arasında yapılan seçimlerle kamuya açıklanan gelir, kar rakamının isteğe göre artırabilme ya da azaltabilme kabiliyeti olarak ifade etmiştir (Copeland, 1968:102). Bu tanımda ifade edilen muhasebe manipülasyonu işletmenin sadece gelir tablosu ile ilişkilidir. Oysaki muhasebe manipülasyonu, işletmenin bilanço kalemleri üzerinde yapılacak değişikliklerle de yapılabilmektedir. O nedenle muhasebe manipülasyonunu ifade edebilmek için daha kapsamlı bir tanıma ihtiyaç vardır.

Stolowy ve Breton (2004) muhasebe manipülasyonunu, işletme yöneticilerinin, işletme ile kamu, işletme ile işletme fon sağlayıcıları veya işletme ile işletme yöneticileri arasındaki refah transferini etkileyecek işlemleri şeklinde tanımlamışlardır. Buna göre, yöneticilerin işlemleri neticesinde işletme ile kamu ve işletme ile işletme fon sağlayıcıları arasındaki refah transferinden işletme fayda sağlarken; işletme ile yöneticiler arasındaki refah transferi yöneticilerin lehine gelişmektedir (Stolowy ve Breton, 2004:6). Diğer bir ifade ile yöneticiler, işletmenin kendileri dışında yer alan aktörlerle ilişkilerinde işletme adına

manipülasyon yaparlarken; kendileri ile işletme arasında bir seçim yapmaları gerektiğinde, kendilerini seçerek işletmeye karşı manipülasyon işlemlerinde bulunurlar.

Şekil 1.2’de muhasebe manipülasyonu, muhasebe manipülasyonunun aktörleri ve sağlanan refah transferi gösterilmektedir. Muhasebe manipülasyonlarının direkt etkisi, işletme performansının (ölçülebilir olan örneğin hisse başına kazanç) yeniden düzenlenmesi ve/veya işletmenin finansal durumunun yeniden düzenlenmesi üzerinedir (Stolowy ve Breton, 2004:7).

**Şekil 1.2: Muhasebe Manipülasyonu, Muhasebe Manipülasyonunun Aktörleri ve Refah Transferi**



**Kaynak:** Stolowy Herve ve Breton Gaetan (2004); “Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework,” Review of Accounting and Finance, Cilt 3, Sayı 1, s.7.

Muhasebe manipölasyonunun çeşitli yöntemleri, görünömleri ve tanımları olmakla birlikte temel amacı; şirketle ilgili risk hakkında piyasa katılımcılarının izlenimini, algısını ve şirketin vurgulanması gereken farklılıklarını etkileme ya da isteğidir (Stolowly ve Breton, 2000:2). Muhasebe manipölasyonu, genel olarak karı yönetmek üzere yapılan işlemleri, gerçekleştirilen aşamaları kapsamakta dolayısıyla dönemler arası işlemlere vurgu yapmaktadır. Bununla birlikte, muhasebe manipölasyonu, herhangi bir dönemde gerçekleştirilen ve o döneme ilişkin kar ya da nakit akımını olduğundan farklı göstermeye yönelik işlemleri de kapsamaktadır (Mulford ve Comiskey, 2002:58).

Manipölasyon, hile ve hata arasındaki ilişkiden bahsederken, manipölasyon işlemlerinin her zaman bilgi kullanıcılarının zararına sonuçlar doğurmayabileceğini belirtmiştik. Dolayısıyla muhasebe manipölasyonlarının da her zaman hile amaçlı yapıldığı söylenemez. Yapılan manipölasyon işlemi bilgi kullanıcılarını yönlendirmek veya etkilemek için yapılıyorsa ve işlem muhasebe standartlarına ve diğer düzenlemelere uygunsa, bu durumda yapılan faaliyet muhasebe manipölasyonu olup, hile değildir. Ancak yapılan bazı muhasebe manipölasyonları, muhasebe standartlarından ve diğer yasal düzenlemelerden açıkça sapma göstermedir. Böylesine yapılan muhasebe manipölasyonları, muhasebe hilesi olarak ifade edilmektedir (Lev, 2003:34). Literatürde, Stolowly ve Breton (2004), Mulford ve Comiskey (2002) gibi bazı yazarlar, muhasebe manipölasyonunu muhasebe standartlarına ve diğer düzenlemelere uygun olan işlemlerle sınırlı tutmaktadır. Diğer bir ifade ile muhasebe hilesini muhasebe manipölasyonu içerisinde değerlendirmemektedirler. Çalışmamızın konusu gereği hile işlemlerini de muhasebe manipölasyonu kavramı içerisinde almak gerekmektedir. O nedenle konuyu ele alırken muhasebe manipölasyonun ortaya çıkardığı sonuçlar bakımından değerlendirme yapılacaktır.

#### **1.2.5.1. Muhasebede Manipölasyonun Amaçları**

Muhasebe manipölasyonunun temel amacı hisse senedi fiyatlarını artırmak, işletmenin kredibilitesini yükseltmek, borçlanma maliyetlerini azaltmak ve yöneticilerin raporlanan dönem karından elde ettikleri primleri artırmaktır (Kirschenheiter ve Melumat, 2002:763). Bunun yanında, özellikle büyük işletmeler kendileri için olumsuz sonuçlara neden olacak siyasi kararların

yaratacağı maliyetlerden kaçınmak için de muhasebe manipülasyonu yapabilirler. Politik maliyetler olarak adlandırılan; toplu sözleşmelerin getirdiği yüksek ücretler, vergilerin ve vergi toplanan faaliyet alanlarının artması ve sektörü düzenleyici uygulamalarda yapılan değişiklikler (örneğin yasaklar, lisans koşullarında ve kotalardaki değişiklikler, fiyat kontrolleri, haksız rekabeti önleyici durumların değişmesi gibi) raporlanmış karını ve pazar gücünü etkilemektedir (Wilson ve Shailer, 2007:256).

Muhasebe manipülasyonunun amaçlarını ve beklenen sonuçlarını aşağıdaki tabloda olduğu gibi özetlemek olasıdır (Mulford ve Comiskey, 2002:4):

**Tablo 1.3: Muhasebe Manipülasyonun Amaçları ve Beklenen Sonuçları**

Muhasebe Manipülasyonun Amaçları	Beklenen Sonuçlar
Hisse Senedi Fiyatı Etkisi	Yüksek hisse senedi fiyatı Düşük hisse senedi fiyatı oynaklığı Yüksek işletme değeri Düşük özkaynak maliyeti Hisse senedi opsiyonlarının değerinin artması
Borçlanma Maliyeti Etkisi	Kredibilitenin iyileştirilmesi Yüksek borçlanma derecesi Düşük borç maliyeti Esnek finansal sözleşmeler
Teşvik/Prim Etkisi	Yüksek kar temelli primler
Politik Maliyet Etkisi	Yasal düzenlemelerin azalması Yüksek vergiden kaçınma

**Kaynak:** Mulford, Charles W. ve Eugene E. Comiskey (2002); *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting*, John Wiley & Sons, s.4

**Hisse Senedi Fiyatı Etkisi:** Yatırımcılar yüksek kar payı dağıtan, sürekli getiri sağlama olanağına sahip hisse senetlerine yüksek fiyat ödeyebilirler. Kar payı dağıtılması ve bunun sürekliliği aynı zamanda işletme hisselerinin alım-satımından yüksek kazanç beklentisi işletmeye yatırım yapılmasını ve işletmenin hisse senetlerinin fiyatının yükselmesini sağlamaktadır. Hisse senetlerinin fiyatının yükselmesi hem işletmenin piyasa değerinin artırmakta hem de işletmenin sermaye maliyetini düşürmektedir. Yöneticiler ise yüksek hisse senedi değerinin oluşmasını, yüksek prim elde edebilmek için istemektedirler. Bundan dolayı yöneticiler hisse senedi fiyatının yükselmesini sağlamak amacıyla işletmenin finansal tablolarında manipülasyonlar yaparak, yatırımcılara işletmenin yüksek kazanma gücü olduğu izlenimini vermek istemektedirler. (Mulford ve Comiskey, 2002:2-3).

**Borçlanma Maliyeti Etkisi:** İşletmenin sahip olduğu yüksek tutardaki varlıklar, özkaynaklar ve kazançlar ile düşük düzeydeki borçlar, işletmeye kredi sağlayanlar açısından olumlu olarak değerlendirilir. Bu durum işletmenin borçlanma olanağının artmasına ve daha uygun koşullarda kredi sağlayabilmesine olanak sağlamaktadır. Kredibilitesi yüksek olan işletmeler için borçlanma maliyetinin getireceği yük diğer işletmelere nazaran daha az olacaktır. Bundan dolayı işletmeler, finansal tablolarındaki bilgileri manipüle ederek kredi verenlere işletme hakkında daha olumlu bir hava sunmak istemektedirler (Mulford ve Comiskey, 2002:5). O nedenle, işletme varlıkları, özkaynakları, mevcut borçları ve kar kalemlerinde olduğundan farklı bir durum yaratılmaya çalışılır (Wilson ve Shailer, 2007:255).

Finansal durumu iyi olan ya da iyi gösterilen işletmeler, kar payı dağıttıktan sonra ihtiyaçları olan kaynağı borçlanarak rahatça giderebilmektedir. Şayet piyasa, borçlanmanın kaldıraç etkisiyle işletmenin karlılığını artıracaklarını düşünürse, bu durum işletmenin hisse senedi fiyatlarına da olumlu olarak yansımaktadır. Bunun yanında finansal durumu iyi olmayan işletmeler, borçlanmanın kaldıraç etkisinden yararlandığı halde karını artıramıyorsa hisse senedi fiyatları bu durumdan olumsuz bir biçimde etkilenir (Uyar, 2001:307). Muhasebe manipülasyonu sonucunda işletmenin borçlanma maliyetinin düşmesi ve borçlanma olanaklarının artmasının belli bir zaman sonra hisse senedi fiyatlarına da olumlu şekilde yansiyebileceği düşünülürse, manipülasyonun birbirini izleyen bir etki alanı oluşturabildiğine dikkat çekmek gerekir.

**Teşvik/Prim Etkisi:** Büyük işletmelerin yöneticilerinin performansı yönettikleri işletmenin kazanç gücünün yüksekliği, pazar payı liderliği, rekabetçi üstünlüğü ve maliyet yönetimindeki başarısı gibi çeşitli kriterler ile değerlendirilmektedir. Performansı yüksek olan başarılı yöneticiler, almış oldukları ücretin yanında işletmenin elde ettiği kardan pay da almaktadırlar. Ayrıca işletme sahiplerinin belirli dönemlerde yöneticilerin başarılarını ödüllendirmek ve onları daha iyiyi elde etmeye teşvik etmek için prim şeklinde fazladan ödemede buldukları da bilinmektedir. Healy'e (1985) göre bu durum muhasebe manipülasyonunu tetikleyici bir unsurdur. Ona göre şayet yöneticilerin alacakları ücretler ve primler, işletme karından bağımsızsa yani kar düzeyinden

etkilenmiyorsa, bu durumda yöneticiler muhasebe manipölasyonlarını gelir azaltmak için yaparlar. Bunun yanında yöneticilerin ücret ve primlerinin elde edilen işletme karına bağılı olduğu durumlarda, yöneticiler karı artırabilmek için muhasebe manipölasyonu yapabilmektedirler (Stolowy ve Breton, 2000:9). Primlerin, işletmenin açıkladığı vergi öncesi kara göre hesaplanması, yöneticileri daha yüksek tutarda prim alabilmek için işletmenin karını yükseltmeye yönelik muhasebe manipölasyonu uygulamalarına yöneltmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002:6).

**Politik Maliyet Etkisi:** Toplu sözleşmelerin getirdiğı yüksek ücretler, vergilerin ve vergi toplanan faaliyet alanlarının artması ve sektörü düzenleyici uygulamalarda yapılan değışiklikler biçiminde ortaya çıkan maliyetler, özellikle büyük işletmelerin kaçınmak istediğı bir unsurdur. Bu amaçla, geniş ve yüksek kar potansiyeli olan şirketler, düzenleyici otoritelerin veya kurumların dikkatini çekmemek ya da onları tahrik etmemek amacıyla karlarını düşük gösterme yönünde bir eğilim sergilerler. 1970'li yıllarda Petrol İhraç Eden Ülkeler Örgütü'nün (OPEC) yaptırımları, petrol firmalarının fiyat artırmalarına ve yüksek kar elde etmelerine neden olmuştur. Sürekli yükselen fiyatları düşürmek için ABD Kongresi petrol firmalarının elde ettikleri kazanca yeni bir vergi eklemiştir. Ancak, birçok işletme gelirleri erteleyerek ya da giderlerini yükselterek düşük kar açıklamış ve böylelikle verginin olumsuz etkilerini hafifletmeye çalışmıştır (Mulford ve Comiskey, 2002:7).

#### **1.2.5.2. Muhasebede Manipölasyonun Türleri**

Muhasebe manipölasyonun türleri ile ilgili literatürde farklı sınıflandırmaların olduğu gözükmektedir. Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu'na göre (2004) akademik alanda finansal bilgi manipölasyonunun belirli amaçlarla gerçekleşip gerçekleşmediğı çeşitli yöntemler aracılığı ile tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Bu nedenle muhasebe manipölasyonu uygulamaları ortaya çıkarılan gerçek olaylarda yapılan işlem ve uygulamaları kapsamaktadır. Bu bağlamda muhasebe manipölasyonu;

- 1- Gelirlerin muhasebeleştirilmesi ya da finansal tablolara alınması,
- 2- Giderlerin ve karşılıkların muhasebeleştirilmesi,



- 3- Varlık ya da yükümlülüklerin gerçeğe aykırı olarak sunulması,
- 4- Finansal tablolarda yer alan kalemlere ilişkin sınıflandırmaların değiştirilmesi,
- 5- İşlem ya da faaliyetlerin amaca uygun olarak oluşturulması,
- 6- Yapılan işlemlerin fark edilmemesi için konusu ayrı bir suç oluşturan işlem ve uygulamaların gerçekleştirilmesi şeklinde sınıflandırılacak tüm uygulamaları içermektedir (2004:8).

Dechow, Sloan ve Sweeney, (1995:27) muhasebe manipülasyonlarını üçlü bir ayrıma tabi tutmuşlardır. Bunlar :

- a- Gelir manipülasyonu,
- b- Gider manipülasyonu ve
- c- Kar marjı manipülasyonudur

**Gelir Manipülasyonu;** gelirin henüz gerçekleşmeden kaydedilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Bu manipülasyon, karın artırılmak istenildiği yılda belirli tutardaki gelirin henüz gerçekleşmeden toplam tahakkuklara, gelirlere ve ticari alacaklara eklenmesi, ertesi yıl aynı tutarın toplam tahakkuklardan, gelirlere ve ticari alacaklardan düşülmesi şeklinde uygulanmaktadır.

**Gider Manipülasyonu;** giderlerin kaydedilmesinin geciktirilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Bu manipülasyon, giderlerin belli bir tutarının toplam tahakkuklara karın azaltılmak istenildiği yılda ilave edilmesi, izleyen yılda ise aynı tutarın toplam tahakkuklardan çıkarılması şeklinde uygulanmaktadır.

**Kar Marjı Manipülasyonu;** Gelirin henüz gerçekleşmeden kaydedilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Ancak burada, ilgili döneme ilave edilen gelirle birlikte ilgili dönemin gideri de dönem karı hesabında dikkate alınmaktadır. Gelir manipülasyonunda ise sadece gelir, ilgili dönemin karını artırmak için gelirlere eklenmekte; bu gelirle ilgili giderler ise dikkate alınmamaktadır. Diğer bir ifade ile kar marjı manipülasyonu, gelir ve gider manipülasyonlarının birlikte uygulanması ile gerçekleşir.

Stolowy ve Breton (2003) ise muhasebe manipölasyonu türlerini; Kar Yönetimi (Earnings Management), Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi (Income Smoothing), Büyük Temizlik Muhasebesi (Big Bath Accounting) ve Yaratıcı Muhasebe (Creative Accounting) şeklinde ifade etmiştir.

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları (BDS) kapsamında manipölasyon kavramının genel olarak hile kavramı içerisinde değerlendirildiği görölmektedir. BDS tarafından manipölasyon kavramının ayrı bir tanımı yapılmamış, finansal raporlama sürecinin manipölasyonu tanımlanırken finansal tablolardaki hile kaynaklı önemli yanlışlıkların genellikle yevmiye kayıtlarının uygun olmayan veya yetkisiz şekilde yapılması şeklinde ifade edilmiştir. Finansal raporlama sürecinin manipölasyonun dönem içinde veya dönem sonunda ortaya çıkabileceği gibi yeniden sınıflandırmalar ve konsolidasyon düzeltmeleri gibi, yevmiye kayıtlarında yer almayan ancak işletme yönetimi tarafından yapılan ve finansal tablolarda raporlanan tutarlar üzerindeki düzeltmelerden kaynaklanabileceği belirtilmiştir (KGK, BDS-240, A41).

Mulford ve Comiskey (2002) muhasebe hilelerini de muhasebe manipölasyonu içerisinde değerlendirerek, muhasebe manipölasyon türlerini;

- Agresif Muhasebe (Aggressive Accounting),
- Kar Yönetimi (Earnings Management),
- Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi (Income Smoothing)
- Hileli Finansal Raporlama (Fraudulent Financial Reporting),
- Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları (Creative Accounting Practices)

şeklinde sıralamıştır (Mulford ve Comiskey, 2002:3).

#### **1.2.5.2.1 Agresif Muhasebe**

Muhasebe standartlarına uygun ya da uygun olmayan yöntemler kullanılarak, hedeflenen bir sonuca ulaşmak üzere muhasebe standartlarının bilinçli ve zorlayıcı bir şekilde seçilerek uygulanmasıdır (Mulford ve Comiskey, 2002:3). Örneğin işletme karını olduğundan yüksek göstermek için çeşitli teknikler kullanmak, muhasebeyi agresif bir biçimde kullanmaktır. Bu noktada

agresif muhasebenin amacı, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonucunu olduğundan farklı göstererek işletme hakkındaki görüşlerin iyileştirilmesidir.

Amerikan Sunbeam şirketi 1996 yılı faaliyet raporunda işletmenin gelecekteki yeniden yapılanma ve büyüme planı dahilinde, işletme içindeki yönetsel birimlerin birleştirileceğini, üretim ve dağıtım ünitelerini iyileştireceğini ve stok tutma ve ürün satma birimlerinde küçülmeye gideceğini açıklamıştır. Bu planda oluşacak giderler ise muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak önceden tahmin edilerek planın uygulanmaya başlandığı 1996 yılında dönem gideri olarak kaydedilmiştir. Fakat, yeniden yapılanma giderleri kasıtlı olarak yüksek gösterilerek, gelecekteki giderler 1996 yılına çekilmiş ve bunun sonucunda, 1996 yılındaki raporlanan dönem karı azaltılmış ve gelecekteki dönem karlarının artırılması sağlanmıştır (Mulford ve Comiskey, 2002:27).

Maddi duran varlıkların amortismanı ile ilgili işlemler de agresif muhasebe uygulamalarına konu olabilmektedir. Bilindiği gibi maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması gerekmektedir. Maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarı ise maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı (hurda) değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Dolayısıyla maddi duran varlığın amorti edilecek değeri ile hurda değeri arasında yakın bir ilişki vardır. Hurda değeri, maddi duran varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutarı belirtir. Hurda değeri gibi maddi duran varlığın yararlı ömrü de dönemlik amortisman tutarını etkilemektedir. Yararlı ömür, bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade etmektedir (KGK, TMS-16; md.6). Amortisman tutarının belirlenmesinde önemli olan yararlı ömür ve hurda değeri kavramları işletme yöneticilerinin etkisiyle belirleneceğinden, agresif bir tutum izlenerek amortisman tutarları manipüle edilebilir. Yararlı ömrün gereğinden uzun veya hurda değerinin olduğundan daha yüksek gösterilmesi sonucunda; dönemin amortisman giderleri azaltılabilir, varlıkların defter değerleri yükseltilebilir ve dönem karı fiktif olarak artırılabilir (Mulford ve Comiskey, 2002:28).

Amerikan menşeli Aurora Foods Şirketi'nin uyguladığı satışa ilişkin gelir ve giderini muhasebeleştirme politikası da agresif muhasebe uygulamalarına örnek teşkil etmektedir. Şirket, bazı önemli markaların ürünlerini satın almış ve bunlar için oldukça yüksek satış giderleri belirlemiştir. Şirketin amacı; yoğun bir biçimde promosyon faaliyetlerinde bulunarak, müşterilerin marka ürünleri sürekli satın almasını sağlamaktır. Ancak söz konusu şirket satışa ilişkin olan ve satılan mal maliyeti içerisinde gösterilmesi gereken giderleri, müşterilere malları sevkettiği anda muhasebeleştirmemiştir. Muhasebeleştirme için müşterilerin marka ürünleri satma zamanını beklemiş, böylelikle dönemin satılan mal maliyeti içerisinde yer alması gereken giderleri sonraki dönemlere ötelemiştir. Bu politika sayesinde şirket, faaliyet karını 1998'de 6,5 milyon dolar yerine 44,8 milyon dolar; 1999'da ise 49,5 milyon dolar yerine 92,9 milyon dolar göstermiştir. Şirket ABD Sermaye Piyasaları Kurulu'nun (SEC) inceleme sürecinde 1999 yılı faaliyet raporunda; bazı harcama ve yükümlülüklerin (bazı ticari promosyon giderlerinin, pazarlama aktivitelerinin, satış iadelerinin ve iskontolarının, dağıtım ve pazarlama giderlerinin) yükümlülük olarak doğru bir şekilde muhasebeleştirilmediği, ayrıca ticari alacaklar, stoklar ve maddi varlıklar gibi aktiflerin daha yüksek değerle finansal tablolara aktarıldığı tespit edildiği ifadelerine yer vermiştir (Mulford ve Comiskey, 2002:30).

Agresif muhasebe uygulamaları özet olarak; muhasebe standartlarının zorlanması suretiyle, işletmenin belirli dönemlerde karını olduğundan fazla göstermek için kullanılan yöntemleri içermektedir. Özellikle fatura edilmemiş ve müşteriye de teslim edilmemiş malların satış gelirini dönem gelirleri içerisinde göstermek ve satış gelirlerine ilişkin giderleri sonraki dönemlere ötelemek gibi muhasebeleştirme yöntemleri, agresif muhasebe uygulamaları içerisinde yer almaktadır.

#### **1.2.5.2.2. Kar Yönetimi**

Karın yöneticiler tarafından daha önceden belirlenmiş ya da finansal analist tarafından tahmin edilmiş bir noktaya ya da miktara doğru sürekli ve sürdürülebilir bir biçimde manipüle edilmesi, kar yönetimi olarak ifade edilmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002:3). Diğer bir ifade ile kar yönetimi

istenilen bir finansal sonucu sağlamak amacıyla, bir şirketin gerçek finansal durumunun farklı gösterilmesini sağlayan çeşitli yöntemlerin kullanılmasıdır.

Scott (1997) kar yönetimini, şirketin piyasa değerini maksimize etmek ve/veya onun finansal durumunu şirket için daha yararlı hale getirmek amacıyla; yöneticilerin muhasebe standartları seti içinden belirtilen amacı sağlayacak muhasebe politikalarını benimsemeleri ya da seçmeleri olarak ifade etmiştir (Scott, 1997:295). Healy ve Wahlen (1999) ise yöneticilerin hem muhasebe işlemlerinin oluşturulmasında hem de finansal raporlama aşamasında, şirketle ilgili olan bir kısım paydaşı şirketin finansal durumu hakkında yanıltılmak veya sözleşme sonuçlarını etkilemek maksadıyla finansal rapor ve rakamları değiştirmelerini kar yönetimi kavramı içerisinde belirtmiştir (Healy ve Wahlen 1999:365).

Yapılan tanımlamalar ışığında kar yönetiminin de tıpkı agresif muhasebe uygulaması gibi işletmenin finansal durumunu olduğundan farklı gösterme amacı bulunmaktadır. Agresif muhasebe söz konusu amacı muhasebe standartlarını zorlayarak gerçekleştirirken, kar yönetiminin sadece muhasebe standartlarını zorlamaya bağlı kalmadan bu amacı gerçekleştirmeye çalıştığı söylenebilir. Kar yönetiminde yöneticiler, finansal raporlama sürecinde aldıkları kararlarla ve gerçekleştirdikleri işlemlerle finansal sonuçları değiştirmekte ve böylelikle şirketin performansı ile ilgili olarak muhasebe ilgililerini yanıltmaktadırlar. Dolayısıyla yöneticiler aldıkları finans ve yatırım kararlarının zamanlamasını ayarlayarak, şirketin finansal analistlerin beklentisi doğrultusunda kar elde etmesini sağlamaya çalışırlar (Schipper, 1989:92). Kararların zamanlamasından kasıt, örneğin dönem sonunda kısa bir zaman içerisinde bir giderin ötelenmesi ya da gelecek dönemleri de ilgilendiren harcamanın tek bir dönemde hızlıca giderleştirilmesidir. Diğer bir ifadeyle işletme faaliyetleri ile ilgili gerçek yatırım ve finans kararları kar yönetimi içinde yer almamaktadır. Beneish (2001) bu durumu kar yönetiminin fırsatçı yönü olarak belirtmiştir. Fırsatçı yön, yatırımcıları yanıltmaya yönelik uygulamaları içermektedir. Kar yönetiminin bilgisel yönü de bulunmaktadır. Yöneticiler, gelecekteki nakit akımları ile ilgili kendi özel beklentilerini yatırımcılara açıklamak, aktarmak amacıyla kar yönetimini bir araç olarak kullanabilmektedirler. Yönetici şüpheli alacak karşılıklarını ya da

amortismanları yüksek göstermek suretiyle işletme karını düşürmüş ise bu eylemin amacı, yatırımcıların güçlü ve zayıf şirketleri görmesini sağlamak adına bilgi vermeye yöneliktir. Ancak cari dönemin karının, gelecekte olası olumsuz dönemlerin düşük karını yükseltmek amacıyla ayrılması yatırımcıları aldatmaya yönelik fırsatçı bir eylemdir (Beneish, 2001:5).

SEC tarafından genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ihlal eden muhasebe uygulamaları açık bir şekilde finansal hile ve kar yönetimi kapsamında değerlendirmekte, ayrıca bu ilkelerin sınırları içinde yer alan bazı sistematik tercih ya da uygulamaları da kar yönetimi olarak adlandırdığı gözükmektedir. Buradan hareketle; muhasebe ilkelerinin sınırları içinde yapılan uygulamalar akademik literatürde kar yönetimi olarak ifade edilmese de, SEC bu tür uygulamaların şirket ve şirket yönetimi açısından finansal hile gibi olumsuz sonuçlara neden olduğu tespit ettiğinden, söz konusu uygulamaları kar yönetimi içinde ele almaktadır (Dechow ve Skinner, 2000: 238-239).

Dechow ve Skinner'e (2000) göre muhafazakar muhasebe anlayışına haiz yöneticiler, karşılık ve rezervleri çok yüksek ayırabilirler. Bunun yanında bir devralma işleminde devralınan şirketteki Ar-Ge harcamalarını yüksek değerlendirebilirler. Ayrıca kayıtlardan çıkarılan aktifler ile yeniden yapılanma harcamalarının yüksek gösterilmesi söz konusu olabilir. Söz konusu eylemler yöneticinin niyetine bağlı olarak kar yönetimi içinde değerlendirilebilmekle birlikte, eylemler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri sınırları arasında yer almaktadır. Ancak hileli muhasebeye yönelmiş yöneticiler; satışlar henüz gerçekleşmeden gelir kaydedebilir, hayali satış kayıtları yapabilirler, satış faturalarının tarihleri ile oynayabilirler ve hayali stok kayıtları yaparak stoklarını yüksek gösterebilirler. Bahsedilen uygulamalar kar yönetimi içerisinde ele alınabildiği gibi ilgilileri yanıltma ya da aldatma amacı taşıdığından genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dışında yer almaktadır. Bu görüşten hareketle Levitt (1998) kar yönetimini; muhasebedeki esnekliğin kötü kullanılması neticesinde ortaya çıkan bir suistimal olarak görmüştür. Bu suistimal, şirketin gerçek durumunu kamuoyuna açıklamamak için yapılmakta ve böylelikle yöneticilerin kararlarının gerçek sonuçları maskeleymektedir (Dechow ve Skinner, 2000:239-240).

Kar yönetimi, ister muhasebe ilkelerinin içinde isterse ilkelerin dışında olsun, bilinçli bir biçimde bazı motive edici koşul ve teşviklere yanıt olarak yapılmaktadır. Kar yönetimini motive eden koşullardan kar yönetiminin altında yatan teşvikleri ayırmak önem taşımaktadır. Örneğin tahmine dayanan kar yönetiminin motive eden koşul, yöneticilerin fikir birliğine vardıkları kar tahminidir. Öte yandan karı yönetimin altında yatan teşvik ise diğer şeylerin yanı sıra piyasadaki daralmadan kaçınmaktır. Bunun yanında kar yönetimine elverişli olan koşulları, hileli finansal raporlamaya uygun olan koşullardan da ayırmak gerekmektedir. Hileli finansal raporlamaya uygun koşullar; zayıf iç kontrol, deneyimsiz yönetim, karmaşık işlemler ve yetersiz yönetim kurulu gibi faktörleri de içerisine almaktadır. Kar yönetimini motive eden koşulları ve teşvikleri aşağıdaki şekilde sıralamak olasıdır (Mulford ve Comiskey, 2002: 60-61):

**Tablo 1.4: Kar Yönetimini Motive Edici Koşullar ve Teşvikler**

Motive Edici Koşullar	Teşvikler
Piyasada üzerinde fikir birliğine varılmış tahmini kar ile gerçek kar arasındaki bir miktar farklılık.	Hisse senedinin fiyatında meydana gelebilecek olası keskin bir düşüşten kaçınmak.
İşletmenin hisse senetlerini halka arz için hazırlanması.	Olası en iyi işletme kazanç resmini sunarak, hisse senetlerinin en yüksek fiyattan satılmasını sağlamak.
Karın sadece teşvik tazminatını kazanmak için gereken minimum seviyenin üzerinde olması ya da ek teşvik tazminatına hak kazanma seviyesini aşmasına yakın olması.	Teşvik tazminatı maksimize etmek için kazancın minimum-maksimum kazanç düzeyi arasında kalmasına neden olmak.
İşletmenin büyüklük ve/veya sektördeki yeri açısından, olumsuz siyasi bir faaliyet için potansiyel bir hedef olması.	Oluşabilecek politik maliyetleri en aza indirebilmek amacıyla, kabul edilebilir aşırı kar seviyelerinden kaçınmak.
İşletmenin kredi ya da borç sözleşmesindeki finansal anlaşmayla ilgili olarak bir kazanç ihlaline yakın olması	Anlaşma ihlalinin potansiyel olumsuz etkilerinden kaçınmak için, örneğin faiz oranını artırmak, güvenlik ya da acil geri ödeme için talepte bulunmak.
Karın yönetim tarafından, beklenen uzun vadeli trendin biraz altında ya da üzerinde olabilirliğinin sürdürülebilir olması.	Uygunsuz bir piyasa yanıtından kaçınmak için kazancın geçici olarak değişim göstermemesi.
Kazanç volatilitesi yinelenen bir seri tarafından uyarılır.	Algılanan risk düzeyi ile ilgili olarak kazanç volatilitesini azaltmak değerlendirilmemektedir.
İşletmenin tepe yönetiminde değişiklik meydana gelmesi.	Yönetimin daha işe ilk başladığında büyük zarar kalemleri yazarak, gelecekteki ücretlerde rahatlama sağlaması ve olumsuz sonuçları giden yönetime yüklemesi.
Yeniden yapılanma ile ilgili büyük zararlar ve ilgili ücretler geçmiş dönemde tahakkuk edilmiştir.	Kar hedeflerine ulaşabilmek için geçmiş dönemlerdeki abartılı tahakkukları tersine çevirmek.

**Kaynak:** Mulford Charles W. ve Eugene E. Comiskey (2002); *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting*, John Wiley & Sons s.60-61.

Kar yönetimin tekniklerinin en yaygın sınıflandırılması GKGMİ'nin esnetilmesi ile gerçekleştirilmektedir. Bazı kar yönetimi uygulamaları büyük ölçüde ihtiyaridir. Örneğin amortisman yönteminin, amortisman tabi varlığın faydalı ömrünün ve hurda değerinin değiştirilmesi; kullanılan varlıklar için verimlilik modelleri, dayanıklılık ve piyasa koşulları ile değişen beklentilere cevap olabilmektedir. Bu nedenle söz konusu alandaki eylemlerin bilinçli bir biçimde kar yönetimi temsil ettiğini söylemek, oldukça zor olmaktadır. Çünkü bir eylem kar yönetimi motivasyon ve teşvik ile uyumlu olarak görülse de, gerçekte bunun altında yatan nedeni belirlemek zordur. Bunun için kar yönetiminin kanıtı, ilgili düzenleyici kurumun yapacağı derinlemesine soruşturma ve incelemelerde ortaya çıkabilmektedir. Kar yönetimi tekniklerinin bir kısmı da GKGMİ'nin önemli bir parçası olan rutin muhasebe faaliyetleri ile gerçekleştirilmektedir. Söz konusu tekniklerin ortak özelliği, değişen derecelerde tahmin ve yargıda bulunmayı gerektirmesidir. İş dünyasındaki yeniliklere ayak uydurmak için söz konusu alanda da esnekliğe ihtiyaç vardır. Ancak esneklik işletmenin gerçek finansal durumunu gizlemek amaçlı kullanır ise hilenin nedeni olduğu sonuçlara ulaşılır. Kar yönetim tekniklerini aşağıdaki gibi sıralamak olasıdır (Mulford ve Comiskey, 2002:64-65):

- 1- Amortisman yöntemindeki değişim
- 2- Amortisman tabi varlığın faydalı ömründeki değişim
- 3- Amortisman tabi varlığın hurda değerindeki değişim
- 4- Zarar ve kredi alacak hesapları için karşılık ayrılması
- 5- Garanti yükümlülükleri için karşılık ayrılması
- 6- Ertelenmiş vergi varlıkları için gerekli değerlendirme karşılığına karar vermek
- 7- Değer düşüklüğüne uğrayan varlıkların varlığının belirlenmesi ve gerekli kaybın tahakkuku
- 8- Tamamlanma sözleşmelerinin tamamlama yüzdesini tahmin
- 9- Sözleşme şartlarının gerçekleşme olasılığını tahmin
- 10- Belirli yatırımların defter değerindeki azalışı tahmin
- 11- Yeniden yapılanma tahakkuklarının miktarını tahmin
- 12- Stok miktarının defter değerindeki azalış için karar verme
- 13- Çevresel yükümlülük tahakkuklarının tahmini
- 14- Kıdem tazminatı karşılıklarını belirleme ya da değiştirme



- 15- Araştırma geliştirme (AR-GE) süreciyle ilgili olarak bir satın alma işleminin fiyatını saptamak
- 16- Maddi olmayan duran varlıklar için amortisman sürelerinin belirlenmesi ya da değiştirilmesi
- 17- Depolama, doğrudan reklam ve yazılım geliştirme gibi çeşitli maliyetlerin kapsamının belirlenmesi
- 18- Korunma amaçlı türev finansal araçlarla ilgili doğru karar vermek
- 19- Yatırım şirketi üzerinden bir yatırımın gerekli olup olmadığının belirlenmesi
- 20- Yatırımın piyasa değerindeki düşüşün geçici olup olmadığının belirlenmesi

Kar yönetimi uygulamalarının sıklıkla yapılması; yanlış finansal tablolara, varlıklarda kayıplara dolayısıyla ilgililere doğru bilgi verilmemesine neden olacaktır. İşletmenin finansal durumunun gerçekte olduğundan daha iyi gözükmesi, muhasebe bilgisi kullanıcılarının söz konusu işletmeyle ilgili yatırım, kredi, büyüme gibi konularda olumlu görüşler taşımalarına neden olduğundan; işletmeler karı bilinçli bir biçimde manipüle etmeye çalışabilirler. Kar yönetimi, hisse senedi piyasasını etkilemek, yönetici ücret ve primlerini artırmak, borçlanma maliyetlerini azaltmak ve piyasa düzenleyicilerinin müdahalelerinden kaçınmak amacıyla da yapılabilir. Literatürde yapılan çalışmaların büyük bölümü kar yönetimi tekniklerinin raporlanan karları artırmak ve/veya işletmenin sermaye maliyetini azaltmak için yapıldığını ortaya koymuştur (Sevin ve Shroeder, 2005:48).

#### **1.2.5.2.3. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi**

Karın istikrarlı hale getirilmesi, temelde kar yönetimi uygulamalarından biri olup, normal kar serilerindeki dalgalanmaları genellikle iyi yıllardaki karları kötü yıllara aktararak engellemeyi amaçlayan özel bir kar yönetim türüdür (Mulford ve Comiskey, 2002:3). Bu uygulama aracılığıyla işletme karının yüksek olduğu dönemlerde düşürülmesi, düşük olduğu dönemlerde ise yükseltilmesi söz konusu olduğundan; işletmenin finansal durumunun olduğundan daha iyi olduğu izlenimi verilmeye çalışılmaktadır. Çünkü yatırımcılar, istikrarlı bir biçimde kar elde eden işletmeleri diğer işletmelere göre daha fazla tercih etmektedirler.

Seçilen muhasebe uygulamasının istikrar sağlayıcı bir araç olarak kullanılabilmesi için bir takım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Copeland (1968)'e göre iyi bir istikrar aracı aşağıdaki özellikleri taşımalıdır (Copeland, 1968: 102):

- Bir defa kullanıldıktan sonra, işletmeyi gelecekte özel bir hareket yapmak zorunda bırakmamalıdır.
- Kullanımı profesyonel görüşe dayanmalı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin çizdiği sınırların içerisinde yer almalıdır.
- Kardaki farklılıkları ortadan kaldırmalıdır.
- Tek başına ya da diğer uygulamalarla uyumlu olarak birbirini takip eden dönemlerde kullanılmalıdır.

Kar istikrarı sağlayan aracın etkin olması için, manipülasyonun önemli bir etkiye sahip olması gerekmektedir. Etkinlik amaçlara ulaşmakla, önemlilik ise istikrar aracının kullanımının karda yarattığı net değişimle ilgilidir. Bir istikrar aracının etkinliği, istikrar aracının kullanımının karda yarattığı net değişimin, yıllık karlar arasındaki farka (aracın uygulandığı yıl karı ile uygulanmadan önceki yıl karı arasındaki fark) bölünmesiyle elde edilen oran ile ölçülebilir. Bu oran 1'e ne kadar yakınsa istikrar aracı da o kadar etkin olmaktadır (Copeland, 1968:103).

Beidleman (1973) karın istikrarlı hale getirilmesini; yöneticilerin kendi raporlama takdirine dayanarak, kasıtlı bir biçimde işletmenin kar düzeylerindeki dalgalanmanın azaltılması şeklinde ifade etmiştir (Tucker ve Zarovin, 2006:251). İşletmelerin bilinçli olarak karı istikrarlı hale getirdiğini ilk ortaya atan Hepworth (1953)'dur. Gordon da (1964) Hepworth'un önerisini geliştirmiştir. Hepworth ve Gordon'un yaptığı önermeler dizisine göre;

- Kurumsal yönetimde kriter, yönetimin kendi fayda ve refah maksimizasyonunu sağlayacak muhasebe prensiplerini seçmektir.
- Yöneticinin sağladığı fayda onun iş güvenliği, gelirin büyüme oranı ve şirketin büyüklüğünün artış oranı ile ilgilidir.
- Bir önceki maddede belirtilen hedeflere ulaşma başarısı, işletmenin performansı ise hissedarların memnuniyetine de bağlıdır.

- Hissedarların memnuniyeti ile işletmenin artan gelir büyüme oranı ( ya da ortalama özkaynak getiri oranı) ve gelir büyümesindeki istikrar; yöneticilerin kendi amaçlarını özgür bir biçimde gerçekleştirmek için gereklidir.

Yukarıdaki dört önermenin kabul edildiği göz önüne alındığında, muhasebe kurallarının izin verdiği ölçüde, yöneticiler tarafından karı istikrarlı hale getirmek ve kardaki büyümeyi istikrarlı hale getirmek amaçları söz konusu olmaktadır (Stolowy ve Breton, 2000:12). Beidleman (1973) ve Ronen and Sadan (1981) yaptığı çalışmalarda, 1970'lerin sonuna doğru karın istikrarlı hale getirilmesiyle ilgili bol miktarda kanıt elde etmişlerdir. Graham vd. (2005) yaptığı çalışmada ankete katılanların % 96.9'u gibi ezici bir çoğunluğu karın istikrarlı olmasını tercih etmektedir. Healy (1985) yöneticilerin ek hedeflerine ulaşabilmek için karı istikrarlı hale getirmeye çalışabildiklerini ortaya koymuştur. Bunun yanında Fudenberg ve Tirole (1995) ve Arya vd. (1998) yöneticilerin karı istikrarlı hale getirmelerini kendi işlerini korumak adına yaptıklarını belirlemiştir (Tucker ve Zarovin, 2006:253).

Karın istikrarlı hale getirilmesi temel olarak üç şekilde meydana gelmektedir. Karın istikrarlı hale getirilmesi işletme yöneticileri tarafından bilinçli bir biçimde yapılıyorsa, bu durumda ya yapay karı istikrarlı hale getirmeden ya da gerçek karı istikrarlı hale getirmeden bahsedilir. Yöneticilerin etkileri dışında olan diğer tür ise doğal olarak karın istikrarlı hale gelmesidir. Doğal olan karı istikrarlı hale getirme şekli işletmenin düzenli gelir akışı ile ilgili gelir yaratma sürecini ifade etmektedir (Eckel, 1981:28-29).

Yapay olarak karı istikrarlı hale getirme yöntemi, yöneticiler tarafından yapılan muhasebe manipülasyonları ile gerçekleşmektedir. Yönetimin zaman içinde aldığı muhasebeyle ilgili kararların sonuçları (değerleme, tahakkuk gibi) ile söz konusu sonuçların finansal tablolardaki farklı kalemlerin içinde sınıflandırılması ile ilgilidir. Yapay karı istikrarlı hale getirme, faaliyet kararlarındaki değişimler ya da bunların zamanlaması sonucu meydana gelmemektedir. Alınan muhasebe kararları sayesinde gelir etkilenmektedir (kaydetme, sınıflandırma gibi) (Kamin ve Ronen, 1978:144). Amortisman

yönteminin seçimi ya da kullanılan yöntemin değiştirilmesi yapay değişkene örnek olup muhasebe kararları ile ilgilidir (Koch, 1981:576).

Temel ekonomik etkinlikleri kontrol etmek için yürütülen yönetim faaliyetleri ile ilgili kararlar (üretim, satış, yatırım gibi) ise gerçek biçimde karın istikrarlı hale getirilmesini ifade etmektedir. Gerçek olarak karı istikrarlı hale getirme, yönetimin işletme faaliyetleri ile ilgili eylemleri, projelerin seçimi ve faaliyet kararlarının zamanlamasına ilişkin olup; işletmenin üretim ve/veya yatırım kararlarını yılsonunda, yıl boyunca nasıl performans gösterdiği bilgisine dayalı olarak, değiştirmesi suretiyle gerçekleşmektedir (Lambert, 1984:606; Kamin ve Ronen, 1978:144). İşletmenin bir reklam planını ya da bir Ar-Ge projesini seçmesi faaliyet kararlarıyla ilgili olan gerçek değişkenlere örnektir (Koch, 1981:576).

#### **1.2.5.2.4. Hileli Finansal Raporlama**

Genel olarak finansal tablolardaki hile, finansal tablo kullanıcılarını kandırmak amacıyla finansal tablolardaki tutarların veya dipnotların kasıtlı biçimde yanlış aktarılmasıdır. Hileli finansal raporlama ile muhasebe usulsüzlükleri kavramları birbirlerinin yerine kullanılabilir. Ancak teknik olarak usulsüzlüğün hileye dönüşebilmesi için kasıtlı ya da önemli yanlışlık içeren finansal tabloların, muhasebe ilgilileri tarafından kendilerine zarar sağlayacak şekilde kullanılması gerekir. Çünkü muhasebe uygulamalarının hile olarak nitelendirilebilmesi için, düzenleyici kurum ve kuruluşlar tarafından idari, sivil ya da cezai yaptırımları söz konusu olmalıdır. Dolayısıyla muhasebenin esnekliği sınırları içinde kalan uygulamalar, işletme yönetimleri tarafından bilinçli bir şekilde yapılmış ve bundan ötürü işletmelerin finansal durumları olduğundan farklı gösterilmiş olsa da bu durumda hileli finansal raporlamadan değil, YM'den söz etmek gerekir. GKGMİ'nin ve muhasebe standartlarının dışında yer alan ve kullanıcıları aldatan muhasebe uygulamaları ise hileli finansal raporlama içerisinde yer almaktadır (Mulford ve Comiskey, 2002:16-40).

Finansal tablolarla gerçeğe aykırı bilgi vermek suretiyle gerçekleştirilen hileler, varlıkların kötüye kullanılmasından ve/veya hileli finansal raporlamadan kaynaklanan iki türde gerçekleşmektedir. Hileli finansal raporlama finansal tabloların bilinçli bir biçimde gerçeğe aykırı düzenlenmesini, işletme yönetiminin

etkin olarak işletmesi gereken iç kontrol sisteminin gereklerini göz ardı etmesini ve işletme yönetimi tarafından işletmenin performansı ve karlılığı konusunda yatırımcıların yanıltılarak işletme karının manipüle edilmesini içermektedir. Hileli finansal raporlama, kasıtlı olarak, finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması veya yanlış beyan edilmesi suretiyle finansal tablo kullanıcılarının yanıltılması işlemi olup,

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici dokümanların tahrif edilmesini (evrak sahtekarlığı), değiştirilmesini, manipüle edilmesini ve/veya gerçeğe aykırı belge düzenlenmesini,
- Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin kasıtlı olarak atlanmasını veya yanlış yansıtılmasını ve
- Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin, kayda alınması, değerlendirilmesi, sınıflandırılması, sunumu ve dipnotlarda açıklanması ile ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanmasını içermektedir (KGGK, BDS-240, A3).

Hileli finansal raporlama, genellikle işletme yönetiminin etkin olarak işletmesi gereken kontrolleri göz ardı etmesinden kaynaklanabilir. Bu kapsamda, hile;

- Faaliyet sonuçlarını değiştirmek ya da başka amaçlara ulaşmak için özellikle hesap dönemi sonuna yakın bir tarihte fiktif yevmiye kayıtları yapmak,
- Hesap bakiyelerini tahmin etmede kullanılan varsayımları uygun olmayan biçimde oluşturmak ve kanaatleri değiştirmek,
- Raporlama döneminde meydana gelen işlem ve olayları finansal tablolara yansıtılmamak, zamanından önce yansıtılmak veya ertelemek,
- Finansal tablolarda yer alan tutarları etkileyebilecek bilgileri gizlemek veya açıklamamak,
- İşletmenin finansal durumunu veya finansal performansını yanlış sunmak amacıyla karmaşık işlemlere girişmek ve

- Önemli ve olağandışı işlemlere ilişkin kayıtları ve koşulları değiştirmek suretiyle gerçekleştirilebilir (KGK, BDS-240, A4)

Karın manipüle edilebilmesiyle de hileli finansal raporlama yapılabilmektedir. Karın manipüle edilmesi, küçük tutarlı işlemlerle veya uygun olmayan varsayımlarla ve kanaatlerin işletme yönetimi tarafından değiştirilmesiyle başlatılabilir. Baskılar ve teşvikler bu faaliyetleri artırmaya öncülük ederek hileli finansal raporlamaya neden olabilirler. Bu durum, piyasa beklentilerini karşılamak veya performansla dayalı ücretlerini azami düzeye ulaştırmak amacıyla, işletme yönetiminin finansal tabloları önemli ölçüde yanlış sunması suretiyle hileli finansal raporlama ile sonuçlanabilir. Bazı işletme yönetimleri, vergiyi en aza indirmek için karını önemli tutarda azaltmaya veya yabancı kaynak teminini güvence altına almak amacıyla, karını olduğundan çok göstermeye yönelebilir (KGK, BDS-240, A45).

Ülkemizde ortaya çıkan hileli finansal raporlama uygulamaları genellikle vergiden kaçınma amacını taşımaktadır. Maliye Bakanlığı'na yapılan vergi denetim ve incelemelerinde karşılaşılan ve vergi matrahını diğer bir ifadeyle işletmenin gelir ve karlarını azaltmaya yönelik fiilleri aşağıdaki gibi sıralamak olasıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2005:229):

- Defterlerde gelir toplamını gerçekte olduğundan eksik göstermek,
- Yapılan satışlar karşılığında fatura düzenlememek, ya da düşük tutarlı fatura düzenlemek,
- Düzenlenen belgeleri defterlere eksik tutarlarla kaydetmek,
- Cari döneme ilişkin geliri gelecek döneme ötelemek,
- Paravan firma ya da şahıslar kullanarak hasılatı başkasına mal etmek,
- Satış hasılatını avans ya da teminat gibi kaydetmek; bazı sabit kıymet satışlarını kiralama ya da bedelsiz kullanım gibi muhasebeleştirerek geliri gizlemek,
- Teminat maksadıyla verilen parayı, menkul kıymetleri, üçüncü kişilerce tahakkuk ettirilen faizleri kaydetmemek,
- Hasılat ya da ciro primi gibi dolaylı gelir unsurlarını kayıt dışı bırakmak,
- Döviz mevcudu ya da döviz üzerinden bir alacaktan doğan kur farklarını hesaplamamak ya da eksik hesaplamak,

- Taksitli satışlar ya da geç ödemeler dolayısıyla müşterilerden alınan vade farklarını kaydetmemek,
- İşletmelerin normal konusu dışında, mali sektörden elde ettiği arazi gelirleri yasal kayıtlar dışında tutmak,
- İşletmeye ait kaynakların ortaklar tarafından bedelsiz olarak kullanılması ya da gerçek işlemlerin bu şekilde gizlenmesini sağlamak.

İşletme gelir ve karlarını azaltmaya yönelik olan hileli uygulamalar dışında, işletmenin gider, maliyet ve zararlarını olduğundan yüksek göstermeye yönelik hileli işlemler de bulunmaktadır. Söz konusu işlemleri de aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Tekin ve Çelikkaya, 2005:230):

- Defterlerin gider kısmı toplamını olduğundan fazla göstermek,
- Düzenlenen belgeleri muhasebe defterlerine gerçek tutarlarından fazla kaydetmek,
- Gelecek döneme ilişkin bir gideri cari döneme kaydırmak,
- Gerçek bir mal ya da hizmet alışını yansıtmayan sahte gider ya da maliyet belgeleri (naylon fatura) temin ederek kullanmak,
- Gerçek bir alış belgesi üzerinde tahrifat yapılarak, tutarını olduğundan fazla göstermek,
- İşletmenin ticari bir ilişki ya da ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu kişilere ait gider unsurlarını kendisine mal etmesi,
- İşle ilgisi olmayan şahsi giderleri ile yasaların kabul etmediği gider unsurlarını indirim konusu yapmak,
- Döviz üzerinden bir borçtan dolayı kur farklarını fazla hesaplamak,
- Yasal şartları oluşmadığı halde bazı alacakları şüpheli ya da değersiz alacak gibi dikkate almak,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bedelini doğrudan gider yazmak ya da bunlara ilişkin amortisman tutarlarını fazla hesaplamak.
- Alacak senetlerinin reeskont işlemleri sırasında bilerek yanlış hesaplama suretiyle fazladan gider indirimine sebebiyet vermek,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde amortisman ve genel gider dağıtımının bilerek yanlış yapılması suretiyle cari yıla fazladan gider yazılması,

- Üretilen ya da satın alınan değerlerin maliyet bedelinin kasten yanlış hesaplanması suretiyle dönem giderlerinin yüksek belirlenmesi.

Hileli finansal raporlamaya yönelik muhasebe uygulamaları yukarıda sıralanan işlemlerle sınırlı değildir. Çok çeşitli biçimlerde yapılabilecek muhasebe usulsüzlükleri mevcut olup, bunların uygulanması neticesinde işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları muhasebe ilgililerini aldatma amaçlı değiştirilebilmektedir. Söz konusu diğer muhasebe usulsüzlüklerini aşağıdaki gibi sıralamak olasıdır (Güçlü; 2005:75-76):

- Belgelere dayanmayan fiktif muhasebe kayıtları,
- Belgedeki miktarın önüne ya da sonuna rakam eklemek yoluyla yapılan tahrifatlı kayıtlar,
- Sahte belgelere dayalı muhasebe kayıtları,
- Ortaklara ya da yakınlarla hayali avans kaydı yapılması,
- Vadeli satılmış mala ilişkin faturanın kayıtlara peşin satılmış gibi yansıtılması ya da vadeli mal alımı olduğu halde peşin ödenmiş gibi kasadan çıkış yapılması,
- İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili olmayan harcamaların işletme kayıtlarına yansıtılmış olması,
- Bilinçli yapılan matematiksel hatalar,
- Yargı kararıyla alınan gelirlerin kaydedilmemesi,
- Muhatap tarafından düzenlenmesi mümkün olan gider pusulasının her konuda sıkça düzenlenmesi,
- Bilinçli yapılan mükerrer kayıtlar ya da, bazı tahsilat kayıtlarının atlanması,
- Ortaklar cari hesabının sık kullanılması, üretilen mal miktarının gizlenmesi,
- Depo ve stok mevcudunun olduğundan az ya da çok gösterilmesi,
- Sigorta şirketlerinden, bağlı olunan şirket adına ödenen ve borçtan mahsup edilen gider vergisinin hiç ödenmediği halde ödenmiş gibi gösterilmesi ya da daha az ödendiği halde tamamının mahsup edilmesi, veya yangın sigorta vergisinin beyan edilmemesi,
- İşletme çalışanlarının sigortasız kayıt dışı çalıştırılması,



- Bankalar hesabındaki giriş ve çıkışlarda bilinçli olarak yapılan kayıt atlamaları,
- Gerçekte olmayan isimlere hesap açılması,
- Mal ve hizmetlerin alış veya satış tarihi ile fatura tarihinin aynı olmaması,
- Kayıt dışı mal ve hizmet satışları,
- Fire oranlarının gerçek değerinde gösterilmemesi,
- Duran varlığın daha yüksek bir fiyattan satılmasına rağmen, düşük bedelle satılmış gibi gösterilmesi,
- Temsil ve ilzam giderlerinin olduğundan daha fazla gösterilmesi,
- Mal ve hizmetin, işletme ile ilgili olmayan birisinin adına alınmasına rağmen, belgenin işletme adına alınması,
- Hisse senedi ve tahvilden sağlanan gelirlerin kayıt dışı bırakılması,
- Vergi mükellefi olmayan kooperatif, vakıf ve dernek gibi kuruluşlarda, tutanaklarla harcama yapılmış gibi gösterilmesi,
- Götürü işi altında, adresi belli olmayan şahıslara gider pusulası düzenlettilmesi,
- Daha önce ticari faaliyetine son vermiş vergi mükelleflerinin kullanılmayan ve iptal edilmeyen faturalarının kullanılması,
- Kimliğini kaybeden ya da ölmüş şahıslar adına vergi numarası alarak, onlar adına fatura düzenlenmesi,
- Kayıtlarla mali tabloların birbiri ile uyumlu olmamasına rağmen uyumlu gibi gösterilmesi,
- Henüz ödenmemiş borçların ödenmiş gibi gösterilmesi ya da tahsil edilen alacakların henüz tahsil edilmemiş gibi gösterilmesi,

Hileli finansal raporlamaya neden olan faktörleri üç başlık altında toplamak olasıdır. Bunlar; (1) zayıf kurumsal yapı, (2) kuvvetli iç ve dış baskı ile (3) zayıf iç kontrol yapısıdır. Ahlaki ilkelerin olmayışı, liderlik ve kılavuzluk ruhunun işletmede hissedilmeyişi, işletme içi kural, politika ve prosedürlerin belirlenmemesi ve işletmenin bazı hedef ve/veya çıkarlarına gereksiz bir şekilde aşırı önem verilmesi zayıf kurumsal yapının göstergeleridir. Dış baskılar, belirsizlik ortamıyla ilgilidir. İç baskılar, kar esaslı ödüllendirme planları ile

işletme departmanlarının kendi başına hareket etmelerinden kaynaklanmaktadır. Zayıf iç kontrol yapısı ise; kontrol politika ve prosedürlerinin belirli olmayışı, kontrollerin yetersiz olması veya etkin ve tatmin edici bir şekilde yerine getirilmemesi ile ilgilidir (Küçük ve Uzay, 2009:242).

#### **1.2.5.2.5. Büyük Temizlik Muhasebesi**

Büyük temizlik muhasebesi, şirketin üst yönetimi değiştiğinde yeni yönetimin gelecekte karın istikrarlı hale getirilmesi veya yükseltilmesi için bazı verimsiz aktifleri gider yazmak suretiyle işletme bilançosundan çıkarması ve böylelikle geçmiş yönetimin aslında daha kötü sonuçlar elde ettiği izlenimi yaratmaya çalıştığı işlem ve uygulamalar bütünüdür. Tanımdan da anlaşılacağı gibi bu uygulamanın iki yönü bulunmaktadır. Birinci yön, işletmenin eski yönetiminin daha kötü faaliyet sonuçları elde ettiğini iddia ederek eski yönetimi yermektir. İkinci yön ise gelirleri erteleyerek ve/veya gelir azaltıcı tahakkukları kullanarak yeni yönetimin elde edeceği faaliyet sonuçlarını manipüle etmek, diğer bir ifade ile yeni yönetimin daha fazla kar sağlayarak başarılı olduğu hissini uyandırmaktır. Ayrıca yöneticiler, prim almak için gerekli kar düzeyine gerçek ekonomik işlemler ile ulaşamadıklarında “taking a bath” olarak bilinen bu stratejiyi uygulayarak, karı daha da düşürerek gelecekte daha karlı bir finansal tablo açıklamak için kullanmaktadırlar (Stolowy ve Breton, 2000:43).

Pourciau (1993) de büyük temizlik muhasebesi konusundan bahsetmeden yaptığı çalışmada, olağan olmayan bir şekilde yönetimin değişmesi durumunda yeni gelen yönetimin, gelecek yıllarda daha yüksek kar açıklamak üzere, değişimin gerçekleştiği dönem karını azaltıcı muhasebe politikaları uyguladığını ortaya koymaktadır. Büyük temizlik muhasebesi uygulanması sonrasında ortaya çıkan finansal sonuçlar, normal dönemlerdeki sonuçlardan büyük bir farklılık göstermektedir. Büyük temizlik muhasebesi politikası izleyen yıllarda istikrarlı sabit şekilde artan kar için önemli bir olanak sunmaktadır. Konuyla ilgili olarak Walsh vd. (1991) 39 yıllık bir seriyi incelemişler ve sınırlı sayıda örnekleri olmasına rağmen (23 şirket), büyük temizlik muhasebesine ilişkin yukarıda belirtilen şekilde bir hareket tarzı olduğuna dair güçlü bulgulara ulaşmışlardır. (Stolowy ve Breton, 2000:23).

Büyük temizlik muhasebesi temelde kar yönetimi uygulamalarının daha açıkça sergilenmesi olup, GKGMİ'nin sınırlarının gerdirilmesidir. Öyle ki, bu uygulamada işletme zararda olduğu yılda bazı varlıklarını tamamen giderleştirerek bilançosunu daha muhafazakar bir biçime dönüştürmektedir. Çünkü işletme nasılsa zarar durumundadır ve kar beklentilerini karşılama kapasitesine sahip değildir. Böylelikle gelecek yıllardaki karın yükseltilme olanağı işletme lehine doğmaktadır. Konuyla ilgili olarak Amerikan Sears şirketi güzel bir örnektir. İşletme 1992 yılında zaten zararda olduğundan dolayı, o yıl yeniden yapılanma kapsamında, pek karlı olmayan yerel katalog programını kapatmış, yüksek ücret alan bazı çalışanlarına gönüllü emekli olma hakkı vermiş, bazı karsız perakende satış yapan bölümlerini kapatmış, verimsiz varlıkları gider yazmak suretiyle bilançodan çıkarmış, böylece 2,65 milyar dolar tutarında bir yeniden yapılanma harcamasını gider kaydetmek suretiyle, 4,3 milyar dolar zarar açıklamıştır. Bu işlemler sonrasında işletme izleyen yıllarda daha karlı bir faaliyet sonucunu elde etmiştir (Mulford ve Comiskey, 2002:33). İşletme bilançosunu daha muhafazakar bir yapıya dönüştürmek için yapılan varlıkların gider yazılması ve borçların tahakkuk uygulamaları, gelecek yıllarda işletmenin karının yükselmesine olumlu etkide bulunan harcamalardır. Söz konusu bu harcamalar da büyük temizlik harcamaları olarak ifade edilmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002:86).

#### **1.2.5.2.6. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları**

Genel olarak YMU, muhasebe ilkelerinin agresif biçimde uygulanması, hileli finansal raporlama ve kar yönetimi ya da karın istikrarlı hale getirilmesi için yapılan tüm işlem ve adımlar dahil olmak üzere muhasebe manipülasyonunun (finansal rakam oyunlarının) tüm aşamalarını ifade etmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002:3). Jones (1991) tarafından kar yönetimi görünümündeki YMU; tahakkukların kullanılması yoluyla gerçekleştirilen uygulamalar, muhasebe politikalarının değiştirilmesi yoluyla gerçekleştirilen uygulamalar ve sermaye yapısının değiştirilmesi yoluyla gerçekleştirilen uygulamalar bütünü şeklinde ifade edilmiştir (Jones, 1991:206).

Çalışmanın ana konusu YM ve uygulamaları olduğundan; bu kısım ayrı başlık altında ikinci bölümde detaylı olarak ele alınmıştır.

## 2. YARATICI MUHASEBE; UYGULAMA VE TESPİT EDİLME YÖNTEMLERİ

Firmalar uzun zamandan beri hesap manipülasyonlarıyla uğraşmaktadırlar. Literatürde yerini almış ve iyi bilinen bu uygulamalar, çeşitli adlar ile ifade edilmektedir. Büyük temizlik muhasebesi, kar yönetimi, mali tabloların makyajlanması ve YM gibi kavramlar bunlardan bazılarıdır. YM ile ilgili literatürde yapılan çalışmaları iki açıdan ele almak olasıdır. Bunlardan ilki coğrafi açıdır. Bu açıdan bakıldığında, konunun özellikle İngiltere’de ele alındığı görülmektedir. Diğer açı ise metodolojiktir. Yapılan çalışmalar, tahakkukların eğitiminden ziyade alternatif yöntemlerin kullanılmasını içermektedir. (Stolowy ve Breton, 2003:18).

Denetçiler, muhasebe usullerine ve standartlarına göre şüpheli uygulamaları bulabilmek için işletme hesaplarını derinlemesine incelemektedirler. Denetçilerin analizleri, sahip oldukları bilgi ve deneyim ile muhasebe uygulamaların kabul edilebilir ve kabul edilemez olarak ayrılmasına dayanmaktadır. Yapılan analizler neticesinde denetçiler, işletmelerin finansal durumlarını olduğundan daha iyi gösterebilmek ve daha düşük bir getiri oranına yatırımcıları ikna edebilmek için manipülasyon yaptıklarını belirlemişlerdir (Stolowy ve Breton, 2003:46).

Uygulamada olan muhasebe standartlarındaki yetersizlikler/eksiklikler veya gevşeklikten ötürü; işletmeler herhangi bir finansal raporlama standardına karşı gelmeden, mali durumlarını olduğundan daha iyi göstererek şişirmişlerdir. Birçok şirketin YM’yi benimsemesinin temel nedeni, muhasebe usul ve esaslarındaki yetersizliklerdir. Şüphesiz ki bu durum, kar elde edebilmek için agresif bir yaklaşımdı ve şirketler bilinen finansal başarıları aracılığıyla buldukları politik ve sosyal iklim içerisinde başarılı olarak kabul edileceklerini düşündüler. Ayrıca, şirketlerin yıllık karlarında sabit yıllık artış göstermelerine yönelik bir inanç da bulunmaktaydı. Sonuç olarak YMU ile şirketle ilgili gerçek konuların raporlanmasındaki isteksizlik, şirket tasfiyesinin ortaya çıkması halinde anlaşılabilir bir durumdu; bu nedenle şirketler söz konusu uygulamalar ile tasfiye haline düşmekten kaçınmayı seçerek, servetlerini geliştirmeyi umut etmişlerdir (Hussey ve Ong, 1996:16).

Amerikan ekonomik tarihinde Enron ve WorldCom gibi büyük kurumsal şirketlerin iflası ile yakından ilgili olan YMU, sermayedar-temsilci ilişkisi içerisinde ele alınabilir. Temsilcilik teorisi ya da diğer bir ifadeyle bilgi asimetrisi, sermayedarlar (sahipler ve hissedarlar) ile temsilcilerin (yöneticiler ve denetçiler) çatışmasına dayanmaktadır. Temsilcilerin fırsatçı davranışları ve sermaye kontrolünü sağlamadaki bilinçli yetersizlikleri, şirketlerin nasıl çöktüğünü anlayabilmede kavramsal bir çerçeve sunmaktadır (Ömürgönülşen ve Ömürgönülşen, 2009:652). İşletme sahipleri ile aracılar temsilciler arasındaki mevcut olan çıkar çatışması özellikle işletme sahipliliği ile yöneticiliğinin farklı kişiler olması halinde “temsilcilik maliyetini” ortaya çıkarmaktadır. Bu maliyet, işletme sahiplerinin işletme ile ilgili kendilerden daha fazla bilgiye sahip olan ve bu bilgileri kendi çıkarları doğrultusunda kullanacak olan yöneticileri kontrol etmek veya denetlemek istemelerinden kaynaklanır. Bunun ötesinde temsilci konumunda olan yöneticiyi kontrol etmek için oluşan maliyet ise sonunda yöneticilere yansıtılmaktadır (Çürük, 2004).

## **2.1. Genel Olarak Yaratıcılık Kavramı**

Yaratıcılık (creativity) sözcüğü insanları etkileyen, insanlık tarihi kadar eski olan ancak hiç eskimeyen bir sözcüktür. Yaratıcılığı genel olarak, “tasarımcı düşüncenin ürünü olarak, ürün veya hizmeti meydana getirme işlemidir.” şeklinde tanımlayabiliriz. (TMMOB, 2015). Literatüre bakıldığında yaratıcılık ile ilgili birçok tanıma rastlanmaktadır. Bu tanımlardan bazıları aşağıda verilmiştir.

Clark ve James (1999) ve Paulus (2000), yaratıcılığı; alışılmışın dışında, yeni ve yararlı fikirleri üretmek ve detaylandırmak olarak tanımlamıştır. Higgins ve Morgan’ a (2000) göre ise yaratıcılık, fikirlerin keşfi ve kombinasyondur. Amabile (1995), yaratıcılığı, insan özelliklerinin, bilişsel karakteristiklerin ve kişisel stillerin bir bütünü olarak görmektedir. Mumford’ a göre (2000) yaratıcılık, yeni fikirleri üretmenin yanı sıra, ortaya çıkan bazı problemlere uygulanabilecek anlamlı çözümler yaratmaktır (Yeloğlu, 2007:134).

Torrance (1968), yaratıcılığı sorunlara; bozukluklara, uyumsuzluğa karşı duyarlı olma, güçlükleri belirleme, çözüm arama, tahminlerde bulunma, eksikliklere ilişkin denenceler geliştirme ya da yeniden sınama olarak tanımlarken, Kırıçoğlu (2002) çok boyutlu düşünen bir aklın ürünü olarak,

Bentley de (1999); bilginin alınması ve yeni şekil alana ya da yeni bir düşünce oluşturana kadar şekil verilmesi ve yeniden düzenlenmesi süreci olarak tanımlamıştır (Karataş ve Özcan, 2010:226).

Yaratıcılık, etrafımızda gelişen olaylara lehimizde veya aleyhimizde yorumlar katabilme sanatıdır. Olaylara herkesten ayrı bir gözle bakarak farklı bir yaklaşım sergilemektir. Varolan materyalleri daha önceden hiç kimsenin aklına gelmemiş olan biçime sokmak veya bir araya getirerek yepyeni bir materyal oluşturmaktır (Sungur, 1997:15). Yapılan tanımlamalar ışığında yaratıcılığın yalnızca yepyeni bir ürün ya da bir fikir ortaya koymak olmadığı anlaşılmaktadır. Bunun dışında bilinen mevcut bilgilerden yeni çıkarımlar yaparak sorunların farklı çözüm yollarına ulaşma, karşılaşılan yeni durumlara kolayca uyum sağlama ve materyallerin işlevlerini alışlagelmişin dışında düşünmek de yaratıcılık kavramı kapsamında değerlendirilmektedir.

## **2.2. Yaratıcı Muhasebenin Tanımı**

YM, yaratıcılık ifadesinin içindeki gizli müspet anlamın aksine muhasebedeki menfi durumların tarifi için kullanılmakta olup, genellikle işletmenin arzu edilmeyen mevcut finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gizlemek veya değiştirmek için kullanılan yöntem ve yaklaşımların bütününe verilen isimdir (Can, 2010:30).

YMU'nun en önemli çıkış noktasını bir işletmenin finansman maliyeti ve hisse senetlerinin piyasa değeri üzerindeki olumlu etkileri oluşturmaktadır. Esas itibarıyla mali tabloların, işletmenin durumunu olduğundan daha farklı göstermek amacıyla hizmet eden muhasebe uygulamaları olarak tanımlanabilir. Saltoğlu'na göre YM, GKGMİ, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelerdeki esnekliklerin yanında boşluklardan da yararlanmak suretiyle de gerçekleştirilebilir (2003:108).

YM, akademisyenler ve yazarlar tarafından muhasebede el becerisi (Accounting Sleight of Hand), kozmetik raporlama (Cosmetic Reporting), vitrinin güzelleştirilmesi (Window Dressing), defterler üzerinde tahrifat yapmak (Fiddling The Books) gibi daha çok işletmenin finansal durumunun mali tablolar aracılığı ile daha iyi gösterilmesi anlamını taşıyan kavramlar ile ifade edilmektedir (Stolowy ve Breton, 2000: 44-45).

Küçüksözen'in (2005) Griffiths'ten (1995) aktardığı tanımlamaya göre YM;

*“...finansal tablolarda nasıl bir bilgi açıklandığında nasıl bir tepki alacağının önceden kestirilerek finansal bilgi kullanıcılarının beklentileri de gözönünde bulundurularak finansal tablolardaki görünümün değiştirilmesi esasına dayanmaktadır.”*

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, YM'nin en dikkat çeken özelliği finansal sonuçlar hakkındaki beklentilerin tatminine yönelik olmasıdır. Bu yönüyle YM'nin bir etki-tepki olayı olduğu söylenebilir ve oyun teorisi (game theory) ile bağlantısı kurulabilir. Oyun teorisine göre, kaynakların kıt olduğu bir ortamda amaçlarını gerçekleştirmeye çalışan iki ya da daha fazla sayıda karar verici rekabet halindedirler. Diğer bir ifadeyle kaynakları paylaşım çabası içindedirler. Karar vericilerin bu paylaşımında kendilerine en yüksek getiriye sağlamak için birbirlerine karşı kullandıkları stratejileri vardır ve bu stratejileri mümkün olan en akılcı şekilde kullanırlar. Karar vericiler varsa, karar vericiler stratejilere sahiplerse, karar vericilerin stratejilerinin sayısal değerleri ölçülebiliyorsa ve karar vericiler her şartta akılcı hareket ediyorsa o halde karar vericiler arasındaki rekabet problemi matematiksel olarak modellenilebilir ve çözülebilir. 1944 yılında Neumann ve Morgenstern bu rekabet problemini rekabetçi (0 toplamlı) ve işbirlikçi durumlara göre formüle etmişler ve geliştirdikleri yönteme de Oyun Teorisi adını vermişlerdir. Oyun Teorisi, belirli bir hedefe yönelik karar verme gücüne sahip birimlerden oluşan sistemleri incelemekte kullanılan matematiksel bir yöntemdir. 1954 yılında Nash, hem rekabetçi hem de işbirlikçi oyunlarda kullanılacak bir denge kavramını ortaya çıkarmıştır (Yaralıoğlu, 2004). Nash dengesi adı verilen bu kavrama göre, her oyuncunun stratejisinin diğer oyuncuların stratejilerine en uygun cevap olan stratejiler profilidir (Aktan ve Bahçe, 2007).

YM ile oyun teorisi bir arada düşünüldüğünde, finansal tablolarda yer alan bilgilerin finansal tablo bilgi kullanıcılarının tepkilerinden etkilendiği söylenebilir. Bu nedenle işletme yöneticilerinin YM çerçevesinde alacağı kararlar, kendi etkilerinden çok beklediklerini tepkiden etkilenmekte ve buna göre şekillenmektedir. İşletmeler hazırlayacakları finansal tablolarda oluşabilecek tepkiyi dikkate alarak finansal tablolar hazırlama yoluna gitmeyi tercih edecekler,

bunun yanında finansal bilgiyi kullananlar ise kendilerine sunulan bilgilerin istekleri doğrultusunda hazırlanmış olabileceğini akıllarına getirerek değerlendirme yapacaklardır. Finansal bilgiyi kullananlar içinde bulunan bağımsız dış denetçilerin ve kamu denetçilerinin beklentileri de işletmelerce ayrıca göz önünde bulundurulmaktadır. Bunun nedeni denetçilerin muhasebe bilgisi kullanıcılarının haklarını savunma pozisyonunda olan grubu oluşturmasıdır (Griffiths, 1995: 8-9).

Naser (1993), YM'i; finansal raporların hazırlayanların istekleri doğrultusunda, avantajlardan oluşan kuralların seçilmesi veya bazı kuralların görmezlikten gelinmesi yoluyla finansal muhasebe verilerinin ve/veya finansal tabloların değişime tabi tutulması şeklinde tanımlamıştır (Naser, 1993:2). Bu yönüyle YM aslında muhasebe standartları içinde ve dışında kalan tüm muhasebe manipülasyon türlerini içermektedir. Literatüre bakıldığında; Agresif Muhasebe (Aggressive Accounting), Kar Yönetimi (Earnings Management), Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi (Income Smoothing) ve Hileli Finansal Raporlama (Fraudulent Financial Reporting) uygulamalarının YMU içinde değerlendirildiği gözükmektedir. Kasıt unsuru açısından söz konusu uygulamalardan hileli finansal raporlamanın YM'den farkı olmamasına rağmen, özellikle ortaya çıkardığı sonuçlar açısından YM'ye nazaran daha tehlikeli olduğu belirtilmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002: 49).

YM ile ilgili yapılan tanımlamalar incelendiğinde, YM kavramı içinde kimi akademisyen ve yazarlara göre muhasebe hilesi de yer almaktadır. Bununla birlikte, ilgili mevzuat ve düzenlemelerde yer alan boşlukların doldurulması veya eksikliklerin giderilmesine yönelik uygulamaların da YM içerisinde olduğu göze çarpmaktadır. Ayrıca GKGMİ'nin ve standartların sınırlarını zorlamak ve bunları esneterek işletmenin amaçları doğrultusunda kullanmaya çalışmak da YM'nin bir başka yönünü oluşturmaktadır.

Şirketler YMU ile maalesef yatırımcıları veya kendileri ile ilişkide bulunan her kesimi (kreditörleri, çalışanları, iş yaptıkları taşeronları ve nihayetinde bütün toplumu) aldatabilmektedirler. YMU ile şirketler örneğin;



- Hayali gelir kaydedebilirler,
- Kar veya zararı şişirebilirler,
- Varlıkları yanlış veya fiktif değerlerle gösterebilirler,
- Borçlarını gizleyebilirler,
- Nakit akış tabloları ile oynayabilirler,
- Literatürde “finans mühendisliği” kapsamında değerlendirilen özel amaçlı şirketler (Special Purpose Entity) kurarak, hesapları bilanço dışında takip edebilirler,
- Yatırımcı ve diğer şirket sahipleri aleyhine olmak üzere, hakim ortak veya çıkar ilişkisinde olduğu taraflar lehine menfaat sağlayabilirler (Related-Part Transactions).

Söz konusu YM olaylarına gerçek hayattan örnekler vermek gerekirse (Darman, 2004);

- WorldCom’un 3.8 milyarlık gideri sermaye harcaması olarak göstermesi,
- Enron’un aktiflerini kendi oluşturduğu, bilanço dışındaki özel amaçlı şirketlere satması ve bu satışın ekonomik risklerini yine kendi üstlenmesi,
- Birbirleri ile iş ilişkisi içinde olan grup şirketleri yöneticileri, yüksek prim için, birbirlerine yüksek veya hayali nakit dekontlar kesmesi ve hayali gelir kaydedebilmesi,
- Çin’de yapılan özelleştirmelerde çok başvurulan ve dolayısıyla hayli eleştirilen bir uygulama olan, özelleştirilmek üzere seçilen şirketlerin bilançolarının devlet tarafından makyajlanması gösterilebilir<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Çin muhasebe standartları ile UFRS arasında fark bulunmaktadır, bu nedenle devlet eliyle özelleştirilen şirketlerde önce gelirler şişirilmekte daha sonra şirketler borsaya kote olmaktadır. China Business Review’un Eylül-Ekim 2002 sayısında yayımlanan “Çin’de Kurumsal Yönetim” başlıklı makalede, 2001 yılında yapılan bir araştırmaya göre devletin büyük hissedar olduğu 434 tane firmada, mali raporların doğruluğu göstermemesi nedeniyle kötü bir kurumsal yönetim olduğu belirtilmiştir.

## 2.2. Yaratıcı Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

YM kavramı genellikle muhasebe uzmanları tarafından, kendi bilgilerini kullanarak işletmelerin yıllık hesaplarını manipüle etmek amacıyla kullanılmaktadır. Kavram, en sık olarak Watts ve Zimmerman (1978, 1986, 1990) tarafından pozitif muhasebe kuramının temelini oluşturan, işletmelerin iflasları ile ilgili yaptıkları çalışmalar neticesinde 1970’lerde Anglo-Sakson literatüründe yer almıştır. Söz konusu çalışmalar, işletmelerin maruz kaldığı politik maliyet sorunlarından başlayan muhasebe tercihlerini açıklamaya çalışan çok sayıdaki ampirik çalışmaya konu olmuştur (Balaciu vd, 2009:174).

Smith 1992 yılında yayımladığı “Büyüme İçin Muhasebe: Şirket Hesaplarından Gizliliği Sıyırma” isimli kitabıyla, YM’ye profesyonel bir bakış açısı getirmiştir. Üzerinde çokça tartışılan; emeklilik muhasebesi, kaçınılmaz maliyetlerin sermaye eklenmesi ya da marka muhasebesi gibi yaratıcılıktan çok muhasebeleştirme seçenekleriyle ilgili 12 muhasebe tekniği belirlemiştir (Stolowy ve Breton, 2000:48). Brown ve Steele (1999) muhasebeleştirme seçenekleriyle yönetim kararlarını da birleştirerek YM ile ilgili 12 muhasebe tekniğinden oluşan bir portföy belirlemişlerdir. Politik maliyete ek olarak, işletmenin faaliyetleri ve bulunduğu faaliyet ve risk dilimi YM’nin önemli belirleyicileri olarak vurgulanmıştır (Balaciu vd, 2009:174).

Simpson (1969) tarafından spesifik bir konu ve metodolojiyi içeren gelir manipülasyonu çalışmaları, kar yönetimiyle ilgili ilk çalışmalardır. YM kavramı ise 1980’lerde yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. İngiltere’de akademik literatüre “vitrin giydirme” (window-dressing) etiketi altında girmiştir (Stolowy ve Breton, 2000:46-47). Konuyla ilgili yazılan kitap sayısı en fazla İngiltere’dedir. Bu nedenle, deneyim yönünden İngiltere’nin cazip olan belki de tek ülke olduğu söylenebilir. Ancak kıta Avrupa muhasebe modelinin, esnek Anglo-Amerikan muhasebe modeline göre daha az manipülasyona açık olduğu iddiasını; Blake ve Amat (1996) İspanya’da YM ile ilgili yaptıkları bir anketin sonuçlarını yayınlarken reddetmişlerdir (1996:54). Fransa’da birkaç yazar finansal muhasebeyi sanat ile karşılaştırarak; “kitapları pişirme sanatı” (Bertolus, 1988),” karlarını hesaplama sanatı” (Lignon 1989), “bir bilanço sunma sanatı” (Gounin, 1991) şeklinde ifade etmişlerdir. Diğer yazarlar ise insan niteliklerini de finansal

muhasebeye bağlayarak; hesapların “temizlemek” ve/veya “giydirmek” suretiyle makyajlanabildiğini ya da mali açıdan bir yüz germe yapılabildiğini ifade etmişlerdir (Stolowy ve Breton, 2004: 27).

Robert Bruce 1980’li yılların sonunda The Times’da yer alan bir makalesinde bilanço dışı işlemleri dile getirerek YM’den bahsetmiştir. Ona göre; YMU’ya başvurmanın yasal bir yol olduğu konusunda bir fikir birliği vardı, ancak ticari bir gerçeği diğer bir ifade ile olması gerekeni yansıtmayan muhasebe biçimiydi. YM kavramı, ayrıntılı olarak ilk kez 1986 yılında Ian Griffiths tarafından yazılan “Yaratıcı Muhasebe: Karlarınızla İstedığınızı Gerçekleştirmek İçin Nasıl Kar Elde Edersiniz ?” adlı kitapta incelenmiştir. Ian Griffiths’in yazdıkları daha sonra Pimm (1991) ve Pijper (1993) tarafından şirket denemeleri olarak uygulanmıştır (Mcbarnet ve Whealan, 1999:4).

Nash, 1993’de YM kavramının klasik başlıklar kullanarak çok ilginç tarihsel analizini yapmıştır. Ona göre YM’deki “yaratıcılık” kavramı bilinen olumlu anlamından uzaktır ve sayısız muhasebeleştirme seçeneğinin olduğu her zaman bilinmektedir. Söz konusu seçenekler, gerçek alternatiflere dayanmaktadır ama aynı zamanda görecelidir ve değerlemeye ilişkindir (Stolowy ve Breton, 2000:48).

YM’nin literatürdeki gelişimini anlamak bakımından, onun parçalarından olan kar yönetimi ve karın istikrarlı hale getirilmesi konularında yapılan çalışmaların bazılarını aşağıdaki gibi sıralamak olasıdır (Stolowy ve Breton, 2004:47-66):

**Tablo 2.1: Kar Yönetimi ve Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi Konularında Yapılan Bazı Çalışmalar**

Yazar	Konu
Dopuch and Drake (1966)	Bağlı ortaklığı olmayan yatırımlar için alternatif muhasebe kurallarının değerlemedeki etkisi
Archibald (1967)	Bir muhasebe değişikliğinin neden ve nasıl yapıldığına dair araştırma
Copeland and Wojdak (1969)	Gelecekteki geliri maksimize edebilmek için şirket birleşmelerinin muhasebesi
White (1970)	İsteğe bağlı muhasebe kararları ile ilgili çalışma
Beidleman (1973)	Üç soru : Yönetimin isteği karın istikrarlı hale getirilmesi midir ? Eğer böyleyse istikrarlı kar yönetilebilir mi ? Eğer mümkünse firmalar karı istikrarlı hale getirmede başarılı mıdır ?
Scheiner (1981)	Bankacılık sektöründe kredi zararları için karın istikrarlı hale getirilip getirilmediğinin incelenmesi
McNichols ve Wilson (1988)	Kar çok düşük olduğunda yöneticilerin büyük temizliği ile kazancın varyansını azaltması
Ma (1988)	Amerika bankacılık sektöründe karın istikrarlı hale gelmesinin incelenmesi.
Brayshaw ve Eldin (1989)	Döviz kurlarındaki değişimin muhasebeleştirilmeye etkisinin test edilmesi
Albercht ve Richardson (1990)	Muhasebe uygulamalarında karın istikrarlı hale getirilmesinin öneminin belirlenmesi
Bartow (1993)	Özel kalemlerin manipülasyonu ile kar yönetimi: Elden çıkarmalar ile gelir sağlama
Dechow vd. (1995)	Kar yönetiminde mevcut modellerin geçerliliğinin test edilmesi
Bhat (1996)	Büyük bankalar için karın istikrarlı hale getirilmesi hipotezinin incelenmesi
Carlson and Bathala (1997)	Sahiplik yapısı ile karın istikrarlı hale getirilmesi davranışı arasındaki ilişkinin incelenmesi. Çeşitli faktörler tanımlanmıştır : Sahip-Yönetici kontrolü, borç finansmanı, kurumsal sahiplik, hisse senedi sahiplerinin dağılımı, karlılık ve firma büyüklüğü
Godfrey and Jones (1999)	Şirketlerde karın istikrarlı hale getirilmesi, işgücüyle ilgili politik maliyetler
Mande vd. (2000)	Japon yöneticilerin araştırma ve geliştirme bütçelerini karı istikrarlı hale getirmek için ayarlayıp ayarlamadığının belirlenmesi
Bauman vd. (2001)	Kazanç yönetimi ile ertelenmiş vergi varlığındaki değişimlerin belirlenmesi
Yoon ve Miller (2002)	Planlanmış derinlikli hisse senedi ihracından önce, söz konusu hisse senedini ihraç eden firmaların yıl içindeki kazanç yönetiminin belirlenmesi

**Kaynak:** Stolowy Herve ve Breton Gaetan (2004); “Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework,” Review of Accounting and Finance, Cilt 3, Sayı 1, s.47-66.

### 2.3. Yaratıcı Muhasebe ile Muhasebe Manipülasyonu Arasındaki İlişki

Muhasebe manipülasyonunu işletme yöneticilerinin, işletme ile işletmenin etkileşimde bulunduğu her kesim arasındaki refah transferini etkileyecek tüm işlemleri olarak daha önce ifade etmiştik. Yine, muhasebe manipülasyonun

türlerini belirtirken YMU'nun muhasebe manipülasyonu türlerinden biri olduğunu ve hatta manipülasyon türlerinin bütününe içeren bir uygulamalar kümesini oluşturduğunu belirtmiştik. Kar yönetimi ve karın istikrarlı hale getirilmesi şeklinde uygulanan muhasebe manipülasyonu kavramları, esas olarak akademisyenler tarafından geliştirilmişken; YM kavramı özellikle gazeteciler gibi uzmanlar ve daha az ölçüde akademisyenler tarafından ele alınmıştır (Stolowy ve Breton, 2000:44).

YM'nin muhasebe manipülasyonunun bütünüyle ilişkisini ortaya koyabilmek bakımından İtalya'da ortaya çıkan Parmalat skandalını incelemekte yarar bulunmaktadır (Darman, 2004). 2003 yılının son aylarında ortaya çıkan bu skandal, bazı yazarlara göre Avrupa'nın Enron skandalıdır. Yılda yaklaşık 7.5 milyar euroluk ciro yapan İtalyan gıda devinin hesaplarının bir kısmını Deloitte bir kısmını ise Grant Thornton isimli firmalar denetlemekteydi.

Parmalat, 1961 yılında süt endüstrisinde faaliyet göstermek üzere kurulmuş bir aile şirkettir. 13 kişilik yönetim kurulunun 10 üyesi aile fertlerinden oluşmaktadır. Geriye kalan 3 tanesinin biri de Parmalat'ın kreditorlerinden Parma bankasının eski başkanıdır. Yönetimle, "soft ties" denilen ahab-çavuş ilişkisi bulunmaktadır. Parmalat, 1990 yılında Milan Borsasına kote olmuştur. Kısa sürede beş kıtada 30 ülkede faaliyet gösteren, 200 tane iştiraki olan ve 35.000'den fazla kişinin çalıştığı küresel bir şirket haline dönüşmüştür.

Skandal, 500 milyon Euro'luk bir bono ödemesinin 19 Aralık 2003'de, Bank of Amerika tarafından geri döndürülmesi ile patlak vermiştir. Arkasından Bank of Amerika, Parmalat'ın Cayman adalarına kayıtlı bir iştirakinin 3.95 milyon Euro'luk hesabının sahte olduğunu beyan etmiştir. Parmalat, vergi cenneti olarak bilinen Cayman adalarında, Hollanda Antilleri'nde, Venezuela'da ve Nikaragua'da kurduğu özel amaçlı şirketler aracılığı ile uluslararası sermaye piyasalarından fon sağlamıştır. 1997 yılından itibaren toplam 7.8 milyon Euro değerinde bono ihraç etmiş ve bütün bonolar İtalya dışında satılmıştır. Bonoların %40'nın satışında önde gelen Amerika bankaları yer almışlardır. Parmalat'ın 1999 yılına kadar denetçisi Grant Thorton, bu yıldan sonra da konsolide hesaplarının denetçisi Deloitte olmuştur. Parmalat bir dizi muhasebe manipülasyonuna başvurmuştur. Bunlar şöyle sıralanabilir (Darman, 2004):

- Bir sürü sahte muhasebe işlemi gerçekleştirilmiş, olmayan hesaplar açılmış ve bunlar için sahte evraklar düzenlenmiştir.
- Borçları saklamak için offshore şirketlerde fiktif varlıklar gösterilmiştir.
- Özellikle Cayman adaları ve Singapur'daki iştirakler arasında ticari ve mali sözleşmeler düzenlenmiş, sonra da bu sözleşmeler bankalara ibraz edilerek nakit para temin edilmiştir.
- İlk önce bono ihraç ederek piyasalardan para toplanmış, bunlar offshore hesaplara aktarılmış, sonra bu borçlar tekrar satılmıştır. Böylelikle bilanço dışı borçlanma yoluna gidilmiştir.
- Piyasalarda kendi hisselerinin fiyatları ile oynayarak pazar manipülasyonları yapmışlardır.
- Şirket sahipleri, halka açık şirketlerinden 500 milyon Euro civarında bir parayı kendi özel seyahat şirketlerine aktarmışlardır.
- Sonuçta Parmalat'ın borç yükü 14.8 milyar Euro'ya ulaşmıştır.

Yapılan manipülasyon işlemlerinin doğurduğu sonuçları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Darman,2004) :

- Hissedarların ve bütün tasarruf sahiplerinin tasarrufları buharlaşmıştır.
- Dünyanın her tarafında kreditorler dava açmışlardır.
- Özellikle Amerika'da hayat sigortası sektörü büyük darbe yemiştir. Moody'sin tespitlerine göre, Parmalat menkul kıymetlerine doğrudan yatırım yapan hayat sigortası şirketlerinin yaklaşık 1.6 milyar doları batmıştır.
- Parmalat'ın her iki denetçisinin itibarı büyük zarar görmüştür. Grant Thornton hemen İtalya'daki birimini kapatmış ve denetçiler hakkında soruşturma başlatılmıştır.
- Bu skandal kredi derecelendirme kuruluşlarının güvenilirliğine gölge düşürmüştür. Standard & Poor's bir şirketin kasıtlı muhasebe oyunları karşısında kendilerinin suçlanamayacağına dair bir bildiri yayınlamıştır.

- Parmalat ile ilişkisi olan bütün bankalar, Citibank Grubu, JP Morgan Chase, Merrill Lynch, Deutsche Bank, Banka Intesa, Capitalia skandalından etkilenmiştir. Soruşturmalara maruz kalmışlardır. Bu bankaların Parmalat'a, Parmalat'ın bu bankalara açtığı bir dizi dava söz konusudur.
- Son olarak şirketin Brezilya'daki iştirakine süt veren 10.000 çiftçi mağdur olmuştur. Brezilya'daki 11 süt kooperatifine olan borç 2.4 milyon doları bulmuştur.

Parmalat örneği muhasebe manipülasyonu olan YMU'nun hemen hemen hepsinin görüldüğü ve son derece olumsuz sonuçlara neden olan güzel bir örnektir. Zayıf kurumsal yönetimin bütün semptomlarını içeren bu vaka, şirket yönetiminde ve raporlamada şeffaflık olmaması, muhasebe hileleri, yetersiz yönetim kurulları, nitelikli ve bağımsız denetim kurulunun olmayışı yüzünden başta hissedarlar olmak üzere, şirketle ilişki içine girmiş bütün tarafları mağdur etmiştir (Darman,2004)

#### **2.4. Yaratıcı Muhasebe ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Arasındaki İlişki**

Muhasebe literatüründe YM, GKGMİ'yi çarpıtan uygulamalar olarak tanımlanmaktadır. Oysa finansal çevrelerin bir çoğu (SEC de dahil olmak üzere) GKGMİ'nin kar yönetimini uygulamalarını caydırdığını varsaymaktadır. Rosenfield'e göre YMU, GKGMİ'nin çarpıtılmasından daha çok GKGMİ'nin yapısında bulunan yanlış, hatalı standart veya ilkelerin uygulanmasından kaynaklanmaktadır (Rosenfield, 2000). Diğer bir ifadeyle, aslında GKGMİ YMU'ya neden olmaktadır. Bu nedenle GKGMİ ile YM ilişkisinin ortaya konması, YM'nin kaynağını öğrenebilmek bakımından önem taşımaktadır.

##### **2.4.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı**

Sosyal sorumluluk kavramı gereğince her işletme gerek işletme içi gerekse işletme dışı çevreye karşı sorumludur. Genel olarak sorumluluk; gerçek ve tüzel kişilerin kendi davranışlarını ve yetki alanlarındaki her hangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi olarak ifade edilir (TDK, 2015). Muhasebe, işletmeye ilişkin bilgileri işleyip ilgili kişi ve kurumlara sunan oldukça geniş bir çevreye

sahiptir. Dolayısıyla muhasebenin söz konusu çevreye karşı sorumluluğu bulunmaktadır. “Sosyal Sorumluluk” olarak ifade edilen bu mesuliyet; muhasebenin organizasyonunda, uygulamaların gerçekleştirilmesinde, üretilen bilgilerin rapor edilip sunulmasında belirli bir muhasebe ilgi gurubunu değil, tüm ilgi gruplarının hatta tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesini içermektedir (Sevilengül, 2007:23).

İşletmenin gerçekleştirmek istediği amaçlar ile sosyal sorumluluk kavramı gereğince yerine getirmesi gereken eylemler arasında kimi zaman çatışmalar söz konusu olmaktadır. Örneğin; işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin verilerin, işletmenin imajını olumsuz etkilememek amacıyla ya da işletme dışından olan sermaye akışını kesmemek için, işletme dışı çevreye gerçeğinden farklı sunulması durumunda tüm toplumun çıkarları gözetilememektedir. YMU ile yasal sınırlar içinde kalınarak, işletme dışı çevreye farklı finansal tablolar hazırlanabilmektedir. Bu durumda sosyal sorumluluk ilkesi oldukça esnetilmiş olmaktadır. YMU’nun yasal sınırları aşması ya da finansal tablolarda hileye başvurulması durumunda ise söz konusu sosyal sorumluk ilkesi bütünüyle göz ardı edilmektedir.

Sosyal sorumluluk kavramının sadece muhasebe uygulamalarıyla sınırlı tutulmadığı zaman da işletme amaçlarının toplumun çıkarlarıyla çatışabileceği ayrı gerçekliktir. İşletmeler karlarını maksimize etmeye çalışırken, muhasebe uygulamaları dışında yaptıkları işlem ve faaliyetlerle yine tüm toplumun çıkarlarını gözetmek durumdadırlar. Ancak kimi zaman toplumun çıkarlarını gözetmek, işletmeye ek maliyetlere neden olmakta ve karlılığının azalmasına sebebiyet vermektedir. Örneğin; bir üretim işletmesinin çevreye karşı duyarlı olma sorumluluğunu yerine getirebilmesi için ek yatırımlara ihtiyaç duyması, katlanılan maliyetlerden ötürü karlılığının düşmesi sonucunda, YMU ile bir takım faaliyetlerini gizleme yoluna gidebilmektedir. Yapılan araştırmalar, işletmelerin çevreci görünümünün altında bir takım faaliyetlerini gizlemeye çalıştıklarını ortaya koymuştur. İşletmelerin çevreci görünmek adına yaptığı harcamaların sektör ortalamalarına göre çokluğu işletmelerin yaptıkları manipülasyonları, bu yöntemle örtme çabası içinde olduklarının göstergesi olarak algılanmaktadır (Bayırlı, 2007:84).



#### **2.4.2. İşletmenin Sürekliliği Kavramı**

Bu kavrama göre, işletmenin kuruluş sözleşmesinde aksine hüküm yoksa her işletmenin ömrü teorik olarak sınırsızdır. İşletmenin ömrü sınırsız olarak düşünülmediğinde, hemen tasfiye edileceği ve dolayısıyla varlıklarını tasfiye değeri üzerinden izlemesi gereği ortaya çıkmaktadır. Kurulan her işletmeyi tasfiye edilecekmiş gibi düşünmek, işletmelerin varlıklarını sürdürmeleri bakımından geçersiz bir durumu yansıtmaktadır. Çünkü işletmeler; uzun vadeli yatırımlara girişen, uzun vadeli krediler alan ve uzun vadeli iş birlikleri oluşturan yapılardır. Bu yönüyle işletmeler, uzun vadede yaşamlarını sürdürmek için değerlerini maksimize etmeye çalışırlar. Firma değerinin maksimize edilmesi ve dolayısıyla işletmenin sürekli yüksek karlar elde eden bir görünüme kavuşması, işletmeyle ilgili her çıkar grubunu yakından ilgilendiren bir durum olup, onların refah düzeyinde doğrudan etkide bulunacaktır. Firma değerini maksimize edebilmek için seçilebilecek yöntemlerden bir tanesi de YM uygulamalarıdır. Söz konusu uygulamalar aracılığıyla işletmenin karlılığına doğrudan müdahale edilebilmekte ve yasal sınırların el verdiği ölçüde işletmenin karlılığı artırılabilir.

#### **2.4.3. Dönemsellik Kavramı**

Dönemsellik kavramına göre işletmenin sınırsız olarak kabul edilen ömrü, belirli dönemlere bölünmekte ve her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak ele alınmaktadır. İşletmenin her bir faaliyet dönemi sonunda elde ettiği sonuçlara; ortaklar, çalışanlar ve devlet kardan kendilerine düşen payı almak, kredi verenler işletmenin borçlarını geri ödeme kabiliyetini belirlemek ve yöneticilerin ise ortaya çıkan sonuçlara göre gelecek için gerekli önemleri almak amacıyla ihtiyaç duymaktadırlar. Bu yönüyle düşüldüğünde; YMU işletmenin karlılığını etkilediğinden, dönemsellik kavramının çarpıtılması ya da oldukça esnetilmesi işletmenin karlılığı üzerinde doğrudan etkili olmaktadır. Bu nedenle dönemsellik ilkesi, YMU'da sıklıkla kullanılan bir muhasebe ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gelirler ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelir ve karların aynı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılması dönemsellik kavramının bir gereğidir. Dolayısıyla tahakkuk esasını ile dönemsellik kavramı arasında oldukça yakın bir ilişki bulunmaktadır. YMU ile tahakkuk esasında

meydana getirilecek değişiklikler doğrudan karı etkileyeceğinden, muhasebe ilgi grupları üzerinde farklı kar algıları oluşturulabilecektir. Tahakkuk esasında meydana getirilebilecek değişiklikleri şu şekilde sıralamak olasıdır : (Stolowy ve Breton, 2000, Amat vd., 1999) :

- **Gelirin ve/veya Giderin Tahakkuk Etmeden Muhasebeleştirilmesi:**  
İşletmenin karını şişirmek ya da azaltmak amacıyla gelir ve giderlerinin tahakkuku geręekleřmeden geręekleřmiř gibi işlem yapılmasıdır. Her ne kadar şarta bağlı giderlerin gelir tablosuna yansıtılması ilkesi gereğince, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan ve makul bir şekilde geręeęe yakın olarak tahmin edilebilen giderler ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna alınabilir olsa da; yapay işlemler aracılığıyla hem işletme bilançosundaki tutarlar üzerinde oynama hem de muhasebe dönemleri arasında karın hareket etmesi sağlanabilir.
- **Gelirin ve/veya Giderin Zamanında Tahakkuk Ettirilmemesi:**  
Dönemsel hasılat – maliyet eşleştirme ilkesi gereğince belirli bir dönemin gelir ve karları, söz konusu gelir ve karları elde etmek için yapılan gider ve zararlar karşılaştırılmalıdır. Bu ilke çarpıtılarak ya da ihlal edilerek, işletme hesaplarında istenilen izlenimi vermek amacıyla geręek işlemlerin tahakkuk zamanlaması çok farklı olabilmektedir. Örneğin; şimdiki değeri tarihi maliyetinin çok üstünde olan bir yatırımın için işletme yöneticileri, yatırımı hangi yılda satacaklarını seçmede ve böylelikle karlarını artırmada özgürdürler. Bu açıdan düşünöldüğünde gelir ve giderin zamanından önce, erken tahakkuk ettirilmesi ya da tahakkukunun geciktirilmesi söz konusu olabilmektedir. Aynı zamanda gelir ve kar tahakkuk etmeden onunla ilgili gider ve zararın tahakkuk ettirilmesi ya da tahakkuku yapılan gelir ve kara ait gider ve zararın tahakkukunun ertelenmesi de tahakkukların dönemsel hasılat - maliyet eşleştirme ilkesine göre hareket edilmesine aykırı olacaktır.

#### **2.4.4. Tutarlılık Kavramı**

Muhasebede “tutarlı rapor sistemi kavramı” olarak da ifade edilen bu kavrama göre; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, muhasebe ilke ve esaslarının, kural ve uygulamaların birbirini izleyen muhasebe

dönemleri itibariyle değiştirilmeden uygulanması gereğini anlatmaktadır (Sevilengül, 2007:7). Çünkü söz konusu politika, ilkeler, kural ve uygulamalar, işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu birbirini izleyen yıllar itibariyle “karşılaştırılabilir” olma özelliğini taşımasını sağlamaktadır. Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliği ifade etmektedir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ.21).

Muhasebe bilgisi kullanıcıları bir yatırımın satılması ya da elde tutulması veya yatırım yapılacak işletmenin seçimi gibi alternatifler arasında tercih yapmayı gerektiren kararlar vermektedirler. Dolayısıyla söz konusu politika, muhasebe tahmini ve yöntemlerinde yıllar itibariyle sürekli değişiklik yapılması, finansal tablolardan bilgi sağlayacak ilgi grupları için karşılaştırılabilir bilgi elde etmeyi olanaksızlaştırmaktadır. YMU ile yapılabilecek dönemler itibariyle farklı politika ve yöntemler, muhasebe ilgi gruplarının işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını farklı biçimlerde karşılaştırmasına sebebiyet verecektir. Diğer bir ifadeyle her bir ilgi grubu farklı karşılaştırma sonuçları elde edecek ve böylelikle işletmeyle ilgili sağlıklı karar almak ve/veya vermek imkansızlaşacaktır. Bir işletme muhasebe politikalarını ancak; bir TMS/IFRS tarafından gerekli kılınyorsa veya işletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak nitelikte ise değiştirebilmektedir (KGK, TMS-8, md.14).

#### **2.4.5. Tam Açıklama Kavramı**

Tam açıklama kavramına göre mali tablolar, muhasebe bilgi kullanıcılarının karar vermelerine yardımcı olacak derecede yeterli, açık ve anlaşılır olmak durumundadırlar. Dolayısıyla mali tablolar aracılığıyla işletmelere ait olan bilgiler, tüm kullanıcıların anlayabileceği ve aynı biçimde algılayabileceği biçimde sunulmak durumdadır. Örneğin; bilançoda işletmenin toplam alacaklarının belirtilmesi, ilgi grupları açısından işletmenin mali durumunu belirlemede yeterli olmayacaktır. Bilanço; alacakların vadesi, tahsil edilebilirliği ve şüpheli alacakların varlığı gibi konularda da ilgi gruplarına bilgi verebilmelidir. Böylelikle, işletmenin likidite yaratma becerisi konusunda tam bir bilgi sağlanabilir.

Bazı ekonomik olayların doğası gereği karmaşık ve basitleştirilemez oluşu, bu tür olaylara ilişkin bilgilerin finansal raporların dışında bırakılması gerektirmemektedir. Her ne kadar söz konusu bilgileri, raporlardaki bilgilerin dışında bırakmak kimi zaman raporların daha kolay anlaşılmasını sağlasa da bu raporlar, eksik olmalarından dolayı yanıltıcı olabileceklerdir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ.31). YMU ile sunulan finansal bilgilerde manipülasyonlar yapılabildiği için, finansal bilgilerin tam olarak açıklanması durumuyla ilgili farklı algılar oluşturulabilmektedir.

Kullanıcılara sunulan finansal bilgilerin periyodik aralıkla gerçekleşmesi, farklı algıların oluşmasında başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Çünkü finansal bilgiler, gerçek zamanlı ya da eş zamanlı bir biçimde kullanıcılarla paylaşılmamakta; belirli zaman dilimleri geçtikten sonra toplu biçimde sunulmaktadır. Bilindiği gibi bilgi kullanıcıları, şirketler hakkında elde edecekler finansal bilgileri en kısa zaman aralığı üç ayda bir olan ara mali raporlar ile sağlayabilmektedir. Söz konusu raporların yayınlanması için SPK'nın Seri:XI No:29 Tebliği'ne göre; ilk önce şirket yönetim kurulu tarafından hazırlanmış finansal tablo ve faaliyet raporlarının kabulüne dair ayrı bir yönetim kurulu kararı alınması gerekmektedir. Çünkü finansal raporların, finansal raporlama standartlarına ve Tebliğ hükümlerine uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan işletmelerin yönetim kurulu sorumlu tutulmuştur (SPK, Seri:XI No:29, md:9). Bunun yanında; işletmeler yıllık finansal raporlarıyla bunlara ilişkin bağımsız denetim raporlarını, konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunmadığı durumlarda, hesap dönemlerinin bitimini izleyen on hafta, bulunmadığı durumlarda ise hesap dönemlerinin bitimini izleyen on dört hafta içinde SPK'ya ve ilgili borsaya bildirmekle yükümlüdürler. Ara dönem finansal raporları SPK'ya ve borsaya sunma süresi ise, konsolide finansal tablolar düzenleyen işletmeler için dört hafta, düzenlemeyen işletmeler için de altı hafta olarak belirlenmiştir (SPK, Seri:XI No:29, md:10-11). Görüldüğü üzere, bilgi kullanıcılarının işletmelerin tam açıklanmış finansal bilgilerine ulaşma zamanları oldukça uzundur. Gerçek zamanlı bir bilgi akışı olmadığından bilgi kullanıcıları, alacakları kararları elde edecekleri finansal rapordan çok finansal analistlerin kamuya paylaştıkları güncel finansal

tahminlere dayandırmaktadırlar. Ancak söz konusu tahminler, finansal analistlerin değerlendirmelerini içerdiğinden yanlış ya da doğru olabilmektedir.

Finansal analistler, işletmelerin mali raporların kamuya açıklanma zamanına kadar yaptıkları değerlendirmelerle finansal bilgi kullanıcılarına yön vermektedirler. Çünkü bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları bilgileri tahminlere dayalı olsa da gerçek zamanlı sağlayabilmektedirler. Analistler, işletmelerin kısa ya da uzun dönemdeki kazançlarını nicelik ve nitelik bakımından tahmin etmeye çalışırlar. Bilgi ihtiyacında ortaya çıkan bu boşluğu finansal analistler kapatmaya çalıştığından, finansal piyasalara yön veren de finansal analistler olmaktadır. Yalnızca finansal analistlerin yaptığı kısa dönemli tahminlere ve şirketlerin üç aylık kazançlarına odaklanıldığı zaman; örneğin kazanç ya gelirlerin muhasebeleştirilmesindeki hızlanma aracılığıyla ya da yatırımların ertelenmesiyle kolayca manipüle edilebilir (Rezaee ve Riley, 2010:37). Kullanıcılar tarafından finansal analistlerin tahminleri az bir sapmayla gerçekleşecekmiş gibi algılandığından tahminler, şirketlerin raporlanmış finansal bilgileri gibi değerlendirilmekte ve hatta tahminlerin gerçekleştirilebilmesi için işletme yönetimleri üzerinde baskı meydana getirmektedir. Bu çerçevede YMU ve muhasebede hile, finansal analistlerin tahminlerini karşılama konusunda şirketin üst yönetiminden başlayıp, zamanla bütün kademelerine yayılan baskıdan kaynaklanmaktadır (Young, 2006). Finansal analistlerin tahmin ettiği kar düzeyine ulaşamaması halinde şirketlerin piyasa değerlerinde, finansal piyasalar söz konusu tahminlerden önemli ölçüde etkilendiğinden, düşüşler meydana gelebilmektedir. Bundan dolayı şirketlerin yöneticileri önce satışları dönem sonuna doğru hızlandırmak gibi oldukça basit ve zararsız sayılabilecek bir şekilde finansal bilgi manipülasyonuna başlamakta, daha sonra ise fiktif kayıt oluşturulması ya da gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi gibi işlemlerle suç teşkil eden eylemleri gerçekleştirmekte ve bu şekilde üzerlerindeki baskıyı gidermeye çalışmaktadırlar (Young, 2006).

#### **2.4.6. İhtiyaca Uygunluk Kavramı**

İhtiyaca uygun finansal bilgi; kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahip olan, kullanıcıların bilgiden faydalanmayı tercih etmemeleri veya bilgiyi diğer kaynaklardan elde etmiş olmaları durumunda dahi

verilen kararları etkileme gücüne sahip olabilen bilgidir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ.6). İhtiyaca uygunluk kavramı, bilgi kullanıcılarının yararlandıkları finansal tablolardaki bilgilerin, onların karar verebilmelerine olanak sağlayan ya da verecekleri kararlara etki eden bilgiler olması gerektiğini ifade etmektedir. Finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin tahminlerde kullanılabilme, teyit etme veya her iki özelliği birden taşıması, bilgi kullanıcılarının verecekleri kararları etkileme gücüne sahip olduğunun göstergesidir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ.7).

İşletmelerin finansal tablolarında yer alan finansal bilgilerin; gelecekteki sonuçlar tahmin edilirken bilgi kullanıcıları tarafından bir veri olarak dikkate alınması, onların tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olduğunu göstermektedir. Finansal bilginin tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olması için bir öngörü veya tahmin olması şart değildir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ.8). Ancak muhasebede ihtiyatlılık kavramı gereği, muhasebe olaylarında temkinli davranılarak tarafsız bir biçimde risklerin ve belirsizliklerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. İhtiyatlılık kavramı gereğince, bir gelir ya da kar ancak kesinleştikten sonra işletmenin gelirleri arasına katılırken, gider ya da zararlar kesinleşmese de ortaya çıktıklarında işletmenin gider ve zararlarına katılmakta yani işletme karından düşülmektedir (Sevilengül, 2007:28). Dolayısıyla işletmenin finansal tablolarında yer alan finansal bilgilerin tahmine dayanan bilgiler olması durumunda, ihtiyatlılık kavramı dikkate alınması gerekmektedir. İhtiyatlılık kavramı ile gelir ve karlar, ancak kesinleştiklerinde işletmenin gelirleri arasına katıldığından; YMU ile fiktif gelir oluşturulması ya da gelirin kesinleşmeden işletme gelirleri arasında gösterilmesi önlenmeye çalışılmaktadır. Bundan dolayı ihtiyatlılık, muhasebe bilgisi kullanıcılarını şirketler hakkında fazla iyimser olmalarını engellemekte, onları temkinli olmaya sevk etmektedir. Ancak ihtiyatlılık kavramının doğasından kaynaklanan nedenlerle özellikle işletme karını manipüle etmeye yönelik YMU'ya sıkça başvurulabilmektedir. Çünkü yöneticiler, riskleri ve belirsizlikleri tahmin ederken ve bunun için karşılıklar ayırırken, işletmenin finansal durumu manipüle etmeye ve böylelikle işletmeyle ilgili algıları değiştirmeye çabalayabilmektedirler. İşletme aktiflerindeki değer düşüklüğü için fazla karşılık ayrılarak aktifin değerinin haddinden fazla düşürülmesi, borç ve gider karşılıkları

aracılığıyla işletme pasiflerinin manipülasyonu gibi işlemler işletme karını azaltmaya yöneliktir. Öte yandan karşılaşılan belirsizlik ya da risk hali için karşılık ayrılması gerekirken ayrılmaması (işlemin ertelenmesi ya da geciktirilmesi) veya ayrılması gereken karşılık tutarından daha az karşılık ayrılması da işletme karını artırmaya yönelik uygulamalardır. Karşılıkların tutarının belirlenmesinde, ayrılıp ayrılmamasında keyfi davranılması etik olmasa da çoğu zaman nihai karar işletme yöneticilerinin değerlendirmesine dayanmaktadır.

#### **2.4.7. Gerçeğe Uygun Sunum Kavramı**

İhtiyaca uygun finansal bilgileri içeren finansal tabloların, muhasebe bilgisi kullanıcılarına faydalı olabilmesi için ilgili olayları sunması yeterli değildir. Ekonomik olayların ifade edildiği finansal bilgiler gerçeğe uygun bir şekilde sunulmalıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun tam anlamıyla sağlanabilmesi için tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ.12). Kavramsal Çerçeve'ye göre tam bir sunum; ekonomik olayın bir kullanıcı tarafından anlaşılması için tanımlamalar ve açıklamalar da dahil olmak üzere gerekli tüm bilgileri içermesini ifade etmektedir. Örneğin, bir varlık grubuna ilişkin olarak yapılacak tam bir sunum, asgari olarak, grupta yer alan varlıkların niteliklerinin tanımlanmasını, grupta yer alan bütün varlıkların rakamsal olarak belirtilmesini ve rakamsal açıklamanın neyi gösterdiğini (örneğin, edinme maliyeti, düzeltilmiş maliyet veya gerçeğe uygun değer) kapsamaktadır (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ.13). Daha önce muhasebenin tam açıklama ilkesinde bahsettiğimiz durumlar, Kavramsal Çerçeve'de belirtilen finansal tabloların tam olarak sunumuyla örtüşmektedir. Ayrıca, diğer bir muhasebe ilkesi olan önemlilik kavramı da finansal bilgilerin tam sunumunda ifade edilmiştir. Çünkü önemlilik kavramına göre, bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi muhasebe bilgisi kullanıcılarının işletmeye ilişkin finansal bilgiye dayanarak verecekleri kararları etkileyebiliyorsa bu bilgi önemlidir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ.11). Bu nedenle önemli finansal bilgi miktar olarak küçük olsa bile ifade ettiği rakam diğer rakamlarla birleştirilmemeli ve ayrıca gösterilmelidir (Sevilengül, 2007:28). Görüleceği üzere finansal tabloların tam sunumu, muhasebe ilkelerinden tam açıklama ve önemlilik kavramlarını içinde barındırmaktadır.

Finansal tabloların gerçeğe uygun sunulabilmesi için bir diğer taşıması gereken özellik de sunumun tarafsız olmasıdır. Kavramsal çerçeveye göre tarafsız sunum, finansal bilginin seçiminde ve gösteriminde önyargı taşımadan; finansal bilginin kullanıcılar tarafından olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi olasılığını arttırmak amacıyla yönlendirici, ağırlıklandırılmış, vurgulu, vurgu yapılmamış ya da başka bir şekilde manipüle edilmiş olmadan ilgililere sunulmasıdır (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ.14). Muhasebesin sosyal sorumluluk ilkesinde bahsettiğimiz unsurlar, tarafsız sunum kavramında kendini göstermektedir.

Gerçeğe uygun sunum ilkesinin son önemli özelliği de hatasız sunumdur. Hatasız sunum; ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelmektedir. Finansal bilgilerin hatasız sunumu, her açıdan kesin bir doğruluğa sahip olduğunu göstermemektedir. Örneğin, gözlemlenemeyen bir fiyat ya da değere ilişkin tahminin doğru olup olmadığı söylenemez. Ancak tahmini tutarın açıkça ve doğru bir şekilde tanımlanması, tahminde kullanılan sürece ilişkin yapı ve sınırlamaların açıklanması ve tahminin yapılması için uygun olan sürecin seçiminde ve uygulanmasında hata yapılmamış olması durumunda bu tahminin sunumu gerçeğe uygun olabilir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, NÖ.11). Kavramsal çerçevenin 2010 yılında düzenlenmiş son halinde muhasebenin ihtiyatlılık ilkesinden ayrıca bahsedilmemiştir. Söz konusu ilke hatasız sunum kavramı içinde değerlendirilerek, aşağıdaki biçimde örneklendirilmiştir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve NÖ.16) :

*Örneğin, raporlayan işletme devlet teşviki ile maddi duran varlık elde edebilir. İşletmenin edinmiş olduğu varlığın bedelsiz olarak raporlanması, maliyetini doğru bir şekilde gösterir. Ancak bu bilgi muhtemelen çok faydalı olmayacaktır. Bir varlığın değer düşüklüğünü yansıtmak amacıyla defter değerinde yapılması gerekli düzeltmeye ilişkin tutarın tahmin edilmesi bu konuya daha detaylı bir örnek olarak verilebilir. Raporlayan işletmenin uygun süreci doğru bir şekilde uygulaması, tahmini doğru bir şekilde tanımlaması ve söz konusu tahmini önemli ölçüde etkileyen belirsizlikleri açıklamış olması*



*durumunda, bu tahmin, gerçeğe uygun bir şekilde sunulmuş olabilir. Ancak, böyle bir tahmine ilişkin belirsizliğin seviyesi önemli ölçüde fazla ise, söz konusu tahmin faydalı olmayacaktır. Bir başka deyişle, gerçeğe uygun bir şekilde sunulan varlığın ihtiyaca uygunluğu sorgulanabilir. Gerçeği daha iyi yansıtan alternatif bir sunum söz konusu değilse, yapılan tahmin, mevcut en iyi bilgiyi sağlayabilir.*

KGK'na göre; işletmeler varlıklarda değer düşüklüğünü gösterebilmek amacıyla; değer düşüklüğü tutarını tahmin etmiş, tahmini doğru bir biçimde tanımlamış ve tahmini önemli ölçüde etkileyen belirsizlikleri açıklamışlar ise söz konusu tahmin, gerçeğe uygun bir biçimde sunulmuş demektir. YMU ile ihtiyatlılık ilkesi manipüle edildiğinde; diğer bir ifade ile yapılan tahmin tutarları, tahmin tanımlamaları ve tahmini etkileyen belirsizlikler üzerinde farklı algılar yaratıldığında, muhasebe bilgisi kullanıcılarının verecekleri kararlar daha çok yanlış ya da daha çok hatalı olabilecektir. Çünkü kullanıcıların risk algılamaları tahminler üzerinde yapılan manipülasyondan dolayı birbirlerinden oldukça farklı olacaktır.

## **2.5. Yaratıcı Muhasebe Uygulamasının Nedenleri**

YMU işletmelere birçok ödül sunmaktadır. Bu ödülleri Mulford ve Comiskey; hisse fiyatı etkileri, borçlanma maliyeti etkileri, ikramiye planı etkileri ve politik maliyet etkileri başlıkları altında kategorilendirmişlerdir. Söz konusu kategorilerdeki ödülleri aşağıdaki gibi sıralamak olasıdır (Mulford ve Comiskey, 2002:4):

- Hisse senetlerinin fiyatı artar.
- Hisse senedi fiyat hareketliliği (volatility) azalır.
- Firma değeri yükselir.
- Şirketin özsermaye maliyeti azalır.
- Hisse senedi opsiyonlarının değeri yükselir.
- Şirketin kredibilitesi yükseldiğinden, daha düşük maliyetle, daha yüksek tutarlarda borçlanma imkanları artar.
- Finansal kontratların zorlayıcılığı azalır.
- Şirket karı yükseldiğinden, yöneticilerin ve çalışanların aldıkları prim ve ikramiyeler artar.

- Yasal düzenlemelerin baskısı azalır ve yüksek vergilerden kaçınma olanağı artar.

Yukarıda belirtilen ödüllerin çekiciliği ile birlikte teşvik edici unsurların da bulunmasıyla işletme yöneticileri YMU'ya yönelebilirler. Teşvik edici unsurlardan birisi muhasebeyle ilgili düzenlemelerdeki esneklikler ve yetersizliklerdir. Muhasebe politikalarında seçim hakkı tanıyan muhasebe düzenlemeleri, YMU için elverişli bir ortam sunmaktadır. Muhasebe düzenlemelerindeki esneklik yüzünden muhasebe politikalarında seçim yapılabilmesi, (örneğin Uluslararası Muhasebe Standartları, satış için elde tutulan duran varlıklar için yeniden değerlendirilmiş tutarlar ya da amortisman tabii tarihi maliyet arasında seçim yapılmasına izin vermektedir.) işletmelerin oldukça geçerli bir biçimde muhasebe politikalarını değiştirmelerine neden olmaktadır. Yapılan değişiklikleri yapıldığı yıllarda belirlemek kolay olsa da sonraki yıllarda tespit etmek oldukça güç olacaktır (Amat ve Gowthorpe, 2005:6)

Muhasebe sistemi ile ilgili yapılan düzenlemeler, işletmelerin finansal bilgi sisteminin yasalara, GKGMI'ye ve IAS'a uygun işlemlerini sağlamaktadır. Muhasebe politikalarına dair bazı konuların detaylı olarak düzenlenmemesi ve işletme yöneticilerine politika seçme hakkı tanınması, YMU'nun yapılmasına uygun bir ortam hazırlamaktadır. İspanya gibi ülkelerde bazı alanlarda muhasebe düzenlemeleri sınırlıdır. Örneğin kıdem tazminatlarının ve finansal araçların muhasebeleştirilmesindeki bazı yönlerin tanımlanması ve ölçülmesiyle ilgili düzenlemeler yetersizdir (Amat ve Gowthorpe, 2005:6). Yetersiz düzenlemelerin oluşu, söz konusu alanlarda işletme yöneticilerine oldukça fazla seçenek sunmaktadır. İşletme yöneticileri de istedikleri seçenekleri uygulayarak, işletmenin finansal görünümünü düzenleyebilmektedirler. İşletme hesaplarında istenilen izlenimi verebilmek için gerçek işlemlerde zaman unsuru da kullanılabilir. Örneğin, işletmede tarihi değeriyle raporlanan bir yatırımın hangi yılda satılacağı özgürlüğüne sahip olan bir işletme yönetimi, böylelikle dilediği zaman karı etkileme özgürlüğüne de sahip olmaktadır (Amat ve Gowthorpe, 2005:6).

YMU'yu teşvik eden bir diğer unsur da fiktif işlemler aracılığıyla bilanço hesaplarının olduğundan farklı gösterilebilmesidir. Böylelikle işletme karının

muhasebe dönemleri arasında hareket ettirilmesi sağlanabilmektedir. Bu durumda işletme karı istenilen dönemlerde yüksek istenilen dönemlerde düşük gösterilerek, amaçlanan finansal görüntü sağlanmış olacaktır. Ayrıca başka bir finansal kuruluşla ya da ilişkili başka bir şirketle iki ya da daha fazla işlem yapılarak kar manipülasyonu yapılabilmektedir. Örneğin sale and lease-back (sat-kirala) yöntemiyle duran varlıklar satılıp tekrar kiralanabilir (Amat ve Gowthorpe, 2005:7).

Dechow, Sloan ve Sweeney (1996) ABD’de 1982-1992 yılları arasında finansal bilgi manipülasyonu yaptıkları SEC tarafından tespit edilen şirket üzerinde yaptıkları incelemede söz konusu şirketlerin;

- Yönetim kurulu üyelerinin çoğunluğunun şirketin aynı zamanda genel müdürü ve diğer üst düzey yöneticilerinden oluştuğunu,
- Şirketlerin kurucusu olan genel müdürlerin büyük bir kısmının aynı zamanda yönetim kurulu başkanlığı görevini de yürüttüğünü,
- Çoğu şirkette bağımsız denetim komitesi olmadığını,
- Çoğu şirkette yönetim dışında bulunan ve önemli miktarda paya sahip ortağın bulunmadığını,
- Çoğu şirketin bağımsız denetimini yapan şirketlerin altı büyük bağımsız denetim şirketinden biri olmadığını tespit etmişlerdir (Küçüksözen, 2005:108-109).

Yapılan araştırmanın sonuçlarına bakılarak finansal bilgi manipülasyonuna dolayısıyla YMU’ya soyunan işletmelerin, genellikle profesyonel yönetim anlayış ve yapılarına sahip olmadıkları söylenebilir. Diğer bir anlatımla, profesyonel yönetim yapısına ve yöneticilere sahip olamayan işletmeler için YMU’yu gerçekleştirmek daha kolay ve rahat olmaktadır. Çünkü işletme sahip-yönetici kimlikleri aynı kişiler üzerinde birleşmektedir. Ancak Enron vb. gibi büyük işletmelerin yaşadığı skandallar, profesyonel yöneticilere ve yönetim anlayışına sahip işletmeler için de manipülasyon, hile ve YMU’nin geçerli olabileceğini göstermektedir.

2003 yılında ABD’de yapılan bir araştırma, yöneticilerin yaptıkları yolsuzlukların oranının çok yüksek olduğunu göstermiştir. 150’den fazla halka açık şirketi ve şirketlerin denetçilerini kapsayan araştırmada, muhasebe hilelerinin %39’unun şirkette yönetici olan kişiler tarafından yapıldığı tespit edilmiştir. Bu yöneticilerin çoğu mahkeme karşısına çıkarılmış, ilgili soruşturmanın %8’i SEC tarafından karara bağlanmış ve geri kalan uyuşmazlıklar da gönüllü yeniden bildirimlerle sonuçlanmıştır. Söz konusu araştırma en çok görülen hilelerin, gelir ve gider kalemlerinde veya karşılık hesaplarında yapıldığını ortaya çıkarmıştır. Bunlarla ilgili 106 olaydan 101’inde doğrudan yöneticilerin ilgisi olduğu belirlenmiştir (Guerra, 2004:10).

PwC tarafından açıklanan ve 54 ülkeden altı bini aşkın katılımcının yer aldığı şirket içi suistimal ve ekonomik suçlara ilişkin araştırma olan “2016 Küresel Ekonomik Suçlar Araştırması”, şirketlerin üçte birinden fazlasının en az bir defa ekonomik suça maruz kaldığını ve bu vakaların yüzde 22’sinin 100.000 \$ ile 1.000.000 \$ arasında mali zarara sebep olduğunu ortaya koymuştur (Pricewaterhouse Coopers, 2016).

Ekonomik suça maruz kaldıklarını bildiren katılımcıların yüzde 64’ü şirket varlıklarına yönelik hırsızlığı en yaygın ekonomik suç türü olarak göstermektedir. Bu suçu, katılımcıların yüzde 32’ine göre siber suçlar ve yüzde 24’üne göre ise yolsuzluk ve rüşvet izlemektedir. Muhasebe hileleri ise 2015 yılına nazaran %4’lük bir düşüş ile %18 olarak gerçekleşmiştir. Ekonomik suçların yarattığı toplam kayıp mali zararla sınırlı kalmamaktadır. Mali kayıpların yanı sıra katılımcıların yüzde 34’ü çalışanların morali, yüzde 32’si iş ilişkileri ve itibar ve marka, yüzde 27’si düzenleyici kurumlarla ilişkilerin şirket içinde yaşanan ekonomik suçlardan olumsuz etkilendiğini dile getirmiştir. Raporla ekonomik suçların en fazla büyük şirketlerde görüldüğü ortaya konmuştur. 1.000’den fazla çalışanı olan kuruluşların yüzde 46’sı bu tür vakaların olduğunu belirtmişlerdir. Ekonomik suç faillerinin yüzde 46’sının suçun işlendiği kuruluşta çalışanlar, yüzde 41’inin ise kurum dışındaki kişiler olduğu ortaya konmuştur. Rapor, hile riski profilindeki değişime dikkat çekmektedir. Yıllar itibarıyla ekonomik suçlar arasında önemli bir orana sahip olan muhasebe hileleri yerini siber suçlara bırakmıştır. Bundan dolayı özellikle büyük şirketlerin uyguladığı etik ve uyum

programlarının etkinliğini değerlendirmek için iç denetimin kullanılması yeterli olamamaktadır. Bunun yanında, söz konusu programların etkinliği değerlemede bağımsız denetimin oranı %40 olarak belirlenmiştir. Raporda, yerel kolluk g kuruluşlarının ekonomik suçla savaş için yeterli kaynaklara sahip olmadığına inanılan 15 ülke sıralanmıştır. Türkiye, Kenya ve Güney Afrika'dan sonra %60 oranıyla suçla mücadelede yeterli kaynağa sahip olmadığına inanılan üçüncü ülke olarak belirtilmiştir. Rapor bulgularına göre, ortaya çıkan her 10 ekonomik suçtan biri kazara öğrenilmektedir (Pricewaterhouse Coopers, 2016).

Merkezi Berlin'deki Uluslararası Saydamlık rgt (Transparency International) 'ın veri alınabilen ülkelerde, iş dünyası, ülke analistleri ve benzeri kurum ve kişilerin gözlemleri doğrultusunda hazırladığı yolsuzluk endeks raporuna göre Türkiye 2016'da 41 puanla 75'inci sırada yer almıştır. Bu endekste 100 puan en temiz, 0 puan ise yolsuzluğun en çok görüldüğü ülke anlamına gelmektedir (Transparency International Annual Report, 2016).

2009 yılında Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) Türkiye'nin dünyaca ünlü bir araştırma şirketi olan GFK ile birlikte yaptığı, "Yöneticilerin Bakış Açısı ile Türkiye'de Suistimal: riskler, etkiler ve alınması gereken dersler" raporu yalnızca Türk şirketlerinin verileriyle oluşturulmuş ilk çalışma olmasının öneminin yanında; Türkiye'nin önde gelen 146 şirketinin st düzey yöneticilerinin suistimal kavramı, suistimal nleme, inceleme ve suistimal vakalarıyla ilgili alınan aksiyonlar konusundaki görüşlerini içeren rapor olma özelliğini taşımaktadır. Rapora göre araştırmaya katılan katılımcıların;

- Yüzde 93', suistimalin Türkiye için önemli bir sorun olduğunu,
- Yüzde 57'si önümüzdeki iki yıl içinde suistimal riskinin artacağını,
- Yüzde 92'si, suistimalin kendi şirketleri için büyük bir problem olmadığını,
- Yüzde 81'i çalışma yaşamlarında en az bir suistimal vakası ile karşılaştıklarını,
- Yüzde 23' ondan fazla suistimal vakası yaşadıklarını,

- Yüzde 96'sı, suistimal vakalarının, çalışanların moralini olumsuz olarak etkilediğini,
- İş yaşamlarında suistimal ile karşılaştıklarını belirtenlerin yüzde 30'u, belirlenmiş kaybın 500,000.TL'den yüksek olduğunu,
- Yüzde %27'si, suistimali önleme mekanizmalarının yetersiz olduğunu,
- Yüzde %40'ı, suistimalin daha çok şirket içindeki çalışan ve yöneticiler tarafından gerçekleştirilebileceğini,
- Yüzde 18'i, suistimal riskiyle karşı karşıya kalmalarında en çok tedarikçilerin etkili olduğunu,
- En çok karşılaştıkları suistimal çeşitlerinde ilk üç sırayı şirket varlıklarının çalınması, rüşvet ve evrakta sahtecilik olduğunu,
- %71 gibi büyük bir kısmının, suistimal riskine karşı bir hareket planları olmadığı belirtmişlerdir.

Raporun en dikkat çekici yanı; suistimalin ülkemiz için büyük bir sorun olduğunu düşünen şirket yöneticilerinin, suistimalin kendi şirketleri için büyük bir problem olduğunu düşünmüyor olmalarıdır. Aynı yöneticilerin yüzde 81'i, çalışma yaşamları boyunca en az bir suistimal vakasıyla karşılaşmışlardır. Ayrıca yüzde 26'sı karşılaşılan suistimal vakaları sonucunda hiçbir işlem yapmamayı tercih etmiştir (KPMG, 2009).

YMU işletmelerin borçlanma seviyelerini düşürerek, hisse senedi fiyatlarında artış sağlamaya ya da fiyatları korumaya yardımcı olabilir. Böylelikle şirketler daha az riskli bir görüntüye kavuşturularak iyi bir kar potansiyeline sahip olduğu imajı verilmeye çalışılmaktadır. Bu durum, şirketlerin yeni hisse senetleri çıkararak sermaye artışı sağlamalarına yardımcı olmakta ve kendi hisse senetleri üzerinde kontrolü ele geçirmeye olanak vermektedir. Ayrıca yöneticiler, kendi işletmelerinin hisseleri ile ilgili bilgileri satma amaçlı ellerinde tutmak isterler ise (insider dealing) YMU'yu piyasa sunulması gereken bilgilerde gecikme sağlamak için kullanabilirler. Böylelikle şirket içi bilgidan yarar sağlamak için fırsat artırılmış olur (Amat vd. 1999:7-8).

İşletme yöneticilerinin sahip oldukları olanaklar nedeniyle muhasebe uygulamalarında daha kolay hile, manipülasyon ya da YM faaliyetlerinde bulunabilmesi; onların kendi lehlerine bir takım olanaklar yaratmak veya mevcut olanakları kendi lehlerine daha da iyileştirmek istemelerinden kaynaklanmaktadır. Buldukları mevkiyi kaybetmemek, daha da başarılı görünmek, yüksek tutarda prim elde etmek, şirketin finansal değerini yüksek göstermek isteyen yöneticiler, muhasebe uygulamalarında YM, hile ya da manipülasyon gibi uygulamaları tercih edebilmektedir (Vanasco, 2004:26). Muhasebe manipülasyonu aracılığıyla YMU'ya yönelmesi, işletmeler ile ilgilenen kişi, kurum ve kuruluşlara bir takım kazançlar sağladığı gibi bir takım kayıplara da neden olmaktadır. Aşağıdaki tabloda muhasebe manipülasyonu ile paydaşların elde edecekleri potansiyel kazanç ve kayıplar sunulmuştur (Stolowy ve Breton, 2004:19-20):

**Tablo 2.2: Muhasebe Manipülasyonu ile Paydaşların Elde Edecekleri Potansiyel Kazanç ve Kayıplar**

Paydaşlar	Kazançlar	Kayıplar
Yöneticiler	Sermaye Maliyetini Azaltmak, İşini Güvenceye Almak, Kendi Ücretini Yönetme, Borç Sözleşmelerine Bağlılık, Resmi İnceleme, Gelir Vergisinin Azaltılması, Kredi Verenler, Çalışanlar ve Yatırımcılar ile İlişkileri Geliştirmek, Siyasi Maliyetlerden Kaçınmak	İş ve İtibar
Mevcut Ortaklar	Hisse Senetlerinin Piyasa Değerinin Yükselmesi, Çalışanların Haklarını Kontrol Altına Almak, Sermaye Maliyetini Azaltmak, İşlem Hacmini Azaltmak,	Piyasada Güven
Mevcut Tahvil Sahipleri	Tahvillerin Piyasa Değerinin Yükselmesi, Çalışanların Haklarını Kontrol Altına Almak	
Çalışanlar	İşini Güvenceye Almak, Ücretlerini Yükseltmek	Beklenmeyen İflas Sonucu İş Kaybı
Tedarikçiler	Müşterileri Elde Tutmak	Beklenmeyen İflas Sonucu Maddi Kayıp
Müşteriler	Sürekli Hizmet, Kesintisiz Garanti	Hizmetlerde Aksama, Garantilerde Aksaklık
Devlet	Vergi Geliri, İstihdam	Toplanacak Vergi Bulunamaması, İşsizlik
Kredi Verenler	Kredilerin Geri Ödenmesi	Beklenmeyen İflas Sonucu Maddi Kayıp
Toplum	İş Güvencesi, Zenginlik	İşsizlik ve Kaynak İsrafi

**Kaynak:** Stolowy Herve ve Breton Gaetan (2004); "Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework," *Review of Accounting and Finance*, Cilt 3, Sayı 1, s.19-20.

Tablo incelediğinde, muhasebe manipölasyonu yapıldığında her paydaşın manipölasyon sonucunda pozitif sonuçların yanı sıra negatif sonuçlar da elde edebileceği görölmektedir. Gerçekte finansal sorunlar yaşayan bir şirketin durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi ya da sorunsuz bir biçimde kendini lanse etmesinin işletme paydaşlarına olumlu etkisi bir zincirleme reaksiyon şeklinde gelişebilecektir. Böyle bir durumda yöneticiler sermaye maliyetini düşürebilme, maaşlarını yükseltebilme gibi kazançlar elde ederken; pay sahipleri hisse senetlerinin fiyatlarının artabileceği, çalışanlar iş güvencesi elde edebileceği, devlet vergi geliri elde edebileceği, kredi verenler kredilerin geri ödenebileceği gibi konularda olumlu sonuçlar elde edeceklerdir. Ancak bu olumlu etkinin sürdürülebilir bir etki olmadığı açıktır. Zira sürdürülebilir bir etki olsaydı, dünyadaki önemli şirket skandalları ortaya çıkmayacak ve gerek dünya ekonomileri gerekse muhasebe alanındaki yapılan yasal düzenlemeler ortaya çıkan iflaslardan etkilenmeyecekti.

Yöneticiler piyasanın etkinliğine olan inançlarına göre rakamlar üzerinde manipölasyon yapabilmektedirler. Şayet yönetici piyasanın etkin olduğuna inanmıyorsa, bu durumda manipölasyon yapmaya çalışacaktır. Çünkü yöneticilerin hedefleri, yukarıdaki tabloda verilen elde etmek istedikleri kazançlar ile birebir örtüşmektedir. Etkin olmayan piyasanın varlığı aynı zamanda yatırımcılara da kolayca manipölasyon yapabilme fırsatını vermektedir. Manipölasyon yapma isteği, her bir paydaşın elde edeceği kazançların doğurduğu motivasyondan kaynaklanmaktadır. Çoğu araştırmacı tarafından söz konusu motive eden güçlerin direkt ve endirekt olanları ile ilgili çalışma yapılmıştır. Bazı çalışmalarda yöneticilerin kazançları manipüle etmesine yönelik teşvikin; işletmenin diğer paydaşlarının neden olduğu sonucuna rastlanmıştır. Paydaşların çıkarları arasında çatışmalar da söz konusu olabilir. Örneğin gerçekte finansal durumu iyi olan bir şirketin finansal sonuçlarını olduğundan kötü göstermesi, işletme yöneticilerine ve bazı ortaklarına çıkar sağlayabilirken; çalışanlarda işlerinden çıkarılma korkusuna, kredi verenlerde borçların ödenemeyeceği endişesine ve devlet açısından da toplanacak vergi bulunamayacak olmasına neden olabilmektedir. Bu durumda finansal tablolardaki manipölasyonun derecesini, hangi paydaşın güçlü olduğu ve onun elde etmek istediği kazançlar belirleyecektir (Stolowy ve Breton, 2004: 20-21).



## **2.6. Yaratıcı Muhasebenin Sınırları**

İşletmelerin muhasebe uygulamalarını sınırlayan birçok düzenleme mevcuttur. Bu düzenlemelerin başında muhasebe standartları, kanunlar, düzenleyici kurullar tarafından belirlenmiş çeşitli tebliğler gelmektedir. Söz konusu düzenlemeler işletmelerin uyguladıkları muhasebenin çerçevesini belirleyerek, standart ve KGGMİ'ye uygun muhasebe bilgisi üretmelerini sağlamayı amaç edinmişlerdir. YMU da bahsedilen düzenlemeler sınırı içerisinde gerçekleştiğinden, ilgili düzenlemelerin söz konusu uygulamaların sınırını çizen çizgiler olarak ifade edilebilir.

### **2.6.1. Muhasebe Standartları**

Muhasebe standartlarının değişim sürecine bakıldığında, standartlar revize edilirken ya da yeni standart uygulamaya konulurken muhasebe manipülasyonu veya YMU'yu azaltacak şekilde düzenlemelerin yapıldığı söylenebilir. Stok maliyeti hesaplama yöntemlerinden LIFO'nun stoklara ilişkin muhasebe standardından çıkarılması (KGK, TMS-2, md.25), muhasebe politikaları ve tahminlerinde değişiklikler ve hatalarla ilgili standardın geliştirilmesi ve periyodik aralıklarla revize edilmesi, üzerinde sıkça manipülasyon yapılabilen finansal araçlarla ilgili sıklıkla standart revize edilme ihtiyacı, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerle ilgili muhasebe standartlarının geliştirilmesi bunun göstergesidir. Ancak standartların gerçek ekonomik hayattaki gelişmeleri eş zamanlı olarak yakalayamaması YMU için her zaman uygulama alanı bırakmaktadır. Bunun yanında standartlarda belirtilen objektif uygulamaların yanında subjektif uygulamaların da var olması, diğer bir ifadeyle muhasebe uygulayıcılarına inisiyatif bırakılması, YMU'ya başvurulmasına neden olmaktadır. Örneğin, muhasebe politikaları ve muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalarla ilgili muhasebe standardında, muhasebe politikalarında değişikliklerin uygulanması ile ilgili olarak aşağıda yer alan hükümlere yer verilmiştir (KGK, TMS-8, md.19):

- (a) Bir işletme yeni bir Standardın veya Yorumun uygulanmasını varsa söz konusu Standartta veya Yorumda yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde yapmalıdır.

- (b) İlgili Standart veya Yorumda herhangi bir geçiş hükmü yer almıyorsa, işletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük olarak uygulamalıdır.

Geçmişe dönük uygulamaya göre işletme etkilenen her bir özkaynak kaleminin finansal tablolarda yer verilen en eski döneme ait açılış tutarını düzeltmeli ve bu yeni muhasebe politikası eskiden beri uygulanıyormuşçasına önceki dönemlerle karşılaştırılabilir bilgileri sunmalıdır. Ancak, geçmişe dönük uygulama gerektirmekle birlikte döneme özgü veya kümülatif olarak değişikliğin etkisi belirlenemiyor ise geçmişe dönük uygulama yapılmayabilmektedir (KGGK, TMS-8, md.22-23).

### **2.6.2. Kurumsal Yönetim İlkeleri**

İşletmeler arası rekabetin her geçen gün artması, onların piyasada varolmak için her yolu denemesine neden olmaktadır. Kimi zaman yasal sınırlar içinde şiddetli rekabeti sürdüren işletmeler, kimi zaman yasal ya da etik olmayan koşullarda rekabet içinde kendilerini bulabilmektedir. Yaşanan uluslararası finans krizlerinin ve büyük şirketlerin iflaslarının arkasında yatan önemli bir nedenin de onların kurumsal yönetim politikalarının yetersiz olduğu görüşü, kurumsal yönetim ilkelerine nedenli ihtiyaç olduğunu göstermiştir. Uluslararası alanda bu konuya büyük önem verilmeye başlanmış ve yatırım kararlarında, finansal performans kadar önemli bulunan kurumsal yönetimin kalitesi gözetilir hale gelmiştir. Kurumsal yönetim kalitesinin yüksek olması şirketlere; düşük sermaye maliyeti, onların finansman imkanlarının ve likiditenin artması, krizleri daha kolay atlatabilmeleri ve sermaye piyasalarından dışlanmama gibi olumlu kazançlar sağlamaktadır.

Kurumsal yönetim çalışmaları 70'li yıllarda ABD'de ortaya çıkmış, 90'lı yılların başından itibaren ABD dışındaki ülkelerde de görülmeye başlanmıştır. Önceleri büyük ekonomilere sahip ülkeler (Japonya, Almanya ve İngiltere gibi) kurumsal yönetim uygulamalarına ilgi gösterirken, son zamanlarda ise gelişmekte olan piyasalarda kurumsal yönetime önem verilmeye başlanmıştır (Sclifer ve W.Vishy, 1997:739). Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından 1999 yılında kabul edilen "Kurumsal Yönetim İlkeleri", OECD üyesi ülkeler ile OECD üyesi olmayan ülkelerde benzer kurumsal yönetim inisiyatifleri için bir

temel oluşturmaktadır. Değişen koşullar ve kurumsal yönetim kavramındaki sürekli gelişmeler neticesinde, söz konusu ilkeler gözden geçirilerek 2004 yılında yeniden düzenlenmiştir. Ülkemizde de SPK tarafından 2003 yılında yayımlanan “Kurumsal Yönetim İlkeleri”, 2005 yılında yeniden gözden geçirilerek belirlenmiştir. Kurul, daha sonra söz konusu ilkeleri Seri:IV No:54 sayılı “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” ile halka açık anonim şirketler için zorunlu hale getirmiştir. Ayrıca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından 2006 yılında “Bankaların Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” yayımlanmış bulunmaktadır.

Şirket üzerinde hak sahibi olan kaynak sağlayıcıların, bu hakları ile orantılı bir güce sahip olamaması kurumsal yönetim ilkelerinin çıkış noktası oluşturmuştur. Bu açıdan bakıldığında kurumsal yönetim, şirketi yönetenlerle ona kaynak sağlayanlar arasındaki ilişkilerin düzenlenmesini kapsamaktadır. Konunun önde gelen uzmanlarından olan Columbia Üniversitesi Hukuk Fakültesi profesörü Ira Millstein’a göre kurumsal yönetim, bir şirketin hak sahipleri ve kamuoyunun menfaatlerine zarar vermeyecek şekilde, mali kaynakları ve insan kaynaklarını kendine çekmesini, verimli çalışmasını ve bu sayede de hissedarları için uzun dönemde ekonomik kazanç yaratarak istikrar sağlamasını mümkün kılan kanun, yönetmelik ve ilgili gönüllü özel sektör uygulamaları bileşimidir. Diğer bir ifadeyle kurumsal yönetim; şirketlerin sermayeyi ve insan kaynaklarını cezbetmesine, etkin performans göstermesine, hedeflerine ulaşmasına ve hukuki zorunlulukları ve toplumsal beklentileri yerine getirmesine yönelik, yasa, düzenleme ve gönüllü özel sektör uygulamalarını kapsamaktadır (TKYD, 2006:4).

Şirketlerin iyi bir kurumsal yönetime sahip olması, yönetim kurulları ve tepe yönetim için şirketin ve hissedarlarının çıkarları doğrultusunda hedeflere yönelme açısından uygun teşvikleri sağlayan ve etkin denetimi kolaylaştıran bir yönetim yapısına sahip olduğu anlamına gelmektedir. Etkili kurumsal yönetim sisteminin, şirketler bazında ve ekonominin genelinde var olması, piyasa ekonomisinin uygun şekilde işleyebilmesi için gerekli olan güveni sağlamaktadır. Böylece, sermaye maliyeti düşmekte ve şirketler, kaynakları daha etkin bir şekilde kullanmaya yönlendirilmektedir. Bu da beraberinde büyümeyi getiren bir süreçtir (OECD,

2005:8). Uluslararası kabule göre kurumsal yönetim yaklaşımlarında olmazsa olmaz ilkeler; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluktur.

Eşitlik ilkesi; şirket yönetiminin tüm faaliyetlerinde, pay ve menfaat sahiplerine eşit davranmasını ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini ifade etmektedir. Şeffaflık ilkesi; ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır. Hesap verebilirlik ilkesi ise; yönetim kurulu üyelerinin esas itibarıyla anonim şirket tüzel kişiliğine ve dolayısıyla pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğunu belirtir. Nihai olarak sorumluluk ilkesi; şirket yönetiminin anonim şirket adına yaptığı tüm faaliyetlerinin mevzuata, esas sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun denetlenmesini ifade etmektedir (SPK, Seri: IV No: 54). Dolayısıyla işletmelerde var olan kurumsal yönetim yapısı, YMU'yu etkileyen bir durum olarak belirtilebilir.

Beasley (1996), Becker vd. (1998), Francis vd. (1999) ve Peasnell vd. (2000) iç ve dış yönetim mekanizmalarının etkisi ile ilgili yaptıkları çalışmalarda; yönetsel ve kurumsal mülkiyet, denetim komiteleri, denetçi boyutu ve iç yönetim mekanizması olarak yönetim kurulunun YM (kar yönetimi) üzerinde sınırlayıcı bir etkiye sahip olduğuna ilişkin bulgular elde etmişlerdir (Bauwhede vd., 2003:2). Söz konusu işletme yönetim mekanizmalarının iyileştirilmesinde başarılı kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması etkili olacağından, iyi bir kurumsal yönetim yapısı ile YMU'nun kontrol edilebileceği ya da kısıtlanabileceği söylenebilir.

### **2.6.3. Kanun Hükümleri**

İşletmelerin kurdukları muhasebe sistemini düzenleyen bir dizi ilke, standart, yasal hüküm ve düzenlemeler mevcuttur. GKGMİ (GAAP), UMS - UFRS, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ'leri, TTK, VUK, KVK, GVK ve SPK tarafından yapılan yasal düzenlemeler; işletmelerin muhasebe sistemlerine yön veren ve onları değiştiren düzenlemelerdir. Yasalarda belirtilen hallerin dışında işlemler yapılması halinde, ilgili yasaya göre yaptırım uygulanacağı açıktır. Muhasebe

manipülasyonları ve YMU ile ilgili olarak uluslararası şirket skandallarından sonra yaşanan gelişmeler önem arz etmektedir.

### 2.6.3.1 Sarbanes-Oxley Yasası

Özellikle Enron şirketinde ortaya çıkan daha sonra Worldcom, Tyco, Adeptia gibi şirketlerle devam eden muhasebe ve mali denetim skandalları kamuoyunun mali piyasalara olan güvenini sarsmıştır. Amerika'daki mali raporları ve denetim raporlarını hazırlayanların kendini kontrol etmekte olan sisteme karşı güvenin zedelenmesini ve bu tür olayların tekrarlanmasını önlemek amacıyla ABD Başkanı George W. Bush 30 Temmuz 2002 tarihinde "Sarbanes-Oxley Yasası"nı (SOX) onaylamıştır. Bu yasa halka açılmış olan firmalarla, onları denetleyen firmaları ve bu görevlerde çalışanları ilgilendirmekte ve aynı zamanda denetlenen şirketlerde çalışan muhasebeci ve iç denetçileri de kapsamaktadır (Symes ve Süer, 2004).

Denetimde bağımsızlık ve etkinlik sağlayarak finansal yatırımcıların korunmasını amaçlayan bu yasa; menkul kıymetler yasalarına yeni hükümler getirmekte, denetimde bağımsızlığı engellemeye ve yatırımcıları yanıltmaya yönelik aykırılık ve suçlara ilişkin olarak medeni yasa ve ceza yasasında yer alan yaptırımlara 10 kata varan artırımlar getirmektedir (SOX, Section 3 ve 906). Yasanın getirdiği en önemli yenilik, denetimde etkinlik ve bağımsızlığı sağlamak amacıyla denetim faaliyetlerinin gözetimi ve denetimi ile görevli bir üst kurul oluşturulmasıdır. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetimi Üst Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB ) adı verilen bu kurul; yatırımcıların korunmasının önemini kavramış ve yeterli mesleki deneyimi olan tam zamanlı beş üyeden oluşmaktadır. Bu üyelerden sadece ikisinin sertifikalı muhasebeci unvanını taşıyabileceği öngörülmekte ve bu kişilerin geçmişte bir denetim firmasında çalışmış olmaları durumunda en geç bir yıl öncesinde bu işlerinden ayrılmış olmaları şartı aranmaktadır. Kurul'un tüm faaliyetleri SEC'in denetimi ve gözetimi altında olup üyelerinin atanması ve gerektiğinde görevden alınmaları yine SEC'in yetkisi ve sorumluluğundadır. Kurul'un başlıca görevleri (SOX, Section 101);

1. Halka açık şirketlere denetim raporu hazırlayabilmek üzere mali müşavirlik firmalarını (denetim firmalarını) kayda almak;

2. Denetim raporlarının düzenlenmesine ilişkin denetim, kalite kontrol, etik, bağımsızlık ve diğer konularda standartlar düzenlemek veya mevcut standartları benimsemek;
3. Kayıtlı mali müşavirlik firmalarını denetlemek;
4. Mali müşavirlik firmaları veya onlarla ilişkisi bulunan kişilere ilişkin inceleme ve disiplin soruşturmalarını yürüterek gerekli yaptırımları uygulamak;
5. Yatırımcıları koruma ve kamu yararı sağlama amacına yönelik olarak mali müşavirlik firmalarında üstün profesyonel standartları sağlamak ve denetim kalitesini yükseltmek için Kurul ya da SEC tarafından gerekli görülen diğer işlevleri yerine getirmek;
6. Mali müşavirlik firmalarının ve onlarla ilişkili kişilerin denetim raporlarını hazırlamada, ilan etmede ve denetçilerin bu amaca yönelik borç ve yükümlülüklerini yerinde getirmede; bu yasaya, Kurul tarafından konulan kurallara, profesyonel standartlara ve menkul kıymetlerle ilgili mevzuata uymalarını sağlamak;
7. Kurul'un bütçesini hazırlamak, faaliyetlerini ve personelini yönetmektir.

SOX, denetçi rotasyonu, denetim dışı hizmetlerin sınırlanması, çıkar çatışması durumunda denetim firmasına denetleme yasağı getirilmesi ve şirket yönetiminin denetçi üzerinde baskı kurmasını önlemeye yönelik olarak yaptırımların ağırlaştırılması yoluyla denetçi bağımsızlığını sağlamayı amaçlamaktadır (SOX, Section 201-209). Yasa'nın denetçinin bağımsızlığını ele aldığı ikinci bölümde, denetçinin denetim hizmeti verdiği müşterisine, 1934 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nın 10 (a) bendinde yer alan yasaklara ek olarak, aşağıda sıralanan hizmetleri vermesini yasaklamıştır (SOX, Section 201).

- Defter tutma ya da muhasebe kayıtlarıyla ilgili diğer hizmetler verme veya denetim müşterisinin finansal tablolarını hazırlama,
- Finansal bilgi sistemi kurmak ve uygulamak,
- Değerlendirme veya değerlendirme hizmetleri, kurallara uygunluğa ilişkin görüşler ya da çeşitli raporlara katkıda bulunmak,
- Aktüerya hizmetleri,

- İç denetime dış kaynak sağlama hizmetleri,
- Yönetim fonksiyonları veya insan kaynakları,
- Aracılık, satıcılık, yatırım danışmanlığı ya da yatırım bankacılığı hizmetleri,
- Hukuki hizmetler ve denetimle ilgili olmayan uzmanlık hizmetleri ve,
- Kurul tarafından yönetmelikle yapılmasına izin verilen hizmetler dışındaki hizmetlerdir.

SOX denetçinin bağımsızlığı konusundaki önemli maddelerinden biri de en az 5 yılda bir rotasyon şartı getirmesidir (SOX, Section 203). Böylelikle denetçinin müşteri firma ile çok yakın ve kişisel diyaloglara girme riski de ortadan kaldırılmış olmaktadır. Yine bu kapsamda, bir denetçinin, denetimi yapılan yıldan bir önceki yılda aynı denetim firmasında birlikte çalıştığı bir meslektaşının bir şirketin önemli bir muhasebe departmanı pozisyonuna veya yönetim kademesine geçmesi durumunda, bu şirketin denetimini yapması yasaklanmıştır. Yasaklamamanın, bir denetçinin sorunlu işlemler ile ilgili bir konuda eski bir meslektaşı ile karşı karşıya gelmek istememesi fikrine dayandığı söylenebilir. Genel olarak bakıldığında yasa ile muhasebe manipülasyonlarının tespitinde bir kademe daha yol alınmış bulunmaktadır. Fakat yasada denetçinin kişisel özelliklerini geliştirmeye yönelik maddelerin bulunmaması bir eksikliktir. Zira, YMU'nun tespitinde denetçinin sezgisi ve yeteneği önem taşımaktadır.

Yasa, denetçilerin muhasebe işlemlerinde yapabilecekleri suistimler ile ilgili ağır yaptırımlar da getirmektedir. Yapılan denetim sonucunda mali müşavirlik firmasının ya da çalışanların, kasıtlı olarak veya ihmalleri sonucu yasaya, diğer menkul kıymet yasalarına ya da SEC mevzuatına aykırı davrandıkları ortaya çıktığı takdirde; Kurul bu kişilerin ve / veya firmanın faaliyetlerini geçici veya sürekli olarak durdurabileceği gibi, firmayı kaydını da silebilir. Ayrıca her ihlal için özel kişilere 100.000.-\$, tüzel kişilere 2.000.000.-\$' a kadar para cezası getirebilir veya mesleki eğitimi zorunlu tutabilmektedir. Söz konusu yaptırımlar SEC'in denetimine tabi olup denetim firmasının başvurusu üzerine gerekli görüldüğü takdirde SEC tarafından kaldırılabilir (SOX, Section 105). Bunun yanında mali tablo ve finansal raporların, 1934 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nın 13 (a) ve 15 (d) bentlerinde belirtilen yükümlülüklerle aykırı

olarak işletmenin gerçek durumunu yansıtmaktan önemli ölçüde uzak olması ve yatırımcıları yanıltıcı nitelikte bulunması durumunda;

- 1- Bu durumu bilerek raporları onaylayan genel müdür ve mali işlerden sorumlu genel müdür yardımcısı 1.000.000.-\$'a kadar ve/veya 10 yıl hapis cezasına çarptırılması,
- 2- Genel müdür ve mali işlerden sorumlu genel müdür yardımcısı raporları bilerek ve isteyerek onayladıkları takdirde 5.000.000.-\$ ve/veya 20 yıla kadar hapisle cezalandırılması hükümleri getirilmiştir (SOX, Section 906).

### **2.6.3.2. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri**

Sarbanes-Oxley Yasası ile getiren ve tüm dünyada yankı uyandıran düzenlemeler, ülkemizdeki halka açık şirketleri etkileyen yeni SPK düzenlemelerine neden olmuştur. SPK tarafından 2002 yılında Seri:X No:19 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile denetim hizmeti dışında verdikleri hizmet ve faaliyetlere kısıtlama getirilmiştir. Ayrıca, halka açık işletmenin yönetim kurulunca kendi üyeleri arasından seçilecek üyelerden oluşan denetimden sorumlu komite kurulmasına karar verilmiştir. 2006 yılında Seri:X No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile bahsedilen değişiklikler ve diğer yeni düzenlemeler SPK tarafından bir bütün olarak yayınlanmıştır. 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile ülkemizde bağımsız denetim faaliyeti ve bağımsız denetim kuruluşları ile ilgili düzenlemeler yapılmış ve KGK kurulmuştur. Bu kapsamda, SPK tarafından 28/6/2013 tarih ve 28691sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri:X, No: 28 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile Seri: X, No:22 Tebliğinin ilgili maddeleri 6362 sayılı SPK Kanun’u ve KGK düzenlemeleri ile uyumlu bir şekilde değiştirilmiştir. Sermaye piyasası mevzuatı kapsamında yürütülecek bağımsız denetim çalışmalarının, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 14 ve 36’ncı maddeleri uyarınca, Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in 1, 2 ve 3’üncü kısımları, Nisan 2017



itibariyle halen yürürlükte bulunmaktadır. Buna göre, şu durumlarda bağımsız denetim kuruluşunun veya bağımsız denetçinin bağımsızlığının ortadan kalktığı kabul edilmektedir (SPK, Seri:X No:22, md.13):

1. Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.
2. Aşağıda bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı durumlara, bunlarla sınırlı olmamak üzere, yer verilmektedir:
  - a) Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların 3. dereceye kadar (3. derece dahil olmak üzere) kan ve sıhrî hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından; 1) Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması, 2) Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması, 3) Müşteri ile bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması, 4) Müşteri veya bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olmasıdır.
  - b) Geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi ve
  - c) Bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi, bağımsız denetimin kalitesine dair belirsizlikler yaratması, bağımsız

denetim kuruluğu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesidir

3. Bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.
4. Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu veya ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de dahildir.
5. Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bu Tebliğ'e göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;
  - a) Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,
  - b) Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,
  - c) Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,
  - d) İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,
  - e) Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,
  - f) Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,
  - g) Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,
  - h) Tahkim ve bilirkişilik yapılması ve
  - i) Kurul tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması faaliyetlerinde bulunamazlar.

Söz konusu faaliyetleri, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, aynı dönemde bedelli veya bedelsiz olarak; merkezi yurtdışında bulunan aynı bağımsız denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye’de yerleşik diğer kuruluşlar aracılığı ile de yerine getiremezler. Ancak, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde; finansal tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmez.

Tebliğ ile muhasebe manipülasyonlarını, hilelerini ya da YMU’yu sınırlayabilmek için işletmelerin denetim komitelerine önemli görevler yüklenmiştir. Bankalar hariç olmak üzere halka açık işletmenin yönetim kurulu üyelerinden seçilen en az iki kişinin oluşturduğu denetim komitesi; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapmaktadır. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilmelidir. İşletmenin muhasebe ve iç kontrol sisteminin bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, işletme çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenmektedir. Denetimden sorumlu komite; kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların, işletmenin izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak işletmenin sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmektedir (SPK, Seri:X No:22, md.25).

Tebliğ ile bağımsız denetim kuruluşlarının muhasebe manipülasyonları veya YMU’ya yönelmesinin önüne geçebilmek amacıyla, denetim kuruluşlarının bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunma yetkilerini iptal etme durumları kapsamlı olarak belirtilmiştir. Buna göre;

- 1) Bağımsız denetim kuruluşunun kuruluş şartlarını kaybetmesi,
- 2) Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak;
  - a) Görev kabulüne ve değişimine ilişkin bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına uyulmaması,
  - b) Bağımsız denetimlerde Kurul'a bildirilen bağımsız denetim sözleşmesinde yer alanlar dışında fiilen başka bağımsız denetçi görevlendirilmesi,
  - c) Bağımsız denetim planı ve çalışma kağıtları ile bunları destekleyici diğer bilgi ve belgelerin bağımsız denetim çalışmasını kanıtlayacak düzeyde bulunmaması,
  - d) Uygun bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmaması nedeniyle gerekli bağımsız denetim kanıtlarının elde edilememesi,
  - e) Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmaması,
- 3) Finansal tabloların güvenilirliğini önemli ölçüde etkileyecek hususların tespiti halinde, bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim standartlarına tam olarak uyulduğunu kanıtlayamaması,
- 4) Yapılan bağımsız denetim çalışmalarında, sorumlu ortak baş denetçi dahil bağımsız denetim ekibinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış gibi etik ilkelere uymaması,
- 5) Tebliğ kapsamındaki bildirim yükümlülüklerinin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi ya da Kurulca veya Kurul tarafından görevlendirilenlerce istenen bilgi ve belgelerin zamanında, tam ve doğru olarak verilmemesi,
- 6) Hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı bağımsız denetim ve inceleme raporu düzenlenmesi ve
- 7) Sermaye piyasasında kesintisiz olarak 5 yıl süreyle fiilen bağımsız denetim faaliyetinde bulunulmamış olması halinde bağımsız denetim kuruluşunun sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisi Kurul'ca iptal edilebilmektedir (SPK, Seri:X No:22, md.30).

SPK'nın ilgili Tebliğ dışında, SPK Kanunu'nda da dolaylı olarak YMU ile ilgili konulardan bahsedilmektedir. Kanunu'nun 47. Maddesinde Cezai Sorumluluk kısmında, muhasebe manipölasyonları ve hileleri ile ilgili olarak detaylı bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre içeriden öğrenenlerin ticareti yasaklanmış olup, bu ticaret; sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyebilecek, henüz kamuya açıklanmamış bilgileri kendisine veya üçüncü kişilere menfaat sağlamak amacıyla kullanarak sermaye piyasasında işlem yapanlar arasındaki fırsat eşitliğini bozacak şekilde mameleki yarar sağlamak veya bir zararı bertaraf etmek şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıca yapay olarak, sermaye piyasası araçlarının, arz ve talebini etkilemek, aktif bir piyasanın varlığı izlenimini uyandırmak, fiyatlarını aynı seviyede tutmak, arttırmak veya azaltmak amacıyla alım ve satımının yapılması fiili yasaklanmıştır. YMU ile birebir ilişkili olan; sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyebilecek, yalan, yanlış, yanıltıcı, mesnetsiz bilgi vermek, haber yaymak, yorum yapmak ya da açıklamakla yükümlü olunan bilgileri açıklamamak eylemi de cezai sorumluluk gerektirmektedir. Kanun'un 15. maddesinde, halka açık anonim ortaklıkların; yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak ilişkili bulunduğu diğer bir teşebbüs veya şahısla emsallerine göre bariz şekilde farklı fiyat, ücret ve bedel uygulamak gibi örtülü işlemlerde bulunarak karını ve/veya mal varlığını azaltamayacağı belirtilmiştir. Buna göre, söz konusu eylemi gerçekleştiren tüzel kişilerin yetkilileri ve bunların fiillerine iştirak edenler ile yukarıda belirttiğimiz diğer yasaklanmış fiillerde bulunanlar, iki yıldan beş yıla kadar hapis ve beş bin günden on bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılmaktadır. Bunun yanında Kanun, SPK veya SPK tarafından görevlendirilenlere istenecek bilgileri vermeyen veya eksik veya gerçeğe aykırı olarak verenlerle; defter ve belgeleri bu görevlilere ibraz etmeyen, saklayan, yok eden veya bunların görevlerini yapmalarını engelleyenleri bir yıldan üç yıla kadar hapis ve iki bin günden beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırmaktadır. Ayrıca Kanun'a göre; gerçeğe aykırı defter ve kayıt tutan, hesap açan veya bunlarda her türlü muhasebe hilesi yapan ya da gerçeğe aykırı bağımsız denetleme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayanlar, Türk Ceza Kanunu'nun belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılır (SPK Kanunu 2012, md. 15 ve 47).

### **2.6.3.2.1. SPK Kapsamında Bağımsız Denetçinin Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Sınırladığı Durumlar**

YMU'nun tespit edilmesiyle ilgili olarak bağımsız denetimi gerçekleştiren denetçilerin bir takım yaklaşımlarda bulunmaları, SPK Tebliğ'in getirdiği düzenlemeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre denetçi; mesleki şüpheciliği, bağımsız denetim ekibinin yapacağı görüşmeleri, risk değerlendirme yöntemlerini, işletme yöneticileri ile yapacağı görüşmeleri, hile ve usulsüzlüklerle ilgili risk faktörlerini ve beklenmeyen istisnai ilişkileri göz önünde bulundurarak YMU'yu tespit edebilmelidir.

#### **2.6.3.2.1.1. Mesleki Şüphecilik**

Denetçilerin denetim faaliyeti yerine getirirken mesleki şüphecilik yaklaşımını sürdürmesi önemlidir. Bağımsız denetçinin çalışmasını, mesleki şüphecilik tutumunu ön planda tutarak ve finansal tablolarda önemli yanlışlıklara sebep olabilecek koşulların var olabileceğinin bilinciyle planlamalı ve yürütmelidir. Mesleki şüphecilik, bağımsız denetim kanıtına sorgulayarak yaklaşmayı ve onu irdeleyerek ederek değerlendirmeyi içermektedir. Mesleki şüphecilik elde edilen bilgi veya bağımsız denetim kanıtının hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli bir yanlışlığa işaret edip etmediğine dair sürekli bir sorgulamayı gerektirmektedir. Bağımsız denetçinin işletme veya işletmeyi yönetenlerin dürüstlüğü ve doğruluğu hakkında geçmiş tecrübelerle dayanan bilgisini tamamen göz ardı etmesi beklenemese de, koşulların değişebilmesi sebebi ile mesleki şüphecilik tutumunun sağlanması önem taşımaktadır. Bağımsız denetim esnasında işletme yönetimi ile yapılan görüşmeler ve diğer bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmasında bağımsız denetçi mesleki şüphecilik çerçevesinde tam olarak ikna edici olmayan bağımsız denetim kanıtları üzerinde yapacağı değerlendirmeyi, işletme ve işletmeyi yönetenlerin dürüstlüğü ve doğruluğu konusundaki inancına dayandırması düşünülemez. Bu nedenle mesleki şüphecilik bağımsız denetçinin, işletmenin yöneticileri ile yapmış olduğu görüşmeler sırasında almış olduğu yanıtların ve onlardan alınan diğer bilgilerin makul olup olmadığının, bağımsız denetim çalışması esnasında derlenen diğer kanıtlarla birlikte dikkatlice değerlendirmesini gerektirmektedir (SPK, Seri:X No:22, md.8).

### 2.6.3.2.1.2. Bağımsız Denetim Ekibi İçinde Yapılacak Görüşmeler

Bağımsız denetim ekibinin üyelerinin, muhasebe usulsüzlüğünden kaynaklanan önemli yanlışlıkların işletmenin finansal tablolarına etkisini aralarında görüşerek değerlendirmesi gerekmektedir. Görüşmede genel olarak şu konular ele alınmaktadır (KGK, BDS-240, A11):

- a) Ekip üyelerinin, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların, finansal tabloları nasıl etkileyebileceği konusundaki görüşlerini ve işletme yönetiminin hileli finansal raporlama için ne yapabileceği veya neyi saklayabileceği ya da işletme varlıklarının nasıl suistimal edilebileceği hakkındaki düşüncelerini birbirleri ile paylaşmaları,
- b) İşletme yönetimi tarafından karda yapılabilecek ayarlamalar ile bu amaçla izlenebilecek yöntemlerin neler olabileceği hususlarının ekip üyeleri tarafından görüşülerek değerlendirilmesi,
- c) İşletme yöneticileri veya diğer kişilerin hile veya usulsüzlük yapmalarına sebep olabilecek, menfaat veya baskı yaratabileceği bilinen, işletme içinden veya dışından kaynaklanabilecek unsurların değerlendirilmesi ve hile veya usulsüzlüğü makul gösterecek kültürel veya çevresel faktörlerin tespit edilmesi,
- d) Nakit veya suistimale açık diğer aktiflere erişimi olan işletme personelinin gözetimine işletme yöneticilerinin katılımının değerlendirilmesi,
- e) Bağımsız denetim ekibi üyelerinin dikkatini çeken, işletme yöneticileri veya çalışanlarının davranış veya yaşam tarzlarındaki olağandışı veya açıklanamayan değişiklikler,
- f) Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların ortaya çıkma olasılığının bağımsız denetim süresince göz önünde tutulması gerektiğinin vurgulanması,
- g) Karşılaşıldığı takdirde, muhtemel hile veya usulsüzlüğe işaret edebilecek koşulların göz önüne alınması,

- h) Önceden tahmin edilemeyen koşul ve unsurların bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamına olası etkilerinin değerlendirilmesi,
- i) Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık olasılığının finansal tablolara etkisini göz önüne alarak, seçilecek bağımsız denetim tekniklerinin etkinliğinin değerlendirilmesi,
- j) Bağımsız denetim ekibinin dikkatini çeken hile ve usulsüzlüklere ilişkin ihbarların değerlendirilmesi ve
- k) İşletme yönetiminin iç kontrolleri aşması olasılığının değerlendirilmesidir.

Muhasebe suistimallerinden kaynaklanan önemli yanlışlıkların finansal tablolara etkisinin görüşülerek değerlendirilmesi, bağımsız denetim çalışmasının önemli bir parçasını oluşturduğundan; görüşme, muhasebe hile ve usulsüzlüklerinin finansal tablolara etkilerine karşılık uygun bağımsız denetim tekniklerinin tespit edilmesi ve bu tekniklere ilişkin görev dağılımının bağımsız denetim ekibinin üyeleri arasında yapılmasını sağlamaktadır. Görüşme ayrıca, bağımsız denetim tekniklerinin sonuçlarının ekip üyeleri arasında nasıl paylaşılacağına planlanması ve karşılaşılabilecek hata ve usulsüzlük ihbarlarının nasıl ele alınacağına değerlendirilmesine de olanak sağlamaktadır (KGK, BDS-240, A11).

#### **2.6.3.2.1.3. Risk Değerlendirme Yöntemleri**

Bağımsız denetçinin, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletme, faaliyet koşulları ve çevresiyle olan ilişkileri hakkında fikir sahibi olabilmek amacıyla risk değerlendirme teknikleri uygulaması gerekmektedir. Bu bağlamda, bağımsız denetçi gerçekleştirmiş olduğu bağımsız denetim çalışmasının bir parçası olarak hile ve manipülasyonlardan kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini tespit edebilmek amacıyla aşağıda sıralanan prosedürleri uygulamak zorundadır (KGK, BDS-240, m.20-23):

- a) Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde görev almadığı durumlarda denetçi, işletmedeki hile risklerinin belirlenmesi ve bu risklere karşılık verilmesiyle ilgili olarak yönetim tarafından izlenen



süreçler ile bu risklerin azaltılması için yönetimin oluşturduğu iç kontroller üzerinde üst yönetimden sorumlu olanların nasıl bir gözetim gerçekleştirdiğini anlamalıdır.

- b) Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde görev almadığı durumlarda denetçi, işletmeyi etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını belirlemek amacıyla üst yönetimden sorumlu olanları sorgulamalıdır. Bu sorgulamalar, yönetimin sorgulamalar sırasında verdiği cevapların doğrulanması için kullanılmaktadır.
- c) Denetçi, hasılat hesaplarıyla ilgili olanlar da dahil olmak üzere, analitik inceleme tekniklerini uygularken tespit ettiği olağan dışı veya beklenmeyen ilişkileri dikkate almalıdır.
- d) Denetçi tarafından hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerinin tespitinde faydalı olabilecek diğer bilgiler değerlendirilmelidir.

#### **2.6.3.2.1.4. Yönetimden Sorumlu Kişilerle Yapılacak Görüşmeler**

İşletmenin iç kontrol sistemi dahil olmak üzere, işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması amacıyla bağımsız denetçi, işletme yönetimi ile aşağıdaki konular hakkında görüşmeler yapmak zorundadır (KGG, BDS-240, m.17) :

- a) Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerebileceği riskine ilişkin olarak yönetim tarafından yapılan değerlendirmeler, bu değerlendirmelerin niteliği, kapsamı ve sıklığı,
- b) Yönetim tarafından belirlenen veya yönetimin dikkatine sunulan her türlü özel hile riskleri ya da hile riski içerebilecek işlem türleri, hesap bakiyeleri veya açıklamalar dahil olmak üzere işletmedeki hile risklerinin belirlenmesi ve bu risklere karşılık verilmesine yönelik olarak yönetimin izlediği süreç,
- c) Yönetimin işletmedeki hile risklerinin belirlenmesine ve bu risklere karşılık verilmesine ilişkin süreçlerle ilgili olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu iletişim ve

- d) Yönetimin, işletme uygulamaları ve etik davranış konularındaki görüşleri hakkında çalışanlarla kurduğu iletişimlidir.

Bazı işletme yönetimleri, işletmenin iç kontrol sistemini sürekli gözetim faaliyetinin bir parçası olarak yılda bir kez detaylı bir değerlendirmeye tabi tutarken, bazıları da bu değerlendirmeleri daha gayri resmi bir biçimde ve daha seyrek olarak yapılabilmektedir. Bu kapsamda, muhasebe uygulamalarındaki usulsüzlük riskine ilişkin olarak işletme yönetimi tarafından değerlendirmelerin yapılmaması, işletme yönetimi tarafından iç kontrollere yeterince önem verilmediğinin göstergesi olarak kabul edilebilmektedir. Denetçi, hile bakımından BDS'lerin hükümlerini yerine getirirken; hilenin tespiti amacıyla iç denetim fonksiyonu tarafından yıl içinde uygulanan prosedürler ve işletme yönetimin, bu prosedürler sonucunda elde edilen her türlü bulguya yeterli karşılık verip vermediği konuları da dahil olmak üzere, iç denetim fonksiyonunun belirli faaliyetleri hakkında sorgulama yapabilmektedir (KGK, BDS-240, A18).

#### **2.6.3.2.1.5. Hile ve Usulsüzlükler ile İlgili Risk Faktörleri**

Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletme ile ilgili bilgi toplarken, elde edilen bilgilerde bir veya birden fazla hile ve usulsüzlük faktörünün mevcut olup olmadığını göz önünde bulundurmalıdır. Muhasebe usulsüzlüklerini genelde gizli yapıldığından tespit etmek oldukça güç olduğundan, işletmeyle ilgili bilgi toplanırken usulsüzlüğe yönelik baskı veya fırsat elde etme veya harekete geçirici olabilecek olay ve koşulları tespit edilebilmelidir. Hile ve usulsüzlük risk faktörleri olarak adlandırılan söz konusu olay ve koşullar kapsamında; işletmeye ilave özsermaye sağlayacak olan üçüncü şahısların beklentilerini karşılama ihtiyacı, hile ve usulsüzlük yapmak için baskı yaratabilir, gerçekçi olmayan kar hedeflerine ulaşılması durumunda prim ödemesinin taahhüt edilmesi usulsüzlük için bir teşvik unsuru olabilir. Bunun yanında, etkin olmayan kontrol sistemleri de hile ve usulsüzlük yapmaya fırsat yaratabilmektedir. İşletmenin büyüklüğü, faaliyetlerinin karmaşıklığı ve ortaklık yapısı gibi özellikler ilgili risk faktörlerinin belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Söz konusu risk faktörleri muhasebe hilesi yapıldığını kesin olarak göstermese de, muhasebe hilesi var ise kesin olarak ortaya çıkan risk faktörleridir. Bu risk faktörlerinin varlığına rağmen önemli bir yanlışlık riski mevcut

olmayabileceğinden dolayı, bağımsız denetçi mesleki kanaatini kullanarak, hile ve usulsüzlük risk faktörlerinin varlığını ve bu faktörlerin önemli bir yanlışlık riskine sebep olup olmayacağını değerlendirmektedir (KGK, BDS-240, m.24, A23-26).

#### **2.6.3.2.1.6. Beklenmeyen İstisnai İlişkiler ve Diğer Bilgiler**

Bağımsız denetçi, analitik inceleme tekniklerini uygularken, muhasebe usulsüzlüklerinden kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin varlığının göstergesi olabilecek beklenmeyen ve istisnai ilişkileri dikkate almak zorundadır (KGK, BDS-240, m.22). Analitik inceleme tekniklerini uygulamak, finansal tablolara etkisi olabilecek beklenmeyen işlemleri ve tutarları, oranları ve değişimleri tespit etmede yardımcı olmaktadır. Bağımsız denetçi, kayıtlı tutarlarla veya kayıtlı tutarlardan bulunmuş oranlarla, beklenmeyen ve/veya istisnai işlemlere ilişkin olanları karşılaştırırken, gerçekleşen hile ve usulsüzlükten dolayı gerçeğin önemli ölçüde yanlış yansıtılmış olabileceği ihtimalini dikkate almalıdır. Hileli finansal raporlama ile sonuçlanabilecek beklenmeyen ve istisnai ilişkileri ortaya koymak amacıyla uygulanabilecek analitik inceleme teknikleri, fiktif satışlar, müşterilerle yapılan ancak bilinmeyen sözleşmelerin varlığı ve önemli tutarlarda iadeler gibi gelir hesaplarının incelenmesini içermektedir (KGK, BDS-240, A50). Ayrıca, analitik inceleme tekniklerinin uygulanmasından elde edilen bilgilere ek olarak, suistimallerden kaynaklanan önemli yanlışlıkları tespit edebilmek için, işletmenin faaliyet koşulları ve çevresiyle ilgili diğer bilgiler de dikkate alınmaktadır. Bağımsız denetim ekibi arasındaki görüşmeler, bu tür risklerin tespit edilmesine yardımcı olabilmektedir. Buna ek olarak, bağımsız denetçinin müşteri kabul etme aşamasında ve bağımsız denetim süresince elde ettiği bilgiler ile işletmeye verilen ara dönem finansal bilgilerin incelenmesi gibi diğer hizmetlerden edinilen tecrübeler, usulsüzlükten kaynaklanabilecek önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesinde faydalı olmaktadır (KGK, BDS-240, A22).

#### **2.6.3.2.2. Bağımsız Denetimin Doğasından Kaynaklanan Sınırlamalar**

Bağımsız denetimin amacı, işletmelerin finansal tablolarının uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun bir biçimde gerçeği göstermesini sağlamaktır. Bağımsız denetimin doğal sınırlamalarından dolayı, denetim standartlarına uygun olarak planlanıp yapılmış olan bir bağımsız denetim çalışması sonucunda bile, finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların ya da

eksikliklerin tespit edilememesi söz konusu olabilmektedir. İşlemlerin kasıtlı olarak kaydedilmemesi, gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi ve kayıt yapılması veya bağımsız denetçiye kasıtlı olarak yanlış bilgi verilmesi gibi gizli, komplike ve kolektif planlara dayalı muhasebe usulsüzlüklerinden kaynaklanan önemli bir yanlışlığın tespit edilememe riskinin, basit hatadan kaynaklanan bir yanlışlığın ortaya çıkarılmama riskinden daha yüksek olacağı açıktır. Özellikle koordineli bir biçimde çeşitli düzeydeki işletme yöneticileri ile beraber bağımsız denetim kuruluşunun da içinde olduğu muhasebe suistimallerinin tespiti oldukça zor olmaktadır. Enron şirketinin Arthur Andersen denetim şirketi ile birlikte hareket ederek gerçekleştirdiği suistimler zinciri bu durumu yansıtan güzel bir örnektir.

İşletme yönetimi içinde veya işletme yönetiminin dışardan üçüncü kişiler ile birlikte yaptıkları danışıklı hile işlemleri, bağımsız denetçiye yanıltarak doğru olmayan kanıtları doğru kanıtlarmış gibi algılamasına yol açabilmektedir. Bu durumda, bağımsız denetçinin hileyi ortaya çıkarması; suç işleyen kabiliyetine, işlemin miktar ve sıklığına, var olan gizli anlaşmaların derecesine, değiştirilmiş ayrı ayrı tutarların nispi büyüklüğüne ve olaya karışmış kişilerin sayısı ve konumuna bağlı olmaktadır. Bağımsız denetçi tarafından hile ve usulsüzlüğe açık alanlar daha kolay belirlenebilirken, muhasebe tahmini gibi yoruma dayalı alanlardaki yanlışlıkların hileden mi yoksa hatadan mı kaynaklandığının saptanması daha zordur. İşletme yönetiminin doğrudan veya dolaylı olarak muhasebe kayıtları ile oynayabilme ve bunun sonucunda işletmenin finansal durumunu olduğundan daha farklı gösterebilme olanağını elinde bulundurması nedeniyle işletme yönetiminden kaynaklanan muhasebe hilelerini ortaya çıkarmak, işletme çalışanlarının gerçekleştirdiği varlıkların kötüye kullanılması gibi muhasebe hilelerini ortaya çıkarmaya göre çok daha zor olmaktadır. İşletme yönetiminin bazı kademelerinde bulunanlar, çalıştırdıkları personele işlemleri yanlış kaydetmeleri veya gizlemeleri yönünde direktif verebilmekte veya çalışanların bilgileri dahilinde veya haricinde hile ve usulsüzlükler için yardımlarını sağlayabilmektedirler (KGK, BDS-240, m.5-7).

#### **2.6.4. Bağımsız Dış Denetim**

İşletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumlarının gerçeğe uygun bir biçimde ilgililere sunulmasını amaç edinen bağımsız dış denetim, bu yönüyle muhasebe usulsüzlükleri ve YMU'yu sınırlayan bir kontrol mekanizması görevini

üstlenmektedir. Yeterince etkin olmayan bir bağımsız dış denetim, işletme yöneticilerine ve çalışanlarına işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını olduğundan farklı gösterebilme serbestliği getirebilmektedir. Bu durum, işletmenin gerçek ekonomik performansını gizlemeye çalışan YMU'ya imkan yaratmaktadır.

Denetim kalitesinin YMU'dan biri olan kar yönetimi üzerindeki etkisini araştıran akademik çalışmalar bulunmaktadır. Becker vd. (1998), Johnson vd. (2002) ve Balsam vd. (2003) yaptıkları çalışmalarda, denetim kalitesinin yüksekliğinin YMU'yu sınırladığını diğer bir ifadeyle azalttığını belirlemişlerdir. Kar yönetimi uygulamalarındaki kısıtlamanın bir sonucu olarak, yüksek kaliteli denetim hizmeti alan işletmeler daha çok gerçek faaliyetleri manipüle etmeye yönelebilmektedirler. Bu nedenle kar yönetimini teşvik eden unsurlar olduğunda, denetim kalitesinin yüksekliği ile reel kar yönetiminin yükseklik derecesi arasında bir ilişki bulunmaktadır (Chi vd. 2011:315). Lin ve Hwang (2010), kurumsal yönetim ve denetim kalitesi değişkenleri ile kar yönetimi arasındaki ilişkileri inceleyen 48 çalışmadan elde edilen ampirik verilere meta-analiz tekniklerini uygulamışlardır. Bu meta analizinde, Stouffer kombine testi kullanarak denetim kalitesi ve kurumsal yönetim değişkenlerinin kar yönetimi üzerinde çok sayıda tutarlı etkileri olduğunu tespit etmişlerdir (Lin ve Hwang, 2010:57-77). Watts ve Zimmerman (1980) ve DeAngelo (1981) bağımsız denetimin kalitesini, finansal tablolardaki önemli hataların ortaya çıkarılması olasılığı olarak tanımlanmakta olup, bu durum bağımsız denetçinin bağımsızlığı ile ilgilidir. Bu kapsamda yüksek kalitedeki bağımsız denetçiler, bağımsızlıkları da üst düzeyde olduğundan, finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarını daha az olasılıkla kabul ederler, mantıklı bir neden olmadıkça şüpheli muhasebe yöntemlerini ya da tahminlerindeki değişiklikleri kabul etmekte daha az istekli olurlar ve muhasebe usulsüzlüklerini daha büyük bir olasılıkla raporlamaktadırlar (Becker vd. 1998:8)

Nelson vd. (2002) kar yönetimi uygulamalarına bağımsız denetçilerin verdikleri tepkileri araştıran bir anket çalışması yapmışlardır. 5 büyük bağımsız denetim şirketinin sorumlu ortak baş denetçileri ile yöneticilerine anket formu gönderilmiş ve bunlardan 253 kişi, 515 kar yönetimi olayı ile karşılaştığı bilgisi vermiştir. Anket sonuçlarına göre; bağımsız denetçiler finansal bilgi

manipülasyonu girişimlerinin % 44'ünü düzeltirmişler, finansal bilgi manipülasyonu girişimlerinin % 21'inde, başlangıçta finansal bilgi manipülasyonu girişimi olarak değerlendirilen durum hakkında, söz konusu işlem veya uygulamalarda ABD muhasebe standartlarına aykırı bir durum olmadığı hususunda şirket yöneticileri tarafından ikna edildikleri için, konu hakkında herhangi bir işlem yapmamışlar, finansal bilgi manipülasyonu girişimlerinin % 17'sinde yapılan uygulamanın ya da müşteri şirketin pozisyonunun yanlış ya da hatalı olduğuna dair, bağımsız denetçiler yeterli kanıt bulamadıkları için, kalan % 18'lik girişimi ise genellikle önemsiz buldukları için düzeltirmemişlerdir. Çalışmada, şirket yöneticilerinin genellikle cari yıl karını artırma girişiminde buldukları ve bu girişimlerin genellikle bağımsız denetçiler tarafından düzeltilmediği sonucuna ulaşılmıştır. Yöneticilerin cari dönem gelirini azaltmaya yönelik girişimlerini ise genellikle tam açık olmayan standartların olduğu durumlarda ve uygun işlem ya da faaliyet tesis edilmeden, gelecek dönemlerdeki karı belirleme konusunda daha esnek davranabilmek amacıyla yaptıkları belirlenmiştir. Bağımsız denetçiler de daha önemli buldukları kar yönetimi girişimlerini ve nispeten küçük şirketlerdeki finansal bilgi manipülasyonu girişimlerini düzeltirmek suretiyle engellemektedirler (Nelson vd. 2002:175-202).

## **2.7. Yaratıcı Muhasebenin Dayandığı Yaklaşımlar**

YMU'nun doğmasına neden olan bir takım yaklaşımlar bulunmaktadır. Söz konusu yaklaşımlar finansal manipülasyon uygulamalarının çerçevesini belirlediğinden, muhasebe uygulamalarındaki suistimallerin temelini anlayabilmek açısından önem taşımaktadır.

### **2.7.1. Asimetrik Bilgi Teorisi**

Piyasalarda işlemlerin bir tarafının, genellikle işlem hakkında diğer taraftan daha az bilgiye sahip olma olasılığı bulunmaktadır. Bu durum asimetrik bilgiye neden olmaktadır. Piyasada karşılaşılan bazı ekonomik birimlerin diğerlerine nazaran daha fazla veya daha az bilgiye sahip olması durumu asimetrik bilgi ya da bilgi asimetrisi (asymmetric information) olarak ifade edilmektedir (Şimşek ve Karakaş, 2007:21). Diğer bir ifadeyle asimetrik bilgi, bir işlemle ilgili olarak taraflardan birinin sahip olduğu bilgiye diğer tarafın sahip olmamasıdır.

Sınırlı bilgiye dayalı piyasalarla ilgili en temel çalışma George Akerlof'un limon piyasası ile ilgili klasik analizidir. 1970 yılında yayınlanan "The Market for Lemons" adlı makaleyle asimetric bilgi kavramını ortaya atan George Akerlof, temel iktisat teorisinde tam rekabet, homojen ürün, çok sayıda firma gibi basitleştirici varsayımların gerçek hayatta tam olarak doğru olmadığını; birçok olayda taraflardan birinin bilgisi varken diğerinin yok ise, asimetric bilgi durumunun ortaya çıkacağını ifade etmiştir. Bu durumda da piyasanın istenen sonucu vermeyeceğini belirtmiştir (Akerlof, 1970).

Akerlof'un "Limon Piyasası" adlı çalışması araba piyasası üzerinedir. Limon kavramı İngilizce'de kullanılmış, sürekli bozulan arabaları ifade etmek için de kullanılan bir kavramdır. Akerlof'un teorisine göre asimetric bilgi ya da bilgi asimetrisi araba piyasasında ticaret yapılmasını aksatabilmekte hatta engelleyebilmektedir. Çünkü potansiyel alıcılar ile satıcılar arasında arabanın kalitesi hakkında (arabanın sorunsuz (iyi) ya da sorunlu olması (kötü)) bilgi farklılığı bulunmaktadır. Bu durumda, alıcılar almak istedikleri arabanın kalitesini bilmediklerinden dolayı satıcıların, limon tabir edilen arabaları sorunsuz arabaların fiyatından satmak istemeleriyle karşı karşıya kalmalarına neden olabilmektedir. Bu nedenle potansiyel alıcılar farklı bilgiye sahip oldukları arabalar için yüksek fiyat ödemeye yanaşmayacaklardır. Satıcılar da alıcıların bu kararından etkilenecektir. Çünkü daha fazla bilgiye sahip olan satıcılar, iyi ya da kötü arabaları sahip oldukları bilgiyle alıcıların birbirinden ayıramamasından ötürü, tüm arabaları aynı fiyattan satmaya çalıştıklarından dolayı; alıcıların düşük fiyat taleplerine yanıt vermeye zorlanmaktadır. Bu durum özellikle iyi araba satıcılarına darbe vuracaktır. Çünkü iyi araba satıcıları ürünlerini değerinin altında bir fiyattan satmaya razı olmayacaklardır. Akerlof, yaşanan bu döngü sonucunda bilgi asimetrisinin ters seçime neden olacağını, iyi araba sahiplerinin piyasadan çekileceğini ve piyasanın kötü arabalara kalacağını ifade etmektedir (Akerlof, 1970: 488-500).

Tersi seçim sorunu, taraflar arasında herhangi bir ticari işlem yapılmadan ortaya çıkmaktadır. Akerlof'a göre, alıcının sahip olduğu eksik bilgi nedeniyle araç kalitesi ve fiyatı hakkındaki tahmini alıcı davranışları, toplum tarafından kalite sinyali olarak algılanacaktır. Böylelikle, yüksek fiyatların iyi kaliteli

ürünler, düşük fiyatların da kötü kaliteli ürünler olduğuna yönelik alıcıları yönlendirecektir. (Akerlof, 1970:488-500). Bu durum alıcı ile satıcı arasında herhangi bir işlem olmadan, asimetrik bilgi nedeniyle, tahmini kalite algısı sonucunda yüksek kaliteli ürünlerin piyasadan çekilmesine ya da yüksek kaliteli bir ürünün düşük fiyata satılmasına neden olabilecektir.

Asimetrik bilgi sorunu, ters seçimin (adverse selection) yanında ahlaki tehlike (moral hazard) ve vekalet sorunu (agency problem) şeklinde de kendini göstermektedir. Genellikle finansal piyasalarda görülen ahlaki tehlike, taraflar arasında ticari işlem yapıldıktan sonra faaliyetlerin gizlenmesi nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Bir sözleşme ile kredi alan tarafın kredi veren tarafın bakış açısına göre ahlaki olmayan (arzu edilmeyen) faaliyetlerde bulunarak, kredi veren tarafın çıkarını zedeleme tehlikesine neden olan asimetrik bilgi sorununa ahlaki tehlike denilmektedir (Aras ve Müslümov, 2004). Diğer bir ifade ile ahlaki tehlike, ekonomik ilişkide bir tarafın faaliyetinin diğeri tarafından gözlemlenememesi durumudur ve toplumsal etik sorununu tümüyle yansıtmaktadır (Şimşek ve Karakaş, 2007:23). Vekalet sorunu ise, sözleşmenin bir tarafının işlerini gördürmek için temsilci kullanması durumunda, o temsilcinin faaliyetlerini tam olarak kontrol edemediği veya kontrol sürecinin maliyetli olduğu durum olarak tanımlanmaktadır (Aras ve Müslümov, 2004).

Muhasebe bilgisinin finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda etkili olduğu ve sağlıklı kararlar almanın doğru bilginin en uygun zamanda ilgililere ulaşmasıyla mümkün olabileceği su götürmez bir gerçektir. Şayet muhasebe ilgililerinin bir kısmı diğeri ilgililerden daha önce ve daha farklı bilgilere sahip olabiliyorsa, bu durumda elde edilen bilgileri kendi çıkarları doğrultusunda kullanabilme riski ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla YMU'ya başvurma olanağı doğmuş olmaktadır.

### **2.7.2. Vekalet Teorisi**

Asimetrik bilgi teorisinin de ortaya çıkardığı vekalet sorunu, temelde vekalet teorisinin neden olduğu bir problemdir. Vekalet teorisiyle ilgili olarak literatürde yer alan en temel çalışma, Jensen ve Meckling'in (1976) çalışmasıdır. Çalışmaya göre vekalet ilişkisi, bir veya daha fazla kişinin (şirket sahiplerinin) kendilerine ait bazı kararları verme ve işlem yapma yetkilerini vekil (yönetici) adı



verilen bir başka kişiye devretmelerini içeren bir sözleşmedir (Jensen ve Meckling, 1976:5). Her iki tarafın çıkarlarının maksimizasyonu çatışmayı beraberinde getirmektedir. Çünkü vekaleti alan yöneticiler, kendi aldıkları ücret, prim vb. ödemelerin ve ek olanakların en yükseğe ulaşmasını hedefleyeceklerdir. Şirket sahipleri ise şirket varlıklarının değerinin ve dolayısıyla şahsi servetinin maksimize edilmesi beklentisi içerisinde olacaklardır. Öte yandan şayet yönetici, şirket varlıklarında hakları olan sahip-yönetici ilişkisi bulunan profesyonel yönetici değil ise bu durumda şirketin diğer sahipleri gibi hareket edecek ve çıkar çatışması doğmayabilecektir.

Vekalet teorisinin getirdiği şirket sahiplerine ait karar alma ve işlem yapma yetkilerinin yöneticilere devredilmesi durumu, her iki tarafın çıkarlarının maksimizasyonu düşünüldüğünde; şirket sahiplerine her zaman kendi çıkarlarının en iyileştirmesi doğrultusunda hareket edilmeyeceğine inanmak için geçerli neden sunmaktadır. Dolayısıyla vekalet problemi ortaya çıkmakta ve bunun sonucunda şirket sahiplerinin yöneticilerin anormal aktivitelerini ve/veya görüş ayrılıklarını sınırlamak için bir takım maliyetlere katlanması ve/veya uygun teşvikler kullanması gerekmektedir (Jensen ve Meckling, 1976:5). Çünkü vekalet teorisine göre, özellikle çok ortaklı şirketlerde, yöneticilerin, işletme sahiplerinin çıkarlarını maksimize etmek amacından uzaklaştığı ve bu nedenle yöneticileri şirket sahiplerinin menfaatleri lehine hareket etmeye sevk etmek ve tarafların çıkarlarında uzlaşma sağlamak için bir takım teşviklere ihtiyaç olduğu; uygun teşvikler ve kurallar içeren bir yönetim sistemi benimsenmedikçe, yöneticilerin kendi menfaatlerini şirket sahiplerinin menfaatlerinin önünde tutacağı kabul edilmektedir (Donaldson ve Davis, 1991:50). Vekalet probleminin ortaya çıkardığı vekalet maliyeti;

- Şirket sahibinin, yöneticinin iş ve işlemlerinin denetimi/kontrolü için katlandığı maliyet (monitoring costs),
- Yöneticinin, işletme sahibinin talimatları dışında hareket etmesi halinde işletme sahibine ödemesi gereken tazminattan kaynaklanan maliyet (bonding costs) ve
- Şirket sahibi ile yönetici arasındaki çıkar çatışmalarından kaynaklanan ve şirket sahibi tarafından katlanılan artık maliyetin (residual loss) toplamından oluşmaktadır (Jensen ve Meckling, 1976:5-6).

İşletme yöneticilerinin çoğu zaman işletme sahiplerinden daha fazla bilgiye sahip olması, onları kendi çıkarlarını korumaya ve menfaatlerini en iyi hale getirmeye sevk edebileceğinden; işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını istedikleri gibi gösterebilme olanağını da beraberinde getirecektir. Böylelikle muhasebe manipülasyonlarına ve YMU'ya zemin hazırlanmış olacaktır.

### **2.7.3. Etkin Piyasalar Hipotezi**

Sermaye piyasalarında yatırımcıların korunması etkin piyasa kavramı ile ilgilidir. Menkul kıymetlerin fiyatlarının doğru bir biçimde belirlenmesi, piyasadaki tüm yatırımcıların elde edeceği bilgiler doğrultusunda etkin bir piyasanın varlığı halinde mümkün olabilecektir. Çünkü etkin piyasalar, menkul kıymet fiyatlarının varlık değerleriyle ilgili bilgileri yansıttığı piyasalardır. Etkin piyasalarda menkul kıymet fiyatları önceki günden bağımsız seyir izlediğinden yatırımcılar korumaktadır (Korkmaz ve Ceylan, 2007:267). Etkin piyasaların en önemli özelliği yatırımcıların menkul kıymetleri çıkartan işletmeler hakkında elde edilebilecek tüm bilgilere sahip olmasıdır. Bu nedenle yatırımcılar finansal tabloları okuyarak yüksek ya da düşük değerlenmiş hisse senetlerini bulup çıkartamazlar. Fiyatlar menkul kıymetler hakkındaki tüm bilgileri yansıttığından, fiyatların değişebilmesi için yeni bilgilerin elde edilmesine gereksinim olacaktır.

Etkin Piyasalar Hipotezi kısaca piyasalarda var olan fiyatların her türlü bilgiyi içerdiğini, dolayısıyla bu bilgileri kullanarak aşırı bir getiri sağlamanın olanaksız olduğunu kabul etmektedir. Etkin piyasalar, fiyatı belirleyenlerden hiçbirinin bireysel olarak fiyatları etkileyemeyeceği çoklukta alıcı ve satıcı olduğu varsayımı ile işlemcilerin tüm ulaşılabilir bilgilere aynı anda ve benzer maliyetlerle ulaşabildiğini ve işlem maliyetlerinin de son derece düşük olduğunu varsaymaktadır (Çelik ve Taş, 2007:13). Söz konusu hipotezi basitleştirici varsayımları aşağıdaki gibi sıralamak olasıdır (Kocaman, 1995:9):

- Yatırımcının temel amacı ekonomik faydasını ençoklamaktır.
- Yatırımcılar risk ve getiri temeline dayalı seçimler yaparlar.
- Yatırımcıların risk ve getiri beklentileri homojendir.
- Yatırımcılar birbirinin aynı zaman ufkuна sahiptir.
- Bilgi serbestçe elde edilebilir.

Ayrıca hipoteze göre; yatırımcılar rasyoneldir ve finansal varlıkları bu çerçevede değerlendirmektedirler, bazı yatırımcılar rasyonel değilse bile rasyonel davranmayan yatırımcıların davranışları birbirini dışlar ve böylece fiyatlar etkilenmemiş olur, yatırımcılar, aynı yönde rasyonellik dışı bir davranış sergilerse piyasada bulunan rasyonel arbitrajcılar, bu davranışların fiyatları etkilemesini engeller (Çelik ve Taş, 2007:13). Fama etkin piyasalar hipoteziyle çoğu “Random Walk” hipotezine dayanan ampirik çalışmaları organize ederek bu çalışmalarını teorik bir yapıya oturtmuş ve piyasaları etkinlik düzeyi açısından üçe ayırmıştır (Fama,1970:388).

Zayıf tipte etkin piyasa, piyasa fiyatlarının geçmiş fiyatların tarihçesinde yer alan tüm bilgileri hızla yansıttığı durumu ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, geçmiş menkul kıymet fiyatlarında yer alan tüm bilgilerin bugünün menkul kıymet fiyatlarına yansıdığı piyasa zayıf tipte etkin olan piyasadır. Bu piyasada teknik analist yapanlar, menkul kıymetin geçmiş fiyatlarından yararlanarak kar sağlamaya çalışmaktadırlar. Ayrıca temel analizle uğraşanlar da bu piyasada yüksek veya düşük değerlenmiş menkul kıymetleri tespit etmeye çalışırlar. Piyasada başarılı olmak, şans ve iyi araştırmanın bir sonucudur. Söz konusu piyasada yatırımcılar yeni bilgilere eş zamanlı olarak ulaşamadığından ve kamuya açıklanmamış bazı bilgiler de ancak işletme içindeki kişiler tarafından bilindiğinden; rahatlıkla muhasebe manipülasyonun yapılabildiği bir piyasa olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yarı güçlü tipte etkin piyasada menkul kıymetlerin fiyatları halka açıklanmış tüm bilgileri yansıtmaktadır. Fiyatlar halka açıklanmış tüm bilgileri yansıttığından zayıf tipte etkin piyasada olduğu gibi karlar sağlamak olası değildir. Bu piyasada işletme içinden öncelikli bilgi sağlayan kişiler ortalama piyasa getirisinin üzerinde kar sağlayabilmektedir. Dolayısıyla söz konusu piyasada yapılacak YMU, işletme içinden sağladıkları bilgilerin ticaretini yapan kişilere (insider trader) önemli getiriler elde etme şansını verecektir.

Güçlü tipte etkin piyasada ise menkul kıymet fiyatları, gerçek değerleri belirlemede kullanılacak tüm bilgileri hızla yansıtmaktadır. Piyasa menkul kıymet fiyatları sadece kamuya açıklanmış bilgileri değil, aynı zamanda işletmelerin ve ekonominin tüm bilgilerini yansıttığından; önceki piyasa türlerinde

anlatıldığı gibi karlar sağlamak olanaksızdır. Çünkü bu piyasada işletme içinden bilgi sahibi olan kişilerin elde ettiği tüm bilgiler, eş zamanlı olarak tüm yatırımcılara ulaşmaktadır. Bu nedenle hisse senetlerinin fiyatlarını tahmin eden yatırımcıların tahminleri, birbirinden çok farklı olmakta ve birbirlerine göre daha doğru tahmin yaptıkları söylenememektedir. Dolayısıyla böyle bir piyasada muhasebe manipülasyonu ve YMU'ya girişilmesi hem oldukça zor hem de manipülasyon aracılığıyla belirli bir ilgi grubuna farklı getiri sağlamak imkansızdır.

#### **2.7.4. Davranışsal Finans**

Klasik ekonomi ve finans teorileri, yatırımcıların alacakları kararlarda kendi çıkarlarını ön planda tuttuklarını ve piyasalar hakkında bilgiler yeterince açık ve net ise bireylerinin tercihlerinin rasyonel olduğunu kabul etmektedir. Etkin Piyasalar Hipotezi, karar vericilerin kararlarını verirken duygularına, önsezilerine, deneyimlerine, grup ya da çevre etkisine ve alışkanlıklarına yer vermemektedir. Etkin Piyasalar Hipotezi'ne alternatif olarak 70'li yıllarda Davranışsal Finans Teorisi ortaya atılmıştır. Davranışsal finans, piyasa katılımcılarının risk ve belirsizlik koşulları altında karar verirken psikolojik ve sosyolojik etmenlerden de etkilendiğini öne süren bir yaklaşımı ifade etmektedir (Erkol, 2011). Davranışsal Finans Teorisi ortaya ilk kez Princeton'lı akademisyenler Daniel Kahneman ve Amos Tversky tarafından ortaya atılmıştır. "Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk" adlı makaleleriyle "sınırlı rasyonelite" kavramını literatüre kazandırmışlardır. Bu yaklaşıma göre akılcı olmayan davranışlar kalıcılık arz etmekte ve kişinin belirsizlik altında karar verme durumunda sistematik hatalar yapabileceği görüşünü savunmaktadır (Korkmaz ve Ceylan, 2007:613). Literatürde söz konusu yaklaşım için farklı tanımlamalara rastlanmaktadır. Bu tanımlamalara göre davranışsal finans (Fuller, 1998:5-12; Mullainathan ve Thaler, 2000; Frankfurter ve Mcgoun, 2000:200-211);

- Davranışsal finans, klasik ekonomi ve finansın, psikoloji ve karar alma ilkeleriyle birleştirilmesidir.
- Davranışsal finans, finans literatüründe gözlemlenen ve raporlanan anomalilerin nedenlerini açıklamaya çalışan bilimsel bir yaklaşımdır.

- Davranışsal finans, yatırımcıların finansal kararlarında sistematik olarak nasıl bilinçsel ve mantıksal hatalar yaptıklarının incelenmesidir.
- Davranışsal finans, yatırımcıların finansal varlıklarının beklenen getirileriyle ilgili tahminlerde bulunurken nasıl sistematik hatalar yaptıklarının belirlenmesidir.
- Davranışsal finans, piyasa katılımcılarının insan doğasının karmaşıklığı ve yetersizliği içinde davranması durumunda neler olduğunu incelenmesidir.
- Ekonomi ve finansın yeni bir dalı olarak davranışsal finans, özellikle sosyoloji ve psikoloji gibi davranış bilimlerinin yardımıyla beklenen fayda teorisi ve dar tanımlı rasyonel davranış paradigmasının öngörülleri ile çelişen gözlemlerin keşfedilmesi ve açıklanmasıyla ilgilenir.

Davranışsal finasta yatırımcı kararlarını etkileyen bir takım faktörler bulunmaktadır. Bu faktörleri bilişsel önyargılar, cinsiyet faktörü, dışsal faktörler ve sürü davranışı şeklinde gruplara ayırmak olasıdır. Bilişsel önyargılar, hevristik (sezgisel) ve zihinsel yanılsamalardan meydana gelmektedir. Hevristik yanılsamalar, yatırımcının elde ettiği bilgiyi analiz ederken karmaşıklığı ortadan kaldırmak için bir takım kestirme yollara başvurmasını ifade etmektedir. Kestirme yollar, kendi kendine öğrenmeye dayanan veri süreci olarak adlandırılmaktadır. Yatırımcıların karar alırken başvurdukları ve hataya neden olan kestirme yolları şu şekilde sıralamak olasıdır (Korkmaz ve Ceylan, 2007:616-617) :

- Aşırı Güven (Overconfidence)
- Temsil Etme (Representativeness)
- Kumarcı Yanılgısı (Gamber's Fallacy)
- Demirlemek (Anchoring)
- Bulunabilirlik Önyargısı (Availability Bias)
- Aşına Olma Önyargısı (Familiarity Bias)
- İyimserlik Önyargısı (Optimism Bias)
- Yükleme Önyargısı (Self-Attribution Bias)

- Aşırı Reaksiyon Gösterme (Overreaction)
- Düşük Reaksiyon Gösterme (Underreaction)
- Hisse Senedi Primi Bulmacası (Equity Premium Puzzle)

Zihinsel yanılsamalar ise genel olarak kayıp ve kazançların karar vericinin psikolojik durumunu etkilemesi sonucunda ortaya çıkan karar verme seçeneklerini ifade etmektedir. Zihinsel yanılsamalar; Kayıptan Kaçınma (Loss Aversion), Pişmanlıktan Kaçınma (Regret Aversion), Zihinsel Muhasebe (Mental Accounting), Çerçeveleme Etkisi (Framing Effect) ve Kesinlik ve Sözde Kesinlik Etkisi (Certain and Pseudocertainty Effect) şeklinde ortaya çıkmaktadır (Korkmaz ve Ceylan, 2007:622-624).

Shiller'e (2001) göre yatırımcıların hisse senedi piyasalarında alacakları kararlarda yanılsamaya neden olan psikolojik ve sosyolojik durumları aşağıdaki gibi sıralamak olasıdır (Bayırlı, 2006:109) :

- Yatırımcılar, genelde resmin bütününe değil parçalarını görme, algılama eğilimindedir.
- Yatırımcılar, piyasaların durumu ya da hisse senetlerinin fiyatları hakkında bilimsel çalışma sonuçlarından ziyade popüler kimselerin yapmış oldukları günlük yorumlara itibar etmektedir. Popüler kişiler tarafından yapılan bu yorumların ise çoğu zaman kahve falından bir farkı yoktur. Bu durumda bilimsel çalışma sonuçlarının kamuya duyurulma veya pazarlanma şekillerinin yeterli olmaması da etkili olmaktadır.
- Bireysel yatırımcılar, kurumsal yatırımcıların piyasalar hakkında kendilerinden daha fazla bilgiye sahip olduğunu düşünürler. Oysa çoğu kurumsal yatırımcının sahip olduğu bilgi bireysel yatırımcının sahip olduğundan çok fazla değerli değildir.
- Yatırımcılar, borsadaki yükseliş trendine aldanmaktadırlar. Oysa borsada fiyat artışı % 200'ü aşarken GSMH'nın ve şirket karlarının ortalama ne kadar arttığına bakmamaktadırlar. Diğer bir ifade ile yatırımcılar, hisse fiyatlarındaki artışın; hisse senetlerinin değerlerine ilişkin doğru ve köklü

bilgilere mi dayandığına yoksa spekülasyondan mı kaynaklandığına bakmazlar.

- Yatırımcıların dikkatlerini odakladıkları noktalar farklı farklıdır. Ancak bir anda sadece dikkatlerini bir noktaya verebilirler. Bu sebeple önemli ayrıntıları kaçıırırlar. Bu insan doğasının sebep olduğu doğal bir sonuçtur.

Davranışsal finans genel olarak finansal kararlarda psikolojinin etkisini araştıran bir ekoldür. Karar vericilerin elde ettikleri bilgiyi nasıl yorumladıkları ve kararlarında nasıl hareket ettiklerine odaklanmaktadır. Bu yönüyle düşüldüğünde, yatırımcıların psikolojisini etkileyecek her türlü muhasebe manipölasyonları onların verecekleri kararların değişmesine neden olacaktır.

## **2.8. Yaratıcı Muhasebenin Araçları**

GKGMİ'nin işletmelerin muhasebe politika ve uygulamalarına yön gösterme özelliği bulunmaktadır. Söz konusu ilkelerin, muhasebe standartlarının esnetilmesi veya amacı dışında kullanılması şeklinde uygulanması durumunda, YMU ortaya çıkmaktadır. Lev (2005) hileli finansal raporlamayı, GKGMİ gibi uygulanan muhasebe kurallarından sapma olarak nitelendirmekte ve GKGMİ'yi kar yönetimi gibi YMU'yu önlemede çok yetersiz bir sistem olduğunu savunmaktadır. Ona göre GKGMİ'ye uygun bir şirket, ekonomik durumu ile birlikte tutarsız bir görüntü sağlayabilmektedir. GKGMİ, araştırma geliştirme giderlerinin ve diğer maddi olmayan duran varlıkların giderlerinin hemen giderleştirilmesi gibi uygulamaları kabul ettiğinden, şirketin ekonomik görüntüsünü bozabilmektedir. Bununla beraber Lev'e göre birçok manipölasyon GKGMİ'den sapma sonucunda gerçekteşmemektedir. Manipölasyon, işlemlerin zamanlamasını değiştirmekle ve daha çok tahmin uygulaması ile gerçekteşmektedir. Lev'e göre bazı istisnai durumlar dışında bilanço ve gelir tablolarında yer alan hemen hemen her öğe, yönetim tarafından kolayca değiştirilebilen veya ayarlanabilen bir tahmine dayanmaktadır (Lev, 2005:2-3). Diğer bir ifadeyle; muhasebede tahakkuk ve erteleme kavramları ile muhasebe işlemlerinin zamanı değiştirilmekte, dağıtım ve ölçüm kavramları ile de işlemlerle ilgili tahmin uygulaması gerçekteşirilmektedir.

Rosenfield'e (2000) göre tahakkuk ve dağıtma kavramları kar yönetimi gibi YMU'yu tetikleyen iki önemli unsurdur. Söz konusu kavramların YMU'yu tetikleme gücü ise GKGMİ'nin doğasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle bu kavramların kar yönetimi üzerindeki güçlerini ortadan kaldırmak gerekmektedir (Rosenfield, 2000). GKGMİ ile ortaya çıkan üç temel muhasebe kavramı (tahakkuk, dağıtım ve ölçüm), amacı dışında kullanılarak ya da esnetilerek YMU'da ya da yöntemlerinde kullanılan araçlar olmaktadır.

### **2.8.1. Tahakkuk**

GKGMİ'nin gelirleri ve giderleri dönemle ilişkilendirebilmek için kullandığı ölçüt tahakkuktur. Tahakkuk, net nakit akışlarını net gelirden farklı kılan muhasebe ayarlamaları toplamıdır. Söz konusu ayarlamalar iki tiptedir. İlki, geliri etkileyen, örneğin kredili satışlar ve amortisman giderleri gibi ayarlamalardır. İkincisi ise geliri etkilemeyen, örneğin kredi için geri ödeme ve varlık alımları gibi ayarlamalardır (Özkan vd. 2006:68). Tahakkuk ile işletme karı, nakit akışlarından farklı olmakta ve kar daha istikrarlı biçimde gösterilebilmektedir. Böylelikle işletme performansı hakkında daha sağlıklı bilgi elde edilebilmektedir. Tahakkuk esası; işlemlerin ve diğer olayların etkisi, nakit veya nakit benzerleri alındığında veya ödendiğinde değil de, bu işlem veya olayın olduğu zaman gerçekleşmesi ve ilgili oldukları dönemin muhasebe kayıtlarına alınarak o dönemin finansal tablolarında raporlanmasını ifade etmektedir.

Tahakkuk esaslı muhasebeleştirme uyarınca, işlemler ile diğer olaylar ve durumların raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları üzerindeki etkileri, bu etkilerin gerçekleştiği dönemde gösterilmekte, nakit girişleri ve ödemelerin farklı bir dönemde gerçekleşmiş olması bu durumu etkilememektedir. Tahakkuk esaslı muhasebeleştirmenin önemi, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları ile bunlarda belirli bir dönemde meydana gelen değişimlere ilişkin bilginin, işletmenin geçmiş ve gelecekteki performansının değerlendirilmesinde sadece döneme ait nakit girişleri ve ödemelerine ilişkin bilgiye nazaran, daha iyi bir temel sağlamasından kaynaklanmaktadır (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, md.A17).



KGK'ya göre tahakkuk, unsur tanımına giren bir kalemin; ileride işletmeye ekonomik yarar sağlaması veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olması ve maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebilir olması halinde, bu unsurun bilançoya veya gelir tablosuna dahil edilmesi sürecini ifade etmektedir. Bir kalemin tahakkuk ettirilmek için gereken ölçütleri taşıyıp taşımadığının belirlenmesi ve taşınması halinde finansal tablolarda gösterilip gösterilmemesi konusunda karar verirken muhasebe bilgisine ilişkin niteliksel özelliklerden önemlilik kavramı dikkate alınmalıdır (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, md.37-39). Tahakkuk ölçütü içinde kullanılan olasılık kavramı, bir kalemlle ilgili olarak gelecekte işletmeye bir ekonomik yarar girişi ya da işletmeden bir ekonomik yarar çıkışı olup olmayacağı konusundaki belirsizliğin derecesini ifade etmektedir. Örneğin, bir işletmeden olan alacağın tahsilinin olası görünmesi ve aksi bir durumu belirten herhangi bir kanıt olmaması, alacağın bir varlık olarak tahakkuk ettirilmesini gerektirirken; çok sayıda alacak bulunması durumunda ise normal olarak belli orandaki alacakların tahsil edilememesi olasılığının varlığı esas alınmaktadır. Bu nedenle, ekonomik yararada olması beklenen azalma kadar bir tutar gider olarak tahakkuk ettirilmektedir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, md.40).

Bir kalemin finansal tablolara tahakkuk ettirilebilmesi için gereken diğer önemli şart, bu kalemin güvenilir bir şekilde tespit edilen bir maliyeti veya bir değeri olmasıdır. Makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların hazırlanmalarındaki önemli esaslardan biri olup finansal tabloların güvenilirliğini zayıflatmaz. Ancak eğer makul bir tahmin yapılamıyorsa ilgili kalem bilançoda veya gelir tablosunda tahakkuk ettirilmez. Örneğin, başkaları aleyhine açılan bir davadan beklenen tahsilat hem varlık hem de gelir olarak tanımlanmak için gereken ölçütleri ve olasılık ölçütlerini de taşıyabilir. Bununla beraber, tazminat tutarı güvenilir bir şekilde ölçümlenemiyorsa bir varlık ve bir gelir tahakkuklarının yapılmaması gerekir. Bu durumda böyle bir davanın varlığı notlarda, açıklamalarda veya tamamlayıcı çizelgelerde açıklanmalıdır (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, md.41).

Richardson, Sloan, Soliman ve Tuna (2004) tahakkukların güvenilirliği ile karın sürekliliği arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Yapılan çalışmada tahakkukların tanımı, önceki bazı çalışmalar ışığında işletme sermayesi tahakkukları sınırlı tutulmuş ve tahakkuklar aşağıdaki biçimde sınıflandırmışlardır (Özkan vd. 2006:72):

- Duran işletme varlıkları ile ilgili tahakkuklar, örneğin sermaye harcamaları.
- Duran işletme kaynakları ile ilgili tahakkuklar, örneğin emeklilik fayda yükümlülükleri.
- Finansal varlıklar ile ilgili tahakkuklar, örneğin uzun vadeli alacaklar.
- Finansal kaynaklar ile ilgili tahakkuklar, örneğin uzun vadeli borçlar.

Literatürde genel kabul gören tahakkuk sınıflandırmasına göre ise tahakkuklar; cari tahakkuklar, cari olmayan tahakkuklar, ihtiyari tahakkuklar ve ihtiyari olmayan tahakkuklar olmak üzere dörde ayrılmaktadır. Cari tahakkuklar, cari işletme sermayesindeki değişimin toplam işletme sermayesine oranlaması ile hesaplanmaktadır. Dolayısıyla cari tahakkuklar, dönen varlıklar ile kısa vadeli yabancı kaynaklarda meydana gelen tahakkuklardır. Cari olmayan tahakkuklar ise cari olmayan işletme sermayesindeki değişimin toplam işletme sermayesine oranlaması ile hesaplanmaktadır (Richardson vd. 2001:21). Amortismanla ilgili tahminlerin ve yöntemlerin, ertelenmiş verginin ve diğer olağanüstü gelir kalemlerinin değiştirilmesi yoluyla yöneticiler bu tahakkuklarla oynayabilmektedirler. İhtiyari tahakkuklar, “tahakkukların anormal kısmı” olarak da nitelendirilmekte bundan dolayı beklenmeyen tahakkuklar ya da faaliyetlerin gerektirmediği tahakkuklar olarak da adlandırılmaktadır. Şüpheli alacak karşılıkları, değersiz alacaklar, konusu kalmayan karşılıklar, yeniden yapılanma harcamaları, muhasebe tahminlerindeki değişimlerin etkileri, varlık satışından kaynaklanan kar ve zarar, aktifleştirilen giderler, tahakkuk ettirilen giderler, ertelenen gelirler ve tahakkuk ettirilen gelirler; ihtiyari tahakkuklara örnek olarak verilebilir. İhtiyari olmayan tahakkuklar da “tahakkukların normal kısmı” olarak ifade edilen, yönetici kararlarından bağımsız ve işletme faaliyetlerinin gerektirdiği tahakkuklardır (Bartov vd., 2002:195-196, Bartov vd., 2000).

İşletme karı, işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akımları ile tahakkukların toplamından meydana gelmektedir (Sloan, 1996:293). Diğer bir gösterim biçimiyle “Kar = Tahakkuk + Nakit Akımları” eşitliği bulunmaktadır. Bu eşitlik tahakkuklar açısından yeniden oluşturulduğunda, “Tahakkuk = Kar – Nakit Akımları” eşitliği ortaya çıkacaktır. Kar yönetimi gibi YMU kar kalitesini düşürmektedir. Yapılan bazı araştırmalar, kar yönetimi olduğuna dair herhangi bir kanıtın olmadığı durumlarda, kar kalitesinin yüksek olduğunu göstermiştir. Diğer bir ifadeyle tahakkuklar ile kar kalitesi ters ilişkili olup, tahakkuklar azaldıkça kar kalitesi yükselmektedir (Richardson vd. 2001:7). Bu bakış açısıyla düşünüldüğünde, işletme yöneticileri tarafından işletme karının manipüle edilip edilmediğini tespit etmek için tahakkuklar kullanılmaktadır (Özkan vd. 2006:68-69). Gerçekten de faaliyetlerden elde edilen nakit akımlarını manipüle ederek, işletme karında manipülasyon gerçekleştirmek olası olmadığından, tahakkuk manipülasyonu ile işletme karının istenen seviyelere çekilebileceği söylenebilir.

Tahakkukların hesaplanmasıyla ilgili olarak literatürde başlıca iki yaklaşım bulunmaktadır Bunlardan ilki “Denge Yaklaşımı” (Balance Approach) dır. Bu yaklaşıma göre cari tahakkuklardaki artış ve azalışları, nakdi olmayan cari varlık ve cari kaynak hesaplarının dengeleri belirlemektedir (Özkan vd. 2006:94). Tahakkuklar, bilanço ve gelir tablosundan elde edilen bilgiler ile hesaplanmaktadır. Aşağıdaki biçimde formülize edilebilmektedir (Sloan, 1996:293).

$$\text{Tahakkuklar} = (\text{Cari Varlıklardaki Değişim} - \text{Nakit ve benzeri Varlıklardaki Değişim}) - (\text{Cari Kaynaklardaki Değişim} - \text{Cari Kaynaklardaki Borçlarda Değişim} - \text{Ödenecek Gelir Vergisindeki Değişim}) - (\text{Amortisman Giderleri})$$

Tahakkukların hesaplanmasında ikinci yaklaşım ise “Nakit Akımı Yaklaşımı” (Cash Flow Approach) dır. Söz konusu yaklaşımda tüm bilgiler nakit akım tablosundan elde edilmekte, bilançodan herhangi bir bilgi alınmamaktadır. Bu yaklaşımda tahakkuklar, olağanüstü gelir ve karlardan önceki kardan, işletme faaliyetlerinden elde edilen nakit akımlarının çıkarılmasıyla hesaplanmaktadır (Özkan vd. 2006:94). Tahakkuklar, YMU’nun temel araçlarından biridir.

Tahakkukların artırılıp azaltılmasıyla, işletme yönetimi tarafından işletme karı kolaylıkla manipüle edilebilmektedir. Özellikle tahakkuklardaki tahmin-olasılık ölçüsü, tahakkuk yöntemlerinin ve/veya zamanlamasının değiştirilebilmesine olanak sağlamaktadır.

Tahakkuk kavramı, yapısı gereği gelirlere ve giderlere dönem atlatılmasına olanak vermektedir. Dönem atlatma, gerçekte daha sonra gerçekleşecek bir gelirin hemen gerçekleşmiş gibi işlem görmesini sağlayarak dönemin öne çekilmesi ya da hemen giderleştirilmesi gereken bir giderin daha sonra giderleştirilerek döneminin ertelenmesi şeklinde olabilmektedir. Böylelikle işletme karının gelecekte olduğundan yüksek ya da düşük gösterilmesi sağlanabilir. Dönem atlama için sadece belirli bir gider ya da gelirin ertelenmesi veya öne çekilmesi gerekli değildir. Gider ya da gelire ilişkin işlemin birden fazla dönem ile ilişkilendirilmesi de dönem atlatma içerisinde değerlendirilebilir. Örneğin, peşin tahsil edilmiş bir kira geliri ile ilgili sözleşmenin vadesinin değiştirilerek, ilgili gelirin birden fazla döneme yayılması sonucunda dönem atlatma aracılığıyla gelirin manipüle edilmesi gerçekleştirilebilmektedir.

### **2.8.2. Dağıtım**

Gelirler ile giderlerin eşleştirilmesi, doğrudan doğruya ve beraberce aynı işlemde veya diğer olaylardan kaynaklanan gelir ve giderlerin ayrı ayrı veya bir arada, eşzamanlı olarak tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Giderlerden beklenen ekonomik yararın ilerideki birkaç muhasebe döneminde ortaya çıkmasının söz konusu olduğu ve gelirin de kabaca ve doğrudan hesaplanabildiği durumlarda ise, giderlerin sistematik olarak ve belli bir dağıtım mantığına dayanarak bu dönemlere paylaştırılmak suretiyle tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla gelirler ile giderleri yapılan muhasebe işlemi ile ilişkilendiren dağıtım, tahakkuku destekleyen bir muhasebe kavramıdır. Maddi duran varlıklar, şerefiye, patent hakkı ve marka hakkı gibi varlıkların kullanımları ile ilgili amortisman ve itfa payları olarak adlandırılan giderlerin tahakkukunun dağıtım usulü ile yapılması zorunludur. Dağıtım usulü, giderleri ekonomik yararın ilişkilendirildiği kalemlerin kullanıldığı ya da tüketildiği muhasebe dönemlerinde tahakkuk ettirmek amacını taşımaktadır (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, md.51).

Amortismanına tabi maddi bir duran varlık için katlanılan tüm maliyetin aynı dönem içerisinde giderleştirilmesi halinde; söz konusu maddi duran varlıktan ileriki dönemlerde sağlanacak gelirlerin, maddi duran varlığın o dönemki giderleri ile eşleştirilmesini engelleyecektir. Çünkü ilgili maddi duran varlık satın alındığı anda gelir elde edebilmek amacıyla yıpranmayacak, gelir elde edilmeye başladıkça maddi duran varlığın ekonomik ömrü azalacaktır. Bundan ötürü, dağıtım kavramı gelirler ile giderlerin dönemler itibariyle istikrarlı bir biçimde görülmesini sağlamaktadır. Diğer bir ifadeyle dağıtımın, karın istikrarlı bir biçimde gösterilmesini sağlayan bir uygulama olduğunu söylemek olasıdır. Dağıtım yöntem ve uygulamalarında veya zamanlamasında, işletme yönetimi tarafından bilinçli bir şekilde yapılacak değişiklikler, işletme karının manipüle edilmesini gündeme getirebilecektir.

### **2.8.3. Ölçümleme (Değerleme)**

Varlık ve kaynakların gerek ilk defa muhasebeleştirilmesinde, gerekse gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasında esas alınacak parasal değer belirlenmesi işlemini ifade eden ölçümleme (değerleme) kavramı, mali nitelikteki işlemlerin bir değer ile ilişkilendirilmesini kapsamaktadır. GKGMI'ne göre ölçüm (değer), parayla ölçme kavramı içinde değerlendirilerek, işletmedeki olayların ölçülüp ifade edilmesinde ortak ölçü olarak paranın kullanılması olarak ifade edilmiştir. Diğer bir ifade ile ölçüm, finansal durumun ölçümlemesi ile doğrudan ilgili unsurlar olan bilançodaki varlıkların, yabancı kaynakların ve özkaynakların; ayrıca gelir tablosundaki faaliyet sonuçlarının ölçümlemesi ile doğrudan doğruya ilgili olan gelirler ve giderlerin parasal tutarlarının tespit edilmesi işlemidir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, md.2). Değerleme kavramının muhasebe standartları içerisinde ölçümleme şeklinde ifade edildiği görülmektedir. Bu nedenle çalışmamızda muhasebe standartlarına uygun olarak ölçümleme kavramı benimsenmiş ve kullanılmıştır.

Finansal tablolardaki unsurların ölçülmesinde farklı ölçüm esasları vardır. Bu esaslar KGK tarafından aşağıdaki gibi belirtilmiştir (KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, md.55):

**a. Tarihi Maliyet:** Yönteme göre, varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar ise borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilmektedir. Tarihi maliyeti kullanmanın gerekçeleri şu şekilde sıralanabilir (Şensoy, 2003:8-9):

- 1- Tarihi maliyet gerçekleşmiş işlemlere dayanmaktadır. Bu nedenle muhasebe kayıtlarını ve mali tablolarda açıklanan bilgileri destekleyecek ve ispatlayacak belgeler her zaman mevcuttur. Geçmiş işlemlerle ilgili kayıtlar “ hesap verme sorumluluğu” açısından gereklidir. İjiri’ye göre (1975) hesap verme sorumluluğu önemini koruduğu sürece tarihi maliyet kullanılmaya devam edecektir. Bunun yanında tarihi maliyet, etkin bir yönetimin sorumluluklarını nasıl yerine getirdiği konusunda da deliller sağlamaktadır.
- 2- Tarihsel maliyetin verilecek ekonomik kararlarla ilgili olmadığı söylenemez. Gelecekteki işlemler için karar veren yöneticilerin geçmiş işlemlerle ilgili bilgilere de ihtiyaçları vardır. Bu nedenle, yöneticilerin geçmiş başarılarını gözden geçirmek imkanına sahip olmaları gerekmektedir ve bundan ötürü geçmiş başarıların ölçüsü tarihi maliyettir. Yöneticiler, geçmiş kararlarının kalitesini de böylece değerlendirmiş olurlar. Bazı yöneticiler için “optimum” fikrinden çok “tatmin” düşüncesi ağır basmaktadır. Bunlar için, daha ne kadar çok kazanabilirdik yerine şuanda ne kadar kazandık sorusu önemli olmaktadır. Bu durumda verilecek kararda tarihi maliyet önemli bir etkidir.
- 3- Vergi amaçlı olarak ve maliyet artı kar sözleşmelerinde olduğu gibi birçok nedenle karar vericilerden çevreleri tarafından tarihi maliyeti kullanmaları istenebilmektedir.
- 4- Tarihi maliyet, cari maliyet ve satış fiyatına göre daha az manipülasyona açıktır.

5- Cari maliyet veya çıkış fiyatı muhasebesinin, tarihi maliyete dayalı muhasebeden daha faydalı bilgiler ürettiğine işaret eden ikna edici ve deneysel bir delil bulunmamaktadır.

- b. Cari Maliyet:** Bu yöntemde varlıklar, aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilmektedir. Borçlar da yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir. İşletmenin satın almalar yaptığı piyasanın işletmenin girdileriyle ve satışlar yaptığı pazarın da işletmenin çıktıklarıyla ilgili olması, muhasebede “giriş fiyatı” ile “çıkış fiyatı” ayrımının doğmasına neden olmuştur. Giriş fiyatları ile çıkış fiyatı arasındaki farklılık, ölçüm esasında da farklılık getirmiştir. Giriş fiyatları, cari maliyet ya da yerine koyma maliyeti ile ilgiliyken, çıkış fiyatları ise satış fiyatıyla alakalıdır. Yerine koyma maliyeti ile cari maliyet birbirinin yerine kullanılabilir. Yerine koyma maliyeti, elde bulunan varlığın işlevlerini en iyi şekilde üstlenebilecek özellikle piyasada mevcut olan başka bir varlığı edinebilmek için şimdi ödenmesi gereken tutarı ifade etmektedir (Şensoy, 2003:9). İki maliyet kavramı arasındaki temel fark, cari maliyetin sahip olunan gerçek varlığın potansiyel hizmetinin maliyetine odaklanması iken, yerine koyma maliyetinin ise sahip olunan varlığın yerine geçmesi beklenen özellikle piyasada bulunabilen bir varlığın maliyetine odaklanmasıdır. Stoklarda olduğu gibi birçok durumda bu iki değer aynı varlığa gönderme yaptıkları için cari maliyetle yerine koyma maliyeti aynı olmaktadır. Ancak duran varlıklar için özellikle teknolojik değişimler nedeniyle cari maliyet ile yerine koyma maliyeti arasında fark olabilmektedir (Şensoy, 2003:10). Varlık ve yükümlülüklerin cari maliyet ile ölçülmesi ile ortaya çıkan giriş ve çıkış fiyatına soruna, literatürde kimi akademisyenler tarafından farklı bir bakış açısı getirilmiştir. Onlara göre cari maliyet, “net gerçekleşebilir değer” veya diğer kavramların tamamını içeren “yoksun olma maliyeti” olarak ifade edilmelidir (Tokay vd, 2005:95). Yoksun olma maliyeti, ölçülemeye konu olan varlıktan herhangi bir nedenle mahrum kalınması durumunda ortaya çıkması beklenen en yüksek zararı belirtmektedir. Bu ölçümleme

yöntemi; yerine koyma maliyeti, geri kazanılabilir değer, net gerçekleştirilebilir değer ve kullanım değeri (ekonomik değer) yöntemlerinin birlikte kullanılmasını içermektedir (Tokay vd. 2005:97)

**c. Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri):** Bu ölçümleme yönteminde varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarı ile ölçümlenmektedir. Borçlar ise işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile ölçümlenir. TMS-2 “Stoklar” standardında söz konusu ölçüm esasıyla ilgili olan “net gerçekleşebilir değer” kavramından bahsedilmiştir. Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir. (KGG, TMS-2, md.7).

**d. Bugünkü Değer:** Bu ölçümleme yönteminde ise varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilmektedir. Borçlar da işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile ölçümlenir. Bugünkü değer esası, finansal varlıklardaki değer düşüşünün ölçümlenmesi ve kullanım değeri gibi muhasebe standartlarında geçen diğer ölçüm esaslarını belirlemek açısından önem taşımaktadır.

Finansal tabloların hazırlanmasında işletmelerce en çok kullanılan ölçüm esası tarihi maliyet esasıdır. Bu esas diğer ölçüm esasları ile birlikte de kullanılabilir. Örneğin, stoklar genellikle maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile ölçümlenir, menkul kıymetler piyasa değeri ile ölçümlenebilir, emeklilik borcu bugünkü değeri ile ölçümlenir. Bunlara ilave olarak, bazı işletmeler tarihi maliyet esasının fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması nedeniyle cari maliyet esasını kullanılabilmektedirler (KGG, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, md.56). Bunun yanında TMS ve TFRS’ler incelendiğinde;



kullanım değeri, işletmeye özgü değer, kalıntı değeri, geri kazanılabilir değeri, değeri düşüklüğü değeri, finansal varlık ya da borcun etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa değeri ve gerçeğe uygun değeri (makul değeri) kavramlarıyla ifade edilmiş ölçümleme kıstaslarına da rastlanmaktadır.

Kullanım değeri TFRS-5’de, “Bir varlığın süregelen kullanımından ve ekonomik ömrünün sonunda elden çıkarılmasından kaynaklanan tahmini gelecek nakit akışlarının bugünkü değeri” biçiminde tarif edilmiştir (KGK, TFRS-5, Ek-A). TMS-36 Varlıklarda Değeri Düşüklüğü Standardı’nın 6 no’lu paragrafında ise kullanım değeri “bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri” şeklinde tanımlanmaktadır. Kullanım değeri kavramı yükümlülükler açısından da ele alındığında işletmeye özgü değeri kavramına ulaşılmaktadır. İşletmeye özgü değeri, bir işletmenin bir varlığının sürekli kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade etmektedir (KGK, TMS-16, md.6; KGK, TMS-38, md.8). Kalıntı değeri ise tahmini bir değeri olup, bir varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün sonunda elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşölerek ulaşılan tutardır (KGK, TMS-16, md.6). Geri kazanılabilir değeri kavramı, kullanım değeri ile ilişkilidir. Geri kazanılabilir değeri, bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanını ifade etmektedir (KGK, TMS-16, md.6; KGK, TMS-36, md.6; KGK, TFRS-5, EK-A). Değeri düşüklüğü değeri ise bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir değerini aşan kısmını ifade eden olumsuz farktır (KGK, TMS-16, md.6; KGK TMS-36, md.6; KGK, TMS-38, md.8). Finansal varlık ya da borcun etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa değeri, bir finansal varlık ya da borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşöldükten ve anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşöldükten veya eklendikten ve değeri düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından sonra geriye kalan tutarı ifade etmektedir (KGK, TMS-39, md.9).

Gerçeğe uygun değer (makul değer) ölçümleme kıstası ise bahsedilen diğer ölçümleme kıstalarının yanında ayrı bir öneme sahiptir. Çünkü finansal tablolarda yer alan birçok kalem gerçeğe uygun değer ile ölçümlenmektedir (Akdoğan, 2006). Birbirlerine uyumlu olan IAS/IFRS'ler ile TMS/TFRS'ler incelendiğinde, birçok standartta söz konusu kavramın kullanıldığı gözükmektedir. Gerçeğe uygun değer yaklaşımının muhasebe standartlarında yer alması, 1980'li yıllarda ABD'de yaşanan Saving-Loans Krizi'ne dayanmaktadır. Bu tarihlerde bankalar için muhasebeye varlıkların piyasa fiyatı ile değerlemesinin söz konusu olmamasından dolayı, bankalar güçlü finansal yapıya sahip olduklarını gösterebilmek amacıyla tarihi maliyetle muhasebe kayıtlarına alınmış varlıklarını piyasa fiyatı ile satmakta ve böylelikle raporlayacakları özkaynaklarını fiktif bir şekilde arttırarak bilançolarını, dolayısıyla kar rakamlarını manipüle edebiliyorlardı. Bu uygulamaların, bankaların finansal tablolarının kalitesini ve güvenilirliğini bozmasından dolayı, standart düzenleyiciler tarafından yeni düzenleme arayışlarına girişilmiştir. Gerçeğe uygun değer yaklaşımının, Uluslararası Muhasebe Standartları'na 1982 yılında çıkarılan "IAS-20 Devlet Teşvik ve Yardımları" ile isimli standartla girdiği bilinmektedir. Daha sonra çıkarılan birçok standartta gerçeğe uygun değer yaklaşımı ile ilgili açıklamalara yer verilmiş olup, halen yürürlükte olan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının büyük bölümünde varlık veya yükümlülüklerin değerlemesinde gerçeğe uygun değer kıstası kısmen veya tamamen kullanılmaktadır (Tokay vd. 2005: 99-100).

Gerçeğe uygun değer kavramı ile ilgili olarak, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından da finansal varlık ve yükümlülükler ile ilgili olarak gerçeğe uygun değer kavramı geliştirmek istenmiştir. FASB, piyasa fiyatını temel alarak hazırlanacak bilançoların, bankaların finansal yetersizliklerini ortaya koyabileceğini belirlemiş ve bunun için tüm bankaların finansal varlıklarını piyasa fiyatı ile değerleyip raporlamasını önermiştir. Bununla ilgili olarak da ticari portföyde yer alan ve elde tutulan varlıklar için piyasa fiyatı muhasebesini uygun bulmuştur. Bu karar, finansal varlık ve yükümlülükler için gerçeğe uygun değer muhasebesi tartışmalarına yol açan ilk uygulama olarak kabul edilmektedir. Finansal krizler ve finansal tabloların manipüle edilmesinin yanı sıra, finansal tablo kullanıcılarının sayısının ve niteliklerinin artış göstermesi de bu ihtiyacın

ortaya çıkmasında etken olmuştur (Tokay vd. 2005,99-100). Nihayetinde, FASB tarafından 2006 yılında “SFAS. 157 – Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri” standardı yayınlanmıştır. FASB, gerçeğe uygun değeri “ölçümleme tarihinde piyasa katılımcıları arasında gerçekleşen düzenli bir işlemde, bir varlığın satılmasında alınan ya da bir yükümlüğün yerine getirilmesinde ödenen fiyat” biçiminde tanımlamıştır (FASB, 2010).

IAS ve IFRS’ler ile tam uyumlu TMS ve TFRS’lerde, “Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.” şeklinde gerçeğe uygun değer kavramı tanımlanmıştır. Gerçeğe uygun değer kavramına TMS-2/6, TMS-16/6, TMS-17/4, TMS-18/7, TMS-19/7, TMS-20/3, TMS-21/8, TMS-32/11, TMS-38/8, TMS-40/5, TMS-41/8, TFRS-1/EK-A, TFRS-2/EK-B, TFRS-3/EK-A, TFRS-4/EK-A, TFRS-5/EK-A, TFRS-7/25/26/27/28/29/30, TFRS-10/25/EK-B ve TFRS-12/19/21/EK-B’de yer verilmiştir. Gerçeğe uygun değer standartlarda bahsedildiği gibi, üzerinde anlaşılan bir fiyat olabilmesi tam rekabet koşullarının gerçekleşmesine bağlıdır. Eksik rekabetin olduğu piyasalarda, gerçeğe uygun değer sınırlı bir tanımlanmayacağı gibi ve tek bir değeri de ifade edememektedir. Bu tip piyasalarda gerçeğe uygun değere karşılık gelen alternatif değerler ortaya çıkmaktadır. “Giriş Değeri”, “Çıkış Değeri” ve “Kullanım Değeri” olarak üç farklı değer ortaya çıkmasının nedeni tam rekabet piyasasının yokluğundan kaynaklanmaktadır (Şensoy, 2003:22). Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde standartlarda, giriş değerinin mi (cari maliyet), çıkış değerinin mi (cari piyasa değeri) yoksa kullanım değerinin mi temel alınacağı konusunda belirgin bir ayırım yapılmamıştır. Ancak TMS-40/53-56, TMS-41/17/30 ve TFRS-7/29/30’da söz konusu üç değer birbirinin alternatifi olarak kullanılabileceği belirtilmiştir.

Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde hangi değer kabul edileceği IASB tarafından Mayıs 2011’de yayımlanan IFRS-13 “Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” başlıklı standart ile belirlenmiştir. Standart, gerçeğe uygun değerle ilgili olarak ilk kez giriş değeri ve çıkış değeri kavramlarını tanımlamıştır. Ayrıca gerçeğe uygun değer tanımında da değişikliğe gitmiştir. IFRS-13’de, gerçeğe uygun değer FAS-157’de yer alan şekliyle tanımlamıştır. Giriş değeri ilgili

standartta, “Bir takas işlemi neticesinde, bir varlık edinildiğinde ödenen ya da bir yükümlülük üstlenildiğinde alınan fiyat” olarak tanımlanmıştır. Çıkış değeri ise “Bir varlık satıldığında alınan ya da bir yükümlülük yerine getirildiğinde ödenen fiyat” şeklinde ifade edilmiştir (IASB, 2011). Tanımlardan da anlaşılacağı üzere standarda göre, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde esas alınacak değer çıkış değeri olmaktadır. Bu durum ilgili standardın 57. paragrafında açıkça belirtilmiştir. Buna göre; bir takas işlemi neticesinde, bir varlık edinildiğinde ya da yükümlülük üstlenildiğinde işlem fiyatı, söz konusu varlığın edinilebilmesi için ödenen ya da söz konusu yükümlüğün üstlenilebilmesi için alınan fiyat olmaktadır. Bu fiyat giriş fiyatıdır. Buna karşın varlık ya da yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri, söz konusu varlık satıldığında alınan ya da söz konusu yükümlülük yerine getirdiğinde ödenen çıkış fiyatı olmaktadır. Bunun nedeni, işletmelerin varlıkları elden çıkardıkları fiyatın, varlığı edinirken ki fiyat olmama zorunludur. Aynı durum işletmenin yükümlükleri içinde geçerlidir (IASB, 2011).

Giriş değeri ile çıkış değeri arasında bir takım unsurlardan ötürü farklılık ortaya çıkabilmektedir. Söz konusu unsurlar (Alexander, 2003:13):

- Bir varlık satın alındığında, satın alma ile ilgili işlem maliyetleri ortaya çıkması ve bu maliyetlerin yerine koyma maliyetine eklenmesi,
- Bir varlık satıldığında, satışla ilgili işlem maliyetlerinin oluşması ve bu maliyetlerin çıkış değerinin belirlenmesi için mahsup edilmesi,
- Varlıkların toptan olarak bir piyasadan satın alınması ve daha sonra başka bir perakende piyasada satılmasıdır.

Nobes’e göre (2002), gerçeğe uygun değer ne varlığı satan tarafın belirlediği ne de varlığı almak isteyen teklif ettiği fiyattır. Ona göre bu değer, piyasada oluşan bir “ortalama” fiyattır. Ortalama fiyata ne satın alma maliyetleri eklenmiştir ne de bu fiyattan satış maliyetleri düşülmüştür. Bir diğer anlatım biçimiyle gerçeğe uygun değer, giriş değerlerini yansıtan tarihi maliyet ve yerine koyma maliyeti ile çıkış değerlerini yansıtan net gerçekleştirilebilir değer ve kullanım değeri arasında orta bir değeri ifade etmektedir (Alexander, 2003:13). Alexander’a göre (2003) gerçeğe uygun değer, giriş değeri olarak

yorumlandığında ve işlem maliyetleri eklendiğinde yerine koyma değerinden küçük; çıkış değeri olarak yorumlandığında ve işlem maliyetleri düşüldüğünde bir çıkış değeri olan net gerçekleştirilebilir değerden büyük olmaktadır. Bu yönüyle bu değer giriş ve çıkış değerleri arasında kalmaktadır (Alexander, 2003:14).

Muhasebede işlem ve olayların tarihi maliyet esasına göre kaydedilmesi, çoğu zaman kayıtlar ile gerçek durumun birbirinden farklı olmasına, ve böylelikle tarihi maliyet esasına göre düzenlenen finansal tabloların işletmelerin gerçek durumunu yansıtamayacağı endişesi ortaya çıkarmaktadır. Değerlemede birbirinden farklı ölçü ve esasların kullanılması işletmelerin finansal tablolarında sunulan bilgilerin farklılaşmasına neden olmakta ve bu durum doğrudan dönem karını etkilemektedir. Faaliyet sonuçlarının ölçümü olarak veya yatırımın karlılığı ya da hisse başına kar gibi diğer ölçümlerin belirlenmesinin temel unsuru olan kar, doğrudan işletmenin gelir ve giderleri ile ilgilidir. Gelir ve gider kalemleri üzerinde yapılacak manipülasyon işlemleri neticesinde işletmenin karının gerçekte olduğundan farklı görünmesi söz konusu olabilecektir. Ölçüm, işletmenin gelir ve giderlerinin parasal tutarlarının belirlenmesine olanak sağladığından, işletme karı üzerinde de dolaylı bir etkiye sahip olmaktadır. İşletme varlıklarının olduğundan fazla tahakkuk ettirilmesi, işletme gelirlerinin artmasına ve böylelikle işletme karının yükselmesine neden olacaktır. Bu durumun tersi de söz konusu olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, işletme varlıklarının olduğundan daha az tahakkuk ettirilmesi sonucunda işletme gelirleri azalmakta ve bu, işletme karının azalmasına neden olmaktadır. İşletmedeki varlık azalışlarının tahakkukunun manipüle edilmesiyle de işletme karı üzerinde gelirlerin yarattığı etkiye benzer bir etki oluşturulabilmektedir. İşletme varlıkları azalışındaki tahakkukun yüksek olması, işletme giderlerini yükseltmekte ve bu durum karın azalmasına neden olmaktadır. Yine benzer biçimde, varlıklardaki azalışın tahakkukunun olması gerekenden daha az olması, işletme giderlerini azaltacak ve işletme karını olduğundan daha yüksek gösterecektir.

Finansal tablolarda bir kalemin tahakkuk ettirilebilmesi için en önemli şartlardan biri, söz konusu kalemin güvenilir bir şekilde tespit edilen bir maliyeti veya bir değeri olmasıdır. Ancak birçok durumda maliyet veya değer tahmin edilmesi gerekmektedir. Bu yönüyle ölçümleme, bir varlığın değerinin belirlenmesi

sırasındaki faaliyetlerin bütünü olup; ölçüm, bir gerçek olmayıp, belirli bir zamanda mal ve hizmetler için, ödenecek olası fiyatın tahmini olmaktadır. (Chambers, 2009:1-6). Örneğin 100 birim A varlığının dönem başındaki değeri 1.000 TL iken, değişik faktörlerin etkisiyle dönem sonunda 1.500 TL'ye çıkabilmekte veya 800 TL'ye düşebilmektedir. Bunun yanında, bir varlık veya yükümlük farklı kişi ve kurumlar için farklı ölçüm değerlerine sahip olabilmektedir. Varlık ve yükümlülükler bakımına göre farklı ölçümler atfedilmesi, değişik disiplinlerde farklı ölçümleme tanımlarının yapılmasına yol açmıştır. Bunun temel nedeni, ölçümleme kavramının özünde subjektiflik yatmasıdır (Tokay vd.; 2005:93). Ölçümlemedeki söz konusu subjektifliğin getirdiği bu değişiklikler, finansal tablolarda yer alan kalemlerin raporlanan tutarlarını önemli ölçüde değiştirmektedir.

Vergi kanunlarında ölçümlemeye vergi matrahının belirlenmesi açısından bakılmaktadır. Bu nedenle çoğu zaman vergi kanunlarındaki ölçümleme kıstasları ile muhasebe kuramındaki ölçümleme esasları arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Ülkemizdeki VUK'da ölçümlemenin (değerlemenin) tanımı yapılmış, ölçümleme kıstasları açıklanmış ve iktisadi kıymetlerin hangi ölçüm kıstasına göre ölçümleneceği tek tek belirtilmiştir. VUK'da ölçümleme, "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti" şeklinde tanımlanmıştır (VUK, md.258). Tanımdan da anlaşılacağı gibi VUK, ölçümlemeyi sadece vergi matrahının hesaplanması ile ilgili bir işlem olarak ele almış olup, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre kullanılacak sekiz ölçümleme kıstası tespit etmiştir. Söz konusu kıstaslar şunlardır (VUK, md.261) :

- **Maliyet bedeli:** VUK maliyet bedelini, "iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle, bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamı" şeklinde tanımlanmaktadır (VUK, md.262). Tanımdan da anlaşılacağı üzere, maliyet kavramı bir varlığı edinmek için katlanılan giderlerin tamamını içermektedir. Bu haliyle kavramın muhasebe kuramına uygun olduğu gözükmektedir. VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler sırasıyla; gayrimenkuller, demirbaş eşya, emtia, zirai mahsuller ve hayvanlardır (VUK, md.269-277)

- **Borsa rayici:** Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade etmektedir. Menkul kıymetler, yabancı paralar ve yabancı paralı alacaklar ve borçlar borsa rayici ile ölçümlenmektedir.
- **Tasarruf değeri:** Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir (VUK, md.264). VUK'un 281. maddesi "vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır" hükmünü içermektedir. Bu nedenle, senetli alacaklar tasarruf değeri ile ölçümlenebilmektedir. Aynı durum borç senetleri için de geçerlidir. VUK'un 285. maddesi gereği, vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilmektedir. Ancak, alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükelleflerin, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorunluluğu bulunmaktadır. Diğer bir ifade ise, alacak senetleri tasarruf değeri ile ölçümleyen mükelleflerin, borç senetlerini de tasarruf değeri ile ölçümlenmesi gerekmektedir (VUK, md.285).
- **Mukayyet değer:** Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK, md.265). VUK'da mukayyet değeri ile ölçümlenecek kalemler sırasıyla; alacaklar, ilk tesis ve taazzuv giderleri (kuruluş giderleri) ve peştemallikler, aktif geçici hesap kıymetleri (peşin ödenen giderler ve gelir tahakkukları), pasif geçici hesap kıymetleri (peşin tahsil edilen gelirler ve gider tahakkukları), borçlar ve karşılıklardır (VUK, md.281-287).
- **İtibari değer:** İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (VUK, md.266). İtibari değerle ölçümlenecek olan kalemler kasa mevcudu ve çıkarılmış tahvillerdir (VUK, md.284-286).

- **Vergi değeri:** Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29. Maddesine göre tespit edilen değeri olmaktadır (VUK, md.268).
- **Rayiç bedel:** Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir (VUK, md.266). 2002 yılında yapılan düzenlemeden önce rayiç bedel, VUK'un 268. Maddesinde vergi değerini tanımlamak için kullanılan bir ölçüt olmuştur. Kanunun 268. maddesinde rayiç bedel, 2002 yılından önce, “ Vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedelidir.” biçiminde yer almıştır. 2002 yılındaki yapılan düzenlemenin ardından bu ifade kaldırılmıştır. Bu nedenle kanuna göre şu anda rayiç bedel ile ölçümlenecek herhangi bir kıymet bulunmamaktadır.
- **Emsal bedeli:** Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir (VUK, md.267). Kanuna göre emsal bedel ile ölçümlenecek kıymetler; değeri düşen emtia, maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hayvanlar ve kıymeti düşen mallardır (VUK, md.274-278).

Vergi Usul Kanunu'nun 289. maddesindeki “Özel Haller” başlığı altında, kanunda yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerlerinin, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir (VUK, md.289).

## 2.9. Yaratıcı Muhasebenin Uygulanma Biçimleri

YMU ile yöneticiler, işletmelerin performansı hakkındaki izlenimleri değiştirebilme olanağına sahip olmaktadırlar. İşletmenin karlılık düzeyi ile ilgili değerlendirmeler, onun hisse senetlerinin ve borçlanma araçlarının fiyatları ile yakından ilgilidir. İşletmenin karlılık düzeyi ve kar yaratma potansiyeli ne kadar yüksek ise hisse senetleri o kadar değerli ve borçlanma araçlarının maliyeti de o denli düşük olmaktadır. İşletmenin karlılık düzeyi ile ilgili olarak yanlış ya da aldatıcı raporların varlığı tespit edildiğinde, piyasa ani tepki vererek, hisse senedi ve tahvil fiyatlarında sert düşüşler meydana gelmektedir. YMU'nun karlılığa



etkisinin yanı sıra, işletmenin borç-sermaye yapısından kaynaklanan ve karındaki değişime ilişkin riskten farklı olarak yapısal risk olarak da ifade edilebilen kaldıraç etkisi üzerinde de etkisi bulunmaktadır. Muhasebe hesaplarının derinlik analizi ile yapılan çalışmanın sonuçlarına göre daha iyi bir imaj yaratmak ve yatırımcıları daha düşük bir getiri oranına razı etmek için hesapların manipüle edildiği tespit edilmiştir (Stolowy ve Breton, 2000:28).

YM'nin çok değişik biçimde uygulamaları mevcuttur. Literatüre bakıldığında, YM'nin uygulama yöntemleriyle ilgili olarak üzerinde fikirbirliği sağlanmış bir sınıflama bulunmamaktadır. Mulford ve Comiskey hileli finansal raporlama dahil, tüm finansal rakam oyunlarını YMU içerisinde değerlendirerek, söz konusu uygulamaları aşağıdaki gibi sınıflandırmıştır (Mulford ve Comiskey, 2002:9):

- Fiktif gelir yaratılması ya da gelirin tahakkuk etmeden muhasebeleştirilmesi,
- Agresif bir biçimde giderlerin aktifleştirilmesi ve uzun süreli amortisman politikaları,
- Varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe aykırı olarak raporlanması,
- Gelir tablosu ile ilgili yaratıcı muhasebe uygulamaları,
- Nakit akım tablosu ile ilgili yaratıcı muhasebe uygulamaları.

Jones (2011) tarafından yapılan sınıflandırmaya göre ise YMU;

- Gelirin artırılması,
- Giderlerin azaltılması,
- Varlıkların artırılması,
- Yükümlüklerin azaltılması ve,
- Nakit akışının artırılması yoluyla gerçekleştirilen uygulamalardır.

Yaratıcı muhasebe uygulamalarını çalışmamız kapsamında, Jones'un yaptığı sınıflamanın daha öz ve net olması nedeniyle onu temel alarak;

- Gelirin artırılması aracılığıyla yaratıcı muhasebe uygulamaları,
- Giderlerin azaltılması aracılığıyla yaratıcı muhasebe uygulamaları,
- Varlıkların artırılması aracılığıyla yaratıcı muhasebe uygulamaları,

- Yükümlülüklerin azaltılması aracılığıyla yaratıcı muhasebe uygulamaları,
- Nakit akışı aracılığıyla yaratıcı muhasebe uygulamaları,

şeklinde sınıflandırmış bulunmaktayız.

### **2.9.1. Gelirin Artırılması Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları**

İşletmeler YM aracılığıyla gelirlerini artırabilirler. Gelirlerin artırılması için uygulanan yöntemleri; gelirin erken tanınması, faiz gelirlerinin artırılması, faaliyet dışı karların dönem gelirlerine eklenmesi, kredilerin satış geliri gibi kaydedilmesi ve değiş tokuş (takas) şeklinde sıralamak olasıdır (Jones, 2011:46).

#### **2.9.1.1. Gelirin Erken Tanınması**

Satış gelirinin tanınma zamanı diğer bir ifadeyle gelirin tahakkuk edilme zamanının manipülasyonu, gelir artırmada kullanılan en sık karşılaşılan YM yöntemidir. Gelirin finansal tablolara alınabilmesi için GKGMİ'ye, muhasebe standartlarına ve düzenleyici diğer mevzuata uygun bir biçimde tahakkuk etmesi esastır. Ancak kimi zaman işletmenin bulunduğu sektör ya da yaptığı iş nedeniyle, gelirin tanınma zamanının belirlenmesinde zorluklar yaşanabilmektedir. Bu duruma en güzel örneklerden biri yazılım sektörüdür. Yazılım firmaları sundukları ürünleri sürekli güncelleştirmekte ve yenilemektedir. Abone sistemi ile çalışan bu firmalar müşterilerinden daha ürün müşterilere sunulmadan ödemeler alabilmektedirler. Bu durumda yazılım sektöründeki firmaların gelirlerini tanıma politikalarını açıklamak zorunda olmaları, bu sektörde gelirin tahakkuk zamanının belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Örneğin; BMC Software şirketi, yazılım ürününden elde edilen geliri, sözleşmenin imzalanması veya siparişin alınması ve kabulünde tanımaktadır. American Software isimli şirket yıllık faaliyet raporunda, aldığı siparişe ilgili gelirin %80'ini ürünü hazırlarken, %10'unu ürünün teslimatında ve geriye kalan %10'unu da ürünün kurulumunda tahakkuk ettirmektedir. Autodesk isimli yazılım şirketini ise bayilere yaptığı satışların gelirini ürün yüklendiğinde tahakkuk ettirmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002:22).

Gelirin tahakkuk edip etmediğinin belirlenmesindeki can alıcı soru, bir satış işleminin ne zaman bir satış işlemi olacağıdır. Bu soru ilk bakışta mantıksız olarak gözükse de yazılım sektöründe gelirin tanınmasında belirtildiği, satış zamanının belirlenmesi daha karmaşık bir hal alabilmektedir. Çünkü çoğu zaman satışın zamanının belirlenmesinde birçok serbestlik bulunmaktadır. Griffiths'e (1995) göre fiili nakit akımlarının şirketin performansını gerçek ve dürüst bir biçimde ortaya koymadığı kabul edilmekte ve durum yaratıcılık için açık kapı bırakılmaktadır (Jones, 2011:46). Gelir, temel olarak işletmenin öz kaynağında artışa neden olan kaynak akımlarıdır. Gelirin tahakkuk etmesinin altında işletmenin aktif ve pasiflerinin bulunduğu bilmek önem taşımaktadır. Gelirin meydana gelebilmesi için bir alım satım işlemi sonucunda, işletmenin aktiflerinde bir artış ya da pasiflerinde bir azalış veya hem aktiflerde bir artış hem de pasiflerde bir azalış olması gerekir. Bu durumda gelirin tahakkuku gerekmektedir. Gelir tahakkukunda iki önemli kısıt bulunmaktadır. Bunlardan birincisi gelirin mutlaka kazanılmış olmasıdır. Gelirin kazanılması satış sürecinin tamamlanmasıyla ilgili olup satışa sunulan ürünün yasal mülkiyetinin alıcıya geçmesiyle gerçekleşmektedir. Mülkiyet genellikle ürünün teslimi ya da verilen hizmetin tamamlanmasıyla alıcıya geçmektedir. Ancak uzun dönemli satış ve servis anlaşmaları, faturalama ve tutma işlemleri ve çoklu yazılım satışları gibi durumlarda mülkiyetin alıcıya geçme zamanı dolayısıyla gelirin tahakkuk zamanı değişmektedir. Gelir tahakkuku için ikinci önemli kısıt da gelirin tutarının gerçekleşmiş ya da gerçekleşebilir olmasıdır (Bukics ve Fleming, 2003). Alım satım işlemi sonucunda nakit veya nakit benzeri varlıkların elde edilmesi durumunda gelir tutarı gerçekleşmiş olmaktadır.

SEC'in 101 No'lu "Finansal Tablolarda Gelir Tahakkuku" bildirisi gelirin tahakkuk edilebilmesi için, gelirin kazanılmış ve gerçekleştirmiş veya gerçekleşebilir olmasının yanı sıra aşağıda sıralanmış kriterlerin hepsini birden karşılaması gerektiğini belirtmiştir. Bu kriterler (SEC, SAB-101):

- Bir anlaşmanın varlığını ikna edici kanıtının olması,
- Teslimatın gerçekleşmiş veya sunulan hizmetin verilmiş olması,
- Satıcının alıcıya verdiği fiyatın sabit veya belirlenebilir olması ve,
- Tahsilat makul bir biçimde garanti edilmiş olmasıdır.

Gelirin erken tanınması GKGMİ'nin öngördüğü bir biçimde satışın meşrulaştığı dönemden önce tahakkuk ettirilmesini ifade edilirken, hayali gelir tahakkukundan farklılaşmaktadır. Çünkü hayali gelir, varolmayan bir satış için gelir kaydını içermektedir ve GKGMİ'nin tamamen dışında yer almaktadır. Ancak ikisinin arasında geniş bir gri alan bulunduğundan kimi zaman birbirinden ayırmak zordur (Mulford ve Comiskey, 2002:160). Gelirin satışın meşrulaştığı dönemden önce gelir olarak tahakkuk ettirilmesi, genellikle satış sürecinin tamamlanmadan gelirin tanınması anlamına gelmektedir. Bu durumda, ürün teslimatı gerçekleşmemiş, satış belgeleri tamamlanmamış, ürün kabul edilmemiş veya kazanç süreci gelirin tanındığı zaman tam olarak gerçekleşmemiş olabilmektedir (Francis ve Lilienfeld, 2002:4). GKGMİ'yi zorlayarak şirketlerin bu biçimde erken tahakkuk ettirdikleri gelir, onların gelirlerini yüksek göstererek finansal durumlarını olduğundan daha iyi bir hale getirmelerine yardımcı olmaktadır. Örneğin ABD'de bulunan Twinlab şirketi 1997 ve 1998'de, siparişlerin tamamını göndermediği halde muhtemelen kredibilitesi yüksek bir müşterisine görünüşte geçerli bir satış yaparak gelir kaydı yapmış ve gelirlerini o dönem itibarıyla yükseltmiştir. Benzer biçimde Peritus Software Services şirketi, Ağustos 1997'de 2000 yılı yazılım ürünü için bir sipariş almış; ancak şirket Kasım 1997'e kadar siparişi teslim etmemiş olmasına rağmen, siparişin gelirini Eylül 1997'de sona eren çeyrekte gelir kaydetmiştir (Mulford ve Comiskey, 2002:160). Bazı durumlarda muhasebe kayıtları bir sonraki dönemin satışlarını kaydedebilmek için açık tutulmuş olabilir. Bu durumlarda da gelir zamanından önce kaydedilmiş olmaktadır (Francis ve Lilienfeld, 2002:4).

Özellikle siparişlerin raporlama dönemi sonunda gönderilmek zorunda kalınmasına neden olan kapasite ya da stok yetersizlikleri, işletmelerin ürünleri raporlama dönemi sonunda sevk edecek olmalarına rağmen, açık bırakılan muhasebe kayıtlarına geriye dönük satış kayıtları yapılarak dönemin gelirlerini şişirebilme olanağı sunabilmektedir. ABD'deki Pinnacle Micro şirketi Temmuz 1993'te halka açılmasına rağmen büyüyen bir şirket gibi iddialı satış hedefleri koymuş ancak söz konusu hedefe ulaşmakta zorlanmıştır. Bu nedenle çeyrek dönemdeki sevkiyat hedefe ulaşmadıysa, satış departmanına satış hedeflerine ulaşmaya kadar sevkiyat yapması için talimat verilmiştir. Çeyrek dönemin bitmesine rağmen gösterilen sevkiyatlara ilişkin (gerçekte daha sonra sevk

yapılacak olmasına rağmen) gelirin kaydı için çalışanlardan paketleme listelerine, sevk kayıtlarına ve faturalara eski tarihler vermeleri istenmiş, hatta bunu kolaylaştırmak için kullandıkları bilgisayardaki takvim eski tarihe ayarlanarak otomatik sevk günlüğü oluşturulmuştur. Şirketin çoğu kez satış hedeflerini gerçekleştirebilmek için gerekli siparişi karşılayacak ürünü olmadığından, sevkiyatları raporlama tarihinin bitmesine rağmen sürdürmesi gerekmiştir. Bu durum, işe alınan yeni bir denetçinin şirketin denetim komitesini ve bağımsız denetçisini geçmiş dönem sevkiyatı hakkında uyarmasına kadar devam etmiştir. Sonuçta işletmenin erken tahakkuk ettiği gelirler iptal edilerek finansal sonuçlar yeniden raporlanmıştır. Şirketin 1993 net geliri 2.6 milyon dolardan 1.6 milyon dolara düşmüş ve o yılın 4. çeyrek dönemi için bildirilen net geliri 652.000 dolarlık kar yerine 804.000 dolar zarar olarak gerçekleşmiştir (Mulford ve Comiskey, 2002:160-161).

Sipariş edilmemiş bir ürünün sevkiyatını yapmak ve bunu gelir olarak kaydetmek, gerçekte olmayan bir satışın geliri olduğundan hayali gelir tahakkuku içinde değerlendirilmektedir. Ancak bazen söz konusu sevkiyata ilişkin beklenen siparişin sonradan gerçekleşmesi halinde, bu durum en kötü haliyle erken tahakkuku olarak ifade edilebilir (Mulford ve Comiskey, 2002: 161). İster gelirin erken tahakkuk edilmesi isterse hayali gelir olarak kaydedilmesi olsun, her iki durumda da gelir ait olmadığı gelir tablosuna kaydedilmektedir. Bu durum işletmenin karlılığını olduğundan farklı göstermesine neden olmaktadır. O nedenle bu faaliyetlerin önlenmesi için gösterilen çabalar, işletme faaliyet sonuçlarının daha sağlıklı olmasını sağlayacaktır.

### **2.9.1.2. Faiz Gelirlerinin Artırılması**

Bir şirketin en önemli gelir kalemleri arasında tahvil ve bankada bulunan mevduat gibi varlıklardan elde ettiği faiz geliri yer almaktadır. Söz konusu faiz geliri genellikle değişmez olmasına rağmen, bazen yapay olarak değiştirilebilmektedir. İngiltere’de bulunan ve 1989 yılında iflas eden Polly Peck isimli şirket, birbiri ile uyumsuz para birimleri aracılığıyla oldukça yüksek gelir beyan etmiştir. Şirket bir İsviçre bankasından İsviçre francı para cinsinden borç almıştır. İsviçre francı oldukça güçlü bir para birimidir. Güçlü para birimleri de genellikle düşük faiz getirisine sahiptirler. Polly Peck aldığı bu borcu daha sonra

Türkiye’de bulunan bir bankaya TL cinsinden vadeli mevduat hesabına yatırmıştır. TL, İsviçre frangına göre oldukça zayıf bir para birimi olmasına rağmen yüksek faiz getirisine sahiptir. Dönem sonunda Polly Peck şirketinin beyan ettiği gelir tablosu oldukça iyi gözükmiştir. Şirket, Türkiye’deki bankadaki mevduatından 68.1 milyon sterlin faiz geliri elde etmiş ve İsviçre’deki bankaya 55.6 milyon sterlin faiz ödemiştir. Sonuçta bu işlemde 12.5 milyon sterlin kar elde edilmiştir. Ancak bu durum görüldüğü gibi İsviçre frangı karşısında değer kaybetmiş TL yüzünden kaynaklanmamıştır. Asıl neden, bilançoda gizlenmiş 44.7 milyonluk bir sermaye kaybıdır. Bu kayıp, yatırım analistleri tarafından da fark edilmemiştir (Jones, 2011:47).

### **2.9.1.3. Faaliyet Dışı Karların Dönem Gelirine Eklenmesi**

İşletmeler buldukları sektörde uğraştıkları faaliyet alanıyla ilgili ticari işlemler neticesinde gelir elde ederler. Ancak kimi zaman işletmenin faaliyet konusu dışında tek seferlik yaptıkları ticari olmayan işlemler, dönem gelirini artırmak adına kaydedilebilmektedir. Yatırımcılar ve analistler genellikle işletmenin faaliyetleri ile ilgili ticari işlemlerini incelediklerinden, şirketler tek seferlik yapılan işlemler ile dönem gelirleri artırmak ve finansal görünümünü değiştirmek isteyebilirler. Özellikle şirketin hedeflediği kar rakamını yakalayamadığı durumlarda, şirket elinde bulunan dönen ve/veya duran varlıkların satışı ile önemli kar sağlayabilmekte ve kar hedeflerine ulaşabilmektedir. Gerçekten de şirketler, defter değeri azaltılmış bir varlığı yüksek bir değerle tek seferlik satışı ile kar elde edebilirler. 1999 yılında IBM şirketi tek seferlik varlık satışından elde ettiği gelirden faaliyet giderini mahsup etmiştir (Jones, 2011: 47-48).

Dönen ya da duran varlıkların satışı, işletmenin uzun dönemli menfaatlerine aykırı olarak ve gerek gelir tablosunda gerekse nakit akım tablosunda doğru olmayan bir biçimde sınıflandırılmış ise böyle bir durumda şirket ilgililerini yanıltmaya yönelik bir ortam oluşturulmuş olmaktadır. Söz konusu varlıkların satışından elde edilen gelirin normal faaliyet gelirlerinden ayrılarak olağan dışı gelirler içinde gösterilmesi esastır. Ancak bu gelirin ayrı bir kalem olarak raporlanmayarak dönem geliri gibi gösterilip, dönemin faaliyet giderlerinden mahsup edilmesi (yani ödenecek vergi matrahını azaltmak için kullanılması) ve

nakit akım tablosunda da faaliyetlerden sağlanan nakit gibi gösterilmesi finansal tablo kullanıcılarını şirketin durumu ile ilgili olarak yanıltan bir uygulamadır. Ronen ve Sadan (1975) ile Barnea, Ronen ve Sadan (1976) yaptıkları çalışmalarda, işletme yöneticilerinin olağanüstü gelir kalemlerini yeniden sınıflandırarak işletme karını yükselttiklerini belirlemişlerdir. İşletme yöneticileri, faaliyet dışı karları ya da olağanüstü gelirleri, faaliyet geliri gibi gösterebilmekte ve böylelikle karı manipüle edebilmektedirler. Özellikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü bir biçimde kazanç dağıtımını şirketlere kendi aralarında servet aktarımı sağlayabilmekte ve gerek tek seferlik gerekse sürekli yapılan mal ya da varlık alım satımı aracılığıyla gelirlerini artırma olanağını sunabilmektedir. Ancak söz konusu faaliyetten sağlanan kazançlar KVK 11/1-c hükmüne göre kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilememekte veya gider olarak kaydedilememektedir (KVK, md.11).

General Electric (GE) şirketinin 90'lı yıllarda yaptıkları bir takım uygulamalar, faaliyet dışı gelirler ile dönem gelirinin yükseltilmesine örnek oluşturmaktadır. Şirket, yıllarca istikrarlı bir biçimde artan karlar açıklamıştır. Dikkat çeken nokta, çok çeşitli alanlarda (havacılık endüstrisi, elektrikli makine teçhizat, endüstriyel ışıklandırma, lokomotif, sağlık sistemleri ve finansal hizmetler) faaliyet gösteren şirketin, sattığı ürün ve hizmetlerin satış hacmi mevsimsel dalgalanmalara maruz kalmasına rağmen böyle bir karlılık performansı göstermesidir. Normal olarak böyle bir çeşitlendirmenin şirketin karlılığındaki dalgalanmayı azaltması beklenir. Oysa GE şirketinin karları istikrarlı bir biçimde artmıştır. Hisse senedi analisti olan Martin Sankey, yaşanan durumdan ötürü GE şirketinin kar yönetimini agresif bir biçimde uyguladığını belirtmiştir. Şirket karını istikrarlı bir biçimde artırabilmek için, tek seferlik varlık satışından kaynaklanan kar ile yeniden yapılanma harcamalarını mahsup etmiş ve gerektiğinde kar sağlayabilmek için hisse senedi satışını zamanlamıştır. Şirket 1997 yılı karı 1996 yılı karının %10.8 altında kalacağını ön gördüğü için, bir iştirakindeki hisselerini satarak 1,538 milyar dolar kar sağlamış ve böylece 1997 yılı vergi öncesi karını 1996 yılı karından %3.5 oranında fazla bir tutara yükseltmiştir (Mulford ve Comiskey, 2002:31-32).

#### **2.9.1.4. Kredilerin Satış Geliri Gibi Kaydedilmesi**

İşletmenin almış olduğu krediler ile yaptığı satışlar tamamen birbirinden farklı kalemleri ifade etmektedir. Zira satışlar işletmenin gelirlerinin bir unsuru iken, krediler sonradan gidere dönüşen işletme yükümlülüğü unsurlarından biridir. Bazı durumlarda kredilerin satış geliri gibi aynı hesapta izlenmesi yaratıcı muhasebeci için bir seçenek olabilmektedir. Örneğin bir İngiliz şirketi, aldığı kredileri satış geliri olarak kaydettiği iddiası ile hükümet tarafından suçlanmıştır. Şirketin müşterilerinden satın alacakları ürünler karşılığında borç para aldığı iddia edilmiştir. Enerji devi Enron şirketinin de bu tekniği yeni bir seviyeye götürerek hile yaptığı belirtilmiştir. Ticari bankalardan alınan krediler, Enron tarafından enerji sözleşmelerinin ön ödemesi olarak kaydedilmiştir (Jones, 2011:48).

#### **2.9.1.5. Değiş Tokuş (Takas)**

Değiş tokuş ya da takas aslında bir şirketin, ürününü bir başkasıyla değiştirmesidir. Takas işlemi işletmeyi GKGMİ'nin dışına adım atma tehlikesiyle karşı karşıya bırakmaktadır. İşlemin özünde iki şirketin ürünlerini birbiri ile değiştirmesi ve bu işlemi satış yapmış gibi göstermesi yatmaktadır. Bazı yaratıcı yöneticiler takası gerçek bir satış gibi görmeye çalışmaktadır. Özellikle iletişim sektöründe bu tür takaslar oldukça yaygındır. 2001 yılında Enron ve Qwest şirketleri 500 milyon dolarlık genişbant (broadband) takası yapmış olup, Enron şirketi bu işlemleri satış yapmış gibi kaydetmiştir (Jones, 2011:48).

#### **2.9.2. Giderlerin Azaltılması Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları**

Giderlerin azaltılması stratejisi de YMU'da kullanılan teknikleri içermektedir. Bu stratejide işletme giderleri azaltabilmek için çeşitli yollara başvurulabilir. Söz konusu yolları aşağıdaki gibi sıralamak olasıdır (Jones, 2011:48):

- Karşılık Muhasebesinin Kullanılması
- Vergiyi Azaltmak
- Büyük Temizlik Muhasebesi
- Dönem Sonu Stoklarını Artırmak
- Giderleri Aktifleştirmek
- Amortisman Süresini Uzatmak
- Şüpheli Alacakları Azaltmak



### 2.9.2.1. Karşılık Muhasebesinin Kullanılması

Muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereği temkinli davranılarak tarafsız bir biçimde işletmenin karşılaşılabileceği risk ve belirsizlikler için önceden önlem alınması gerekmektedir. Karşılık muhasebesi de bu amaca hizmet etmektedir. Karşılık muhasebesi tahmini gider karşılıklarının belirlenmesini sağlamaktadır. Örneğin bir şirket başka bir şirketi satın aldığı anda, yeniden yapılanma ve örgütlenme giderleri ile karşı karşıya kalabilir. Şirket bundan ötürü satın alma yılında anormal tahminlerde bulup yüksek karşılıklar ayırdığında toplam giderleri yükselecektir. Şirket yönetimi bu işlemin tek seferlik yapılan bir işlem olduğunu belirtecektir. Ancak söz konusu karşılık işlemlerinin, işletmenin tüm önemli ve kar getiren normal faaliyetlerinin dışında yer alması gerekmektedir. Şirketin gelir tablosu incelendiğinde fazla tahmin edilmiş gider karşılıkları ve bunların yansımaları görülebilecektir. Aynı prensip karşılıklar için aşırı cömert olunmasında da geçerlidir (Jones, 2011:49).

Mulford ve Comiskey'e göre şirketin karı yüksek olduğu yıllarda muhafazakar gelir tahakkuk politikası izlenerek, cari dönem karını azaltacak rezervler oluşturulabilir. Bu amaçla, yüksek oranda şüpheli alacak karşılıkları ayrılabilir ve/veya diğer yükümlülüklerle ilişkin ayrılacak karşılıklar şişirilebilir ve böylece yüksek karşılıklar ile dönem karı azaltılarak sonraki döneme karı aktarmak için olanak yaratılabilir. Sonraki dönemde, söz konusu yüksek ayrılan karşılıklar için daha düşük tutarlı karşılık ayrılmaya devam edilerek ve önceki dönemde ayrılan yüksek karşılıkları zarar gerçekleşmediğinden dolayı gelir şeklinde kaydedilerek, hedeflenen kara ulaşılabilir (Mulford ve Comiskey, 2002:31).

Amerikan Suntrust bankası yıllık bazda %12.5 oranına yaklaşmış istikrarlı bir kar büyüme oranına sahip ve muhafazakar muhasebe politikalarıyla tanınan bir şirketti. 1998'de SEC tarafından, şirketin geçmiş üç yıllık finansal raporlarının düzeltilmesi istenmiştir. Çünkü SEC, şirketin kredi zararları için ayırdığı karşılıkları bankanın muhafazakar politikasından bile yüksek bulmuştur. Bu kapsamda şirketin 1994-1996 yıllarındaki toplam 100 milyon dolar tutarındaki karşılıkları azaltılarak, 1994'de 40, 1995'de 35 ve 1996'da 25 milyon dolar dönem karı yükselmiştir (Mulford ve Comiskey, 2002:32). Benzer duruma

1988'de İngiliz Crowther şirketinin, bir başka İngiliz şirketi olan Coloroll şirketini satın almasında rastlanmıştır. Satın alma fiyatı 215 milyon sterlin olan işlemde, edinilen net varlıkların tutarı 70 milyon sterlindi. Şerefiyede 145 milyon sterlin olarak gerçekleşti. Ancak Coloroll şirketinin sonradan 75 milyon sterlin tutarında karşılık gideri yazdığı belirlenmiştir. Söz konusu karşılıklar hisse senetleri, borçlanma araçları ve arizi giderler gibi kalemlere ilişkindi. Değeri düşürülmüş hisse senedinin sonradan satılması durumunda kar açık bir biçimde artırılmış olur. Aynı biçimde borçlanma araçlarına ilişkin ayrılan karşılıklar da gelir tablosunu besleyen bir unsurdur. Coloroll şirketi bu stratejiyi uygulayarak, gelecekteki karlarını artırmanın bir yolu olarak karşılık muhasebesindeki esnekliği kullanmıştır (Jones, 2011:49).

### **2.9.2.2. Vergiyi Azaltmak**

Kurumlar vergisi en önemli şirket giderlerinden birisidir. Bu nedenle şirketler, ödedikleri vergiyi azaltmak için şirketlerinde çalıştıkları muhasebecilerden, şirketin daha az vergi ödemesini sağlamalarını isteyeceklerdir. UBS Phillips ve Drew (1991) yaptıkları çalışmada, İngiltere'de bulunan 185 önemli şirketten 24'nün %25'in altında kurumlar vergisi ödediklerini tespit etmişlerdir. Bu durum, vergiden kaçınmanın YM gibi yasal sınırlar içinde kalması ile ilgilidir. Buna karşılık vergi kaçırma ise hile ile ilgili olup yasaktır. Şirketlere, YM de olduğu gibi, vergiden kaçınma ile ilgili planlar hazırlayan danışmanlık şirketleri geniş bir endüstri oluşturmuşlardır (Jones, 2011:49).

### **2.9.2.3. Büyük Temizlik Muhasebesi**

Çalışmamızın 1.2.5.2.5 bölümünde açıklanmış olan büyük temizlik muhasebesi, genellikle şirkette yönetim değişikliği olduğunda ve şirket faaliyetlerinin zararda olduğu yılda kullanılabilen bir tekniktir. Söz konusu dönemlerde şirketler; varlıklarını giderleştirerek, verimsiz ya da zararlı bölümlerini kapatarak ve yeniden yapılanma maliyetlerini dönem giderlerine ekleyerek nefes almakta, yani bilançolarını temizlemektedirler (Mulford ve Comiskey, 2002:33). Böylelikle, gelecek yıllar için karlılığı yükseltme olanağına sahip olunmaktadır. Bu teknik, şirket satın alma durumunda da ortaya çıkabilmektedir. Satın alma durumundaki muhasebeleştirme genellikle karşılık muhasebesi ile ilgilidir. Temel düşünce, karşılıkları yüksek tutarak şirketin

gelecekteki finansal görüntüsünün daha iyi olmasını sağlamaktır. Örneğin ticari alacaklara ilişkin karşılıklar yüksek tutularak, gelecek yıllarda daha yüksek ticari alacaklara sahip olma şansı yaratılabilir (Jones, 2011:49).

#### **2.9.2.4. Dönem Sonu Stokları Artırmak**

Stok kalemi yaratıcı muhasebeci için önemli uygulama alanlarından biridir. Dönem sonu stokları hem bilançoda hem de satışların maliyetini azaltan bir unsur olarak gelir tablosunda yer almaktadır. Bu nedenle stok kaleminde meydana gelen artış kadar kar yaratma olanağına sahip olunabilir. Stokları cazip kılan unsur, genellikle dönem sonunda sayılmaları ve stokların değerlemesidir.

Stoklar üzerinde iki temel yöntem uygulanarak artması sağlanabilir. Bunlardan birincisi stok miktarının manipüle edilmesidir. Karın yüksek olmasının istendiği dönemlerde muhafazakar bir politika izlenerek stok miktarının yüksek tutulması istenebilir. Sonradan stok miktarının çok yükselmesi durumunda ise daha gevşek bir politika izlenerek stok miktarı azaltılabilir. Örneğin stok sayımı esnasında gözden kaçan belli bir miktar stok daha olduğu tespit edilerek, dönem sonundaki stok miktarı artırılabilir. Stoklar üzerinde uygulanabilen diğer yöntem ise değerlemeye ilişkindir. Özellikle elde bulunan ve yavaş sirkülasyonu olan stok kalemleri için karşılık muhasebesi kullanılabilir. İşletme yönetimi bu konuda kendi değerlendirmesini yapacaktır ve aldığı kararları da sonradan değiştirebilir. Asıl olan stokların değerlemesinde kullanılan yöntemin değiştirilmesidir. Muhasebe standartları stokların; gerçek parti maliyet yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi veya ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemlerinden biri ile değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir (KGK, TMS-2, md.23-25). Bunun yanında halen Amerika'da geçerli olan son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemi de bulunmaktadır (Jones, 2011:51).

Gerçek parti maliyet yöntemini özelliği gereği bir kenara bırakırsak, dönem sonu stoklarının değerinin söz konusu üç yöntemde birbirinden farklı olduğu gözükülecektir. Çünkü ağırlıklı maliyet yönteminde dönem sonu stoklarının değeri ortalama fiyat üzerinden belirlenirken, FIFO yönteminde dönem sonu stokların değeri tarih itibarıyla son satın alınan stokların fiyatı üzerinden belirlenecektir. Bunun yanında LIFO yönteminde de dönem sonu stokların değeri, tarih itibarıyla ilk alınan stokların fiyatından tespit edilecektir. Şayet tarih itibarıyla son olarak

alınan stokların fiyatı, ortalama fiyatın üzerinde ise bu durumda FIFO yöntemine göre hesaplanan dönem sonu stok değeri, ağırlıklı ortalama maliyete göre hesaplanmış stok değerinden yüksek olacak, böylelikle stokların değeri artmış olacaktır.

Stok miktarının artırılmasında kullanılacak bir unsur da genel üretim giderleridir. Üretim işletmeleri açısından genel üretim giderlerinin gerçekte nelerden oluştuğunu belirlemek öznellik taşımaktadır. Bundan dolayı, genel üretim giderlerinin stoklara yüklenmesi suretiyle stoklar ve karlılık artırılabilir (Jones, 2011:51).

### **2.9.2.5. Giderleri Aktifleştirmek**

İşletmeler dönem içinde çok farklı türde giderler ile karşılaşabilirler. İşletmeler söz konusu giderleri dönem gideri olarak kayıt altına alma ya da ilgili aktifin maliyetine ekleyerek veya izleyen dönemlerde gidere dönüşmek üzere aktifleştirme olanağına sahiptirler. Örneğin, muhasebe standartları çerçevesinde, bir ticari malın satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetlerden oluşmaktadır (KGK, TMS-2, md.11). Söz konusu ticari malın maliyetine aktifin edinilmesi ile doğrudan ilgili olmayan ve doğrudan dönem giderlerine aktarılması gereken borçlanma maliyetleri ve kur farkları gibi unsurların eklenmesi halinde, giderler ticari mal maliyetine eklenerek aktifleşmiş olmaktadır.

Faiz giderleri, yazılım geliştirme maliyetleri ve araştırma geliştirme giderleri en sık rastlanılan aktifleştirilen giderler arasında yer almaktadır. Bunun dışında kuruluş ve örgütlenme giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim ile genel üretim giderleri de aktifleştirilen giderler arasında sayılabilir. UBS Phillips ve Drew (1991) tarafından İngiltere’de yapılan çalışmada, bazı şirketlerin giderleri aktifleştirmek yerine dönem gideri olarak muhasebeleştirdiklerinde, zararla karşılaştıklarını belirlemiştir. Ayrıca İngiltere’de bulunan hemen hemen her emlak şirketinin, gelir tablosunda çıkan olumsuz etkileri ertelemek adına giderlerini aktifleştirdiğini tespit etmiştir. Emlak

fiyatlarının artması halinde sorunla karşılaşılmazken, fiyatlar düştüğünde sorunlar ortaya çıkabilmektedir (Jones, 2011:51).

Giderlerin aktifleşmesiyle ilgili olarak Amerikan AOL şirketinin 1996 yılında yaptığı işlemler literatüre girmiştir. Şirket, vergi öncesi 363 milyon dolarlık abone edinme maliyetlerini aktifleştirmiş. Abone edinme maliyetleri, üretim maliyetleri ile şirketin yazılımı içeren milyonlarca bilgisayar diskinin üyelere dağıtılma maliyetlerini içeriyordu. Söz konusu giderler yeni üyelere sağlanacak gelirleri artırmak adına ertelenmiştir. Şirket 1996 yılında, vergi öncesi 62.3 milyon dolarlık kar beyan etmiştir. Ancak şirket 363 milyon dolarlık giderini aktifleştirdiğinden ve bu yıla düşen aktifleştirilmiş amortisman da 126 milyon dolar olduğundan; şirketin aktifleştirme politikası gereği vergi öncesi kazancı 237 milyon dolar yükselmiştir (Mulford ve Comiskey, 2002:203). Diğer bir ifadeyle şirketin 1996 yılı kazancı 62.3 milyon dolar değil, yaklaşık 175 milyon dolar zarar olması gerekmektedir.

Giderlerin aktifleştirilmesiyle ilgili örneklere genellikle Amerika'da rastlanmaktadır. Bu konuda dikkat çeken bir diğer örnek de WorldCom şirkettir. Amerikan telekomünikasyon şirketi olan WorldCom, 2001 yılında giderlerin büyük bir kısmını aktifleştirmiştir. Şirketin bakım onarım işçilerine ödediği ücret ve maaşlar analistler tarafından şüpheli bulunmuştur. Bakım ve onarım işçilerine ödenen 3.9 milyar dolarlık ilk ödeme maliyetini aktifleştirmiş ve daha sonra amortisman uygulamıştır. Hopkins'e göre (2002) WorldCom'un lider ağ kapasitesi maliyetinin aktifleştirmesindeki eylemlerin müşterilere yeniden satış yapmaya yardımcı olduğunu göstermiştir. Hopkins bu durumu aşağıda sıralanan benzetme ile açıklamıştır (Jones, 2011:51):

- Leasing ile bir ev alın.
- Daha sonra aldığınız bu evi kiraya vermeyi planlayın. Aldığınız kira bedeli, leasing ödemelerinden yüksek olacaktır.
- Leasing ödemelerinizi yapın ancak finansal durumunuzun kötüye gittiğini düşünün.
- Kiracı bulmada başarısızlık yaşadığınızı varsayın.

- Yaptığınız leasing ödemelerini bir varlık gibi muhasebeleştirin. Çünkü bu durum size gelecekte bir kiracı bulmanıza yardımcı olacaktır.
- Varlık gibi muhasebeleştirdiğiniz leasing ödemelerini sunarak bankadan araba almak için kredi alabilirsiniz.

Aktifleştirilen giderlerin çok çeşitli olabileceğini söylemek olasıdır. Mulford ve Comiskey bilinen gider aktifleştirmelerinin yanı sıra karşılaşılan diğer aktifleştirilmiş giderleri aşağıdaki gibi belirtmiştir (Mulford ve Comiskey, 2002:210) :

- URL (Özgün Kaynak Adresi-Web terimi) maliyetleri,
- Halka arz ile ilgili olarak ertelenmiş arz giderleri,
- Çevre kirliliğini önlemek ya da azalmak için yapılan giderleri,
- Petrol ile ilgili arama, satın alma ve geliştirme giderleri,
- Yeni borçlanma ile birlikte katlanılan giderler,
- Kiralanan bir yerle ilgili katlanılan özel maliyetler,
- Broşür ve katalogların basılması ve gönderilmesiyle ilgili doğrudan pazarlama giderleri,
- Film ve televizyon programları ile ilgili giderler,
- Satın almayla ilgili katlanılan politik giderler.

#### **2.9.2.6. Amortisman Süresini Uzatmak**

Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen, sınırlı bir hizmet süresine haiz ve işletme tarafından mal ve hizmetlerin üretim ve tedarikinde ve/veya işletme için yönetim amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik edinilen maddi ve maddi olmayan varlıklar amortismanına tabidir (Sevilengül, 2005:421). Söz konusu varlıklar kullanıldıkları süre içinde yıpranma ve aşınma gibi durumlarla karşılaşarak işletmeye katkı verme gücü azalır. Bundan dolayı varlıklarda söz konusu bu azalışlar, yani amortismanlar, işletmenin katlandığı nakdi olmayan giderler olup, varlığın kullanım ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.

Amortisman tutarının belirlenmesinde ilgili varlığın kullanım ömrünün ya da varlığın hurda değerinin belirlenmesi gibi işletme yönetimince belirlenen birçok varsayım bulunmaktadır. Ayrıca, doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri gibi birden fazla amortisman

hesaplama yöntemi bulunmaktadır. Bütün bunların bir sonucu olarak, varlığın kullanım ömrünün ve/veya amortisman yönteminin değiştirilmesi amortisman tutarının değişmesine neden olacaktır. Amortisman tutarını değiştirmenin en kolay yolu, varlığın faydalı ömrünün değiştirilmesidir. Varlığın faydalı ömrünün uzaması, amortisman tutarının yıllar itibariyle azaltmasına neden olacak ve böylelikle karlılık yükselecektir. Benzer şekilde yaratıcı muhasebeci, işletme karlılığının azalması için varlıkların faydalı ömürlerini kısaltarak amortisman tutarını yükseltebilir (Jones, 2011:54).

Varlığın kullanım ömrünün yanında amortisman yönteminin değiştirilmesi de YM açısından karı manipüle etmeye olanak sağlamaktadır. Örneğin doğrusal amortisman yönteminde, varlığın hurda değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Buna karşılık azalan bakiyeler yönteminde ise ilk yıllarda yüksek olan amortisman gideri faydalı ömür boyunca azalmaktadır (KGK, TMS-16, md.62). Bu durumda azalan bakiyeler yönteminden, doğrusal amortisman yöntemine geçildiğinde amortisman tutarı azalacak ve karlılık yükselebilecektir. Tersi durumda ise amortisman tutarı yükselecek ve karlılık düşürülebilecektir. Ayrıca muhasebe standartları kapsamında amortisman giderinin dönem gideri yazılması dışında aktifleştirilme seçeneği de bulunmaktadır. Şayet, varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılıyor ise bu durumda amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturduğundan defter değerine dahil edilerek aktifleştirilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine eklenir. Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilebilmektedir (KGK, TMS-16, md.49). Bahsedilen bu durum amortisman tutarları ile işletme karlılığının değiştirilmesini sağlayabilen YM açısından açık bir kapı olarak nitelenebilir.

Amortisman tutarının azaltılmasında kullanılan bir başka yöntem de ilgili olduğu duran varlığın değerinin azalmasıdır. Konuyla ilgili örnek, Tiphook isimli İngiliz şirketinin 1980'lerin sonunda yaptığı uygulamadır. Şirket, konteyner filosunu 350 milyon sterline satın almış ve İngiliz muhasebe sistemindeki esneklikten yararlanarak, söz konusu varlığı kendi varlığı gibi muhasebeleştirerek

değerini 211 milyon sterline düşürmüştür. Bunun sonucunda yıllık 15 milyon sterlinlik amortisman avantajı sağlamıştır (Jones, 2011:55).

### **2.9.2.7. Şüpheli Alacakları Azaltmak**

Ticari satışlarda birçok işlem kredili gerçekleşmektedir. Satışlar sonucunda ticari alacaklar ortaya çıkmakta ve bu alacakların bir kısmı borçluları tarafından ödenememektedir. Şirketler de tahsili şüpheye düşmüş söz konusu alacaklar için karşılık ayırmaktadır. Ancak karşılık ayırma ile ilgili kararlar yönetimin inisiyatifinde bulunmaktadır. Şirket karı artırılmak istendiği zamanlarda yönetim tarafından, tahsil edilemeyecek alacak düzeyine ilişkin tahmin oldukça düşük tutulabilir. Böylelikle tahsili şüpheli alacakların oluşturacağı giderden kurtulularak karlılık sürdürülebilir. Fakat şüpheli alacakların yaratacağı giderden kurtulmak sürdürülebilir değildir. Şüpheli ya da tahsili imkansız hale gelmiş alacaklara oldukça cömert davranan HG Palmer şirketi, bu durumun olağanüstü örneği olmuştur. Şirket 1965 yılına kadar her yıl ticari alacaklarına cömert davranarak, şüpheli alacaklarını minimum düzeyde tutmuştur. 1965 yılına gelindiğinde şirketin tahsil edilmemiş ticari alacakları 22 milyon sterlin ile 15 milyon sterlinlik satışlarını geride bırakmıştır. Bunun bir sonucu olarak 4 milyon sterlinlik zararla karşılaşan şirket, ticari alacak politikasını en son 1965 yılında uygulayabilmiştir (Jones, 2011:55).

### **2.9.3. Varlıkların Artırılması Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları**

Güçlü bir bilanço oluşturmak için kullanılacak ilk yöntem varlıkları artırmaktır. Giderlerin azaltılmasıyla ilgili yapılan YMU'daki çoğu teknik, bu durumu dolaylı olarak sağlamaktadır. Ancak burada sıralanacak olan teknikler, doğrudan kar artırmak yerine işletmenin varlık yapısını geliştirmek üzerinedir. Söz konusu teknikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Jones, 2011:56):

- Şerefîyeyi Artırmak,
- Markalar ve Diğer Maddî Olmayan Duran Varlıkları Artırmak,
- Duran Varlıkları Yeniden Değerleme,
- Gerçeğe Uygun Değerleme.



### **2.9.3.1. Şerefiyeyi Artırmak**

Şerefiye, şirket satın alma ve birleşmelerinde ortaya çıkan ve maddi olmayan bir varlıktır. Satın alınan şirketin net varlıklarının gerçek değerinin satın alma fiyatından daha az olması durumunda şerefiye ortaya çıkmaktadır. Uluslararası muhasebe standartlarına göre şerefiye aktifleştirilir ve değeri azalmadıkça bilançoda tutulur. Şerefiyenin değeri maksimize edilirse işletmenin varlıklarının değeri de artacaktır. Bu durum aynı zamanda satın alınan işletme varlıklarının gerçek değerini azaltma avantajı da yaratmaktadır. Çünkü gerçek değerinin altında satın alınmış varlıklar satıldıklarında işletme karı yükselecektir. Bu nedenle işletme yöneticileri, satın alma ya da birleşmelerdeki şerefiyenin yükseltilmesini teşvik etmekte ve şerefiyede meydana gelecek değer düşüklüğüne de karşı çıkmaktadırlar. Ayrıca şerefiyenin amortismanına tabi olması da gerek amortisman süresinin gerekse amortisman yönteminin değiştirilerek karın artırılıp azaltılmasına olanak sağlamaktadır (Jones, 2011:56).

### **2.9.3.2. Markalar ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıkları Artırmak**

Marka değerinin belirlenmesi muhasebe için tartışmalı bir konudur. Genellikle markalar, GKGMİ içerisinde muhasebeleştirilmezler. Bazı muhasebeciler hesaplarda markaların değerini, şirketin gerçek değerinde yansıtırken; bazı muhasebeciler de marka değerinde öznel davranarak, bilançodaki işletme varlıklarının değerini artırmak adına marka değerlemesi yapmaktadırlar (Jones, 2011:56).

Marka muhasebesi, muhasebe bilimi için yeni bir konu sayılabilir. Muhasebe standartlarına göre; marka değerinin bilançoda göstermesinde, edinilen ya da devralınan marka değeri bilançoda gösterilebilmekte olup, işletmenin kendi içinde yarattığı marka değeri bilançoğa yansıtılamamaktadır (KGK, TMS-38, md.62). Marka bilançoğa alınırken ise ya satın alma bedeli ya da gerçeğe uygun değeri belirlenerek muhasebeleştirilir (KGK, TMS-38, md.26,35 ve 45). Ancak marka dahil olmak üzere maddi olmayan varlıkların değerinin belirlenmesindeki sorun, her zaman gerçeğe uygun değer net olmaması ve apaçık bir şekilde belirlenememesidir. Çünkü, maddi duran varlıkların doğası gereği değer belirleme öznel bir nitelik taşımaktadır.

Şirketler gittikçe karmaşık hale geldiklerinden, işletme varlıkları içerisinde maddi olmayan duran varlıkların oranı yükselmektedir. Genellikle, değerlerinin belirlenmesi güç olan maddi olmayan duran varlıklar, işletme bilançolarında gösterilmemektedir. Ancak farklı maddi olmayan duran varlıkların sayısı işletme bilançolarında giderek artmaktadır. Örneğin şirket isimleri, patentler ve ticari markalar, personel becerileri, bilgisayar yazılımı, teknik bilgi ve işletmenin sahip olduğu yöneticiler listesi gibi maddi olmayan duran varlıkların değerlerini belirlemek zor olduğundan, YMU için olanak yaratmaktadır. Konuyla ilgili olarak Grand Metropolitan markasının değerinden bahsedilebilir. Şirket 1990'da markanın değerini, bilançosunda 2.317 milyon sterlin olarak göstermiştir. Buna karşılık şirketin özsermayesi ise 3.427 milyon sterlin ve net borçları ise 2.888 milyon sterlindi. Benzer şekilde, 2002 yılında İtalya'daki Parmalat şirketinin sahip olduğu Parma AC futbol kulübünün futbolcularının değeri 279.2 milyon avro olmuştur. İtalya'da futbol kulüplerine futbolcu transfer maliyetlerini aktifleştirme olanağı verildiğinden, söz konusu rakam kadar maddi olmayan varlık bilançoda yer almıştır (Jones, 2011:57).

### **2.9.3.3. Duran Varlıkları Yeniden Değerlemek**

Özellikle uluslararası muhasebe standartları kapsamında muhasebeleştirme yapmayan, finansal tablolar hazırlamayan ve borsaya da kote olmamış şirketler için maddi ve maddi olmayan varlıkların yeniden değerlendirilmesinde amaç, kurumsal olarak sahip olunan bilanço varlıklarının değerini yükseltmektir. Söz konusu şirketler için yeniden değerlendirilmedeki öznellik unsuru YM için ortam sağlamaktadır. Rutherford (1999) şirketlerin maddi duran varlıklarının değerini artırmak için çok fazla çaba sarf ettiğini ortaya koymuştur. İngiltere'de 1978 yılında maddi duran varlıkların zorunlu amortismanı karşısında lobi faaliyetlerinin olduğunu belirten Rutherford; üst düzey bir şirket yöneticisinin, her beş yılda bir maddi duran varlıkların değerini yükseltme niyetinde olduğunu ve değerlendirmeyle ilgili olarak muhasebecilerden çok bir bilirkişinin görüşüne ihtiyaç duyduğunu söylediğini aktarmıştır. Yeniden değerlendirme yöntemi ile İngiltere'de izin verilen yasal düzenlemeler ışığında, işletmeler varlıklarının fiyatını dolayısıyla bilançolarını ve karlarını, varlıkları amortismanına tabi tutmadan, artırmışlardır. Thomas (2002) Enron şirketinin kar tahminleri tutturabilmek için sürekli baskı altında olduğunu, bundan dolayı da yeniden değerlendirmeyle ilgili tahminlerini

önemli ölçüde abartmış olabileceğini savunmuştur. Enron'un duran varlıklarının yeniden değerlemesinden gelen gerçekleşmemiş ticari kazancının, 2000 yılı için şirketin 1.41 milyar dolarlık vergi öncesi karının yarısından fazla olarak muhasebeleştirildiğini belirtmiştir (Jones, 2011:57).

Yeniden değerlemenin ulusal ve uluslararası muhasebe standartları kapsamında muhasebeleştirme yapan ve finansal tablolar hazırlayan şirketler için nasıl olması gerektiği IAS/TMS-16 ve IAS/TMS-38'de belirtilmiştir. Buna göre, yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir (KGK, TMS-16, md.31 ve KGK, TMS-38, md.75). Maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi, maddi duran varlıklara göre oldukça zor olmaktadır. Çünkü maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirilmesinde, aktif bir piyasanın varlığı sıkça rastlanılan bir durum değildir. Ayrıca markalar, ticari başlıklar, müzik ve film yayınlama hakları, patentler ve ticari markalar açısından, söz konusu varlıklar benzersiz olduğundan aktif bir piyasa mevcut olamamaktadır. Bunun yanında, maddi olmayan duran varlıklar alınıp satılabilmelerine rağmen, sözleşmeler bireysel alıcı ve satıcılar arasında müzakere edilmektedir. Söz konusu nedenlerden dolayı, maddi olmayan bir varlık için ödenen fiyat bir değerinin gerçeğe uygun değeri açısından yeterli kanıt sağlamayabilir (KGK, TMS-38, md.78). Dolayısıyla maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmesiyle ilgili olarak YM olanakları, varlığın yapısından doğmaktadır. Bu nedenle, özellikle geçmiş yıllarda maddi duran varlıklardaki yeniden değerlendirme artışlarında yapılan YM faaliyetleri fırsatına, maddi olmayan duran varlıkların sahip olduğu, bir bakıma onların yerini aldığı söylenebilir.

#### **2.9.3.4. Gerçeğe Uygun Değerleme**

Karmaşık ve etkin bir piyasa içerisinde bir varlığın değerini belirlemek oldukça zordur. Ulusal ve uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında yer alan ve birçok varlığın değerlendirilmesinde kullanılan esaslardan biri olan “gerçeğe uygun değer” kavramı finansal tablolarda gerçek bilgiler sunulması amaçlamaktadır. Ancak gerçeğe uygun değer tespitinde GKGMI

sınırlarının gerdirilmemesi veya sınırı dışına çıkılmaması gerekir. Çünkü böyle bir durumda YM olanakları ortaya çıkmaktadır.

Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olan gerçeğe uygun değer (KGK, TFRS-13, md.9), değerlendirme yöntemi olarak piyasa yaklaşımı, gelir yaklaşımı ve maliyet yaklaşımı benimsemektedir. İşletme, gerçeğe uygun değeri ölçmek için bu yaklaşımların bir veya birkaçı ile tutarlı olan değerlendirme yöntemlerini kullanabilmektedir (KGK, TFRS-13, md.62). Piyasa ve maliyet yaklaşımlarını bir yana bırakırsak, özellikle gelir yaklaşımı YMU için fırsat olarak görülebilir. Çünkü gelir yaklaşımı gelecekteki tutarları (örneğin, nakit akışları veya gelir ve giderleri) tek bir cari tutara dönüştüren yöntemdir (KGK, TFRS-13, md.B10). Bunun yanında gerçeğe uygun değer hiyerarşisine göre belirli bir girdinin ölçümün bütünü açısından önemliliği değerlendirilirken, varlığa veya borca özgü unsurlar dikkate alınarak yargıda bulunulması gerekmektedir (KGK, TFRS-13, md.73). Enron şirketinin 2000 yılında ortaya çıkan gerçeğe uygun değer muhasebesinin faaliyet sonuçlarına etkisi bu durumu ortaya koymuştur. Şirket, 1991 yılında SEC ve diğer düzenleyici kurumları, doğal gaz sözleşmelerindeki gelir tanıma politikasını değiştirmeye ilgili olarak bilgilendirmiştir. Enron, doğal gaz sözleşmeleri için gerçeğe uygun değer muhasebesini kullanmak istemiştir. Bu yöntemin kullanılması Enron için, sözleşmelerden gelecekte elde edilecek gelirin, sözleşme imzalandığında, bugünkü değeri üzerinden gelir tablosuna aktarılması anlamına gelmekteydi. Gerçeğe uygun değer muhasebesinin agresif biçimde kullanılması, GKGMI'nin dönersellik ilkesinin aksine gerçekleşmiştir. Çünkü gelir tahakkukunun sözleşme süresine yayılması gerekmektedir. Ayrıca, uzun dönemli sözleşmelerin objektif değerinin sözleşme yapıldığı tarihte nasıl belirlendiği konusu da ayrı bir tartışma konusu olmuştur (Holt ve Eccles, 2003:327).

#### **2.9.4. Yükümlülüklerin Azaltılması Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları**

İşletmenin bilanço değerini yükseltebilmesi için uygulayabileceği diğer bir strateji de yükümlülüklerin azaltılmasıdır. Şüphesiz ki burada bahsedeceğimiz yükümlülük, işletmenin üçüncü kişi ve kurumlara olan borçlarını kapsamaktadır. İşletmenin yabancı kaynaklarının azalması, özsermaye yapısının güçlendiği

anlamını taşıyabilmektedir. Böyle bir durumu yansıtan bilanço, muhasebe ilgililerini şirket hakkında olumlu düşünmeye sevk edecektir. İşletme borçlarının azaltılmasıyla ilgili olarak iki yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler bilanço dışı finansman ile borçların sermaye olarak yeniden sınıflandırılmasıdır (Jones, 2011:58).

#### **2.9.4.1. Bilanço Dışı Finansman**

Bilanço dışı finansman YM'nin en karmaşık biçimlerinden biridir. Bu yöntemin temel amacı, bilançodaki yabancı kaynakları azaltmaktır. Şirketlerin yükümlülüklerini azaltarak karşılaşılabilecekleri risk düzeylerini düşürmeleri, özellikle potansiyel yatırımcıların yatırım kararlarına etki eden bir durumdur. Bilanço dışı finansmanın arkasında farklı nedenler yatabilmektedir. Bazı hallerde şirketler, fazla borçlanarak kendi kredi sözleşmelerinin kurallarını ihlal edebileceklerinden bilanço dışı finansmanı tercih edebilirler (Jones, 2011:58). Bazen de sadece kredi verenler ile yatırımcılara karşı bilançolarını güçlü göstermek ve sermaye maliyetini azaltmak adına bu yöntemi seçebilirler. Çünkü kredi verenlerin güçlü bir bilanço ile karşılaştıklarında, faiz oranlarını düşürdükleri ve kredi miktarını yükselttikleri varsayılmaktadır (Gamble, 1997).

Şirketlerin bilançoda gösterilmeyen finansal enstrümanlar, ticari işlemler, garantiler, varlık satışı ve diğer finansal aktiviteler aracılığıyla borçlarını yapılandırmasını ifade eden bilanço dışı finansmanın uygulanması farklı biçimlerde olabilmektedir (Rogers ve Lindstrom, 1996:19). Daha serbest koşullar altında fon isteyen büyüme odaklı şirketlere finansal yenilik sunan bilanço dışı finansman; konsiye stok finansmanı, satış ve geri alış anlaşmaları, factoring, menkul kıymetleştirme, leasing ve borç transferi gibi enstrümanları bünyesinde barındırmaktadır (Yeoh, 2007:12). Gamble'a göre bilanço dışı finansman; finansal kiralama, alacakların satımı ve ortak girişim ya da özel amaçlı kuruluşlara varlık ve kaynakların devredilmesiyle gerçekleştirilebilir (Gamble, 1997). Ayrıca ticari bankalar, borç alınan paralar için oluştukları karmaşık planlar aracılığıyla da bilanço dışı finansmanı sağlayabilirler. Şirketler, borçlanarak aldıkları varlıkları kaydederek kullanmak isterlerken, varlığa ait borcu kaydetmek istemezler. Söz konusu ticari banka planları ile varlıklar şirketlerin kullanımına sunulurken, varlığa ilişkin borçlar işletme bilançolarında yer almayabilir (Jones, 2011:58).

Konuyla ilgili olarak Enron şirketinin bilanço dışı finansmanı nasıl kullandığına bakılabilir. Ancak baştan söylemek gerekir ki, Enron'un uygulamaları GKGMİ dışında yer alan uygulamalardır. Şirket, üzerinde kontrol gücüne sahip olmadığı birçok bağlı ortaklığın yanında, kontrol gücüne sahip olduğu bağlı ortaklıklara da sahipti. Özellikle kontrol gücüne sahip olunan bağlı ortaklıkların rolü, Enron'u gizlice finanse etmek olmuştur. Bu şirketler ticari bankalardan para sağlamış ve fonlar, Enron'un faaliyetlerini finanse etmek için kullanılmıştır. Bağlı ortaklıklar aracılığıyla, Enron'un grup bilançosunda olması gereken konsolide borçlar manipüle edilerek konsolidasyona dahil edilmemiştir. Bunun yanında diğer bazı bağlı ortaklıklar da yurt dışında bulunan enerji tesisleri gibi varlıkları gerçek değerinden düşük bir değerle devretmelerine rağmen, söz konusu kayıplar Enron'un hesaplarının dışında tutulmuştur. Şirket, özel amaçlı işletmelerdeki yatırımcıları memnun edebilmek için hisse senedi ihraç etmiş, varlıkların değeri düştükçe de daha fazla hisse senedi ihraç etmek zorunda kalmıştır. Şirketin erişilebilir 1.5 milyar dolarlık payı olmasına rağmen, şirket bilançosu sadece 65 milyon dolar genişletilmiştir. Bu durum, Enron'un hemen hemen tüm borçlarını sakladığını ortaya koymuştur (Jones, 2011:59).

#### **2.9.4.2. Borçların Sermaye Olarak Yeniden Sınıflandırılması**

İşletme finansmanında kullanılan başlıca kaynaklar, borçlar ile özkaynaklardır. Bu iki kaynak arasındaki dengenin değişimi, işletmenin finansal durumun iyi ya da kötüye gitmesi şeklinde yorumlanmasına neden olmaktadır. Özkaynakların borçlara oranı olan finansal rasyo, işletmenin borçlanmasındaki değişikliklere göre olumlu ya da olumsuz yönde değişim gösterebilir. İşletmenin haddinden fazla borçlanması onun kredibilitelerini düşüreceğinden YMU sonucunda borçların sermaye olarak sınıflandırılmasıyla, finansal görünüm açısından daha iyi bir duruma gelmek olasıdır.

Genellikle ticari bankalar tarafından sunulan karışık finansman planları, şirketlerin borçlarını sermaye olarak yeniden sınıflandırmasını teşvik etmektedir. Ticari bankaların yarattığı bu olanak ile hisse senedine dönüştürülebilir tahvillerle ilgili suistimal yapabilmektedir. Hisse senedine dönüştürülebilir tahviller sahiplerine gelecekte hisse senedi sahip olma olanağı sunmaktadır. Şayet hisse senedine dönüştürülebilir bir tahvil, satma opsiyonu ile birlikte satın alınırsa, belli

bir süre sorunda alıcısına bir prim karşılığında hisse senedine dönüştürme şansı vermektedir. Bu durum özellikle tahvil için geçerli faiz oranlarının düşük olması halinde hisse senetlerinin fiyatları yükselirse önem taşır. Çünkü böyle bir durumda yatırımcı tahvili daha çok getirisi olan hisse senedine dönüştürmek isteyecektir. Bu nedenle şirketler yatırımcılarını teşvik ederek, yoğun biçimde dönüştürme opsiyonunu kullanmasını isteyebilirler. Japonya'da bulunan Sawoka ve Yaohan Japan şirketleri hissedarlarını, ellerindeki tahvilleri adi hisse senetlerine dönüştürmeleri için yoğun bir biçimde teşvik ederek karlarını şişirmek için birçok şüpheli uygulamaya gitmiştir. İtalyan Parmalat şirketi 500 milyon avro tutarında hisse senedine dönüştürülebilir tahvil ihraç etmiştir. Tahvilin alıcısı, 2008 yılında tahvili hisse senetlerine dönüştürmek için geri dönülmez bir anlaşma yapmıştır. Bu yöntemle borçlar sermaye gibi sınıflandırılmıştır. Tahvil alıcısının kim olduğu tespit edilememiş ve bu işlemin Parmalat'ın başka bir iştiraki tarafından yapıldığı düşünülmüştür (Jones, 2011:60).

#### **2.9.5. Nakit Akışı Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları**

İşletmenin nakit akışlarıyla oynamak, işletme karını şişirme uygulamalarından daha zor olmaktadır. Bunun temel nedeni, nakdin kardan çok daha az tahmin edilebilir olmasıdır. İşletmeler bazen olağanüstü durumlarda, önceki bir dönemden sonraki bir döneme kadar olan nakit akışlarını hızlandırabilmektedirler. Doğrudan ya da dolaylı yöntemle hazırlanabilen nakit akım tablosu, şayet fiili nakit giriş ve çıkışları gösteriyor ise doğrudan yöntem ile hazırlanmış anlamına gelmektedir. Dolaylı yönteme göre hazırlanmış nakit akım tablosunu anlamak, konunun uzmanı olmayan kişiler bakımından daha zor olmaktadır. Nakit akım tablosu aracılığıyla işletmenin tüm nakit akımları; faaliyetlerden sağlanan nakit akımları, yatırımlara ilişkin nakit akımları ve finansmana ilişkin nakit akımları gibi kalemlere bölünmektedir. Çoğu şirket dolaylı yöntem ile nakit akım tablosunu hazırlayarak, daha fazla esneklik elde etmeyi amaçlamaktadır. Analistler özellikle faaliyetlerle ilgili nakit akımlarına odaklandığından, nakit akışları ile oynamak daha çok bu yönde olmaktadır. İşletmeler faaliyetlere ilişkin nakit girişleri artırarak ya da faaliyetlere ilişkin nakit çıkışlarını azaltarak, nakdi açıdan güçlü bir yapıda olduklarını göstermeye çalışabilirler (Jones, 2011:60-61). Çünkü işletme yüksek karlılık seviyesine sahip

olduğunu göstermek amacıyla yüksek ve sürekli nakit akışlarına sahip olduğu görüntüsünü de yaratmaya çalışmaktadır.

Faaliyetlerden sağlanan nakit giriş ve çıkışlarının işletmenin ana faaliyet konusuyla ilgili ticari işlemlerden doğması gerekmektedir. Enron örneğinde olduğu gibi şirketler ana faaliyetleriyle ilgisi olmayan ya da tek seferlik yapılmış varlık satışına ilişkin nakit akımlarını faaliyetleriyle ilgiliymiş gibi sınıflandırabilmektedir. Keza Enron, bankadan aldığı kredileri faaliyetlerden sağlanan nakit girişi gibi göstermiştir (Jones, 2011:61). Çünkü işletmeler faaliyetlerden sağlanan nakit akımlarının sınırını mümkün olduğunca geniş tutmaya çalışırken, yatırım ve finansmanla ilgili nakit akımlarının kapsamını dar tutmak istemektedirler. Bu durumun tersi de nakit çıkışları için geçerli olmaktadır. İşletmeler faaliyetlerden sağlanan nakdi yüksek göstermek amacıyla; esas itibarıyla faaliyetlerle ilişkili nakit çıkışlarını, finansman ya da yatırımlarla ilgili olan nakit çıkışları gibi gösterebilmektedir. Burada da amaç, faaliyetlerle ilgili nakit çıkışlarının kapsamını olabildiğince dar tutmaktır (Mulford ve Comiskey, 2002:13).

Örneğin yazılım geliştirme giderini büyük ölçüde ya da tamamen aktifleştiren şirketler, nakit çıkışını faaliyetle ilişkilendirmeden, yatırımlardan kaynaklanan nakit çıkışı gibi olarak gösterirken, yazılım geliştirme giderinin daha az kısmını aktifleştiren dolayısıyla bu giderin daha büyük kısmını dönem gideri olarak kaydeden şirketlere göre, faaliyetten sağlanan nakit akışı daha fazla olabilmektedir. Bunun yanında, yazılım geliştirme giderini büyük ölçüde aktifleştiren şirket, şayet aktif zarar olarak kaydetmek durumuna gelirse, zarar kaydetme işlemi nedeniyle oluşacak nakit olmayan gider kaydı, şirketin faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışını da olumsuz etkilemeyecektir (Mulford ve Comiskey, 2002:13).

## **2.10. Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Tespitinde Kullanılan Yöntemler**

Şirketler tarafından yapılan muhasebe manipülasyonu ve hilelere varan YMU'nun bir kısmı bağımsız denetim şirketleri tarafından bir kısmı da denetleyici ve düzenleyici kurumların yaptığı denetimler neticesinde ortaya çıkarılabilmektedir. Ancak anımsamakta yarar vardır ki Enron gibi muhasebe skandallarında bağımsız denetim ve ayrıca danışmanlık hizmeti veren kurumların



payı bulunmaktadır. Zira, Enron şirketinin bağımsız denetimi de gerçekleştiren Arthur Andersen şirketi, şirketin kötü finansal durumunu gizlemiştir.

Kar yönetimi gibi YMU'da iki temel bakış açısı bulunmaktadır. Bunlardan ilki fırsatçılıktır. Bu yaklaşıma göre şirket yöneticileri yatırımcıları yanıltmak istemektedir. Diğer bakış açısı ise bilgisel boyutla ilgilidir. Buna göre YMU, yöneticilerin yatırımcılara firmanın gelecekteki nakit akışları hakkında kendi özel beklentilerini ortaya çıkarmak için kullandıkları bir aracı ifade etmektedir. Hangi bakış açısı ile değerlendirilirse yapılsın, söz konusu uygulamalarda şirket yöneticilerinin rolü ön plandadır. Bundan dolayı, YMU'nun tespiti için kanıt toplamak oldukça zor olmaktadır. Daha önce yapılan birçok çalışmada YMU'nin fırsatçı yönünün test edilmesi ve bilgisel yönünün test edilememesi de söz konusu durumla ilgilidir. Şirket yöneticilerini YMU'ya teşvik eden faktörleri belirlemek zor olduğundan önceki yapılan çalışmalarda, yöneticilerin yatırımcıları yanıltmak mı yoksa bilgi vermek amaçlı mı söz konusu uygulamaları gerçekleştirdikleri belirlenememiştir (Beneish, 2001:3).

YMU'nin tespiti ve ölçümünde araştırmacılar genel olarak tahakkuklar üzerine odaklanmaktadır. Toplam tahakkuklar ve regresyon modelleri kullanılarak ihtiyari ve ihtiyari olmayan tahakkuklar hesaplanmaya çalışılmaktadır. Jones (1991) geliştirdiği model, yapılan çalışmalarda toplam tahakkukların belirlenmesinde en sık kullanılan modeldir. Model, Kaplan'ın (1985) tahakkukların yönetim takdirine dayanan uygulamalar ve şirketin ekonomik koşullarında meydana gelen değişikliklerin olası sonucu olduğu önerisini takip etmektedir. Model, kamuya açıklanan net kar ile faaliyetlerden sağlanan nakit akışları arasındaki farkı ifade eden toplam tahakkukları, satış hasılatı ve brüt duran varlıklar ile ilişkilendirmektedir. Modele göre cari tahakkuklar diğer bir ifadeyle çalışma sermayesinde meydana gelen değişim, şirketin faaliyetleriyle ilgili satış ve satış büyümesindeki değişimle ilgili olup model ile gecikmeli satışlar veya varlıklar realize edildikten sonra tüm değişkenler tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca, toplam tahakkukların brüt duran varlıklarla ilgili kısmı ihtiyari olmayan amortisman giderleriyle ilişkilendirilmiştir (Beneish,2001:5). Dolayısıyla model ile toplam tahakkukların ne kadarlık kısmının faaliyet hacmiyle orantılı olarak zorunlu olduğu ne kadarlık kısmının bunun dışında ihtiyari olduğu belirlenmek

istenmektedir. Bazı çalışmalarda toplam tahakkuk tutarı, doğrudan aktif toplamına veya satış hasılatı tutarına endekslenerek, beklenmeyen diğer bir ifadeyle ihtiyari olan, işletme tahakkuk tutarları tahmin edilmeye çalışılmakta ve yıllar itibariyle ortaya çıkan söz konusu tahakkuk tutarları kar yönetimi gibi YMU'nun göstergesi olarak dikkate alınmaktadır. Diğer bazı çalışmalarda da toplam tahakkuklar, faaliyetlerin gerektirdiği (ihtiyari olmayan) ve gerektirmediği (ihtiyari) tahakkuk şeklinde ayrıştırılmakta ve ihtiyari tahakkuk tutarları şirketin aktif toplamına veya satış hasılatı tutarına endekslemek suretiyle, yıllar itibariyle ortaya çıkan eğilim kar yönetimi gibi YMU'nun bir göstergesi olarak kabul edilebilmektedir (Küçükkoçaoğlu vd. 2009:2).

Mulford ve Comiskey'e göre akademik araştırma YMU ile ilgili bir takım kanıtlar sunmaktadır. SEC'in icra davalarındaki kanıtların büyük bir kısmı; tanıklık, özel belgeler ve hatta bazı durumlarda şirket yönetimini rencide edecek itirafları içermektedir. Akademik çalışmalar kamuya açıklanmış bilgilerin (finansal tablolar, dipnotlar gibi) ve büyük örneklem hacimlerinin analizine ilişkin istatistiksel çalışmaları kapsadığından, uygulanan istatistiksel modellerin kar yönetimi gibi YMU'yu ortaya çıkarabilme kapasitesi çok güçlü değildir. Ayrıca yapılan bazı araştırmaların sonuçları, kar yönetimi şeklindeki YMU ile tutarlı temel tanımlayıcı verileri bilgiler sağlamaktadır. Bu alanda büyük ve gelişen bir akademik çevre bulunmakla birlikte, sınırlı sayıda çalışma söz konusu bilgileri sağlamaktadır (Mulford ve Comiskey, 2002:71-72).

Mulford ve Comiskey'in likert ölçeğine göre yaptıkları anket çalışması sonucunda, ankete katılan 190 kişinin YMU sırasında kullanılan tekniklerle ilgili düşünceleri Tablo 2.3'de özetlenmiştir. Ankete akademisyenler, finansal analistler, şirket üst düzey yöneticileri ve master/doktora öğrencileri katılmıştır.

**Tablo 2.3: Yaratıcı Muhasebenin Belirlenmesinde Kullanılan Tekniklerin Sınıflandırması**

<b>Sınıflama</b>	<b>Yüzde</b>
Trend analizi (analitik gözden geçirme)	26,3
Yüksek olasılıklı durumlar ve koşulların incelenmesi	14,2
Finansal tablo dipnotlarının incelenmesi	8,4
Günlük istatistikler	7,9
Tahminlerle gerçekleşenler işlemler arasındaki ilişkilerin incelenmesi	5,8
Motive edici faktörler ve neden olan durumların incelenmesi	4,2
Nakit akımı ve tahakkuk ilişkisinin incelenmesi	4,2
Diğer teknikler	29,5
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>

**Kaynak:** Mulford Charles W. ve Eugene E. Comiskey (2002); *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting*, John Wiley & Sons s.148.

YMU'nun tespitinde kullanılan modeller, ihtiyari tahakkukları hesaplamaya dayalı modeller (Dechow vd., 1995) ve karma modeller olarak sınıflandırılabilir.

### **2.10.1. İhtiyari Tahakkukları Hesaplamaya Dayalı Modeller**

İhtiyari tahakkukları hesaplamanın başlangıç noktası toplam tahakkuklardır. Belirli bir model aracılığıyla toplam tahakkukların bir bileşeni olarak ihtiyari tahakkuklar oluşturulmakta ve böylelikle toplam tahakkukların ihtiyari ve ihtiyari olmayan tahakkuklara ayrışması sağlanmaktadır. Modellerin büyük bir kısmı tahmin edilmesi gereken en az bir parametre gerektirmekte ve tipik olarak bir "tahmin dönemi" kullanımıyla sistematik olmayan kar yönetimi şeklindeki YMU öngörülme çalışılmaktadır. İhtiyari tahakkukların hesaplanmasında literatüre geçmiş beş model bulunmaktadır (Dechow vd., 1995:197).

#### **2.10.1.1. Healy Modeli**

Kar yönetimi şeklindeki YMU'nun belirlenmesi ile ilgili olarak literatürde yapılan ilk çalışma Healy'e (1985) aittir. Healy geliştirdiği model ile normal düzeydeki tahakkuklardan sapmayı tahmin etmeye çalışmıştır (Van Praag, 2001:56). Bunun için Healy, bir önceki yılın toplam aktiflerine göre ölçeklendirdiği ortalama toplam tahakkukları kar yönetimi bölümlene değişkeni ile karşılaştırmıştır. Kar yönetimi bölümlene değişkenini üç gruba bölen Healy, gruplardan birinde karın yukarı yönlü yönetileceğini öngörürken diğer iki grup da karın azaltılacağı yönünde bir öngöründe bulunmuştur. Karın yukarı yönlü

yönetileceği grup değişeni ve karın azaltılacağı grup değişkeni ile hesaplanmış ortalama toplam tahakkukları ikili karşılaştırma yoluyla çıkarımda bulunmuştur. Bu yaklaşıma göre, tahmin edilen dönemde karın yukarı yönlü olacağı öngörülen gözlem grubu ile etkinlik döneminde karın aşağı yönlü olacağı tahmin edilen gözlem grubunun birbirine denk hareket etmektedir. Tahmin edilen dönemdeki ortalama toplam tahakkuklar ihtiyari olmayan tahakkukları göstermektedir (Dechow vd., 1995:197).

$$NDA_{\tau} = \frac{\sum_t TA_t}{T} \quad (2.1)$$

Burada;

$NDA_{\tau}$  = Tahmini İhtiyari Olmayan Tahakkuklar

TA = Önceki Yılın Toplam Aktifine Göre Ölçeklendirilmiş Toplam Tahakkuklar

t = Tahmin Dönemini Gösteren Yıl İndisi

$\tau$  = Etkinlik Dönemini Gösteren Yıl İndisi

Modele göre tahakkuklar, önceki yılın aktif toplamın sabit bir kısmını ifade etmektedir. Dolayısıyla ortalamadan sapmalar olduğunda kar yönetimi şeklinde YM uygulaması yapıldığı sonucuna ulaşılmaktadır (Van Praag, 2001:57). Healy uyguladığı model ile şirket yöneticilerinin ikramiye ya da teşvik planlarının şirketin raporlanan karını etkilediği hipotezini test etmiştir. Onun varsayımına göre yöneticiler, kendilerine sağlanan teşvikleri ve ikramiyeleri maksimize edebilmek için kar yönetimi uygulamalarına başvurabilmektedirler. Healy'nin elde ettiği çalışma sonuçlarına göre, kar belirli bir tutarın altında veya belirli bir sınırın üstünde olduğu zaman tahakkuklar genel olarak gelir azaltmak içindir. Kar tutarı bu eşik arasında kalıyor ise tahakkuklar %46 oranında gelir artırmaya yöneliktir. Kar belirli bir eşiğin altında ya da üstünde ise tahakkuklar sadece %9-10 düzeyinde pozitif yani gelir artırıcı olmaktadır. Healy, tahakkuklardaki bütün değişimlerin kar yönetimi amacıyla yöneticilerin kararlarına bağlı olarak yapıldığını varsaymakta bu yönüyle de eleştirilmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002:72-73). Ayrıca söz konusu modelin diğer tahakkuk modellerinden farkı kar

yönetiminin sistematik bir biçimde her dönemde ortaya çıktığını tahmin etmesidir (Dechow vd., 1995:197).

### 2.10.1.2. DeAngelo Modeli

DeAngelo 1986 yılında yaptığı 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 kar yönetimi yaptıkları hipotezini test etmiştir (Küçükkocaoğlu vd. 2009:4). DeAngelo modeli kar yönetimi şeklindeki YMU'yu bir önceki dönem tahakkuklarını esas alarak test etmektedir. Bunun için toplam tahakkukların bir önceki döneme göre değişimleri hesaplanmaktadır (Dechow vd., 1995:198). Modelde söz konusu değişimlerin, kar yönetimi olmadığı hipotezinin sıfır olduğu durumda, beklenen değerinin sıfır olacağı varsayılmaktadır (Van Praag, 2001:57). Model, önceki dönemin toplam tahakkuklarını (bir önceki dönemin aktifine göre ölçeklendirilmiş olan) kullanarak ihtiyari olmayan tahakkukları ölçmektedir.

$$NDA_{t-1} = TA_{t-1} \quad (2.2)$$

DeAngelo modeli de tıpkı Healy modelinde olduğu gibi tahmin edilen dönemdeki toplam tahakkukları kullanarak beklenen ihtiyari olmayan tahakkukları hesaplamaya çalışmaktadır. Bu yönüyle DeAngelo modeli, Healy modelinin özel bir versiyonu olarak düşünülebilir. Şayet ihtiyari olmayan tahakkuklar sabit ve tahmin dönemindeki ihtiyari tahakkukların ortalaması sıfır ise her iki model de ihtiyari olmayan tahakkukları hatasız ölçebilmektedir. Ancak ihtiyari olmayan tahakkukların dönemden döneme değişmesi durumunda, her iki modelde de ihtiyari olmayan tahakkuklar hatalı ölçülmektedir. Kaplan'ın da (1985) belirttiği gibi, tahakkuk muhasebesinin doğal bir sonucu olarak ihtiyari olmayan tahakkuklar şirketin faaliyet gösterdiği ekonomik koşullardaki değişime paralel olarak değişkenlik göstermektedir (Dechow vd., 1995:198).

### 2.10.1.3. Jones Modeli

Jones (1991) 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, kar yönetimi aracılığıyla karlarını düşük gösterip göstermediklerini belirlemeye çalışmıştır (Küçükkocaoğlu vd. 2009:4). Jones geliştirdiği modelde ihtiyari olmayan tahakkukların sabit olduğu varsayımını gevşetmektedir. Modelde, şirketin ekonomik koşullarındaki değişimin ihtiyari olmayan tahakkuklar üzerindeki etkisi gösterilmeye çalışılmaktadır. Jones, ihtiyari olmayan tahakkukları aşağıdaki gibi formüle etmiştir (Dechow vd., 1995:198.):

$$NDA_{\tau} = \alpha_1 \left( \frac{1}{A_{\tau-1}} \right) + \alpha_2 (\Delta REV_{\tau}) + \alpha_3 (PPE_{\tau}) \quad (2.3)$$

Burada;

$\Delta REV_{\tau}$  =  $\tau$  yılındaki gelir ile  $\tau-1$  yılındaki gelirin farkı ( $\tau-1$  yılındaki toplam aktiflere göre ölçeklenmiş)

$PPE_{\tau}$  =  $\tau$  yılındaki brüt makine tesis ve cihazlar ( $\tau-1$  yılındaki toplam aktiflere göre ölçeklenmiş)

$A_{\tau-1}$  =  $\tau-1$  yılındaki toplam aktifler

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$  = İşletmeye özgü parametreler

Firmaya özgü parametrelerin tahminleri, tahmin döneminde aşağıdaki model kullanılarak oluşturulur:

$$TA_t = \alpha_1 \left( \frac{1}{A_{t-1}} \right) + \alpha_2 (\Delta REV_t) + \alpha_3 (PPE_t) + v_t \quad (2.4)$$

Yukarıdaki formülde;  $\alpha_1, \alpha_2$  ve  $\alpha_3$ , en küçük kareler yöntemine göre  $\alpha_1, \alpha_2$  ve  $\alpha_3$ 'ün tahminidir. TA ise önceki dönem aktiflerine göre ölçeklendirilmiş toplam tahakkuklar ve  $v_t$  de işletme için t yılındaki hata terimidir. Jones, geliştirdiği modelde üstü kapalı bir biçimde gelirlerin ihtiyari olmadığını varsayımıştır. Şayet ihtiyari gelirler üzerinden kar yönetimi yapılıyorsa, model, ihtiyari tahakkuklardan yönetilen karın sadece bir kısmını ortadan kaldıracaktır (Dechow vd., 1995:199.). Bu durum özellikle gelirin yıl sonu itibarıyla nakit olarak elde edilmeden tahakkuk ettirilmesinde önem taşımaktadır. Zira böyle bir durumda, gelirin gerçekten kazanılıp kazanılmadığı tam olarak bilinmemekte ve şüpheli yaklaşılmaktadır. İşletme yönetiminin bu biçimde takdir hakkını kullanması neticesinde gelir ve toplam tahakkuklarda artış meydana gelecektir.

#### 2.10.1.4. Düzeltilmiş Jones Modeli

Dechow, Sloan ve Sweeney (1995), Jones modelinin gelirlerin ihtiyari olmadığını varsaymasını diğer bir ifadeyle ihtiyari tahakkukların hem etkinlik hemde tahmin dönemlerinde satış gelirleri ile ilgili olmadığı varsayımını eleştirmişlerdir. Çünkü onlara göre; işletme yöneticilerinin takdir yetkilerini kullanarak kar yönetimini gelirler üzerinden yapmaları halinde, ihtiyari tahakkuklar hatalı bir biçimde ölçülmüş olacaktır. Bu kapsamda Dechow, Sloan ve Sweeney tarafından Jones modeli modifiye edilmiştir. Yapılan düzeltmede, Jones modelinin sadece gelirlerdeki değişimin kullanması yerine, gelirlerdeki değişimin alacaklardaki net değişimden çıkartılmak suretiyle kullanılması benimsenmiş ve model aşağıdaki biçimi almıştır (Dechow vd., 1995:199.) :

$$NDA_{\tau} = \alpha_1 \left( \frac{1}{A_{\tau-1}} \right) + \alpha_2 (\Delta REV_{\tau} - \Delta REC_{\tau}) + \alpha_3 (PPE_{\tau}) \quad (2.5)$$

Burada;

$\Delta REC_{\tau}$  =  $\tau$  yılındaki net alacaklar ile  $\tau-1$  yılındaki net alacakların farkı ( $\tau-1$  yılındaki toplam aktiflere göre ölçeklenmiş)

Düzeltilmiş Jones modelinde, kredili satışlar tutarındaki bütün değişimlerin kar yönetimi şeklindeki YMU'dan kaynaklandığı üstü kapalı bir biçimde varsayılmaktadır. Bunun nedeni; kredili satışlarda gelirin tanımlanmasıyla ilgili olarak yönetimin takdir hakkı kullanmasının, nakit satışlardakine nazaran daha kolay olabileceği ve böylelikle YM uygulamasının daha kolay gerçekleştirilebileceğine dayanmaktadır (Dechow vd., 1995:199).

#### 2.10.1.5. Endüstri Modeli

Dechow ve Sloan (1991) tarafından kullanılan endüstri modeli, tıpkı Jones modeli gibi ihtiyari olmayan tahakkukların zamanla değiştiğini varsaymaktadır. Bu modeldeki bir başka varsayım da, ihtiyari olmayan tahakkukların belirleyicilerindeki değişimin aynı sektördeki bütün şirketlerde aynı olduğudur. Diğer bir ifadeyle, aynı sektördeki bütün şirketlerde, ihtiyari olmayan tahakkukların determinantlarının sapması aynıdır. Endüstri modelinde ihtiyari olmayan tahakkuklar aşağıdaki gibi formüle edilmiştir (Dechow vd., 1995:199) :

$$NDA_{\tau} = \gamma_1 + \gamma_2 \text{median}_I(TA_{\tau}) \quad (2.6)$$

Yukarıdaki formülde  $\gamma_1$  ve  $\gamma_2$  işletmeye özgü parametreleri ifade ederken,  $\text{median}_I(TA_{\tau})$  ise incelemeye alınan örnek şirketler dışındaki aynı sektörde yer alan tüm şirketlerin aktif büyüklüğüne göre ölçeklendirilmiş toplam tahakkuk oranlarının medyan değerlerini ifade etmektedir. Endüstri modelinin başlıca iki temel dezavantajının olduğu söylenebilir. Birincisi, bu yaklaşım sadece tüm endüstrideki değişiklikleri dikkate almaktadır. Bir diğer deyişle işletmeye özgü koşulları dikkate almamaktadır. Bu nedenle söz konusu yaklaşım tarafından spesifik ihtiyari olmayan tahakkukların tanınmaması olasıdır. Bunun bir sonucu olarak modelin tahakkukları ihtiyari ve ihtiyari olmayan şeklinde doğru bir biçimde ayırması beklenemez. İkinci olarak ise model, sadece aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin ihtiyari olmayan tahakkukları arasında bir ilişki olduğunu varsaymaktadır. İhtiyari tahakkuklar için ise böyle bir durum varsayım olarak kabul edilmemiştir. Bu problemin ciddiyeti, aynı sektördeki işletmeler arasında kar yönetimi şeklindeki YMU'yu teşvik edici korelasyonun ne ölçüde olduğuna bağlıdır (Dechow vd., 1995:200).

### **2.10.2. Karma Modeller**

Karma modeller toplam tahakkukları bünyesinde bulundurmasının yanı sıra, kar yönetimi şeklindeki YMU'da kullanılan muhasebe hesaplarını bir takım finansal rasyolara ve/veya endekslere çevirerek, YMU'yu tespit etmeye çalışmaktadır. Özellikle Beneish tarafından 1997 ve 1999 yıllarında yapılan çalışmalarda, tahakkuklarda değişimi tespit için kullanılan doğrusal regresyonların yanı sıra, bir takım farklı değişkenlerin de kullanıldığı probit ve logit modellerin YMU'yu kullanan işletmelerin tespitinde kullanılabileceğini belirtmiştir (Küçükocaoğlu vd. 2009:6).

#### **2.10.2.1. Beneish Modeli**

Beneish (1999) oluşturduğu modelde, YMU'ya başvuran işletmelerin sadece tahakkuk yoluyla söz konusu uygulamaları yapmadıklarını, bir takım farklı değişkenlerin de uygulamaların tespiti için kullanılmasını gerektiğini belirtmektedir. Bu değişkenler, finansal tablolarda yer alan bilgilerden üretilen ve gerçekleştirilen



YMU'yu ortaya çıkaracak nitelikte olup, işletmelerin GKGMİ'ye aykırı işlem yapma durumunu belirlemeye yöneliktir (Beneish, 1999:3).

Modelde, YMU'ya başvuran şirketlerle, YMU'ya başvurmadığı kabul edilen kontrol şirketlerinin finansal verileri probit analize tabi tutulmuştur. Probit analizi, lojistik regresyona alternatif olarak bir veya daha fazla açıklayıcı değişkenin kategorik bir yanıt değişkeni (Benish modelinde  $M_i$ , ikili değişken, YM uygulayan işletmeler için 1, kontrol şirketleri için 0 değerini almıştır) üzerindeki etkisini bulmak için kullanılan bir modeldir (Arı ve Önder, 2013:170). Beneish, bu modelde 1982-1992 yılları arasında 74 firmaya ait üç yıllık kamuya açıklanan bilgileri kullanmıştır. Beneish tarafından kullanılan göstergelerin; analistlerin şirketlerin gelecekteki performanslarını değerlemede kullandıkları oranlar oldukları, hem nakit bazlı hem de tahakkuk bazlı seçildiği ve kar yönetimini teşvik edici unsurlar arasındaki ilişkileri de ortaya çıkaracak şekilde belirlendiği ifade edilmektedir (Beneish, 1999:9).

Beneish' in modelinde kullandığı önemli açıklayıcı (bağımsız) değişkenler ise şunlardır (Beneish, 1999:10-12):

- 1- Alacak Devir Hızı Endeksi,
- 2- Brüt Kar Marjı Endeksi,
- 3- Aktif Kalitesi Endeksi,
- 4- Satışlardaki Büyüme Endeksi,
- 5- Amortisman Endeksi,
- 6- Genel Yönetim Giderleri / Net Satışlar Endeksi,
- 7- Finansal Kaldıraç Endeksi,
- 8- Toplam Tahakkuklar / Toplam Aktif Oranı.

Beneish modelinde; YMU'yu kullanan şirketlerle kontrol şirketlerinin verilerini probit analize tabi tutarak her bir değişken için katsayılar bulmaktadır. Katsayılar kullanılarak her bir şirketin söz konusu uygulamalara başvurup vurmadağı,  $M_i$  sonucunun sıfıra yakın olması halinde uygulamadağı, 1'e yakın

olması halinde de uyguladığı şekilde değerlendirmektedir. Bu çerçevede Beneish modeli şu biçimde formüle edilmektedir (Beneish, 1999:7) :

$$M_i = \beta^i X_i + \epsilon_i \quad (2.7)$$

Burada;

$M_i$  = Kukla Değişken (YMU'ya başvuran şirketler için 1, kontrol şirketleri için 0 değerini almaktadır)

$\beta^i$  = Her bir bağımsız değişken için bulunan katsayı

$X_i$  = Açıklayıcı değişkenlerin oluşturduğu matris

$\epsilon_i$  = Hata terimidir.

Beneish, analizleri sonucunda modelinin  $R^2$  %30,6 düzeyinde YMU'ya başvuran işletmelerle başvurmayan işletmeleri birbirinden ayırmada başarılı olduğu sonucuna ulaşmıştır (Beneish, 1999:4). Beneish'e göre kar yönetimi şeklinde YMU'ya başvuran şirketler; daha genç, daha düşük hisse senedi performansına sahip ve borç ağırlıklı kaynak yapısı ile büyüyen, alacak ve stok devir hızları düşmekte olan ve aktif kalitesi ile brüt kar marjı kötüleşen şirketlerdir. Ayrıca, GKGMİ'ni ihlal eden bu şirketlerin söz konusu uygulamaları yaptıkları yılda daha az tahakkukları olmakla birlikte, bu tahakkuklar büyük ölçüde bir önceki yıla göre karı artırıcı nitelik arz etmektedir (Beneish, 1997:288).

#### **2.10.2.2. Spathis Modeli**

Beneish'in probit modelinde kullanılan endekslerden farklı finansal oranlara çalışmasında yer veren Spathis, kar yönetimi şeklindeki YMU'yu tespit ederken probit yerine lojistik regresyon analizine başvurmuştur. Lojistik regresyon analizinin kullanım amacı, istatistikte kullanılan diğer model yapılandırma teknikleriyle aynı olmakla birlikte; bu tür analizlerde temel amaç bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi, en az değişken ile en iyi uyuma sahip olacak biçimde tanımlayabilen, kabul edilebilir bir model kurmaktır (Çokluk, 2010: 1359). Spathis 2002 yılında yaptığı çalışmasında oluşturduğu denklem ile kurduğu modelde, finansal bilgi manipülatörü şirketlerle kontrol şirketlerini

aşağıda açıklanan bağımsız değişkenlere göre lojistik regresyon analizine tabi tutmuştur (Küçükkoçaoğlu vd. 2009:8).

$$E(y) = \frac{\exp(b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_nx_n)}{1 + \exp(b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_nx_n)} \quad (2.8)$$

Denkleimde bağımlı değişken E(y)' ye YMU'ya başvuran şirketler için 1, kontrol şirketleri için 0 değeri verilmiş olup,  $b_0$  kesişim değerini,  $b_1, b_2, \dots, b_n$  bağımsız değişkenlerin katsayılarını,  $x_1, x_2, \dots, x_n$  ise aşağıda sıralanan bağımsız değişkenleri ifade etmektedir (Spathis, 2002:185-186).

- Borç özsermaye oranı (D/E),
- Satışların toplam aktiflere oranı (Sales/TA),
- Net karın satışlara oranı (NP/Sales),
- Ticari alacakların satışlara oranı (Rec/Sales),
- Net karın aktife oranı (NP/TA),
- Çalışma sermayesinin toplam aktife oranı (WC/TA),
- Brüt karın toplam aktife oranı (GP/TA),
- Stokların satışlara oranı (INV/Sales),
- Toplam borçların toplam aktiflere oranı (TD/TA),
- Toplam finansman giderlerinin toplam faaliyet giderlerine oranı (FE/GE),
- Ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin toplam satışlara oranı (Taxes/Sales) ve
- Finansal risk değerini (Altman Z-score).

Spathis, Atina Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören 76 şirketin finansal tablo verilerini kullanarak lojistik regresyon analizi yapmış ve stokların satışlara oranı (INV/Sales), toplam borçların toplam aktiflere oranı (TD/TA) ile finansal risk değerini (Altman Z-Score) gerçeğe aykırı finansal tabloları tespit ederken bakılması gereken rasyolar olarak ifade etmiştir (Spathis, 2002:188).

### 2.10.2.3. Çok Değişkenli Modeller

Kar yönetimi şeklindeki YMU'nun tespitinde istatistiksel modellerin yanı sıra; makro ekonomik öngörüler, finansal yönetim, iflas tahminleri, kredi riski

ölçümleri, ülke riski hesaplamaları, portföy seçimi ve yönetimi, sigorta poliçesi ve kar hesaplamaları gibi, birçok alanda kullanılabilen matematiksel modeller de kullanılmakta olup, matematiksel modellerin istatistiksel modellere göre daha iyi sonuç vermesi beklenmektedir. Spathis vd. (2002), Spathis'in (2002) daha önce yaptığı 76 şirketin finansal tablolarındaki verilerini kullanarak UTADIS metodolojisine göre kar yönetimi şeklindeki YMU'yu tespit etmeye çalışmışlardır. Ancak modelde kullandıkları verilerin sadece bir yıla ilişkin olması ve verilerin dağılımı, %50 kar yönetimi uygulayan işletmeler ve %50 kar yönetimi uygulamayan işletmeler şeklinde gerçekleşmesi; kurulan modelin performansını etkileyen ve şüpheyle bakılmasına neden olan unsurlardır (Dikmen ve Küçükkocaoğlu, 2010:445).

Bilgisayar teknolojisinin yıllar itibariyle gelişmesi neticesinde karmaşık denklemler ve hesaplamalar saniyeler içerisinde yapılabilir hale gelmiştir. Bu durum matematiksel modellerin daha da gelişmesine katkı da bulunmuş olup, çok değişkenli ve değişkenler arasında karmaşık etkileşimlerin bulunduğu yapay zeka teknolojilerinin gelişmesine ön ayak olmuştur. Yapay zeka teknolojisi olan yapay sinir ağları, en geniş biçimiyle insan beynindeki birçok nöronun (sinir hücresinin), ya da yapay olarak basit işlemcilerin birbirlerine değişik etki seviyeleri ile bağlanması sonucu oluşan karmaşık bir sistem olarak düşünülebilmektedir. Diğer bir anlatım biçimiyle yapay sinir ağı, insan beyninin sinir hücrelerinden oluşmuş katmanlı ve paralel olan yapısının tüm fonksiyonlarıyla beraber sayısal dünyada gerçeklemeye çalışılan modellenmesidir (Fausett, 1994:1-3).

Yapay sinir ağları teknolojisi, veri girişi ile ilgili olan mevcut modelleri bularak sınıflandıran bir bilgi üretme tekniğidir. Birbirine birleşik düğümler seti, düzenlenmiş girdi ile gizli ve çıkış katmanları kümesinden oluşan yapay sinir ağlarında, veri, giriş katmanından çıkış katmanına doğru bir yönde bu ağ içinden akmaktadır. Çıkış katmanındaki düğümler, tüm girdileri almakta ve işlemektedir. Green ve Choi (1997), Fanning ve Cogger (1998), Lin vd. (2003) tarafından yapılan çalışmalarda, hileli finansal raporlamanın tespitinde yapay sinir ağları modeli kullanılmıştır. Green ve Choi (1997) çalışmalarında, işletme içi finansal verilerini kullanan yapay hile sınıflandırma modeli geliştirmişlerdir. Söz konusu model, hileyi belirlemede iyi performans göstermiştir. Fanning ve Cogger (1998)

ise çalışmalarında, yönetim hilelerini tespit edebilmek için yapay sinir ağını kullanarak bir model geliştirmişlerdir. Halka açık finansal tablolarındaki hile belirleyicilerini kullanarak, hileyi tespit etme olasılığı yüksek olan sekiz değişkenli bir model elde etmişlerdir. Lin vd. (2003) de çalışmalarında, bilgi teknolojileri programını araştırmak için bir bulanık sinir ağı oluşturmuşlardır (Dikmen ve Küçükocağlu, 2010:445). Küçükkocağlu vd. (1997) İMKB şirketleri üzerinde yaptığı bir çalışmada ise finansal bilgi manipülasyonu yapan ve yapmayan şirketlerin ayrımı yapay sinir ağı modeli ile tahmin edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada elde edilen sonuçlara göre, yapılan tahminin doğru olma olasılığının %86.17 düzeyinde gerçekleştiği, hatalı sınıflandırma olasılığının ise %13.82 olabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Böylelikle yapay sinir ağı modelinin kendinden önce geliştirilen modellere göre daha yüksek oranlarda doğru sınıflandırma yaptığı kanısı elde edilmiştir (Küçükkocağlu vd. 1997:21-22).

### 3. YARATICI MUHASEBEDE BAĞIMSIZ DENETİMİN ROLÜ

Enron, Worldcom, Toshiba gibi uluslararası şirket skandalları göstermiştir ki, YMU'dan başlayarak hileli finansal raporlamaya uzanan süreçte şirketlerin kendi başlarına yaptığı usulsüzlükler, onları destekleyecek diğer bir ifade ile yaptıklarına göz yumacak denetim şirketleri olmadan sürdürülebilir değildir. Enerji devi Enron'un çöküşünden, öncelikle şirketin denetçisi aynı zamanda danışmanı olan Arthur Andersen şirketi sorumlu tutulmuştur. Bu durum, dünyanın pek çok yerindeki düzenleyici kuruluşların ve yatırımcıların, denetim sürecinin dürüstlüğünü sorgulamasına neden olmuştur (Toraman, 2002:87). Denetim şirketinin, YMU'yu saklamadaki (doğrusu ortaya çıkarmadaki) hüneri Enron olayında kendini göstermiş ve gerçekte karlı olmayan şirketin karlı gösterilerek, bu durumun olumlu denetim raporları ile desteklenmesi yatırımcıların aldatılmasına neden olmuştur. Enron'un gelirlerini ve karını şişirerek borçlarını gizlediği, karmaşık bir mali yapı zinciri oluşturduğu ve son üç yıl içerisinde de bu şekilde yarım milyon dolar civarında karını fazlaştırdığı ortaya çıkmıştır (Hill vd, 2002). YMU ile başlayıp hileli finansal raporlama ile devam eden muhasebe sistemi üzerinde, denetim şirketinin ne denli etkin olduğu Arthur Andersen'in Enron'u denetleyen eski bir üst düzey yöneticisinin söyledikleri ile gün yüzüne çıkmıştır. Yöneticinin Enron'un bazı dosyalarını yok ettiğini söylemesi, 89 yıllık denetim şirketinin güvenilirliğini büyük ölçüde zedelemiştir (Toraman, 2002:87).

Denetim şirketlerinin işletmelerin muhasebe uygulamalarının sonuçları üzerinde etkisini gösteren birçok davaya rastlamak mümkündür. Bu davalar SEC tarafından ayrı ayrı ele alınmıştır. Örneğin; Coopers&Lybrand denetim firmasının denetçilerinden biri olan Richard Valade, müşteri firmanın stoklarında son derece önemli bir sorun olduğunu fark etmiştir. Ancak yanlış beyanı gösteren topladığı fiziksel kanıtlara itibar etmek yerine, daha düşük kaliteli olan analitik kanıtlara itibar etmiş ve yanlış beyan edilmiş işlemleri, sorunlu olarak nitelendirmemiştir. Dolayısıyla Valade, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'ndan da biri olan mesleki özeni yerine getirmeyerek bir kusur işlemiştir. Bu kusur sonucunda da yaklaşık 20 milyon \$ değerindeki stoğun eksik gösterilmesini onaylamıştır (SEC, 1998).

Worldcom'un yaşadıkları, bahsedilen denetim kusurunun çok daha fazla ötesindeydi. Worldcom vakası, tıpkı Enron vakasında olduğu gibi GKGMİ'yi

oldukça esneterek hatta yok sayarak yapılmış muhasebe uygulamalarının denetim şirketinin de desteği ile yapılmasını içeriyordu. Worldcom, fiber optik ve veri iletim hatlarına ödenen kiralardan oluşan giderleri varlık hesaplarına kaydederek karını 3,8 milyar \$ şişirmiştir. Worldcom, hat maliyetlerini 2000 yılı 3.çeyreği ile 2002 yılı 1.çeyreği aralığında varlık hesaplarına kaydetmek suretiyle giderlerini azaltmış ve karın şişirilmesini sağlamıştır. Şirket, hat maliyetini 2000 ve 2001 yıllarında toplam 30.201 milyar \$ beyan etmiş ancak söz konusu yıllardaki gerçek hat maliyeti 34.451 milyar \$ olarak gerçekleşmiştir. Şirketin, 2000 yılında raporladığı vergi öncesi karı 7.568 milyar \$, gerçek karı ise 6.333 milyar \$ iken, 2001 yılında raporlanan vergi öncesi kar 2.393 milyar \$, gerçekte ise zarar 622 milyon \$'dır (SEC, 2002).

Şirketin denetçisi olan Arthur Andersen şirketi, Worldcom'un denetim komitesi ile beraber, 31 Aralık 2001 tarihinde sona eren döneme ilişkin denetim faaliyetlerini değerlendirmek amacıyla 6 Şubat 2002 toplanmıştır. Toplantıda Andersen, Worldcom'un muhasebe uygulamalarının finansal tablolarda maddi hataları önlemek için yeterli olup olmadığını değerlendirerek, hat maliyeti tahakkuklarını ve bunları maddi duran varlıklar içerisinde aktifleştirilmesini tasdiklemiştir. Ayrıca, denetim şirketi, denetim komitesine denetim faaliyetleri ile ilgili olarak yönetim ile hiçbir anlaşmazlık içinde olmadıklarını ve Worldcom'un aldığı muhasebe pozisyonunun uygun olduğunu belirtmiştir (Daniels Fund Ethics Initiative, 2014). Bundan ötürü, Arthur Andersen'in Worldcom'un GKGMI'ye aykırı olan bu işlemini bildiğini, ancak bu durumun düzeltilmesiyle ilgili olarak herhangi bir işlem yapmadığını söylemek olasıdır. Ancak belirtmek gerekir ki kimi zaman denetçinin yaptığı çalışmalar, işletmedeki YMU'yu ya da hileli işlemleri tespit etmek için yeterli olmamaktadır. Kaldı ki YMU'yu tespit etmek, hileli finansal raporlamaya nazaran daha zor olmaktadır. Çünkü YMU, ortaya çıkardığı sonuçlar açısından hileli finansal raporlama uygulamalarından daha az tehlikeli ya da kötü olarak değerlendirilmektedir. Bunun yanında, YMU sonucunda şirket ve hissedarların elde ettiği fayda, diğer muhasebe ilgililerinin zararına sebebiyet vermiyorsa yapılan uygulamanın yerinde olduğu söylenebilir (Mulford ve Comiskey, 2002:3-83).

Bernardi (1993) çoğu baş denetçinin hileli bir işlemi tespit etmeyi başaramadığını, aynı zamanda yönetici olan denetçilerin ise sadece %61,5'inin hileli işlemleri tespit edebildiğini belirtmiştir. Waggoner (1990) ise denetçilerin iç kontrol sürecinden sapmaların sadece %59'unu teşhis edebildiklerini saptamıştır. Braun (2000) ise denetçilerin her zaman bir işlemin tüm yönlerini dikkate alamadıklarından, söz konusu işlemde hileli bir durumun olasılığının bulunduğunu ortaya koymuştur (Cullinan, 2004:856). Cullinan ve Sutton (2002) yaptıkları çalışmada, denetçilerin inceledikleri işlem ayrıntılarındaki azalmaya dikkat çekerek, bu sorunun denetimde daha fazla verimli olabilmek uğruna yapılan yeniden yapılanmanın sorunlu işlemlerle karşılaşma olasılığı aslında azaltmış olabileceğini düşünmektedir. Nitekim denetçinin incelediği işlem sayısı; zaman, müşteri işletmenin yapısı gibi etmenlerden etkilendiğinden, sınırlı sayıda işlem incelenerek denetim raporu oluşturulmaktadır. Bundan ötürü denetçinin örneklem olarak aldığı işlemler dışında yer alan işlemlerde ortaya çıkabilecek sorunu tespit etme olanağı ortadan kalkmaktadır. Sikka'ya (1998) göre, denetçinin kusurlu işlemin farkına varmaması ihtimali, denetçinin sorumluluk anlayışı ile toplumun denetim faaliyetinden beklentileri arasında devam eden beklenti boşluğunun en önemli unsurlarından biri olmaya devam etmektedir (Cullinan, 2004:855).

Denetçinin denetim faaliyetleri sonucunda işletme hakkında hazırladığı denetim raporu da YMU'yu hatta muhasebe hilelerini destekleyebilmektedir. Denetim sürecinde gerekli ve yeterli fiziki ve analitik kanıtları toplamayan ya da toplayamayan denetçinin hazırlayacağı raporun, mesleki özene bağlı, tarafsız ve dürüst olacağını söylemek olası değildir. Bununla beraber kimi zaman denetçinin kasıtlı bir biçimde olumsuz rapor düzenlemesi gerekirken olumlu bir rapor düzenlemesi de söz konusudur. Merkezi Florida'da bulunan Sunbeam isimli şirketin durumu, bahsedilen denetim raporu sorununa ilişkin olarak iyi bir örnek teşkil etmektedir. Şirketin finansal tabloları iki yönlü YMU'yu içermekteydi. Birincisi gelirlerin yanlış tanımlanması, ikincisi ise fonların yaratılmasıydı. Sunbeam şirketi bu yöntemler ile 1997 yılı sonu itibariyle finansal tablolarında 189 milyon \$ gelir göstermiş ancak bu gelirin 62 milyon \$'lık kısmı (%32,8'i) manipülasyondan kaynaklanmıştır. Sunbeam, üst düzey yöneticileri tarafından oluşturulan bu hileli rakamlar aracılığıyla hisse senedi fiyatını 1996-1998



döneminde 12 \$'dan 52 \$'a yükseltmiştir (SEC, 1999). İlginç olan, Sunbeam denetçisinin 1997 denetiminde şirket yönetiminden gelirle ilgili rakamlarda sadece %16 oranında düzeltme istemesiydi. Çünkü denetçi %16 dışında kalan sorunlu işlemleri önemli olarak görmemişti. Dolayısıyla denetçi, denetim raporunda sorunlu işlemleri göz ardı ederek yanlış ifşa etmemiştir (Cullinan, 2004:857). Aslında bu durum Enron vakasında olduğu gibi denetçi şirketin denetlenen şirketle denetim faaliyeti dışında başka ekonomik bağlarının bulunması durumunda ortaya çıkabilirdi. Nitekim Arthur Andersen şirketi, Enron'un aynı zamanda danışmanlığını yürütmekteydi. Olumlu denetim raporu haricinde bir rapor düzenlemesi, denetçi firmanın başka ekonomik çıkarlarını törpüleyebilecekti (Foldvary, 2002).

Yukarıda kısaca bahsettiğimiz durumlar denetimin kapsamının, denetimi gerçekleştirecek kişi ve işletmelerin ve denetimin içeriğinin, işletmelerin YMU'da rolünü göstermektedir. Bu nedenle bu bölümde, YMU'nun tespiti bakımından bağımsız denetim ve denetçilerin sorumluluğu üzerinde durulmuştur.

### **3.1. Genel Olarak Denetim Kavramı, Muhasebe Denetimi ve Amacı**

Muhasebe ile denetim birbirleriyle yakın ilişki iki disiplini ifade etmektedir. Çünkü muhasebe olmadan denetim olmamakta ve denetimin gerekliliği muhasebenin gerekliliğini beraberinde getirmektedir (Güvemli, 2001:625). Denetim kavramı dilimizde murakabe, kontrol, revizyon, teftiş kelimeleriyle eşanlamli kullanılabilen bir sözcüktür. Murakabe sözcüğü Osmanlıca bir kelime olup kontrol etme, denetleme, bakıp gözetme, gözaltında bulundurma anlamına gelmektedir. Kontrol sözcüğü, Fransızca olup; İngilizce checking, supervision. inspection; Osmanlıca murakabe sözcüklerine karşı gelmekte, bir işin doğru ve düzenli olarak yapılıp yapılmadığını inceleme ve araştırma, bir şeyin gerçeğe veya aslına uygunluğuna bakma, gözden geçirme, yoklama, araştırma anlamlarını taşımaktadır. Revizyon kelimesi ise Fransızca kökenli olup, gözden geçirme, doğru olup olmadığını, iyi işleyip işlemediğini inceleme, kontrol etme anlamına gelmektedir. Teftiş kelimesi de, Latince "Inspecere" sözcüğünden gelme, Fransızca ve İngilizce inspection sözcüğünün Osmanlıcası olup işlerin ilgililerce iyi ve doğru yürütülüp yürütülmediğini inceleme, araştırma ve değerlendirme anlamına gelmektedir. (Baklacıoğlu, 1992:22). Dolayısıyla denetim kavramı,

olması gerekenle fiili durum arasındaki karşılaştırma anlamına gelen murakabe; defterlerin ve kayıtların gözden geçirilmesi anlamına gelen revizyon; zaman zaman yapılan bir gözden geçirme ile işlerin yasalara, emir ve yönergelere göre yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek anlamına gelen teftiş; uygulama sonuçları ile ulaşılmak istenin amaçların karşılaştırılması anlamına gelen kontrol gibi kavramların tümünü içine alan bir üst kavramdır. Buradan hareketle denetim kavramı, denetim konusu olan durum, olay, işlemleri doğruluk geçerlilik ve uygunluk yönlerinden belirlenen kurallar ve yöntemler çerçevesinde inceleyip araştırarak gerçekleri yansıtıp yansıtmadıkları hakkında bir sonuca varmak olarak tanımlanabilir (Baklacıoğlu, 1992:23). Denetim, içerisinde bir takım unsurları barındırmaktadır. Bu unsurları aşağıda gibi sıralamak olasıdır (Bozkurt, 1998:23, Duman 2008:3):

- **Denetim, ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır:** Denetim faaliyetinde denetim alanının ve döneminin belirlenmesi, denetçinin sorumluluk alanının tespiti bakımından önem taşımaktadır. Denetim alanı genelde belirli bir statüdeki işletme veya onun birimi olmaktadır. Dönem ise denetim faaliyetinin hangi zaman dilimi ile ilgili olduğunu göstermektedir.
- **Denetim, iktisadi faaliyet ya da olaylarla alakalı iddialarla ilgilidir:** Denetim, işletmenin iktisadi bilgilerini teşhis etmekte, ölçmekte ve sonucu raporlamaktadır. Denetçi için denetlendiği firma tarafından kendisine sunulan mali tablolar, raporlar ile tüm belgeler işletme yönetiminin o dönemle ilgili iddialarından ibarettir. Denetçi, bu iddiaların doğruluğunu denetim faaliyeti ile araştırmaktadır.
- **Denetim bir süreçtir:** Denetim, işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun gerçeğe uygunluğunu araştırdığından, başlangıcı ve bitişi olan bir süreç içerisinde işlemektedir. Denetim, anlık bir işlemi ifade etmez. Denetim süreci denetçi açısından; denetim faaliyeti için hazırlık işlemleri, kanıt ve bilgilerin toplanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre denetim sonucuna ulaşılması ve denetim raporunun hazırlanarak ilgili yerlere verilmesi olarak ifade edilebilir. Denetim süreci denetlenen işletme açısından da

anlık olmayıp, bir süreç içerisinde işlemekte ve bu süreçte işletmenin muhasebe işlemleri değerlendirilmektedir.

- **Denetim, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğu inceler:** Denetim faaliyetinde, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk araştırılmaktadır. Söz konusu kriterler; kanun, tüzük, yönetmelik gibi yasama ve yürütme organınca konulan kurallar yanında, GKGMİ, muhasebe ve denetim standartları ile işletme yönetimince konulan performans ölçümü kuralları içermektedir. Uygunluk araştırılırken, uygunluğun derecesi tespit edilmektedir. Bu derece, sayısal olabileceği gibi (örneğin, satışların çeşitli yöntemlerle %20 şişirilmesi) niteliksel de olabilir (örneğin, yöneticilerin açıklamalarının yetersiz bulunması).
- **Denetim, kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır:** Kanıt, denetlenen işlemlere ilişkin olarak ölçütlere uygunluk seviyesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından toplanan, her türlü bilgi, belge ve kayıttır. Denetçi belirli bir görüşe ulaşabilmek için yeterli sayıda ve kaliteli kanıt toplayabilmelidir. Daha sonra toplanan kanıtlar denetçi tarafından değerlendirmeye tabi tutularak, denetçinin denetim hakkında görüşü meydana gelir. Kanıt toplanırken ve kanıtlar değerlendirilirken denetçi, ön yargıya dayanmadan objektif bir biçimde davranmalıdır.
- **Denetim, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür:** Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nda yer aldığı üzere, denetim çalışmasını yürütecek kişinin, gerekli vasıflara, bilgi ve deneyime sahip olması gerekmektedir. Bunun yanında denetçinin denetim faaliyetinde bağımsız davranması ve bağımsızlığını koruması, denetimin sağlıklı olması açısından önem arz etmektedir. Bağımsızlığın derecesi yapılan denetim türüne göre değişse de bağımsızlık, denetim mesleğinin vazgeçilmez bir unsurudur.
- **Denetim faaliyetleri sonunda denetim raporu düzenlenir ve ilgililere bildirilir:** Denetim faaliyetlerinin son aşaması denetim raporunun düzenlenmesidir. Denetçi, görüşünü ayrıntılı olarak düzenleyeceği denetim raporu ile muhasebe ilgililerine (hissedarlar, yatırımcılar, işletme yöneticileri, devlet gibi) bildirmektedir. Denetim raporu, denetimin türüne ve ilgililerin niteliğine göre çeşitli biçimlerde oluşturulabilmektedir.

Muhasebenin temel işlevi, para ile ifade edilen işlemleri kaydetmek, bunları sınıflandırmak, özetlemek ve elde edilen sonuçları raporlamaktır. Denetimin temel işlevi ise; muhasebe tarafından hazırlanan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını tespit ederek, bununla ilgili bir görüş bildirmektir. Muhasebe ile denetimin faaliyetlerinin işleyişi, amacı ve sonuçları, her ne kadar birbirinden farklı olsa da, finansal bilgilerin üretilmesi ve denetlenmesinde ortak ölçütleri esas almaktadırlar. Bu ölçütler; finansal raporlama standartları, ilgili yasalar ve diğer düzenlemelerdir. Çünkü muhasebe, finansal işlemlerin kaydını GKGMİ ve diğer düzenlemelere göre uygun bir biçimde yapmakla sorumlu iken; denetim, söz konusu işlemlerin GKGMİ ve diğer düzenlemelere uygunluğunu incelemektedir. Bu nedenle denetim faaliyetlerini muhasebe denetimi içerisinde değerlendirmek olasıdır. Genel olarak muhasebe denetimini, işletmenin iktisadi faaliyet sonuçları ve finansal durumunun önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları muhasebe bilgisi kullanıcılarına ulaştırmak amacıyla tarafsız, dürüst ve mesleki özen içerisinde kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak ifade edebiliriz. Diğer ifade ile muhasebe denetimi, muhasebeye dayanılarak düzenlenen mali rapor, tablo ve bilgilerin sağlıklı olup olmadıklarını belirlemek amacıyla bir teşebbüs, işletme veya birimin muhasebesinin denetçiler tarafından dayanak belgeler, maddi vakıalar, muhasebe kayıtları, raporlar, gerektiğinde ilgililerden bilgi ve karşıt bilgi almak suretiyle denetim ve denetim raporlama yöntem, teknik ve standartlar çerçevesinde incelenmesi, değerlendirilmesi ve denetleme sonuçları hakkında kanaat belirlenmesi sürecidir (Baklacıoğlu, 1992:23).

Muhasebenin ürettiği mali tabloların, muhasebe standartlarına uygunluğunu, denetim standartlarını dikkate alarak inceleyen muhasebe denetimi, ülkelerin ekonomik sistemlerinin ekonomik bir parçası haline gelmiştir. İşletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun güvenilirliğini artıran muhasebe denetimi, modern anlamdaki gelişimini Sanayi Devrimi'nden sonra tamamlamıştır. Sanayi Devrimi ile beraber işletmelerin sayısının, iş hacimlerinin artması, onların muhasebe kayıtlarının artmasına neden olmuş ve bunun sonucunda ortaya çıkan bilgilerin doğruluğunu kontrol etme ihtiyacı doğmuştur. Ayrıca, işletmelerin büyüyerek kurumsal yapılar oluşturması ve profesyonel yöneticiler tarafından idare edilmeye başlanması, hissedarların doğru bilgi alma

gereksinimini hızlandırmıştır. 1900-1930 yılları arasında ortaya çıkan ve aşağıda sıralanan bir takım gelişmeler, denetçileri işletmelerin finansal tablolarını bir bütün olarak denetlemelerine yönlendirmiştir (Bozkurt, 1998:17-18) :

- İşletmelerle ilgilenen kişi ve kuruluşların sayılarında önemli artışlar meydana gelmiştir.
- İşletme yöneticileri çeşitli iç kontrol mekanizmaları oluşturarak, hata ve hileleri bulmaya ve önlemeye yönelmişlerdir.
- Gelişen denetim prosedürleri aracılığıyla işletmeler daha bilimsel olarak incelemeye başlanmıştır.
- İşletmenin muhasebe belge ve kayıtlarının tümünün incelenmesi yöntemi, yerini örnekleme çalışmalarına bırakmıştır.

Muhasebe denetimi ile ilgili gelişmeler, İngiltere’de 1900 yılında çıkartılan bir yasa kendini göstermiş ve bu yasa aracılığıyla sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir (Yıldırım vd., 1995:149). ABD’de denetim mesleğin yasal dayanağa kavuşması 1896 yılında New York eyaletinde olmuş ve sertifikalı kamu muhasebecileri tarafından denetlenmiş ilk mali tablo 1901 yılında yayınlanmıştır (Ferman, 1974:88). Denetim uygulamalarında kullanılan yaklaşımlar ise zaman içinde aşağıdaki gibi değişmiştir (Bozkurt, 1998:17-18):

- Sanayi devrimi öncesi ve sonrası 1900’lu yıllara kadar belgelerin tamamının incelenmesine yönelik “Belge Denetim Yaklaşımı”,
- 1900-1930 döneminde mali tabloların bir bütün olarak denetimine yönelik “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı”,
- 1930’lu yıllardan günümüze kadar gelen ve işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini de esas alan “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı”,
- Günümüzde bilgi teknolojisindeki ve denetim alanındaki gelişmeler sonucu, faaliyet denetiminin yaygınlaşması sonucu “Yönetim Denetimi Yaklaşımı” ve
- 2000’li yıllardan sonra karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar sonucu, “Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı” ön plana çıkmıştır (Uzay vd., 2008:129).

Temel amaç olarak işletmelerin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterler çerçevesinde uyumlu olup olmadığını araştıran muhasebe denetimi, bu temel amacı gerçekleştirirken muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesi içerisinde, muhasebeyle ilgili tüm kesimlerin aynı, doğru ve tarafsız bilgiyi edinmesini göz önünde bulundurmaktadır. Dolayısıyla muhasebe denetiminin gerçek amacı kamu yararına hizmet etmektir. Kamunun yararı kavramı çerçevesinde finansal piyasaların sağlıklı işlemesi doğru ve gerçeği dürüstçe yansıtan bilgiye dayanmaktadır. Bu nedenle yalan, yanlış ve aldatıcı ya da güvenilir olmayan muhasebe bilgilerinin piyasalara aktarılması, piyasaların sağlıklı işlemesini engelleyecek ve dolayısıyla piyasalar kararsız bir hale gelip işlemez hale gelebilecektir. Bunun için, piyasaya sunulan bilginin doğruluğu ve dürüstlüğünün sağlanmasında muhasebe denetimi önemli bir görevi üstlenmektedir. Ayrıca, muhasebe sisteminin ve finansal raporlama standartlarındaki teknik yoğunluğun gittikçe artması, finansal tabloların işletme yönetiminin isteklerine hizmet edecek şekilde hazırlanması gibi nedenler, finansal tablolardaki YM ve hile olasılığı yükselmektedir. Bu kapsamda denetim faaliyeti, finans ve sermaye piyasalarının güven ve istikrar içinde işlemesinde ayrıca bir önemi haiz ve üzerinde dikkatle durulması gereken bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu yararı bağlamında muhasebe denetiminin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak olasıdır:

- İşletmenin beyan ettiği finansal durum ve faaliyet sonuçları ile ilgili mali tabloların doğruluğunu inceleyerek gerçek durumunu belirlemek,
- Hissedarların işletmenin gerçek finansal durumunu anlamalarını sağlayarak, işletme hakkında sağlıklı politikalar üretilmesine yardımcı olmak,
- Yatırımcıların alacakları kararların sağlıklı olabilmesi için işletme hakkındaki gerçekleri görmelerini sağlamak,
- Fon sağlayıcıların işletme ile ilgili kredi politikalarını destekleyici bilgiler sunmak,
- İşletme çalışanlarının, işletmedeki pozisyonlarının güvencesini anlayabilmeleri bakımından yardımcı olacak bilgiler sunmak,
- İşletmeyle ticari ilişkide bulunan diğer işletmelerin, söz konusu işletmeyle olan iş ilişkileri gözden geçirmek bakımından faydalı bilgiler sağlamak,

- Devletin elde edeceği vergi gelirini doğru bir biçimde belirleyebilmesi için gerekli bilgiyi sağlamak ve,
- Toplum gözünde işletmenin prestij ve imajını olumlu ya da olumsuz yönde gelişmesini etkileyecek gerçek durum resmi ortaya koymaktır.

### 3.2. Denetim Türleri

Denetim türleri değişik kriterlere göre sınıflandırılabilir. Literatürdeki en yaygın olan sınıflandırma, denetimi kimin yaptığına ve denetimin amaçlarına göre yapılan sınıflandırma olmakla birlikte; denetimin kapsamına, denetimin uygulama zamanına ve denetim yapılan yere göre de ayrı ayrı sınıflandırmalar mevcuttur. Aşağıdaki tabloda denetim türleri toplu olarak verilmiştir.

**Tablo 3.1: Denetimin Farklı Kriterlere Göre Sınıflandırılması**

Kapsam Bakımından Denetim Türleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Genel Denetim</li> <li>• Özel Denetim</li> </ul>
Uygulama Zamanı Bakımından Denetim Türleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sürekli Denetim</li> <li>• Sınırlı Denetim</li> <li>• Son Denetim</li> </ul>
Yapılan Yer Bakımından Denetim Türleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Yerinden Denetim</li> <li>• Uzaktan Denetim</li> </ul>
Yapılış Nedeni Bakımından Denetim Türleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İsteğe Bağlı Denetim</li> <li>• Zorunlu Denetim</li> </ul>
Amaç Bakımından Denetim Türleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mali Tablolar Denetimi</li> <li>• Uygunluk Denetimi</li> <li>• Faaliyet Denetimi</li> </ul>
TTK Kapsamında Denetim Türleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bağımsız Denetim</li> <li>• İşlem ya da Uygunluk Denetimi</li> <li>• Faaliyet Denetimi</li> </ul>
Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri	<ul style="list-style-type: none"> <li>• İç Denetim</li> <li>• Bağımsız Denetim</li> <li>• Kamu Denetimi</li> </ul>

Çalışmamız kapsamında TTK Kapsamında ve Denetçi Statüsü Bakımından Denetim Türleri üzerinde durulmuş, diğer denetim türlerine yer verilmemiştir.

#### 3.2.1. TTK Kapsamında Denetim Türleri

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, sermaye şirketlerinin denetimi, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na (TDS) göre yapılmasını zorunlu tutmuş ve denetçi olarak üç tipte bir ayırma bulunmuştur. Bu denetçiler sırasıyla; esas denetçi (bağımsız denetçi), işlem

denetçisi ve özel denetçidir (Arslan, 2011: 76, Akarca ve Şafak, 2012). TTK, denetim türleri bakımından ayrımı denetçilerin yerine getirecekleri hizmetler açısından belirlemiştir. Bu nedenle, denetçi türlerinin açıklanması denetim türlerini ortaya koymak bakımından önem taşımaktadır.

Esas denetçi, Kanun'a göre; şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi olup (TTK, md.554), ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilmektedir (TTK. md.400). Dolayısıyla, esas denetçi, bağımsız denetleme kuruluşu diğer bir ifadeyle bağımsız denetçilerden meydana gelen denetçi türünü ifade etmektedir. Kanun'da denetlenecek kurum şirket ise "denetçi", şirketler topluluğu ise "topluluk denetçisi" kavramlarına yer verilmiş olmakla birlikte, denetçinin denetlediği şirketten bağımsız olduğu ve denetlemeyi bizzat yapan kişiyi (denetleme elemanını) değil, kural olarak, denetleme şirketini ifade ettiği belirtilmiştir (TTK, Genel Gerekçe, md.73). Ancak, denetçi kavramının, bağımsız denetleme kuruluşunu ifade etmesinin istisnası bulunmaktadır. Kanun'a göre, orta ve küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilmektedirler (TTK, md.400). Bundan ötürü, orta ve küçük ölçekli anonim şirketlerin faaliyetlerini bağımsız denetleme kuruluşlarına değil, bir YMM ya da SMMM'ye denetletme imkanları bulunmaktadır.

TTK, esas denetçinin sorumluluklarını ve vereceği hizmetin içeriğini belirlemiş olup, söz konusu durumları bağımsız denetim faaliyetleri içerisinde değerlendirmek olasıdır. Diğer bir anlatım biçimiyle, esas denetçi, bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getirmektedir. Kanun'a göre esas denetçinin yerine getireceği bağımsız denetim faaliyetlerini aşağıdaki gibi sıralamak olasıdır (TTK, md.398) :

- Sermaye şirketleri ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının TDS'ye göre denetimi,
- Türkiye Muhasebe Standartları, Kanun ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyumun denetimi,



- Muhasebenin içerdığı finansal bilgilerin denetlenen finansal tablolar ile tutarlılığının ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının (dürüst resim ilkesi) denetimi,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi ve,
- Şirketi tehdit eden veya edebilecek riskleri zamanında belirlemeye yönelik bir sistemin mevcut olup olmadığının ve bu sistemin işleyip işlemediğinin denetimidir.

İşlem denetçisi TTK'da şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen denetçi olarak ifade edilmiştir (TTK, md.554). Anonim şirketlerde bağımsız denetçinin olunmasını düzenleyen hükümde yer alan “Bu madde hükümleri, 554 üncü maddede öngörülen işlem denetçilerine de uygulanır.” (TTK, md.398) hükmüne göre, esas denetçi olabilmek için aranan şartlar, işlem denetçisi olabilmek için de geçerlidir. Dolayısıyla Kanun'a göre işlem denetçisinin de SMMM ve YMM unvanı almış olan meslek mensuplarından oluşması gerekmektedir. Kanun'un yaptığı tanımdan da anlaşılacağı üzere, işlem denetçilerinin görevi belirli bir işleme ilişkin olup, finansal tabloların denetimi ile ilgilenmemektedirler. Bu yönüyle TTK'nın bağımsız denetçilerle işlem denetçilerinin faaliyetlerini ayırdığı söylenebilir. Her ne kadar her iki denetçinin de SMMM ve YMM unvanları taşıması gerekse de işlem denetçisi aslında uygunluk denetimi yapmaktadır. Dolayısıyla TTK'ya göre diğer bir denetim türü işlem denetimi ya da uygunluk denetimi olmaktadır.

TTK'nın belirlediği bir diğer denetçi türü de özel denetçidir. Kanun'da özel denetçinin spesifik bir tanımı yapılmamasına rağmen, 554. Madde'de işlem denetçisinin denetleyeceği durumlar sıralandıktan sonra işlem denetçisiyle birlikte özel denetçiden de bahsedildiği görülmektedir. Bunun yanında ticaret şirketlerinin genel hükümleri çerçevesinde; “Denetçi, işlem denetçisi, özel denetçi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi; bağlı şirketin, hâkim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin veya dolanın varlığını belirtir şekilde görüş bildirmişse, bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilir.” hükmü yer almaktadır (TTK, md.207). Bu hükme

göre özel denetçinin, sınırı belirlenmiş konuyla ilgili denetim yapacağı ve mahkeme tarafından atanacağı anlaşılmaktadır. Söz konusu hükmün yanında, şirketler topluluğun ilişkileri için özel denetçinin denetimi ile ilgili hüküm bulunmaktadır. Buna göre; denetçi, şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa veya yönetim kurulu, şirketin topluluk tarafından, bazı belirli hukuki işlemler veya uygulanan önlemler dolayısıyla kayba uğratıldığını ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığını açıklamışsa, herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından şirketin, hakim şirketle veya hakim şirkete bağlı şirketlerden biriyle olan ilişkisini incelemek üzere özel denetçi atanabilmektedir (TTK, md.406). TTK'nın ilgili hükmünden de özel denetçinin 207. Madde'de olduğu gibi denetim yapılan şirkette usulsüzlük, hile gibi durumları belirten denetçi raporuna ya da yönetim kurulunun bu yöndeki açıklamasına dayanarak, pay sahipleri tarafından mahkemeye başvurulması durumunda atanabildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca hissedarlar, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını şirket genel kurulundan isteyebilmekte ve genel kurulun onay vermesi durumunda, şirket veya her bir pay sahibi otuz gün içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilmektedir (TTK, md.438). Bu hüküm ile özel denetimin içeriğinin sadece usulsüzlük gibi durumlardan oluşmadığı söylenebilir.

Hissedarın özel denetimle açıklığa kavuşturulmasını istediği “Belirli” olaydan kasıt, belli türde, nitelikte ve önemde olaylar değildir. “Belirli” olay, tanımlanabilen, içeriği ve sınırları belirli olan, genel nitelik taşımayan anlamına gelmektedir. Belirli konu şirketin herhangi bir işi, işlemi, kararı, finansal durumu, finansman ihtiyacı, hakim şirketin kararları veya şirkete verdiği kayıplar olabilmektedir (TTK, Genel Gerekeçe, md.438). Bu yönüyle değerlendirildiğinde özet denetçiyi, belirli olayların denetimini yapan kişi olarak tanımlamak olasıdır. Özel denetçinin Kanun'da tanımlanan görevleri incelendiğinde uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yapabildiği anlaşılmaktadır. Hissedarın isteği neticesinde ve şirket genel kurulunun onayı ile ilgili asliye ticaret mahkemesi tarafından atanan

özel denetçinin denetim faaliyetiyle ilgili durumlar, Kanun'da aşağıdaki gibi sıralanmıştır (TTK, md.441-442) :

- Özel denetim, amaca yararlı bir süre içinde ve şirket işleri gereksiz yere aksatılmaksızın yapılmalıdır.
- Yönetim kurulu, şirketin defterlerinin, yazışmaları dahil yazılarının, kasa, kıymetli evrak ve mallar başta olmak üzere, varlıklarının incelenmesine izin verir.
- Kurucular, organlar, vekiller, çalışanlar, kayyımlar ve tasfiye memurları önemli olgular konusunda özel denetçiye bilgi vermekle yükümlüdür. Uyuşmazlık halinde kararı mahkeme verir. Mahkemenin kararı kesindir.
- Özel denetçi, şirketin özel denetimin sonuçlarına ilişkin görüşünü alır.
- Özel denetçi sır saklamakla yükümlüdür.
- Özel denetçi, incelemenin sonucu hakkında, şirketin sırlarını da koruyarak, mahkemeye ayrıntılı bir rapor verir.

### **3.2.2. Denetçinin Statüsü Bakımından Denetim Türleri**

Denetim faaliyetini yürüten denetçiler çeşitli unvanlar altında ve değişik yerlerde çalışabilmektedirler. Denetçilerin statüsüne göre yapılan bu ayırım, onların unvanlarından çok çalıştıkları yerle ilgilidir. Bu nedenle bu denetim türü, başta iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İç denetimi genel olarak, işletmenin bünyesinde yer alan ya da işletmenin bünyesinde yer almayıp işletme adına çalışan denetçilerin yaptıkları denetim olarak ifade edebiliriz. Dış denetim ise genel olarak işletme dışındaki denetçiler tarafından yapılan denetimi anlatmaktadır. Dış denetim de kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır. Bunlar bağımsız denetim ve kamu denetimidir.

#### **3.2.2.1. İç Denetim**

İç denetim; işletme içi daimi statüde çalışan ya da işletme dışından sürekli olarak iç denetçi statüsünde hizmet veren finansal nitelikli ve finansal nitelikli olmayan tüm işletme faaliyetlerinin incelenmesidir. Diğer bir ifadeyle, kamu veya özel sektörde kurum veya işletmeye bir ücret akdi ile bağlı olarak çalışan kişilerin

işletme yönetimi adına üstlenmiş oldukları bir denetim türüdür (Kavut vd., 2009:37). İç denetimde işletme kendi kendini denetlemektedir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) iç denetimi; “kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bunlara değer katmak için tasarlanan bağımsız, objektif güvence ve danışmanlık faaliyeti olup, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır.” şeklinde ifade etmiştir. IIA bu tanımla, iç denetim faaliyetinin varoluş sebebini; kurumun iç kontrol, risk yönetimi ve genel yönetim süreçlerinin etkinliğini, bir başka deyişle bu sistemlerin öngörüldüğü şekilde işleyip işlemediğini tespit etmek ve varsa olumsuzlukların giderilmesini sağlayarak, bütün olarak işletme sisteminin hedeflenen sonuçlara ulaşacağı konusunda ilgili taraflara (en başta pay sahiplerine ve onların temsilcisi olan yönetim kuruluna) makul düzeyde bir güvence vermek şeklinde ortaya koymuştur (Yavuz, 2002:45).

İç denetim, Denetim Uygulamaları Kurulu (APB) tarafından 2009 yılında yayımlanan Denetim Standartları'nda, işletme için bir hizmet olarak kurulmuş ya da sağlanan bir değerlendirme etkinliği olup, işletmenin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, incelenmesi, etkinliğinin ve yeterliliğinin izlenmesi faaliyeti olarak tanımlanmıştır (APB, 2012). İç denetim, işletmenin kaynaklarının; uygun, ekonomik, verimli ve etkin kullanımı gibi konularda iç kontrol sisteminin yeterliliğini tarafsız olarak incelemekte, değerlendirmekte ve raporlamaktadır. İç denetim, risk değerlemede ve iç kontrolün kurumsal yönetim sorumluluğunu belirlemede işletme yönetimine yardımcı olmaktadır. İç kontrol sistemini korumak ve işletmenin kaynaklarını doğru bir biçimde yönlendirmek işletme yönetimin sorumluluğunda olduğundan, bu durumun kontrolü iç denetimle sağlanmaktadır. İşletme kaynakları doğru bir biçimde kanalize edilmediğinde bunu önlemek ya da kaynakların kullanımında usulsüzlük yapıldığında durumu tespit etmek, iç denetimin sorumluluk alanı içerisinde yer almaktadır. İç denetimi yapan denetçiler, hile ya da diğer usulsüzlüklerle ilgili kanıt elde ederlerse ya da şüpheli durumlarla karşılaşırlarsa, işletmenin uygun yönetim düzeyine durumu raporlamaz. Karşılaşılan usulsüzlüklerle ilgili olarak ne yapılacağını belirlemek, işletme yönetiminin sorumluluğundadır. İşletmedeki iç denetim departmanının etkin olabilmesi için şu özellikleri taşıması gerekmektedir (Davies ve Aston, 2011:14-20):

- **Bağımsızlık:** Bağımsızlık, iç denetimin örgütteki yeri ile yakından ilgilidir. İç denetim fonksiyonunun etkin bir biçimde yerine getirilebilmesi için bağımsız olması gerekmektedir. Bu nedenle, iç denetim departmanının tepe yönetim tarafından desteklenmesi şarttır. İç denetim politikalarının belirlenmesinde, iç denetim departmanı tepe yönetim ile birlikte çalışmalı ve politikaları belirlemelidir. İç denetim yöneticisi, denetim komitesi de dahil olmak üzere tüm üst düzey yöneticilere (genel müdür, finans müdürü, yönetim kurulu üyeleri gibi) doğrudan ulaşabilmeli ve onlara özgür bir biçimde rapor sunabilmelidir. İç denetim departmanında yer alan her bir iç denetçi, objektif tutum sergileyerek bağımsız yargılarda bulunabilmeli ve herhangi bir baskı altında kalmadan tavsiyelerini sunabilmelidir.
- **Uygun personel ve eğitim:** IIA tarafından yayımlanan ve en son revize edilmiş hali 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren geçerli olan Uluslararası İç Denetim Standartları'na göre; iç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmak zorundadır. İç denetim personeli, görevin tamamını veya bir kısmını yapmak için gereken bilgi ve becerilerin veya diğer vasıfların hepsine sahip değilse, bu durumda iç denetim yöneticisi, birim veya kurum dışındaki uzmanlardan nitelikli, tavsiye ve yardım temin etmek zorundadır. İç denetçiler, suistimal risklerini ve bu risklerin kurum içinde yönetim şeklini değerlendirebilecek yeterli bilgiye sahip olmaları gereklidir; ancak iç denetçilerden esas görevi ve sorumluluğu suistimalleri tespit etmek ve soruşturmak olan bir kişinin uzmanlığına sahip olması beklenmemektedir. IIA, iç denetçilerin verilen görevi yerine getirebilmek için kilit bilgi teknolojisi riskleri ve kontrolleriyle ilgili olarak yeterli bilgiye ve mevcut teknoloji tabanlı denetim tekniklerine sahip olmalarını da zorunlu kılmıştır. Bunun yanında; iç denetim yöneticisi, şayet iç denetçilerin görevin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmesi için gereken bilgiye, beceriye ve diğer vasıflara sahip olmadığını belirlemiş ise bu durumlarda, iç denetim yöneticisinin danışmalık görevini reddetmesi ya da yeterli tavsiye ve yardımı temin etmek zorunluluğu bulunmaktadır (IIA, 2017). İç denetçilerin, denetim prosedürleri ve mevzuatla ilgili değişiklikler

bakımından güncel kalması ve eğitilmesi gereklidir. Denetçilerin kendilerini mevzuat ve düzenlemelerle ilgili olarak güncel tutabilmeleri için, sürekli mesleki gelişim ilkesine uygun hareket etmeleri önem taşımaktadır. Bundan ötürü, yıllık personel değerlendirme süreci ile kontrol edilmeleri gerekmektedir.

- **İlişkiler:** Denetçiler geniş bir yelpazede çalışanlar ve yöneticiler ile ilişkiler içerisinde. Söz konusu ilişkiler, denetim sürecinin güveni için önemlidir. Birçok üst düzey yönetici, kendi kurdukları sistemlerin kendi beklentileri doğrultusunda çalışıp çalışmadığını belirleyebilmek için iç denetim faaliyetlerine ihtiyaç duymaktadır. İç denetimin önemli bir parçası, yönetim ile yapılan görüşmelerden ve fikir alışverişlerinden meydana gelmektedir. Denetim süreci başlamadan önce yapılan görüşmeler de denetim sürecinin planlanmasıyla ilgili olarak önemli maddelerden birini oluşturmaktadır. Denetim çalışması tamamlandığında, denetçiler raporlarını düzenlemeden önce, denetim süreci sonunda elde ettikleri bulguları ve önerileri işletme yönetimi ile tartışacaklardır. Bu görüşmeler, denetçi ile yönetim arasında iyi bir çalışma ilişkisi için önemli ve gerekli bir özelliktir.
- **Özenli çalışma:** Denetçi, denetim çalışması ile ilgili olarak kontrol zayıflıklarının olmadığına dair kesin bir güvence veremez. Ancak, denetçi çalışmasında mesleki özeni gösterdiğini kanıtlamalı ve çalışma kağıtları tutarlı olmalıdır. İç denetim yöneticisi, departman personelinin çalışma kalitesinin kontrolünü bir dereceye kadar yerine getirmelidir. İç denetçiler, şunları göz önüne alarak azami mesleki özen ve dikkat göstermek zorundadır:
  - Görevin amaçlarına ulaşmak için gereken çalışmanın kapsamı,
  - Güvence prosedürlerinin tatbik edildiği konuların nisbi karmaşıklığı, lüzumu veya önemi,
  - Yönetişim, risk yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliği ve yeterliliği,
  - Önemli hata, suistimal veya aykırılıkların olma ihtimali ve
  - Güvence görevinin potansiyel faydalarına karşı maliyeti.

- **Planlama, kontrol ve kaydetme:** İç denetim yöneticisi, denetim komitesi ile bir araya gelerek işletmenin stratejik denetim planı ile ilgili olarak anlaşma sağlamalıdır. Stratejik denetim planı; iki ila beş yıllık bir dönemde ele alınacak olan denetim yaklaşımını, denetim çalışmalarında gerekli olan personel sayısı, gün gibi minimum gereksinimleri, kaynak yönetimi, sistem tabanlı ve diğer çeşitlerdeki yaklaşımları içermektedir. İç denetim yöneticisi, kurumun hedeflerine uygun olarak, iç denetim faaliyetinin önceliklerini belirleyen risk esaslı planlar yapmak zorundadır. İç denetim faaliyetinin görev planı, en az yılda bir kez yapılan yazılı bir risk değerlendirmesine dayanmalı ve üst yönetim, denetim komitesi ve yönetim kurulu da bu sürece dahil edilmelidir. İç denetim yöneticisi, önemli ara değişiklikler de dahil olmak üzere, iç denetim faaliyetinin planlarını ve kaynak ihtiyaçlarını, gözden geçirme ve onay için üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmelidir. İç denetim faaliyetinin, kontrollerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek ve sürekli gelişimi teşvik etmek suretiyle, kurumun etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olması gerekir. İç denetim faaliyeti, kurumun yönetim, faaliyet ve bilgi sistemlerinin içinde bulunan risklere cevap olarak, kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini; mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği, varlıkların korunması ve kanunlara, düzenlemelere ve sözleşmelere uyum konularında değerlendirmelidir. İç denetçiler, vardıkları kanaatlere ve görev sonuçlarına dayanak teşkil eden bütün bilgileri kayıtlı hale getirmek zorundadırlar. İç denetim yöneticisi, görev kayıtlarına erişimi kontrol etmek ve her bir kaydın saklandığı ortama bağlı olmaksızın, görev kayıtlarının saklanmasına ilişkin esasları belirlemek zorundadır.
- **İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi:** İç denetim faaliyetleri için sistem temelli yaklaşım önerilmekte ve tavsiye edilmektedir. Bunun anlamı iç denetçinin bir kontrol uzmanı olmasıdır. İç kontrol temel olarak, kuruluşun amaçlarını gerçekleştirmek üzere ihtiyaç duyduğu her türlü plan, politika ve uygulamaları kapsayan bir yönetim aracı

olarak ifade edilebilir. Diğer bir ifadeyle iç kontrol sistemi, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler ile diğer ilgili personel tarafından; işletmenin amaçlarına ulaştığına, faaliyet ve işlemlerin etkin olarak gerçekleştirildiğine, kanun ve düzenlemelere uyulduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan ve uygulanan bir sistemdir (İSMMO, 2015:27). İç kontrol sisteminin temel amacı, kuruluşun hedeflerine ulaşabilmesi için yönetimin belirlediği politika ve direktiflere uyumu sağlamaktır. Bu nedenle, iç kontrol sistemi söz konusu hedeflerin gerçekleştirilmesi açısından tehdit oluşturan faaliyet risklerinin de ortaya konulmasını sağlayacak şekilde tasarlanmakta ve uygulanmaktadır. Bunun yanında; bilgilerin uygunluğunu, güvenilirliğini ve bütünlüğünü sağlamak için mümkün olduğunca kayıtların doğruluğunu sağlamak, kuruluşun varlıklarını korumak ve yasalara ve diğer yasal düzenlemelere uyumu sağlamak da iç kontrol sisteminin amaçları arasında yer almaktadır. İç kontrol sistemi değerlendirilirken, denetçi tüm kontrol sisteminin birbiriyle ve ilişkili sistemler üzerindeki etkisini göz önünde bulundurmalıdır. Bu nedenle iç denetçinin kuruluş içindeki sistemleri belirlemesi gerekmektedir. İncelenmesi gereken bu sistemler için, iç denetçi kontrollerin yeterli olup olmadığını belirlemek ve sistemin hedeflerine ulaşmasında yardımcı olmak için uygun kriterler oluşturmalıdır. Normal olarak bir sistem denetimin aşamaları aşağıdaki gibidir:

- Sistem parametrelerinin tanımlanması,
- Kontrol amaçlarının belirlenmesi,
- Kontrol hedeflerini karşılamak için beklenen kontrollerin tanımlanması,
- Beklenen kontrollere karşı sistemin gözden geçirilmesi,
- Kontrol hedeflerinin karşı sistemi içine tasarlanmış kontrolleri değerlendirmek,
- Kontrol hedefleri karşısında gerçek kontrollerin etkinliğini test etmek,
- Uygulamada kontrollerin çalışmasını test etmek ve,



- Sistemin denetim hedefleri doğrultusunda etkili bir denetim için yeterli bir temel sağlayıp sağlamadığını ve uygulamada işleyip işlemediğini belirlemektir.
- **Kanıt:** Kanıt, denetçi tarafından elde edilen bilgiler olup, denetçinin sonuçlar çıkarmasını sağlayan bir araçtır. Diğer bir ifadeyle denetim kanıtı, işletmenin finansal tabloları ve diğer bilgilerine temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgileri içermektedir (IAASB, 2015:396). İç denetim yöneticisinin kanıtların yeterli, güvenilir ve denetlenen faaliyet ile ilgili olduğunu benimsemesi gereklidir. Çünkü söz konusu kanıtlar çerçevesinde karara varılacak ve görüş bildirilecektir. Denetim kanıtı temel olarak, denetim sırasında uygulanan bağımsız denetim teknikleri sonucu elde edilen kanıtları içermektedir. Denetim kanıtının kendisinden beklenen faydayı sağlayabilmesi için yeterli ve uygun olması esastır. Yeterlilik, denetim kanıtının miktarının ölçüsüdür. Uygunluk ise denetim kanıtının kalitesinin ölçümü olup, bu kanıtların güvenilirliği işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlar ile işletme yönetiminin kamuya yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlıkları tespit etmeye yardımcı olmaktadır. Denetim kanıtının miktarı ve kalitesi, denetlenen kurumdaki önemli yanlışlık ya da sistimal riskinden etkilenmektedir. Riskin fazla olması daha fazla miktarda ve kalitede denetim kanıtına ihtiyaç doğurmaktadır (IAASB, 2015:397). Denetim kanıtının güvenilirliği, toplandığı kaynak ve yapısından etkilenmektedir. İstisnaları olmakla birlikte, denetim kanıtının güvenilirliğine ilişkin olarak aşağıdaki genellemeler yapılabilmektedir (IAASB, 2015:402):
  - İşletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilen denetim kanıtları daha güvenilirdir.
  - İç kontrol sistemi etkin olan işletmelerden sağlanan denetim kanıtları daha güvenilirdir.

- Denetçi tarafından kontrol uygulamalarının gözlenmesi yoluyla doğrudan elde edilen denetim kanıtları, kontrol uygulamalarının sorgulanması suretiyle dolaylı veya çıkarımlar yoluyla elde edilen denetim kanıtlarından daha güvenilirdir.
- Kayıtlardan temin edilen denetim kanıtları, daha güvenilirdir. Bu kapsamda, devamlı olarak tutulan toplantı tutanaklarından elde edilen denetim kanıtları, söz ile ifade edilen hususlardan elde edilenlere göre daha güveniliridir.
- Gerçek kayıt ve belgelerden elde edilen denetim kanıtları, fotokopi veya fakslardan elde edilenlerden daha güveniliridir.
- **Raporlama ve takip:** İç denetim raporlarının öncelikli amacı yönetime iç kontrol sisteminin yeterliliği ve önemli denetim bulguları, sonuçları ve önerileri hakkında yönetimini bilgilendirmektir. Bundan dolayı iç denetim raporu hazırlanırken; performans ve kontrolün iyileşmesi için işletme yönetimini harekete geçirecek öneriler sunması ve iç denetim görevi sonucu ortaya çıkan formal kayıt ve anlaşmaları yönetime iletmesi amaçlanmalıdır. İç denetim raporları gizli belgeler olup, ilgili kişiler ve dış denetçiler haricinde başkalarının değerlendirmesine sunulmaması gereken belgelerdir. Denetim komitesi tarafından onaylanmış iç denetim raporu, bulguların etkisi ve önemiyle ilgili olarak işletme yönetim kuruluna iyileştirme önerileri içerecektir.

### 3.2.2.2. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, genel olarak işletme dışından olan ve işletme ile herhangi bir organik bağı bulunmayan kişi ve kurumlar tarafından yapılan denetimleri ifade etmektedir. Bağımsız denetimde; işletme finansal tablolarının, GKGMİ ve standartlarına uygunluğu ile tablolarda sunulan bilgilerin doğruluğu ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmekte ve tespit edilen sonuçlar raporlanmaktadır (Kavut vd., 2009:36). Dolayısıyla bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle

gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır (SPK, Seri:X, No:22, md.3).

SPK bağımsız denetimi; işletmelerin kamuya açıklanacak veya SPK tarafından istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması şeklinde tanımlamıştır (SPK, Seri:X, No:22 md.2). Tanımda dikkat çeken makul güvence kavramı ise bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasını ifade etmekte olup, bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmasını önleyen, yapılan işin niteliğinden kaynaklanan kısıtlamaların varlığı halinde, bağımsız denetçinin ilave bağımsız denetim yöntem ve teknikleri kullanılarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde ederek makul güvence sağlayabilmesi gerekmektedir (SPK, Seri:X, No:22, md.6).

Yapılan açıklamalar doğrultusunda bağımsız denetimin özelliklerini şu şekilde sıralamak olasıdır (Ulusoy, 2006:31) :

- Bağımsız denetimin konusu mali tablolardır.
- Mali tablolardaki kalemlerin hepsi tek tek incelenmez.
- Bağımsız denetim, planlanmış ve örgütlenmiş sistematik bir süreçtir.
- Kanıtların objektif olarak toplanması ve değerlendirilmesi gerekir.
- Denetim, genel kabul görmüş standartlar ve ilgili mevzuat hükümlerine göre yapılır.
- Denetim sonuçları rapora bağlanır.
- Denetim, bağımsız denetçiler tarafından yürütülür.

Bağımsız denetim çalışmaları planlanırken denetçiler, iç denetim çalışmalarından yararlanabilirler. Bunun yanında bağımsız denetim raporu hazırlanırken iç denetim faaliyetleri de değerlendirilmekte ve iç denetçilerin yaptıkları işin etkinliği de bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmektedir.

İyi çalışan ve etkin olan bir iç denetim sistemi, bağımsız denetim faaliyetlerinin planlanmasına, zamanlamasına ve çerçevesine olumlu katkı sağlayabilmektedir (Davies ve Aston, 2011:14). Aşağıdaki tabloda iç denetim ile bağımsız denetimin çeşitli nitelikleri karşılaştırılmalı olarak sunulmuştur.

**Tablo 3.2: İç Denetim ile Bağımsız Denetimin Niteliklerinin Karşılaştırılması**

Nitelikler	İç Denetim	Bağımsız Denetim
Odaklanan Hususlar	Finansal, operasyonel, sigorta, danışmanlık, yönetim ve bilgisayar ile ilgili faaliyetlere odaklanır, buralarda hile ve usulsüzlük olup olmadığı araştırılır.	Öncelikle finansal tabloların tasdiki ile ilgilidirler.
Yönetim	Her konuda yönetsel raporlar hazırlanır.	Yönetime öncelikle finansal konularda rapor hazırlanır.
Denetim Kurulu	Denetim Kurulu'na işlevsel raporlar sunar. İşletme riskleri, finansal raporlar, iç kontrol sistemi ve yasalara, düzenlemelere ve politikalara uyum düzeyi konularında görüş bildirir.	Finansal raporların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda denetim kurulunu tasdik eder. Muhasebe konularında ve işletmeye etkileri üzerine görüş bildirir.
Standartlar	IIA'nın iç denetim meslek uygulamalarına yönelik standartları takip eder.	AICPA'nın Denetim standartları uygulanır.
Yaklaşım	Verilen görevin en iyi şekilde yapılmasını sağlayacak yaklaşımlar geliştirir.	Genellikle önceki denetime dayanan sabit yaklaşım izlenir.
Sınırlamalar	Organizasyondan bağımsızlık yerine organizasyon içinde bağımsızlık ve tarafsızlık esastır.	İşletmeden bağımsızdır.
Sonuç	Problemleri tanımlar, öneri sunar ve sorunların çözülmesine yardımcı olur.	Yasal gereklilikleri yerine getirir ve finansal açıdan doğruluğu sağlamak için zorunlu düzeltmeleri önerir.
Kontrol	Finansal ve operasyonel uygunluk kontrollerini değerlendirir.	İç kontrol sistemini ve bu kaynaktan gelen bilgilerin güvenilirliğini değerlendirir.
Risk	İşletmenin taşıdığı riskleri tanımlar, bunların işletme üzerindeki etkilerini ve gerçekleşme olasılıklarını hesaplar. Söz konusu risk değerlendirmesi sonucunda uygun önerilerde bulunur.	Finansal tablolardaki kilit işlemleri tespit eder ve bunları açığa çıkarır.
Hile ve Usulsüzlük	Denetim planlarında hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesi yer alır.	Hile ve usulsüzlük için herhangi bir araştırma yapılmaz.
Tavsiyeler	Denetim raporlarında yer alan önerilerin gerçekleşmesi için yönetimle iletişim kurar.	Önerilerin gerçekleşmesi için kontrolörlerle iletişim kurar.
İzleme	Problem çözümlerinin yeterliliği konusunda yönetimi temin etmek için izler.	İzlemeyi öncelikle finansal konularla sınırlı tutar.

**Kaynak:** David A. Richards, "Internal and External Auditors – Inside and Out", Corporate Board, May 2002, [http://www.theiia.org/ecm/iiapro.cfm?doc\\_id=3648](http://www.theiia.org/ecm/iiapro.cfm?doc_id=3648)'den Aktaran GÜLER, 2006:36

Bağımsız denetim sürecinde denetçinin bağımsız olması esastır, bundan ötürü bağımsız denetimde denetçinin şu koşulları karşılıyor olması gerekir (Kavut vd., 2009:36) :

- İşletme ile denetim sözleşmesinde belirlenen tutar dışında bir ücret ilişkisi olmamalı ve bunun dışında herhangi bir ücret veya başka bir isim altında ödeme yapılmamalıdır.
- İşletme ile herhangi bir ekonomik faaliyet içerisinde olmamalı, herhangi bir iş ilişkisi, danışmanlık, ticaret gibi bir ilişki bulunmamalıdır.
- İşletme ile herhangi bir borç alacak ilişkisi söz konusu olmamalı, işletmeden borç almamalı veya borç vermemelidir.

Bağımsız denetim faaliyetinde bulunan denetçinin; mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmesi, çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalması, dürüstlük ve tarafsızlığını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye olanak vermemesi ve denetim faaliyeti sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklama zorunluluğu bulunmaktadır (SPK, Seri:X, No:22, md.12). Söz konusu zorunluluk bağımsız denetimin faaliyetini yerine getiren denetçinin “bağımsız” hareket etmesini sağlamaya yöneliktir.

### **3.2.2.3. Kamu Denetimi**

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini kapsayan kamusal bir fonksiyondur (HUD, 2004:12). Kendi içinde özel sektöre yönelik kamu denetimi ve kamu sektörüne yönelik kamu denetimi şeklinde bir ayrıma gidilebilir.

Özel sektöre yönelik kamu denetimi, vergi ve diğer denetimlerden oluşmaktadır. Vergi denetimi, mali tablo denetimi biçiminde yapılmakta olup; ülkemizde maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve bazı hallerde de vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır.

Vergi denetimi dışında kalan özel sektör denetimleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gücenme, 2004:3-4):

- TTK hükümlerine göre ticaret şirketlerinin denetimi
- SPK hükümlerine göre halka açık şirketlerin denetimi
- Bankalar Kanunu'na göre bankaların Bankalar Yeminli Murakıpları tarafından denetimi
- Sosyal Güvenlik Kurumu müfettişleri tarafından yapılan denetim
- Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve belediyeler tarafından ilgili mevzuatlara göre yapılan denetimler.

Kamu sektörüne yönelik kamu denetimi ise kamu kuruluşlarının ilgili kanun ve yönetmeliklere göre uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarının tespiti için yapılan denetim biçimidir. Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Maliye Bakanlığı, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve SPK kamuya yönelik denetim faaliyetini yerine getiren organlardır.

Kamu denetimi yukarıda belirtilen kurumlar dışında, literatürde bağımsız idari otorite olarak ifade edilen kurumlar tarafında da yapılabilmektedir. Bağımsız idari otoriteler, özerk ve bağımsız olan, kamusal alanın duyarlı alanları olarak bilinen enerji, iletişim, ekonomi vb. sektörlerde denetim ve düzenleme esaslarına dayalı güçlü kamusal yetkileri bulunan, merkezi idarenin hiyerarşik yapısından ayrılmış olmalarına rağmen merkezi idarenin ve genel bir deyişle devletin gözetimi dışında olmayan, bir hizmeti sunmaktan çok bir faaliyetin, organizasyonun düzenlenmesini ve denetimini yapan kurumlar olarak tanımlanabilir (Beydili, 2006:19). Ülkemizde SPK, Rekabet Kurumu (RK), Radyo ve Televizyon üst kurulu (RTÜK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Telekomünikasyon Kurumu (TK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), Şeker Kurumu (ŞK), Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu (TAPDK) ve Kamu İhale Kurumu (KİK) belirtilen kapsamda yer alan bağımsız idari otoriteler olup, kendi sektörlerine yönelik kamu denetimini gerçekleştiren kurumlardır.

### 3.3. Muhasebe Mesleği Kapsamında Bağımsız Denetçinin Etik Kuralları

YMU'nun özü, özellikle finansal bilgi kullanıcılarının bir bölümünün işletme hakkındaki beklentilerini de dikkate alarak, işletmenin finansal görüntüsünü değiştirmeye dayanmaktadır. Bu yönüyle YMU, işletmeyle ilgili tüm finansal bilgi kullanıcılarının işletme hakkındaki fikir ve algılarını değiştirmeye çalışmaktadır. Söz konusu muhasebe uygulamalarından arınmış finansal bilgiye, sadece bu uygulamaları gerçekleştiren işletme ilgilileri sahip olmaktadır. O nedenle YM'nin, aynı zamanda kendisi de bir muhasebeci olan bağımsız denetçinin mensubu olduğu muhasebe mesleği etiği açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir.

Etik kavramı Oxford sözlüğünde üç şekilde tanımlanmaktadır (Kutlu, 2008: 146);

- Değer yargıları bilimi,
- İnsan yaşamının belirli sınırları bölümünde söz konusu olan kabul görmüş kurallar,
- İnsanlara ait en geniş anlamdaki görevlerin bilimi, sivil, politik ve uluslararası yasa bilimi.

Etik, bir insanın davranışları sırasında kullandığı ahlaki ilkeler bütünü olarak tanımlanabileceği gibi insanın doğru ile yanlış ayırt ederken kullandığı kişisel kriterler olarak da tanımlanabilmektedir (Saban ve Atalay, 2005:50). Etik, gücünü insanın vicdanından almaktadır. İnsan duygusunu, düşüncesini, davranışını, tutumunu, eylemini, “vicdanının sesine” kulak vererek, doğru-yanlış, iyi-kötü, olumlu-olumsuz, olarak değerlendirebilmektedir. Böylelikle kişi kendisi ve başkaları arasındaki ilişkilerde denge, düzen, denetim ve uyum sağlamaktadır (İşgüden ve Çabuk, 2006:62). Etik, ahlak kavramı ile ilişkili bir kavram olup, birçok değişik kaynakta söz konusu kavramla benzer biçimde tanımlandığı gözükmektedir. Günlük hayatta ise etik kavramı, ahlak kavramı ile aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak bu iki kavramın birbirinden farklı olduğunu belirtmekte fayda vardır. Zira etik kavramı bir bilgi alanını adlandırmakta ve bu alan felsefenin ilk ve temel alanlarından birisi olmaktadır. Ahlak kavramı ise tarihsel ve toplumsal nitelikli bir olguyu adlandırmaktadır (İyi ve Tepe, 2011:7).

Etik kavramından yola çıkarak meslek etiğini genel olarak, bir mesleğin icrası esnasında uyulması gereken davranış kuralları olarak tanımlamak olasıdır.

Meslek etiğinin yerine getirilmesini sağlayan kurallar, aynı meslekte çalışan tüm bireylerin bu davranış kurallarına uygun davranmalarını gerekli kılmaktadır. Meslek etiği, iş yaşamıyla ilgili iyi-kötü, doğru-yanlış ve haklı-haksız uygulamaların incelenmesini içermektedir. Bu incelemede kullanılan araçlar, ne yapılması ile ilgili bir dizi ilkeler, kurallar, değerler ve düşüncelerden meydana gelmektedir. Söz konusu ilkelere ve standartlara dayalı yargıların kaynağı genellikle din ve felsefi düşünceler, kültürel değerler, yasalar ve insan vicdanıdır. Bu bilgiler ışığında meslek etiği, mesleki davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğu olarak ifade edilebilir (Selimoğlu, 1997:144-145, Selimoğlu, 2001:5).

Meslek etiği, iş hayatında sıklıkla ortaya çıkan kariyer basamaklarını tırmanabilmek için yapılması gereken işler, yüksek maaş almak ya da çok para kazanmak ve işini doğru olanları yaparak gerçekteşirmek gibi konularda ortaya çıkan ikilemleri ortadan kaldırmaya yardımcı olan kurallardır (Ayboğa, 2001:31). Bu yönüyle meslek etiği, aşağıda sıralanan on temel maddeye dayandırılabilir (Humbert, 2012) :

- 1- **Meslek etiği kişisel etik üzerine inşa edilmiştir:** Kişinin meslek etiğine bağlı kalması, kişisel yargı ve değerleri ile birebir ilgilidir. Kişinin iş yaşamında karşılaştığı olaylar karşısında doğru ve dürüst bir biçimde hareket etmesi, kişisel hayatında etik kurallara uyması ile örtüşmektedir.
- 2- **Meslek etiği adalete dayanır:** İş yaşamında gerçekteşen olayların tarafları arasında, birbirine karşı ilgi, anlayış ve iyi niyet olması halinde, yapılacak olan işlerin etik kurallara uygun bir biçimde ilerlemesi beklenir.
- 3- **Meslek etiği bütünlük gerektirir:** Bütünlük; güvenilirlik, dürüstlük ve tutarlılık anlamına gelmektedir. Mesleğin etik kurallarına uymak, dürüst, tutarlı ve güvenilir hareket etmeyi gerektirmektedir.
- 4- **Meslek etiği doğru söylemeyi gerektirir:** İşi yapan meslek mensubu tarafından müşteriye, yapılan işle ve sonuçları ile ilgili doğru bilgi verilmesi ve müşterinin aldatılmaması gereklidir.



- 5- **Meslek etiği güvenilir olmayı gerektirir:** Meslek mensubunun kendi iş yeri ya da çalıştığı kurumla ilgili olarak müşteriye doğru bilgiler sunması, karşılıklı güvene dayalı bir iş ilişkisinin oluşması bakımından önemlidir. Karşılaşılabilecek risk ya da sorunlara karşı, müşterinin güvenini zedelememek için doğru bir biçimde bilgilendirme gereklidir.
- 6- **Meslek etiği iş planı gerektirir:** Bir şirketin icra ettiği meslekle ilgili olarak vizyonu, misyonu ve geleceğe dair planlarını topluma ne kadar net aktarırsa, etik kuralları yerine getirme olanağı o kadar yükselir. Şirketin belirlenmiş kar ve büyüme politikalarının olması, kurumsal yapının güçlü olmasına ve düzensiz davranışlardan kaçınılmasına neden olur.
- 7- **Meslek etiği hem içsel hem de dışsal olarak uygulanır:** Meslek etiğine uyan işletmeler hem çalışanlarına hem de müşterilerine karşı dürüst bir yaklaşımda bulunurlar. Meslek etiği; çalışanlara, tedarikçilere ve müşterilere karşı olan sorumlulukları ve verilen sözleri yerine getirmeyi içermektedir.
- 8- **Meslek etiği kar gerektirir:** Mesleki kurallara uygun davranışlar sergileyen işletmeler, doğru ve düzgün yönetilen güçlü bir yönetim ve etkin iç kontrol yapısına sahiptirler. Bu nedenle söz konusu işletmenler geleceği ön görmede daha başarılı olurlar. Gelecekte kendilerinin piyasada nerede olacaklarını, ne kadarlık bir pazar payına sahip olacaklarını, potansiyel kar hedeflerini daha rasyonel ve profesyonel bir biçimde belirleyebilirler.
- 9- **Meslek etiği değerler üzerine kurulur:** Kanun, esnek olmayan kurallara dayanırken, etik ise genellikle yerleşik ve en alt düzeydeki kuralları belirlemektedir. Etik değerler, idealler ve istekler üzerine kurulmuştur.
- 10- **Meslek etiğini uygulamak işletmenin tepe yönetiminden başlar:** İşletmede etik kuralların uygulanması, tepe yönetimin arzusuna bağlıdır. Tepe yönetim, etik kurallara bağlı davranışlar sergiler ve söz konusu kurallara bağlı kalır ise, alt düzeydeki yöneticiler ve çalışanlar da aynı kuralları benimser ve uygular.

Konuya muhasebe mesleği açısından bakıldığında; bağımsız denetçinin devlete, topluma, mesleki kuruluşlara, müşterilerine ve kendine karşı sorumlulukları bulunmakta ve bu sorumlulukları yerine getirebilmek için bir takım kurallar içerisinde hareket etmesi gerektiği söylenebilir. Bağımsız denetçinin devlete olan sorumluluğu, yasaların belirttiği doğruları yaparken gerçekleri çarpıtmamak ve devletin çıkarlarını gözetmektir. Denetçi topluma karşı ise toplumun güvenini sarsıcı, toplumu yanıltıcı finansal mesajlar vermekten kaçınmak ve toplumun genel çıkarları konusunda duyarlı olmak konularında sorumluluk üstlenmektedir. Denetçi, mensubu olduğu mesleki kuruluşların muhasebe mesleğinin imajını, saygınlığını sağlama amacı ile belirlediği standart ve kurallara uygun davranış ve faaliyetlerde bulunarak mesleğine karşı sorumluluğunu yerine getirmelidir. Müşterilerine profesyonel hizmet sunmakla yükümlü olan bağımsız denetçi; yol gösterici olmalı ve onlarla ilgili özel bilgileri saklı tutmada güvenilir olmalıdır. Denetçinin kendi bilgi ve becerisini sürekli olarak geliştirmesi, yasalara ve yönetmeliklere uyarak disiplin içerisinde kamu ve toplum yararına uygun davranışlar içerisinde bulunması, ve geçimini sağlayacak geliri elde etmesi kendine karşı sorumluluğunu oluşturmaktadır (Civelek ve Durukan, 1997).

Bağımsız denetçinin yukarıda belirttiğimiz sorumlulukları layıkıyla yerine getirebilmesi, onun bir takım özellikler taşımasına bağlıdır. Söz konusu özellikleri; kişisel özellikler, mesleki ve ahlaki nitelikler başlıkları altında toplamak olasıdır. Kişisel özellikler, denetçinin gerekli zihinsel ve analitik yetenek, olgunluk, iletişim yeteneği, tarafsızlık gibi temel özellikleri kapsamaktadır. Denetçinin, ihtiyaca uygun olmayan verilerden faydalı bilgiler ortaya çıkarması, karar almaya katkı sağlayacak alternatif çözüm önerileri sunabilmesi, karmaşık durumlarla karşılaştığında problemi kavrayıp olayları önem sırasına göre sıralayabilmesi ve mesleğin getirdiği bilinç ile yansız ve doğru davranması beklenmektedir. Denetçinin mesleki özellikleri ise onun teknik açıdan yeterliliği ilgilidir. Bilgi ve düşünce birikimi olarak ifade edilebilen teknik yeterlilik deneyimi de kapsamaktadır. Aynı zamanda bir muhasebeci olan denetçinin yasalara, yönetmeliklere, alanıyla ilgili standart ve diğer düzenlemelere hakim olması, söz konusu düzenlemelerdeki değişiklik ve güncellemeleri yakından takip etmesi, bu bilgi birikimi ile müşterilerine tatminkar hizmet

vermesi ve gerekli düzeyde mesleki bilgi ve becerisini standartlar çerçevesinde koruması, mesleki özellikleri oluşturmaktadır. Ahlaki ilkeler, denetçinin bağımsızlığını, dürüstlüğünü ve kendini kontrol edebilmesini içermektedir. Ahlaki ilkelere uyan bir denetçi diğer bir ifadeyle muhasebeci, topluma karşı da sorumluluklarının bilincinde olmaktadır (Ayboğa, 2001:34).

Mulford ve Comiskey'e göre (2002), düzenleyici kurumlar (SEC gibi) ile akademisyenler muhasebede etik kavramına farklı taraftan bakmaktadırlar. Düzenleyici kurumların yaptıkları etik değerlendirmeler, işlemler ya da uygulamaların aldatici olup olmadığını içermektedir. Herhangi bir biçimde şirketin finansal durumu ya da faaliyet sonuçları muhasebe bilgisi kullanıcılarına gerçek durumdan farklı bir şekilde sunulmuş ise, bu tür işlem ve uygulamalar etik sınırların doğrudan dışında değerlendirilip "hileli finansal raporlama" olarak adlandırılmakta ve ilgililer hakkında gerekli idari, hukuki ya da cezai işlemler uygulanmaktadır. Buna karşın akademisyenler, muhasebecilerin YMU açısından etik davranışlarını kategorize etmek gibi bir uğraş içerisinde değildirler. Örneğin, yapılmış bazı çalışmalar yöneticilerin kar bazlı teşvik primlerini maksimum kılmak üzere karı yükseltmeye yönelik muhasebe uygulamaları yaptıkları hipotezini test etmektedir. Bu hipotezi test ederken; kar yönetimi tekniklerini ayırdetmek ya da kar yönetimi uygulamalarının GKGMİ içinde (beyaz alan), GKGMİ'nin sınırlarını zorlayıcı (gri alan) veya tamamen GKGMİ sınırları dışında (siyah alan) gerçekleştirilip gerçekleştirilmediklerini sınıflandırmak için bir çaba sarfetmezler ya da buna yönelik bir çalışma planları yoktur (Mulford ve Comiskey, 2002:68-69). Beneish'e göre ise (2001) muhasebe uygulamalarında etik, yöneticilerin bakış açısından etkilenmektedir. Şayet yöneticiler, kar yönetimi gibi YMU'yu bir fırsat olarak değerlendirip kendi ve/veya şirketin çıkarları için kullanıyorlar ve bu yolla yatırımcıları yanıltıyorlar ise, etik olmayan bir biçimde davranıyorlar demektir. Bunun yanında yöneticiler söz konusu muhasebe uygulamalarını, şirketin gelecekteki nakit akımları ile ilgili kendi özel beklentilerini yatırımcılara aktararak, diğer bir ifadeyle onları bilgilendirerek, kullanıyor ise etik sınırları aşmamış olarak değerlendirilebilmektedir (Beneish 2001:5). Ayrıca işletme yönetiminin hedeflenen ya da finansal analistlerin öngördüğü kar rakamlarına ulaşabilmek için yaptıkları, yönetim tarafından alınmış gerçek kararlara dayanan, eylemlerde mevcuttur. Örneğin, şirketin yıl

sonuna doğru satışlarını artırmak için fiyat indirimine gitmesi ya da zorunlu olmayan giderleri azaltması söz konusu olabilir. İşletme yönetiminin aldığı kararlar ve eylemler neticesinde, işletmenin kar rakamları artarken, muhasebe ilgilileri de yanıltılmış olmayacak ve etik açısından bir sorun ortaya çıkmayabilecektir. Ancak belirtmek gerekir ki, işleme yönetiminin bahsedildiği gibi gerçek kararlara dayanan uygulamaları, genellikle YMU'nun dışında kalmaktadır. Çünkü YMU, şirketin finansal görünümünü olduğundan farklı göstermeye çalışan ve işletme yönetiminin istekleri doğrultusunda gerçekleştirilen uygulamalardır.

Muhasebe mesleğini yerine getirenler tıpkı diğer meslek gruplarında olduğu gibi iş yaşamında karşılaştıkları olaylar karşısında sorumluluklarını yerine getirirken ve diğer görevlerini icra ederken etik kurallarıyla ilgili olarak ikilemler yaşayabilmektedirler. Bir muhasebeci olarak denetçinin uymak zorunda olduğu yasalar, standartlar ve diğer düzenlemeler ile hizmet verdikleri müşterilerin istekleri birbiri ile örtüşmeyebilir. Kimi zaman karşılaşılan durumla ilgili olarak herhangi bir düzenlemenin olmayışı, muhasebeleştirme açısından karar vermeyi zorlaştırabilir. Ayrıca denetçilerin görevlerini yerine getirirken bağımsız olması, doğruyu söylemesi, dürüst ve tutarlı olması da kaçınılmazdır. Diğer bir ifadeyle, muhasebeci olarak denetçinin iş yaşamındaki davranışları; kendi iradesiyle gerçekleştirdiği davranışlar ve yasal düzenlemelerin zorunlu tuttuğu davranışlardan meydana gelmektedir. İki davranış arasındaki bütünlüğü sağlayan ve ikilemleri ortadan kaldıran ise mesleğinin getirdiği etik kurallarıdır. Ahlak açısından ortaya çıkan söz konusu problemlerini giderebilmek için mesleğin gerektirdiği etik davranışlar önem arz etmektedir.

### **3.3.1. Uluslararası Muhasebe Mesleği Etik Kuralları**

AICPA, Amerikan Hükümeti Muhasebeciler Birliği (AGA), Uluslararası Finansal Yöneticiler Teşkilatı (FEI), IIA, Ulusal Muhasebeciler Birliği (NSA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından kendi meslek grupları kapsamına giren üyeleri için uymaları gereken mesleki etik kuralları belirlenmiştir.

### 3.3.1.1. AICPA Muhasebe Mesleği Etik Kuralları

Muhasebede meslek etiği kavramının uluslararası düzeyde ilk ortaya çıkışı 1965 yılında AICPA (Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Amerikan Enstitüsü) tarafında yayınlanan “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Kuralları” ile olmuştur. Söz konusu ilkeler sırasıyla 1967, 1969, 1973, 1976, 1977 ve daha sonra 1988 yılında revize edilerek “Mesleki Davranış Kuralları Hakkında Yönetmelik” adı altında sunulmuştur. 1988 yılında yayınlanan bu yönetmeliğin ardından, önce 1992 ve daha sonra revize edilerek 1998 yılında “ Mesleki Davranış Yasaları” başlığı ile davranış kuralları belirlenerek, AICPA üyesi tüm muhasebeciler için zorunlu tutulmuştur. En son Kasım 2011’de revize edilen davranış yasaları; sorumluluklar, kamu yararı, bütünlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, özenli çalışma ve sunulan hizmetin kapsamı ve niteliği başlıkları altında meslek etiği kurallarını belirtmiştir. Ayrıca; bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık, genel muhasebe standartları ilkeleri, müşterilere karşı sorumluluk, meslektaşlara karşı sorumluluk ve diğer sorumluluk ve uygulamalar başlıklarında mesleki kurallar ortaya konmuştur. AICPA, meslek etiği ile ilgili genel yasaları aşağıdaki gibi açıklamıştır (AICPA, 2014):

- **Sorumluluk:** Kendi sorumluluklarının bilincinde olan meslek mensuplarının, faaliyetlerini gerçekleştirirken mesleğin gerektirdiği davranışları ve etik kuralları dikkate almalıdır. Kamu muhasebecileri (yeminli mali müşavirler) toplumda önemli bir rol üstlenmiştir. Bu rolü yerine getirmeyle ilgili olarak muhasebecilerin, verdiği mesleki hizmetten faydalanan herkese karşı sorumluluğu bulunmaktadır. Muhasebecilerin muhasebe sanatını geliştirebilmek amacıyla birbirleriyle iş birliği içinde olması, topluma karşı verdikleri güveni koruması ve öz yönetimleri için mesleğin getirdiği özel sorumlukları yerine getirmesi gerekmektedir. Tüm meslek mensuplarının muhasebe mesleğinin geleneklerini korumak ve geliştirmek için ortak çaba sergilemeleri gereklidir.
- **Kamu Yararı:** Muhasebeciler, kamu yararına hizmet edecek bir şekilde hareket etme yükümlülüğünü kabul etmelidir. Çünkü bir mesleğin ayırt edici özelliklerinden biri halka karşı sorumluluğunu kabul etmektir. Muhasebe mesleğinin kamu müşterileri; kredi

verenler, hükümetler, işverenler, yatırımcılar, iş ve finans dünyası ve diğerler ilgililerden oluştuğundan, söz konusu kesimin muhasebecilerin tarafsızlığına ve bütünlüğüne güvenmesi, ticari ilişkilerin düzenli bir biçimle işleyişini sağlamak bakımından önem taşımaktadır. Kamu yararı, mesleki hizmet kurumlarının ve toplumun kolektif refahı olarak ifade edilebilir. Muhasebe ilgilileri arasında çıkar çatışması olduğunda, muhasebecinin çatışmayı kamu yararı gözeterek bütünlük içinde, kendi sorumluluğunun bilincinde ve müşteriler ile işverenlerin çıkarlarına en iyi hizmeti sunarak, dürüstlük bir biçimde çözmesi gerekmektedir.

- **Bütünlük:** Kamu güvenini korumak ve genişletmek için, muhasebeciler tüm sorumluluklarını yüksek düzeyde bütünlük içinde yerine getirmelidir. Bütünlük, mesleki tanınma için temel nitelikte bir unsurdur. Bütünlük, kamu güveni tarafından türetilen, muhasebecilerin aldığı tüm kararların birbirlerine karşı sınanmasında bir kalitedir. Müşteri gizliği ile ilgili kısıtlamalarda dürüst ve samimi olmayı gerektiren bütünlük, sunulan hizmetin kişisel kazanç ve avantajlara bağlı olmamasını gerektirir. Yanlışlıkla yapılan hata ve kötü niyetsiz görüş ayrılıkları bütünlük içerisinde değerlendirilebilirken, hile ya da dürüstlük ilkesinin arka plana atılması bütünlük ilkesiyle bağdaşmaz. Bütünlüğün ölçülenmesi doğru ve adil olan bakımından yapılmaktadır. Belirli kuralların, standartların ya da rehberliğin yokluğunda veya çakışan görüşler karşısında, muhasebeci kendine “Bütünlük ilkesine göre hareket ediyorum muyum?”, “Bütünlüğümü koruyabiliyorum muyum?” sorularını sorarak aldığı kararları sınamalıdır. Bütünlük ilkesi, tarafsız bir biçimde özenli çalışmayı ve muhasebecinin kendini gözlemleyerek teknik ve etik mesleki davranış yasalarına uymayı gerektirmektedir. Adaletin arka plana atılması, söz konusu ilkelerin görmezden gelinmesine neden olmaktadır.
- **Tarafsızlık ve Bağımsızlık:** Muhasebeciler mesleki sorumluluklarını, denetim ve diğer yeminli müşavirlik hizmetlerini yerine getirirken, çıkar çatışmalarından arınmış olarak objektifliğini korumalı ve bağımsız olmalıdır. Objektif bir ruh hali, muhasebecinin

verdiği hizmetlerin kalitesine katkı sağlamaktadır. Tarafsız olma, muhasebe mesleğinin ayırt edici bir özelliğidir. Tarafsızlık ilkesi; tarafsız olma zorunluluğunu, entelektüel dürüstlüğü ve çıkar çatışmalarından arınmayı muhasebecilere dayatmaktadır. Bağımsızlık ilkesi de muhasebecinin yeminli müşavirlik hizmetlerini yerine getirirken tarafsızlığında meydana gelebilecek azalmayı önlemektedir. Yeminli müşavir olmayan muhasebecilerin, bağımsızlık ve tarafsızlıklarını koruması kolay olmasa da, onların da mesleki faaliyetlerini yerine getirirken tarafsızlık ve bağımsızlık ilkelerini korumakla ilgili sorumluluğu bulunmaktadır. Mali tabloların hazırlanmasında veya denetim, vergi, ya da danışmanlık hizmetleri gerçekleştirmek için başkaları tarafından istihdam edilen muhasebecilerin, tarafsızlık için tıpkı yeminli müşavir gibi sorumluluğu bulunmaktadır. Söz konusu muhasebecilerin mutlaka genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini uygulamada dikkatli ve yeminli mali müşavirler ile kuracakları tüm iş ilişkilerinde samimi olmaları gerekmektedir.

- **Özenli Çalışma:** Muhasebeci teknik ve etik standartlar çerçevesinde ve sorumluluk bilinci içerisinde, yetkinlik ve hizmet kalitesini artırmak ve yapabileceğinin en iyisini yapabilmek için sürekli çalışmalıdır. Mükemmellik arayışı özenli çalışmanın özüdür. Özenli çalışma, muhasebecinin yetkinlik ve çalışkanlığı ile mesleki sorumluluklarını yerine getirmesini gerektirir. Yetkinlik, gerekli eğitim ve deneyimin sentezi sonucu elde edilmektedir. Muhasebeciler, standartların gerektirdiği mesleki faaliyetlerin kalitesine yüksek düzeyde uygun olduklarını garanti edecek bir yetkinlik seviyesine ulaşmak için tüm taahhüt ve sorumlulukları üstlenmelidir. Muhasebecinin yeterlilik düzeyi, anlama kapasitesi ve bilgisi; mesleki faaliyetlerini yetenek ve zekası ile yerine getirmesinde önemli etmenlerdir. Her muhasebeci; kendi yetkinliğinden sorumlu olup, bu sorumluluk muhasebecinin eğitim, tecrübe ve karar alma konularında yeterli olup olmadığını değerlendirmeyi kapsamaktadır. Bütün bunların yanında özenli

çalışma, muhasebecinin sorumlu olduğu mesleki faaliyetlerini planlamasını ve denetlemesini de içermektedir.

- **Sunulan Hizmetin Kapsamı ve Niteliği:** Meslek mensupları sundukları hizmetin kapsamını ve niteliğini belirlerken, Mesleki Davranış Yasaları'na uymalıdır. Muhasebeciler, sunacakları hizmetlerin mesleki yasalarda belirtilenler dışında kalanlarını tercih ederken, işin nitelik ve kapsamını belirlemede meslek etiği kurallarını göz önünde bulundurmalıdır. Muhasebeci, işletmedeki iç kalite kontrol uygulamalarının faaliyetleri yerine getirmek için yeterli olup olmadığını ve yeterince denetlenip denetlenmediği belirleyebilmelidir. Ayrıca meslek mensubu, sunduğu hizmetin kapsamının ve niteliğinin, denetim faaliyetini yerine getirirken denetim müşterisi ile çıkar çatışmasına neden olup olmayacağını anlayabilmelidir. Bunun yanında, verilen hizmetin kapsamı ve niteliği ile ilgili bir faaliyetin, muhasebecinin mesleki rolüne uygun olup olmadığı da muhasebecinin kişisel kararlarında belirlenebilmelidir.

### 3.3.1.2. AGA Muhasebe Mesleği Etik Kuralları

Amerikan Hükümeti Muhasebeciler Birliği, geliştirdiği etik kuralın amacını; hükümet finansal yönetim mesleğinin, profesyonelliğin en üst standartlarında çalışmasını, en yüksek performans seviyelerine ulaşmasını sağlamak ve kamu yararını gözetmek olduğunu belirtmiştir. Bu amaçların gerçekleşebilmesi için dört temel ihtiyacın karşılanması gerekmektedir. Bunlar şu şekilde açıklanabilir (AGA, 2003:5-6):

- **Güvenilirlik:** Toplum, devlet bilgisi ve bilgi sistemlerinde güvene ihtiyaç duymaktadır.
- **Profesyonellik:** Hükümetin mali yönetim alanındaki uzmanlığı; kamu, işveren, müşteri ve diğer ilgili taraflarca kolaylıkla tespit edilebilmelidir.
- **Hizmetlerin Kalitesi:** Kamu, tüm hizmetlerin en yüksek performans standartlarında hükümet finansal yöneticisi tarafından gerçekleştirildiği güvencesine ihtiyaç duymaktadır.



- **Güven:** Hükümet mali yöneticilerinin hizmetlerini kullananlar, bu hizmetler sağlanırken profesyonel etik bir çerçevede hareket edildiğinden emin olmalıdırlar.

Amerikan Hükümeti Muhasebeciler Birliği tarafından geliştirilen etik kurallar; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özenli çalışma, gizlilik, profesyonel davranış ve teknik standartlar şeklinde sıralanmıştır. Dürüstlük, mesleki hizmetlerin yerine getirilmesinde açık sözlü ve dürüst olunmasını gerektirir. Tarafsızlık; adil, ön yargısız bir biçimde, başkalarının etkisini veya çıkar çatışmalarını geçersiz kılmak için nesnel olmayı gerektirmektedir. Mesleki yeterlilik ve özenli çalışma ise yetkinlik ve çalışkanlık ile mesleki hizmetlerin yerine getirilmesini kapsamaktadır. Gizlilik, mesleki hizmetler yerine getirilirken edinilen bilgilerin gizliliğine saygı duyulmasını, açıklanması uygun olmayan bilgilerin ifşa edilmemesini ya da kullanılmamasını ifade etmektedir. Profesyonel davranış, mesleğin iyi ününü sürdürmek için tutarlı bir biçimde davranmayı ve mesleği küçük düşürücü hal ve hareketlerden kaçınmayı gerektirir. Teknik standartlar da mesleki hizmetleri yürütürken ilgili teknik ve mesleki kurallara uygun davranma ile ilgili olup, işveren ya da müşterinin talimatlarının dürüstlük, tarafsızlık ve uygulana bildiği durumlarda bağımsızlık ilkeleri ile uyumlu olduğu ölçüde göz önüne alınıp, dikkat ve beceri ile hizmetlerin yürütülmesini kapsar (AGA, 2003:6-7).

### **3.3.1.3. FEI Muhasebe Mesleği Etik Kuralları**

Uluslararası Finansal Yöneticiler Teşkilatı, kişisel ve profesyonel ilişkilerde gerçek ya da potansiyel çıkar çatışmalarının dürüstlük ve bütünlük içinde önlenmesini bir etik kural olarak belirlemiştir. Teşkilat üyesi, sunduğu bilgileri doğru, tam, tarafsız, ilgili, zamanında ve anlaşılır bir biçimde sunmalıdır. Ayrıca, yasal düzenlemelere, ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından belirlenmiş düzenleme ve yönetmeliklere uygun biçimde mesleki faaliyetler yerine getirilmelidir. Üye, iyi niyetle gerekli özenli çalışmayı, yetkinliği ve sorumluluğu, yanıltıcı maddi gerçeklere kapılmadan gerçekleştirebilmelidir. Teşkilat gizlilik kuralını da dikkate almış olup, üyenin çalışmaları sırasında elde ettikleri bilgilerin gizliliğine saygı duyması gerektiğini ve bilgilerin izinsiz bir biçimde ya da yasal olarak açıklanma zorunluluğu bulunmayan bilgilerin ifşa edilmemesi gerektiğini belirtmiştir. Bunun

yanında söz konusu gizli bilgiler kişisel çıkarlar için de kullanılmamalıdır. Üye tıpkı işletmenin sorumlu bir ortağı gibi hareket ederek, çalıştığı çevrede ve toplumda etik davranışları teşvik etmelidir. İşletmenin tüm varlık ve kaynaklarının çalıştırılması ya da görevlendirilmesi ile ilgili olarak da üyenin sorumluluğu bulunmaktadır (FEI, 2012).

#### **3.3.1.4. IIA Muhasebe Mesleği Etik Kuralları**

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından mesleki etik kuralları; dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik başlıkları altında toplamıştır. İç denetçilerin dürüstlüğü, güven oluşturmakta ve böylelikle verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlamaktadır. İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede mesleki objektiflik sergilemelidir. İç denetçiler, ilgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yapmakta ve bir yargıya varırken kendilerinin veya başkalarının menfaatlerinden çok etkilenmezler. İç denetçi, elde ettiği bilginin sahipliğine ve değerine saygı göstermeli, hukuki ve mesleki bir mecburiyet olmadığı sürece gerekli yetkiyi almaksızın bilgiyi açıklamamalıdır. İç denetçinin, iç denetim hizmetlerini gerçekleştirirken gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyması gerekmektedir. Enstitü tarafından her bir etik kuralla ilgili olarak davranış biçimleri de belirlenmiştir. Buna göre dürüstlük; çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla, hukuku gözeterek hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yapmayı, yasa dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmamayı veya iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmemeyi ve kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyarak katkıda bulunmayı kapsamaktadır. Objektiflik ise; denetçinin, değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilen veya zarar vereceğini varsayılabilen ve kurumun çıkarlarıyla çatışan, ilişki ve faaliyetlere katılmamasını, mesleki yargılarını zayıflatabilecek veya zayıflatacağı varsayılabilen herhangi bir şeyi kabul etmemelerini ve tespit ettikleri, açıklanmadığı takdirde gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporları bozacak tüm önemli bulguları açıklamalarını içerir. İç denetçilerin gizlilik gereği; görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olmalarını ve sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek biçimde

kullanmamaları gerekir. Yetkinlik ilkesine uyan denetçi; sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmeli, iç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Standartları'na uygun bir şekilde yerine getirmeli ve kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkililik ve kalitesini devamlı geliştirmelidir (IIA, 2016).

### **3.3.1.5. NSA Muhasebe Mesleği Etik Kuralları**

Ulusal Muhasebeciler Birliği'nin 2004 yılında yayınladığı etik kurallar gereğince; muhasebeciler, kendileri ile müşterileri ya da eski müşterileri arasında gizli bir ilişki içinde olamazlar. Muhasebecilerin verdikleri mesleki hizmet bir denetim faaliyeti ile ilgili ise bu faaliyet süresince, şarta bağlı ücret karşılığında başka bir mesleki hizmet veremez, söz konusu taahhüdü yerine getirirken tarihsel finansal tabloların kapsadığı süre de dahil olmak üzere bir görüş bildiremez ve ölçüsüz ücret talep edemez. Ayrıca birlik üyesi olan muhasebeci, ortağı ya da hissedarı olduğu bir firma ile ilgili olarak ne bir görüş bildirebilir ne de söz konusu işletmenin finansal tabloları ile ilgili inceleme veya derleme yapabilir. Bunun yanında muhasebecinin bağımsızlığını kısıtlayan ya da ortadan kaldıran durumlar var ise bu durumda muhasebecinin söz konusu durumu finansal tablolara ekli iletim mektubunda veya muhasebeci raporunda belirtmesi gerekir. Birliğe üye olan muhasebeciler, aynı zamanda çıkar çatışması yaratacak herhangi bir başka iş veya meslek ile meşgul olamazlar. Üyeler mesleki hizmetleri yerine getirirken çalışkan, titiz ve tamamen samimi olmalı ve mali tablolar denetlenmiş veya incelenmiş olmadıkça denetim raporu hazırlayıp imzalamamalıdır. Gizlilik prensibini ön planda tutan üyeler, müşterilerinin isimlerini kullanarak gelecekteki faaliyet sonuçlarını öngören müşterileri için hazırlanan özel amaçlı tabloları, bilginin kaynağı açıklanmadan ifşa edemezler. Üyeler, müşterinin herhangi bir ürünü veya hizmeti önermesi veya müşteri tarafından bir temin edilecek bir hizmet için, komisyon alamazlar. Üyelerin yanlış, yanıltıcı veya aldatıcı bir şekilde reklam ya da başka biçimlerde faaliyetlerde bulunarak müşterileri elde etmeye tutmaya çalışması da yasaklanmıştır (NSA, 2016).

### **3.3.1.6. AAA Muhasebe Mesleği Etik Kuralları**

Amerikan Muhasebeciler Birliği, ilk kez 1986 yılında oluşturulan Bedford Komitesi ile "Muhasebe Eğitiminin Gelecekteki Yapısı, İçeriği ve Kapsamı" adlı

raporda meslek ahlakı kurallarına yer vermiş, sonra 1989 yılında AAA'nın bünyesinde kurulan Muhasebe Eğitiminde Değişim Komitesi (AECC), 1995 yılında ilk meslek ahlakı yönetmeliğini yayımlamıştır (AAA, 2012). En son 2009 yılında AAA'nın yönetim kurulu tarafından etik kurallara ilişkin yönerge yayımlanmıştır. Buna göre; yetkinlik, gizlilik, tarafsızlık, dürüstlük, bütünlük, özenli çalışma ve sorumluluk ilkelerine göre faaliyetlerin yürütülmesi ve hizmet verilmesi gerekmektedir (AAA, 2012).

### **3.3.1.7. INTOSAI Muhasebe Mesleği Etik Kuralları**

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, bünyesinde bulunan Denetim Standartları Komitesi tarafından hazırlanan ve 1998 yılında Montevideo'da yapılan 16. INTOSAI Yönetim Kurulu Toplantısı'nda onaylanan INTOSAI Kamu Sektörü Denetçileri için Mesleki Ahlak Kuralları'nı, 2001 yılında Seul'de yapılan 17. INTOSAI Yönetim Kurulu Toplantısı'nda Denetim Standartları ile birleştirerek INTOSAI Etik Kurallar ve Denetim Standartları'nı kabul etmiştir.

Denetçilerin, kendi aralarında ve meslek içinde iyi ilişkileri ve işbirliğini geliştirecek biçimde davranması, meslek karakterinin hayati öneme sahip unsurlarından biridir. Bu nedenle denetçinin diğer meslektaşlarına adil ve dengeli bir biçimde davranması gerek denetçilerin gerekse kamunun yararına olmaktadır. Teşkilat, kamuoyu ve denetlenen kurumların yüksek denetim kurumunca yapılan işlerin adil ve tarafsız olduğu konusunda tam güvenceye sahip olabilmeleri için hizmetlerin yerine getirilmesini düzenleyen mesleki ahlak kurallarının bulunması gerektiğini belirterek, mesleki ahlak kurallarını benimseme gerekçesini ortaya koymuştur. Etik kurallar, toplumun her kesiminde inandırıcılık ve güvenin sağlanması bakımından önem arz etmektedir. Bu nedenle, Yüksek Denetim Kurumu'nun güvenilen ve inanılan bir kurum olarak değerlendirilmesi çok büyük önem taşıdığı için, denetçi, bu amaca yönelik olarak, dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, güvenilirlik ve yeterlik gibi mesleki ahlakın gerektirdiği beş temel ilkeyi kabul etmeli ve uygulamalıdır. Dürüstlük, mesleki ahlak kurallarının temel değeri olup, doğruluk ve adalet kavramlarıyla ölçülebilmektedir. Bu ilke gereğince, denetçilerin, denetimin ve mesleki ahlak standartlarının şeklini ve ruhunu özümsemeleri; bağımsızlık, tarafsızlık prensiplerine ve mesleğin

gerektirdiği kusursuz davranış standartlarına bağlı kalmalarını ve ayrıca kamu yararını gözetererek karar vermelerini gerektirmektedir. Bağımsızlık ilkesi gereğince denetçiler, denetledikleri kurumdan ve diğer ilgili çevreden bağımsız olarak, inceledikleri olayları nesnel bir biçimde ele almalıdırlar. Bağımsızlık; denetçiler üzerindeki dış baskılar veya etkiler; denetçilerin bireyler, denetlenen kurumlar, proje ve programlar hakkındaki önyargıları; kısa bir süre önce denetlenen kurumda görevli bulunmak; ya da çıkar çatışmasına yol açabilecek veya denetçinin kurumuna olan sadakatini zaafa uğratabilecek kişisel veya parasal ilişkiler gibi nedenlerle zarar görebilmektedir. Bunun için denetçiler, menfaatlerinin söz konusu olabileceği her türlü konu ile ilgilenmekten kaçınmak zorundadırlar (INTOSAI, 2001).

Teşkilat, bağımsızlık ilkesini politik açıdan da ele alarak, kamuoyu tarafından da varlığı algılanan politik tarafsızlığının korunması büyük önem vermiştir. Denetçilerin denetim sorumluluklarını tarafsız bir biçimde yerine getirebilmek için politik etkilerden uzak kalmaya özen göstermeleri gerektiği belirtilmiştir. Denetçilerin denetlenen kuruma danışmanlık ve benzeri denetim dışı hizmetler verme olanakları mevcut olduğunda, bağımsızlık ilkesi zedelenebileceğinden çıkar çatışmalarının olabileceği; bu nedenle denetçilerin verdikleri hizmetin, kesinlikle denetlenen kurumun bünyesinde bulunması gereken yönetim yetki ve sorumluluğu alanına girmemesine dikkat etmek zorunda olduklarını ifade etmişlerdir. Bağımsızlık ilkesini zedeleyen bir başka unsur da sağlanan ya da önerilen hediye veya para ödülleri'dir. Denetçinin söz konusu hediye veya para ödülleri reddederek bağımsızlıklarını koruması ve muhtemel bir çıkar çatışmasını önlemesi gerekmektedir. Güvenilirlik ilkesi gereğince, denetçiler, görevlerinin ifası sırasında elde ettikleri bilgileri, kendilerine veya başkalarına kişisel yarar sağlamak amacıyla kullanmamalı; aynı şekilde söz konusu bilgileri Denetim Kurumu'nun izni dışında üçüncü şahıslara yazılı veya sözlü olarak açıklamamalıdırlar. Denetçilerin, her zaman meslek adabı ile bağdaşır tarzda davranmak ve görevlerini yeterli ve tarafsızlıkla yerine getirebilmek amacıyla, çalışmalarında yüksek mesleki standartlar uygulama zorunluluğu yeterli ilkesinin bir gereğidir. Bu nedenle denetçi, yetersiz olduğunu hissettiği hiçbir işi üstlenmemelidir. Denetçi, yürürlükteki denetim, muhasebe ve mali yönetim standartlarına, politikalarına, prosedürlerine ve uygulamalarına

hakim olmak ve denetlenen kurumun faaliyetlerini yönlendiren anayasal, yasal ve kurumsal prensip ve standartlar hakkında da yeterli bilgiye sahip olmak zorundadır (INTOSAI, 2001).

### **3.3.1.8. IFAC Muhasebe Mesleği Etik Kuralları**

Muhasebe mesleğini uluslararası açıdan etkileyen en önemli kurum Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'dur. Muhasebecilik mesleğinin küresel organizasyonu olan ve 1977 yılında kurulan IFAC'ın misyonu; dünya genelinde muhasebecilik mesleğini güçlendirmeye devam ederek kamu çıkarına hizmet etmek ve yüksek kaliteli mesleki standartlara uyumun tesis ve teşviki yolu ile güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkı yapmak, bu gibi standartların uluslararası yakınsamasını artırmak ve mesleğe ait uzman bilginin en alakalı olduğu hallerde kamu çıkarı meselelerinde görüş bildirmektir (IFAC, 2015). Dünya genelindeki 124 ülkedeki, 159 üye ve yardımcı üyeden oluşan, serbest, bağımlı, kamu sektörü ve eğitim alanında çalışan yaklaşık 2.5 milyon muhasebeciyi temsil eden IFAC, bünyesinde oluşturulmuş Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) aracılığı ile ilk kez 1992 yılında "Muhasebeciler İçin Meslek Ahlakı Kuralları" yönetmeliğini yayımlamıştır. Bu yönetmeliğin yayınlanması esnasında ise Amerika'da çeşitli gruplarca yayınlanmış olan meslek ahlakı standartlarını, kanunlarını, kuralların ve yönetmelikleri baz olarak almışlardır (Selimoğlu, 1997:147). En son 2010 yılında revize edilen etik kurallar, "Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar" başlığı altında sunulmuştur. IFAC'ın benimseyip yayımladığı söz konusu muhasebe mesleğine ilişkin etik kurallar, ilk kez uluslararası bakımdan hazırlanmış olan kurallar olması nedeniyle büyük önem taşımaktadır.

Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar, diğer adıyla IESBA Kuralları, profesyonel muhasebeciler için etik gereklilikleri ortaya koyan ve IFAC üyesi kişiler ve kuruluşlar tarafından uyulması zorunlu kurallardır. Yapılacak yasal ve diğer düzenlemeler ile IFAC üyesi kişi ya da kuruluşun, söz konusu etik kuralların bir kısmına uyması engel olunuyor ise bu durumda üyeler, etik kuralların diğer bölümlerine uymak ile yükümlüdür. Profesyonel muhasebecinin sorumluluğu sadece müşterisini ya da işverenini memnun etmek değil, aynı zamanda kamu yararına hareket ediyor olmasıdır. Bu nedenle etik kuralların

uygulanması, kamu yararına hareket edilebilmesi için gereklidir. IESBA Kuralları üç bölümden oluşmaktadır. Bölüm A - IESBA Kuralının Genel Uygulanışı adıyla adlandırılan ilk bölümde, profesyonel muhasebeciler için temel mesleki etik kuralları ortaya koyulmakta ve profesyonel muhasebecinin aşağıda sıralanan davranışlara uyması için bir kavramsal çerçeve sağlanmaktadır. Söz konusu davranışlar:

- Temel prensiplerle uyum tehditlerini belirlemek;
- Belirlenen tehditlerin önemini değerlendirmek; ve
- Bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek gerektiğinde önlemler uygulamaktır.

Muhasebeci; tehditleri belirlerken, önemi değerlendirirken ve tehditler için önlemler uygularken mesleki yargısını kullanmalıdır. Bölüm B - Serbest Çalışan Profesyonel Muhasebeciler ve Bölüm C - Bağımlı Çalışan Profesyonel Muhasebeciler şeklinde adlandırılan ikinci ve üçüncü bölümde ise kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını açıklamaktadır. Bu bölümler, temel prensiplerle uyum tehditlerini ele almak üzere uygun olabilecek önlemlere örnekler vermektedir. Bölümler ayrıca, tehditleri ele almak üzere önlemlerin mevcut olmadığı durumları ve dolayısıyla da kaçınılması gereken tehditleri oluşturan durum ya da ilişkileri tanımlamaktadır. Diğer bir ifadeyle söz konusu bölümler, muhasebecinin uyması gereken etik ve mesleki davranış kuralları hakkında kapsamlı bir bilgi vermektedir (IFAC, 2015:9).

IFAC'a göre muhasebecinin uyması gereken temel prensipler beş maddede sıralanmıştır. Söz konusu prensipler aşağıda kısaca açıklanmıştır (IFAC, 2015:10)

- Dürüstlük: Muhasebeci bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst ve açık sözlü olmak zorundadır.
- Tarafsızlık: Muhasebeci mesleki veya iş yargılamalarında önyargılara, çıkar çatışmalarına veya bunun gibi şeylere yer vermemeli, bunlara izin vermemelidir.
- Mesleki Yeterlilik ve Özenli Çalışma: Muhasebecinin uygulamalar, yasalar ve teknik çerçeve içerisinde güncel gelişmelere bağlı olarak, bir müşteri veya işverenin doyurucu mesleki hizmet almasını

güvence altına almak için gerekli seviyede mesleki bilgi ve beceriyi koruması ve uygun teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde olmasını ve dikkatli hareket etmesini gerektirmektedir.

- Gizlilik: Muhasebeci meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak, elde edilen bilgilerin gizliliğine saygı göstermek zorundadır. Bilgilerin açığa vurulması için yasal, mesleki bir hak veya sorumluluk olmalı, yoksa tam ve özel yetkisiz olarak üçüncü kişilere bu bilgiler aktarılmamalı ve kişisel çıkarlar için kullanılmamalıdır.
- Mesleki Davranış: Muhasebeci çalıştığı konu ile ilgili yasalara ve düzenlemelere uymak zorunda olup, muhasebe mesleğini gözden düşürecek herhangi bir hareketten kaçınmalıdır.

Muhasebeci temel prensiplere uymayı engelleyen tehdidin gerek çok büyük olması nedeniyle gerekse uygun önlemlerin mevcut olmaması ya da uygulanabilir olmaması nedeniyle, tehditlerin ortadan kaldırılamadığı ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilemediği durumlarla karşılaşır; bu durumlarda, dahil olduğu belirli bir profesyonel hizmeti geri çevirmesi veya devam etmemesi ya da gerekirse sözleşmeden (serbest çalışan muhasebeci olması durumunda) veya işveren kuruluştan (bağımlı çalışan muhasebeci olması durumunda) istifa etmesi gereklidir (IFAC, 2015:11). Diğer bir ifade ile muhasebecinin etik sorununa neden olan tehdidi ortadan kaldıramaması ya da kabul edilebilir bir düzeye indirememesi, onu bulunduğu çalışma ortamından ayrılmasına kadar uzanan bir sürece sürükleyebilmektedir. Bu yönüyle IFAC, söz konusu ilke ve kuralların meslek açısından hayati bir öneme haiz olduğunu göstermektedir.

IFAC, temel prensiplerin uygulanmasını engelleyen ya da engellediği izlenimini veren tehditlerin geniş ilişkiler ve durumlar nedeniyle oluşabileceğini belirtmiştir. Muhasebecinin, tehdidin önemini değerlendirirken nicel faktörler kadar nitel faktörleri de dikkate alması gereklidir. Genel olarak tehditler, aşağıda belirtilen kategorilerin bir veya daha fazlasına girmektedir (IFAC, 2015:11-12):

- Kişisel Çıkar Tehdidi: Profesyonel muhasebecinin yargısını ya da davranışını uygunsuz bir biçimde etkileyecek finansal veya diğer çıkar tehdididir. Örneğin; muhasebecinin müşterisinden doğrudan



finansal çıkar sağlaması ya da müşteri ile belirgin bir biçimde yakın iş ilişkisi içerisinde olması kişisel çıkar tehdidini oluşturmaktadır.

- **Kendi Kendini Denetim Tehdidi:** Muhasebecinin mevcut bir hizmeti sağlamanın bir parçası olarak bir yargı oluştururken; profesyonel muhasebeci ya da profesyonel muhasebecinin firması veya işveren organizasyonu içindeki başka bir kişi tarafından önceden yapılmış bir yargı ya da hizmetin sonuçlarını uygun bir biçimde değerlendiremeyeceği tehdididir. Örneğin; muhasebecinin şimdi veya yakın zaman önce müşterinin direktörü veya yöneticisi olması, muhasebe firmasının müşteri ile yapılacak sözleşmenin ana konuları olan kayıtları oluşturmak için kullanılacak orijinal verileri hazırlaması gibi durumlar bu tehdit unsurunun içinde yer alır.
- **Taraf Tutma Tehdidi:** Profesyonel muhasebecinin, müşterinin ya da işverenin pozisyonunu savunması olup, muhasebecinin objektifliğinin tehlikeye girmesini ifade etmektedir. Örneğin; muhasebecinin, denetlediği müşterisi adına dava açma veya üçüncü kişilerle olan anlaşmazlıklarda, bir avukat gibi hareket etmesi taraf tuttuğunun göstergesidir.
- **Yakınlık Tehdidi:** Bir müşteri ya da işverenle uzun ya da yakın bir ilişki nedeniyle, profesyonel muhasebeci bu kişilerin çıkarlarına fazlasıyla olumlu yaklaşması veya bu kişilerin işlerini fazlasıyla kabul etmesi tehdididir. Örneğin; muhasebecinin çekirdek ya da yakın aile üyelerinden birinin müşterinin yöneticisi ya da yetkilisi olması veya muhasebecinin, müşteriden önemli hediyeler ya da ayrıcalıklı muameleler kabul etmesi yakınlık tehdidi oluşturur.
- **Gözdağı Tehdidi:** Muhasebecinin üzerinde usulsüz etkilerde bulunma girişimleri de dahil olmak üzere gerçek ya da algılanan baskılar nedeniyle, muhasebecinin, objektif hareket etmesinden alıkonulması tehdididir. Örneğin; muhasebecinin, tartışmalı bir konuda müşterinin daha fazla uzmanlığa sahip olması nedeniyle bir müşteri çalışanının yargısına katılma konusunda baskı yapıldığını hissetmesi veya müşteriyle yapılan sözleşmenin fesih edileceği

yönünde baskı yapılması ya da müşterinin muhasebeciyi mahkemeye başvurmakla tehdit etmesi gözdağı vermektir.

Tehditleri ortadan kaldırmak ya da en düşük düzeye indirebilmek için gerekli tüm eylemler, önlemleri oluşturmaktadır. Söz konusu önlemler; meslek, yasa ya da düzenlemelerle oluşturulan önlemler ve çalışma ortamındaki önlemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bunun yanında bazı önlemler de muhasebe mesleği ile ilgili çeşitli organizasyonlar tarafından oluşturulmaktadır. Meslek, yasa, düzenlemelerle oluşturulan önlemler aşağıdaki gibi sıralanabilir (IFAC, 2015:12-13):

- Mesleğe girmek için eğitim, staj ve deneyimin şartları,
- Sürekli mesleki gelişim şartları,
- Kurumsal yönetim düzenlemeleri,
- Mesleki standartlar,
- Mesleki veya düzenleyici denetleme ve disiplin prosedürleri,
- Profesyonel muhasebeci tarafından hazırlanan raporlarının, beyannamelerin, haberleşmelerin ya da bilgilerin, yasal olarak yetkilendirilmiş üçüncü bir taraf tarafından dış incelemesidir.

IFAC, çalışma ortamındaki önlemleri serbest muhasebeciler ve bağımlı muhasebeciler açısından ayrı ayrı ele almış ve çeşitli durumlara göre söz konusu önlemlerin değişebileceğini belirterek örneklerle açıklama yoluna gitmiştir. Buna göre, serbest muhasebeci tarafından iş ortamında alınacak önlemlere aşağıdaki örnekler verilebilir (IFAC, 2015:25):

- Temel prensiplere uymanın önemine ağırlık veren firma liderliği.
- Güvence ekibi (muhasebe firması ve firma ile ilgili kişilerin) üyelerinin kamu yararına hareket etmeleri beklentisini oluşturan firma liderliği.
- Sözleşmelerin kalite kontrolünün uygulamaya konması ve izlenmesine dair politikalar ve prosedürler.
- Temel prensiplerle uyuma yönelik tehditleri belirleme, bu tehditlerin önemini değerlendirme ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler uygulama ya da önlemler mevcut olmadığında uygulanmadığında ilgili sözleşmeyi sonlandırma veya reddetme ihtiyacıyla ilgili olarak belgelenmiş politikalar.

- Temel prensiplerle uyumu gerektiren belgelenmiş iç politikalar ve prosedürler.
- Firma veya sözleşme ekibi üyeleri ile müşteri arasındaki çıkarlar ya da ilişkilerin belirlenmesine imkan verecek politikalar ve prosedürler.
- Tek bir müşteriden alınan gelire olan bağımlılığı izleyecek ve eğer gerekirse yönetecek politikalar ve prosedürler.
- Müşteriye verilen güvence dışı hizmetlerin şartları için ayrı raporlama yolları ile farklı ortak ve sözleşme ekipleri kullanma.
- Güvence ekibinin üyesi olmayan kişileri sözleşmenin sonucunu usulsüz bir biçimde etkilemelerini yasaklayan politikalar ve prosedürler.
- Bir firmanın politikaları ve prosedürlerini, bunlardaki tüm değişiklikler de dahil, tüm ortaklar ve profesyonel personele zamanında iletilmesi ve söz konusu politikalar ve prosedürler hakkında uygun eğitim ve öğretim.
- Firmanın kalite kontrol sisteminin uygun işleminin izlenmesinden sorumlu olmak üzere bir kıdemli yönetimin üyesini atamak.
- Bağımsızlığın gerekli olduğu müşterilerin ve ilgili işletmelerin ortaklarını ve profesyonel personeli bilgilendirmek.
- Politikalar ve prosedürlerle uyumu destekleyen bir disiplin mekanizması oluşturmak.
- Kendilerini ilgilendiren temel prensiplerle uyumla ilgili tüm sorunlarda firma içindeki kıdemli seviyelerle iletişimde bulunmak üzere personeli cesaretlendiren ve destekleyen yazılı politikalar ve prosedürler.

Serbest muhasebecilerin çalışma ortamında yaptıkları sözleşmeye ve müşterinin sistemlerine ve prosedürlerine özgü alacağı önemler de bulunmaktadır. Konuyla ilgili olarak muhasebeci, aşağıda sıralanan önlemlere başvurabilir (IFAC, 2015:36):

- Yapılan denetim, inceleme ya da güvence işini inceleyecek ya da gerekirse başka türlü öneride bulunacak, denetim, inceleme ya da güvence hizmetlerine dahil olmamış bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak.

- Bağımsız yöneticiler komitesi, mesleki düzenleyici kuruluş veya diğer bir profesyonel muhasebeci gibi bağımsız bir üçüncü tarafla görüş alışverişinde bulunmak.
- Etik sorunları, müşterinin yönetiminden sorumlu kişilerle tartışmak.
- Verilen hizmetlerin niteliği ve alınan ücretlerin kapsamını, müşterinin yönetiminden sorumlu kişilerle birlikte açığa kavuşturmak.
- Sözleşmenin bir bölümünü yerine getirmek ya da yeniden yapmak üzere başka bir firmayı dahil etmek.
- Kıdemli sözleşme ekibi personelini rotasyona tabi tutmak.
- Müşterinin, bir sözleşmeyi yürütmek üzere bir firmanın atanmasını onaylamak ya da kabul etmek üzere yönetim dışından başka kişileri gerektirmesi.
- Müşterinin, yönetsel kararları almak üzere tecrübeli ve kıdemli yetkin çalışanlara sahip olması.
- Müşterinin, denetim ya da inceleme sözleşmeleri vermede tarafsız seçenekleri temin eden iç prosedürleri uygulamaya koymuş olması.
- Müşterinin, firmanın hizmetlerine ilişkin olarak uygun gözetim ve haberleşme sağlayan bir kurumsal yönetim yapısına sahip olması.

Bağımlı muhasebecilere yönelik temel prensiplere uyum için çalışma ortamındaki önlemler ise IFAC tarafından aşağıda sıralanan şu örnekler kapsamında değerlendirilmiştir (IFAC, 2015:132):

- İşveren kuruluşun kurumsal denetim sistemleri ya da diğer denetim yapılanmaları.
- İşveren kuruluşun etik ve davranış kuralları programları.
- İşveren kuruluşun, üstün nitelikli yetkin eleman istihdamının önemini vurgulayan işe alım prosedürleri.
- Güçlü iç kontrol mekanizmaları.
- Uygun disiplin süreçleri.
- Etik davranışın önemini ve çalışanların etik kurallara uygun hareket etmelerinin beklendiğini vurgulayan bir liderlik.
- Çalışan performansının kalitesinin sağlanmasına ve izlenmesine yönelik politika ve prosedürler.

- İşveren kuruluşun politika ve prosedürlerinin, bunlardaki her türlü değişikliklerin tüm çalışanlara zamanında bildirilmesi ve bu politika ve prosedürler ile ilgili uygun eğitim programları.
- İşveren kuruluş çalışanlarının, kendilerini kaygılandıran her türlü etik sorunları cezalandırılma korkusu duymaksızın üst kademelere iletmelerine olanak veren ve onları bu yönde teşvik eden politika ve prosedürler.
- Bir diğer uygun profesyonel muhasebeci ile görüş alışverişinde bulunmak.

Etik kurallara uyulması amacıyla muhasebe mesleği ile ilgili çeşitli organizasyonlar tarafından alınan önlemler ise; işveren organizasyonu, meslek veya bir düzenleyici tarafından yürütülen, meslektaşlar, işverenler ve halkın mesleki ve etik olmayan davranışlara dikkat çekilmesine imkan veren, etkin, iyi bir biçimde kamuya duyurumu yapılmış şikayet sistemleri ile açık bir şekilde belirlenmiş etik şartların ihlalini rapor etme görevidir (IFAC, 2015:13).

IFAC tarafından belirtilen etik kurallar çerçevesinde muhasebecinin YMU'ya başvurusu doğrudan ele alınmasa da temel prensipler ve mesleki davranış ilkelerinin açıklamalarında dolaylı olarak bu konunun ele alındığı görülmektedir. Muhasebecinin raporlar, beyannameler, haberleşmeler ya da diğer bilgilerin; bariz bir biçimde yanlış veya yanıltıcı beyanlar içerdiğini ya da dikkatsizce verilmiş beyanlar veya bilgiler içerdiğini veya kapsamı gereken bilgileri atlanılmış veya gizlenmiş olarak içerdiğini tespit etmesi halinde, muhasebeci bu söz konusu bilgilerle ilişkisini kesmek üzere adımlar atmalıdır (IFAC, 2015:15). Muhasebecinin meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak elde edilmiş gizli bilgileri, kendi kişisel faydalarına ya da üçüncü tarafların faydasına kullanmaması gizlilik ilkesinin gereğidir (IFAC, 2015:15). Gizli bilgilerin kullanılarak işletme ile ilgili taraflardan bir kısmına fayda sağlayacak YMU'dan kaçınılması gerektiği, aksi halde gizlilik ilkesinin ihlal edileceği açıktır. Muhasebecinin müşteri kabul etmeden önce, müşteri kabulün temel prensiplere uyumada herhangi bir tehdit yaratıp yaratmayacağını belirlemesi gerekmektedir. Temel prensiplere uyumu tehdit edebilecek müşteri konuları, örneğin müşterinin illegal faaliyetlere (kara para aklama gibi) katılması, sahtekarlık ya da şüpheli finansal raporlama uygulamaları gibi durumlar (IFAC, 2015:27), muhasebeci

tarafından onun müşteri olarak kabul edilmesini engelleyecek ve böylelikle olası YMU'nun önüne geçilebilecektir. Muhasebeci ile müşterileri arasında ortaya çıkabilecek çıkar çatışmaları da tarafsızlık ve gizlilik ilkelerine uymayı engelleyebilmektedir. Örneğin; serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, bir müşteri ile direk olarak rekabet ettiği zaman ya da bir müşterisinin önemli bir rakibi ile ortak bir iş ya da benzer bir düzenlemeye sahip olduğu zaman veya muhasebeci, tartışmalı konu ya da işlemle ilgili olarak birbirleriyle çıkar çatışması ya da uyuşmazlık içinde olan müşterilere hizmet verdiği zaman çıkar çatışması doğabilir (IFAC, 2015:31). Söz konusu çıkar çatışmalarından kaynaklanan olası YMU'nun önüne geçebilmek için öncelikle çıkar çatışmalarının ortadan kaldırılması ya da kabul edilebilir makul bir düzeye indirilmesi gerekmektedir. Çünkü işletmelerin finansal görünümü değiştirmeye yönelik olan YMU, tarafların çıkar çatışmasından da etkilenmektedir. Önlemlerin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamayan ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyen, tarafsızlık, gizlilik ya da mesleki davranış da dahil olmak üzere bir veya birden fazla temel prensibe yönelik bir tehdit oluşturan bir çıkar çatışması durumunda, muhasebeci belirli bir sözleşmeyi kabul etmemeli ya da çatışmalı bir ya da birden fazla sözleşmeden çekilmedir (IFAC, 2015:32).

Muhasebecinin ya da yakın derecedeki bir akrabasının müşteriden alacağı hediyeler ya da ekstra finansal çıkarlar, YMU'ya başlanmasına olanak sağlamaktadır. Çünkü söz konusu hediyeler ve ekstra finansal çıkarlar; muhasebecinin tarafsızlığı yitirmesine, mesleki davranışlarında gerek özen ve dikkati göstermemesine ve böylelikle müşterinin kayırılmasına yönelik uygulamalara yönelmesine neden olabilmektedir. Ayrıca genellikle verilen hediyelerin, müşteri tarafından bir beklenti olduğunda sunulması söz konusu olduğu bilinmektedir. Bu nedenle muhasebecinin, hediyelerin ortaya çıkardığı tehdidi ön görmesi gerekmektedir. Şayet; makul ve bilgili bir üçüncü tarafın, tüm spesifik gerçekleri ve şartları tartarak, teklif edilen hediyelerin açıkça önemsiz ve alakasız olduğu kanısına varması durumunda, muhasebeci yapılan teklifin, karar almayı etkilemek ya da bilgi elde etmek gibi özel niyet olmadan, normal iş akışı çerçevesinde olduğu sonucuna varır ise bu durumda ortaya çıkan tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğu kanısına varılabilir (IFAC, 2015:37). Muhasebecinin müşteriye ait olan varlıkları emanet olarak alması da aynı sonuçları doğurabilir. Muhasebeci normal şartlarda, yasa tarafından izin verilmiş olmadıkça, müşterinin paralarını veya diğer varlıklarını

emanet olarak kabul edemez. Yasal izinle bu tür varlıkları elinde bulunduran muhasebecilerin; söz konusu varlıkları, kişisel veya şirketinin varlıklarından ayrı tutması, varlıkları sadece amacına uygun olarak kullanması, varlıkların ve herhangi bir gelirin, kar payının veya ortaya çıkan kazancın hesabını, bu hesaplardan sorumlu tüm kişilere vermeye hazır olması ve varlıkları elde tutma ve hesap verme ile ilgili tüm ilgili kanun ve düzenlemelere uyması gerekmektedir. Şayet söz konusu varlıklar illegal faaliyetler sonucu elde edilmiş ise bu durumda muhasebeci yasal danışmanlık yapmamayı tercih edebilir (IFAC, 2015:38).

IFAC tarafından muhasebe mesleğiyle ilgili olarak belirlenen etik ve mesleki davranış kurallarının, tüm muhasebe alanını kapsadığı söylenebilir. Ancak söz konusu kuralların sadece IFAC bünyesinde bağlayıcılığı bulunduğundan, uygulamada uluslararası düzeyde istenen sonuçların elde edilememesi doğaldır. Bu nedenle etik ilkelerin, ülkelerin yasal ve diğer düzenlemelerinin içine bir bütün olarak entegre edilmesi, hem tüm etik kuralların yasal bir zemine kavuşmasını hem de YMU'nun önemsenmeyecek düzeylere inmesini sağlayacaktır.

### **3.3.2. Ulusal Muhasebe Mesleği Etik Kuralları**

Ülkemizde muhasebe mesleği etik kurallarına ilişkin çalışmalar, küreselleşme süreci ile beraber hız kazanmıştır. Özellikle Avrupa Birliği'ne uyum süreci ve yabancı sermayeyi ülkede yatırım yapmaya teşvik etme yönünde politikalar çerçevesinde, uluslararası meslek etiğine yönelik uygulamalara önem verilerek, söz konusu uluslararası uygulamalar ışığında bir takım yasal düzenlemelere gidilmiştir. Türkiye'de muhasebe mesleğinde etik değerleri oluşturmak ve geliştirmek amacıyla özellikle son yıllarda ciddi çabalara girişildiği gözlenmektedir.

#### **3.3.2.1. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**

Türkiye'de muhasebe mesleği ile ilgili etik kurallar ilk kez, 1989 yılında Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile yasal bir düzenlemeye tabi tutulmuştur. Kanun'un amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili kanun çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları

gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir (Resmi Gazete, 3568 Sayılı Kanun, md.1). Kanun’da belirtilen unvanların kullanılabilmesi ancak kanunen kullanmaya yetkisi olanlara tanınmış olup, bunun dışında söz konusu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizlerin kullanılması yasaklanmıştır (Resmi Gazete, 3568 Sayılı Kanun, md.3). Meslek mensubu olabilmenin genel şartları arasında kişinin; kamu haklarından mahrum bulunmaması, affa uğramış olsa dahi ağır hapis ya da beş yıldan fazla hapis veya yüz kızartıcı suçlar ile kaçakçılık suçundan hüküm giymemesi ve meslek şeref ve haysiyetine uygun olmayan durumun olmaması gerektiği belirtilerek, meslek mensubunun genel ahlaki sınırları çizilmiştir (Resmi Gazete, 3568 Sayılı Kanun, md.4).

Yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenlerin, görevlerine fiilen başlamadan önce Asliye Ticaret Mahkemesi’nde yazılı şekilde, “Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, meslekî kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.” şeklinde yemin etmeleri gerekmektedir (Resmi Gazete, 3568 Sayılı Kanun, md.11). Söz konusu yeminin IFAC tarafından belirlenmiş temel prensipleri içerdiği söylenebilir. Kanun, yeminli mali müşavirleri yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu tutmuştur. Buna göre; yeminli mali müşavirin yaptığı tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur (Resmi Gazete, 3568 Sayılı Kanun, md.12). Kanun, mesleği yerine getirme yasağı olanları etik kurallar çerçevesinde, meslek mensuplarının yanında çalışmasını ve meslek mensubun yasağı bulunanlar ile iş birliğinde bulunması da yasaklamıştır (Resmi Gazete, 3568 Sayılı Kanun, md.13).



Etik kuralların geliştirilmesi ile ilgili olarak, serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler odalarına ve bu odaların oluşturduğu birliğe önemli görev yüklenmiştir. Odalar ve birliğin var olma amaçları içerisinde meslek disiplini ve ahlakını koruma amacı da bulunmaktadır. Kanun, odalara, meslek mensuplarınca uyulması zorunlu mesleki kararlar alınması konusunda birliğe tekliflerde bulunma görevini yüklerken, birliğe, meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini koruma görevini yüklemiştir (Resmi Gazete, 3568 Sayılı Kanun, md.14 ve 29). Kanun'un etik kurallarla ilgili yaptığı ve ayrı başlıklar altında topladığı düzenlemeler, gizlilik ve yasaklara ilişkindir. Buna göre, meslek mensupları ve yanlarında çalışanlar yetkili mercilerin izni olmadan, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler. Bunun yanında meslek mensubu, iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamaz ve ayrıca ticari faaliyet ile meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar (Resmi Gazete, 3568 Sayılı Kanun, md.43-45). Meslek mensuplarının alacağı ücretin de tarifeye göre olması gerektiğini belirten Kanun, tarifedeki asgari miktarın altında iş kabulünü yasaklamıştır (Resmi Gazete, 3568 Sayılı Kanun, md.46). Meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezaları ile ilgili olarak Kanun'a göre; görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veya Kanun'da yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanmaktadır (Resmi Gazete, 3568 Sayılı Kanun, md.48).

3568 Sayılı Kanun'un 50. maddesinde, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirliğe ait çalışma usul ve esaslarının yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir. Kanun'un uygulanmasına yönelik söz konusu yönetmelik, 3 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve ikinci bölümünde meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları ile ilgili olarak genel mesleki standartlar belirtilmiştir. Buna göre meslek mensuplarının; yeterlilik, mesleki eğitim ve bilgi, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık ve haksız rekabetle ilgili usul ve esaslara uyması gerekmektedir. Yönetmelikle özellikle sorumluluk, bağımsızlık ve haksız rekabet esaslarına açıklık getirilmiştir. Muhasebecinin sorumluluğu; sosyal sorumluluk, işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk ve meslektaşlara karşı sorumluluktan oluşmaktadır. Sorumluluk ilkesine göre muhasebeci görevini yerine getirirken; toplum ve devlete karşı sorumluluk

bilinci içerisinde, işletme sahip ve yöneticilerine isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlamakla ve meslektaşlarına, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde her türlü bilgiyi vermek, aktarmak ve dayanışma içinde olmakla yükümlüdür. Muhasebecilerin çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütmesi esas olup, kendi bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmalıdırlar. Muhasebecilerin mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlarda bulunması yasaklanmış, bu yasağın gereği olarak; meslektaşının müşterisine hizmet vermesi, belirtilen ücret ve eleman temini gibi konularda birbirlerine zarar vermesi engellenmiştir. (Resmi Gazete, SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md.4-10).

İlgili yönetmelik ile Kanun'da belirtilen meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller, ticari faaliyette bulunamama ve reklam yasağı konularında ayrıntılı düzenleme yapılmıştır. Yönetmelikte meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Resmi Gazete, SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md.45):

- Yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunmak,
- Aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınmak,
- İlgili mevzuat gereğince meslektaşlarına, müşterilerine ve kanunlara göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermemek veya kasten yanıltıcı bilgi vermek,
- Kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapmak; ve
- Mesleki etik ve mesleki bağımsızlık kurallarını ihlal etmektir.

Meslek mensuplarının ticari faaliyette bulunamama durumu ise ilgili yönetmelikte şu şekilde açıklanmıştır (Resmi Gazete, SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md.43):

*“Meslek mensupları, Türk Ticaret Kanunu'na göre (tacir) veya (esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunmazlar. Meslek mensupları kendi mesleki faaliyetleri dışında serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar. Ticari mümessillik, ticari vekillik ve acentelik yapamazlar. Adi ve kollektif şirketlerde ortak*

*veya komandit şirketlerde komandite ortak olamazlar. Limited ve anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeliği ve başkanlığı görevinde bulunamazlar.”*

Muhasebecinin Kanun’da belirtilen reklam yasağına ilgili yönetmelik ile açıklık getirilmiş ve reklam yasağından ne anlam çıkarılması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre muhasebecilerin; tabelalarına, kartvizit, rapor ve bunlara benzer diğer yazışma kağıtlarına; meslek unvanlarını, akademik unvanlarını, iletişim araçlarının numaralarını, açık adreslerini, internet adresi ile elektronik posta adresini yazmaları reklam sayılmamaktadır. Ayrıca muhasebecilerin unvanlarını kullanarak mesleki konularda ve bilimsel nitelikte, gazete ve dergilerde devamlılık arz etmemek üzere yazı yazmaları da reklam faaliyeti sayılmamaktadır. Muhasebeciler, sadece iş tekliflerinde kullanılmak ve yazılı, sözlü ve görüntülü yayın araçları ile yayınlanmamak üzere kendilerinin, ortaklık veya şirket kuruluşlarında görev yapan diğer meslek mensuplarının öz geçmişlerini kapsayan tanıtıcı broşür bastırabilmekte ancak bu broşürlerde referans gösterememektedirler. Muhasebeci, iş ilişkisinde bulunduğu firmalar dışında, kendisi veya mesleki ortaklık ya da şirketleri adına işin gerektirdiği ciddiyet ve boyutta eleman arama ilanı verebilmektedir (Resmi Gazete, SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md.45). Yönetmelik ayrıca, denetim yapacak meslek mensubuna kanunsuz işlemleri bildirmeyi etik bir kural olarak uygulama zorunluluğu getirmiştir. Denetim yapacak muhasebecinin, mesleki sorumluluğunun bilincinde, denetim faaliyeti sırasında mevzuat hükümlerine aykırı hatalı ve hileli işlemleri tespit ettikleri takdirde, öncelikle müşterilerine hata ve hilelerin düzeltilmesini teklif etmeli; teklife rağmen, hata ve hilelerin düzeltilmemesi halinde durumu olumsuz raporla ilgili mali mercilere bildirmelidir. Özellikle, adli yargıya intikali gerekli olan ve suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması zorunludur (Resmi Gazete, SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md.57).

IFAC bünyesinde IESBA tarafından Haziran 2005’te yayımlanan ve Haziran 2006’da revize edilip yürürlüğe konulan “Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar” çerçevesinde 3568 sayılı yasa kapsamında 19.10.2007 tarihinde yürürlüğe konulan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” de bulunmaktadır. Söz konusu yönetmelik, IFAC’ın 2006 yılında

benimsediği etik kuralları önemli ölçüde kabul edip uygulamaya koymuştur. Yönetmelikte bulunan ilkelerin IFAC'ın belirlediği ilkeler ile büyük ölçüde paralellik göstermesinden ötürü, yeniden üzerinde durulmamıştır.

### **3.3.2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**

Muhasebe mesleği etik kuralları ile ilgili olarak ölkemizde yapılan ikinci önemli çalışma Maliye Bakanlığı tarafından yapılmıştır. Maliye Bakanlığı'nın VUK'un verdiği yetkiye dayanarak 1992 yılında yayımladığı 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde (MSUGT) muhasebenin temel kavramları 12 başlık altında toplanmıştır. MSUGT'de belirtilen temel muhasebe kavramlarından; sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama ve özün önceliği kavramları muhasebe mesleğinin etikle ilgili düzenlemelerdendir (Ünsal, 2008:6).

Muhasebeciler mesleklerini icra ederken; yasalara, yasal düzenlemelere, GKGMİ'ne, standartlara uymak zorundadırlar. Dolayısıyla MSUGT'ler de muhasebecilere yol gösteren ve uymakla yükümlölüğü olduğu düzenlemelerdir. Sosyal sorumluluk kavramı gereği muhasebeci, tüm muhasebe ilgililerine sorumlu olduğundan, muhasebeyle ilgili bir tarafın değil, tüm tarafların çıkarlarını gözetmelidir. Bu nedenle diğer temel kavramların gereklerini yerine getirmek sosyal sorumluluk kavramı ile başlamaktadır. Bundan ötürü bu kavram, muhasebecinin uyması gereken etik kurallar ile birebir ilişki hatta kuralların kendisini oluşturmakta olduğu söylenebilir. Muhasebe ilgililerinin verecekleri kararın sağlıklı ve doğru olabilmesi için, hazırlanan raporların; tarafsız bir biçimde, tutarlı ve tam açıklanmış olarak sunulması önem taşımaktadır. Ayrıca, yapılan işlemlerin biçimleri ile özleri karşılaştırıldığında, muhasebe ilgililerini yanıltmamak için, işlemlerin özüne yani doğasına öncelik verilerek, muhasebe etiği ile ilgili bir soruna sebebiyet verilmemelidir. Belirtilen durumlardan ötürü söz konusu ilkeler, MSUGT'de etik kuralları bir bütün olarak kapsayan ilkelerdir.

### **3.3.2.3. SPK Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

SPK tarafından muhasebe mesleğine yönelik etik kurallar ve davranışlar genellikle bağımsız denetim ve denetçi açısından ele alınmıştır. SPK'nın bağımsız denetim ve denetçiyle ilgili olarak; SPK Kanunu, sermaye piyasasında bağımsız dış

denetleme ile ilgili yönetmelik, yürürlükten kaldırılan Seri: X, No:7, 12, 15 ve 16 Tebliğ'leri ile yürürlükte olan Seri:X, No: 22 Sayılı Tebliğ'i bulunmaktadır.

SPK Kanunu'nun 47. Maddesinde düzenlenen cezai sorumluluk kısmında denetim ve denetçi faaliyetleri, daha önce YM'nin sınırlarını belirtirken detaylı olarak belirttiğimiz, işlem bazlı manipülasyon ve bilgi bazlı manipülasyon bakımından değerlendirilmiş ve diğer sermaye piyasası ilgilileriyle beraber, sermaye piyasasında söz konusu eylemleri gerçekleştirenlerin çeşitli şekillerde cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu durum sadece Kurul'da görevli olan denetçileri değil, aynı zamanda SPK'ya tabi işletmelerin denetçilerini de ilgilendirmektedir. Cezai sorumluk gerektiren davranışlar incelendiğinde (içeriden öğrenenlerin ticareti, yanlış, yalan, eksik bilgi verme, SPK'da izinsiz faaliyette bulunma gibi) SPK ile ilgili tüm denetim ve denetçi faaliyetlerinde dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve güvenilirlik gibi temel etik prensiplerin olması gerektiği anlaşılmaktadır.

SPK'nın bağımsız denetim faaliyetlerini düzenlemeyle ilgili olarak 13.12.1987 tarihli ve 19663 sayılı Resmi Gazete'de yayınladığı ve 28 Mayıs 2013 tarihli ve 28660 sayılı Resmi Gazete ile yürürlükten kaldırılan, Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik'e göre; bağımsız denetleme kuruluşlarının yönetici ve denetçileri, müflis olmamaları ve yüz kızartıcı bir suçtan mahkumiyetlerinin bulunmamaları gerekmektedir. Ayrıca denetçilerin, bağımsız denetleme yapabilecek bilgi, deneyim ve yetenek sahibi olmaları ve muhasebe, vergi, banka ve kambiyo, işletme analizi, organizasyonu ve denetlemeleri konularından birinde veya birkaçında en az 5 yıllık deneyimlerinin bulunması veya yabancı ülkelerde bağımsız denetleme yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları şarttır (Resmi Gazete, Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, md.10). İlgili yönetmelik, söz konusu madde ile denetçinin mesleği yerine getirme ilkelerini belirlemiştir. Bunun dışında yönetmeliğin 12. maddesi bağımsız denetleme kuruluşlarının denetçilerinin uyması gereken etik ilkeleri sıralamıştır. Buna göre söz konusu denetçiler (Resmi Gazete, Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, md 12);

- a) Denetledikleri ortaklıklar, yardımcı kuruluşlar ve iştirakleri ile borç- alacak ve ortaklık ilişkisi içinde bulunamazlar;
- b) İşleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları, görevleri süresince ve görevlerini bıraktıktan sonra da açıklayamazlar. (Suç oluşturan durumların yetkili mercilere duyurulması ve adli veya –mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla– idari, her türlü inceleme veya soruşturma nedeniyle ilgililere bilgi verme halleri hariçtir.);
- c) Ticaret yapamazlar;
- d) Meslekle ve meslek onuruyla bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar;
- e) Denetleme yaptıkları ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar ile bunların iştiraklerinde hiçbir unvan veya sıfatla görev alamazlar.

12. maddenin (e) bendi dışında kalan yasaklar bağımsız denetleme kuruluşlarını, (b) bendindeki yasak ise kuruluşların diğer çalışanlarını da kapsamaktadır. Bunun yanında bağımsız denetleme kuruluşları ve denetçileri, iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamamaktadır. Ayrıca bağımsız denetleme kuruluşlarınca; yöneticilerinin, denetçilerinin ve bunların üçüncü dereceye kadar (üçüncü derece dahil) kan ve sıhri hısımları ile eşlerinin, ortak, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı buldukları ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar ile bunların iştiraklerinde denetleme görevi üstlenilmesi yasaktır. Bununla birlikte, bağımsız denetleme kuruluşları ve elemanları, danışmanlığı yaptıkları firmalara, danışmanlık yaptıkları dönemlere ait olarak, Yönetmelik'e göre bağımsız denetleme hizmeti verememektedirler (Resmi Gazete, Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, md 12.)

4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan ve yürürlükten kaldırılan Seri:X, No:16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'in ikinci bölümünde bağımsız denetim kuruluşlarının yönetici ve denetçilerinde aranılan nitelikler, yönetmelikten daha ayrıntılı biçimde açıklanmıştır. Bu niteliklerden muhasebe mesleğinde etikle ilgili olanlarını şöyle sıralamak olasıdır; Mesleki Yeterlilik (md.7 ve 8), Bağımsızlık İlkesi ve Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar (md.10 ve 11), Mesleki Özen ve Titizlik (md.12), Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı (md.13), Reklam Yasağı (md.14), Sır Saklama Yükümlülüğü (md.15), Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet (md.16) ve Ekip Çalışmasında Görev, Yetki ve Sorumluluk Dağılımı (md.17).

Seri:X, No:22 Sayılı Tebliğ SPK'nın bağımsız denetim standartları hakkında çıkardığı tebliğdir. Tebliğ'in ikinci kısmının üçüncü bölümünde "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler" başlığı ile mesleki etik kuralları belirtilmiştir. Söz konusu kurallar, yürürlükten kaldırılan Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ ile paralellik göstermektedir. No:22 Sayılı Tebliğ'e göre etik ilkeler; Mesleki Şüphencilik (md.11), Bağımsızlık (md.12), Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar (md.13), Mesleki Özen ve Titizlik (md.14), Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı (md.15), Reklam Yasağı (md.16), Sır Saklama Yükümlülüğü (md.17) ve Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabettir (md.18). Tebliğ'de sıralanan etik ilkeler aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

**Mesleki Şüphencilik:** Elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüphencilik ifade etmektedir. Bağımsız denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, bağımsız denetimi, mesleki şüphencilik anlayışıyla planlayarak yürütmelidir.

**Bağımsızlık:** Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir. Bağımsız denetçiler; çalışmaları sırasında mesleki şüphencilik anlayışıyla hareket etmek, ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, karşılaştığı etik çatışmaların çözümünü sağlayabilmek için en yakın amirinden başlayarak çatışmaya konu olan hususu üstlerine taşımak, şayet konu Kuruluş içinde çözümlenemezse ilgili yasal düzenleyici kurumlara ve SPK'ya başvurmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek ve bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak zorundadırlar.

**Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar:** Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilmektedir.

**Mesleki Özen ve Titizlik:** Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade etmektedir. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır.

**Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı:** Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, genel müdür yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka pozisyonlar dahil olmak üzere, Tebliğ’de yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamamaktadırlar. Başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile birleşilmesi veya merkezi yurtdışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir kuruluşa katılması halleri hariç olmak üzere; bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, başka bir bağımsız denetim kuruluşuna ortak olamazlar, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamazlar. Ayrıca meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.

**Reklam Yasağı:** Bağımsız denetim kuruluşlarının iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapmaları, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunmaları ve iş önermeleri yasaklanmıştır. Fakat, bağımsız denetim kuruluşlarının tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtmaları, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar vermeleri ve mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapmaları reklam olarak nitelendirilmemektedir. Bağımsız denetçiler için de geçerli olan reklam yasağına göre, reklam olarak nitelendirilmeyen faaliyetlerde bulunurken; işin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması, işin gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde kalınması, abartılmış gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi, yapılabilecek iş ve hizmetler



konusunda somut temeli olmayan bekleyişler yaratılmaması ve bağımsız denetim kuruluşunun başka bir bağımsız denetim kuruluşlarıyla karşılaştırılmaması gereklidir.

**Sır Saklama Yükümlüğü:** Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklamaları, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanmaları yasaklanmıştır. Ancak, bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar ile kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular sır sayılmamaktadır. Bunun dışında yetkili mercilere, idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin verilmesi sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmamaktadır.

**Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet:** Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete girmeleri yasaklanmıştır. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallara, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar. Bununla birlikte, bağımsız denetim kuruluşunun, özel bağımsız denetim veya SPK tarafından gerekli görülen haller hariç olmak üzere, başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir işletmenin aynı döneme ilişkin bağımsız denetim hizmet talebini kabul etmesi olanaksızdır.

Tebliğ mesleki davranış kuralları ile ilgili durumları ise ikinci kısmın birinci (Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmelerine, Yönetici ve Bağımsız Denetçilerine İlişkin Esaslar), ikinci (Bağımsız Denetçilerin Nitelikleri) ve dördüncü (Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Diğer Görev, Yetki ve Sorumlulukları) bölümleri, dördüncü kısmın birinci (Bağımsız Denetim Ekibi ve Sorumlulukları) ve ikinci (Bağımsız Denetim Hizmetinin Üstlenilmesi ve Yürütülmesi) bölümleri ile dokuzuncu ve yirmi dokuzuncu kısımlarda düzenlemiştir. Söz konusu bölümlerde yer alan, etik ve mesleki davranışlar ilgili olan maddeler aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

**Tablo 3.3: Seri:X, No:22 Sayılı Tebliğ'in Mesleki Davranış ve Etik ile İlgili Olan Maddeleri**

İkinci Kısım Madde 4	Yönetici ve bağımsız denetçiler
İkinci Kısım Madde 6	Bağımsız denetçi unvanları
İkinci Kısım Madde 7	Mesleki yeterlik
İkinci Kısım Madde 8	Mesleki yeterliğin sağlanması ve geliştirilmesi
İkinci Kısım Madde 9	Hizmet içi eğitim ve refakat çalışması
İkinci Kısım Madde 19	Ekip çalışmasında görev, yetki ve sorumluluk dağılımı
İkinci Kısım Madde 30	Bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptali
Dördüncü Kısım Madde 5	Bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasında sorumlu ortak baş denetçinin liderlik sorumlulukları
Dördüncü Kısım Madde 6	Etik İlkeler
Dördüncü Kısım Madde 7	Bağımsızlık
Dördüncü Kısım Madde 8	Müşteri ile bağımsız denetim ilişkisinin başlatılması, devam ettirilmesi ve özellik arz eden bağımsız denetimler
Dördüncü Kısım Madde 10	Bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi
Dokuzuncu Kısım Madde 3	Bağımsız denetimin planlanmasından önce uyulacak esaslar
Dokuzuncu Kısım Madde 11	İlk bağımsız denetimde dikkate alınacak hususlar
Yirmi Dokuzuncu Kısım Madde 11	Bağımsız denetçinin sorumluluğu

SPK'nın Seri:X, No: 28 sayılı Tebliğ'i ile Seri: X, No:22 Tebliği'nin ilgili maddelerinin KGK tarafından yayımlanan BDS'lere uygun hale getirilmesi ile Seri: X, No:22 Tebliğ'in dördüncü, dokuzuncu ve yirmi dokuzuncu kısımları yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu kısımlar KGK tarafından yayımlanmış ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları ile paralellik gösteren; BDS 220- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol, BDS 300- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması ve BDS 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama standartlarında düzenlenmiştir. Diğer bir ifade ile SPK'ya tabi kurum ve kuruluşlar bu Tebliğ ve BDS'ler ile uluslararası denetim standartlarının gereklerini yerine getirmektedir. Dolayısıyla ülkemizde söz konusu Tebliğ ve BDS'ler ile uluslararası denetime yönelik standartlar ile bağımsız denetime ilişkin mesleki ve etik kurallar, SPK'ya tabi kurum ve kuruluşlar tarafından bağlayıcı bir nitelik kazanmıştır. O nedenle Tebliğ'in ve BDS'lerin gereklerinin yerine getirilmesi ve uygulamaların SPK tarafından titizlikle incelenmesi, YMU'nun tespiti ve engellenmesi açısından önem taşımaktadır.

#### **3.3.2.4. TÜRMOB Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜRMOB), Türkiye'de muhasebe meslek etiğinin

uygulanmasıyla ilgili olarak 3568 Sayılı Kanun kapsamında yapmış olduğu ve 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe koyulan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı” hükümleri bulunmaktadır. TÜRMOB yönetim kurulunca yürütülen söz konusu meslek kararları, Türkiye’de muhasebe mesleği açısından yayımlanan ilk etik kurallar olma özelliğini taşımaktadır. Bilindiği gibi, 3568 Sayılı Kanun'a göre ruhsat almış Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin taşımaları gereken asgari nitelikler, yasal davranışları ve sorumlulukları 3568 Sayılı Yasa ile bu Yasa’ya dayanılarak çıkarılan yönetmeliklerle düzenlenmiştir. TÜRMOB meslek kararlarının amacını, yasal gerekleri aşan ölçüde meslek mensuplarının kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler sistemini, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kuralları belirtmek olduğunu açıklamıştır (TÜRMOB, Meslek Ahlakı ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, md.1). Mecburi meslek kararı ile belirlenen mesleki etik kurallar; serbest muhasebecileri, serbest muhasebeci mali müşavirleri, yeminli mali müşavirleri ve muhasebe meslek şirketlerini (muhasebe, denetim, müşavirlik ve tasdik şirketleri) kapsamaktadır (TÜRMOB, Meslek Ahlakı ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, md.2). Meslek ahlakı, meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsızlık, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğünün simgesi olmasından ötürü; mesleki kararda tanımlanmış meslek etiği kuralları, meslek mensuplarını hem yüceltmekte hem de onları alçaltıcı tutum ve davranışlara karşı korumaktadır. Aşağıdaki tabloda, TÜRMOB tarafından belirlenmiş mecburi meslek kararının etikle ilgili olan maddeleri sunulmuştur.

**Tablo 3.4: TÜRMOB Mecburi Meslek Kararında Etikle İlgili Yer Alan Maddeler**

Madde 4	Mesleki Uzmanlık - Meslek mensubu veya bir mesleki şirket, mesleki ve ahlaki standartlarla bağdaşmayan herhangi bir iş anlaşması yapamaz.
Madde 6	Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyuma Zorunluluğu - Muhasebe kayıtları, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları dikkate alınarak düzenlenir. TÜRMOB'dan ruhsat almış bütün meslek mensupları TMUDESK tarafından yayınlanan standartlara uyarlar.
Madde 7	Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık - Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler gerçekleri bilerek saptıramazlar ve 3568 sayılı Kanun'un 2. Maddesinde belirtilen unvanlara göre yetkili olunan işlerin yapılması sürecinde bağımsızdırlar. İşlerini dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık içinde yürütürler.
Madde 8	Mesleki Özen ve Titizlik - Meslek mensupları 3568 Sayılı Yasa'nın 2'nci maddesinde yazılı işlerden unvanlarına göre yetkili oldukları mesleki hizmetleri yerine getirirken, gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Meslek mensupları, yanlarında çalıştırdıkları personelin çalışmalarının her aşamasında gerekli özen ve titizliği gösterip göstermediklerini gözetip denetlemek durumundadırlar.
Madde 9	Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı – Meslek mensupları, denetim görevi ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünmesini ve davranmasını sağlayacak koşullara sahip olmalıdır. Bağımsızlık, yeminli mali Müşavirlerce yapılan tasdik işleri için de gereklidir. Denetim ve tasdik işlerinde ilgili meslek mensubunun bağımsızlığı, kamu yararı ilkesini gözetmenin yanı sıra, müşterisine karşı önyargısız ve tarafsız bir tutum içinde bulunmayı kapsar.
Madde 10	Sır Saklama - Meslek mensupları, mesleki faaliyetleri sırasında müşterileriyle ilgili edindiği bilgileri ve sırları müşterilerinin izni olmadıkça, mesleki faaliyetleri son bulsa dahi açıklamazlar.
Madde 11	Ücretler - Meslek mensupları yaptıkları işleri, Oda ve Birlik tarafından saptanmış ve ilan edilmiş ücretlerin altında yapamazlar
Madde 12	Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri – Meslek mensupları, TÜRMOB'un yayımladığı genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu çalışma yapmalıdır.
Madde 13	Öngörü Yasağı - Meslek mensubu, varsayıma dayalı bilgilerden hareketle finansal tablolar ve raporlar hazırlayamaz.
Madde 14	Haksız Rekabet Yasağı - Bir meslek mensubu, mesleki dayanışma ve sorumluluk bilinci ile, diğer bir meslek mensubunun iş yaptığı bir kişi veya kuruma, aynı işi yapmak üzere girişimde bulunamaz.
Madde 15	Personel Sağlanması - Meslek mensubu, başka bir meslek mensubunun personeline bu meslek mensubuna haber vermeden, doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak kendisi ya da müşterisi adına iş önerisinde bulunamaz.
Madde 16	Dürüst Olmayan Davranışlar
Madde 17	Reklam ve Teşvik Yasağı
Madde 18	Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı
Madde 19	Bağdaşmayan İşler - Meslek mensuplarından denetim ve tasdik işi yapanlar mesleki hizmetlerinde objektifliklerini bozan işler yapmaları yasaktır. Ancak kamu görevi niteliğinde olan siyasi faaliyette bulunma, düşüncesini açıklayan yazı yazma, sanat faaliyetlerinden sayılan edebi eserler yayımlama, avukatlık, gazetecilik ve öğretim üyeliği veya görevliliği yapmak meslekle bağdaşan işlerden sayılır.
Madde 20	Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı – Bir meslek mensubu başka bir meslek mensubunun veya mesleki şirketin mesleki yeterliliği aleyhinde konuşması, yorumda bulunması veya görüş bildirmesi meslek ahlakına aykırı olup yasaktır.
Madde 21	Denetimde Kamu Sorumluluğu - Denetim yapan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler, meslekten olmayan kimselere veya meslek mensuplarına yanlış ve hatalı bilgi içermeyen raporlar vermesi, meslek mensubunun ahlaki sorumluluğunun gereği olan kamu yararı ilkesinin gözetilmesinin bir sonucudur.

18 Ekim 2001 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan bu mecburi meslek kararının bazı maddelerinin iptali istemiyle Maliye Bakanlığı, Ankara YMM

Odası, Antalya YMM Odası, İzmir YMM Odası, Adana YMM Odası, Bursa YMM Odası, Gaziantep YMM Odası, Eskişehir YMM Odası tarafından dava açılmıştır. Danıştay 8. Daire’ce verilen 22.01.2003 gün ve E:2001/4380, K:2003/294 sayılı kararı ile ilgili meslek kararının; 5/3 ve 19 . maddede yer alan “avukatlık” sıfatı, 11. maddenin 1. fıkrası, 20/2 ve 20/3 maddeleri iptal edilmiştir. Bahse konu karar uyarınca, mecburi meslek kararının aşağıda belirtilen hükümlerinin uygulanması mümkün değildir:

- a) “Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama” başlıklı 5. maddenin 3. bendinde yer alan; “YMM’ler, muhasebe işlerini ruhsatlı SM ve SMMM’lere yaptırmayan işletmelerin işlerini yapamazlar” hükmü,
- b) “Ücretler” başlıklı 11. maddenin 1. bendinde yer alan; “Ruhsatlı meslek mensupları yaptıkları işleri, Oda ve Birlik tarafından saptanmış ve ilan edilmiş ücretlerin altında yapamazlar” hükmü,
- c) “Bağdaşmayan İşler” başlıklı 19. maddenin 1. bendinde yer alan; “Avukatlık” sıfatı,
- d) “Diğer Meslek Mensupları Aleyhine Konuşma Yasağı” başlıklı 20. maddenin 2. ve 3. bentlerinde bulunan; “Denetim yapan ruhsatlı bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya bir Yeminli Mali Müşavir başka bir meslek mensubu tarafından denetlenmiş ve görüş raporuna bağlanmış işleri denetleyemez. Bu meslek mensupları bölünme ve birleşme durumlarında yaptıkları denetimlerde diğer meslek mensuplarının raporlarını referans göstermek suretiyle denetim raporlarını düzenlerler. Yeminli Mali Müşavirler tasdik işlerinde karşıt inceleme yaptıkları işletmelerde başka Yeminli Mali Müşavir tarafından tasdik ya da denetim veya serbest çalışan bir ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir tarafından denetim yapılıyorsa, karşıt inceleme yapılması gereken firmanın kayıtları üzerinde inceleme yapmaları meslek ahlakına aykırı olduğundan yasaktır. Ancak bu tasdik yada denetimi gerçekleştirmiş meslek mensupları, imzalı tasdik yada denetim raporlarını referans olarak göstermek suretiyle denetim yada tasdiklerini tamamlarlar. Bu durumlarda karşıt inceleme yapılması söz konusu firmanın tasdikini yapan Yeminli Mali Müşavir yada denetimini yapan Yeminli Mali Müşavir veya ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali

Müşavire uygunluğunun bildirilmesi veya alınması zorunludur. Tasdik veya denetim tamamlanmamışsa, bu konuda ya diğer meslek mensubundan karşıt inceleme için izin alınır, yada onun sorumluluğunun üstlendiğine ilişkin düzenlenecek tutanak rapora eklenebilir.” hükmü.

TÜRMOB tarafından ayrıca, 02.09.2008 tarihinde içerisinde etik kuralları da barındıran “Meslek Mensuplarının Uyması ve Sahip Çıkması Gereken Kurallar” bildirisini yayımlamıştır. Söz konusu bildiride TÜRMOB üyesi meslek mensuplarının uyması gereken kurallar şu şekilde sıralanmıştır (TÜRMOB, 2008):

- Mesleki Unvan İle Yeterlilik İlkesi
- Dürüstlük, Güvenirlik ve Tarafsızlık
- Sır Saklama
- Sorumluluk
- Hukuki Sorumluluk
- Büro Edinme Zorunluluğu
- Haksız Rekabet
- Tabela Asma Zorunluluğu
- Bildirim Mecburiyeti
- Hizmet Akdi İle Çalışmama
- Reklam Yasağı
- Meslek Mensubunun Müşteri Adına Para Alıp, 3. Kişilere Ödeme Yapamaması
- Meslek Mensuplarının Kaşe Kullanma Zorunluluğu
- İş Kabulü
- Sözleşme Yapılması
- Ücretin Belirlenmesi
- Sözleşmenin Feshi
- Defter ve Belgelerin Saklanması ve İadesi
- Çalışanlar Listesinden Silinmeyi Gerektiren Haller
- Meslek ve Meslek Onuru İle Bağdaşmayan İşler
- Meslekle Bağdaşan İşler

TÜRMOB'un mecburi meslek kararı ile ilgili düzenlemesi, IFAC tarafından yapılan uluslararası etik kurallar ile örtüştüğü söylenebilir. Birliğin konuyla ilgili olarak yapacağı yeni düzenlemelerin de giderek IFAC'ın kuralları ile paralellik göstermesi beklenmektedir. Zira TÜRMOB, IFAC tarafından yayımlanan kural ve düzenlemeleri takip edip, bunların çevirisi yaparak, gerek meslek mensuplarına gerekse birliğin çalışmalarına ışık tutmaktadır.

### **3.3.2.5. TTK Kapsamında Yapılan Düzenlemeler**

13.01.2011 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda kabul edilen, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, üçüncü bölümünde denetim konusunu ele almış olup anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu TDS'ye göre denetleneceğini belirtmiştir (TTK, md.397). Denetleme faaliyeti, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun, Kanun'da belirtilen dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılmasını ifade etmektedir (TTK, md.398). TTK'nın denetim faaliyeti ifade ederken, denetçinin etik özelliğini belirttiği görülmektedir.

Kanun, hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin yönetim kurulunu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlü tutmuştur (TTK, md.378). Bu amaçla denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için söz konusu sistemi ve komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenlemekle sorumlu tutulmuştur (TTK, md.398). Söz konusu düzenleme ile şirketlerin finansal görünümüne ne denli önem verildiği ve bu görünüm içerisinde denetçiye önemli bir mesleki görev yüklendiği anlaşılmaktadır. Şirketin varlığını, gelişimini ve devamını güvence altına almayı amaçlayan bu düzenleme, kurumsal yönetim ilkelerinden biri olup tasarının bu anlamda en dikkat çekici düzenlemelerinden bir tanesi olduğu söylenebilir (Cömert, 2008). Finansal tabloları denetleme faaliyetini yerine

getirecek denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilmektedir. Kanun, bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının niteliklerini Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulu'nca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenleneceğini belirtmiştir. Bu yönetmelik henüz yayınlanmadığından meslek mensubunun çalışma esasları ve nitelikleri, Kanun'a göre net olarak belirlenmemiştir. Ancak yönetmeliğin yürürlüğe girmesiyle ilgili Kanun temelinde bir düzenleme yapılacağı için meslek mensubunun mesleki ve etik kriterleri ortaya konulmuş olacaktır. Ayrıca aşağıda sıralanan durumların varlığı halinde, denetçinin ilgili şirketi denetleyemeyeceğini belirterek, denetçi için etik kavramına dayalı bir sınırlama getirmiştir. Buna göre denetçi (TTK, md.400);

- Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,
- Denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,



- Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa denetçi olamamaktadır (Ancak TÜRMOB, katlanılması güç bir durum ortaya çıkacaksa söz konusu maddedeki yasağın kaldırılması için belli bir süreyle sınırlı olarak onay verebilmektedir.)

Kanun'un denetçilerin etik kuralları ile yaptığı en önemli düzenleme, sır saklamadan kaynaklanan sorumluluk kısmında yer almaktadır. Kanun'da denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlü olduğu belirtilmiştir (TTK, md.404). Söz konusu maddeye göre denetçiler, faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamayacaklar ve kasten veya ihmal ile yükümlülüklerini ihlal ederlerse şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlu olacaklardır. Kanun, denetçinin denetimi yapacağı şirket ile arasında olabilecek çıkar çatışmaları açısından denetçinin bağımsızlığını koruyarak, ona, şirketle meydana gelebilecek denetim raporu ve denetim faaliyeti ile ilgili görüş ayrılıkları hakkında, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine başvurabilme hakkı tanımıştır. Söz konusu bu hak, denetimi yapılan şirket için de geçerlidir (TTK, md.405). Konu bu yönüyle değerlendirildiğinde, denetçilere ilişkin genel etik ilkelere TTK'da bahsedildiği ve ilgili yönetmelikle daha detaylı düzenleneceği anlaşılmaktadır.

#### **3.4. Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Tespiti Bakımından Bağımsız Denetim Riski**

Genel olarak bağımsız denetim süreci, işletmelerin finansal raporlarında açıkladıkları bilgilerin içeriğini ve miktarını etkileyen ve ayrıca muhasebe manipülasyonu biçimdeki YMU'ya başvurmalarını mümkün olduğu ölçüden kısıtlayan bir süreci ifade etmemektedir. Bunun nedeni; bağımsız denetimi gerçekleştiren denetçilerin finansal bilgi kullanıcılarının menfaatlerini korumak adına denetim işlemini gerçekleştirmeleridir. Şirket finansal tablolarındaki yer alan bilgilerin gerçeğe uygunluğunu makul ölçüde sağlama çalışmaları da söz

konusu nedenden kaynaklanmaktadır. Bağımsız denetimin yeterli etkinliğe sahip olmaması, makul güvence düzeyini sağlayamaması, bununla birlikte işletme yöneticilerinin şirketin finansal performansını olduğundan iyi göstermek için uyguladıkları muhasebe politikaları da YMU'nun ortaya çıkmasına olanak sağlamaktadır.

Bağımsız denetimde, bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmasını önleyen, yapılan işin niteliğinden kaynaklanan ve bazı durumlara ilişkin kısıtların bulunması halinde, bağımsız denetçilerin finansal tablolara ilişkin mutlak bir güvence elde etmesi mümkün olmayabilmektedir. Söz konusu durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (KGK, BDS-200, m.5, A28-52):

- a. Örnekleme yönteminin kullanılması.
- b. İşletme yönetiminin kontrol sistemini devre dışı bırakacak şekilde hareket etme ve/veya muvazaalı işlem yapma olasılığı gibi, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yapısından kaynaklanan doğal kısıtlamalar.
- c. Bağımsız denetim kanıtlarının pek çoğunun sonuca yönelik olmaktan ziyade ikna edici özellikte olması.
- d. Gerek bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının tespiti gibi kanıt toplama sürecinde ve gerekse toplanan kanıtlardan hareketle, muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesi gibi bir görüşe ulaşılması aşamasında bağımsız denetçinin yaygın olarak kendi kanaatini kullanması.
- e. İlişkili taraflar arasında yapılan işlemler gibi, finansal tablolara ilişkin bir sonuca varmayı sağlayacak kanıtların ikna ediciliği ile ilgili diğer sınırlamalardır.

Bağımsız denetimde finansal tabloların hazırlanırken, finansal tablolardaki açıklanacak bilgileri değiştirecek önemli konular olması halinde, bu durumlar bağımsız denetçi ile şirket üst yönetimi arasında karşılıklı konuşarak ve tartışarak belirlenmektedir. Bundan dolayı bağımsız denetçinin bilgisi dışında hareket eden biri ya da birileri olmadığı müddetçe, finansal tablolarda yer alacak önemli bilgiler üst yönetimin bilgisi dahilinde ve bağımsız denetçi ile tartışarak finansal tablolarda yer alır. İşletme yöneticilerin muhasebe politikaları ile ilgili yapmış oldukları seçimler ve tahminler; örneğin amortismanına tabi varlıkların ekonomik ömrü ve

hurda değeri, hangi giderlerin aktifleştirip aktifleştirilmeyeceği veya yüksek miktarda bakım-onarım karşılıkları ayrılması gibi konularda yapılacak seçim ve tahminler bağımsız denetçinin görüşünün alınması ve karşılıklı anlaşılması gereken önemli bilgiler içerisinde değerlendirilebilir. Önemli bilgilerle ilgili olarak işletme yönetiminin, iç kontrol sistemini manipüle etmesi ve böylelikle önemli bilgilerde değişikliğe gittiği YMU, bağımsız denetçinin makul güvence vermesini olumsuz biçimde etkileyen durumlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Böyle bir durumda bağımsız denetçinin ilave bağımsız denetim teknikleri kullanarak ek kanıt sağması gerekmektedir (KGK, BDS-200, m.5, A28-52).

Makul güvencenin sağlanamamasından doğan risk, bağımsız denetimde ortaya çıkan tek risk faktörü olmamaktadır. Bağımsız denetim sürecini bir bütün olarak etkileyen risk faktörü, bağımsız denetim riskidir. Bağımsız denetim riski, genel olarak bağımsız denetçinin finansal tabloları etkileyen riskleri ortaya çıkarması ve söz konusu risklerin finansal tablolara doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığını belirlemesi ile ilgili bir risk faktörüdür. İşletme yöneticilerinin YMU'ya başvurarak gelir, gider ve tahakkuk gibi kalemlerde yaptıkları manipüle işlemler, bağımsız denetçinin bağımsız denetim risk düzeyini etkileyen bir faktördür. Çünkü bağımsız denetçinin söz konusu uygulamaları fark edememesi ve fark edip de gerektiği şekilde hareket etmemesi, bağımsız denetim riskinin doğmasına neden olacaktır.

Bağımsız denetim riski, finansal tabloların önemli bir şekilde hatalı veya yanlış sunulduğu hallerde, bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir görüş verilme riskidir. Söz konusu risk, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içermesi riski ile bağımsız denetçinin bu yanlışlığı ortaya çıkaramama riskinin bir fonksiyonu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetçi, görüşüne esas teşkil edecek ulaşabilmek için, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının toplanmasına yönelik bağımsız denetim tekniklerini tasarlamak ve uygulamak suretiyle bağımsız denetim riskini azaltabilmektedir. Bağımsız denetim riski kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirildiğinde de, makul güvence elde edilmiş sayılmaktadır (KGK, BDS-200, m.5, A28-52).

İşletme yönetimi tarafından alınan kararların bazılarının muhasebe standartlarının sınırlarını zorladığı durumlarda, bağımsız denetçi alınan kararları

önemsiz olarak nitelendirmiş ise söz konusu kararların işletmenin finansal durum ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun bir şekilde yansıtmasını engellemediği kanısına vararak, işletme hakkında olumlu rapor hazırlayabilir. Çünkü bağımsız denetçi, finansal tablolardaki önemli yanlışlıklarla ilgili olup, bir bütün olarak finansal tablolardaki önemli olmayan yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu olamamaktadır. Bağımsız denetçi, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesi riskini; hem finansal tabloların bütünü açısından hem de işlem türleri, hesap bakiyeleri, dipnotlar ve işletme yönetiminin bu konulara ilişkin açıklamaları kapsamında değerlendirmektedir (KGK, BDS-200, m.5, A28-52).

İşletme yönetimi tarafından bağımsız denetçiye sunulan bilgi ve belgeler ile yapılan açıklamalar kapsamında finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesi riski, diğer bir ifadeyle bağımsız denetim riski, iki unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlardan ilki yapısal risktir. Yapısal risk, işletmede kontrol mekanizmasının bulunmadığı varsayımı altında, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içermesi olasılığını ifade etmektedir. İşletme yönetiminin yaptığı açıklamalardan bazılarının, ilgili işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamalarına ilişkin taşıdığı önemli yanlışlık olasılığı diğerlerine göre daha fazla olabilmektedir. Özellikle işletme yönetiminin finansal bilgi kullanıcılarını aldatmaya yönelik yaptığı açıklamalar, hesap kalemlerinin tutarları ile muhasebe standartlarının sınırlarını zorlayacak biçimde oynamaları ve seçmiş oldukları muhasebe politikalarındaki agresif tahminler, yapısal risk unsurunu artıran faktörlerdir. Bunun yanında, işletmenin ticari faaliyetlerinde doğabilecek risklerde yapısal riski etkilemektedir. Örneğin ekonomik göstergelerin kötüye gitmesi neticesinde ayrılan karışık tutarlarında değişiklikler yapılabilir veya teknolojik gelişmeler sonucunda ürünün modası geçmesinden dolayı stokların finansal tablolarda olduğundan daha fazla bir değerle gösterilmesine yol açabilir. İşletmenin faaliyetlerinin devamını sağlayacak yeterli bir işletme sermayesinin bulunmaması veya işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde çok sayıda işletmenin kapanmasına yol açan bir ekonomik daralmanın ortaya çıkması gibi koşullar veya çevresel faktörler de yapısal riski etkileyebilmektedir (KGK, BDS-200, m.5, A28-52).

Bağımsız denetim riskinin ikinci unsuru ise kontrol riskidir. Kontrol riski, münferit veya diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgelerde bulunabilecek önemli bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilmemeye olasılığını ifade etmektedir. Söz konusu risk, işletmenin finansal tablolarının düzenlenmesi, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinin etkinliğine bağlı olarak değişebilmekte olup; bazı durumlarda kontrol riski, iç kontrol sisteminin niteliği gereği sahip olduğu doğal sınırlamalar nedeniyle, mevcudiyetini korumaktadır (KGK, BDS-200, m.5, A28-52).

Yapısal risk ve kontrol riski, finansal tabloların denetimden bağımsız olarak ortaya çıkan risklerdir. Söz konusu riskler işletmeye ilişkindir. Bağımsız denetçinin yapması gereken, ilave bağımsız denetim tekniklerinin gerekip gerekmediğine karar verebilmesi için, kayıt ve belgeler ile işletme yönetimince yapılan açıklamaları finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski açısından değerlendirmesidir. Yapılacak değerlendirme söz konusu risklerin tam olarak ölçülmesi değil, mesleki kanaatini kullanarak yapacağı değerlendirmeyi kapsamaktadır. Dolayısıyla, bağımsız denetçi şirketin uyguladığı muhasebe politikalarından memnun olmasa bile, söz konusu politikaların uygulanması neticesinde finansal tabloları bir bütün olarak etkileyecek önemli tutarlarda yanlışlık olmadığı müddetçe şirket yönetimi ile uygulanan muhasebe politikaları konusunda anlaşma sağlayabilmektedir. İşletmenin bağımsız denetçinin değişmesi ve yeni denetçinin önceki denetçinin hemfikir olduğu muhasebe politikalarıyla ilgili olarak mesleki kanaatine göre yönetimle anlaşılan muhasebe politikalarını tasvip etmemesi ya da kamu otoritesi tarafından yapılan denetimlerde söz konusu politikaların muhasebe standartları dışında olduğuna karar verilmesi halinde, şirketin muhasebe politikalarını değişmesi ve bundan dolayı da finansal tablolarda değişiklikler yapılması gerekecektir.

Bağımsız denetim riskinin ortaya çıkması, diğer bir ifade ile finansal tablolardaki önemli hata, yanlışlık ve eksikliklerin bağımsız denetim süreci sonunda tespit edilememesi halinde, tespit edilememeye riski ortaya çıkmaktadır. Tespit edilememeye riski, bağımsız denetçinin uygulamaları ile bağımsız denetim tekniklerinin etkinliğine bağlı olarak değişmektedir. Bağımsız denetçinin işlem

türleri, hesap bakiyeleri veya dipnot açıklamalarının tamamına ilişkin bir inceleme yapma olanağının bulunmaması nedeniyle, söz konusu riskin hiçbir zaman olmadığı kabul edilememektedir. Bunun yanında, bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir bağımsız denetim tekniğinin seçilmiş olması, bağımsız denetim tekniklerinin yanlış uygulanması veya bağımsız denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması da tespit edilememe riskini artırmaktadır. Normal şartlarda, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski ne kadar yüksekse, kabul edilebilir tespit edememe riski o kadar düşüktür (KGK, BDS-200, m.5, A28-52).

### **3.5. Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Önlenmesinde Denetçinin Sorumluluğu**

Bağımsız denetim standartları gereğince finansal tablolar, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde ve işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolardır. Denetim standartları doğrudan yönetime veya üst yönetimden sorumlu olanlara sorumluluk yüklememektedir. Çünkü denetim standartlarına uygun bir denetim; yönetimin, denetimin yürütülmesi için gerekli olan belirli sorumlulukları üstlendikleri varsayımına dayanmaktadır. Dolayısıyla işletmelerin denetlenen finansal tablo ve faaliyetlerindeki YMU, muhasebe manipülasyonları veya muhasebe hileleri, özünde işletme yönetiminin sorumlu olduğu bir konudur. Çünkü söz konusu uygulamalara imkan ve olanak verecek düzeyde sorumluluktan kaçınılması; diğer bir ifadeyle etkin bir iç kontrol sistemin oluşturulmaması, denetlenen finansal tablolardaki hata, hile veya manipülasyon olasılıklarını artırmaktadır. Bundan dolayı da finansal tabloların denetlenmiş olması, yönetimin sorumluluklarını ortadan kaldırmamaktadır (IAASB, 2015:80).

Denetçinin finansal tabloları denetlemedeki genel sorumluluğu ise, işletmedeki çalışanların işlemlerini ve işletmenin üçüncü kişilerle olan ilişkilerini mesleki özen ve titizlik içerisinde inceleyerek olabilecek hata, hile veya YMU'yu tespit edebilecek şekilde denetimi planlaması ve bağımsız olarak denetim faaliyetini yerine getirmesidir (Uzay, 2001:237). Ancak denetçinin buradaki en büyük kısıtı makul güvencedir. Çünkü denetçinin, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etme sorumluluğu bulunmaktadır. Denetçi denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı sağladığında makul güvence düzeyini

sağlamış olmaktadır (IAASB, 2015:80). Denetçinin denetim faaliyetinde makul güvence sağlayabilmesi için öncelikle işletmenin iç kontrol sistemi dahil olmak üzere, işletme ve çevresi hakkında bilgi edinmesi ve böylelikle muhasebe manipülasyonlarına yönelik olmak üzere “önemli yanlışlık” riskini belirlemesi gereklidir. Daha sonra söz konusu risk seviyesine göre gerekli ve denetim kanıtı elde etmesi gerekmektedir. Denetçinin söz konusu sürecin sonunda finansal tablolara ilişkin bağımsız bir görüşü oluşmalıdır (IAASB, 2015:80) Denetçinin denetlediği finansal tablolardaki hata ve hileler de dahil olmak üzere YMU’nun tespitindeki sorumluluğunu ulusal ve uluslararası düzenlemelere göre ayrı ayrı ele almak olasıdır.

### **3.5.1. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Denetçilerin Sorumlulukları**

Eski Türk Ticaret Kanunu’nun 307,308,354 ve 359. maddelerinde denetçilerin sorumlulukları ile ilgili hükümler bulunmaktadır. TTK’nun 307. maddesine göre; işletmeye konan ayın nevinden bir sermaye veya devralınması kararlaştırılan bir işletmeye veya bazı aylara değer biçilmesinde hile kullanan kurucularla, bu fiilde kendilerine iştirak edenler, şirketin bu yüzden uğradığı zararı müteselsilen tazmin ile mükelleftirler (TTK, md.307). Bu madde ile kanun koyucu işletme sahiplerini ve onlara iştirak edenleri eylemlerinden sorumlu tutmuştur. 308. madde ise “İlk idare meclisi azalarıyla murakıplar, şirketin kurulmasında yolsuzluk vaki olup olmadığını incelemekle mükelleftirler. Bu hususta ihmalleri anlaşılır ve bu yüzden hasıl olan zarar karşılığı tazminat kuruculardan alınamamış bulunursa inceleme işini ihmal eden idare meclisi azaları ve murakıplar, müteselsilen mesul olurlar ve haklarında Türk Ceza Kanununun 230 uncu maddesi tatbik olunur” şeklindedir (TTK, md.308). Bu maddeden hileli işlemleri tespit etmeden yönetim kurulu ile denetçilerin sorumlu tutulduğu anlaşılmaktadır. Şayet her iki grubunda söz konusu hileli işlemlerde ihmalleri varsa ve doğan zararı da işletme sahipleri karşılamamış ise bu durumda söz konusu zarardan hem yönetim kurulu üyeleri hem de denetçiler müteselsil sorumlu olmaktadır.

Eski TTK’nın 354. Maddesi “Murakıplar; her yıl sonunda şirketin hal ve durumuna, idare meclisinin tanzim ettiği bilançoya ve sair hesaplara ve dağıtılmasını teklif ettiği kazançlara mütaallik idare meclisinin vereceği rapor ve

sair evrak hakkındaki mütalaalarını havi olmak üzere umumi heyete bir rapor vermekle mükelleftirler. Böyle bir rapor alınmadan umumi heyet bilanço hakkında bir karar veremez. Murakıplar, vazifelerini ifa esnasında idare işlerine ait olmak üzere öğrenecekleri noksanlık ve yolsuzlukları veya kanun yahut esas mukavele hükümlerine aykırı hareketleri, bunlardan mesul olanın üstü olan makama ve idare meclisi reisine ve mühim hallerde umumi heyete ihbar ile mükelleftirler.” biçimindedir (TTK, md.354). 354. madde ile TTK, denetçileri genel kurula sunulacak denetim raporu hazırlanmasından ve işletmenin hatalı, eksik, hileli ve çeşitli yollar ile yaptıkları manipülasyonları yönetim kurulu başkanına ve genel kurula bildirmesinden sorumlu tutmuştur. TTK 359. madde ile de denetçileri, kanun veya şirket ana sözleşmesi ile kendilerine yüklenmiş görevleri gereği gibi yapmamasından dolayı doğacak zararlardan, kusursuz olduklarını ispat etmediği müddetçe, müteselsilen sorumlu tutmuştur.

### **3.5.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Denetçilerin Sorumlulukları**

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanun’u, 6762 sayılı eski kanundaki işletmenin denetim faaliyetlerinde bulunan denetim kurullarını ve murakıplık müessesini ortadan kaldırarak; her ölçekteki şirketlerin denetimi, bağımsız denetim kuruluşlarına bırakmıştır. TTK’nın 400. maddesine göre denetçi; bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilmektedir (TTK, md.400). 6102 sayılı TTK’na göre denetçinin sorumluluğu iki başlık altında toplanmıştır. Bunlardan ilki denetçinin sır saklama sorumluluğu ve ikincisi de genel nitelikte olan görev sorumluluğudur. Sır saklama sorumluluğuna göre denetçi, özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetim kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsil olmaktadır (TTK, md.404).



Denetçinin ikinci sorumlu olduğu görevine ilişkin sorumluluk ise kanunun 554. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre; şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu tutulmuştur (TTK, md.554). Denetçinin buradaki sorumluluğu kusur ilkesine dayanmaktadır. Denetçinin görevindeki kusurundan dolayı şirketin zarara uğraması durumunda, şirket ve her bir pay sahibi denetli aleyhine tazminat davası açabilmektedir (TTK, md.555).

TTK'nın önceki TTK gibi hatalı, hileli veya manipüle edilerek yolsuzluk yapılmış işlemlerden ve bu işlemlerde denetçinin sorumluluğundan bahsetmediği görülmektedir. Bunun nedeni TTK'nın denetim kapsamını TMS ve TDS kapsamında yapılmasını istemesidir. Kanunun 397. maddesinde, anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu TDS'ye göre denetleneceği belirtilmiştir. Ayrıca yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde değerlendirilerek TDS çerçevesinde denetleneceği hüküm altına alınmıştır (TTK, md.397). Denetime ilişkin düzenlemeler anonim şirketlere ilişkin hükümlerin yer aldığı bölümde bulunmakla birlikte, denetime tabi olan sermaye şirketi olan limited ve sermayesi paylara bölünmüş şirketler için de aynı hükümler geçerli olmaktadır. Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartları'nın öngördüğü ölçüde iç denetimin, denetçiye yollanan işletmedeki riskin erken saptanması ve yönetimiyle ilgili raporların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi kapsadığını belirten kanun, söz konusu denetim faaliyetinin TMS'ye, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsadığını belirtmiştir (TTK, md.398). Sonuç olarak TTK, denetçinin yaptığı denetim faaliyetine ilişkin sorumluluğu sadece iki maddede ele alınmış, bunun dışındaki tüm hükümler denetim standartlarına bırakılmıştır.

### 3.5.3. SPK'nın Bağımsız Denetim Standartları Tebliği'ne Göre Denetçinin Sorumluluğu

SPK'nın denetim faaliyetleriyle ilgili olarak 12/6/2006 tarihli ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği (Seri:X, No:22) bulunmaktadır. Söz konusu tebliğ, uluslararası denetim standartlarına uyumlu olarak hazırlanmıştır. Tebliğ'in KGK tarafından BDS'lere uyumlu hale getirilmesi ile ilk üç kısmı hariç olmak üzere diğer kısımları yürürlükten kalkmıştır.

Denetçinin sorumluluğuyla ilgili olan; ISA-240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, ISA-200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi ve ISA-315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi standartları, SPK'nın ilgili tebliğine uyumlaştırılmıştır. SPK tarafından yetkilendirilmiş denetçilerin, finansal tablolardaki kasti hata, hile veya manipülasyon içeren YMU'ya ilişkin sorumlulukları ilgili tebliğinin altıncı kısmında ele alınmıştır. Buna göre; bağımsız denetçi finansal tablolarda hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul ölçüde güvence sağlamak zorundadır. Bazı konularda takdir hakkının kullanılması, örnekleme yönteminin izlenmesi, iç kontrol sisteminin yapısından kaynaklanan kısıtlamalar ve bağımsız denetçiye sunulan kanıtların çoğunun kesin olmaktan ziyade ikna edici nitelikte olması durumlarında bağımsız denetçi, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasına dair kesin bir güvenceye sahip olamayabilmektedir. Bu nedenle denetçi, makul ölçüde güvence sağlayabilmek için, işletme yönetimi tarafından kontrollerin aşılması olasılığını ve hataları tespit etme konusunda etkin olan bağımsız denetim tekniklerinin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan riskleri ortaya çıkarmak açısından uygun olmayabileceğini göz önünde bulundurmak suretiyle denetim süresince mesleki şüphecilik tutumunu bırakmadan denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek zorundadır (KGK, BDS-240, m.8). SPK'nın belirttiği hükümden anlaşılacağı üzere denetçi hilelerle birlikte manipülasyon içeren YMU'nun tespitinde makul güvence sağlayacak bir denetim faaliyetinden ve denetim esnasında mesleki şüpheciliği bırakmadan denetimi işlemlerini gerçekleştirmekten sorumlu tutulmuştur. Dolayısıyla söz konusu kasti hata ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında işletme

yönetiminin sorumluluğu bulunmaktadır. Bununla beraber SPK Kanun'un 63. maddesi bağımsız denetim kuruluşlarını, görevlerinin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, denetledikleri finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi nedeniyle doğabilecek zararlardan denetim raporunu imzalayanlarla birlikte müteselsilen sorumlu tutmuştur. Ayrıca Kanun'a göre; bağımsız denetim şirketleri ile derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları, faaliyetleri neticesinde düzenledikleri raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler dolayısıyla neden oldukları zararlardan da sorumlu tutulmuşlardır (SPK Kanunu, md.63).

Denetçinin usulsüz işlemler ile ilgili bilgi sahibi olması durumunda, bununla ilgili olarak işletme yönetiminin uygun bir kademesi ile iletişime geçmesi gerekmektedir. Denetçinin hangi işletme kademesi ile iletişime geçip konuyu ne şekilde ele alacağı onun mesleki kanaatine bağlı olmaktadır. Uygulamada genellikle, olaya karıştığı düşünülen personelin bir üstünde yer alan amiri ile görüşmeler yapılır (Karacan ve Uygun, 2016:286).

Bilindiği gibi kar yönetimi ya da gelir tahakkuku gibi yöntemler ile YM uygulaması, işletme yönetimi ve/veya yönetimin bir kısmının bilgisi olmadan yapılamaz. Bundan dolayı örneğin; gelirin zamanından önce tahakkuk ettirilmesi veya gerçek olmayan gelir kaydedilmesi yoluyla gelirlerin yüksek gösterilmesi ya da gelirlerin daha sonraki bir döneme kaydırılması suretiyle düşük gösterilmesi şeklinde tahakkuklar üzerinden YMU'ya başvurulması olasılığını denetçinin dikkate alması ve ne tür gelirler üzerinden söz konusu işlemin yapılabileceğini belirlemesi gerekmektedir. Şayet denetçi gelir tahakkuku ile ilgili böyle bir risk olacağını ön görmemiş ise bu durumu belgelere dayandırma sorumluluğu bulunmaktadır (KGK, BDS-240, m.26).

Bağımsız denetçi usulsüz işlemlere ilişkin riskleri belirlemek amacıyla işletme yönetimi ile görüşmeler de yapmaktadır. Yapılan görüşmelerde yönetim kadrosunda olmayan çalışanların içinde yer aldığı hile ve usulsüzlüklere ilişkin yararlı bilgiler edinilebilirken, işletme yönetiminin içinde yer aldığı usulsüzlükler hakkında faydalı bilgiler sağlanamayabilir. Bundan dolayı denetçinin işletme yönetiminin yanı sıra diğer çalışanlar ile yaptığı görüşmeler farklı bakış açıları sağlamak bakımından önem taşımaktadır. Denetçi mesleki kanaatini kullanarak bu görüşmelerin işletme içinde kimler ile hangi kapsamda yapılacağına karar vermektedir. Çünkü YMU'da olduğu

gibi işlemlerin kasıtlı olarak kaydedilmemesi veya gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi ve kayıt yapılması ya da bağımsız denetçiye kasıtlı olarak yanlış bilgi verilmesi gibi gizlenen ya da karmaşık ve organize edilmiş planlara dayalı usulsüzlüklerden kaynaklanan yanlışlıkların tespit edilememe riski, hatadan kaynaklanan bir yanlışlığın ortaya çıkarılmama riskinden daha yüksektir (KGK, BDS-240, m.6).

İşletme yönetiminin içinde bulunduğu usulsüzlüklerde yönetim, doğrudan veya dolaylı olarak muhasebe kayıtlarını değiştirme yoluna gidebilecektir. Bu durumda denetçinin, kontrollerin işletme yönetimi tarafından aşılması nedeniyle ortaya çıkabilecek önemli yanlışlık riskine karşı yapılacak işlemler için de bağımsız denetim teknikleri uygulama zorunluluğu bulunmaktadır. Böyle bir durumda denetçinin; büyük deftere kaydedilen yevmiye kayıtlarının uygunluğunun ve finansal tabloların hazırlanması için yapılan diğer düzeltmelerin test etme, hile ve usulsüzlük sebebiyle önemli ölçüde yanlışlıklara neden olan taraflı bir şekilde yapılmış muhasebe tahminlerini inceleme ve denetçinin dikkatini çeken, işletmenin iş konusu ile doğrudan ilgili olmayan veya başka bir nedenle olağandışı görünen işlemlerin gerekçesini araştırma sorumluluğu bulunmaktadır (KGK, BDS-240, A41-44).

İşletme yönetiminin muhasebe tahminleri aracılığıyla YMU'ya başvurması halinde ise denetçi, bağımsız denetim kanıtıyla desteklenen tahminler ile finansal tablolarda kullanılan tahminler arasındaki farklılıkları bir bütün olarak tekrar gözden geçirmeli ve bu tahminlerin işletme yönetiminin muhtemel bir taraflılığını içerip içermediğini tespit etmelidir. Şayet denetçi işletme yönetiminin muhasebe tahminlerini yaparken muhtemel bir taraflılıkla hareket ettiğini belirler ise, bu durumda usulsüzlüğe bağlı olarak önemli yanlışlık riskine yol açıp açmadığını da değerlendirmektedir. Bu kapsamda; işletme yönetiminin muhasebe tahminlerinde tüm karşılıkları düşük ya da yüksek göstererek karlılığı dönemlere yaymak suretiyle karı manipüle edip etmediğini ya da hedeflenmiş karlılık düzeyine ulaşmak için, işletmenin performansı ve karlılığı hakkında finansal tablo kullanıcılarının algılarını etkileyip onları yanıltacak şekilde YMU'ya başvurup vurmadığını dikkate almalıdır (KGK, BDS-240, A45-47).

Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluğunun bir parçası olarak müşteriye ait bilgilerin gizliliğini koruması esastır. Ancak söz konusu sorumluluk usulsüzlükler olduğu zaman bunların SPK'ya bildirilmesi ile yerine getirilmemiş olmamaktadır.

Diğer bir ifadeyle SPK'ya hileler, yolsuzluklar veya manipülasyonlar ile ilgili bildirimde bulunulması, müşteriye ilişkin gizliliğin korunmadığı anlamına gelmemektedir. Bunun yanında denetçi; işletme finansal tablolarının sadece bağımsız denetim standartlarına uygunluğunu değil, aynı zamanda denetlenen işletmenin SPK ve diğer mevzuatlara uygun olup olmadığını da araştırmaktadır. Bağımsız denetçi, işletmenin SPK ve diğer ilgili mevzuatlara aykırılıklarının önlenmesinden sorumlu tutulamamaktadır (KGK, BDS-250, m.4). Denetçinin mevzuat ile ilgili sorumluluğu BDS'lerde, iki farklı kategoride yer alan mevzuat için ayrı ayrı belirlenmiştir. Buna göre bağımsız denetçinin; vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı gibi, finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümleri ile ilgili olarak sorumluluğu, mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde sağlamaktır. Bağımsız denetçinin mevzuatla ilgili olarak diğer katagoride sınıflandırılmış sorumluluğu ise finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olmayan diğer mevzuata ilişkindir. Bu mevzuata uygunluğun sağlanması, işletmenin faaliyetleri, faaliyetlerini sürdürme bilme kabiliyeti veya önemli cezalardan kaçınması bakımından önemli olabilmektedir. Ayrıca söz konusu mevzuata uygun davranılmaması işletmenin finansal tabloları üzerinde önemli bir etki yapabilmektedir. Bundan dolayı bağımsız denetçi, işletmenin belirtilen diğer mevzuata aykırılıkları ile ilgili olarak, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek aykırılıkların belirlenmesine yardımcı olması için belirli denetim prosedürlerini uygulamakla sorumlu tutulmuştur (KGK, BDS-250, m.6-7) .

#### **3.5.4. AICPA'nın Bağımsız Denetim Standartlarına Göre Denetçinin Sorumlulukları**

AICPA tarafından belirlenmiş olan denetim standartları (SAS), günümüzde de denetçilere yol gösteren standartlar olarak karşımıza çıkmaktadır. AICPA tarafından ilk kez 1972 yılında SAS No:1 yayımlanmış ve söz konusu standartta; hilelerin ortaya çıkarılması bağımsız denetçi incelemesinin amacı olmadığı ve olağan bir incelemenin de hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkarmada garanti olmayacağı belirtilmiştir. Söz konusu standardı daha sonra sırasıyla SAS No:16, SAS No:53 ve SAS No:82 takip etmiştir. Yeni standartlar ile denetçilerin usulsüzlükleri tespit etmedeki sorumlulukları artarken, bir yanda da denetçilerin genişletilmiş yetkilerinin olası yan etkilerinden

korunması amacıyla bir takım düzenlemeler de getirilmiştir (Karacan ve Uygun, 2016:287-288).

SAS No:82 standardının yerini 2002 yılında aynı isimle SAS No: 99 “Finansal Tablo Denetiminde Hile Düşüncesi” standardı almıştır. SAS No:82, SAS No:53’de belirtilen hile riski faktörlerine ek olarak 25 adet daha hile riski faktörü tanımlayarak denetçilerin denetim aşamasında söz konusu risk faktörlerini göz onunda bulundurmasını istemiştir. SAS No:99 ile hile riski faktörleri teşvik/baskılar, fırsatlar ve tutumlar/rasyonelleştirme sınıflarına ayrılarak, 8 adet hile riski faktörü daha eklenmiştir. Ayrıca ilgili standart ile gelirin tanınması, stok miktarları ve yönetimin tahminleri; hileli finansal raporlamadaki risk alanları olarak tanımlanmıştır (Shawver, 2007:18-19). Standart, hile ve usulsüzlük ile ilgili işlemleri; yönetim hilesi olan hileli finansal raporlama ve çalışan hilesi olan varlıkların kötüye kullanımından doğan usulsüzlükler olmak üzere ikiye ayırmıştır. SAS No:99, denetçinin hile ve suistimaller ile uygulaması gereken süreci; öncelikle hile nedeniyle önemli bir yanlışlık olma riskleri ile ilgili gerekli bilgileri toplamak, işletmenin programları ve kontrolleri ile ilgili bir değerlendirmede bulunduktan sonra söz konusu riskler değerlendirilerek elde edilen sonuçları açıklama şeklinde ifade etmiştir (Ramos, 2003:28).

SAS’a göre denetçi, hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan finansal tablolaradaki önemli bir yanlışlığın olup olmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere denetim sürecini planlamak ve gerçekleştirmek sorumluluğu bulunmaktadır (AICPA, 2002). Standardın 13. paragrafında denetçinin denetim çalışmalarında mesleki şüphecilik ile hareket etmesi gerektiğini belirtmiştir. Mesleki özen ve titizliğin sağlanabilmesi için mesleki şüpheciliğin olması gerekmektedir. Çünkü hile doğası gereği önemli yanlışlık yapılma riskini ortaya çıkarmaktadır. Bundan dolayı da denetçinin denetimin her aşamasında mesleki şüpheciliğini sürdürmesi esastır. Mesleki şüphecilik, denetçinin sorgulayıcı olmasını ve önemli yanlışlık riski ile ilgili kritik denetim kanıtları elde etmesine ilişkin davranışını içermektedir. Denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleri hakkındaki geçmiş tecrübesine bakmamalı ve denetim kanıtları toplayarak sorgulayıcı olma özelliğini sürdürmelidir (AICPA, 2002).

Standart, hileli finansal raporlamayla ilgili olarak risk göstergeleri üzerinde denetim ekibinin beyin fırtınası yaparak konuları tartışması gerektiğini belirtmiştir.

Beyin fırtınası yapılmasının temelde iki amacı bulunmaktadır. Bunlardan ilki denetim ekibi üyeleri arasındaki deneyimlerin paylaşılarak, hileli işlemlerin nasıl gizlendiği ile ilgili görüş alışverişinde bulunmaktır. İkinci amaç ise üst yönetimin denetim sürecine katılımını sağlamak amacıyla benimsediği yaklaşımı denetim ekibi üyeleri arasında değerlendirmektir (Ramos, 2003:29, AICPA, 2002). Denetçi, işletmeyi etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgilerinin olup olmadığını belirlemek amacıyla yönetimi, işletmedeki diğer kişileri ve iç denetim fonksiyonunda yer alan uygun kişileri sorgulayabilme sorumluluğuna da sahiptir. Yönetimin sorgulanması genellikle şu durumlara ilişkindir (AICPA, 2002) :

- Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerebileceği riskine ilişkin olarak yönetim tarafından yapılan değerlendirmeler, bu değerlendirmelerin niteliği, kapsamı ve sıklığı,
- Yönetim tarafından belirlenen veya yönetimin dikkatine sunulan her türlü özel hile riskleri ya da hile riski içerebilecek işlem türleri, hesap bakiyeleri veya açıklamalar dahil olmak üzere işletmedeki hile risklerinin belirlenmesi ve bu risklere karşılık verilmesine yönelik olarak yönetimin izlediği süreç,
- Yönetimin işletmedeki hile risklerinin belirlenmesine ve bu risklere karşılık verilmesine ilişkin süreçlerle ilgili olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu iletişimler,
- Yönetimin, işletme uygulamaları ve etik davranış konularındaki görüşleri hakkında çalışanlarla kurduğu iletişimler.

Sonuç olarak SAS No:99'a göre denetçi denetim çalışmalarında mesleki özen ve titizliğin getirdiği mesleki şüphecilik içerisinde, denetim faaliyetleri planlamak, uygulamak ve sonuçlandırmak zorundadır. Burada temel kısıt, denetlenen finansal tablolarla ilgili olarak önemli yanlışlık riskini minimize edecek makul güvence sağlanmasıdır.

AICPA tarafından 2011'de yayımlanan SAS No:122 standardıyla, SAS No:99 standardı yeniden sınıflandırılmış ve yeni standardın içerisinde bir başlık olarak yer almıştır. SAS No:122, denetçinin sorumluluğuna ilişkin durumları SAS No:99'a paralel, ancak daha açık ve net ifadeler ile yeniden düzenlemiştir. Buna göre; suistimalleri önleme ve tespit etme konusundaki birincil sorumluluk, işletmenin

yönetimine aittir. Suistimalden kaynaklanan önemli bir hatanın tespit edilmeme riski, hatadan kaynaklanan yanlışın tespit edilmemesinden daha yüksek olmaktadır. Suistimal için denetçiye yapılan kasıtlı yanlış beyanlar, karmaşık ve dikkatle organize edilmiş bir hareketin parçası olabilir. Özellikle gizli yapılan bu tür girişimlerin tespit edilmesi oldukça zor olmaktadır. Hatta bu durumdan ötürü denetçi aslında yanlış olan denetim delillerinin inandırıcı olduğu kanısına da varabilmektedir. Denetçinin bir suistimali tespit etme kabiliyeti, failin becerisi, manipülasyonun sıklığı ve kapsamı, gizliliğin boyutu, manipüle edilen miktarların göreceli boyutu ve ilgili kişilerin kıdemleri gibi faktörlere bağlı olmaktadır. Denetçi, suistimaller için potansiyel fırsatları belirleyebiliyor olsa da, muhasebe tahminleri gibi yargıya dayalı alanlardaki yanlış bilgilerin suistimal veya hata nedeniyle olup olmadığını belirlemek zordur. Bundan dolayı denetçi, makul güvence elde ederken, kontrollerin denetlenen işletme yönetimi tarafından geçersiz kılma olasılığını göz önüne alarak ve hata tespitinde etkili olan denetim prosedürlerinin suistimal tespitinde etkili olamayabileceğini göz önünde bulundurarak, denetim boyunca mesleki şüpheciliği sağlamaktan sorumlu tutulmuştur (AICPA, 2011).

### **3.6. Yaratıcı Muhasebede Bağımsız Denetimin Rolünün Belirlenmesine İlişkin Daha Önce Yapılan Akademik Çalışmalar**

YMU'yu bağımsız denetim faaliyetleri ile ilişkilendiren ve literatürde yer alan çeşitli çalışmalar mevcuttur. Uluslararası literatürdeki çalışmaların fazlalığı ve her geçen gün artması dikkat çekicidir. Bunun yanında konu ülkemiz açısından yeni sayılabilir. Çünkü ülkemizde yapılan çalışmaların azlığı ve konunun özellikle 2000'li yılların başlarından itibaren ele alınması bu durumu düşündürmektedir. Çalışmaların geneli bağımsız denetim kalitesinin YMU üzerindeki etkisini ölçmeye yöneliktir. Bundan dolayı yapılan çalışmalarda bağımsız denetim firmasının büyüklüğü, bağımsız denetim firmasının veya denetçinin itibarı, denetim ücreti, denetçinin uzmanlığı gibi göstergelerden yararlanılmıştır. Tablo 3.5'de yaratıcı muhasebe ile bağımsız denetimi ilişkilendiren daha önce yapılmış olan çalışmalar sıralanmıştır.



**Tablo 3.5: Yaratıcı Muhasebe ile Bağımsız Denetimi İlişkilendiren Akademik Çalışmalar**

Yazar	Araştırma Konusu	Araştırma Bulgusu
Loebbecke vd. (1989)	Denetim şirketinde yer alan denetçiler üzerinde hileli finansal rapolamanın belirtilerinin araştırılması	Yönetimin aldığı kararların, finansal tablolarda yer alan bir ya da birden fazla usulsüzlüklerin, iç kontrol sistemindeki eksikliklerin ve denetlenmesi zor olan mali işlemlerin hileli finansal raporlamanın belirtileri olarak ortaya konulmuştur.
Becker vd. (1998)	Kar yönetimi ile bağımsız denetimin kalitesi arasındaki ilişkinin belirlenmesi	Finansal tabloları altı büyük bağımsız denetim şirketi dışındaki bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenen şirketlerin, diğerlerine göre kar yönetimi amacıyla daha fazla ihtiyari tahakkuk kullandıkları ortaya çıkmıştır. Buna dayanarak, yüksek kalitedeki denetim şirketlerinin YMU'yu önlemede diğer şirketlere göre daha etkili olduğu sonucuna varılmıştır.
Frankel vd. (2002)	Kar yönetimi ile bağımsız denetim ücretleri arasındaki ilişkinin belirlenmesi	Bağımsız denetim şirketinden bağımsız denetim hizmeti dışında hizmet alan şirketlerin diğerlerine göre daha büyük oranda kar yönetimi uygulamalarına başvurduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca bağımsız denetim şirketine ödenen toplam ücretle kar yönetimi uygulamaları arasında bir ilişki bulunmadığı, bununla birlikte denetim ücreti ile kar yönetimi uygulamaları arasında ise önemli ölçüde negatif bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır.
Nelson vd. (2002)	Bağımsız denetçilerin kar yönetimi uygulamaları karşısındaki tutumunun araştırılması	Muhasebeyle ilgili standart ve diğer düzenlemelerin gayet açık olduğu durumlarda bağımsız denetçilerin kar yönetimi şeklindeki uygulamaları düzelttirdikleri, aksine standart ve diğer düzenlemelerin açık olmadığı durumlarda (bağımsız denetçilerin şirket yöneticileri tarafından ikna edilmesinden dolayı) söz konusu uygulamaları düzeltme yoluna gitmedikleri saptanmıştır. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin büyük işletmelerin girişimlerine karşı olumlu yönde daha farklı yaklaştıkları sonucu elde edilmiştir.
Gibbins (2002)	Nelson vd. (2002)'nin çalışması tartışmıştır.	Nelson vd. (2002)'nin kar yönetime ilişkin elde ettiği yanıtların %61'lik kısmı da açık ve net olmayan standartlarla ilgilidir. Bundan dolayı Gibbins'e göre bağımsız denetçinin durumu denetim faaliyetinde zayıf ise yöneticiye yöneticinin kendi amacını da gerçekleştirmesini sağlayan başka bir seçenek sunabilir. Bu durumda kar yönetimi uygulaması denetçinin yol göstermesi ile gerçekleşmiş olur. Ancak bu durum, seçenek kabul edilemez veya daha az kabul edilebilir bir seçeneği önleme amaçlı yapılmıştır. Gibbins'in yapılan çalışmaya ihtiyatla yaklaşılması istemesinin bir başka gerekçesi de anketlere dönüş ve elde edilen veri oranının yüzdesidir. Anketlere gelen yanıtların yüzdesi %16 olmuştur. Ayrıca anketleri yanıtlayanların karşılaştığı kar yönetimi uygulamalarının sadece %11'i anketlerde sorulan kar yönetimi uygulamalarıdır. Diğer bir deyişle %89'luk bir veri ankette ifade edilemediğinden bilinmemektedir.

**Tablo 3.5: Yaratıcı Muhasebe ile Bağımsız Denetimi İlişkilendiren Akademik Çalışmalar (devamı)**

Krishnan (2003)	Bağımsız denetçinin uzmanlığı ile kar yönetimi uygulamaları arasındaki ilişkinin araştırılması	Uzman olmayan denetçilerin müşterilerinin uzman olan denetçilerin müşterilerine göre daha yüksek oranda ihtiyari tahakkuk raporladığı gözlemlenmiştir. Dolayısıyla uzman denetçiler aracılığıyla kar yönetimi uygulamalarının sınırlanabildiği sonucuna varılmıştır.
Bauwhede vd. (2003)	Halka açık ve kapalı şirketlerin YMU'ya yatınlığının bağımsız denetim şirketleri aracılığıyla araştırılması	Belçika'daki şirketlerin kar hedeflerine ulaşmak için kar yönetimi ve karın istikrarlı hale getirilmesi gibi YMU'ya başvurduklarını göstermiştir. Bunun yanında halka açık şirketlerin diğer şirketlere göre daha az söz konusu uygulamalara yöneldikleri gözlemlenmiştir. Ayrıca bağımsız denetim şirketlerin genellikle karı azaltıcı uygulamalara yönelik önlem olarak izin vermedikleri dolayısıyla denetim kalitesinin arttığı, bunun yanında karı artırmaya yönelik uygulamalarda ise denetim kalitesinde herhangi bir değişiklik olmadığı saptanmıştır.
Jeong ve Rho (2004)	Kar yönetimi ile bağımsız denetimin kalitesi arasındaki ilişkinin belirlenmesi	Büyük denetim firmalarının denetlediği şirketlerin ihtiyari tahakkuklarıyla diğerlerinin ihtiyari tahakkukları arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır.
Kiracı (2004)	SPK'dan yetki almış denetim firmaları üzerinde; hile riski konusuna verilen önemi belirlemek, hile karşısında bağımsız denetçinin tutumunu ortaya koymak ve hilenin iç denetimle olan ilişkini belirlemek	Hile riski değerlemesi ile denetimin etkinliği arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Bununla beraber hileleri bulma gerekliliğine yönelik tutum ile etkin bir denetim için hileleri bulmanın önemi arasında da zayıf ancak pozitif ve anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Ayrıca bağımsız denetçilerin hileler konusunda iç denetçiyle işbirliğinde bulunması tutumu ile etkin bir denetim için iç denetçiyle iş birliği yapılmasının önemi arasında güçlü pozitif bir ilişkiye rastlanmıştır.
Rabin (2005)	YMU'nun tespitinde bağımsız denetçilerin davranış biçimleri ve etik tutumları arasındaki ilişkinin belirlenmesi	YMU ile denetçilerin davranış ve etik tutumları arasında olumlu bir ilişkiye rastlanmış olup, etik değerleri daha yüksek olan denetçilerin bu tür uygulamaları önlemek adına daha etkin çalıştıkları sonucuna varılmıştır.
Özbireceklı ve Süslü (2005)	Bağımsız denetim firmalarının yolsuzluk riski faktörlerini değerlemesi	En çok dikkate alınan risk faktörleri olarak; varlıklar, borçlar, gelirler ya da masrafların önemli ölçüde tahminlere dayanması ve bu tahminlerin olağanüstü yanlı yargılar ve belirsizlikler içermesi, kayıtların alışılmışın dışında tutulmuş olması ya da ilgili varlıkların veya kalemlerin denetlenmemesi ya da başka bir firmaca denetiminin yapılmış olması, zayıf finansal sonuçların toparlanmasının işletmenin bankadan kredi alınması gibi önemli meseleleri üzerinde ters etki yaratma ihtimali, işletmenin finansal durumunun zayıf ya da kötü olması ile birlikte, şirket yönetici veya sahiplerinin şirketin önemli borçlarına kişisel olarak kefil olmuş bulunması gibi nedenler saptanmıştır.

**Tablo 3.5: Yaratıcı Muhasebe ile Bağımsız Denetimi İlişkilendiren Akademik Çalışmalar (devamı)**

Li ve Lin (2005)	Kar yönetimi ile bağımsız denetimin kalitesi arasındaki ilişkinin belirlenmesi	Önceki çalışmalarda elde edilen bulguların aksine, yeniden beyan edilen karlar ile denetim hizmeti dışındaki ücretler arasında istatistik açıdan anlamlı bir ilişki olmadığı yönündedir. Dolayısıyla bu sonuca göre, denetim faaliyeti dışında ödenen ücretler ile denetçinin bağımsızlığı ve denetim kalitesinin değişmesi arasında da bir ilişki bulunmamaktadır. Ancak çalışmada, denetim ücretleri ve toplam ücretler ile kar yönetimi arasında pozitif bir ilişkiye rastlanmıştır.
Kirik (2007)	Eğitim düzeyi ile hata ve hileler arasındaki ilişki	SM, SMMM ve YMM üzerinde yapılan anket çalışması sonucunda, mesleki bilgi ve tecrübe arttıkça daha fazla hileye başvurulduğu bulgusuna ulaşılmıştır.
Tandelloo ve Vanstraelen (2008)	Bağımsız denetim şirketlerinin denetim kalitesi ile halka açık olmayan özel işletmelerdeki YMU arasındaki ilişkinin belirlenmesi	Burgstahler vd. (2006) de elde ettiği gibi güçlü yasal düzenlemelerin olduğu ülkelerde YMU'nun daha kısıtlılığı olduğu, denetimin kalitesinin güçlü yasal mevzuatın olduğu ülkelerde önemli bir fark göstermediği ve söz konusu ülkelerde yer alan büyük bağımsız denetim şirketlerince denetlenen işletmelerin diğerlerine göre kar yönetimi ile daha az meşgul oldukları belirlenmiştir.
Topsak (2009)	Meslek mensuplarının hata ve hileler ile etik dışı davranışlara yönelik tutumları	Meslek mensuplarınca etik ilkeler benimsenmesine rağmen, ilkelere uymada titiz davranılmadığı sonucuna varılmıştır.
Çelik (2010)	Muhasebe hata ve hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin belirlenmesi	Meslek mensuplarınca denetlenen işletmelerin; vergi kaçırma, fazla kredi alabilme, finansal durumu gizleme ve imaj yüksekliği için hilelere başvurdukları sonucuna ulaşılmıştır.
Şengür (2010)	Bağımsız denetim ve iç denetim çalışmaları sırasında en sık tespit edilen hile çeşitlerinin ve hilelerin önlenmesinde etkili olan faktörlerin etkili olma düzeyi konusunda bağımsız denetçiler ile iç denetçilerin görüşlerinin belirlenmesi	Bağımsız denetçilerin hilelerin önlenmesinde en önemli faktörün iç denetimin varlığına ve güvenilir olmasına verdikleri gözlemlenmiştir. Özellikle hileli finansal raporlama, varlıkların kötüye kullanılması ve yolsuzluk ve gayri ahlaki davranışlar açısından; iç denetim departmanının ve iç kontrol sistemlerinin periyodik olarak gözden geçirip iyileştirmesini, finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmasını ve etkin bir denetim komitesinin varlığını hile önleme faktörleri olarak diğer faktörlerden daha önemli görmüşlerdir. Çalışmada en dikkat çeken nokta ise İngilizce "fraud" kelimesinin bağımsız denetçiler açısından ne anlama geldiği sorusuna verilen yanıtlardır. Bağımsız denetçilerin %45.3'ü soruya hile yanıtını verirken, sırasıyla %22.6'sı suistimal, %13.2'si yolsuzluk, %11.3'ü ise sahtekarlık yanıtını vermiştir. Aynı soruya iç denetçilerin ise ağırlıkla (%45.5) suistimal yanıtını verdikleri gözlemlenmiştir.

**Tablo 3.5: Yaratıcı Muhasebe ile Bağımsız Denetimi İlişkilendiren Akademik Çalışmalar (devamı)**

Kandemir (2010)	Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının muhasebe hilelerini belirleme ve önlemedeki sorumluluğunu belirlenmesi	Muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkarılması sorumluluğunun tamamen işletme yönetimine ait olduğu kabul edilmemekte ve bununla beraber bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmelerdeki iç kontrol sistemi ve süreci üzerinde kendi kontrollerinin oldukça sınırlı olmasından dolayı sorumluluktan kaçınma eğilimi içinde oldukları gözlemlenmiştir. Ayrıca bağımsız denetçilerin, mali tabloların önemli yanlışlıklar içermediğine ilişkin makul güvence vermek çerçevesinde tanımlanan mevcut durum ve uygulamalara devam etmek istedikleri sonucuna ulaşılmıştır.
Saad ve Lesage (2010)	Bağımsız denetçilerin finansal tablolardaki hilelerin tamamından sorumlu olup olmadıkları hakkındaki görüşlerinin belirlenmesi	Denetçinin, denetim faaliyetleri sırasındaki psikolojik durumu dikkate alınarak, veriler toplanmış ve denetçinin denetim süreci sırasındaki psikolojik durumunun hileli finansal raporlama üzerinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır.
Karacaer ve Özek (2010)	YMU ile denetim firmalarının yapılarına ve bağımsız denetçilere ilişkin faktörler arasındaki ilişkilerin belirlenmesi	Denetim firmasının büyüklüğü ile YMU arasında negatif ve anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Bunun yanında incelenen denetçi görüşü ve denetim zorluğu ile YMU arasında ise herhangi bir ilişki bulunamamıştır.
Uçma (2010)	Türkiye’deki finansal bilgi manipülasyonları ve hileli finansal raporlamada denetçi sorumluluğunun belirlenmesi	Bağımsız denetçiler, muhasebe manipülasyonu türleri içerisinde % 47 oranında kar yönetimi, % 21 oranında karın istikrarlı hale getirilmesi yöntemi, % 14 YMU ve % 11 oranında agresif muhasebe uygulamaları ile karşılaşmışlardır. Bununla birlikte geliştirilen yapısal eşitlik modeli aracılığı ile bağımsız denetçinin etiksel değerlerinin oluşmasında başta yasal zorunluluklar ve düzenlemelerden, denetçinin üstlendiği rolden ve bağımsızlığından doğrudan orta seviyede etkilendiği belirlenmiştir. Denetçinin sorumluluğunun da etiksel değerlerine bağlı olarak ortaya çıktığı ve bunun hileli finansal raporlamanın önlenmesine ya da tespitine önemli katkı sağladığı, çalışmada ayrıca tespit edilmiştir.
Balaciu vd. (2012)	YMU karşısında Rumen denetçilerin davranışlarının belirlenmesi	Mesleki deneyim arttıkça finansal tabloların kalitesinin arttığına ve denetçi uzmanlığı ile karşılaşılan YMU’nun sıklığı arasında bir ilişki olduğuna dair geçerli kanıt elde edilememiştir. Etkin bir iç kontrol sistemi YMU’ya yönelme ile ilgili denetçi algısını etkilemektedir. Denetçiler, iç kontrol sistemi ile birlikte yapılan bağımsız denetimin YMU’yu kısıtlayacağı algısına sahiptirler. Diğer yandan anketi yanıtlayan denetçilerin %72’si YMU’nun izinin kolaylıkla sürülebileceğine inanmaktadır. Bundan dolayı, denetim faaliyetinde karşılaşılan YMU’nun sıklığı ile manipülasyon eğilimlerini belirleme olasılığı arasında kuvvetli bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır.

**Tablo 3.5: Yaratıcı Muhasebe ile Bağımsız Denetimi İlişkilendiren Akademik Çalışmalar (devamı)**

Sarpün (2012)	İdealist, rölativist ve nepotizm algısına sahip meslek mensuplarının hile ve usulsüzlük algılarının belirlenmesi	Meslek mensupları üzerinde yapılan araştırmada idealist bireylerin hile ve usulsüzlük algıları yüksek olduğu, rölativist bireylerin ise bunun zıttı yönünde algısının düşük olduğu, nepotizm algısı ile hata/hile algısı arasında negatif bir ilişkinin bulunduğu saptanmıştır..
Kısacık (2013)	Denetimde hata ve hilelerle ilgili meslek mensuplarının görüşleri	Zamanından önce ya da sonra yapılan muhasebe kayıtları en çok rastlanan hile olup, hile konusunda meslek mensuplarına mükellefler tarafından yapılan yoğun istek ve baskılar olduğu ifade edilmiştir.
Yaşar (2013)	Kar yönetimi ile bağımsız denetimin kalitesi arasındaki ilişkinin belirlenmesi	Bağımsız denetim kalitesi göstergesi olarak belirlenen denetim firması büyüklüğünün, ihtiyari tahakkuklar üzerine etkisinin olmadığını belirlemiştir.
Krishnan vd. (2013)	İhtiyari tahakkuklar, sonraki döneme ilişkin denetim ücretleri ve denetçi istifa kararları arasındaki ilişkinin belirlenmesi	Çalışmada öncelikle yüksek düzeydeki denetim ücretli ile yüksek düzeydeki ihtiyari tahakkuklar arasındaki pozitif ilişki teyit edilmiştir. Dolayısıyla denetçi istifaları ile ihtiyari tahakkuklar arasında da pozitif bir ilişki olduğu saptanmıştır. Ayrıca denetçi istifalarının, müşterilerin geçmiş dönem anormal denetim ücretleri bağlı olduğu belirlenmiştir. Söz konusu bulgular finansman hiyerarşisi analizi ile elde edilmiştir.
Baskan (2013)	Türkiye de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının finansal tablolarındaki hata ve hileleri önlemedeki etkinliğinin belirlenmesi	Bağımsız denetim firmalarının etkinliğinin artması ile işletmelerin faaliyet süresi, mesleki unvan dağılımı, çalışan sayısı, halka açıklık oranı ve işletmelerin önceden bağımsız denetim firmalarından hizmet alması arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Ayrıca, denetçi rotasyonu, işletmelerin hukuki sorumlulukları, iç denetim ve alınan cezalar ile bağımsız denetimin etkinliğinin artması arasında bir ilişki bulunmuştur.
Ianniello (2013)	Bağımsız denetçi ve yönetim kurulu bağımsızlığının kar kalitesi üzerindeki etkisinin belirlenmesi	Şirket yönetimindeki bağımsız yöneticilerin kar yönetimi uygulamaları üzerindeki etkisini ortaya koyabilecek kanıt elde edilememiştir. Diğer yandan denetçi bağımsızlığı ile ilgili olarak, denetim dışı ücretler ile olağandışı çalışma sermayesi tahakkuklarının mutlak değerleri arasında pozitif bir ilişki saptanmış ve bu durum düşük kar kalitesinin göstergesi olarak ifade edilmiştir.
Özden (2013)	UFRS'de kar yönetimi uygulamaları anlamında herhangi bir açık bulunup bulunmadığı yönünde bağımsız denetçilerin algısı belirlenmesi	Ankete katılan bağımsız denetçiler, UFRS'de yer alan değerlendirme ölçeklerinden özellikle gerçeğe uygun değer ile net gerçekleştirilebilir değer kar yönetimi uygulamalarında açık kapı bıraktığını bildirmişlerdir. Bunun yanında, özellikle duran varlıkların faydalı ömürlerinin yöneticiler tarafından belirlenmesi ve amortisman tabi olmayan kalıntı değerlerinin tespit edilmesine ilişkin UFRS'de yer alan bazı durumların da kar yönetimi şeklindeki uygulamalara olanak hazırladığı bağımsız denetçiler tarafından ortaya konmuştur. Ayrıca bağımsız denetçiler özellikle standartların daha anlaşılabilir olmasının ve standartlardaki değerlendirme ölçeklerinin sadeleştirilmesini, kar yönetimi uygulamalarını sınırlandırabilecek önemli seçenekler arasında olduğunu belirtmişlerdir.

**Tablo 3.5: Yaratıcı Muhasebe ile Bağımsız Denetimi İlişkilendiren Akademik Çalışmalar (devamı)**

Feng ve Li (2014)	İşletme yönetiminin kar tahminleri ile denetçinin mesleki şüphecililiği arasındaki ilişkinin belirlenmesi	Yönetim kar tahminleri, denetçinin işletme sürekliliği ile ilgili görüşü ve sonraki dönem şirket iflasları ile negatif ilişkilidir. Denetçiler daha az inanılır buldukları yönetim kar tahminlerine, şirket iflas tahmin modeline göre daha az ağırlık atmışlardır. Denetçilerin daha az inanılır buldukları yönetim kar tahminleri, hem yöneticiler tarafından önceki iki yıla dönük iyimser kar tahminleri hem de yüksek kar artışı ve yüksek kara yönelik tahminleri içermektedir. Bu bulgulara göre denetçinin işletmenin sürekliliği görüşü kapsamında yönetim kar tahminlerine yönelik mesleki şüphecilik ile hareket ettiği sonucuna varılmıştır.
Keskin (2014)	Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri karşısındaki etik tutumlarının belirlenmesi	En çok karşılaşılan etik dışı istek, mükelleflerin daha az vergi ödemek için meslek mensuplarından bilanço karını olduğundan daha düşük gösterilmesini istemeleridir. Meslek mensupları mesleki etik kurallara uygun hareket etmekte ve ülkemizde bir etik kurulunun kurulması gerektiğini savunmaktadır.
Ercinler (2014)	Meslek mensuplarının hile eylemlerinin engellenmesinde ilgili düzenlemelerin ve denetim faaliyetlerine yönelik görüşlerinin belirlenmesi	Hileli işlemlerin engellenmesiyle ilgili olarak denetim sektörünün arzu edilen düzeyde olmadığını sonucuna varılmıştır.
Anuk (2015)	Muhasebe ilgililerinin hata ve hileler ile etik ilgili davranışlara yönelik tutumları	Meslek odalarının hata, hile ve etik konusundaki faaliyetleri yeterli bulunmamakla birlikte ve odaların denetim ve disiplin kurullarının sorumluluklarını kısmen yerine getirdiklerini belirlenmiştir.
Özdemir (2015)	Hileli finansal tabloların üretilmesinde yasal düzenlemelerin yeterliliği ve bağımsız denetçilerin hilelerin tespit edilmesindeki deneyim ve bilgi düzeyinin belirlenmesi	Türkiye'deki yasal düzenlemelerin hileli finansal raporlamaların yapılmasında kısmen rolü bulunduğu ve bağımsız denetçilerin bağımsızlık ve etik konularında sorunlar yaşadığı belirlenmiştir.
Garven ve Taylor (2015)	Kar yönetimi ile bağımsız denetimin kalitesi arasındaki ilişkinin belirlenmesi	Büyük denetim şirketlerinin denetlediği şirketlere ilişkin analistlerin tahmin hatalarının mutlak düzeyi yüksek ve söz konusu şirketlerin finansal analistlerin kar tahminlerini karşılama veya geçme olasılığı düşüktür. Dolayısıyla, büyük denetim şirketlerinin denetlediği şirketlerin finansal analistlerin tahminlerinden daha az etkilendiği ve dolayısıyla daha az kar yönetimi uygulamalarına yöneldiği sonucuna ulaşılmıştır.

**Tablo 3.5: Yaratıcı Muhasebe ile Bağımsız Denetimi İlişkilendiren Akademik Çalışmalar (devamı)**

Evans vd. (2015)	IFRS ve GAAP yasal düzenlemeleri çerçevesinde Amerika'daki şirketlerin yöneticileri ile Avrupa ve Asya'daki şirketlerin yöneticilerinin kar yönetimi uygulamalarına yönelik davranışların belirlenmesi	GAAP uygulayan Amerikan şirketlerinin kar yönetiminde diğerlerine göre çok daha fazla tahakkuklardan ziyade gerçek yöntemleri tercih ettiklerini göstermektedir. Ancak, söz konusu şirket grupları arasında toplam kar yönetimi miktarı ve olasılığı arasında herhangi bir fark bulunamamıştır. Bunun yanında GAAP uygulayan Amerikan şirketlerinin, tabi olduğu yasal düzenlemelerin kar yönetimini azaltmak yerine gerçek kar yönetimi yöntemi uygulamaya teşvik ettiği belirlenmiştir. Ayrıca GAAP uygulayan Amerikan şirketleri dışındakilerin; karlarını düşük göstermek üzere tahakkukları kullandığı, GAAP uygulayan Amerikan şirketlerinin ise karlarını yüksek göstermek için bile gerçek yöntemleri tercih ettikleri saptanmıştır. Sonuç olarak farklı ülkelerde bulunan şirketler üzerinde muhasebe standartlarının kalitesi ve düzenleyici mekanizmalar, kar yönetimi şeklindeki YMU'yu toplamda azaltmamakta; güçlü yasal düzenlemeler karşısında bu tür eylemler bir miktar azalsa da uygulama biçimlerinde farklılaşmaya neden olmaktadır.
Aslanoğlu vd. (2016)	YMU'nun bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisinin belirlenmesi	İhtiyari tahakkuklar ile denetim firmasının büyüklüğü arasında doğrusal olmayan pozitif bir ilişki ortaya çıkmış ve ihtiyari tahakkukların denetim firması ile arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Bunun yanında YMU'yu temsil eden ihtiyari tahakkuklar ile denetim firmasının veya baş denetçinin değişmesi arasında da istatistiki açıdan anlamlı pozitif bir ilişki bulunamamıştır. Diğer bir ifade ile denetim firmasının veya başdenetçinin değişmesinde YMU'nun geçerli olduğu hipotezi geçersiz hale gelmiştir.
Kızıl vd. (2016)	YM yöntemleri ve finansal bilgilerin manipülasyonu hakkında meslek mensuplarının görüşlerinin belirlenmesi	YM'nin sebepleri olarak; iç kontrol sistemlerinin yetersizliği, bağımsız denetim komitesinin yetersizliği, yöneticilerin çıkarları, zayıf bir yönetim yapısının olması, muhasebe mesleğini yapanların kişisel beklentileri, kariyer ve maddi kaygıları yanında, yeterli mesleki bilgi ve birikime sahip olmaması, işletmelerin üçüncü şahıslara mali tablolarını daha kabul edilebilir göstermek istemesi ve işletmelerin mali kaynak bulma kaygısı gibi nedenler sıralanmıştır. Bununla birlikte denetçinin güvenilirliği ve eğitimi ne kadar yüksek ve deneyimi ne kadar fazla ise muhasebe hile ve manipülasyonların o kadar azalabileceği belirtilmiştir.

Türkiye'deki meslek mensupları üzerinde yapılmış olan çalışmalar incelendiğinde, genel olarak meslek mensuplarının değerlendirdikleri işletmelerle aralarında bağımsız denetim ilişkisi dışında defter tutma, raporlama, vergi beyannameleri hazırlama gibi hizmetlerin olduğu iş ilişkileri bulunmaktadır. Bu nedenle çalışmaların önemli bir kısmında yanıt vermektan kaçınma ve tutarsız

yanıtlar nedeniyle analizlerde sorunlarla karşılaşmıştır. Bunun yanında yapılan çalışmalarda, YM ile ilgili olan uygulama biçimlerinin hile seçenekleri arasında sayılmış ve bu şekilde meslek mensuplarından görüş alınmıştır.

Bu çalışmanın önceki yapılan çalışmalardan en önemli farkı, YMU'nun bağımsız denetçiler açısından sorumlulukları kapsamında nasıl algılandığını belirlemek ve YMU'nun ortaya çıkışı itibariyle, GKGMİ ile ilişkisini meslek mensupları açısından ortaya koyabilmektir. Türkiye'de daha önceki yapılan çalışmalardaki saha araştırmaları incelendiğinde, bu konunun genellikle hileli işlemler içerisinde ele alınıp, hazırlanan anket sorularının bu yönde hazırlandığı gözlemlenmiştir. Bu çalışmada ise YMU'nun hileli muhasebe işlemleri içerisinde yer alıp almadığı, bu uygulamaların GKGMİ'nin içinde değerlendirilip değerlendirilmediği hakkında anketin hedef kitlesini oluşturan bağımsız denetçilere görüşleri sorulmuştur.

Şengür (2010), Kandemir (2010), Baskan (2013) gibi daha önce yapılan çalışmaların bir kısmında YMU, ACFE tarafından oluşturulmuş "Hile Ağacı" içerisinde değerlendirilerek; anket katılımcılarına söz konusu hile ağacındaki finansal işlemler ile YMU'yu birlikte değerlendirmesi istenmiş ve böylelikle varlıkların kötüye kullanılması, yolsuzluk ve finansal tablo hileleri açısından sonuçlar elde edilmiştir. Becker vd (1998), Nelson vb. (2002), Frankel vd. (2002), Krishnan (2003) gibi çalışmaların büyük bir kısmında ise YMU, literatürde de yerini almış biçimiyle; kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, büyük temizlik muhasebesi ve agresif muhasebe gibi başlıklar altında ele alınarak; katılımcıların söz konusu uygulamalar ile karşılaşma sıklıkları, YM'nin bağımsız denetimin kalitesi ile olan ilişkisi gibi konular belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada ise YMU hem genel hem de spesifik açıdan ele alınarak, bağımsız denetçilerin karşılaştıkları YM uygulanma biçimlerinin sıklık dereceleri belirlenmek istenmiştir. Bu amaçla; hem gelirlerin artırılması, giderlerin azaltılması, varlıkların artırılması ve kaynakların azaltılması amacıyla yapılan mali nitelikteki ana işlemlerle hem de söz konusu ana mali işlemleri oluşturan mali nitelikteki spesifik işlemlerle karşılaşılma sıklıkları seçenek olarak bağımsız denetçilere sunulmuştur. Bunun yanında YMU'da bağımsız denetçinin



sorumluluğunu belirlemek amacıyla, denetçiler arasındaki sorumluluklara ilişkin farklılıkların olup olmadığı sınıanmıştır.



## **4. TÜRKİYE'DEKİ BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNDEKİ DENETÇİLER AÇISINDAN YARATICI MUHASEBE UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

YMU'nun bağımsız denetim şirketleri açısından değerlendirilmesi, söz konusu uygulamaların denetlenen şirketler açısından başvurulma derecesini ya da sıklığını belirlemek bakımından önem arz etmektedir. 2016 yılında Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (Association of Certified Fraud Examiners, ACFE) tarafından yayınlanan "Küresel Suistimal Çalışması" raporuna göre; hileli, manipülatif ve yolsuzluğa dayalı işlemleri bir bütün olarak ifade ettikleri suistimal eylemlerini tespit etmede bağımsız denetimler en az etkili kontrollerden biri olarak ortaya çıkmıştır. Rapora göre bildirilen suistimal vakalarının ancak %3.8'inde ana tespit yöntemi bağımsız denetimdir. Bu durum tesadüfen tespit edilen vakaların oranının %5.6 olduğu düşünüldüğünde, oldukça etkisiz kalan bir tespit yöntemi olarak göze çarpmaktadır. Raporda, bağımsız mali tablo denetimlerinin uygulanması neticesinde şirketlerin kayıp tutarlarında ve suistimal tespit sürelerinde azalma birbirleri ile ilişkilendirilse de bu azalmalar çalışmada incelenen tüm suistimal ile mücadele yöntemleri içinde en düşük yeri tutmuştur. Çalışmadaki veriler ışığında, bağımsız denetimin şirketlerin öncelikli suistimalle mücadele yöntemi olacak kadar güvenilir olmadığı sonucuna ulaşılmıştır (ACFE, 2016). Buradan hareketle, YMU'nun bağımsız denetim çalışmaları sonucunda ne denli belirlenebildiği sorusu akla gelmektedir. Zira yolsuzluk, hile, dolandırıcılık, hırsızlık gibi hem ahlaki olmayan hem de yasal açıdan suç olarak değerlendirilen eylemlerin bile bağımsız denetim çalışması ile tespitinin zor olduğu düşünüldüğünde, kar yönetimi gibi tahakkuklar üzerindeki manipülatif uygulamalar ile ortaya çıkabilen YM unsurunun belirlenip belirlenemediği veya ne ölçüde belirlendiği ortaya konulması gereken bir durumdur.

### **4.1. Çalışmanın Konusu ve Önemi**

Uluslararası literatürün ardından ülkemiz literatüründe de yer alan bir kavram olan YM ve uygulama yöntemleri ile ilgili olarak, gerek uluslararası literatürde gerekse ülkemiz literatüründe üzerinde tam manasıyla fikir birliğine varılmış değildir. Söz konusu kavram kimilerine göre; GKGMİ'nin esnetilmesi ve

sınırlarının zorlanması ile yapılan uygulamalar ile hileli finansal raporlamadan ayrılırken, kimilerine göre de hile ve usulsüzlüğün diğer adı olup GKGMİ dışında yer alan uygulamaları ifade etmektedir. Akademik alanda bu şekilde farklı algılanıp değerlendirilen YM kavramının, denetim faaliyetini icra eden bağımsız denetçiler açısından nasıl algılandığı belirlemek uygulama açısından önem arz etmektedir. Zira bu kavramla ilgi denetim faaliyetinin bizzat içinde olan bağımsız denetçilerin görüşü, akademik alanda da fikir birliğine varılamamış alanı daraltacak ve literatüre ek bir katkı sağlayacaktır. Dolayısıyla çalışmanın önemli bir konusu, YM kavramının içeriğinin ve sınırlarının bağımsız denetçiler açısından nasıl belirlendiğinin ortaya konulmasına ilişkindir.

Denetçilerin denetledikleri söz konusu uygulamaları gerçekleştiren işletmelerdeki genel özellikleri ülkemiz işletmeleri açısından ortaya koyabilmek; hem muhasebe bilgi kullanıcılarına alacakları kararda göz önünde bulundurmaları gereken önemli bir ek bilgi hem de akademik literatüre katkı sağlayacaktır.

Çalışmanın ana konusu ise bağımsız denetçilerin YMU'daki sorumlulukları ile ilgilidir. Bağımsız denetim faaliyetleri ile YMU arasındaki ilişki denetçilerin etik değerler, bağımsızlık, yasal ve mesleki sorumlulukları bakımından belirlenmeye çalışılarak; denetçilerin sorumlulukları arasındaki farklılıklarını ve söz konusu uygulamaların önünü kesmede sorumluluk algısının olup olmadığını ortaya koymak çalışmanın ana konusunu oluşturmaktadır.

#### **4.2. Çalışmanın Amacı**

Çalışmanın temel amacı, Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerindeki denetçilerin karşılaştıkları YMU'yu, YMU'ya ilişkin sorumluluklarını ve sorumlulukları arasındaki farklılıkları belirleyebilmektir. Bu amaçla öncelikle bağımsız denetçilerin YM kavramını ve uygulamalarını nasıl algıladıklarını tespit edilmeye çalışılmıştır. Bağımsız denetim şirketlerindeki bağımsız denetçiler tarafından, YM kavramının literatürde yer aldığı şekliyle algılanıp algılanmadığının ve bu alandaki kavram farklılığının denetim faaliyetini yerine getirenler açısından teorik çerçevesinin ne olduğunun belirlenebilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın bir diğer temel amacı ise bağımsız denetim şirketlerinin karşılaştığı YMU'nun neler olduğunu belirleyerek, YMU'nun türleri arasındaki sıklık derecesini belirleyebilmektir. Ayrıca YM uygulayan işletmelerin bu uygulamalara yönelik sergiledikleri genel özelliklerin ortaya konulabilmesi hedeflenmiştir. Bu amaçla YM uygulama biçimleri ve şirketlerin genel özellikleri sıralanarak, denetim şirketlerindeki bağımsız denetçilerin görüşü belirlenmek istenmiştir.

Çalışmanın ana konusunu oluşturan denetçi sorumluluğu; bağımsız denetim şirketlerindeki denetçilerin bağımsızlık, etik değerler, denetim faaliyetleri ile yasalara uyma ve mesleki sorumluluklarına ilişkin faktörler göz önüne alınarak, YMU kapsamında sorumluluklarının irdelenmesi ve farklılıkların analizini ortaya koymayı amaçlamaktadır.

#### **4.3. Çalışmanın Kapsamı**

Çalışmada SPK'nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar listesinde yer alan bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin konu ile ilgili deneyimleri ve görüşleri yer almaktadır. Bu amaçla, SPK'dan bağımsız denetim yetkisi almış şirketlerdeki bağımsız denetçiler ana kütle olarak belirlenmiştir. Ana kütle oluşturulan bağımsız denetçiler; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı olmak üzere gruplara ayrılmıştır. Her bir gruptaki denetçiler SMMM veya YMM mesleki unvanına sahiptir.

SPK'dan bağımsız denetim yetkisi almış şirket sayısı Eylül 2016 itibariyle 100 adettir. Söz konusu şirketlerde bağımsız denetim ile uğraşan personel sayısı toplam 1129'dur. Personellerden 227'si stajyer denetçidir. Stajyer olan denetçiler SMMM ya da YMM mesleki unvanlarına sahip olmadığından ve tek başlarına da denetim faaliyetinde bulunma yetkilerinin olmaması nedeniyle, bu çalışmanın kapsamı içerisinde değerlendirilmemişlerdir. Bu nedenle ana kütle sayısı toplam 902'dir. Bağımsız denetçilerin 398'i YMM mesleki unvanına sahip iken, 504'ü de SMMM unvanına sahiptir. Şirketlere ilişkin bağımsız denetçi bilgileri, şirketlerin 2016/2015/2014 yıllarına ilişkin şeffaflık raporlarının incelenmesiyle elde edilmiştir.

Çalışmanın ilk bölümünde bağımsız denetçilerin YMU ile hileli mali nitelikte işlemleri aynı biçimde ele alıp almadıkları belirlenmek istenmiştir. Buna yönelik olarak, iki kavramın birbirinin yerine kullanıp kullanılmadığına yönelik bağımsız denetçi görüşü ile YM'nin GKGMİ içinde yer alıp almadığına ilişkin bağımsız denetçinin tutumu belirlenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise denetçi tarafından denetim sırasında karşılaşılan YMU sıklık derecesi ve yöntemleri, literatürdeki farklı sınıflandırmalar gözetilerek ve hileli işlem sınıflandırmaları kapsam dışında tutularak; çalışmanın 2.9 kısmında yaptığımız sınıflandırma esas alınarak belirlenmiştir. Bu sınıflandırmada, hem mali nitelikteki ana işlemler hem de mali nitelikteki spesifik işlemler yer almıştır. Ankete katılan bağımsız denetçilerin söz konusu işlemler ile karşılaşma sıklıkları beşli Likert ölçeği ile belirlenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, bağımsız denetçilerin YMU'nun tespiti ve önlenmesine yönelik kendi sorumluluk alanlarına ilişkin tutumları ortaya konmuştur. Bağımsız denetçin sorumluluk alanına giren ifadeler için Balaciu (2012), Lin (2004), Rabin (2005) ve Saad ve Lesage (2010)'ın çalışmalarındaki ölçeklerde yer alan ifadelerden yararlanılmıştır. Bağımsız denetçinin sorumluluk alanı; yasal, denetim faaliyetleri, bağımsızlık, etik ve mesleki açıdan belirlenmiş ve söz konusu alanlardaki sorumluluklara ilişkin tutumlar ortaya konmuştur.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümde yer alan YMU ile karşılaşılan işletmelerin genel özellikleri, YM uygulama biçimleri dikkate alınarak belirlenmiştir. SAS No. 82 "The Auditor's Responsibilities To Detect Fraud" (Denetçinin Hile Tespit Etme Sorumlulukları) standardı ve SEC'in muhasebe ve denetim uygulama yönergelerinde yer alan ve "kırmızı bayrak" olarak ifade edilen manipülasyon göstergeleri kullanılarak (Loebbecke vd, 1989:6-7), YMU'ya yönelen işletmelerin belli başlı özellikleri ortaya konulmuştur. Söz konusu manipülasyon göstergelerinin oldukça fazla olması ve hileli finansal işlemlere ilişkin durumları da içermesi nedeniyle, kapsam YMU ile ilişkilendirilebilen göstergeler ile sınırlı tutulmuştur.

#### 4.4. Çalışmadaki Veri Toplama ve Analiz Yöntemi

Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formunda belirtilen YM uygulama yöntemleri, yöntemleri kullanan işletmelerin genel özellikleri, denetçilerin etik değer, bağımsızlık ve yasal ve kişisel sorumluluklarına ilişkin ifadeler yapılan literatür taraması çerçevesinde belirlenmiştir.

Anket sorularının belirlenmesinin ardından pilot çalışma olarak, Zonguldak ve Bartın illerinde faaliyette bulunan 15 bağımsız denetçi ile yüz yüze görüşülerek, soruları incelemeleri ve anlaşılamayan ifadelerin düzeltilmesi sağlanmıştır. Yüz yüze görüşmenin ardından konusunda uzman akademisyenlerin yardım ve desteği ile ankete son şekli verilmiştir.

Anket formu, hem Ek-1'de sunulan yazılı biçimiyle hem de <http://www.online-anket.gen.tr> web sitesinde elektronik olarak oluşturulmuştur. Hazırlanan elektronik anket formu, SPK'dan bağımsız denetim yetkisi almış 100 adet şirkete öncelikle kurumsal e-posta sistemleri kullanılarak yollanmıştır. Bu yöntemle neredeyse hiç geri dönüşün olmaması nedeniyle, şirket yöneticileri ile iletişime geçilmiştir. Şirket yöneticilerinin onayı ve yardımıyla elektronik anket formu, tam sayım yöntemi ile ana kütlede yer alan denetçilerin hepsine kişisel e-posta aracılığı ile ulaştırılmıştır. Ankete katılım düzeyini artırmak amacıyla, 15-25 gün ara ile anket formu 4 kez tekrar yollanmıştır. Anket formunun denetçilere ulaştırılması ve yanıt alınabilmesi için 6-8 aylık bir zaman harcanmıştır.

Anket yöntemi ile elde edilen veriler SPSS ve AMOS paket programları kullanılarak analiz edilmiştir. Veri analizi istatistiksel olarak belirlendiğinden dolayı, söz konusu yöntemler için en etkin ölçme araçlarının toplamsal likert ölçekler olduğu saptanmıştır. Toplamsal likert ölçek oluşturma çalışması literatür tarama ve istatistiksel analizin birlikte ilerlediği bir süreçtir. Ölçek oluşturma çalışmasında, konuyla ilgili olarak daha önceden yapılmış çalışmalar var ise, fenomenin yapısal özellikleri (alt boyut/faktör/bileşen) literatürdeki çalışmalardan yararlanılarak belirlenir. Fenomenin her alt boyutu için birbiri ile ilgili olarak en az iki veya üç madde/önerme/soru geliştirilir. Daha sonra geliştirilen ölçek için oluşturulan madde seti, mantıksal olarak gözden geçirilir ve uzman kişilere sunularak görüşlerinin alınmasının ardından son şekli verilir. Geliştirilen ölçek ise

önce hedeflenen ana kütle bir kısmına uygulanıp, daha sonra tekrar düzeltmeler yapılarak hedeflenen örneklemin tamamına uygulanır. Bu çalışmada hedeflenen ana kütle sayısının düşük olması ve dolayısıyla ulaşılabilecek örneklem sayısının da düşük olması sebebiyle, bu aşama tek seferde gerçekleştirilmiştir.

Çalışmada ölçümlenmek istenen olgu ve kavramlar için literatürde yer alan konu başlıkları, olgu veya kavramı oluşturan bileşenler ve olgu veya kavramlar üzerindeki etkenler incelenerek soru formatına çevrilmiştir. Ölçme araçlarının önemli bir kısmının daha önceki başka çalışmalarda kullanılmamış olması ve çalışmada kullanılan bir takım ölçeklerin de ölçeğin kullanıldığı diğer çalışmaların araştırma konularından farklı olması sebebiyle, oluşturulan soru formlarının ölçme işlevlerini yerine getirebildiğinden emin olmak için güvenilirlik ve geçerlilik testlerine tabi tutulmuştur.

Soru formlarının bilimsel ölçme aracı niteliklerinden emin olmak adına öncelikle olgu ve kavramları açıklayabileceği düşünülen sorular literatürden faydalınarak bölümlere ayrılmış, faktör (bileşen) yapıları belirlenmiştir. Belirlenen faktör yapıları elde edilen veriler ile yapısal eşitlik modellerinin özel bir türü olan doğrulayıcı faktör analizi kullanılarak doğrulanmaya çalışılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizi, kaynaklardan yararlanılarak belirlenen faktör yapılarını ve öngörülse olarak ileri sürülen faktör yapılarını denetlemek amacıyla yararlanılan bir irdeleme/denetleme ve test yöntemidir (Özdamar, 2016:231).

Doğrulayıcı faktör analizi sırasında bazı maddelerin ölçek ve alt boyutlara katkıları olmaması veya katkılarının çok düşük olması sebebiyle ölçme araçlarının gücünü artırabilmek amacıyla ölçek dışında bırakılabilir. Ölçek dışında bırakılması gereken maddelerin bazen bir alt boyuttaki tüm maddeler olması sebebiyle söz konusu alt boyut ölçek dışında kalabilir. Bu çalışmada, ölçek dışında kalan alt boyutların içerikleri incelendikten sonra, sorular ile elde edilen verilerin önemi göz önünde bulundurularak söz konusu alt boyutlara ait maddelerin ölçek dışı birer soru biçiminde irdelenmesi tercih edilmiştir.

Doğrulayıcı faktör analizi sonucu yapı geçerliliği sağlayan ölçeklerin güvenilirliklerini test etmek amacıyla; Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayısı,

madde toplam korelasyon katsayısı, ölçek toplanabilirlik olasılığı ve ikiye bölme yöntemi ile güvenilirlik korelasyon katsayıları incelenmiştir. Söz konusu istatistiki testlerin ardından araştırma problemlerine yönelik hipotezler sınanmıştır.

#### **4.5. Çalışmanın Kısıtları**

SPK'dan bağımsız denetim yetkisi almış denetim şirketlerinde çalışan denetçiler üzerinde gerçekleştirilen bu çalışmanın en büyük kısıtı; tam sayım yöntemi yapıp SMMM ve YMM unvanına sahip 902 adet bağımsız denetçiye anket formu belirli aralıklar ile 4 kez yollanmasına rağmen, istenen geri dönüş oranının sağlanamamasıdır. Anket çalışması için 155 bağımsız denetçi geri dönüş yapmış ve anketlere geri dönüş oranı %17.2 olarak gerçekleşmiştir.

Geri dönüş oranının düşüklüğü yanında ankete katılan bağımsız denetçilerin de anket sorularının tamamına yanıt vermemesi, kayıp verilerin oluşması nedeniyle, özellikle ölçek geliştirme aşamasında bir takım ölçek ve/veya anket sorularının oluşturulan ölçeklere girememesine neden olmuştur. Ancak bu önemli kısıta rağmen, araştırma problemine ilişkin tüm hipotezler test edilebilmiştir.

#### **4.6. Çalışmadaki Araştırma Problemleri ve Hipotezler**

Uygulama kapsamında anket yoluyla toplanan verilerin analizi sonucunda aşağıda belirtilen araştırma problemleri yanıtlanacak ve bu problemler neticesinde geliştirilen hipotezler test edilecektir.

**Araştırma Problemi 1:** Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçiler YMU'yu hile ile aynı şekilde mi değerlendirmektedir?

**H<sub>1</sub>:** Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçiler açısından çalıştığı firmadaki unvanına göre, YM kavramı ile hile kavramı arasında farka dair görüşleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.

**Araştırma Problemi 2:** Bağımsız denetçilerin karşılaştıkları YMU türleri ve sıklığı bakımından, bağımsız denetçiler arasında bir fark var mıdır?



**H2: Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre gelirlerin artırılması aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H3: Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre giderlerin azaltılması aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H4: Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre varlıkların artırılması aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H5: Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre kaynakların azaltılması aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H6: Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre nakit akışlarını değiştirme aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**Araştırma Problemi 3: Bağımsız denetçilerin YMU ile GKGMİ arasındaki ilişkiyi değerlendirmeleri farklı mıdır?**

**H7: Bağımsız denetçilerin unvanlarına göre YMU'yu GKGMİ içinde ve /veya dışında değerlendirmeleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**Araştırma Problemi 4: YMU'ya başvuran işletmelerin genel özellikleri denetçinin unvanına göre değişmekte midir?**

**H8: Bağımsız denetçilerin unvanlarına göre YMU'ya başvuran işletmelerin genel özelliklerine ilişkin görüşler bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**Araştırma Problemi 5: Bağımsız denetçilerin YM uygulayan işletmelerin finansal durumunu olduğundan daha iyi ya da daha kötü gösterdiğini değerlendirmeleri bakımından denetçiler arasında farklılık bulunmakta mıdır?**

**H<sub>9</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre YMU ile denetlenen işletmenin finansal görünümünü olduğundan daha iyi göstermesi ile karşılaşmaları bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H<sub>10</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre YMU ile denetlenen işletmenin finansal görünümünü olduğundan daha kötü göstermesi ile karşılaşmaları bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**Araştırma Problemi 6:** Bağımsız denetçiler arasında yasal sorumlulukları açısından bir farklılık bulunmakta mıdır?

**H<sub>11</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre YMU'ya karşı yasal sorumluluklarına yönelik görüşleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**Araştırma Problemi 7:** Bağımsız denetim şirketlerinin denetçilerin eğitimlerine verdikleri önem seviyesi ve etkili eğitimler YMU'ya karşı etkili midir?

**H<sub>12</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre denetim kalitesini artıran etkili eğitimlerin YMU'nun tespit edilmesini kolaylaştırdığı görüşü bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**Araştırma Problemi 8:** Bağımsız denetçiler arasında bağımsızlığa ilişkin sorumlulukları açısından bir fark var mıdır?

**H<sub>13</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre YMU'ya karşı bağımsızlıklarına ilişkin sorumlulukları bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**Araştırma Problemi 9:** Bağımsız denetçinin etik ilke ve değerlere tam manasıyla uyması, YMU'yu engelleyebilir mi ?

**H<sub>14</sub>: Bağımsız denetçilerin firmadaki unvanlarına göre YMU'yu önlemede etik ilke ve değerlere uygun davranılmasını istemeleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**Araştırma Problemi 10:** Bağımsız denetçilerin YMU'yu önlemede sorumlulukları açısından unvanlarına göre bir fark bulunmakta mıdır?

**H<sub>15</sub>: Bağımsız denetçilerin firmadaki unvanlarına göre YMU'yu önlemede sorumlulukları bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

#### **4.7. Çalışmanın Bulguları ve Değerlendirilmesi**

Bu bölümde öncelikle çalışmaya yönelik tanımlayıcı istatistikler açıklanacaktır. Ayrıca araştırma sorularının dışında kalan anket soruları çözümlenecektir. Bunların ardından araştırma soruları ve hipotezlere yönelik metodoloji ve istatistiki testler belirtilecektir.

##### **4.7.1. Başlangıç Bulguları**

SPK'dan bağımsız denetim yetkisi almış denetim şirketlerindeki YMM ve SMMM sayısı 902'dir. Bağımsız denetçilerin 398'i YMM mesleki unvanına sahip iken, 504'ü de SMMM unvanına sahiptir. Tam sayım yöntemiyle 902 kişiye anket formu ulaştırılmış ve 155 bağımsız denetçiden yanıt alınmıştır. Anketlere geri dönüş oranı %17.2'dir. Çalışmadaki hata payı (margin of error), %95 güvenilirlik seviyesinde %5.41 olarak gerçekleşmiştir. Anketi yanıtlayan bağımsız denetçilerin tanımlayıcı istatistikleri aşağıda bir arada verilmiştir:

**Tablo 4.1: Ankete Katılan Bağımsız Denetçilerin Tanımlayıcı İstatistikleri**

		Frekans (n)	Yüzde (%)
YAŞ	18-25 Yaş Arası	4	2.72
	26-40 Yaş Arası	88	59.86
	41-55 Yaş Arası	36	24.49
	56 Yaş Ve Üzeri	19	12.93
	TOPLAM	147	100
CİNSİYET	Erkek	129	84.31
	Kadın	24	15.69
	TOPLAM	153	100
EĞİTİM	Lisans	96	62.34
	Yüksek Lisans	51	33.12
	Doktora	7	4.54
	TOPLAM	154	100
FİRMADAKİ UNVANI	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	33	21.29
	Baş Denetçi	17	10.97
	Kıdemli Denetçi	23	14.84
	Denetçi	57	36.77
	Denetçi Yardımcısı	25	16.13
	TOPLAM	155	100
MESLEKİ UNVAN	SMMM	129	83.23
	YMM	26	16.77
	TOPLAM	155	100
HİZMET SÜRESİ	1-5 Yıl Arası	77	57.89
	6-10 Yıl Arası	29	21.80
	11-15 Yıl Arası	11	8.27
	16 Yıl ve Üstü	16	12.04
	TOPLAM	133	100

Araştırma kapsamında anket uygulanan bağımsız denetçilerin yaş dağılımı şu şekildedir; % 2.72'si 18 ile 25 yaş arası (n=4), % 59.86'sı 26 ile 40 yaş arası (n=88), % 24.49'u 41 ile 55 yaş arası (n=36), % 12.93'ü 56 yaş ve üzeri (n=19).

Bağımsız denetçilerin % 84.31'i erkek (n=129) iken % 15.69'u kadındır (n=24).

Bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre dağılımı ise; % 62.34 lisans (n=96), % 33.12 yüksek lisans (n=51), % 4.54 doktora (n=7) şeklindedir.

Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre dağılımı; % 21.29 sorumlu ortak baş denetçi (n=33), % 10.97 baş denetçi (n=17), % 14.84

kıdemli baş denetçi (n=23), % 36.77 denetçi (n=57), % 16.13 denetçi yardımcısı (n=25) şeklinde gerçekleşmiştir.

Anketi yanıtlayan bağımsız denetçilerin % 83.23'ü SMMM iken (n=129), % 16.77'si (n=26) YMM'dir.

Son olarak, bağımsız denetçilerin hizmet sürelerine göre dağılımları ise; % 57.89 1 ile 5 yıl arası (n=77), % 21.80 6 ile 10 yıl arası (n=29), % 8.27 11 ile 15 yıl arası (n=11), ve % 12.04 16 yıl ve üstü (n=16) biçimindedir.

Bağımsız denetçilerden öncelikle kavramsal açıdan YM ile hile arasındaki ilişkiyi değerlendirmeleri istenmiştir. Ankete katılan denetçilerin YM ile hile arasında kavramsal açıdan nasıl bir ilişki olduğuna ilişkin değerlendirmeleri aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

**Tablo 4.2: Yaratıcı Muhasebe ile Hile Arasındaki Kavramsal İlişkinin Değerlendirilmesi**

Size göre yaratıcı muhasebe (creative accounting) ile hile kavramları arasında nasıl bir ilişki bulunmaktadır?	Frekans (n)	Yüzde (%)
Her ikisi de aynı anlamdadır.	21	13.82
Anlamları birbirinden farklıdır.	68	44.74
İkisi birbirinden kesin çizgilerle ayıramamaktadır.	62	40.79
Diğer	1	0.65
<b>Toplam</b>	<b>152</b>	<b>100</b>

Yukarıdaki tabloya göre, soruya yanıt veren bağımsız denetçiler açısından %44.74 oranı ile YM ile hile birbirinden farklı kavramları ifade etmektedir (n=68). Bu orana çok yakın olan %40.79 ile YM ile hilenin birbirinden kesin çizgilerle ayıramadığı değerlendirildiği ortaya çıkmıştır (n=62). Bağımsız denetçilerin %13.82'e göre ise YM ile hile aynı anlama gelmektedir (n=21). Diğer yanıtı veren 1 kişi ise herhangi bir açıklama yapmamıştır.

Bağımsız denetçiler açısından YMU ile GKGMI arasında nasıl bir ilişkinin olduğu da değerlendirilmiştir. Bağımsız denetçilerin değerlendirmeleri aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

**Tablo 4.3: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları ile GKGMİ Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi**

Sizce yaratıcı muhasebe uygulamaları ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) arasında nasıl bir ilişki bulunmaktadır?	Frekans (n)	Yüzde (%)
Yaratıcı muhasebe uygulamaları GKGMİ içerisinde yer almaktadır.	41	27.15
Yaratıcı muhasebe uygulamaları GKGMİ dışında yer almaktadır	18	11.92
Yaratıcı muhasebe ile GKGMİ arasında herhangi bir ilişki yoktur.	27	17.88
Yaratıcı muhasebe uygulamalarının bir kısmı GKGMİ içinde iken, bir kısmı GKGMİ dışındadır.	63	41.72
Diğer	2	1.33
<b>Toplam</b>	<b>151</b>	<b>100</b>

Anket sorusuna yanıt veren bağımsız denetçilerin %41.72'sine göre YMU'nun bir kısmı GKGMİ içinde iken, bir kısmı GKGMİ dışındadır (n=63). Bağımsız denetçilerin %27.15'i YMU'yu GKGMİ içinde değerlendirmişlerdir (n=41). Bağımsız denetçilerin %17.88'sine göre ise YMU ile GKGMİ arasında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır (n=27). Bağımsız denetçilerin %11.92 söz konusu uygulamaları GKGMİ dışında değerlendirmişlerdir (n=18). Diğer yanıtı veren 2 kişi ise herhangi bir açıklama yapmamıştır.

Bağımsız denetçilerin YMU ile karşılaşma oranı %61.44'dür (n=94). Buna karşılık denetçilerin %38.56'sı YMU ile hiç karşılaşmamışlardır (n=59). YMU ile karşılaşan denetçilerin, karşılaştıkları YMU ve sıklık dereceleri ise şu şekildedir:

**Tablo 4.4: Gelirlerin Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Sıklık Dereceleri**

Gelirin Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Hiç Karşılaşmadım	14	14.89
Nadiren Karşılaştım	23	24.47
Bazen Karşılaştım	27	28.72
Sıklıkla Karşılaştım	21	22.34
Sürekli Karşılaştım	9	9.58
<b>Toplam</b>	<b>94</b>	<b>100</b>

Gelirlerin artırılması amacıyla yapılan mali nitelikli işlemler ile karşılaşan bağımsız denetçilerin oranı %85.11'dir. Bağımsız denetçiler en çok söz konusu işlemler ile bazen karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Gelirlerin artırılması ile sürekli karşılaşan bağımsız denetçilerin oranı ise %9.58'dir.

**Tablo 4.5: Giderlerin Azaltılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Sıklık Dereceleri**

Giderlerin Azaltılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Hiç Karşılaşmadım	8	8.60
Nadiren Karşılaştım	19	20.43
Bazen Karşılaştım	22	23.66
Sıklıkla Karşılaştım	29	31.18
Sürekli Karşılaştım	15	16.13
<b>Toplam</b>	<b>93</b>	<b>100</b>

Giderlerin azaltılması amacıyla yapılan mali nitelikli işlemler ile karşılaşan bağımsız denetçilerin oranı %91.40'dır. Bağımsız denetçiler en çok söz konusu işlemler ile sıklıkla karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Giderlerin azaltılması ile sürekli karşılaşan bağımsız denetçilerin oranı ise %16.13'tür.

**Tablo 4.6: Varlıkların Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Sıklık Dereceleri**

Varlıkların Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Hiç Karşılaşmadım	13	14.29
Nadiren Karşılaştım	25	27.47
Bazen Karşılaştım	23	25.27
Sıklıkla Karşılaştım	21	23.08
Sürekli Karşılaştım	9	9.89
<b>Toplam</b>	<b>91</b>	<b>100</b>

Varlıkların artırılması amacıyla yapılan mali nitelikli işlemler ile karşılaşan bağımsız denetçilerin oranı %85.71'dir. Bağımsız denetçiler en çok söz konusu işlemler ile nadiren karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Varlıkların artırılması ile sürekli karşılaşan bağımsız denetçilerin oranı ise %9.89'dur.

**Tablo 4.7: Kaynakların Azaltılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Sıklık Dereceleri**

Kaynakların Azaltılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Hiç Karşılaşmadım	24	27.27
Nadiren Karşılaştım	28	31.82
Bazen Karşılaştım	18	20.45
Sıklıkla Karşılaştım	16	18.18
Sürekli Karşılaştım	2	2.28
<b>Toplam</b>	<b>88</b>	<b>100</b>

Kaynakların azaltılması amacıyla yapılan mali nitelikli işlemler ile karşılaşan bağımsız denetçilerin oranı %72.73'dür. Bağımsız denetçiler en çok söz konusu işlemler ile nadiren karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Kaynakların azaltılması ile sürekli karşılaşan bağımsız denetçilerin oranı ise %2.28'dir.

**Tablo 4.8: Nakit Akışlarını Değiştirme Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Sıklık Dereceleri**

Nakit Akışlarını Değiştirme Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Hiç Karşılaşmadım	21	23.08
Nadiren Karşılaştım	23	25.27
Bazen Karşılaştım	27	29.67
Sıklıkla Karşılaştım	15	16.48
Sürekli Karşılaştım	5	5.50
<b>Toplam</b>	<b>91</b>	<b>100</b>

Nakit akışlarını değiştirme amacıyla yapılan mali nitelikli işlemler ile karşılaşan bağımsız denetçilerin oranı %76.92'dir. Bağımsız denetçiler en çok söz konusu işlemler ile bazen karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Nakit akışlarını değiştirme ile sürekli karşılaşan bağımsız denetçilerin oranı ise %5.50'dir.

Ankete yanıt veren bağımsız denetçilere göre en sık karşılaşılan YM uygulama biçimleri ise aşağıdaki gibidir:

**Tablo 4.9: Bağımsız Denetçilerin Karşılaştıkları Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Sıklık Dereceleri**

Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları	Frekans (n)	Yüzde (%)
Gelirin Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	80	21.22
Giderlerin Azaltılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	85	22.55
Varlıkların Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	78	20.69
Kaynakların Azaltılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	64	16.97
Nakit Akışlarını Değiştirme Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	70	18.57
<b>Toplam</b>	<b>377</b>	<b>100</b>

Yukarıdaki tabloya göre, bağımsız denetçilerin en sık karşılaştıkları YM uygulama türü %22.55 ile giderlerin azaltılmasına yönelik yapılan uygulamalardır (n=85). En az karşılaşılan uygulama türü ise %16.97 ile kaynakların azaltılması



amacıyla ile yapılan mali işlemlerdir (n=64). Tablo oluşturulurken; bağımsız denetçilerin söz konusu uygulamalar ile hiç karşılaşmaması durumu verilen yanıtlardan çıkarılarak, karşılaşma durumlarının toplamı sıralanmıştır.

Ankete katılan bağımsız denetçilerin, gelirlerin artırılması amacıyla yapılan mali nitelikli işlemlerle ilgili olarak karşılaştıkları uygulamaların sıklık derecesi aşağıdaki gibidir:

**Tablo 4.10: Gelirlerin Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Türleri Açısından Sıklık Dereceleri**

Gelirin Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Gelirin erken tahakkuk ettirilmesi	75	28.74
Faiz gelirlerinin fiktif bir biçimde artırılması	42	16.09
Faaliyet dışı karların dönem gelirine eklenmesi	64	24.52
Kredilerin satış geliri gibi kaydedilmesi	26	9.96
İki şirketin ürünlerini birbiri ile değiştirerek bu işlemi satış yapmış gibi göstermesi	54	20.69
<b>Toplam</b>	<b>261</b>	<b>100</b>

Yukarıdaki tablo oluşturulurken, bağımsız denetçilerin sıralanan uygulamalar ile hiç karşılaşmaması durumu verilen toplam yanıtlardan çıkarılarak frekans ve yüzdeler belirlenmiştir. Tabloya göre; bağımsız denetçilerin en sık karşılaştığı gelir artırmaya yönelik mali işlem, %28.74 ile gelirin erken tahakkuk ettirilmesidir (n=75). En az karşılaşılan işlem ise %9.96 ile kredilerin satış geliri gibi kaydedilmesi işlemidir (n=26).

Giderlerin azaltılması amacıyla yapılan mali nitelikli işlemlerin türleri açısından, bağımsız denetçilerin karşılaşma sıklıkları aşağıdaki gibidir:

**Tablo 4.11: Giderlerin Azaltılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Türleri Açısından Sıklık Dereceleri**

Giderlerin Azaltılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Karşılık muhasebesi aracılığıyla giderlerin azaltılması veya artırılması	75	16.48
Vergiden kaçınma amacıyla giderlerin azaltılması	63	13.85
Büyük temizlik muhasebesi aracılığıyla giderlerin azaltılması	41	9.01
Dönem sonu stoklarını yüksek göstererek giderlerin azaltılması	76	16.70
Giderleri aktifleştirme suretiyle giderlerin azaltılması	79	17.36
Amortisman sürelerini uzatma suretiyle giderlerin azaltılması	56	12.31
Şüpheli alacak karşılıklarını azaltma suretiyle giderlerin azaltılması	65	14.29
<b>Toplam</b>	<b>455</b>	<b>100</b>

Yukarıdaki tabloya göre bağımsız denetçiler, giderlerin azaltılması ile ilgili olan mali nitelikli işlemlerden en sık %17.36 oranıyla giderlerin aktifleştirilmesi ile karşılaşmışlardır (n=79). Bunun dışında karşılık muhasebesi aracılığıyla ve dönem sonu stokları yüksek gösterme suretiyle de giderlerin aktifleştirilmesine oldukça yakın oranda giderlerin manipüle edilmesiyle karşı karşıya gelmişlerdir. Giderlerin azaltılması ile ilgili uygulanan en az rastlanan YM uygulama biçimi ise %9.01 oranıyla büyük temizlik muhasebesinin kullanılmasıdır (n=41). Bu tablonun oluşturulmasında da bağımsız denetçilerin hiç karşılaşmadığını ifade eden yanıtlar toplam yanıtlar içerinden çıkarılmıştır.

Varlıkların artırılması amacıyla yapılan mali nitelikli işlemlerin türleri ele alındığında, bağımsız denetçilerin söz konusu türler ile karşılaşma sıklıkları şu şekilde gerçekleşmiştir:

**Tablo 4.12: Varlıkların Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Türleri Açısından Sıklık Dereceleri**

Varlıkların Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Şerefliyi yüksek göstererek varlıkların artırılması	50	20.92
Maddi olmayan duran varlıklar aracılığıyla varlıkların artırılması	54	22.59
Yeniden değerlendirme suretiyle varlıkların artırılması	69	28.87
Gerçeğe uygun değerlendirme aracılığıyla varlıkların artırılması	66	27.62
<b>Toplam</b>	<b>239</b>	<b>100</b>

Tablo 4.12'e göre, bağımsız denetçilerin varlıkların artırılması ile ilgili olarak hiç karşılaşmama seçeneğinin çıkarılması ile en sık karşılaştıkları varlık artırılması türü %28.87 ile yeniden değerlendirme (n=69) ve hemen ardından bu orana çok yakın olan %27.62 ile gerçeğe uygun değerlendirme (n=66). Bağımsız

denetçilerin en az karşılaştıkları varlıkları manipüle etme türü ise %20.92 ile şerefiyenin yüksek gösterilmesidir (n=50).

Bağımsız denetçilerin kaynakların azaltılması ile ilgili olarak ise en sık karşılaştıkları YM türü %54.47 ile bilanço dışı finansman iken (n=67), %45.53 oranı ile borçların sermaye olarak yeniden sınıflandırması ile karşılaşmışlardır (n=56).

Ankete katılan bağımsız denetçilerden, YMU ile denetledikleri şirketlerin finansal durumunun gerçekte olduğundan iyi veya kötü gösterilmesi ile ilgili olarak değerlendirmeleri istenmiştir. Buna göre bağımsız denetçilerin denetlediği şirketlerdeki YMU'nun şirketin finansal durumunu olduğundan daha iyi göstermek amacıyla kullanıldığına ilişkin yanıtları aşağıdaki tablodaki gibidir:

**Tablo 4.13: Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Denetlenen Şirketlerin Finansal Durumunu Olduğundan Daha İyi Göstermesine İlişkin Sıklık Dereceleri**

Yaratıcı muhasebe ile denetlenen şirketin finansal durumunu olduğundan daha iyi gösterilmesi ile karşılaştım	Frekans (n)	Yüzde (%)
Hiç Karşılaşmadım	14	15.05
Nadiren Karşılaştım	23	24.73
Bazen Karşılaştım	27	29.03
Sıklıkla Karşılaştım	21	22.58
Sürekli Karşılaştım	8	8.61
<b>Toplam</b>	<b>93</b>	<b>100</b>

Yukarıdaki tabloya göre YMU ile karşılaşan denetçilerin %84.95'i denetledikleri işletmelerin finansal durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi ile karşılaşmışlardır (n=79). Denetlenen işletmelerin finansal durumunu olduğundan daha kötü gösterilmesiyle ilgi olarak, bağımsız denetçilerin karşılama frekans ve yüzdeleri ise şöyledir:

**Tablo 4.14: Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Denetlenen Şirketlerin Finansal Durumunu Olduğundan Daha Kötü Göstermesine İlişkin Sıklık Dereceleri**

Yaratıcı muhasebe ile denetlenen şirketin finansal durumunu olduğundan daha kötü gösterilmesi ile karşılaştım	Frekans (n)	Yüzde (%)
Hiç Karşılaşmadım	44	48.89
Nadiren Karşılaştım	25	27.78
Bazen Karşılaştım	13	14.44
Sıklıkla Karşılaştım	6	6.67
Sürekli Karşılaştım	2	2.22
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>100</b>

Tabloya göre YMU ile karşılaşan denetçilerin %51.11'i denetledikleri işletmelerin finansal durumunun olduğundan daha kötü gösterilmesi ile karşılaşmışlardır (n=46). Bu sonuca göre; bağımsız denetçiler, YMU ile denetlenen şirketin finansal görünümünün olduğundan daha iyi gösterilmesi durumu ile daha kötü gösterilmesi durumuna nazaran daha sık karşılaştıkları anlaşılmaktadır. Bir başka ifadeyle; YMU daha sık biçimde işletmenin finansal durumunu olduğundan daha iyi gösterme amacıyla kullanılmaktadır.

#### 4.7.2. Ölçek Geliştirme Çalışmaları

Çalışmanın bu kısmında araştırma konularını ve hipotezleri test etmeye yönelik geliştirilen ölçekler ile ilgili bilgi verilecektir.

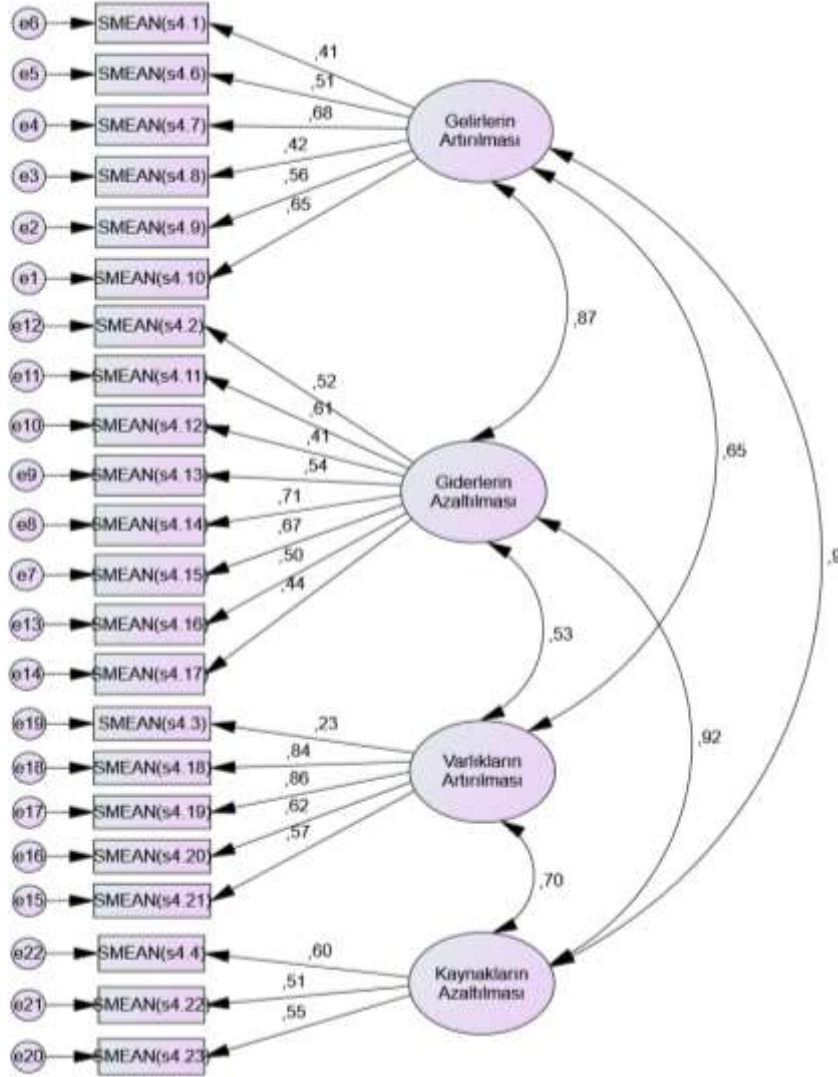
##### 4.7.2.1. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği Geliştirme Çalışması

YMU çalışma kapsamında 5 alt boyut ile ifade edilmektedir. Alt boyutlar; 1.Gelirlerin Artırılması, 2.Giderlerin Azaltılması, 3.Varlıkların Artırılması, 4.Kaynakların Azaltılması ve 5. Nakit Akışlarının Değiştirilmesi şeklindedir. 5. alt boyutun ölçümlenmesi için yalnızca bir adet soru üretilebilmiştir. Bunun nedeni, nakit akışlarının değiştirilmesi ile gerçekleştirilen YMU'nun sadece nakit akım tablosu manipüle edilerek gerçekleştirilmesidir. Bundan dolayı 5. alt boyut ölçek dışında bırakılmış, fakat daha önce belirtildiği üzere soru ilgili olguyu ölçen bir veri olarak tek başına irdelenmiştir.

Bağımsız denetçilerin karşılaştıkları YM uygulama türlerinin ve sıklığının tespiti amacıyla YM uygulama türleri adında bir ölçek oluşturabilmek için 5'li likert tipte oluşturulan 23 maddelik form ile toplanan veriler ile doğrulayıcı faktör

analizi uygulaması gerçekleştirilmiştir. YM türleri ölçeği 4 ana başlık ile tasarlanmıştır. Ölçeğin doğrulayıcı faktör analizi şeması aşağıdaki gibidir:

**Şekil 4.1: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği Teorik Yapısı**



Ölçekte yer alan tüm maddeler için Standardize Edilmiş Katsayı ( $\beta$ ) hesaplanarak, ölçekte yer alan önermelerin ölçğe katkıları belirlenmiştir. Doğrulayıcı faktör analizinde ölçğe katkısı düşük olan maddeler teker teker çıkarılıp, her defasında ölçekteki önermeler için yeni  $\beta$  değerleri hesaplanmaktadır. Ölçekte yer alan maddelerden s4.1, s4.3, s4.6, s4.8, s4.12 ve s4.17 maddelerinin ölçğe katkıları çok düşüktür. Ölçeğin ölçme gücünü artırmak amacıyla söz konusu maddeler ölçek dışında bırakılmıştır. Ölçek dışında bırakılan maddelerle gerekli düzeltmeler yapıldığında ölçğin model uyum indeksleri tablo 4.15’de verilmiştir.

**Tablo 4.15: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Model Uyum İndeksleri**

	CMIN	CMIN/DF	IFI	CFI	RMSEA
Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları	268,665	2,799	0,921	0,951	0,078

Modellerin veriyi ne kadar iyi açıkladığı uyum istatistikleri ile belirlenir. Modellerin uyumunu test eden birden fazla uyum istatistiği bulunmaktadır. Uyum istatistikleri, ileri sürülen modellerin parametreleri ile örnek verilerden elde edilen istatistiklerin uygunluğunu test etmektedirler. Eğer model verilere uymuyorsa reddedilir. İleri sürülen model reddedilemiyorsa model gözlenen verilerin altında yatan nedensel yapıyı açıklama yeteneğine sahiptir (Özdamar, 2016: 251-252). Ki kare uyum iyiliği indeksi (CMIN/DF) ile birlikte, Artırmalı Uyum İndeksi (Incremental Fit Index, IFI), Karşılaştırmalı Uyum İndeksi (Comparative Fit Index, CFI), Yaklaşık Hataların Ortalama Karekökü (Root Mean Square Error of Approximation, RMSEA) gibi indeksler de sıklıkla kullanılmaktadır. Aşağıdaki tabloda, uyum değerleri ve uyum aralıkları özetlenmiştir (Schermelleh vd., 2003:52).

**Tablo 4.16: İndeks Uyum Değerleri ve Uyum Aralıkları**

Uyum Kriteri	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum
CMIN/DF	$\chi^2/sd \leq 3$	$\chi^2/sd \leq 5$
IFI	$0,95 \leq IFI$	$0,90 \leq IFI$
CFI	$0,97 \leq CFI$	$0,95 \leq CFI$
RMSEA	$RMSEA \leq 0,05$	$RMSEA \leq 0,08$

YMU ölçeğininin model uyum indeksleri incelendiğinde, tamamının kabul edilebilir seviyede olduğu görülmektedir. YMU ölçeği doğrulayıcı faktör analizi tahmin katsayıları tablo 4.17'deki gibidir.

**Tablo 4.17: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi**

Soru/Madde	Faktör	Standardize Edilmiş Katsayı ( $\beta$ )	Standart Hata (S.E.)	Kritik Oran (C.E.)	P
s4/m.10	Gelirlerin artırılması	,744			
s4/m.9	Gelirlerin artırılması	,643	,086	7,035	0,000
s4/m.7	Gelirlerin artırılması	,746	,100	7,932	0,000
s4/m.15	Giderlerin azaltılması	,663			
s4/m.14	Giderlerin azaltılması	,720	,163	7,270	0,000
s4/m.13	Giderlerin azaltılması	,544	,123	5,780	0,000
s4/m.11	Giderlerin azaltılması	,581	,148	6,116	0,000
s4/m.2	Giderlerin azaltılması	,531	,145	5,660	0,000
s4/m.16	Giderlerin azaltılması	,499	,149	5,354	0,000
s4/m.21	Varlıkların artırılması	,498	,108	6,183	0,000
s4/m.20	Varlıkların artırılması	,569	,104	7,222	0,000
s4/m.19	Varlıkların artırılması	,880	,095	11,241	0,000
s4/m.18	Varlıkların artırılması	,861			
s4/m.23	Kaynakların azaltılması	,449	,171	5,688	0,000
s4/m.22	Kaynakların azaltılması	,446			
s4/m.4	Kaynakların azaltılması	,550	,219	5,232	0,000

Ölçekte bırakılan tüm maddelerin ölçeğe katkısı % 95 güven düzeyinde anlamlıdır. Maddelerin ölçek katkısı 0,446 ile 0,880 arasında değişmektedir. İstatistiksel olarak maddelerin ölçeğe katkılarının 0,5 ile 1 arasında olması istenen bir durumdur. Ölçek uyum indeksleri ve 0,5'in altında ölçek katkısı olan maddelerin katsayılarının 0,5'e oldukça yakın olması göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu maddelerin ölçekte bırakılmasının faydalı olacağı düşünülmüştür. Ölçek ve alt boyutlarına ait güvenilirlik katsayıları ise tablo 4.18'de yer almaktadır.

**Tablo 4.18: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği Güvenirlilik İstatistikleri**

Alt boyutlar / Ölçek	Madde Sayısı	Cronbach's Alpha Güvenirlilik Katsayısı	Toplanabilirlik Olasılık Değeri	İkiye Bölme Güvenirlilik Katsayısı	Madde Toplam Korelasyonu
Gelirlerin artırılması alt boyutu	3	0,743	0,000	-	-
Giderlerin azaltılması alt boyutu	6	0,755	0,004	-	-
Varlıkların artırılması alt boyutu	4	0,810	0,000	-	-
Kaynakların azaltılması alt boyutu	3	0,585	0,025	-	-
YMU ölçeği	16	0,871	0,00	0,834	0,230

Ölçeğine ilişkin elde edilen Cronbach Alfa ( $\alpha$ ) değeri, ölçme aracının homojenliğinin bir göstergesi olarak kabul edilen güvenirlilik katsayısıdır. Güvenirlilik katsayısına ilişkin ölçüt değerleri; eğer  $\alpha$  değeri 0,00 ile 0,40 arasında ise güvenilir değil, 0,40 ile 0,60 arasında ise düşük güvenilrlikte, 0,60 ile 0,80 arasında ise oldukça güvenilir, 0,80 ile 1 arasında ise yüksek derecede güvenilir ölçek olarak yorumlanmaktadır (Özdamar, 2016). Güvenirlilik katsayısının ölçüt değerleri ile ilgili olarak başka bir sınıflandırmaya göre ise,  $\alpha$  değeri 0,5'in altında olması halinde ölçek güvenilmez olarak ifade edilmektedir. Değerin 0,5 ile 0,6 arasında olması zayıf, 0,6 ile 0,7 arasında olması kabul edilebilir, 0,7 ile 0,9 arasında olması iyi ve 0,9'un üzerinde olması ölçeğin güvenilrlüğünün mükemmel olduğunu göstermektedir. Bunun yanında, hesaplanan düşük  $\alpha$  değerinin ölçekte yer alan madde sayısının az olmasına da bağlı olabileceği, buna karşılık ölçekteki madde sayısı çok olduğunda da 0,90'nın üzerinde  $\alpha$  değeri saptanabileceği, dolayısıyla ölçekte gereksiz soru olabileceği ihtimali unutulmamalıdır (Kılıç, 2016:48).

Tablo 4.18 incelendiğinde tüm alt boyutların ve ölçeğin güvenirlilik katsayısının kabul edilebilir değer olan 0,5'in üzerinde olduğu gözükmektedir. YMU ölçeğinin  $\alpha$  değeri 0,871 olduğu, bu haliyle ölçeğin güvenilrlilik katsayısının iyi olduğu ifade edilebilir. Alt boyutlardan ise sadece kaynakların azaltılması boyutunun  $\alpha$  değeri diğer alt boyutlara nazaran düşük çıkmıştır. Bunun nedeni, ilgili alt boyuta ilişkin soruları yanıtlayan denetçilerin diğer alt boyutlara kıyasla



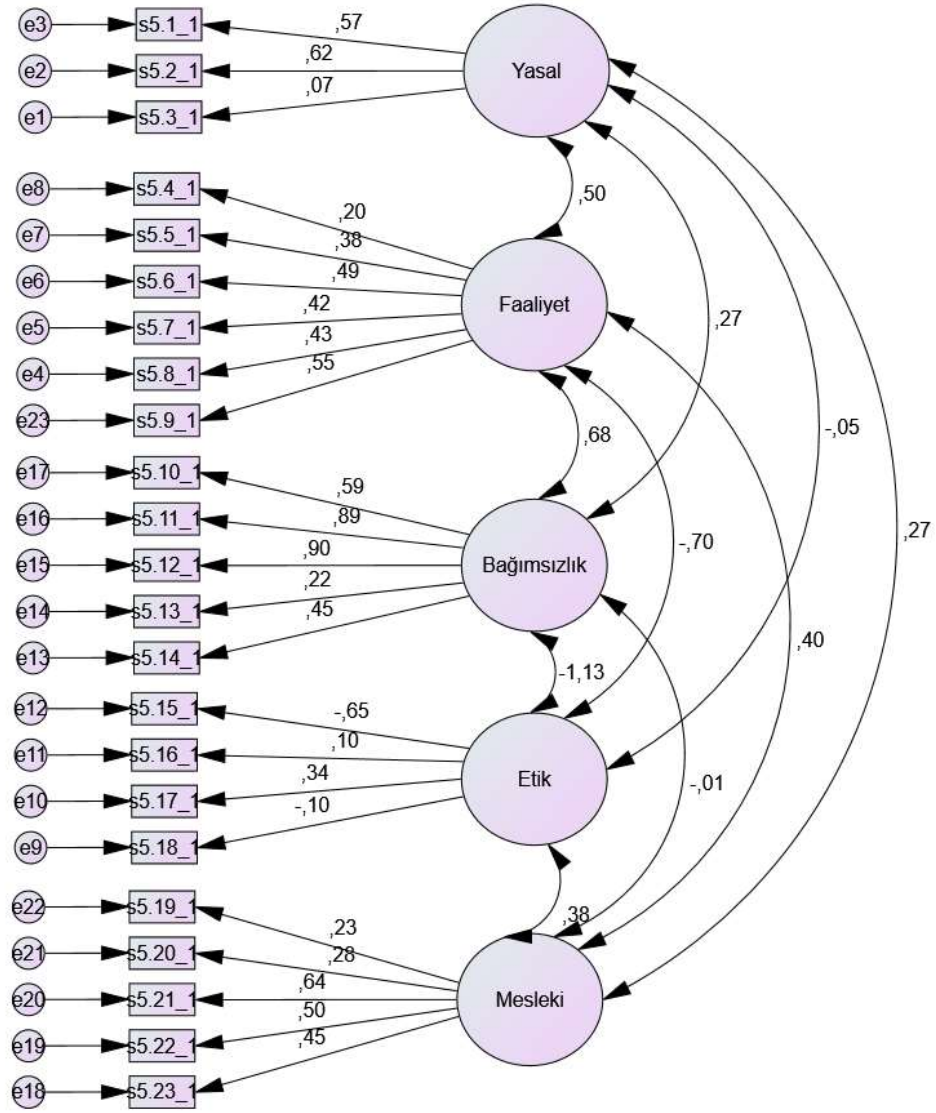
daha az yanıt vermesi dolayısıyla daha çok kayıp verinin oluşması ile ilgilidir. Tüm ölçek ve alt boyutlara ait toplanabilirlik olasılığı incelendiğinde ise, ölçek maddelerinin toplam ölçek oluşturabileceğini göstermektedir. Ölçeğin toplam madde korelasyon ortalaması 0,230 ve ikiye bölme yöntemi ile güvenilirlik katsayısı 0,834 dür. Madde toplam korelasyonun 0,2 ile 0,4 arasında olması ve ikiye bölme yöntemi ile güvenilirlik analizi korelasyon katsayısının 0,8'in üstünde olması ölçeğin ölçme işlevini yerine getirebilmesi bakımından olumlu bulgulardır (Tabachnick ve Fidell, 2013).

Doğrulayıcı faktör analizi, güvenilirlik analizleri ve madde toplam korelasyon analizleri değerlendirildiğinde; araştırma amaçları için özel olarak üretilmiş olan YM uygulama türleri ölçeğinin, YMU olgusunu 4 alt boyut ile birlikte başarı ile ölçebilecek bir ölçektir denilebilir.

#### **4.7.2.2. Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Geliştirme Çalışması**

Çalışma kapsamında bağımsız denetçilerin sorumluluklarına dair görüşlerin ölçülenebilmesi amacıyla denetçinin sorumluluğu adına bir ölçek geliştirme ihtiyacı doğmuştur. Bu bağlamda; denetçinin yasal sorumluluğu, denetim faaliyetlerine ilişkin sorumluluğu, bağımsızlığa ilişkin sorumluluğu, etiksel sorumluluğu ve mesleki açıdan sorumluluğu şeklinde 5 alt boyutta toplam 23 ifade içeren 5'li likert tipinde sorular ile toplanan veriler doğrulayıcı faktör analizine tabi tutulmuştur. Söz konusu maddeler ve maddeler ile ölçümlenmeye çalışılan alt boyutlara ait şema aşağıdaki gibidir:

Şekil 4.2: Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Teorik Yapısı



Uygulanan doğrulayıcı faktör analizi sonucu bazı maddelerin ölçek ve alt boyutlara katkısının istatistiksel olarak anlamsız olduğu gözlemlenmiştir. Ölçek ve alt boyutlara katkısı çok düşük ve anlamsız olan maddeler; s5.3, s5.4, s5.15, s5.13, s5.16, s5.17, s5.18, s5.19 şeklindedir. Ölçeğe oldukça düşük katkısı olduğu gözükken s5.5, s5.6, s5.7, s5.8, s5.20, s5.23 maddelerinin ise ölçekteki önermeler için  $\beta$  değerleri hesaplandığında 0,5'lik faktör yükü sınırına oldukça yakın olduğu gözükütüğünden, ölçekte bırakılmasına karar verilmiştir. Ölçek ve alt boyutlara katkısı çok düşük ve anlamsız olan maddeler ölçek dışında bırakıldığında etiksel sorumlulukla ilgili alt boyutu açıklamaya yönelik ölçeğe eklenen tüm maddelerin ölçek dışında kaldığı görülmüştür. Bu durumda geçerli bir ölçüm aracı geliştirmek amacıyla etik ile ilgili alt boyut ölçek dışında bırakılmış, 4 alt boyutlu bir ölçek ile

çalışılmaya devam edilmiştir. Ölçek dışında bırakılan etiksel sorumluluk ile ilgili alt boyuta ait sorular araştırma sorularının irdelenmesi esnasında ölçek dışı birer soru olarak dikkate alınacaktır. Belirtilen maddeler ölçek dışında bırakıldıktan sonra modelin uyum indeksleri tablo 4.19’de sunulmuştur.

**Tablo 4.19: Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi Model Uyum İndeksleri**

	<b>CMIN</b>	<b>CMIN/DF</b>	<b>IFI</b>	<b>CFI</b>	<b>RMSEA</b>
Denetçinin Sorumluluğu	121,446	1,446	0,920	0,956	0,054

Model uyum indeksleri incelendiğinde tamamının kabul edilebilir seviyede ve iyi derecede uyuma işaret ettiği görülmektedir. Denetçinin sorumluluğu ölçeği doğrulayıcı faktör analizi sonucu tahmin edilen standardize faktör yükleri ise tablo 4.20’deki gibidir.

**Tablo 4.20: Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi**

<b>Soru/Madde</b>	<b>Faktör</b>	<b>Standardize Edilmiş Katsayı (<math>\beta</math>)</b>	<b>Standart Hata (S.E.)</b>	<b>Kritik Oran (C.E.)</b>	<b>P</b>
s5/m.2	Yasal Sorumluluk	,644			
s5/m.1	Yasal Sorumluluk	,572	,372	2,526	,012
s5/m.8	Denetim Faaliyetine İlişkin Sorumluluk	,429			
s5/m.7	Denetim Faaliyetine İlişkin Sorumluluk	,433	,322	3,426	0,000
s5/m.6	Denetim Faaliyetine İlişkin Sorumluluk	,483	,350	3,632	0,000
s5/m.5	Denetim Faaliyetine İlişkin Sorumluluk	,565	,315	3,089	,002
s5/m.9	Denetim Faaliyetine İlişkin Sorumluluk	,556	,338	3,869	0,000
s5/m.14	Bağımsızlığa İlişkin Sorumluluk	,427			
s5/m.12	Bağımsızlığa İlişkin Sorumluluk	,893	,356	5,368	0,000
s5/m.11	Bağımsızlığa İlişkin Sorumluluk	,907	,359	5,374	0,000
s5/m.10	Bağımsızlığa İlişkin Sorumluluk	,584	,320	4,650	0,000
s5/m.23	Mesleki Açıdan Sorumluluk	,467			
s5/m.22	Mesleki Açıdan Sorumluluk	,487	,294	3,360	0,000
s5/m.21	Mesleki Açıdan Sorumluluk	,664	,420	3,372	0,000
s5/m.20	Mesleki Açıdan Sorumluluk	,482	,240	2,398	,016

Faktör yükleri 0,429 ile 0,907 arasında değişmektedir. Beklenen faktör yükleri 0,5 ile 1 arasında olmasına rağmen 0,5'in altındaki faktör yüklerinin 0,5'e yakınlığı ve model uyum indeksleri göz önünde bulundurulduğunda maddelerin ölçekte kalmasında karar kılınmıştır. Maddelerin ölçek dışında bırakılmaması kararında bir diğer etken ise her alt boyutun en az 2 değişken tarafından açıklanma gerekliliğidir. Bu hali ile yapı geçerliliği sağlayan ölçek ve alt boyutlara ait Cronbach's Alpha güvenirlik katsayıları tablo 4.21'de sunulmuştur.

**Tablo 4.21: Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Güvenirlik İstatistikleri**

Alt boyutlar / Ölçek	Madde Sayısı	Cronbach's Alpha Güvenirlik Katsayısı	Toplanabilirlik Olasılık Değeri	İkiye Bölme Güvenirlik Katsayısı	Madde Toplam Korelasyonu
Yasal sorumluluk alt boyutu	2	0,538	0,044	-	-
Denetim faaliyetine ilişkin sorumluluk alt boyutu	5	0,562	0,000	-	-
Bağımsızlığa ilişkin sorumluluk alt boyutu	4	0,772	0,000	-	-
Mesleki açıdan sorumluluk alt boyutu	4	0,536	0,000	-	-
Denetçinin sorumluluğu ölçeği	15	0,706	0,000	0,879	0,321

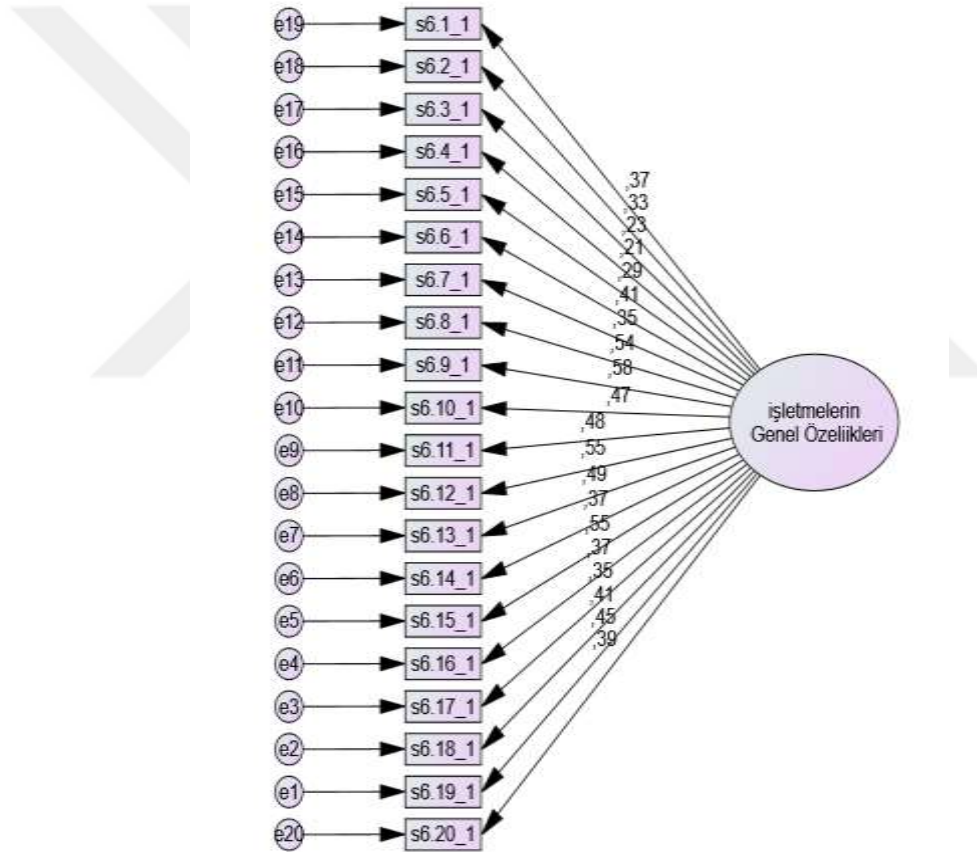
Ölçek ve alt boyutların güvenirlik katsayıları 0,5'in üzerinde kabul edilebilir derecede güvenilirliğe işaret etmektedir. Ölçeğin  $\alpha$  değerinin 0,706 olduğu ve bu haliyle ölçeğin güvenilirlik katsayısının iyi olduğu ifade edilebilir. Alt boyutlardan sadece bağımsızlığa ilişkin boyutun  $\alpha$  değeri diğerlerine nazaran yüksek çıkmıştır. Yasal sorumluğa ilişkin alt boyutun  $\alpha$  değerinin düşük olmasındaki ana etkenlerden biri ölçeğe giren soru sayısının azlığıdır. Denetim faaliyetlerine ilişkin sorumluluk ile mesleki sorumluluk alt boyutu ise araştırma sorularını oluşturan hipotezlerde kullanılmamıştır. Ölçeğin toplanabilirlik olasılığı tüm alt boyutların ve ölçeğin toplanabilir olduğu göstermektedir. Ölçeğin toplam madde korelasyon ortalaması 0,321 ve ikiye bölme yöntemi ile güvenirlik katsayısı 0,879 dür.

Denetçinin sorumluluğu ölçeği için yapılan doğrulayıcı faktör analizi, güvenirlik analizleri ve madde toplam korelasyon analiz bulguları birlikte değerlendirildiğinde ölçeğin güvenilir ve geçerli bir ölçek olduğu ve bilimsel ölçüm aracı olarak kullanılabilceği söylenebilir.

#### 4.7.2.3. Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri Ölçeği Gelişme Çalışması

YMU şeklinde manipülasyon yapan işletmelerin genel özellikleri ölçeği, bağımsız denetçilerin denetledikleri ve YMU çerçevesinde manipülasyonlar ile karşılaştıkları şirketlerdeki durumları ifade eden 20 adet sorudan oluşmaktadır. Ölçek, manipülasyon yapan firmalardaki genel özellikleri ölçümlemek amacıyla alt boyutsuz (tek boyutlu) olarak tasarlanmıştır. Ölçek ile ilgili 20 maddenin teorik gösterimi şekil 4.3'deki gibidir.

Şekil 4.3: Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri Ölçeğinin Teorik Yapısı



Ölçeğe uygulanan doğrulayıcı faktör analizi sonucu, ölçeği oluşturan maddelerden; s6.2, s6.3, s6.4, s6.5, s6.7 ve s6.17'nin ölçeğe katkılarının çok düşük olduğu ve model uyum indekslerini olumsuz etkiledikleri saptanmıştır. Bunun dışında s6.1, s6.14 ve s6.16 maddelerinin de  $\beta$  değerleri hesaplandığında ölçeğe katkısının düşük olduğu ortaya çıkmasına rağmen, model uyum indeksleri göz önüne alınarak ölçekte tutulmasına karar verilmiştir. Ölçeğin ölçme gücünü

arttırabilmek ve model uyum indekslerinin en azından kabul edilebilir seviyede hesaplanabilmesi amacıyla ölçeğe katkılarının çok düşük olan ve model uyum indekslerini olumsuz etkileyen maddeler ölçek dışında bırakılmıştır. Maddeler ölçek dışında bırakıldıktan sonra, ölçeğe ilişkin model uyum indeksleri tablo 4.22'deki gibi gerçekleşmiştir.

**Tablo 4.22: Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri Ölçeğini Doğrulayıcı Faktör Analizi Model Uyum İndeksleri**

	CMIN	CMIN/DF	IFI	CFI	RMSEA
Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri	103,180	1,358	0,917	0,953	0,048

Model uyum indekslerinin tamamı kabul edilebilir ve iyi uyumu işaret etmektedir. Ölçeğin doğrulayıcı faktör analizi standardize tahmin değerleri ise tablo 4.23'de sunulmuştur.

**Tablo 4.23: Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri Ölçeği Doğrulayıcı Faktör Analizi**

Soru / Madde	Faktör	Standardize Edilmiş Katsayı ( $\beta$ )	Standart Hata (S.E.)	Kritik Oran (C.E.)	P
s6/m.19	İşletmelerin Genel Özellikleri	,430			
s6/m.18	İşletmelerin Genel Özellikleri	,425	,283	3,695	0,000
s6/m.16	İşletmelerin Genel Özellikleri	,363	,196	3,340	0,000
s6/m.15	İşletmelerin Genel Özellikleri	,544	,246	4,226	0,000
s6/m.14	İşletmelerin Genel Özellikleri	,364	,254	3,345	0,000
s6/m.13	İşletmelerin Genel Özellikleri	,494	,230	4,025	0,000
s6/m.12	İşletmelerin Genel Özellikleri	,552	,291	4,254	0,000
s6/m.11	İşletmelerin Genel Özellikleri	,526	,249	4,133	0,000
s6/m.10	İşletmelerin Genel Özellikleri	,459	,306	3,865	0,000
s6/m.9	İşletmelerin Genel Özellikleri	,581	,277	4,357	0,000
s6/m.8	İşletmelerin Genel Özellikleri	,538	,275	4,204	0,000
s6/m.6	İşletmelerin Genel Özellikleri	,430	,233	3,724	0,000
s6/m.1	İşletmelerin Genel Özellikleri	,390	,226	3,467	0,000
s6/m.20	İşletmelerin Genel Özellikleri	,401	,260	3,565	0,000

Manipülasyon yapan işletmelerin genel özellikleri ölçeğinin faktör yükleri 0,363 ile 0,552 arasında değiştiği gözlemlenmektedir. Faktör yükleri için istenen değerlerin 0,5 ile 1 arasında olmasına rağmen model uyum indeksleri göz önünde bulundurulduğunda maddelerin ölçekte kalmasında karar kılınmıştır. Yapı geçerliliği için sağlanan ölçeğe ait güvenilirlik istatistikleri şu şekildedir:

**Tablo 4.24: Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri Ölçeği Güvenilirlik İstatistikleri**

Ölçek	Madde Sayısı	Cronbach's Alpha Güvenirlilik Katsayısı	Toplanabilirlik Olasılık Değeri	İkiye Bölme Güvenirlilik Katsayısı	Madde Toplam Korelasyonu
Manipülasyon yapan işletmelerin genel özellikleri	14	0,834	0,000	0,816	0,269

Ölçeğin güvenilirlik katsayısı 0,834  $\alpha$  değeri ile iyi derecede güvenilirliğe işaret ederken toplanabilirlik olasılık değeri ise ölçeğin toplanabilir bir ölçek olduğunu göstermektedir. Ölçeğe ait hesaplanan toplam madde korelasyonu 0,269 iken ikiye bölme yöntemi ile güvenilirlik korelasyon katsayısı 0,816'dır. Ölçeğin madde toplam korelasyonu ve ikiye bölme yöntemi ile güvenilirlik katsayıları ölçeğin iyi derecede güvenilir olduğunu işaret etmektedir.

Manipülasyon yapan işletmelerin genel özellikleri ölçeğinin, geçerlilik ve güvenilirlik çalışmaları neticesinde ölçme işlevini güvenilir bir biçimde yerine getirebilecek bir yapıda olduğu saptanmıştır.

#### **4.7.3. Geliştirilen Ölçeklere Yönelik Tanımlayıcı İstatistikler**

Çalışmanın bu kısmında araştırma kapsamında geçerlilik ve güvenilirlikleri belirlenmiş olan ölçeklere ait tanımlayıcı istatistikler ile değişkenlerin dağılım türlerinin saptanabilmesi amacıyla Kolmogrov-Smirnov normallik testi uygulanacaktır.

##### **4.7.3.1. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri**

YMU ölçeği ve alt boyutları için hesaplanan ortalama değer, standart sapma ve Kolmogorov-Smirnov değerleri tablo 4.25'deki gibidir.

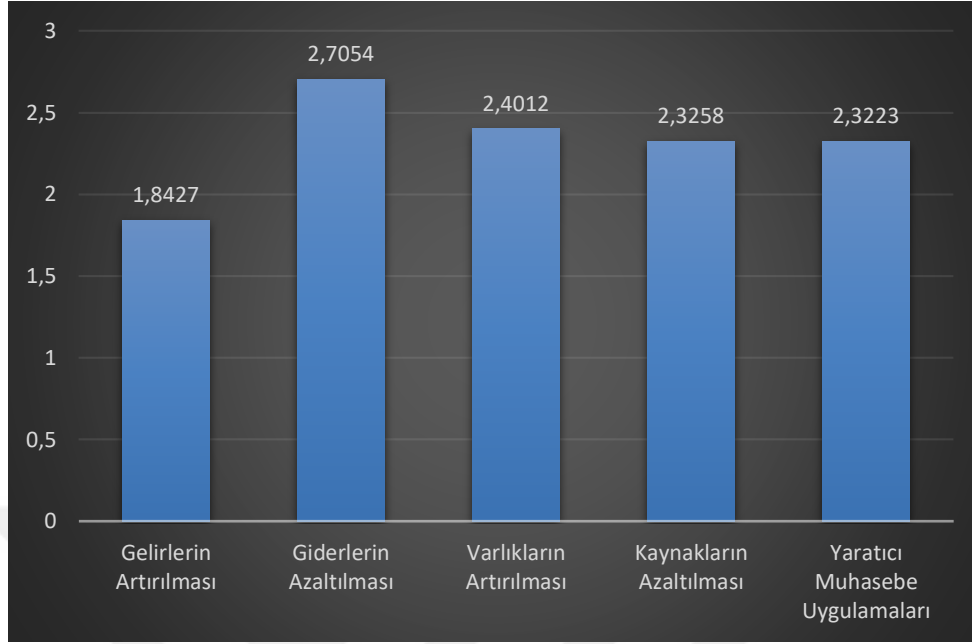
**Tablo 4.25: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri**

Alt boyutlar / Ölçek	N	Ortalama	Standart Sapma	Kolmogorov-Smirnov (sig.)
Gelirlerin artırılması alt boyutu	89	1,8427	,87341	0,000
Giderlerin azaltılması alt boyutu	86	2,7054	,81034	0,163
Varlıkların artırılması alt boyutu	86	2,4012	,98614	0,001
Kaynakların azaltılması alt boyutu	88	2,3258	,85617	0,002
YMU ölçeği	81	2,3223	,70695	0,192

Gelirlerin artırılması alt boyutu 1,8427 ortalama değer, 0,87341 standart sapma değerlerine sahiptir. Giderlerin azaltılması alt boyutu 2,7054 ortalama değer, 0,81034 standart sapma değerlerine sahiptir. Varlıkların artırılması alt boyutu 2,4012 ortalama değer, 0,87341 standart sapma, değerlerine sahiptir. Kaynakların azaltılması alt boyutu 2,3258 ortalama değer, 0,85617 standart sapma değerlerine sahiptir. YMU ölçeği 2,3223 ortalama değer, 0,70695 standart sapma değerlerine sahiptir. YMU ölçeği ve altboyutlarının Kolmogorov-Smirnov anlamlılık değerleri incelendiğinde ise gelirlerin artırılması alt boyutu, varlıkların artırılması alt boyutu ve kaynakların azaltılması alt boyutunun normal dağılıma uymadığı, buna karşın giderlerin azaltılması alt boyutunun ve YMU ölçeğinin normal dağılıma uyduğu gözlemlenmiştir. Yapılacak hipotez testlerinde normal dağılıma uyan ölçek ve altboyutlar için parametrik, normal dağılıma uymayan ölçek ve altboyutlar için parametrik olmayan test tekniklerinden faydalanılacaktır. Ölçek ve alt boyutların ortalama değerleri aşağıdaki grafikte karşılaştırılmıştır.



**Grafik 4.1: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Ölçeği ve Alt Boyutlarının Ortalama Değerleri**



Yukarıdaki grafikten görüleceği üzere, YMU ölçeği ile alt boyutlarının ortalamaları genel olarak birbirine yakındır. Sadece gelirlerin artırılması alt boyutunun ortalaması diğerlerine göre düşüktür.

#### 4.7.3.2. Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri

Denetçinin sorumlulukları ölçeği ve alt boyutları için hesaplanan ortalama değer, standart sapma ve Kolmogorov-Smirnov değerleri tablo 4.26'da verilmiştir.

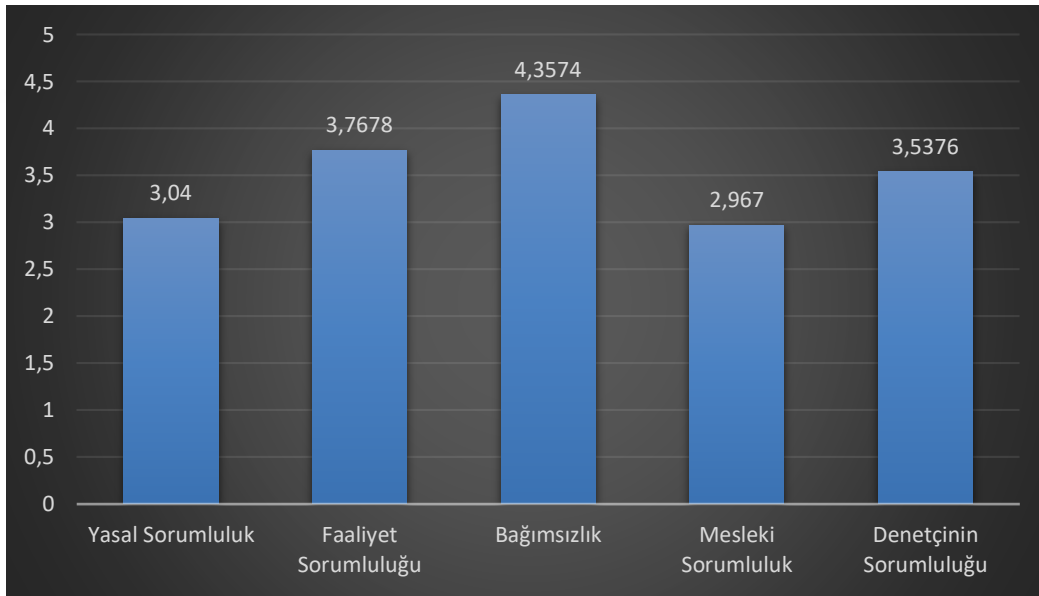
**Tablo 4.26: Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri**

Alt boyutlar / Ölçek	N	Ortalama	Standart Sapma	Kolmogorov-Smirnov (sig.)
Yasal sorumluluk alt boyutu	150	3,0400	,94215	0,000
Denetim faaliyetine ilişkin sorumluluk alt boyutu	149	3,7678	,57047	0,015
Bağımsızlığa ilişkin sorumluluk alt boyutu	149	4,3574	,80395	0,000
Mesleki açıdan sorumluluk alt boyutu	144	2,9670	,84210	0,001
Denetçinin sorumluluğu ölçeği	137	3,5376	,47094	0,200

Yasal sorumluluk alt boyutu 3,0400 ortalama değer, 0,94215 standart sapma değerlerine sahiptir. Denetim faaliyetine ilişkin sorumluluk alt boyutu 3,7678 ortalama değer, 0,57047 standart sapma değerlerine sahiptir. Bağımsızlığa ilişkin sorumluluk alt boyutu 4,3574 ortalama değer, 0,80395 standart sapma

değerlerine sahiptir. Mesleki açıdan sorumluluk alt boyutu 2,9670 ortalama değer, 0,84210 standart sapma değerlerine sahiptir. Denetçinin sorumluluğu ölçeği ise 3,5376 ortalama değer ve 0,47094 standart sapma değerlerine sahiptir. Kolmogorov-smirnov anlamlılık değeri incelendiğinde denetçinin sorumluluğu ölçeği normal dağılım gösterirken, alt boyutların tamamının normal dağılıma uymadığı gözlemlenmiştir. Ölçeğin ve alt boyutların ortalama değerleri aşağıdaki grafikte yer almaktadır.

**Grafik 4.2: Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği ve Alt Boyutlarının Ortalama Değerleri**



Yukarıdaki grafikte görüleceği üzere, denetim faaliyetlerine ilişkin sorumluluk ile bağımsızlığa ilişkin sorumluluk alt boyutlarının ortalamaları, denetçinin sorumluluğu ölçeğinin ortalamasına daha yakındır. Bunun yanında yasal sorumluluk ile mesleki açıdan sorumluluk alt boyutlarının ortalamaları denetçinin sorumluluğu ölçeğinin ortalamasından daha düşüktür.

#### **4.7.3.3. Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri**

YMU şeklinde manipülasyon yapan işletmelerin genel özellikleri ölçeği için hesaplanan ortalama değer, standart sapma ve Kolmogorov-Smirnov değerleri tablo 4.27'deki gibidir.

**Tablo 4.27: Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özellikleri Ölçeği Tanımlayıcı İstatistikleri**

Ölçek	N	Ortalama	Standart Sapma	Kolmogorov-Smirnov (sig.)
Manipülasyon yapan işletmelerin genel özellikleri	137	2,1043	,51054	0,004

Manipülasyon yapan işletmelerin genel özellikleri ölçeği 2,1043 ortalama değer, 0,51054 standart sapma değerlerine sahiptir. Ölçeğin, Kolmogorov-Smirnov normallik testi anlamlılık değeri 0,004 olarak hesaplanmıştır. Bu durumda ölçeğin normal dağılıma uymadığı ve yapılacak hipotez sınamalarında non-parametrik test tekniklerinden faydalanılabileceği söylenebilir.

#### **4.7.4. Araştırma Problemlerinin ve Hipotezlerin Sınamaları**

Çalışma kapsamındaki araştırma problemleri ve hipotezlerin istatistiki açıdan sınamaları ve elde edilen bulgular bu bölümde ele alınmıştır.

##### **4.7.4.1. Araştırma Problemi 1 İle İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi**

Çalışmanın kapsamında yer alan araştırma problemlerinden ilki, Türkiye’deki bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin YMU ile hile kavramlarını aynı şekilde değerlendirip değerlendirmediklerini belirlemeye yöneliktir. Söz konusu araştırma problemi, bağımsız denetçilerin YMU ile hile kavramları arasındaki ilişkiye yönelik görüşlerinin incelenmesini içermektedir. Bu bağlamda sıfır hipotezi ve alternatif bir hipotezi aşağıdaki gibidir:

**H<sub>1,0</sub>: Türkiye’deki bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçiler açısından çalıştığı firmadaki unvanına göre, YM kavramı ile hile kavramı arasındaki farka dair görüşleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H<sub>1,1</sub>: Türkiye’deki bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçiler açısından çalıştığı firmadaki unvanına göre, YM kavramı ile hile kavramı arasındaki farka dair görüşleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.**

Hipotezlerin sınaması esnasında bağımsız denetçilerin unvanlarına göre; “Denetim alanında kimi zaman hile, usulsüzlük, yolsuzluk gibi ifadelerin YM ile

aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Size göre yaratıcı muhasebe (creative accounting) ile hile kavramları arasında nasıl bir ilişki bulunmaktadır?” sorusuna verdikleri cevaplar çapraz tablo ve ki-kare istatistiği incelenmelidir. Bağımsız denetçilerin unvanlarına göre soruya verdikleri cevaplar ve ki-kare test istatistiği tablo 4.28’de sunulmuştur.

**Tablo 4.28: Bağımsız Denetçilerin Unvanlarına Göre Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları ile Hile Kavramı Arasındaki Farka Dair Görüşleri**

Görüş	Firmadaki Unvan					Toplam	
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	Baş Denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı		
Her ikisi de aynı anlamdadır.	n	7	0	1	7	6	21
	%	21,2%	0,0%	4,8%	12,5%	24,0%	13,8%
Anlamları birbirinden farklıdır.	n	14	10	11	23	10	68
	%	42,4%	58,8%	52,4%	41,1%	40,0%	44,7%
İkisi birbirinden kesin çizgilerle ayrılamamaktadır.	n	11	7	9	26	9	62
	%	33,3%	41,2%	42,9%	46,4%	36,0%	40,8%
Diğer	n	1	0	0	0	0	1
	%	3,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	,7%
<b>Toplam</b>	<b>n</b>	<b>33</b>	<b>17</b>	<b>21</b>	<b>56</b>	<b>25</b>	<b>152</b>
	<b>%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>
<b>Ki-Kare</b>		<b>12,865</b>					
<b>sig.</b>		<b>0,379</b>					

Tablo incelendiğinde ki-kare test istatistiğinin 0.05’den büyük olduğu görülmektedir. Bu durumda  $H_{1,0}$  hipotezi reddedilememektedir. Bir başka ifade ile firmadaki unvanlarına göre denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçiler arasında YM kavramı ile hile kavramı arasındaki farka dair görüşleri bakımından % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.

Anket sorusuna verilen yanıtların büyük bir bölümü, iki kavramın birbirinden farklı kavramlar olduğu dolayısıyla aynı anlamı ifade etmediği görüşünde birleşmiştir. Soruya yanıt veren bağımsız denetçilerin toplam %44.7’si için bu durum geçerlidir. Bunun yanında, iki kavramın birbirinden kesin olarak ayrılamadığı görüşü de kavramların anlamlarının birbirinden farklı olduğu görüşüne oldukça yakın bir oranda (%40.8) kabul görmüştür. Özellikle; bağımsız denetim şirketlerinde denetçi unvanı ile çalışan bağımsız denetçiler açısından, kavramların kesin çizgilerle birbirinden ayrılamadığı görüşü (%46.4), kavramların

anlamları birbirinden farklıdır görüşüne (%41.1) nazaran daha fazla bir oranda kabul görmüştür. YM kavramı ile hile kavramını aynı anlamlara gelen kavramlar olarak değerlendiren bağımsız denetçilerin oranı ise % 13.8'dir.

#### **4.7.4.2. Araştırma Problemi 2 İle İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi**

Çalışmadaki araştırma probleminin ikincisi, bağımsız denetçilerin karşılaştıkları YM uygulama türleri ve sıklıklarının irdelenmesi yönündedir. Bu bağlamda unvanlarına göre bağımsız denetçilerin karşılaştıkları YMU arasındaki farkları sınamak amaçlı aşağıdaki dört sıfır hipotezi ve alternatif bir hipotezleri oluşturulmuştur.

**H<sub>2,0</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre gelirlerin artırılması aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H<sub>2,1</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre gelirlerin artırılması aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.**

**H<sub>3,0</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre giderlerin azaltılması aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H<sub>3,1</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre giderlerin azaltılması aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.**

**H<sub>4,0</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre varlıkların artırılması aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H<sub>4,1</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre varlıkların artırılması aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.**

**H<sub>5,0</sub>:** Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre kaynakların azaltılması aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.

**H<sub>5,1</sub>:** Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre kaynakların azaltılması aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

**H<sub>6,0</sub>:** Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre nakit akışlarını değiştirme aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.

**H<sub>6,1</sub>:** Bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanlarına göre nakit akışlarını değiştirme aracılığıyla karşılaştıkları YMU'nun sıklığı bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

Hipotezlerin sınanması amacıyla seçilecek test istatistikleri önem arz etmektedir. Ölçek geliştirme çalışmaları kısmından anımsanacağı üzere ilk dört hipoteze ait olgular geçerli ve güvenilir birer alt boyutla ölçümlenebilmişken, nakit akışlarını değiştirme ile ilgili YMU ise tek bir soru ile ölçümlenebilmiştir. Bu bağlamda normal dağılıma uyan giderlerin azaltılması alt boyutu ile yapılacak sınamada anova testi kullanılacak iken, normal dağılmayan alt boyutlar ve tek soru ile yapılacak sınamalarda Kruskal Wallis H istatistiğinin kullanılması uygun olacaktır. Giderlerin azaltılması alt boyutu ile ilgili H<sub>3</sub> hipotezi için anova testi öncesi varyans homojenliği araştırması amacıyla yapılan Levene test istatistikleri tablo 4.29 daki gibidir.

**Tablo 4.29: Giderlerin Azaltılması Alt Boyutu Varyans Homojenliği Levene Test İstatistikleri**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,576	4	81	,681

Levene test istatistikleri incelendiğinde anlamlılık değerinin 0,681 olduğu gözlemlenir. Bu durumda Levene testinin varyansın homojen olmadığını ileri süren sıfır hipotezi reddedilir. Diğer bir ifade ile giderlerin azaltılması alt boyutu için varyans homojendir. Varyansın homojen olması alt boyutun anova testine uygun olduğunu göstermektedir. Anova test istatistikleri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 4.30: Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Firmadaki Unvanlarına Göre Giderlerin Azaltılması Alt Boyutu Açısından Anova Test İstatistikleri**

Değişken	Firmadaki Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	sig.
Giderlerin Azaltılması	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	17	2,4706	,63255	2,678	0,073
	Baş Denetçi	12	2,9861	,78643		
	Kıdemli Denetçi	16	2,8854	,82264		
	Denetçi	28	2,8631	,87378		
	Denetçi Yardımcısı	13	2,1923	,66613		
	Toplam	86	2,7054	,81034		

Tablo 4.30’da görüleceği üzere çalıştığı firmalardaki unvanlarına göre bağımsız denetçilerinin karşılaştığı YMU’dan giderlerin azaltılması alt boyutundaki ortalamalar birbirine oldukça yakındır. Ortalamalar arasındaki farkların istatistiksel olarak anlamlılığının sınanması amacıyla anlamlılık değeri incelendiğinde ise; anlamlılık değerinin 0,05’den büyük olduğu görülür. Bu durumda  $H_{3,0}$  hipotezi reddedilemez. Diğer bir ifade ile unvanlarına göre bağımsız denetçilerin giderlerin azaltılması ile gerçekleştirilen YMU ile karşılaşma sıklıkları bakımından % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır (sig.>0,05).

Gelirlerin artırılması, varlıkların artırılması, kaynakların azaltılması ve nakit akışını değiştirmek suretiyle gerçekleştirilen YMU ile karşılaşma sıklığı bakımından unvanlarına göre bağımsız denetçiler arasındaki farkın istatistiksel anlamlılığının tespiti için yapılan Kruskal Wallis H istatistikleri tablo 4.31’de sunulmuştur.

**Tablo 4.31: Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Firmadaki Unvanlarına Göre Karşılaştıkları Yaratıcı Muhasebe Uygulama Türleri Açısından Kruskal Wallis H İstatistikleri**

Değişken	Firmadaki Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	Ki-Kare	Kruskal Wallis H (sig.)
Gelirlerin Artırılması	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	18	1,7593	,97555	2,848	0,584
	Baş Denetçi	12	1,7778	1,01835		
	Kıdemli Denetçi	17	1,8627	,74590		
	Denetçi	28	2,0357	,94429		
	Denetçi Yardımcısı	14	1,5952	,58731		
	Toplam	89	1,8427	,87341		
Varlıkların Artırılması	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	18	2,6944	,85128	2,936	0,569
	Baş Denetçi	11	2,3409	1,39317		
	Kıdemli Denetçi	17	2,3676	,83907		
	Denetçi	27	2,3611	1,07715		
	Denetçi Yardımcısı	13	2,1731	,77315		
	Toplam	86	2,4012	,98614		
Kaynakların Azaltılması	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	19	2,2105	,89035	7,919	0,095
	Baş Denetçi	12	2,1111	,75656		
	Kıdemli Denetçi	16	2,6875	,77430		
	Denetçi	27	2,4938	,89333		
	Denetçi Yardımcısı	14	1,9286	,76436		
	Toplam	88	2,3258	,85617		
Nakit Akışının Değiştirilmesi	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	21	2,2857	1,18924	7,008	0,135
	Baş Denetçi	12	1,9167	,90034		
	Kıdemli Denetçi	17	2,8235	1,18508		
	Denetçi	27	2,8148	1,27210		
	Denetçi Yardımcısı	14	2,7143	,99449		
	Toplam	91	2,5604	1,17576		

Tablo 4.31’de çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre bağımsız denetçilerinin gelirlerin artırılması, varlıkların artırılması, kaynakların azaltılması ve nakit akışlarını değiştirme amacıyla yapılan mali nitelikli işlemler ile karşılaşma sıklığı arasındaki farkın istatistiksel anlamlılığını sınanan Kruskal Wallis H istatistiği anlamlılık değerinin 0,05’den büyük olduğu gözükmemektedir. Bu durumda,  $H_{2,0}$ ,  $H_{4,0}$ ,  $H_{5,0}$  ve  $H_{6,0}$  hipotezleri reddedilememektedir. Daha açık bir ifadeyle, unvanlarına göre bağımsız denetçiler arasında gelirlerin artırılması, varlıkların artırılması, kaynakların azaltılması ve nakit akışını değiştirme suretiyle



yapılan YMU ile karşılaşma sıklıkları bakımından % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur (sig.>0,05).

#### **4.7.4.3. Araştırma Problemi 3 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi**

Çalışmada yer alan bir diğer araştırma problemi, bağımsız denetçilerin YMU'yu GKGMİ içinde ya da dışında değerlendirmelerine ilişkin görüşlerinin irdelenmesini içermektedir. Bu bağlamda oluşturulan hipotezler şu şekildedir:

**H<sub>7,0</sub>: Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçiler açısından çalıştığı firmadaki unvanına göre, YMU'yu GKGMİ içinde veya dışında değerlendirmeleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H<sub>7,1</sub>: Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçiler açısından çalıştığı firmadaki unvanına göre, YMU'yu GKGMİ içinde veya dışında değerlendirmeleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.**

Hipotezlerin sınanması için ki-kare bağımsızlık testi uygulanmıştır. Tablo 4.32'de test istatistikleri sunulmuştur. Tablodan görüleceği üzere Ki-Kare test istatistiği anlamlılık değeri 0,420 olarak hesaplanmıştır. Bu durumda H<sub>7,0</sub> hipotezi reddedilememektedir. Diğer bir ifade ile denetim firmalarındaki bağımsız denetçilerin firma unvanlarına göre YMU'yu GKGMİ içinde veya dışında değerlendirmeleri açısından istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Anket sorusuna yönelik iletilen görüşlerin %41.7'si YMU'nun bir kısmının GKGMİ içinde bir kısmının da GKGMİ dışında olduğu yönündedir. Diğer bir baskın görüş %27.1 ile YMU'nun GKGMİ içerisinde olduğudur. Burada dikkat çeken bir diğer görüş ise bağımsız denetçilerin %17.9'nun yaratıcı muhasebe ile GKGMİ arasında herhangi bir ilişki olmadığını beyan etmesidir.

**Tablo 4.32: Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Firmadaki Unvanlarına Göre Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını GKGMİ İçinde Değerlendirip Değerlendirmemelerine İlişkin Ki-Kare Farklılık Sınaması**

Görüş	Firmadaki Unvan					Toplam	
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	Baş Denetçi	Kıdemli Denetçi	Denetçi	Denetçi Yardımcısı		
Yaratıcı muhasebe uygulamaları GKGMİ içerisinde yer almaktadır.	n	7	5	6	16	7	41
	%	21,2%	29,4%	28,6%	29,1%	28,0%	27,1%
Yaratıcı muhasebe uygulamaları GKGMİ dışında yer almaktadır	n	3	3	2	8	2	18
	%	9,1%	17,6%	9,5%	14,5%	8,0%	11,9%
Yaratıcı muhasebe ile GKGMİ arasında herhangi bir ilişki yoktur.	n	10	1	2	10	4	27
	%	30,3%	5,9%	9,5%	18,2%	16,0%	17,9%
Yaratıcı muhasebe uygulamalarının bir kısmı GKGMİ içinde iken, bir kısmı GKGMİ dışındadır	n	12	8	11	20	12	63
	%	36,4%	47,1%	52,4%	36,4%	48,0%	41,7%
Diğer	n	1	0	0	1	0	2
	%	3,0%	0,0%	0,0%	1,8%	0,0%	1,3%
<b>Toplam</b>	<b>n</b>	<b>33</b>	<b>17</b>	<b>21</b>	<b>55</b>	<b>25</b>	<b>151</b>
	<b>%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>
<b>Ki-Kare</b>		<b>16,486</b>					
<b>Sig.</b>		<b>0,420</b>					

#### 4.7.4.4. Araştırma Problemi 4 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi

Çalışmadaki bir başka araştırma problemi, YMU şeklinde manipülasyon yapan işletmelerin genel özelliklerinin bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre değişip değişmediğidir. Araştırma problemine yönelik geliştirilen hipotezler şu şekildedir:

**H<sub>8,0</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre YMU'ya başvuran işletmelerin genel özelliklerine ilişkin görüşleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H<sub>8,1</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre YMU'ya başvuran işletmelerin genel özelliklerine ilişkin görüşleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.**

Çalıştıkları firmalardaki unvanlarına göre bağımsız denetçilerin YMU'ya başvuran işletmelere ait görüşleri arasındaki farkların tespiti için bu amaç için geliştirilen, YM uygulaması şeklinde manipülasyon yapan işletmelerin genel özellikleri ölçeği kullanılmıştır. Yapılan Kruskal Wallis H testinin test istatistikleri tablo 4.33'de verilmiştir.

**Tablo 4.33: Bağımsız Denetçilerin Çalıştıkları Firmadaki Unvanlarına Göre Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Şeklinde Manipülasyon Yapan İşletmelerin Genel Özelliklerine İlişkin Kruskal Wallis H Test İstatistikleri**

Firmadaki Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	Ki-Kare	Kruskal Wallis H (sig.)
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	27	2,0450	,52941	2,991	0,559
Baş Denetçi	15	2,2000	,51593		
Kıdemli Denetçi	22	1,9545	,63794		
Denetçi	51	2,1625	,46381		
Denetçi Yardımcısı	22	2,1266	,44848		
Toplam	137	2,1043	,51054		

Tablo 4.33'de görüleceği üzere, çalıştığı firmalardaki unvanlarına göre bağımsız denetçilerinin YM uygulaması şeklinde manipülasyon yapan işletmelerin genel özelliklerine ilişkin görüşlerini ifade eden ortalamalar birbirine oldukça yakındır. Anlamlılık değerinin 0,05'den büyük olduğu görülmektedir. Bu durumda  $H_{8,0}$  hipotezi reddedilememektedir. Diğer bir anlatım biçimiyle, bağımsız denetçilerin YM uygulaması şeklinde manipülasyon yapan işletmelerin genel özelliklerine ilişkin ait görüşleri arasında % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı gözlemlenmiştir (sig.>0,05).

Tablo 4.34'de bağımsız denetçilerin denetledikleri ve manipülasyonlarla karşılaştıkları işletmelerle ilgili genel özelliklere yönelik frekans ve yüzde değerleri topluca verilmiştir.

**Tablo 4.34: Bağımsız Denetçilerin Denetledikleri ve Manipülasyonlarla Karşılaştıkları İşletmelerin Genel Özelliklerine Yönelik İstatistikleri**

İFADELER	HAYIR		KISMEN EVET		EVET	
	N	%	N	%	N	%
Finansal kararlar kurumsal kültürden uzak olup belirli kişiler tarafından alınmaktadır.	15	10,1	70	47,3	63	42,6
Mali işlemler topluca kayıt edildiğinden finansal tabloların hazırlanması süreci sorunludur.	54	36,7	43	29,3	50	34,0
İşletme yönetiminde sürekli değişikliğe gidilmiştir.	83	56,1	29	19,6	36	24,3
İşletme sürekli el değiştirmiştir.	105	70,9	14	9,5	29	19,6
Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi vardır.	93	62,8	14	9,5	41	27,7
İç kontrol sisteminin varlığı tartışmalıdır.	20	13,6	78	53,1	49	33,3
Muhasebe departmanı finans departmanına bağlı faaliyet göstermektedir.	30	20,3	72	48,6	46	31,1
Muhasebe alanında çalışanların sayısı yetersizdir.	32	21,6	76	51,4	40	27,0
Genel olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin esnetilmesi tercih edilmektedir.	20	13,5	72	48,6	56	37,8
İşletme başka bir işletmenin bağlı ortaklığı veya iştirakidir.	49	33,3	43	29,3	55	37,4
İşletme konjektürel ekonomik dalgalanmalardan aşırı ölçüde etkilenmektedir.	17	11,6	79	54,1	50	34,2
Muhasebe alanında çalışanların mesleki bilgi ve birikimi yetersizdir.	27	18,4	62	42,2	58	39,5
Alınan ekonomik ve siyasi kararlar önemli ölçüde işletme kararını etkilemektedir.	13	8,9	81	55,5	52	35,6
Bilerek ya da bilmeyerek en az bir kez manipülasyona başvurulmuştur.	35	23,6	61	41,2	52	35,1
Muhasebe sistemlerinde yetersizlikler bulunmaktadır.	18	12,2	86	58,5	43	29,3
Yönetim üzerinde işletme sahiplerinin karlılık baskısı hissedilir derecede yüksektir.	14	9,5	92	62,2	42	28,4
Yöneticiler gelirlerini önemli ölçüde prim sisteminden elde etmektedirler.	54	36,2	44	29,5	51	34,2
Önemli sayıda zorluk derecesi yüksek denetim işlemi bulunmaktadır.	32	21,6	58	39,2	58	39,2
Politika ve stratejiler agresif olup, etik değerler geri plana atılmıştır.	31	20,8	60	40,3	58	38,9
Karşılaşılan usulsüz işlemlerde genellikle suçu alt kademedeki yöneticiye atma eğilimi vardır.	33	22,3	62	41,9	53	35,8

Manipülasyon yapan işletmelerin genel özellikleri ile ilgili anket sorularına yanıt veren bağımsız denetçilere göre; söz konusu işletmelerde finansal kararlar genellikle kurumsal kültürden uzak olup belirli kişiler tarafından alınmaktadır. Bunun yanında bağımsız denetçilere göre, manipülasyon yapan işletmelerde önemli ölçüde mali işlemler topluca kayıt edilmektedir ve bundan dolayı finansal tabloların hazırlanmasında sorunlar ile karşılaşmıştır. Bağımsız denetçilerin denetledikleri ve manipülasyonlar ile karşılaştıkları işletmelerin büyük kısmı, yönetimi sürekli değişen ya da el değiştiren işletmeler değildir. Yine bağımsız denetçilere göre söz konusu işletmelerde iç kontrol sisteminin varlığında ya da

etkili çalışmasında önemli ölçüde sorun bulunmaktadır. Bağımsız denetçilere göre manipülasyon yapan işletmelerde genellikle GKGMİ'nin esnetilmesi tercih edilmektedir. Ayrıca bu işletmelerde çalışan muhasebe personelinin mesleki bilgi ve birikimi bağımsız denetçilere göre yetersizdir. Bağımsız denetçilerin denetledikleri ve manipülasyonlar ile karşılaştıkları işletmelerde, işletme yönetiminin karlılık baskısının hissedilir derecede yüksek olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu işletmeler genellikle ekonomik dalgalardan etkilenen bir yapıya sahiptir. Bununla birlikte devletin aldığı ekonomik ve siyasi kararlardan da işletmenin karlılık durumu etkilenmektedir. Bağımsız denetçilere göre bu işletmelerde genellikle agresif politika ve stratejiler hakim iken, etik değerler geri planda yer almaktadır. İşletmelerde ortaya çıkan usulsüzlüklerle ilgili olarak ise genellikle suçun alt kademedeki yöneticilere yüklemeye eğilimi bulunmaktadır.

#### **4.7.4.5. Araştırma Problemi 5 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi**

Çalışmanın beşinci araştırma problemi, YM uygulayan işletmelerin finansal görünümündeki değişikliklerin bağımsız denetçiler arasında farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesi üzerinedir. Diğer bir ifadeyle, bağımsız denetçilerin YMU ile denetlenen şirketin finansal görünümünü olduğundan daha iyi ya da daha kötü göstermesi ile karşılaşmaları bakımından istatistiksel açıdan farklılık olup olmadığının belirlenmesidir. Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanları arasında YM uygulayan işletmelerin finansal görünümünün olduğundan daha iyi ya da daha kötü olduğunu karşılaştırmak amacıyla geliştirilen hipotezler şu şekildedir:

**H<sub>9,0</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre YMU ile denetlenen işletmenin finansal görünümünü olduğundan daha iyi göstermesi ile karşılaşmaları bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H<sub>9,1</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre YMU ile denetlenen işletmenin finansal görünümünü olduğundan daha iyi göstermesi ile karşılaşmaları bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.**

**H<sub>10,0</sub>:** Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre YMU ile denetlenen işletmenin finansal görünümünü olduğundan daha kötü göstermesi ile karşılaşmaları bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.

**H<sub>10,1</sub>:** Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre YMU ile denetlenen işletmenin finansal görünümünü olduğundan daha kötü göstermesi ile karşılaşmaları bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.

Söz konusu hipotezlerin sınanması için Kruskall Wallis H istatistiği uygun test istatistiğini verecektir. Kruskall Wallis H istatistiğine ilişkin değerler tablo 4.35’de sunulmuştur.

**Tablo 4.35: Bağımsız Denetçilerin Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Aracılığıyla Şirketin Finansal Durumunun Değiştirilmesi ile Karşılaşmalarına Yönelik Kruskall Wallis H İstatistiği**

İfade	Firmadaki Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	Ki-Kare	Kruskall Wallis H (sig.)
Yaratıcı muhasebe ile denetlenen şirketin finansal durumunu olduğundan daha iyi gösterilmesi ile karşılaştım.	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	22	2,5909	1,09801	8,004	0,091
	Baş Denetçi	12	3,1667	1,46680		
	Kıdemli Denetçi	17	3,0000	,86603		
	Denetçi	28	3,1429	1,17739		
	Denetçi Yardımcısı	14	2,2143	1,25137		
	Toplam	93	2,8495	1,18822		
Yaratıcı muhasebe ile denetlenen şirketin finansal durumunu olduğundan daha kötü gösterilmesi ile karşılaştım.	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	19	2,0000	1,37437	3,710	0,447
	Baş Denetçi	12	1,7500	,96531		
	Kıdemli Denetçi	17	2,0588	1,14404		
	Denetçi	28	1,8929	,87514		
	Denetçi Yardımcısı	14	1,4286	,75593		
	Toplam	90	1,8556	1,04463		

Tablo 4.35’de görüleceği üzere unvanlarına göre bağımsız denetçilerin YMU ile denetlenen işletmenin finansal görünümünü olduğundan daha iyi ya da daha kötü göstermesi ile karşılaşmaları bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur (sig.>0,05). Bu durumda, H<sub>9,0</sub> ve H<sub>10,0</sub> hipotezleri reddedilmeyecektir. Denetlenen şirketin finansal durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi ile karşılaşan bağımsız denetçilerin ortalamaları 2,21-3,16 arasında değişir iken, daha kötü gösterilmesi ile karşılaşan bağımsız denetçilerin ortalamaları 1,75-2,05

arasında değişmektedir. Ortalamalara göre; bağımsız denetçiler, denetlenen şirketin finansal durumunu olduğundan daha iyi gösterilmesi ile nadiren/bazen aralığında karşılaşırlarken, daha kötü gösterilmesi ile hiç/nadiren aralığında karşılaşmışlardır.

#### 4.7.4.6. Araştırma Problemi 6 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi

Çalışmanın bir başka araştırma problemi, bağımsız denetçilerin YMU'ya yönelik olarak çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre yasal sorumlulukları açısından bir farklılık olup olmadığını belirlemeye yöneliktir. Bağımsız denetçiler arasındaki farkın tespiti amacıyla denetçinin sorumluluğu ölçeğinin yasal sorumluluklar alt boyutu için Kruskall Wallis H testi yapılacaktır. Testte sınanacak hipotezler şu şekildedir;

**H<sub>11,0</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre YMU'ya karşı yasal sorumluluklarına yönelik görüşleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H<sub>11,1</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre YMU'ya karşı yasal sorumluluklarına yönelik görüşleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.**

Bağımsız denetçilerin yasal sorumluluğa ilişkin Kruskall Wallis H test istatistikleri tablo 4.36'da verilmiştir.

**Tablo 4.36: Denetçinin Yasal Sorumluluğu Alt Boyutunun Kruskall Wallis H Test İstatistikleri**

Firmadaki Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	Ki-Kare	Kruskall Wallis H (sig.)
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	31	3,0645	,91051	6,390	0,172
Baş Denetçi	17	3,1176	,97675		
Kıdemli Denetçi	23	2,6087	,96480		
Denetçi	55	3,0727	,92505		
Denetçi Yardımcısı	24	3,2917	,91979		
Toplam	150	3,0400	,94215		

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere bağımsız denetçiler arasında çalıştıkları firmadaki unvanına göre YMU'ya karşı yasal sorumlulukları açısından % 95

güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur ( $\text{sig.} > 0,05$ ). Bu durumda,  $H_{11,0}$  hipotezi kabul edilecektir.

Anket çalışmasına katılan bağımsız denetçiler açısından, YMU neticesinde ortaya çıkan ancak bağımsız denetçi tarafından tespit edilemeyen önemli bir manipülasyona yönelik yasal yaptırım uygulanması gerektiği görüşü hakimdir. İlgili anket sorusunu yanıtlayan bağımsız denetçilere göre ( $n=152$ ); denetim faaliyeti neticesinde tespit edilemeyen önemli bir manipülasyona yönelik yasal bir yaptırım uygulanması gerektiğini belirten bağımsız denetçiler %61.2 ( $n=93$ ) iken, uygulanmaması gerektiğini ifade eden bağımsız denetçiler %17.1'dir ( $n=26$ ). Bu konuda kararsız kalan bağımsız denetçilerin oranı ise %21.7'dir ( $n=33$ ). Bağımsız denetçiler arasında manipülasyonlara yönelik yasal yaptırım uygulanması konusunda bir fikir birliğine varıldığı söylenebilir.

#### **4.7.4.7. Araştırma Problemi 7 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi**

Araştırma probleminin yedincisi bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerine ilişkindir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin daha kaliteli olması için verilen eğitimlerin YMU'nun önünü kesip kesemeyeceği önermesi irdelenmiştir. Bu amaçla anket formunda yer alan, "Bağımsız denetim şirketlerinin denetçilerin eğitimlerine verdikleri önem seviyesi ve etkili eğitimler; denetim faaliyetlerinde yaratıcı muhasebe uygulamalarının ortaya çıkarılmasını kolaylaştırır." önermesi bağımsız denetçilerin çalıştığı firmadaki unvanına göre test edilmiştir. Bağımsız denetçilerin yanıtları arasındaki farkın tespiti amacıyla Kruskal Wallis H testi uygulanacaktır. Araştırma problemi ile ilgili sınanacak olan hipotezler şu şekilde geliştirilmiştir;

**$H_{12,0}$ : Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre denetim kalitesini artıran etkili eğitimlerin YMU'nun tespit edilmesini kolaylaştırdığı görüşü bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**$H_{12,1}$ : Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre denetim kalitesini artıran etkili eğitimlerin YMU'nun tespit edilmesini kolaylaştırdığı görüşü bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.**



Hipotezlerin sınanması amacıyla yapılan Kruskall Wallis H test istatistikleri Tablo 4.37’de sunulmuştur.

**Tablo 4.37: Bağımsız Denetçilerin Firmadaki Unvanlarına Göre Denetim Kalitesini Artıran Etkili Eğitimlerin Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Tespit Edilmesini Kolaylaştırdığı Görüşüne Yönelik Kruskall Wallis H Test İstatistikleri**

Firmadaki Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	Ki-Kare	Kruskall Wallis H (sig.)
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	32	4,0625	1,04534	9,791	0,044
Baş Denetçi	17	4,2941	,58787		
Kıdemli Denetçi	23	4,3043	,76484		
Denetçi	54	4,2037	,89821		
Denetçi Yardımcısı	25	3,5600	1,08321		
Toplam	151	4,0927	,94057		

Tablo 4.37 incelendiğinde bağımsız denetçilerin firmadaki unvanlarına göre denetim kalitesini artıran etkili eğitimlerin YMU’nun tespit edilmesini kolaylaştırdığı görüşü bakımından farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğu gözlemlenir (sig.<0,05). Bu durumda  $H_{12,0}$  hipotezi reddedilir. Söz konusu farkın kaynağı olan grupları tespit edebilmek amacıyla firmadaki unvanlarına göre bağımsız denetçiler arasında ikili karşılaştırmalar yapılmalıdır. Parametrik olmayan bir test yöntemi olan Mann Whitney U testi ikili karşılaştırmalar için uygun yöntemdir. Mann Whitney U testi ile farkların karşılaştırılmasına yönelik anlamlılık değerleri tablo 4.38’de sunulmuştur.

**Tablo 4.38: Bağımsız Denetçilerin Firmadaki Unvanlarına Göre Denetim Kalitesini Artıran Etkili Eğitimlerin Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Tespit Edilmesini Kolaylaştırdığı Görüşüne Yönelik İkili Karşılaştırmaları İçeren Mann Whitney U Test İstatistikleri**

GRUP 1	GRUP2	Mann Whitney U (sig.)
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	Baş Denetçi	0,754
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	Kıdemli Denetçi	0,494
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	Denetçi	0,631
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	Denetçi Yardımcısı	0,045*
Baş Denetçi	Kıdemli Denetçi	0,766
Baş Denetçi	Denetçi	0,959
Baş Denetçi	Denetçi Yardımcısı	0,020*
Kıdemli Denetçi	Denetçi	0,751
Kıdemli Denetçi	Denetçi Yardımcısı	0,010*
Denetçi	Denetçi Yardımcısı	0,007*

İkili karşılaştırmalarda %95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı farklılığa sahip gruplar; Sorumlu ortak baş denetçi ve denetçi yardımcısı, baş denetçi ve denetçi yardımcısı, kıdemli denetçi ve denetçi yardımcısı ve denetçi ve denetçi yardımcısı şeklindedir.

Sorumlu ortak baş denetçi ve denetçi yardımcısı arasında % 95 güven düzeyinde denetim kalitesini artıran eğitimlerin YMU'nun tespitini kolaylaştırdığı görüşü ile ilgili olarak anlamlı fark vardır. Tablo 4.37'de ortalamalar incelendiğinde sorumlu ortak baş denetçilerin denetçi yardımcılara göre söz konusu eğitimlerin YMU'nun önünü kestiği eğiliminin daha fazla olduğu gözlemlenmektedir. Bir diğer anlamlı farklılık ise baş denetçi ile denetçi yardımcısı arasındadır. Ortalama değerler incelendiğinde, baş denetçilerin söz konusu eğitimler ile YMU'nun tespit edilebileceğine olan eğilimi, denetçi yardımcılara nazaran daha fazladır. Kıdemli denetçi ve denetçi yardımcısı arasındaki fark da istatistiksel olarak anlamlıdır. Kıdemli denetçilerin denetim kalitesini artıran etkili eğitimleri YMU'yu tespit etmede denetçi yardımcılara göre daha fazla kabullendiği gözlemlenmiştir. İkili karşılaştırmalardaki istatistiksel olarak anlamlı son fark ise denetçiler ile denetçi yardımcılarını arasındadır. Ortalama değerlere göre, denetçiler söz konusu eğitimler ile YMU'nun önünebileceğini denetçi yardımcılara göre daha fazla kabullenmiştir. İkili karşılaştırmalar toplu halde incelendiğinde, denetçi yardımcılarının YMU'yu

önlemek için denetim kalitesini artıran etkili eğitimlerin varlığını diğer bütün gruplardaki denetçilere göre daha az kabullendiği bulgulanmıştır. Diğer bağımsız denetçi grupları arasında ise etkili eğitimlerin YMU'nun önünü kesebileceği görüşü bakımından % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık saptanamamıştır.

#### **4.7.4.8. Araştırma Problemi 8 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi**

Çalışmadaki bir diğer araştırma problemi bağımsız denetçinin bağımsızlığına ilişkin sorumluluğunun irdelenmesini içermektedir. Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini yerine getirirken bağımsızlıklarına gölge düşürecek uygulama ve durumlardan kaçınması esastır. YMU'nun tespiti ve önlenmesinde bağımsızlığa ilişkin sorumluluğu tam manasıyla yerine getirebilmek önem taşımaktadır. Bağımsız denetçiler arasında bağımsızlığa ilişkin sorumluluk açısından bir fark olup olmadığını belirlemek amacıyla aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir:

**H<sub>13,0</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre YMU'ya karşı bağımsızlıklarına ilişkin sorumlulukları bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H<sub>13,1</sub>: Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre YMU'ya karşı bağımsızlıklarına ilişkin sorumlulukları bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.**

Söz konusu hipotezler denetçinin sorumluluğu ölçeğinin bağımsızlık alt boyutu ile sınanabilir. Bağımsızlık alt boyutunun denetçinin firmadaki unvanına göre farklılaşıp farklılaşmadığının tespiti için Kruskal Wallis H testi yapılmıştır. Test istatistiği sonuçları tablo 4.39'da sunulmuştur.

**Tablo 4.39: Bağımsız Denetçilerin Çalıştığı Firmadaki Unvanlarına Göre Denetçinin Bağımsızlık Alt Boyutu Kruskal Wallis H Test İstatistikleri**

Firmadaki Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	Ki-Kare	Kruskall Wallis H (sig.)
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	31	4,3468	,96755	2,284	0,684
Baş Denetçi	17	4,4412	,79809		
Kıdemli Denetçi	23	4,4457	,77590		
Denetçi	54	4,3241	,79597		
Denetçi Yardımcısı	24	4,3021	,66340		
Toplam	149	4,3574	,80395		

Tablo incelendiğinde bağımsızlık alt boyut ortalamalarının tüm gruplarda yakın olduğu ve farkların % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamsız olduğu görülmektedir. Bu durumda,  $H_{13,0}$  hipotezi reddedilemez. Daha açık bir ifade ile firmadaki unvanlarına göre bağımsız denetçilerin YMU'ya karşı bağımsızlıklarına ilişkin sorumlulukları bakımından anlamlı bir fark yoktur (sig.>0,05).

Anket çalışmasına katılan bağımsız denetçilerin bağımsızlıkları ile ilgili olarak verilen ifadelerden önlerine çıkan en önemli sorunun, çalışılan bağımsız denetim şirketinin denetçi üzerindeki baskılarının olduğu gözlemlenmiştir. Ankete katılan bağımsız denetçilerin (n=150), %58'ine göre bağımsız denetçiler çalıştığı denetim şirketinin baskısını üzerinde hissetmektedir (n=87). Bağımsız denetçilerin %25'ine göre ise böyle bir baskı bulunmamaktadır (n=37). Bağımsız denetçilerin %17'si baskı olup olmadığı konusunda kararsız kalmışlardır (n=26).

#### 4.7.4.9. Araştırma Problemi 9 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi

Çalışmadaki diğer araştırma problemi bağımsız denetçinin etik değerlere uymasıyla ilgilidir. YMU'nun tespiti ve önlenmesinde etik değerlere uyum farklı bir öneme sahiptir. Bunun nedeni, söz konusu uygulamaların tespitinin kimi zaman oldukça zor olması ve uzun zaman boyunca fark edilememesi Enron gibi şirketlerin Arthur Andersen gibi bağımsız denetim şirketleri ile bilinçli bir şekilde koordineli çalışmasının bir sonucudur. Bağımsız denetim şirketlerindeki denetçilerin etik açısından sorumluluklarını yerine getirmeleri halinde, önemli ölçüde bu tarz uygulamaların önüne geçilebileceği düşünülmektedir. Zira ankete katılan bağımsız denetçilerin %58'i etik değerlere uyulmasının YMU'yu

önleyebileceğini belirtmiştir (n=87). Bağımsız denetçilerin %23'ü ise bu önermeye katılmayıp, YMU'nun önünü kesmede etik değerlere uyma ile sağlanamayacağını belirtmişlerdir (n=35). Bağımsız denetçilerin %19'u ise bu konuda kararsız kalmışlardır (n=28). Etik değerlere uyum ile YMU'nun önünün kesilebileceği ile ilgili olarak bağımsız denetçiler arasında firmadaki unvanlarına göre fark olup olmadığı test edilmiştir. Kruskal Wallis H testinde sınanacak hipotezler şu şekildedir;

**H<sub>14,0</sub>: Bağımsız denetçilerin firmadaki unvanlarına göre YMU'yu önlemede etik ilke ve değerlere uygun davranılmasını istemeleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H<sub>14,1</sub>: Bağımsız denetçilerin firmadaki unvanlarına göre YMU'yu önlemede etik ilke ve değerlere uygun davranılmasını istemeleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.**

Kruskal Wallis H testine ilişkin istatistik değerleri Tablo 4.40'da sunulmuştur.

**Tablo 4.40: Bağımsız Denetçilerin Çalıştığı Firmadaki Unvanlarına Göre Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Önlemede Etik İlke ve Değerlere Uygun Davranılmasını İstemelerine İlişkin Kruskall Wallis H Test İstatistikleri**

Önerme	Firmadaki Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	Ki-Kare	Kruskall Wallis H (sig.)
Denetçinin etik değerlere tam manasıyla uyması, yaratıcı muhasebe uygulamalarının önünü kesebilir.	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	30	3,2667	1,38796	3,868	0,424
	Baş Denetçi	17	3,1765	1,23669		
	Kıdemli Denetçi	23	3,8261	1,11405		
	Denetçi	55	3,4727	1,13618		
	Denetçi Yardımcısı	25	3,6000	,81650		
	Toplam	150	3,4733	1,15681		

Tablo incelendiğinde ilgili önermenin ortalamalarının gruplarda birbirine çok yakın olduğu görülmektedir. Ayrıcı gruplar arasındaki farkın istatistiksel anlamlılığını sınamak için sig. değerine bakıldığında 0,05'den büyük olduğu gözlemlenir. Bu durumda, H<sub>14,0</sub> hipotezi reddedilemez. Bir başka ifade ile %95 güven düzeyinde bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre

YMU'yu önlemede etik ilke ve değerlere uygun davranılmasını istemeleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur (sig.>0,05).

Ankete katılan bağımsız denetçilere göre karşılaşılan yasal boşluklarla ilgili genel olarak aynı yönde bir eğilim olduğu saptanmıştır. Bağımsız denetçilerin (n=150) %55.3'üne göre, bağımsız denetçi karşılaştığı yasal boşlukları denetlediği şirketin lehine yorumlamamalıdır (n=83). Bu konuda farklı düşünen ve yasal boşlukların denetlediği şirket lehine olması gerektiğini ifade eden bağımsız denetçilerin oranı ise %22'dir (n=33). Bağımsız denetçilerin %22.7'si ise bu konuda kararsız kalmışlardır (n=34).

#### **4.7.4.10. Araştırma Problemi 10 ile İlgili Bulgular ve Değerlendirilmesi**

Çalışmadaki araştırma problemlerinin sonuncusu bağımsız denetçinin sorumluluğuna ilişkindir. Ölçek geliştirme çalışmaları kısmından anımsanacağı üzere denetçinin sorumluluğuna ilişkin teorik yapı istatistiki açıdan bağımsız denetçinin yasal sorumluluğu, denetim faaliyetlerine ilişkin sorumluluğu, bağımsızlığa ilişkin sorumluluğu ve mesleki açıdan sorumluluğu faktörleri üzerine kurulmuştur. Bağımsız denetçilerin YMU'yu önlemede sorumlulukları açısından kendi aralarında bir fark olup olmadığını belirlemek açısından, bu amaç için geliştirilen denetçinin sorumluluğu ölçeğinden yararlanılmıştır. Bu bağlamda sınanacak hipotezler şu şekildedir;

**H<sub>15,0</sub>: Bağımsız denetçilerin firmadaki unvanlarına göre YMU'yu önlemede sorumlulukları bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark yoktur.**

**H<sub>15,1</sub>: Bağımsız denetçilerin firmadaki unvanlarına göre YMU'yu önlemede sorumlulukları bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark vardır.**

Söz konusu hipotezlerin sınanabilmesi için Anova test istatistiklerine ihtiyaç duyulmaktadır. Denetçini sorumluluğu ölçeği anova testi öncesi varyans homojenliğini kontrol amacıyla yapılan Levene testi istatistikleri tablo 4.41'de sunulmuştur.

**Tablo 4.41: Denetçinin Sorumluluğu Ölçeği Varyans Homojenliği Levene Test İstatistikleri**

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
,799	4	132	,528

Tablo incelendiğinde levene testi anlamlılık değerinin 0,05’den büyük olduğu gözlemlenir. Bu durumda denetçinin sorumluluğu ölçeğinin homojen varyansta olduğu ve anova testi kullanılabilceği söylenebilir. Anova test istatistikleri tablo 4.42’de sunulmuştur.

**Tablo 4.42: Bağımsız Denetçilerin Çalıştığı Firmadaki Unvanlarına Göre Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarını Önlemede Sorumluluklarına İlişkin Anova Test İstatistikleri**

Firmadaki Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	sig.
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	27	3,4671	,47663	0,458	0,767
Baş Denetçi	16	3,5891	,61515		
Kıdemli Denetçi	22	3,4727	,51473		
Denetçi	49	3,5916	,40590		
Denetçi Yardımcısı	23	3,5315	,46198		
Toplam	137	3,5376	,47094		

Tablo incelendiğinde anlamlılık değerinin 0,05 den büyük olduğu görülmektedir. Bu durumda,  $H_{15,0}$  hipotezi reddedilemeyecektir. Daha açık bir ifade ile çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre bağımsız denetçilerin YMU’yu önlemede sorumluluk bakımından %95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı gözlemlenmiştir (sig.>0,05).

Ankete katılan bağımsız denetçiler, temel sorumlulukları arasında YMU’yu önlemenin var olduğu yönünde bir görüşe sahiptirler. Bağımsız denetçilerin (n=151) %47’sine göre temel sorumluluklar arasında YMU’yu önlemek bulunmaktadır (n=71). YMU’yu önlemenin denetçinin temel sorumlulukları içerisinde olmadığını belirten bağımsız denetçi oranı ise %37’dir (n=56). Bağımsız denetçilerin %16’sı ise bu konuda kararsız kalmışlardır (n=24).

Bağımsız denetçilerin YMU’da denetlenen işletmeyi sorumlu tutarak, bu tarz uygulamaları tespit etmek için özel bir zaman ayırmaması ve farklı denetim yöntemlerine başvurmaması konusunda bağımsız denetçiler arasında genel olarak aynı yönde görüş benimsendiği söylenebilir. Bağımsız denetçilerin (n=149)

%48'ine göre, YMU ile ilgili olarak denetlenen işletme sorumlu tutularak, bu tarz uygulamaları tespit etmek için özel bir zaman ayrılmaması ve farklı denetim yöntemlerinin kullanılmaması görüşü kabul edilmemektedir (n=71). Bu görüşü benimseyip kabul eden bağımsız denetçilerin oranı ise %34'tür (n=51). Bu konuda kararsız kalan bağımsız denetçilerin oranı ise %18'dir (n=27). Dolayısıyla bağımsız denetçiler, söz konusu uygulamaların tespiti ve önlenmesi ile ilgili olarak sorumlu oldukları görüşünü benimsemişlerdir.





## SONUÇ

Şirketlerde yaşanan muhasebe skandalları sonrası ortaya çıkan iflaslar, hem büyük şirketlerin (Enron gibi) ekonomik hayattan silinmesine hem de denetim şirketlerinin faaliyetlerinin sorgulanmasına neden olmuştur. Arthur Andersen gibi büyük denetim şirketleri arasında yer alan bir şirketin muhasebe skandalları içerisinde bulunarak adeta yok olması, denetim şirketlerinin denetim faaliyetlerindeki sorumluluklarını yerine getirmede üzerinde durulması ve araştırılması gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Muhasebe skandalları ile ortaya çıkan ve muhasebe bilgisi kullanıcılarını olumsuz yönde etkileyebilen YMU ile ilgili olarak literatürde üzerinde fikir birliği sağlanan konu, bu tür uygulamaların işletmenin finansal görüntüsünü olduğundan daha farklı göstermek için yapıldığıdır. İşletmeyi olduğundan daha karlı veya zararda göstermek için başvuru bu uygulamaların sadece hileli finansal raporlama olduğu konusuyla ilgili olarak ise tam manasıyla bir fikir birliğinin olmadığı söylenebilir. YMU'yu hileli finansal raporlama içerisinde değerlendirenlerin ortak görüşü; söz konusu uygulamaların GKGMİ sınırları içerisinde yer almadığı, düzenleyici kurumların yaptığı standart, kanun ve yönetmeliklere göre hileli işlem olarak değerlendirildiği yönündedir. YMU'yu hileli finansal raporlama içerisinde değerlendirmeyenlerin ortak görüşü ise; söz konusu uygulamaların GKGMİ ilkelerinin sınırlarını zorlayan, muhasebedeki tahmin ve politikaların agresif yönde kullanılarak ve yasal sınırlar içerisinde kalınarak yapıldığı yönündedir. Ancak bu tarz uygulamaların hile ile arasında çok ince bir ayırım olduğundan, uygulamalar tekrar edildikçe hilenin gerçekleşmesinin kaçınılmaz olduğu görüşü de benimsenmiştir.

YM uygulama alanlarının günden güne geliştirilen ve iyileştirilen muhasebe standartları, kanun ve yönetmelikler ile daha da daraldığı söylenebilir. 2000'li yılların başlarında yaşanan şirket skandalları sonrası birbiri ardına geliştirilip uygulamaya konulan SOX, IAS, IFRS gibi düzenlemeler YMU'nun hareket alanlarını oldukça kısıtlamıştır. Konu ülkemiz açısından değerlendirildiğinde; TMS, TFRS, BDS ve SPK tebliğleri uluslararası düzenlemeler ile tam uyum gösterdiğinden, söz konusu uygulamaların gerçekleşebileceği alanların ülkemiz içinde oldukça dar olduğu söylenebilir.

YMU'nun önleminde bağımsız denetçi, mali tablolarda önemli yanlış bildirimde bulunmadığından emin olmak için makul bir güvence sağlamakla yükümlüdür. Denetim faaliyetlerini ulusal ve uluslararası düzenlemelere göre gerçekleştiren bağımsız denetçilerin, YMU'yu önleyerek finansal tablolarda önemli yanlışlıkların önüne geçebileceği beklenmektedir. Ancak, bu tarz uygulamaları yapan kişilerin işletme yönetimi içerisinde olması ve koordineli ve gizli bir biçimde gerçekleştirilmesi durumunda, bağımsız denetçi tarafından ortaya çıkarılamayabilmektedir. Bunun yanında, bağımsız denetçinin de işletme yönetimi ile işbirliği içinde olarak söz konusu uygulamalara destek vermesi halinde, muhasebe skandalı sonucuna uzanan bir gerçekle karşılaşılacaktır. Bu durumda, bağımsız denetçinin etik kurallara olan bağlılığı önem arz etmektedir. Çünkü bağımsız denetçi, standart ve yasalara uygun bir denetim gerçekleştirirse de etik değerlere bağlı kalmadığı hatta uymadığı müddetçe, söz konusu uygulamaların gerçekleşerek muhasebe bilgisi kullanıcılarının yanıltılması kaçınılmaz olacaktır.

SPK'dan bağımsız denetim yetkisi almış şirketlerdeki bağımsız denetçilere, YMU ve denetçinin sorumluluğu ile ilgili olarak yapılan saha çalışmasının temel amacı, YMU kapsamında bağımsız denetçilerin sorumluluklarının irdelenmesidir. Bu temel amacın yanısıra; Türkiye'de manipülasyon yapan işletmelerin genel özelliklerini ortaya koyabilmek ve karşılaşılan YMU'nun neler olduğunu belirleyebilmek gibi amaçları da bulunmaktadır. Bu kapsamda öncelikle bağımsız denetçilerden YM'yi kavramsal açıdan değerlendirmeleri istenmiştir. Bağımsız denetçilerin çoğunluğuna göre, YM kavramının hile kavramı içerisinde değerlendirilmediği gözlemlenmiştir. Bağımsız denetçilerin diğer önemli bir kısmı da iki kavramın birbirinden tam olarak ayrılamadığı görüşünü benimsemiştir. Bu sonuca göre araştırma kapsamında bağımsız denetçilerin hile ile YM'yi kavramsal açıdan birbiri ile aynı anlamda kullanmadığı sonucuna varılabilmektedir.

Bağımsız denetçilerin çoğunluğu, YMU'nun bir kısmının GKGMİ içinde bir kısmında GKGMİ dışında olduğu görüşünde birleşmişlerdir. Bu sonuca göre, bağımsız denetçilerin YMU'nun GKGMİ içinde veya dışında değerlendirmeleri bakımından tam olarak bir ayrım içinde olmadıkları söylenebilir. Bağımsız denetçilerin, Türkiye'de YMU'nun ne amaçla kullanıldığı ile ilgili olarak bir fikir

birliğinde oldukları gözlemlenmiştir. Onlara göre, çoğunlukla Türkiye’de denetlenen işletmenin finansal durumunu olduğundan daha iyi gösterme amacı ile YMU’ya başvurmaktadır.

Bağımsız denetçiler açısından, YMU’ya başvuran işletmelerde genellikle etkin çalışan bir kontrol sisteminin olmadığı tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilere göre manipülasyon yapan işletmelerde etik değerler geri plana atılarak agresif politikalar izlenmektedir. Söz konusu işletmeler genellikle kurumsal yönetim anlayışlarına sahip olmayan işletmelerdir. Bağımsız denetçilere göre manipülasyon yapan işletmeler genellikle GKGMİ’nin esnetilmesini tercih etmektedirler. Ekonomik dalgalanmalara karşı hassas olan bu işletmelerde, yönetim üzerinde işletme sahiplerinin hissedilir seviyede karlılık baskısının olduğu bağımsız denetçiler tarafından tespit edilmiştir. Ayrıca manipülasyonların yapıldığı işletmelerde suçun genellikle alt kademedeki yöneticiye atıldığı bağımsız denetçiler tarafından belirlenmiştir.

Bağımsız denetçilerin en sık karşılaştıkları YM uygulaması türü, giderlerin azaltılması amacıyla yapılan uygulamalardır. Bağımsız denetçilere göre işletmeler giderleri azaltabilmek için en çok giderlerini aktifleştirmeyi tercih etmektedir. Bunun yanında dönem sonu stoklarını yüksek göstermek ve karşılık muhasebesi aracılığı ile giderleri azaltmak da sıklıkla tercih edilen yöntemlerdir.

Yapılan saha çalışmasının bir başka sonucu bağımsız denetçilerin yasal sorumlulukları üzerinedir. Bağımsız denetçiler yasal düzenlemelerin belirlediği sorumluluk alanının denetim mesleğini yerine getirmek bakımından yeterli olmadığı görüşünde birleşmişlerdir. Bunun yanında bağımsız denetçiler, muhasebe skandalları sonrası yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetçiye olan güveni artırdığını düşünmektedir. Bağımsız denetçi tarafından tespit edilemeyen YMU’ya yasal yaptırım uygulanması gerektiği, ankete katılan bağımsız denetçiler tarafından ayrıca belirtilmiştir.

Denetim faaliyetlerine ilişkin olarak çalışmada ortaya çıkan sonuçlara göre; bağımsız denetçiler açısından denetim raporu denetlenen finansal tabloların doğruluğunu garanti etmektedir. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetlerinin YMU’yu önlemede caydırıcı bir rol üstlendiğini düşünmektedir.

Bağımsız denetçilere göre makul güvence seviyesi ne kadar yüksek ise YM ile karşılaşma olasılığı da o kadar düşüktür. Denetlenen işletmenin denetim faaliyetlerine katkısının olması, bağımsız denetçiler açısından YMU'nun ortaya çıkmasını kolaylaştırmaktadır. Bağımsız denetçiler, denetim kanıtlarının fazla olması durumunda da YM'nin ortaya çıkarılacağı görüşünde birleşmişlerdir.

Bağımsız denetçilerin bağımsızlıklarına ilişkin sorumlulukları bakımından değerlendirmelerinde, üçüncü kişilerin baskılarının denetçinin kararını etkilememesi görüşü hakimdir. Bağımsız denetçiler, bağımsızlıklarını korumak adına, denetledikleri işletme ve üçüncü kişilerle olan ilişkilerine oldukça dikkat etme ve bağımsızlığına gölge düşürmeme konusunda fikir birliğindedirler.

Bağımsız denetçilerin etiksel sorumlulukları ile ilgili olarak, mesleki etik kurallarının denetçiden denetçiye değişmemesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Bağımsız denetçilerin standart ve diğer düzenlemelerde olan yasal boşlukları, YMU'yu önlemek bakımından, denetlediği şirketin lehine yorumlanmaması gerektiği görüşü benimsenmiştir. Onlara göre, etik değerlere tam manasıyla uyulursa YMU'nun önü kesilebilir.

Bağımsız denetçiler mesleki sorumlulukları açısından YMU'yu önlemeyi temel sorumlulukları arasında görmektedirler. Bağımsız denetçilere göre yapılan denetim faaliyetinden ötürü sadece çalışılan denetim şirketine ve ilgili yasal mercilere sorumluluk yoktur. Bağımsız denetçinin denetim faaliyeti ile ilgili sosyal sorumluluğu da bulunmaktadır. Çalışmaya katılan bağımsız denetçilere göre, denetim riski ne kadar yüksek ise bağımsız denetçi bu büyük risk karşısında daha az sorumluluk almayı istemektedir.

Bağımsız denetçilerin sorumlulukları arasında çalıştıkları firmadaki unvaları açısından genel olarak farka rastlanmamış, bu nedenle genel olarak  $H_0$  yokluk hipotezleri kabul edilmiştir. Sadece, denetim kalitesini artıran etkili eğitimlerin YMU'nun tespit edilmesini kolaylaştırdığı görüşü bakımından bağımsız denetçiler arasında görüş farklılığı ortaya çıkmıştır. Bunun sebebi de ankete katılan denetçi yardımcılarının aralarında fark olan diğer denetçi unvanlarına göre söz konusu görüşe daha az katılmasından kaynaklanmaktadır.

Daha önceki yapılan çalışmalardan farklı olarak, YM kavramı ve içeriği hileli işlemlerden ayrılmış ve anketi yanıtlayan bağımsız denetçilerin söz konusu işlemleri hileli işlemler içinde değerlendirip değerlendirmedeği belirlenmek istemiştir. Bu yönüyle elde edilen sonuçlar önceki çalışmalara nazaran farklılık göstermektedir. Önceki çalışmalarda hileli işlemler içerisinde sayılıp belirtilen mali nitelikteki işlemlerin, bu uygulamadaki sınıflandırma farkı nedeniyle bağımsız denetçiler tarafından hileli işlem içerisinde değerlendirilmediği gözlemlenmiştir. Ayrıca önceki çalışmaların büyük kısmında YM konusuyla ilgili olarak modeller geliştirilip, denetim kalitesi ile ilişkisi ortaya konulmak istenmiştir. Bu uygulamada ise bağımsız denetçilerin görüşleri doğrultusunda bir durum analizi yapılmış ve duruma yönelik olarak geliştirilen hipotezler test edilmiştir. Konu denetçinin sorumluluğu açısından incelendiğinde ise önceki çalışmalara benzer sonuçlarla karşılaşmıştır. Denetçinin hileli işlemleri önleme ve tespit etmesine ilişkin sorumluluğu, YMU'nun önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin denetçi sorumluluğu ile örtüşmektedir. Denetçilerin yasal, denetim faaliyeti, bağımsızlık, etik ve mesleki alanlardaki sorumlulukları açısından tıpkı hileli işlemleri önlemede olduğu gibi bir sorumluluk bilinci ile hareket ettikleri, YMU'yu önlenmesi gereken uygulamalar olarak belirledikleri saptanmıştır.

Yapılan uygulamada karşılaşılan en önemli kısıt, bağımsız denetçilerin anketlere geri dönüş oranının düşüklüğü ve anket sorularını yanıtlarken tüm soruları yanıtlamayıp kayıp verilere neden olmasıdır. Ancak buna rağmen tüm hipotez ve araştırma soruları incelenebilmiştir.

Uygulama kapsamında incelenen durum ve hipotezler, sonradan bağımsız denetçiler üzerine yapılacak olan çalışmalarda daha yüksek örnek hacmi ve daha az kayıp veri ile incelenebilirse, Türkiye'deki YMU ve denetçi sorumluluğu ile ilgili daha geniş katılımlı sonuçlar elde edilebilecektir. Ayrıca konunun KGK'dan denetim yetkisi almış bağımsız denetçiler üzerinde de incelenmesi, gelecekte yapılabilecek çalışmalar arasında sayılabilir. Zira onlar açısından da yaratıcı muhasenin kapsamının belirtilmesi hem denetim alanında yapılacak denetim faaliyetlerine hem de akademik alandaki görüş ayrılıklarının giderilmesine katkı sağlayacaktır. Özellikle YM kavramının denetçiler açısından kapsamının belirlenmesine yönelik çalışmalara ihtiyaç olduğu anlaşılmaktadır. Kavramın

tanımı ve içeriği bağımsız denetçiler açısından tam olarak doldurulabilir ise bu konuda yapılacak olan çalışmalar özellikle teorik açıdan daha sağlam temellere dayanabilecektir.



## KAYNAKÇA

- 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (2012); <http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/MevzuatGoster.aspx?nid=11>, (Erişim Tarihi: 11.10.2013).
- AAA (2012); <http://aaahq.org/AECC>, (Erişim Tarihi: 05.03.2012).
- ACFE (2016); “Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse” <http://www.acfe.com>, (Erişim Tarihi: 15.04.2016).
- Açık, Serap (2012); “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 16, Sayı 3, s.351-366.
- AGA (2003); “Ethics Handbook,” [https://www.agacgfm.org/getattachment/About-AGA/Code-of-Ethics/ethics\\_handbook.pdf.aspx](https://www.agacgfm.org/getattachment/About-AGA/Code-of-Ethics/ethics_handbook.pdf.aspx), (Erişim Tarihi: 20.04.2016).
- AICPA (2014); “Principles of Professional Conduct,” <http://www.aicpa.org>, (Erişim Tarihi: 18.04.2016).
- AICPA (2011); “SAS-122 Statements on Auditing Standards: Clarification and Recodification,” <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SAS.aspx>, (Erişim Tarihi: 30.04.2016).
- AICPA (2002); “SAS-99 Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit,” <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SAS.aspx>, (Erişim Tarihi: 30.04.2016).
- AICPA (2001); “SAS-95 Generally Accepted Auditing Standards,” <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/SAS.aspx>, (Erişim Tarihi: 30.04.2016).
- Akarca ve Şafak (2012); “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Denetim ve Denetçiler,” <http://www.dunya.com/yeni-turk-ticaret-kanununa-gore-denetim-ve-denetciler-137172yy.htm>, (Erişim Tarihi: 30.05.2012)

- Akdoğan, Nalan (2006); “Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, *Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi*, Cilt 8, Sayı 1, Mart, s.1-28.
- Akdoğan, Nalan ve Nejat Tenker (2005); *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Yayınevi Ankara.
- Akerlof, George A. (1970); “The Market for Lemons: Quality, Uncertainty and the Market Mechanism,” *The Quarter Journal of Economics*, Cilt 84, Sayı 3, s.488-500.
- Akgüç, Öztin (1995); *Mali Tablolar Analizi*, Avcıol Basım, İstanbul.
- Aktan, Can ve Dilek Dileyici (2007); *Modern Politik İktisat Kamu Tercihi* içinde: “Kamu Tercihi Perspektifinden Oyun Teorisi,”( C.Can Aktan ve Abdullah Burhan Bahçe), Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Alexander, David (2003); “Fair Values in IAS GAAP,” *International Accounting Conference The International Journal of Accounting University of Illinois*, 18-20 Haziran, Almanya.
- Alpaslan, Yaşar (2013); “Big Four Auditors’ Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Turkish Stock Market,” *International Journal of Business and Social Science*, Cilt 4, Sayı 17, s.153-163.
- Amat, Oriol, John Blake ve Jack Dowds (1999); “The Ethics of Creative Accounting,” <https://core.ac.uk/download/pdf/6475312.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.05.2016).
- Amihud, Y., J.Y.Kamin ve J. Ronen, (1983); “Managerialism, Ownerism and Risk,” *Journal of Banking & Finance*, Cilt: 7, Sayı 2, s.189-196.
- Anuk, Seçkin Ayan (2015); “*Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik*,” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul.
- APB (2012); <http://www.frc.org.uk/apb/publications/pub2074.html>, (Erişim Tarihi: 22.05.2012).



- Arens, A. ve J. Loebbecke (2000); *Auditing: An Integrated Approach*, 8th Edition, Prentice Hall.
- Arslan, Erdoğan (2011); “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre “Denetçinin” Niteliği,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 104, s.73-107.
- Aslanoğlu Suphi, Selim Cengiz, Yusuf Dinç ve M. Şükrü Dilsiz (2016); “Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: BİST’de Bir Uygulama,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:69, s.1-24.
- Ayboğa, Hanifi (2001); “Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği Ahlakı,” *Ege Akademik Bakış*, Cilt 1, Sayı 2, s.28-44.
- Aytekin, Selda (2003); “Muhasebe Açısından Şirket Yönetimine, Düzenleyici Otoriteye ve Denetçiye Düşen Sorumluluklar,” *VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 16-19 Nisan, Antalya, s.1-7.
- Bagranoff, N.A., M.G. Simkin ve C.S. Norman (2010); *Core Concepts of Accounting Information Systems*, 11th Edition, John Wiley & Sons, İngiltere.
- Baklacıoğlu, Sadık (1992); “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi,” *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt 47, Sayı 3, s.21-55.
- Balaciu, Diana ve Pop Cosmina Madalina (2008); “Is Creative Accounting A Form of Manipulation?,” *The Annals of University of Oradea - Economic Science*, Cilt 17, Sayı 3, s.935-940.
- Balaciu, Diana, Victoria Bogdan ve Alina Beattrice Vladu (2009); “A Brief Review of Creative Accounting Literature and Its Consequences in Practice,” *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Cilt 1, Sayı 11, s.170-183.

- Balaciu, Diana, Victoria Bogdan, Oana Teodora Meşter ve Dana Gherai (2012); “Empirical Evidences of Romanian Auditors’ Behavior Regarding Creative Accounting Practices,” *Accounting and Management Information Systems*, Cilt 11, Sayı 2, s.213–238.
- Barnea, Amir, Joshua Ronen ve Simcha Sadan (1976); “Classificatory Smoothing of Income With Extraordinary Items,” *The Accounting Review*, s.110-122.
- Bartov Eli, Dan Givoly ve Carla Haync (2002); “The Rewards to Meeting or Beating Earnings Expectations,” *Journal of Accounting and Economics*, Cilt 33, Sayı 2, s.173-204.
- Bartov, Eli, Ferdinand. A. Gul ve Judy S. L. Tsui (2000), “Discretionary-accruals Models and Audit Qualifications,” *Journal of Accounting and Economics*, Sayı 30, s.421-452.
- Başkan, Tuğba Derya (2013); “*Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Etkinliği: Bir Uygulama*,” (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale.
- Bauwhede, Heidi Vander, Marleen Willikens ve Ann Gaeremynck (2003); “Audit Firms Size, Public Ownership, And Firms’ Discretionary Accruals Management,” *The International Journal of Accounting*, Cilt 38, Sayı 1, s.1-22.
- Bayırlı, Rıdvan (2007); *Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Becker, Connie L., Mark L. DeFond, James Jiambalvo ve K.R. Subramanyam, (1998); “The Effect of Audit Quality on Earnings Management,” *Contemporary Accounting Research*, Cilt 15, Sayı 1, s.1-24.
- Beneish, Messod D. (1999); “The Detection of Earnings Manipulation,” *Financial Analysts Journal*, Cilt 55, Sayı 5, s.24-36.
- Beneish, Messod D. (2001); “Earnings Management: A Perspective,” *Managerial Finance*, Cilt 27, Sayı 12, s.3-17.

- Beneish, Messod D., (1997); “Detecting GAAP Violation: Implications for Assessing Earnings Management Among Firms with Extreme Financial Performance,” *Journal of Accounting and Public Policy*, Cilt 16, Sayı 3, s. 271-309
- Beydili, Zülvü (2006); “*Bağımsız İdari Otoriteler*,” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Abant Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bolu.
- Blake, John ve Salas Oriol Amat (1996); “Creative Accounting Is Not Just An English Disease,” *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Account*, Cilt 74, Sayı 9, s.54-55.
- Bozkurt, Nejat (1998); *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınevi, İstanbul.
- Bukics, Rose Marie L., ve John M. Fleming (2003); “Fraud Detection: SAS 99 Increases Auditors' Responsibilities,” <http://www.picpa.org/Content/cpajournal/2003/winter/10.aspx>, (Erişim Tarihi : 20.04.2014).
- Can, Ahmet Vecdi (2010); “Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97, s.21-47.
- CESR (2003); “Market Abuse Directive,” [http://www.cesr-eu.org/data/document/04\\_505b.pdf](http://www.cesr-eu.org/data/document/04_505b.pdf), (Erişim Tarihi: 14.12.2013).
- Ceylan, Ali ve Turhan Korkmaz (2008); *İşletmelerde Finansal Yönetim*, Ekin Yayınları, Bursa.
- Chambers, Nurgül (2009); *Firma Değerlemesi*, Beta Basım Yayın A.Ş., İstanbul.
- Charalambos, T. Spathis (2002); “Detecting False Financial Statements Using Published Data: Some Evidence from Greece,” *Managerial Auditing Journal*, Cilt 17, Sayı 4, s.179-191.
- Chi Wuchun, Ling Lei Lisic ve Mikhail Pevzner (2011); “Is Enhanced Audit Quality Associated with Greater Real Earnings Management?,” *Accounting Horizons*, Cilt 25, Sayı 2, s.315-335.

- Civelek, Mehmet ve Banu Durukan (1997); “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı,” *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu*, 30 Nisan - 4 Mayıs, Antalya, s.139-148.
- Copeland, Ronald M. (1968); “Income Smoothing,” *Journal of Accounting Research*, Sayı 6, s.101-116.
- Cömert, Nuran (2008); “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Kapsamında İç Denetim ve İç Kontrol,” *İç Denetim Dergisi*, Sayı:21, s.24-28.
- Cullinan, Charlie (2004); “Enron as a Symptom of Audit Process Breakdown: Can the Sarbanes-Oxley Act Cure the Disease?,” *Critical Perspectives on Accounting*, Cilt 15, Sayı 6, s.853-864.
- Çalıyurt, Kıymet Tunca (2007); “Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirme,” *XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 24-27 Mayıs, Antalya, s.183-210.
- Çelik, Tankut Taner ve Oktay Taş (2007); “Etkin Piyasa Hipotezi ve Gelişmekte Olan Hisse Senedi Piyasaları,” *İTÜ Dergisi*, Cilt 4, Sayı 2, s.11-22.
- Çelik, Tuncay (2010); “*Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma*,” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Niğde Üniversitesi, Niğde.
- Çiftçi, Yavuz (2004); *5024 Sayılı Kanun: Enflasyon Düzeltmesinin Esasları ve Uygulama Örnekleri*, Muğla SMMM Yayınları No: 17, Muğla.
- Çoban, Orhan (2002); “Bilgi Toplumunda Eğitimin Verimlilik ve İktisadi Büyüme Üzerine Etkileri: Teorik Bir Analiz,” *I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi*, 10-11 Haziran, İzmit, s.415-429.
- Çokluk, Ömer (2010); “Lojistik Regresyon Analizi: Kavram ve Uygulama,” *Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri / Educational Sciences: Theory & Practice*, Cilt 10, Sayı 3, s.1357-1407.

- Çürük, Turgay, (2004); “Bağımsız Dış Denetimin Muhasebese Şeffaflığına Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Çalışma: Türkiye Örneği,” *ODTÜ Gelişim Dergisi*, Sayı: 31, s.149-165.
- Daniels Fund Ethics Initiative (2014); <http://danielsethics.mgt.unm.edu/pdf/WorldCom%20Case.pdf>, (Erişim Tarihi : 30.04.2014).
- Darman, Güler M. (2004); “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kurumsal Yönetim Üzerine Etkisi,” <http://www.cgscenter.org/doc/ufrsninkurumsalyonetimuzerindeetkileri.pdf>, (Erişim Tarihi : 10.11.2012).
- Davenport, Thomas H. ve Laurence Prusak (2001); *İş Dünyasında Bilgi Yönetimi*, (Çev.: Günhan Günay), Rota Yayınları, İstanbul.
- Davies, Marlene ve John Aston (2011); *Auditing Fundamentals*, Financial Times Prentice Hall, İngiltere.
- Dechow, Patricia M. ve Douglas J. Skinner (2000); “Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners and Regulators,” *Accounting Horizons*, Cilt 14, Sayı 2, s.235-250.
- Dechow, Patricia. M., Richard G. Sloan ve Amy .P. Sweeney (1995); “Detecting Earnings Management,” *The Accounting Review*, Cilt 70, Sayı 2, s.193-225.
- Dikmen Burcu ve Güray Küçükkocaoğlu (2010); “The Detection of Earnings Manipulation: The Three-phase Cutting Plane Algorithm Using Mathematical Programming,” *Journal of Forecasting*, Cilt 29, Sayı 5, s.442-466.
- Dinç Yusuf ve Selim Cengiz (2014); “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği,” *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, s.221-236.

- Donaldson, Lex ve James H. Davis (1991); “Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns,” *Australian Journal of Management*, Cilt 16, Sayı 49, s.49-65.
- Duman, Ömer (2008); *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, TESMER Yayın No: 78, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Eckel, Norm (1981); “The Income Smoothing Hypothesis Revisited,” *Abacus*, Cilt 17, Sayı 1, s.28-40.
- Ercinler, Serkan (2014); “*Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulaması*,” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Beykent Üniversitesi, İstanbul.
- Erdoğan, Necmettin (1994); *Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama*, TESMER Yayınları No:4, Ankara.
- Erkol, Oğuz (2011); “Davranışsal Finans,” <http://www.sistematikrisk.com/2011/05/28/davranissal-finans/>, (Erişim Tarihi: 10.12.2012).
- Eroğlu, Burak (2017); “Tüm Zamanların En Büyük 10 Finansal Skandalı,” <https://ekonomist.co/ekonomist/finansal-skandallar-10837/>, (Erişim Tarihi: 14.03.2017).
- Evans, Mark E., Richard W. Houston, Michael F. Peters ve Jamie H. Pratt (2015); “Reporting Regulatory Environments and Earnings Management: U.S. and Non-U.S.Firms Using U.S. GAAP or IFRS,” *The Accounting Review*, Cilt 90, Sayı 5, s.1969-1994.
- Fama, Eugene F. (1970); “Efficient Capital Markets: A review of Theory and Empirical Work,” *The Journal of Finance*, Cilt 25, Sayı 2, s.383-417.
- Farrell, Sean (2015); “The World's Biggest Accounting Scandals,” <https://www.theguardian.com/business/2015/jul/21/the-worlds-biggest-accounting-scandals-toshiba-enron-olympus>, (Erişim Tarihi: 13.09.2015).
- FASB (2010); “SFAS-157 Fair Value Measurements,” [http://www.fasb.org/pdf/aop\\_FAS157.pdf](http://www.fasb.org/pdf/aop_FAS157.pdf), (Erişim Tarihi: 10.12.2013).

- Fausett, Laurene V. (1994); *Fundamentals of Neural Networks: Architectures, Algorithms and Applications*, Prentice Hall.
- FEI (2012); <http://www.financialexecutives.org>, (Erişim Tarihi: 14.12.2013).
- Feng Mei ve Chan Li (2014); “Are Auditors Professionally Skeptical? Evidence from Auditors’ Going-Concern Opinions and Management Earnings Forecasts,” *Journal of Accounting Research*, Cilt 52, Sayı 5, s.1061-1085.
- Ferman, Cumhuri (1974); *ABD’de Serbest Hesap Mtehasıslığı*, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3, İstanbul.
- Foldvary, Fred E. (2002); “Enron and the Law of the Market”, *Ideas on Liberty*, Cilt 52, Sayı 5, s.20-21.
- Francis, Kerry ve Albert Lilienfeld (2002); “Why Understand Financial Accounting and Reporting Fraud?,” *Professional Liability Underwriting Society 15. Annual International Conference*, Florida, s.1-10.
- Frankel, Richard M., Marilyn F. Johnson ve Karen K. Nelson (2002); “The Relation Between Auditors’ Fees for Nonaudit Services and Earnings Management,” *The Accounting Review*, Cilt 77 (EK), s.71-105.
- Frankfurter George M. ve Elton G. Mcgoun (2000); “Market Efficiency or Behavioural Finance: The Nature of Debate,” *Journal of Psychology & Financial Markets*, Cilt 1, Sayı 3/4, s.200-211.
- Fuller, J. Russel (1998); “Behavioral Finance and Source of Alpha,” *Journal of Pension Plan Investing*, Cilt 2, Sayı 3, s.1-22.
- Gacar, Anıl (2012); “Ekonomik Krizler Sonrası Yaşanan Şirket İflasları ve Yaratıcı Muhasebe İlişkisi,” *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt 111, Sayı 3, s.73-83.
- Gamble, Richard H. (1997); “Shrewd (and Ethical) Tactics in Off-Balance-Sheet Financing,” <http://businessfinancemag.com/tax-amp-accounting/shrewd-and-ethical-tactics-balance-sheet-financing>, (Erişim Tarihi: 26.9.2012).

- Garven, Sarah ve Gary Taylor (2015); “Big 4 Auditor Office Size, Analysts' Annual Earnings Forecasts and Client Earnings Management Behavior,” *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Cilt 19, Sayı 3, s.103-124.
- Gibbins, Michael (2002); “Discussion of Evidence from Auditors about Managers’ and Auditors’ Earnings Management Decisions,” *The Accounting Review*, Cilt 77, Sayı 4, s.203-211.
- Gowthorpe, Catherine ve Oriol Amat (2005); “Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro and Micro Manipulation,” *Journal of Business Ethics* Cilt 57, Sayı 1, s.55-64.
- Griffiths, Ian (1995); *New Creative Accounting How to Make Your Profits What You Want Them to Be*, Macmillan, London.
- Guerra, Jorge E. (2004); “The Sarbanes-Oxley Act and Evolution of Corporate Governance,” *The CPA Journal*, Cilt 74, Sayı 4, s.10-11.
- Gücenme, Ümit (2004); *Muhasebe Denetimi*, Alfa Akademi Yayınları, Bursa.
- Güçlü, Faruk (2005); *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Güler, Ercüment (2006); “Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması,” (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigorta Enstitüsü, İstanbul.
- Güredin, Ersin (1998); *Denetim*, Beta Basım Dağıtım, İstanbul.
- Güvemli, Oktay (2001); *Türk Devletler Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX.Yüzyıl 4.Cilt*, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Healy, Paul M. ve James M. Wahlen (1999); “A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting,” *Accounting Horizons*, Cilt 13, Sayı 4, s.365-383.



- Hill, Andrew, Joshua Chaffin ve Stephen Fidler (2002); “Enron: Virtual Company, Virtual Profits,” *Financial Times*, <http://specials.ft.com/enron/FT3648VA9XC.html>, (Erişim Tarihi: 25.12.2012).
- Holt, Andrew ve Timothy Eccles (2003); “Accounting Practice in the Post-Enron Era: The Implications for Financial Statements in the Property Industry,” *Briefings in Real Estate Finance*, Cilt 2, Sayı 4, s.326-340.
- HUD (2004); *Denetim İlke ve Esasları*, Acar Matbaacılık, İstanbul.
- Humbert, Philip (2003); “Top 10 Principles for Positive Business Ethics,” <http://www.philiphumbert.com/Articles/10BusinessEthics.html>, (Erişim Tarihi: 25.12 2012).
- Hussey, Roger ve Audra Ong (1996); “Creative Accounting- Do Numbers Reveal the Whole Picture?,” *Credit Control*, Cilt 17, Sayı 10, s.16-20.
- IAASB (2015); “*Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*,” <http://www.ifac.org>, (Erişim Tarihi: 20.01.2016).
- Ianniello, Giuseppe (2013); “The Effects of Board and Auditor Independence on Earnings Quality: Evidence From Italy,” *Journal of Management & Governance*, Cilt 19, Sayı 1, s.1-25.
- IASB (2011); “IFRS-13 Fair Value Measurement,” <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Fair-Value-Measurement/IFRS-13-Fair-Value-Measurement/Pages/IFRS-13-Fair-Value-Measurement.aspx>, (Erişim Tarihi: 25.12.2012).
- IFAC (2015); “Code of Ethics For Professional Accountants,” <https://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-code-ethics-professional-accountants>, (Erişim Tarihi: 20.01.2016).
- IFAC (2015); <http://www.ifac.org>, (Erişim Tarihi: 20.01 2016).
- IIA (2016); <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>, (Erişim Tarihi: 26.10.2016).

- IIA (2017); “International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing,” <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.03.2017).
- INTOSAI (2001); “ISSAI 30 - Code of Ethics,” [www.intosai.org/uploads/1codethaudstande.pdf](http://www.intosai.org/uploads/1codethaudstande.pdf), (Erişim Tarihi: 26.12.2012).
- İSMMM (2015); *İç Denetime Genel Bir Bakış*, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic\\_denetim\\_2015.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.doc), (Erişim Tarihi: 10.04.2016).
- İşgüden, Burcu ve Adem Çabuk (2006); “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri,” *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 16, s.59-86.
- İyi, Sevgi ve Harun Tepe (2011); *Etik*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 2356, Eskişehir.
- Jensen, Michael C. ve William Meckling (1976); “Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Capital Structure,” *Journal of Financial Economics*, Cilt 3, Sayı 4, s.305-360.
- Jeon, Seok Woo ve Joonhwa Rho (2004); “Big Six Auditors and Audit Quality: The Korean Evidence,” *The International Journal of Accounting*, Cilt 39, Sayı 2, s.175-196.
- Jones, J. Jennifer (1991); “Earnings Management During Import Relief Investigations,” *Journal of Accounting Research*, Cilt 29, Sayı 2, s.193-228.
- Jones, Michael J. (2011); *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*, John Wiley & Sons, İngiltere.
- Kandemir, Canol (2010); “*Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız denetçinin Sorumluluğu*,” (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Çukurova Üniversitesi, Adana.

- Karacaer, Semra ve Pelin Özek (2010); “Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kar Yönetimi İlişkisi: İMKB Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma,” *Mufad Journal*, Sayı 48, s.60-74.
- Karacan, Sami ve Rahmi Uygun (2016); *Denetim ve Raporlama*, Umuttepe Yayınları, İzmit.
- Karataş, Serçin ve Seher Özcan (2010); “Yaratıcı Düşünme Etkinliklerinin Öğrencilerin Yaratıcı Düşüncelerine ve Proje Geliştirmelerine Etkisi,” *Ahi Evran Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, Cilt 11, Sayı 1, s.225-243.
- Kaval, Hasan (2005); *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kavut, Lerzan (2000); “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu,” *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt.2, Sayı.4, s.9-28.
- Kavut, Lerzan, Oktay Taş ve Tuba Şavlı (2009); *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMM Yayınları No: 130, İstanbul.
- Kepekçi, Celal (2000); *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Keskin, Serkan (2014); “*Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*,” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- KGK (2009); “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar,” <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, (Erişim Tarihi: 26.1.2016).
- KGK (2011); “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve,” <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, (Erişim Tarihi: 26.1.2016).
- KGK (2011); “TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar,” <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, (Erişim Tarihi: 26.1.2016).

- KGK (2011); “TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme,” <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, (Erişim Tarihi: 26.1.2016).
- KGK (2012); “TFRS-13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü,” <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, (Erişim Tarihi: 26.1.2016).
- KGK (2012); “TMS-2 Stoklar,” <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, (Erişim Tarihi: 26.1.2016).
- KGK (2012); “TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar,” <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, (Erişim Tarihi: 26.1.2016).
- KGK (2014); “TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü,” <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, (Erişim Tarihi: 26.1.2016).
- KGK (2015); “TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler,” <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, (Erişim Tarihi: 26.1.2016).
- KGK (2013); “BDS-240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları,” <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5167/Bağımsız-Denetim-Standartları>, (Erişim Tarihi: 26.11.2014).
- KGK (2013); “BDS-200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartları’na Uygun Olarak Yürütülmesi,” <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5167/Bağımsız-Denetim-Standartları>, (Erişim Tarihi: 26.11.2014).
- KGK (2013); “BDS-250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması,” <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5167/Bağımsız-Denetim-Standartları>, (Erişim Tarihi: 26.11.2014).

- Kılıç, (2016); “Cronbach’ın Alfa Güvenirlik Katsayısı,” *Journal of Mood Disorders*, Cilt 6, Sayı 1, s.47-48.
- Kıscık, Harun (2013); “*Denetimde Hata ve Hileler: Çorum Sahasında Bir Araştırma*,” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hitit Üniversitesi, Çorum.
- Kızıl, Cevdet, İsmail Erkan Çelik, Vedat Akman ve Sevda Şener (2016); “Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri ve Finansal Bilgilerin Manipülasyonu: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Örnek Bir Uygulama,” *BUSBD*, Cilt 9, Sayı 1, s.1-18.
- Kıracı, Murat (2004); “*Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’de SPK’dan Yetki Alan Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*,” (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Kirik, Zafer (2007); “*Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*,” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Kirschenheiter, Micheal ve Nahum D. Melumad (2002); “Can Big Bath and Earnings Smoothing Co-Exist As Equilibrium Financial Reporting Strategies?,” *Journal of Accounting Research*, Cilt 40, Sayı 3, s.761-796.
- Kocaman Berna, (1995); *Yatırım Teorisinde Modern Gelismeler ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Bazı Gözlem ve Değerlendirmeler*, İMKB Araştırma Yayınları No: 5, İstanbul.
- Koch, Bruce S. (1981); “Income Smoothing: An Experiment,” *The Accounting Review*, Cilt 56, Sayı 3, s.574-586.
- Korkmaz, Turhan ve Ali Ceylan (2007); *Sermaye Piyasası ve Menkul Değer Analizi*, Ekin Yayınları, Bursa.

- KPMG (2009); “Yöneticilerin Bakış Açısı ile Türkiye’de Suistimal: Riskler, Etkiler ve Alınması Gereken Dersler,” <http://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/ArticlesPublications>, (Erişim Tarihi: 26.10.2012).
- Krishnan, Gopal V. (2003); “Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management?,” *Accounting Horizons*, Cilt 17 ( EK), s.1-16.
- Krishnan, Gopal V., Lili Sun, Qian Wang ve Rong Yang (2013); “Client Risk Management: A Pecking Order Analysis of Auditor Response to Upward Earnings Management Risk,” *Auditing, A Journal of Practice & Theory*, Cilt 32, Sayı 2, s.147-169.
- Kurumlar Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>, (Erişim Tarihi: 26.10.2013).
- Kutlu, Hüseyin Ali (2008); “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma,” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt 63, Sayı 2, s.143-170.
- Küçük, Ergün ve Şaban Uzay (2009); “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar,” *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Sayı 32, s. 239-258.
- Küçükkocaoğlu Güray, Yasemin Keskin Benli ve Cemal Küçüksözen (1997); “Detecting the Manipulation of Financial Information by Using Artificial Neural Network Models,” *İstanbul Stock Exchange Review*, Cilt 9, Sayı 36, s.1-26.
- Küçükkocaoğlu, Güray, Yasemin Keskin Benli ve Cemal Küçüksözen (2009); “Finansal Bilgi Manipülasyonunun Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı”, *İMKB Dergisi*, Cilt 9, Sayı 36, s.1-30.
- Küçüksözen Cemal ve Zafer Sayar (2002); “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları,” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Cilt 2, Sayı 6, s.49-56.

- Küçüksözen Cemal, Güray Küçükkocaoğlu (2004); “Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma,” *1st Annual International Accounting Conference*, İstanbul.
- Küçüksözen, Cemal (2005); *Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No:183, Ankara.
- Lambert, Richard A., (1984); “Income smoothing as Rational Equilibrium Behavior”, *The Accounting Review*, Cilt 59, Sayı 4, s.604-618.
- Lev, Baruch (2003); “Corporate Earnings: Facts and Fiction,” *The Journal of Economic Perspectives*, Cilt 17, Sayı 2, s.27-50.
- Lev, Baruch (2005); “Facts, Conjectures, and Outright Lies: Corporate Reporting of Profits and Other Financial Information,” Ethical Finance Research Series: Earnings Management, <https://www.nccr-finrisk.uzh.ch/efevents.php>, (Erişim Tarihi: 10.01.2013).
- Lewis, Pamela. S., Stephen H. Goodman ve Patricia M. Fandt (1995); *Management : Challenges in the 21th Century*, West Publishing Company, ABD.
- Li, June ve Jerry W. Lin (2005); “The Relation Between Earnings Management and Audit Quality,” *Journal of Accounting and Finance Research*, Cilt 13, Sayı 1, s.1-11.
- Lin, Jerry W ve Mark I. Hwang (2010); “Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis,” *International Journal of Auditing*, Cilt 14, Sayı 1, s.57-77.
- Lin, Z. Lun (2004); “Auditor’s Responsibility and Independence: Evidence From China,” *Research in Accounting Regulation*, Cilt 17, 167-190.

- Loebbecke, James K., Martha M. Eining ve John J. Willingham (1989); “Auditor’s Experience with Materials Irregularities: Frequency, Nature and Detectability Auditing,” *A Journal of Practice and Theory*, Cilt 9, Sayı 1, s.1-28.
- Mcbarnet, Doreen ve Chris Whelan (1999); *Creative Accounting and the Cross - Eyed Javelin Thrower*, John Wiley & Sons, İngiltere.
- Mercan, Melih (2009); “Türkiye’de Finansal Manipülasyon,” <http://www.melihmercan.com/blog/turkiyede-finansal-manipulasyon>, (Erişim Tarihi: 14.09.2012).
- Morris, Jan Taylor ve C. William Thomas (2011); “Clarified Auditing Standards: The Quiet Revolution,” <http://www.journalofaccountancy.com/issues/2011/jun/20113792.html>, (Erişim Tarihi: 10.04.2014).
- Muhasebe Türk (2016); <http://www.muhasebeturk.com>, (Erişim Tarihi: 05.03.2016).
- Mulford, Charles W. ve Eugene E. Comiskey (2002); *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting*, John Wiley & Sons, Kanada.
- Mullainathan, Sendhil ve Richard H. Thaler (2000); “Behavioral Economics,” <http://www.nber.org/papers/w7948.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.02.2015).
- Müslümov, Aras ve Güler Aras (2004); “Kredi Piyasalarında Asimetrik Bilgi ve Bankacılık Sistemi Üzerindeki Etkileri,” *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*, Sayı 222, s.55-65.
- Naser, Kamal (1993); *Creative Financial Accounting: Its Nature and Use*, Prentice Hall, İngiltere.
- Nelson, Mark W., John A. Elliott ve Robin L. Tarpley (2002); “Evidence from Auditors About Managers’ and Auditors’ Earnings Management Decisions,” *The Accounting Review*, Cilt 77 (EK), s.175-202.
- NSA (2016); <http://www.nsacct.org>, (Erişim Tarihi: 16.10.2016).



- OECD (2005); “Kurumsal Yönetim İlkeleri,” <http://www.tkyd.org.tr> (Erişim Tarihi: 28.11.2012).
- Ömürgönülşen, Mine ve Uğur Ömürgönülşen (2009); “Critical Thinking About Creative Accounting in the Face of Are Cent Scandal in the Turkish Banking Sector,” *Critical Perspectives on Accounting*, Sayı 20, s.651–673.
- Özbireceklı, Mehmet ve Cemil Süslü (2005); “Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma – I,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 27, s.67-85.
- Özbireceklı, Mehmet ve Cemil Süslü (2005); “Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma – II,” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 28, s.48-66.
- Özdamar, Kazım (2016), *Ölçek ve Test Geliştirme Yapısal Eşitlik Modellemesi*, Nisan Kitabevi Yayınları, Eskişehir.
- Özdemir, Nuriye (2015); “BDS-240 Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, Hilenin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Bağımsız Denetçi Algısı Üzerine Bir Araştırma,” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Özden, Vildan Evrim Altuk (2013); “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kar Yönetimine Etkisi: Bağımsız Denetçilerin Algıları Üzerine Bir Araştırma,” (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Özkan, Serdar, M., Banu Durukan ve A. Fatih Dalkılıç (2006); “Approaches to Measuring Quality of Earnings and Discussion of the Applicability of these Approaches to ISE Companies,” *I. International Symposium on Accountancy of Turkey*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No. 58, İstanbul, s.55-108.

- Pricewaterhouse Coopers (2016); “The Global Economic Crime Survey,” <https://www.pwc.com/gx/en/economic-crimesurvey/pdf/GlobalEconomicCrimeSurvey2016.pdf>, (Erişim Tarihi: 26.3.2017).
- Rabin, C.E. (2005); “Determinants of Auditor’s Attitudes Towards Creative Accounting,” *Meditari Accountancy Research*, Cilt 13, Sayı 2, s.67-88.
- Rainer, R.Kelly, Efraim Turban ve Richard E. Potter (2006); *Introduction to Information Systems: Supporting and Transforming Business*, John Wiley & Sons, ABD.
- Ramos, Michael (2003); “Auditors’ Responsibility for Fraud Detection,” *Journal of Accountancy*, Cilt 195, Sayı 1, s.28-36.
- Resmi Gazete (1987); “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik,” <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19663.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19663.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.10.2013).
- Resmi Gazete (1989); “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu,” <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.03.2013).
- Resmi Gazete (1990); “SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik,” <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20391.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20391.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.03.2013).
- Resmi Gazete (1996); “Seri:X, No:16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ,” <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22570.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/22570.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.10.2013).
- Rezaee, Zabihollah ve Richard Riley (2010); *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*, John Wiley & Sons, ABD.

- Richardson, Scott A., Richard G. Sloan, Mark T. Soliman ve A. Irem Tuna (2001); “Information in Accruals About the Quality of Earnings,” <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstractid=278308>, (Erişim Tarihi: 27.04.2013).
- Rogers Elwin Ray ve Grant Lindstrom (1996); “Ethical Implications of Off-Balance-Sheet Financing,” *Business and Professional Ethics Journal*, Cilt 15, Sayı 2, s.19-32.
- Ronen, Joshua ve Simcha Sadan (1975a); “Classificatory Smoothing: Alternative Income Models,” *Journal of Accounting Research*, Cilt 13, Sayı 1, s.133-149.
- Ronen, Joshua ve Simcha Sadan (1975b); “Do Corporations Use Their Discretion in Classifying Accounting Items to Smooth Reported Income?,” *Financial Analysts Journal*, Cilt 31, Sayı 5, s.62-68.
- Rosenfield, Paul (2000); “What Drives Earnings Management?,” <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/oct2000/opinion.htm>, (Erişim Tarihi: 29.10.2012).
- Saad, Emna Ben ve Cedric Lesage (2010) “Why are Auditors Over-blamed in Accounting Frauds?, <http://aaahq.org/meetings/AUD2010/WhyAreAuditorsOver-blamed.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.10.2013).
- Saban, Metin ve Banu Atalay (2005); “Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi,” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Cilt 5, Sayı 16, s.49-60.
- Saltoğlu, Müge (2003); “Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği,” *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl 3, Sayı 10, s.107-116.
- Sarpün, Şafak (2012); “Denetçilerin Etik Pozisyon, Hile, Sorumluluk ve Nepotizm Algularının Denetçi Bağımsızlığına Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma,” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu.

- Schermelleh-engel, Karin, Helfried Moosbrugger ve Hans Müller (2003); “Evaluating The Fit of Structural Equation Models: Tests of Significance and Descriptive Goodness-of-Fit Measures,” *Methods of Psychological Research Online*, Cilt 8, Sayı 2, s.23-74.
- Schipper, Katherine (1989); “Commentary on Earnings Management,” *Accounting Horizons*, Cilt 3, Sayı 4, s.91-102.
- Scleifer, Andrei ve Robert W.Vishy (1997); “A Survey of Corporate Governance,” *Journal of Finance*, Cilt 52, Sayı 3, s.737-783.
- Scott, William R. (1997); *Financial Accounting Theory*, Prentice Hall, ABD.
- SEC (1998); “Richard Valade Case,” <http://www.sec.gov/litigation/admin/3440002.txt>, (Erişim Tarihi: 17.03.2012).
- SEC (1999); “SAB-101 Revenue Recognition in Financial Statements,” <https://www.sec.gov/interps/account/sab101.htm>, (Erişim Tarihi: 19.03.2012).
- SEC (2001); “Sunbeam Case,” <http://www.sec.gov/litigation/admin/33-7976.htm>, (Erişim Tarihi: 17.03.2012).
- SEC (2002); “Worldcom Case,” <http://www.sec.gov/litigation/complaints/comp17753.htm>, (Erişim Tarihi: 17.03.2012).
- Selimoğlu, Seval Kardeş (1997); “Muhasebe Meslek Ahlakı (Etiği) Yaklaşımı,” *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu*, 30 Nisan-4 Mayıs, Antalya, s.146-159.
- Selimoğlu, Seval Kardeş (2001); “Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü,” *XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 23-27 Mayıs, Antalya, s.127-152.
- Sevilengül, Orhan (2005); *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.

- Sevim, Şerafettin (1990); “Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik AT Sekizinci Yönergesinde Belirtilen Mesleki Standartlar ile 3568 sayılı Yasa ve İlgili Mevzuattaki Mesleki Standartların Karşılaştırılması,” *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt.8, Sayı 1-2, s.197-214.
- Sevim, Şerafettin ve Mesut Öncel (2000); “Stratejik Bakış Açısıyla Bilişim Teknolojileri,” <http://www.muhasibetr.com/makaleler/001/>, (Erişim Tarihi: 12.11.2012).
- Sevin, Suzanne ve Richard Schroeder (2005); “Earnings Management: Evidence from SFAS No.142 Reporting,” *Managerial Auditing Journal*, Cilt 20, Sayı 1, s.47-54.
- Shawver, Todd A., (2007); *An Empirical Study of Select Financial Variables Inherent in Fraudulent Financial Reporting in the Financial Institutions Industry*. Nova Southeastern University, ABD.
- Sloan, Richard G. (1996); “Do Stock Prices Fully Reflect Information in Cash Flows and Accruals About Future Earnings?,” *The Accounting Review*, Cilt 71, Sayı 3, s.289-315.
- SOX (Sarbanes-Oxley Act of 2002) (2017); <https://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>, (Erişim Tarihi: 27.01.2017).
- SPK (2003); “Hisse Senedi Piyasasında Manipülasyon,” <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20031215&subid=0&ct=f>, (Erişim Tarihi: 11.10.2013).
- SPK (2003); “Seri:XI, No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ,” <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/index.aspx?lang=T>, (Erişim Tarihi: 11.10.2013).
- SPK (2006); “Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ,” <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/index.aspx?lang=T>, (Erişim Tarihi: 11.10.2013).

- SPK (2008); “Seri:XI, No:29 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği,” <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/index.aspx?lang=T>, (Erişim Tarihi: 11.10.2013).
- SPK (2011); “Seri:IV, No:54 Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ,” <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/index.aspx?lang=T>, (Erişim Tarihi: 11.10.2013).
- Stenmark, Dick (2002); “Information vs. Knowledge: The Role of Intranets in Knowledge Management,” *Proceedings of the 35th Hawaii International Conference on System Sciences*, 7-10 Ocak, Hawaii.
- Stolowy, Herve ve Breton Gaetan (2000); “A Framework For the Classification of Accounts Manipulations,” <http://www.hec.fr/var/corporate/storage/original/application/d95ea6397561258d767521bb790d1fcc.pdf>, (Erişim Tarihi: 12.05.2014).
- Stolowy, Herve ve Breton Gaetan (2004); “Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework,” *Review of Accounting and Finance*, Cilt 3, Sayı 1, s.5-92.
- Sungur, Nuray (1997); *Yaratıcı Düşünce, Evrim Yayınları No:54*, İstanbul.
- Symes, Cansen Başaran ve Ayşe Zeynep Süer (2004); “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler,” *VI. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu*, İSMMM Yayın No:49, İstanbul.
- Şengür, Evren Dilek (2010); “*İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama ile İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma*,” (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Şensoy, Necdet (2003); “Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler,” *Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 21-25 Mayıs, Antalya, s.21-42.
- Şimşek, Salih ve Adem Karakaş (2007); “Asimetrik Bilgi-Iktidar ve Kurumsal Düzenleme Üzerine,” *TÜHİS İş Hukuku ve İktisat Dergisi*, Cilt 20, Sayı 4-5, s.21-27.

- Tabachnick, Barbara G. ve Linda S. Fidell (2013); *Using Multivariate Statistics*, 6th Edition, Pearson.
- Tandeloo Brenda Van ve Ann Vanstraelen (2008); “Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence from the Private Client Segment Market,” *European Accounting Review*, Cilt 17, Sayı 3, s.447-469.
- TDK (2015); <http://www.tdk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 08.04.2015).
- Tekin, Fazıl ve Ali Çelikkaya (2005); *Vergi Denetimi*, Seçkin Kitabevi, Ankara.
- Tekin, Mahmut, Hasan K. Güleş ve Tom Burgess (2000); *Değişen Dünyada Teknoloji Yönetimi*, Damla Ofset, Konya.
- Telesurtv (2015); “Toshiba's Creative Accounting: \$1B in Fake Profits, Audit Shows,” <http://www.telesurtv.net/english/news/Toshibas-Creative-Accounting-1B-in-Fake-Profits-Audit-Shows-20150721-0024.html>, (Erişim Tarihi: 13.09.2015).
- Tiwana, Amrit (2001); *The Essential Guide to Knowledge Management E-Business And CRM Applications*, Prentice Hall, ABD.
- TKYD (2006); “Nedir Bu Kurumsal Yönetim?,” <http://www.tkyd.org.tr>, (Erişim Tarihi: 14.09.2014).
- TMMOB (2015); [https://www.metalurji.org.tr/dergi/dergi129/d129\\_5758%20.pdf](https://www.metalurji.org.tr/dergi/dergi129/d129_5758%20.pdf), (Erişim Tarihi: 13.03.2015).
- TMSK (2009); “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu TMS ve TFRS,” TMSK Yayınları, Ankara.
- Tokay, Hüseyin, Ali Deran ve Rafet Aktaş (2005); “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi,” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 7, Sayı 4, s.91-114.

- Topsak, Fatih (2009); “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği*,” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Toraman, Cengiz (2002); “Muhasebe Denetiminde Etik ve Enron Örneği,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 59, s.164-177.
- Toraman, Cengiz ve Bedriye Tunçsiper (2007); “Şirket Skandalları ile Muhasebe Eğitimi Arasında İlişki ve Bu Skandalların Muhasebe Eğitim Sistemine Yansımaları,” *XXVI.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 24-27 Mayıs, Antalya, s.163-181.
- Transparency International Annual Report (2016); [http://www.transparency.org/news/feature/corruption\\_perceptions\\_index\\_2016](http://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016), (Erişim Tarihi: 13.03.2017).
- Tucker, Jennifer W. ve Paul A. Zarovin (2006); “Does Income Smoothing Improve Earning Informativeness,” *The Accounting Review*, Cilt 81, Sayı 1, s.251-270.
- Türk Ticaret Kanunu (1956); <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.3.6762.doc>, (Erişim Tarihi: 14.09.2012).
- Türk Ticaret Kanunu (2011); <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.09.2012).
- Türker Masum ve Recep Pekdemir (2002); “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler,” *17. Türkiye Muhasebe Kongresi*, TÜRMOB Yayın No: 199, 10-12 Ekim, İstanbul, s:345-355.
- TÜRMOB (2001); “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı,” [http://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/MECBURI%20MESLEK%20KARARLARI/5-RUHSATLI\\_SMMM.pdf](http://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/MECBURI%20MESLEK%20KARARLARI/5-RUHSATLI_SMMM.pdf), (Erişim Tarihi: 28.03.2014).



- TÜRMOB (2008); “Meslek Mensuplarının Uyması ve Sahip Çıkması Gereken Kurallar,” <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/TurmobMevzuatDetay.aspx?param=SrnNPGst2wM=>, (Erişim Tarihi: 28.03.2014).
- Uçma, Tuğba (2010); “*Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesinde Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (sem) Uygulaması*,” (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Ulusoy, Yasin (2007); *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Uzay, Şaban (2001); “Yolsuzlukların Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesinde Denetçilerin Sorumluluğu,” *V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 2-6 Mayıs, Antalya, s.235-259.
- Uzay, Şaban, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes (2009); “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1,” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 95, s.125-140.
- Ünsal, Ahmet (2008); “İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci,” *KMU İİBF Dergisi*, Cilt 10, Sayı 14, s.1-19.
- Van Praag, B. J. (2001); “Earnings Management: Empirical Evidence on Value Relevance and Income Smoothing,” [https://pure.uva.nl/ws/files/3734655/19670\\_UBA002000368\\_08.pdf](https://pure.uva.nl/ws/files/3734655/19670_UBA002000368_08.pdf), (Erişim Tarihi: 28.04.2013).
- Vanasco, Rocco R. (1998); “Fraud Auditing,” *Managerial Auditing Journal*, Cilt 13, Sayı 1, s.4-71.
- Vergi Usul Kanunu (1961); [http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213 .pdf](http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf), (Erişim Tarihi: 14.09.2012).
- Wilson, Mark ve Greg Shailer (2007); “Accounting Manipulations and Political Costs: Tooth & Co Ltd. 1910-1965,” *Accounting and Business Research*, Cilt 37, Sayı 4, s.247-266.
- Yalçın, Filiz ve Fikret Şahin (1993); “Açıklamalı Bilgisayar Terimleri Sözlüğü,” Fono Yayınları, İstanbul.

- Yaralıoğlu, Kaan (2004); *Uygulamada Karar Destek Yöntemleri*, İlkem Ofset, İzmir.
- Yavuz, Salih Tanju (2002); “İç Kontrol Fonksiyonunun Bileşenleri,” *Bankacılık Dergisi*, Cilt 13, Sayı 42, s.39-56.
- Yeloğlu, Hakkı Okan (2007); “Örgüt, Birey, Grup Bağlamında Yenilik ve Yaratıcılık Tartışmaları,” *Ege Akademik Bakış*, Cilt 7, Sayı 1, s.133-152.
- Yeoh, Poh Seng (2007); “The Legal Implications of Off Balance Sheet Financing: A Comparative Analysis of UK and US Positions,” <http://wlv.openrepository.com/wlv/handle/2436/17614>, (Erişim Tarihi: 12.06.2016).
- Yıldırım, Oya ve Ayşen Dalgeç, Erdal Özkol (1995); “Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış,” *TÜRMOB Yayın No:23*, Ankara.
- Young, David W. (2006); *A Manager's Guide to Creative Cost Cutting*, McGraw-Hill, ABD.
- Young, Michael R. (2006); *Accounting Irregularities and Financial Fraud; A Corporate Governance Guide*, CCH A Wolters Kluwer Business, ABD.

## EKLER

### EK- 1:Bağımsız Denetçi Anket Örneği

Sayın Katılımcı,

Bu yazının ekinde sunduğumuz anket formu; SPK tarafından bağımsız denetim ile yetkilendirilmiş bağımsız denetim şirketlerindeki denetçilerin, yaratıcı muhasebe uygulamaları hakkında yaklaşımlarına ışık tutmak amacıyla hazırlanmış olup, Araştırma Görevlisi Murat Genç'in hazırlamakta olduğu doktora tez çalışmasının uygulama bölümü için hazırlanmıştır.

Anket formu toplam 13 sorudan oluşmakta ve formun doldurulması yaklaşık 15 dakika sürmektedir. Anket formunu doldurmak için harcayacağınız zaman bilimsel bir çalışmanın tamamlanmasına önemli katkılar sağlayacaktır.

Katkılarınız için teşekkür ederim.

Saygılarımla,  
Prof. Dr. Yasemin Köse  
Bülent Ecevit Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
İşletme Bölümü

*Lütfen; soruları meslek hayatınızda denetimini yaptığınız tüm işletmeleri göz önünde bulundurarak cevaplandırınız.*

### **BÖLÜM 1**

<b>1) Denetim alanında kimi zaman hile, usulsüzlük, yolsuzluk gibi ifadelerin yaratıcı muhasebe ile aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Size göre yaratıcı muhasebe (creative accounting) ile hile kavramları arasında nasıl bir ilişki bulunmaktadır?</b>
<input type="checkbox"/> Her ikisi de aynı anlamdadır.
<input type="checkbox"/> Anlamları birbirinden farklıdır.
<input type="checkbox"/> İki birbirinden kesin çizgilerle ayıramamaktadır.
<input type="checkbox"/> Diğer :
<b>2) Sizce yaratıcı muhasebe uygulamaları ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) arasında nasıl bir ilişki bulunmaktadır?</b>
<input type="checkbox"/> Yaratıcı muhasebe uygulamaları GKGMİ içerisinde yer almaktadır.
<input type="checkbox"/> Yaratıcı muhasebe uygulamaları GKGMİ dışında yer almaktadır.
<input type="checkbox"/> Yaratıcı muhasebe ile GKGMİ arasında herhangi bir ilişki yoktur.
<input type="checkbox"/> Yaratıcı muhasebe uygulamalarının bir kısmı GKGMİ içinde iken, bir kısmı GKGMİ dışındadır.
<input type="checkbox"/> Diğer :
<b>3) Denetlemiş olduğunuz işletmeler içerisinde yaratıcı muhasebe uygulamalarına rastladınız mı?(*)</b>
<input type="checkbox"/> Evet <input type="checkbox"/> Hayır
(*Yanıtınız hayır ise 5. soruya geçebilirsiniz.(BÖLÜM 3)

## BÖLÜM 2

<b>4) Lütfen karşılaştığınız yaratıcı muhasebe uygulamalarını ve sıklık derecelerini belirtiniz.</b>						
<b>(1) Hiç Karşılaşmadım (2) Nadiren Karşılaştım (3) Bazen Karşılaştım (4) Sıklıkla Karşılaştım (5) Sürekli Karşılaştım</b>		<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1	Gelirlerin artırılması amacıyla yapılan mali nitelikli işlemler ile karşılaştım.					
2	Giderlerin azaltılması amacıyla yapılan mali nitelikli işlemler ile karşılaştım.					
3	Varlıkların artırılması amacıyla yapılan mali nitelikli işlemler ile karşılaştım.					
4	Kaynakların azaltılması amacıyla yapılan mali nitelikli işlemler ile karşılaştım.					
5	Nakit akışlarını değiştirme amacıyla yapılan mali nitelikli işlemler ile karşılaştım.					
6	Gelirin erken tahakkuk ettirilmesi ile ilgili yapılan mali nitelikli işlemler ile karşılaştım.					
7	Faiz gelirlerinin fiktif bir biçimde artırılması ile karşılaştım.					
8	Faaliyet dışı karların dönem gelirine eklenmesi ile karşılaştım.					
9	Kredilerin satış geliri gibi kaydedilmesi ile karşılaştım.					
10	İki şirketin ürünlerini birbirini ile değiştirerek bu işlemi satış yapmış gibi göstermesi ile karşılaştım.					
11	Karşılık muhasebesi aracılığıyla giderlerin azaltılması veya artırılması ile karşılaştım.					
12	Vergiden kaçınma amacıyla giderlerin azaltılması ile karşılaştım.					
13	Büyük temizlik muhasebesi aracılığıyla giderlerin azaltılması ile karşılaştım.					
14	Dönem sonu stoklarını yüksek göstererek giderlerin azaltılması ile karşılaştım.					
15	Giderleri aktifleştirme suretiyle giderlerin azaltılması ile karşılaştım.					
16	Amortisman sürelerini uzatma suretiyle giderlerin azaltılması ile karşılaştım.					
17	Şüpheli alacak karşılıklarını azaltma suretiyle giderlerin azaltılması ile karşılaştım.					
18	Şerefliyi yüksek göstererek varlıkların artırılması ile karşılaştım.					
19	Marka ve patentler gibi maddi olmayan duran varlıklar aracılığıyla varlıkların artırılması ile karşılaştım.					
20	Yeniden değerlendirme suretiyle varlıkların artırılması ile karşılaştım.					
21	Gerçeğe uygun değerlendirme aracılığıyla varlıkların artırılması ile karşılaştım.					
22	Bilanço dışı finansman ile karşılaştım.					
23	Borçların sermaye olarak yeniden sınıflandırılması ile karşılaştım.					
24	Yaratıcı muhasebe ile denetlenen şirketin finansal durumunu olduğundan daha iyi gösterilmesi ile karşılaştım.					
25	Yaratıcı muhasebe ile denetlenen şirketin finansal durumunu olduğundan daha kötü gösterilmesi ile karşılaştım.					

### BÖLÜM 3

<b>5) Lütfen bağımsız denetim ve denetçinin sorumluluğuna ilişkin olarak aşağıda verilen ifadelere yönelik görüşlerinizi belirtiniz.</b>						
<b>(1) Kesinlikle Katılmıyorum (2) Katılmıyorum (3) Kararsızım (4) Katılıyorum (5) Kesinlikle Katılıyorum</b>		<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
1	Yasal düzenlemelerin belirlediği sorumluluk alanı bağımsız denetçiye denetim mesleğini icra etmek bakımından yeterli olmaktadır.					
2	Muhasebe skandalları sonrasında yapılan yeni düzenlemeler bağımsız denetçiye ve denetime olan güveni artırmıştır.					
3	Yaratıcı muhasebe neticesinde ortaya çıkan ancak denetçi tarafından tespit edilemeyen önemli bir manipülasyonun yasal bir yaptırımı olması gerekir.					
4	Denetim raporunun temel amacı, denetlenen finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin garanti edilmesidir.					
5	Bağımsız denetim faaliyetleri, işletmenin yaratıcı muhasebe uygulamalarına başvurmasında caydırıcı olmaktadır.					
6	Denetim faaliyetlerinde makul güvencenin derecesi yükseldikçe yaratıcı muhasebeyle karşılaşma olasılığı azalmaktadır.					
7	Denetlenen işletmenin denetim faaliyetlerine olan katkısı yaratıcı muhasebe uygulamalarının ortaya çıkmasını kolaylaştırmaktadır.					
8	Denetim faaliyetlerinde toplanan denetim kanıtlarının fazlalığı, yaratıcı muhasebeyi ortaya çıkarmada önemli bir araçtır.					
9	Bağımsız denetim şirketlerinin denetçilerin eğitimlerine verdikleri önem seviyesi ve etkili eğitimler; denetim faaliyetlerinde yaratıcı muhasebe uygulamalarının ortaya çıkarılmasını kolaylaştırır.					
10	Üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskılar bağımsız denetçinin kararlarını etkilememelidir.					
11	Denetçi, denetim raporunu hazırlarken taraflı veya önyargılı davranmamalıdır.					
12	Denetçiler, denetledikleri işletme ve üçüncü kişilerle bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmalıdırlar.					
13	Bağımsız denetçi, çalıştığı denetim şirketinin baskısını üzerinde hissetmektedir.					
14	Denetim faaliyeti için denetçinin, denetlenen işletme ve çalıştığı bağımsız denetim şirketi ile birlikte koordineli çalışması gereklidir.					
15	Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temelini oluşturur.					
16	Mesleki etik kurallarının algılanması denetçiden denetçiye değişebilir.					
17	Bağımsız denetçi yasal boşlukları denetlediği şirketin lehine yorumlamalıdır.					
18	Denetçinin etik değerlere tam manasıyla uyması, yaratıcı muhasebe uygulamalarının önünü kesebilir.					
19	Denetçinin temel sorumluluklarından biri, yaratıcı muhasebe uygulamalarını önlemektir.					
20	Denetçiler, finansal tablolarda yer alan her bilgi için denetim faaliyeti yapmadıklarından, sunulan her bilginin doğruluğundan sorumlu değildirler.					
21	Denetçi yaptığı denetimden ötürü sadece bağlı bulunduğu kuruma ve ilgili yasal mercilere karşı sorumludur.					
22	Denetim riskinin yüksekliği karşısında denetçi daha az sorumluluk almak istemektedir.					
23	Yaratıcı muhasebe uygulamalarında asıl sorumlu işletme yönetimidir. Bağımsız denetçi bu tarz uygulamaları tespit etmek için özel bir zaman ayırmaz ve farklı denetim yöntemlerine başvurmaz.					

#### BÖLÜM 4

<b>6) Lütfen yaratıcı muhasebe uygulamaları ile karşılaştığınız işletmelerdeki, aşağıdaki durumların varlığını belirtiniz.</b>		<b>Evet</b>	<b>Hayır</b>	<b>Kısmen Evet</b>
1	Finansal kararlar kurumsal kültürden uzak olup belirli kişiler tarafından alınmaktadır.			
2	Mali işlemler topluca kayıt edildiğinden finansal tabloların hazırlanması süreci sorunludur.			
3	İşletme yönetiminde sürekli değişikliğe gidilmiştir.			
4	İşletme sürekli el değiştirmiştir.			
5	Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi vardır.			
6	İç kontrol sisteminin varlığı tartışmalıdır.			
7	Muhasebe departmanı finans departmanına bağlı faaliyet göstermektedir.			
8	Muhasebe alanında çalışanların sayısı yetersizdir.			
9	Genel olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin esnetilmesi tercih edilmektedir.			
10	İşletme başka bir işletmenin bağlı ortaklığı veya iştirakidir.			
11	İşletme konjektürel ekonomik dalgalanmalardan aşırı ölçüde etkilenmektedir.			
12	Muhasebe alanında çalışanların mesleki bilgi ve birikimi yetersizdir.			
13	Alınan ekonomik ve siyasi kararlar önemli ölçüde işletme karlarını etkilemektedir.			
14	Bilerek ya da bilmeyerek en az bir kez manipülasyona başvurulmuştur.			
15	Muhasebe sistemlerinde yetersizlikler bulunmaktadır.			
16	Yönetim üzerinde işletme sahiplerinin karlılık baskısı hissedilir derecede yüksektir.			
17	Yöneticiler gelirlerini önemli ölçüde prim sisteminden elde etmektedirler.			
18	Önemli sayıda zorluk derecesi yüksek denetim işlemi bulunmaktadır.			
19	Politika ve stratejiler agresif olup, etik değerler geri plana atılmıştır.			
20	Karşılaşılan usulsüz işlemlerde genellikle suçu alt kademeki yöneticiye atma eğilimi vardır.			
<b>7) Yaşınız :</b>				
<b>8) Cinsiyetiniz :</b> ( ) Erkek ( )Kadın				
<b>9) Eğitim Durumunuz :</b> ( ) Lisans ( ) Yüksek Lisans ( ) Doktora				
<b>10) Çalıştığınız Firmadaki Unvanınız :</b> ( ) Sorumlu Ortak Baş Denetçi ( ) Baş Denetçi ( ) Kıdemli Denetçi ( ) Denetçi ( ) Denetçi Yardımcısı				
<b>11) Mesleki Unvanınız :</b> ( ) SMMM ( ) YMM				
<b>12) Bağımsız denetim mesleğindeki toplam hizmet süreniz :</b>				
<b>13) Çalıştığınız bağımsız denetim firmasındaki Ortak Sayısı :</b> <b>Denetim Elemanı Sayısı :</b>				

## ÖZGEÇMİŞ

1978 yılında Bartın'da doğdu. İlk, orta ve lise öğrenimini Bartın'da tamamladı. 2000 yılında Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde işletme lisans eğitiminden mezun oldu. 2002 yılında Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Çaycuma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde muhasebe-finance anabilim dalında araştırma görevlisi olarak çalışmaya başladı. 2005 yılında Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'ndan "Yabancı Ülkelerdeki Bağlı Ortaklıklar ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklar Bakımından Temel Finansal Tabloların Konsolidasyonu" isimli tez çalışması ile mezun oldu. Halen Bülent Ecevit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde araştırma görevlisi olarak çalışan GENÇ'in; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, muhasebe denetimi ve muhasebe standartları konularında birden çok makale ve bildirisi bulunmaktadır.