



T.C.

**MEHMET AKIF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE FİNANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONU VE
MANİPÜLASYONUN TESPİTİNDE DENETİM VE DENETÇİNİN ROLÜ:
HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Yazarın Adı Soyadı: Ümit AYDIN

YÜKSEK LİSANS

TEZ DANIŞMANI: Doç. Dr. OSMAN TUĞAY

Burdur-2017

T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**İŞLETMELERDE FİNANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONU VE
MANİPÜLASYONUN TESPİTİNDE DENETİM VE DENETÇİNİN
ROLÜ: HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

Yazarın Adı Soyadı: Ümit AYDIN

YÜKSEK LİSANS

JÜRİ ÜYELERİ

Doç. Dr. OSMAN TUĞAY (Danışman)

Doç. Dr. ÖMER TEKŞEN

Yrd. Doç. Dr. HAKAN ÖZÇELİK

Burdur-2017



**MAKÛ SOSYAL BİLİMLER
ENSTİTÜSÜ**

YÛKSEK LİSANS JÛRİ ONAY FORMU

M.A.K.Û Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun tarih ve sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 17/05/2017 tarihinde tez savunma sınavı yapılan **Ümit AYDIN'** ın "**İşletmelerde Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Manipülasyonun Tespitinde Denetim ve Denetçinin Rolü: Hileli Finansal Raporlama Üzerine Bir Araştırma**" konulu tez çalışması **İŞLETME** Anabilim Dalında YÛKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÛRİ

ÛYE

(TEZ DANIŞMANI) : Doç. Dr. Osman TUĞAY

ÛYE

: Doç. Dr. Ömer TEKŞEN

ÛYE

: Yrd. Doç. Dr. Hakan ÖZÇELİK

ONAY

M.A.K.Û Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÛHÛR

T.C.
MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ETİK BEYAN

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum “**İşletmelerde Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Manipülasyonun Tespitinde Denetim ve Denetçinin Rolü: Hileli Finansal Raporlama Üzerine Bir Araştırma**” adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik etik ilkeleri ihlal etmediğimi taahhüt eder, tezinin kâğıt ve elektronik kopyalarının Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.
- Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezinin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Ümit AYDIN

Mayıs 2017

TEŞEKKÜR METNİ

Bilimsel bir çalışmanın en zor aşamalarından birisi teşekkür metninin kaleme alınmasıdır. Eğitim hayatımın her basamağında katkısı olanları ayrı ayrı zikretmek istesem de bu mümkün görünmemektedir. Bu sebeple farkına vardığım ya da varmadığım bütün katkılara genel olarak şükranlarımı sunmak isterim. Ancak metnin hazırlanma sürecinde sürekli destek olan, yol gösteren değerli danışmanım Doç. Dr. Osman TUĞAY ve savunma jürimde yer alarak beni onurlandıran değerli hocalarım Doç. Dr. Ömer TEKŞEN ve Yrd. Doç. Dr. Hakan ÖZÇELİK' e ayrıca saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmanın araştırma bölümünde bağımsız denetçilerle iletişim kurmamı sağlayan SMMM Ali Çevik'e, kapılarını açan denetim şirketlerine, denetçilere, her aşamasında maddi ve manevi varlığı ile yanımda hissettiğim, çeşitli zorlukları aşmamda destek olan kıymetli arkadaşlarıma, hem abim hem arkadaşım ve de ustam Av. Osman AZAK'a şükranlarımı sunarım.

Son olarak hayatım boyunca desteklerini arkamda hissettiğim, değerlerini kelimelerle izah etmekte zorlandığım babam Arif, annem Emine ile yol arkadaşlarım Hürriyet, Özgür ve Ayşe, biricğimiz Ecem Su'ya sevgilerimi sunarım.

Ümit AYDIN

Burdur 2017

(AYDIN, Ümit, İşletmelerde Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Manipülasyonun Tespitinde Denetim ve Denetçinin Rolü: Hileli Finansal Raporlama Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2017)

ÖZET

Finansal bilgiler üzerinden yapılan manipülasyonların ve hileli finansal raporlamanın piyasalarda yarattığı olumsuzluklar bilinmektedir. Sertifikalı Hile Denetçileri Birliğinin(ACFE) 2012 yılında yapmış olduğu bir çalışma sonucunda işletmelerin her yıl ortalama %5 civarında hileli finansal raporlama yüzünden gelirlerini kaybettikleri ifade edilmektedir. Küresel hesap bazında bu oranın nakit değeri 3.5 trilyon USD olarak değerlendirilmektedir. Yapılan araştırmalara da bakıldığında hileli finansal raporun ve finansal bilgi manipülasyonlarının oluşturduğu piyasalardaki tahribatın önlenmesi ve tespit edilip düzeltilmesinin ne derece önemli olduğu gözlenebilmektedir.

Bu bilgiler doğrultusunda finansal bilgi üzerinden yapılan manipülasyonların ve hileli finansal raporlamalarının önüne geçilmesi veya engellenmesinde denetimin ve denetçinin rolü bir uygulama yapılarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hileli Finansal Raporlama, Finansal Bilgi Manipülasyonu, Denetim, Denetçinin Rolü.

(AYDIN, Ümit, Manipulation of Financial Information in Businesses and The Role of Auditor and Inspector in Determination of Manipulation: A Research on Fraudulent Financial Reporting, Master Thesis, Burdur, 2017)

ABSTRACT

It is known that the manipulations performed on the financial statements and the fraudulent financial reporting create adverse impetuses the markets. According to the investigation carried out in 2012 by the Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) indicated that organizations lose an estimated 5 % of their annual revenues to fraud due to fraudulent financial reporting. When the matter is considered globally, the cash value of this ratio is assessed as USD 3.5 trillion. When the researches are examined, it can be observed how significant it is to detect and prevent the damage caused by fraudulent financial reports and manipulation of financial information on markets.

In line with this information, a practical application has been performed in order to highlight the role of auditing profession and the auditor's role in the manipulation of financial information and to prevent, in a moderate and at a reasonable way, the fraudulent financial reporting.

Key Words: Fraudulent Financial Reporting, Financial Information Manipulation, Auditing, the Auditor's Role.

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYAN	iii
TEŞEKKÜR METNİ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	xv
TABLolar DİZİNİ.....	xvii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Bilgi Kavramı	3
1.1.1 Bilimsel Açıdan Bilgi.....	4
1.1.2 Finansal Bilgi Kavramı	5
1.1.3 Finansal Bilginin Nitelikleri.....	6
1.1.3.1 Finansal Bilginin İhtiyaca Uygun Olması.....	7
1.1.3.2 Finansal Bilginin Gerçeğe Uygun Bir Şekilde Sunulması.....	8
1.1.3.3 Finansal Bilginin Karşılaştırılabilir Olması	8
1.1.3.4 Finansal Bilginin Doğrulanabilir Olması	9
1.1.3.5 Finansal Bilginin Zamanında Sunulması	9
1.1.3.6 Finansal Bilginin Anlaşılabilir Olması	9
1.1.4 Finansal Bilgi Kullanıcıları	9

1.1.4.1	Yatırımcılar	10
1.1.4.2	Müşteriler	10
1.1.4.3	Çalışanlar.....	10
1.1.4.4	İşletmeye Kredi Sağlayanlar (Borç Verenler, Kreditörler)	10
1.1.4.5	Tedarikçiler	11
1.1.4.6	Devlet	11
1.1.4.7	Finansal Analistler ve Fon Yöneticileri	11
1.1.4.8	İşletme Yöneticileri – İşletme Ortakları.....	11
1.1.4.9	Kamu	12
1.1.5	Manipülasyon Kavramı ve Kapsamı.....	12
1.1.5.1	Manipülasyon Kavramı.....	12
1.1.5.2	Manipülasyon Türleri.....	13
1.1.5.2.1	Bilgi Bazlı Manipülasyon	14
1.1.5.2.2	İşlem Bazlı Manipülasyon.....	14
1.1.5.2.3	Hareket Bazlı Manipülasyon.....	14
1.1.5.3	Manipülasyonda Kullanılan Metotlar	14
1.2	Finansal Bilgi Manipülasyonu	16
1.2.1	Finansal Bilgi Manipülasyonlarının Amaçları	17
1.2.1.1	Hisse Senet Fiyatlarını Etkilemek.....	21
1.2.1.2	Yönetici Ücret ve Primlerini Manipüle Etmek	22
1.2.1.3	Şirket Performansının Gelecekte Daha İyi Görünmesini Sağlamak	22
1.2.1.4	Uzun Dönemli Bir Trendde Karı İstikrarlı Hale Getirmek	22
1.2.1.5	Politik ya da Düzenlemelerden Kaynaklanan Maliyetleri Azaltmak	23
1.2.1.6	Halka Açılmak veya Sermaye Artırımı Suretiyle Sağlanacak Fon Tutarını Artırmak	23

1.2.1.7	İçerden Öğrenenlerin Ticareti	23
1.2.1.8	Yöneticiler Tarafından Şirketlerin Ele Geçirilmesi Uygulamalarında Ele Geçirme Maliyetini Düşürmek.....	24
1.2.1.9	Ödenecek Vergi Tutarını Azaltmak	24
1.2.1.10	İşletmenin Borç Sözleşmesi Koşullarının Karşılanması	24
1.2.2	Finansal Bilgi Manipülasyonunun Nedenleri.....	25
1.2.2.1	Şirketlerin Zayıf Yönetim Yapıları	25
1.2.2.2	Şirket Yöneticilerinin Çıkarları ve Şirketlerin Ortaklık Yapıları.....	25
1.2.2.3	Şirketlerin Yetersiz İç Denetim Sistemi, Bağımsız Denetim Komitesi ve Bağımsız Denetim	27
1.2.2.4	Tahakkuk Muhasebesi ve Muhasebe Standartlarının Sağladığı Esneklikler.....	28
1.2.2.5	Periyodik Bilgilendirme Sistemi ve Analistlerin Kar Tahminleri.....	28
1.2.2.6	Muhasebede Gerçekleşme ve Tahsis Etme Kavramları.....	29

İKİNCİ BÖLÜM

FINANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONU TEKNİKLERİ, YÖNTEMLERİ VE TAHMİN MODELLERİ

2.1	Finansal Bilgi Manipülasyonu Teknikleri	30
2.1.1	Gelirlerin Muhasebeleştirilmesinde Yapılan Finansal Bilgi Manipülasyonu .	31
2.1.1.1	Gelirin Tahakkuk Etmeden Muhasebeleştirilmesi	31
2.1.1.2	Konsinye Satışların Satış Geliri Olarak Kaydedilmesi	32
2.1.1.3	Yazılım Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi	32
2.1.1.4	Bir Kerelik Kazançlarla Geliri Yüksek Göstermek	32
2.1.1.5	Tamamlanma Oranlarının Değiştirilmesi.....	32
2.1.1.6	Fiktif Gelir Kaydı.....	33

2.1.2 Gider ve Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Finansal Bilgi Manipülasyonu Teknikleri	33
2.1.2.1 Giderlerin Aktifleştirilmesi	34
2.1.2.2 Amortisman Yönteminin veya Periyodunun Değiştirilmesi	35
2.1.2.3 Şerefiyenin İtfa Süresi	35
2.1.2.4 Karı Gelecek Yıllara Aktarmak Üzere Karşılıkların Yüksek Gösterilmesi	36
2.1.3 Henüz Tamamlanmamış Araştırma ve Geliştirme Çalışmaları ile İlgili Harcamaların Muhasebeleştirilmesi	37
2.1.4 Özel Harcamalar	38
2.1.5 Finansal Tablolarda Yer Alan Kalemlere İlişkin Sınıflandırmanın Değiştirilmesi	38
2.1.5.1 Gelir Tablosunda Yer Alan Kalemlere İlişkin Sınıflandırmanın Değiştirilmesi	38
2.1.5.2 Nakit Akım Tablosunda Yer Alan Kalemlere İlişkin Sınıflandırmanın Değiştirilmesi	39
2.1.5.3 Varlık ve Yükümlülüklerin Gerçeğe Aykırı Olarak Açıklanması	39
2.1.5.4 Olağanüstü Gelir Yaratan İşlemler Yapılması	40
2.1.5.5 Finansal Bilgi Manipülasyonuna Yönelik İşlem ve Uygulamaların Gizlenmesi Amacıyla Uygulanan Teknikler	41
2.2 Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemleri	41
2.2.1 Kar Yönetimi	41
2.2.2 Karın İstikralı Hale Getirilmesi	42
2.2.3 Agresif Muhasebe	43
2.2.4 Büyük Temizlik Muhasebesi	44
2.2.5 Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları	44
2.2.6 Aldatıcı Finansal Raporlama	45

2.3 Finansal Bilgi Manipülasyonu Tahmin Modelleri	46
2.3.1 İmhoff ve Eckel Modeli	47
2.3.2 Healy Modeli.....	48
2.3.3 DeAngelo Modeli.....	48
2.3.4 Jones Modeli	49
2.3.5 Düzeltilmiş Jones Modeli.....	50
2.3.6 Endüstri Modeli.....	50
2.3.7 Barton ve Simko Modeli	51
2.3.8 Beneish Modeli	51
2.3.9 Analitik Yöntemler.....	53
2.3.10 Benford Kanunu	53
2.3.11 Doğrulama, İstisna, Eş-Kopya Testleri	54
2.3.12 Yapay Sinir Ağı	54
2.3.13 Veri Zarflama Analizi	55
2.4 Finansal Bilgi Manipülasyonun Sonuçları.....	55
2.4.1 Şirket ve Yatırımcılar Açısından Olası Sonuçlar	56
2.4.2 Yöneticiler Açısından Olası Sonuçlar	57
2.4.3 Bağımsız Denetçiler Açısından Olası Sonuçlar	58
2.4.4 Dış Çevre Açısından Olası Sonuçlar.....	59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FINANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONUNUN ÖNLENMESİNDE DENETİMİN VE DENETÇİNİN ROLÜ

3.1 Denetim Kavramı.....	60
3.2 Denetim Komitesi	62
3.2.1 Denetim Komitesinin Kuruluşu	62

3.2.2	Denetim Komitesi Üyelik Şartları.....	62
3.2.3	Denetim Komitesinin Görev ve Sorumlukları	63
3.3	Denetimin Türleri.....	64
3.3.1	Amaçlarına Göre Yapılan Denetim.....	64
3.3.1.1	Mali Tabloların Denetimi.....	65
3.3.1.2	Uygunluk Denetimi.....	66
3.3.1.3	Faaliyet Denetimi	67
3.3.2	Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	67
3.3.2.1	Bağımsız Denetim	68
3.3.2.2	İç Denetim.....	68
3.3.2.3	Kamu Denetimi	69
3.4	Denetçi.....	69
3.4.1	Bağımsız Denetçi	70
3.4.2	İç Denetçi	70
3.4.3	Kamu Denetçisi.....	71
3.5	Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Denetim	71
3.5.1	İç Denetim Sistemi ve Amacı	71
3.5.1.1	İç Denetim Sisteminde, Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak	72
3.5.1.2	İç Denetim Sisteminde, Muhasebe İşlemleri Üzerinden Yapılan Yanlışlıkların ve Yolsuzlukların Önlenmesi.....	72
3.5.1.3	İç Denetim Sisteminde, İşletme Yönetimi Tarafından Belirlenen Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak	73
3.5.2	Bağımsız Denetim.....	73
3.5.2.1	Bağımsız Denetimin Faydaları.....	73
3.5.2.1.1	İşletme Açısından Sağladığı Fayda.....	74

3.5.2.1.2 Kamuya Sağladığı Faydalar	75
3.5.2.1.3 Devlete Sağladığı Fayda	76
3.5.2.2 Türkiye' de Bağımsız Denetim Faaliyetlerinin Mevzuattaki Yeri.....	76
3.6 Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Hileli Finansal Raporlamada Denetimin Rolü	78
3.6.1 Denetimin Konusu Bakımından Denetimin Hileli Finansal Raporlamadaki Rolü.....	79
3.6.2 Denetimin Unsurları Bakımından Denetimin Hileli Finansal Raporlamadaki Rolü.....	80
3.6.2.1 Denetimin Yapıldığı Dönemdeki İşlem ve Faaliyetlere İlişkin İddialar .	80
3.6.2.2 Dönem Sonu Hesap Bakiyelerine Ait İddialar	81
3.6.2.3 Sunum ve Dipnotlara İlişkin İddialar	82
3.7 Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçinin Rolü ve Sorumlulukları	82
3.7.1 Bağımsız Denetçilerin Finansal Bilgi Manipülasyonları ve Hileli Finansal Raporlama da Rolü ve Sorumlulukları.....	83
3.7.2 İç Denetçinin Finansal Bilgi Manipülasyonları ve Hileli Finansal Raporlama da Rolü ve Sorumlulukları	85
3.7.3 Denetim Komitesinin Finansal Bilgi Manipülasyonları ve Hileli Finansal Raporlama da Rolü ve Sorumlulukları.....	86

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERDE FİNANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONU VE MANİPÜLASYONUN TESPİTİNDE DENETİM VE DENETÇİNİN ROLÜ: HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi	88
4.2 Araştırmanın Evren ve Örneklemi.....	88
4.3 Araştırmanın Ölçeği.....	89

4.4 Araştırmanın Kısıtları	89
4.5 Araştırmanın Yöntemi.....	90
4.6 Araştırmanın Hipotezleri	90
4.7 Analiz ve Yorum.....	91
4.7.1 Tanımlayıcı İstatistikler	91
4.7.1.1 Demografik Değişkenler ile İlgili Tanımlayıcı İstatistikler	91
4.7.1.2 Denetçilerin Manipülasyon İle İlgili Görüşlerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	93
4.7.1.3 Anket Formunun Güvenirliği.....	96
4.7.1.4 Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Ölçeği Sorularına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler.....	97
4.7.1.5 Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Demografik Değişkenlerine Bağlı Olarak Değişmesi	103
SONUÇLAR	113
KAYNAKÇA	118
EKLER.....	129
ANKET FORMU	130
ÖZGEÇMİŞ.....	135

SİMGELER VE KISALTMALAR

%	:Yüzde
f	:Frekans
AB	:Avrupa Birliği
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	:Amerikan Diplomalı Hile Araştırmacıları Kurulu
AICPA	:Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BM	:Birleşmiş Milletler
BDDK	:Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	:Bağımsız Denetim Standartları
COSO	:Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu
MSUGT	:Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği
OECD	:Avrupa Ekonomik İşbirliği Örgütü
UFRS-IFRS	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS-IAS	:Uluslararası Muhasebe Standartları
İMKB	:İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
IASB	:Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	:Uluslararası Muhasebe Standartlar Komitesi
IASCF	:Uluslararası Muhasebe Standartlar Komitesi Kurulu
IOSCO	:Uluslararası Sermaye Piyasaları Kurumları Teşkilatı
SEC	:Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SPK	:Sermaye Piyasaları Kurulu
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
KİT	:Kamu İktisadi Teşebbüsleri
TMUDESK	:Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

- TMSK** :Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
- TMS** :Türkiye Muhasebe Standartları
- TTK** :Türk Ticaret Kanunu
- TÜRMOB** :Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
- VUK** :Vergi Usul Kanunu
- Vd** : Ve Diğerleri
- YMM** :Yeminli Mali Müşavirler

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1: Demografik Değişkenler ile İlgili Tanımlayıcı İstatistikler	92
Tablo 2: Denetçilerin Muhasebe Manipülasyonu İle Karşılaşma Durumları.....	93
Tablo 3: Muhasebe Manipülasyon Çeşitleri.....	93
Tablo 4: Muhasebe Manipülasyonu Teknikleri.....	94
Tablo 5: Denetçilerin Manipülasyon İle İlgili Olarak Gözlemlediği Durumlar.	94
Tablo 6: Denetçilerin Denetim Raporu İle İlgili Görüşleri	95
Tablo 7: Manipülasyon Uygulamasına Rastlanan İşletmelerin Ortak Özellikleri	95
Tablo 8: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Anketi Güvenilirlik Analizi Sonuçları.....	96
Tablo 9: Yasal Zorunluluklar Boyutu ile İlgili Tanımlayıcı İstatistikler	97
Tablo 10: Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması Boyutu İlgili Tanımlayıcı İstatistikler	99
Tablo 11: Denetçi Bağımsızlığı Boyutu İlgili Tanımlayıcı İstatistikler.....	100
Tablo 12: Etiksel Yargılar Boyutu İlgili Tanımlayıcı İstatistikler	100
Tablo 13: Denetçi Sorumluluğu Boyutu İlgili Tanımlayıcı İstatistikler	102
Tablo 14: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler	102
Tablo 15: Finansal Bilgilerin Manipülasyonunun Boyutları ve Manipülasyonu Uygulaması ile Karşılaşma.....	103
Tablo 16: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Mesleki Unvanlara Bağlı Olarak Değişmesi	104
Tablo 17: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Cinsiyete Bağlı Olarak Değişmesi	105

Tablo 18: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Yaşa Bağlı Olarak Değişmesi	105
Tablo 19: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Mesleki Tecrübeye Bağlı Olarak Değişmesi	107
Tablo 20: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Denetim Firmasındaki Unvanına Bağlı Olarak Değişmesi.....	108
Tablo 21: Denetçilerin Yaşı ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma	109
Tablo 22: Denetçilerin Mesleki Tecrübesi ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma.....	110
Tablo 23: Denetçilerin Denetim Firmasındaki Unvanı ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma.....	110
Tablo 24: Denetçilerin Mesleki Unvanı ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma.....	111
Tablo 25: Denetçilerin Cinsiyeti ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma	112

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil-1: Kaliteli Finansal Bilgide Olması Gereken Özellikler	7
Şekil-2: Finansal Bilgi Manipülasyonu Sonucunda Ortaya Çıkan Refah Transferi.....	19
Şekil-3: Denetim Türleri Arasındaki İlişki	65
Şekil-4: Bağımsız, İç ve Kamu Denetimleri Karşılaştırmaları	68

GİRİŞ

İşletmeler bir dönem içinde yapmış oldukları ticari faaliyetlerden kaynaklanan işlemlerini finansal bilgi kullanıcılarına finansal tablolar aracılığı ile rapor etmektedirler. Hazırlanan bu rapor doğrultusunda, işletme ile ilgili finansal bilgi kullanıcılar karar vermektedirler. Bu kararın güvenli olabilmesi için finansal tabloların belirli mevzuatlar ve ilkelere uygun bir şekilde hazırlanması gerekmektedir. Dolayısı ile işletmeye kaynak sağlayanlar ve işletme üzerinden kaynak sağlayanların da daha güvenli adımlar atabilmesi işletmelerin oluşturduğu finansal tablolara bağlı olmaktadır. Diğer taraftan işleyişin bu denli geniş olması ve teknolojinin hızla gelişmesi, finansal bilgi kullanıcılarının sayısını arttırdığı gibi finansal bilgiler üzerinden yapılacak manipülasyonlarında artmasına sebep olabilmektedir. Bu bağlamda finansal bilgilerin hazırlanmasında uyulması gereken yasal mevzuatlar, muhasebe ve denetim standartları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri finansal bilgi kullanıcılarının güvenli, açık, anlaşılır bilgiye ulaşmalarına imkân sağlamaktadır.

Ancak küreselleşen dünyada bilginin hızlı bir şekilde ulaşılabilirliği, kişilerin ve kuruluşların kendi çıkarları doğrultusunda sistemin hareketliliğini nasıl değiştirdikleri de ayrı bir gerçektir. Özellikle son dönemlerde Amerika Birleşik Devletlerindeki Enron, Anderson, Worldcom, Xerox gibi şirketlerde meydana gelen finansal raporlama skandallarından dolayı finansal bilgilerin yarattığı karmaşa bilgi kullanıcılarında kaygı oluşturmuştur. Bu kaygıların giderilmesi ile ilgili olarak birçok yasal düzenlemeler, denetim ve muhasebe standartları geliştirildiği gibi akademisyenlerinde çalışma alanı olarak konuyu ele alması farklı bir fayda kaynağı olarak değerlendirilebilmektedir. Basit anlamda güvenin olmadığı bir yerde işleyişin düzgün olması beklenmemelidir. Çıkar grupları kendi menfaatlerini daha yüksek seviyelere yükseltebilmek için hazırladıkları hileli hareketlerle ilgiyi üzerlerine çekebilmekte veya tam tersine zararlarına oluşabilecek durumlardan kurtulabilmektedirler. Bu bağlamda finansal bilgi kullanıcılarının güvenli bir piyasada hareket edebilmelerinde denetim kavramına ve denetçiye sorumluluk düşmektedir. Yapılan birçok araştırmanın bulgularına bakıldığında finansal bilgilerin makul güvence ile raporlanmasında işletmenin iç denetim sistemi, bağımsız denetim ve denetim komitesinin rol oynadığı da ifade edilmektedir.

Bazı çalışmalara göre finansal bilgiler üzerinden yapılan manipülasyonların engellenememesi veya ortaya çıkarılmamasının sebebi olarak bağımsız denetçilerin yetersizliği, gerekli mesleki titizliği göstermemeleri olarak ifade edilmektedir. Yasal düzenlemeler, bağımsız denetim standartları, denetim kavramına bakıldığında bağımsız denetçilerin denetime tabi oldukları işletmeler ile ilgili raporlarını oluşturmada nasıl bir mesleki etik ve kuralla hareket etmeleri gerektiğinin sınırlılıkları verilmektedir.

Yukarıda verilen bilgiler ışığında çalışmanın birinci bölümünde, finansal bilgi manipülasyonu ekseninde kavramsal çerçeveye yer verilmektedir. Bu kapsamda bilgi, finansal bilgi, kaliteli finansal bilginin nitelikleri, finansal bilgi kullanıcıları ve bilgiye ulaşma düzeyleri, manipülasyon kavramı, finansal bilgi manipülasyonu, finansal bilgi manipülasyonunun türleri, nedenleri ve amaçları yer almaktadır.

İkinci bölümünde finansal bilgi manipülasyonu teknikleri, yöntemleri ve finansal bilgi manipülasyonlarının tespit ve önlenmesinde tahmin modelleri açıklanmaktadır.

Üçüncü bölümünde uygulamanın çerçevesini oluşturacak, finansal bilgi manipülasyonlarının ve hileli finansal raporlamada denetim kavramı ve önemi, denetim türleri, denetim komitesi, iç denetim sistemi, bağımsız denetim, bağımsız denetimin sağladığı faydalar, finansal bilgi manipülasyonu ve hileli finansal raporlamaların önlenmesinde denetimin rolü ve sorumlulukları yer almaktadır.

Son bölümde çalışmanın teori bölümünün oluşturduğu çerçeve içinde işletmelerde finansal bilgi manipülasyonu ve manipülasyon uygulamalarında denetim ve denetçinin rolünü belirlemek adına Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu altında yetkilendirilen, Antalya, Burdur ve Isparta illerinde Bağımsız Denetim Şirketlerindeki bağımsız denetçiler üzerinde bir uygulama yapılmıştır. Öncelikle araştırmanın amacı, yöntemi, hipotezleri verilmiş daha sonra anket yöntemi ile elde edilen verilerin analizi ve sonuç bölümü yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde finansal bilgi manipülasyonu ve hileli finansal raporlama ile ilgili kavramlara yer verilmektedir. Bilgi kavramı, bilimsel açıdan bilgi, finansal açıdan bilgi, finansal bilginin özellikleri, manipülasyon kavramı, finansal bilgi manipülasyonu, finansal bilgi manipülasyonunun türleri, nedenleri ve amaçları açıklanmıştır.

1.1. Bilgi Kavramı

Bilgi kavramı günlük hayatta yoğun bir şekilde kullanılmasına rağmen, kavramın sınırlarını oluşturacak bir tanımlamanın yapılamadığı düşünülmektedir. Sözlük anlamı açısından bilgi kavramı ele alındığında; insan zekâsının erişebileceği olgu, gerçek ve ilkelerin bütünü, öğrenme, araştırma, sorgulama sonucunda ulaşılan malumat olarak ifade edilmektedir (Akalın, 2011: 1621).

İnsan var oluşundan bu yana evrene egemen olmak istemiştir. Evrene hakim olabilmek için bir takım zorluklara da hakim olması gerekmektedir. Bu bakımdan bilgi kavramı insanın dış dünyaya karşı bilme, zorluklara karşı mücadele edebilme, yaşama içgüdüğü, bilginin ortaya çıkışı olarak da kabul edilebilmektedir. En geniş ifade ile bilgi kavramını insanın doğaya karşı anlamlandırma çabasının sonucunda ortaya çıkardığı deney veya tecrübe olarak görülmektedir (Işıқтаç,2010:5).

Bilgi kavramının daha iyi aktarabilmesi için benzer bazı kavramların ile bilginin anlamı arasındaki farklılıkların belirlenmesi gerekmektedir. Bilgi, veri ve enformasyon gibi daha ham anlam formları ile anlama-kavrama ve zeka-bilgelik gibi daha karmaşık ve işlenmiş anlam formları arasında yer almaktadır. Veri, gözlemlenebilen, ölçülebilen veya hesaplanabilen bir davranış ya da tutuma ait değerdir ve kavramsal bir çerçeve ve yapı içerisinde bulunan bir tür enformasyondur. Enformasyon verileri, belirli yorum ya da değişimleri içerir ve verilere göre daha belirli bir çerçeveye sahiptir (Canbulut, 2008: 2). Başka bir ifade ile bilgi insanın bildiği bir şey olarak değerlendirilmektedir. Ancak insanın kelimelerle, rakamlarla veya formüllerle aktardığı şeylerden daha fazla bilgiye sahip olduğu düşünülmektedir. Bilgi, deney, tecrübe, yorum ya da fikrin bir araya gelmesi ile oluşan enformasyondur. Bilginin temel özellikleri birkaç ana başlık altında toplanabilir (Atılğan, 2009: 205):

- 1) Bilginin biriktirilmesi ve depolanması zordur,
- 2) İnsan aklı ile işlenmediği sürece değersizdir ve bilgi haline gelmez. Bilgi, insan aklı ile enformasyonun işlenmesi, yaratılması, düzenlenmesi veya kullanılmasıdır,
- 3) Bilgi, tecrübe, yorum ve içinde bulunulan şartları bünyesinde barındıran enformasyondur ve yeni bir bakış açısının ortaya çıkmasına yol açar,
- 4) Bilgi, kullanılmadığında herhangi bir anlam ifade etmez.

1.1.1 Bilimsel Açıdan Bilgi

Bilimsel açıdan bilgi kavramı değerlendirildiğinde bilgi kavramını açıklamak yeterli olmamaktadır. Bilimsel bilgiyi, alelade bilgiden ayıran farklılıklar bulunmaktadır. Bilimsel bilgi bir bilimsel araştırmanın sonucunda ortaya çıkan kanıtlanabilir, objektif, nesnel dayanağı olan olgu olarak değerlendirilmektedir. Bu açıdan bakıldığında dinamik bir süreçle bilimsel faaliyetlerde yer bulan sonuç itibari ile statik değerler ortaya koyan bir yapı olarak da görülmektedir. Bilimsel bilgiyi, bilgiden ayıran temel özellikleri ise şu şekilde sıralanabilir (Işıқтаç, 2010: 5);

- Bilimsel bilgi belirli amaç doğrultusunda ortaya çıkan konuya yönelmeli,
- Bilimsel bilgi geneli kapsamalı ve geçerli olmalı,
- Bilimsel bilgi objektif olmalı,
- Bilimsel bilgi sistematik bir yapıya sahip olmalıdır.

Bilimsel bilginin aynı konuya yönelmesi aynı zamanda biliminde sınıflandırılmasına imkân sağlamaktadır. Bilginin ifade edilişi bilimler açısından farklılıklar gösterebilmektedir. Bu bakımdan bilimsel bilginin hangi bilim için kullanılacağı farklılıkların temelini oluşturduğu düşünülmektedir.

Bilimsel bilgi yer ve zaman bakımından ele alındığında doğruyu ifade etmesi gerekmektedir. Her zaman doğruyu ifade edebilmesi de sürekli bir şekilde denetime açık veya denetlenebilir olmasıyla olanaklıdır. Bilimsel bilgi de bir şeyin doğruluğu ispatlanmamışsa şüphe ile karşılaşılır. Oysa adi bilgi açısından bakıldığında birçok şey doğru olarak kabul edilebilmektedir.

Bilimsel bilginin altyapısını belirli bir otorite oluşturuyor ve buna karşı bilgi kullanıcısı zorlanıyorsa bilginin kabulü mümkün olmayabilmektedir. Fakat bilimsel

bilgi kanıtlanabilir durumda ise birçok kişinin veya kesimin önyargısı da kendiliğinden kaybolmaktadır.

Bilimsel bilgi sistematik bir yapıya sahiptir. Birçok birliği kendi içerisinde bütünleştirerek tutarlılık içerisinde sunmak onun temel özelliği olarak değerlendirilmektedir. Çelişkilerden ayrılmış ve iç tutarlılık açısından organize olması bilimsel bilginin tipik yapısıyla da ilgili olduğunu düşünenlerde bulunmaktadır (Işıқтаç, 2010: 5)

1.1.2 Finansal Bilgi Kavramı

Finans açısından bilgi kavramı ele alındığında ticari eylemlerin gerçekleştirilebilmesinde iletişim aracı olarak kullanılan olgu olarak ifade edilmektedir. Fakat bazı ticari eylemlerin gerçekleştirilmesi kişiler arasında olduğu gibi ülkeler arasında da olabilmektedir. Bu bakımdan her ülkenin kendi içinde ticari eylemlerden kaynaklanan işlemlerin farklı yasal düzenlemelere tabi olduğu görülmektedir. Bu da finansal bilginin kullanılması veya ifade edilmesinde farklılıkların olabileceğini göstermektedir (Lainez ve Callao, 2000: 66).Finansal bilgi kavramının ortaya çıkabilmesi için belirli özellikleri taşıması gerekmektedir (Canbulut, 2008: 2). Bunlar:

- Belirlenmiş bir zamana dayanması,
- Belirlenmiş bir amaca dayanması,
- Objektif ve doğru olması,
- Finansal bilginin ihtiyaca yönelik olması şeklinde sıralanabilir.

Finansal bilgi; bir işletmenin muhasebe sistemi tarafından üretilen, işletmenin muhasebe işlemlerinden doğan, mali durum faaliyeti ve faaliyetlerinin sonuçları ile ilgili değerlerin yansıtıldığı ve bağımsız denetimden geçirilerek, finansal bilgi kullanıcılarına sunulan mali rapor olarak ifade edilmektedir (Bushman ve Smith, 2001: 238).

Finansal bilgi, finansal bilgi kullanıcısı için çok önemlidir. Açıklanan bilginin güvenilir olması, ihtiyaca uygun olması, zamanında ulaşılması bilgi kullanıcılarının karar verebilmesinde temel oluşturur. Bu bakımdan finansal bilginin birden fazla kurum ya da kişiyi etki altına alabilme özelliği olduğu da görülebilmektedir. Finansal bilgi birden fazla işlemin işleyişinden doğan ve buna bağlı olarak belirli standartlara veya yönetmeliklere tabi tutularak raporlanan ve raporlanan bilgi ile birçok kurum ya da kuruluşu, devleti, yatırımcıyı etkisi altına alan bir kavram olarak da

değerlendirilebilmektedir. Finansal bilgi denildiği zaman ilk akla gelen işletmenin sunduğu finansal raporlardır. Bu durumda, bir finansal raporun oluşmasında birden fazla argümanın olduğu gerçeği gözden uzak tutulmamalıdır. Bu bağlamda finansal bilgi kullanıcıları açısından bilginin ne şekilde ulaşacağı, hangi özelliklere sahip olacağı, hangi standartlar altında yer alacağı ve bu bilgileri kullanacak kişi ya da kurumların kimler olacağı bilinmelidir (Sağlam, vd., 2014: 23).

Finansal tabloların finansal bilgi kullanıcılarına sağladığı bilgiler şu şekilde sıralanabilir (TMS-1, Madde: 9):

- 1) Mali Durumu,
- 2) Mali Performansı,
- 3) Nakit Akışları ile ilgili bilgileri finansal bilgi kullanıcılarına sağlamaktır (Türkiye Muhasebe Standartları-1, Madde: 9).

Finansal bilgi kullanıcıları işletme ile ilgili yukarıda verilen finansal tabloların sağladığı bilgiler şu şekilde sıralanmaktadır (TMS-1, Madde: 9):

- 1) Varlıklar,
- 2) Yabancı Kaynaklar,
- 3) Öz kaynaklar,
- 4) Gelir ve giderler ile ilgili karlar ve zararlar,
- 5) Öz kaynaklardaki diğer değişimler,
- 6) Nakit Akışları.

Söz konusu bilgiler dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerinde yol gösterir.

1.1.3 Finansal Bilginin Nitelikleri

Finansal bilginin nitelikli olması işletmenin dış çevresi açısından önem arz ettiği gibi işletme içinde önemlidir. İşletmeler finansal tablolar üzerinden güçlü ya da zayıf yönlerini tespit edebilirler. Borçlanma maliyetleri ile ilgili karar alabilirler. İşletmenin faaliyetlerinin başarı durumunu kontrol edebilirler. Veya yapacakları yatırımlar, finansman hareketleri konusunda bilgi sahibi olabilirler. İşletmenin yöneticisi olan kişi

anlamına gelebilmektedir. Bir başka açıdan finansal bilgi, önceden belirlenmiş kriterlere göre yapılan tahminlerin kıyaslanmasıyla teyit edilebilmektedir (Sağlam, vd., 2014: 24).

1.1.3.2 Finansal Bilginin Gerçeğe Uygun Bir Şekilde Sunulması

Finansal bilginin faydalı olabilmesi için aranan bir başka özellik de bilginin gerçeğe uygun bir şekilde sunulmuş olmasıdır. Finansal raporlar oluşturulurken, mali nitelikteki olaylar kelimeler ve rakamlarla ifade edilmektedir. Sadece ilgili olayları sunmak finansal bilginin faydalı olabilmesi için yeterli olmamaktadır. Açıklanan finansal bilgilerin gerçeğe uygun olarak da hazırlanması gerekir. Tabi burada finansal bilginin gerçeğe uygun sunulmasında da etkili olan bazı faktörler bulunmaktadır ki bunlar finansal bilginin tam, tarafsız ve hatasız olmasıdır (Sağlam, vd., 2014: 24).

Finansal bilginin gerçeğe uygun bir şekilde sunulması ekonomide kaynak tahsisinin verimliliğini ve finansal bilgi kullanıcılarının sermaye maliyetini de etkilemektedir. Gerçeğe uygun bir şekilde sunulan finansal bilgiler üzerinden karar vericilerin kaynak tahsisini iyi bir şekilde kullanması, sermaye maliyetini en aza indirdiği gibi aynı zamanda ekonomik değerin kaliteli ve yüksek seviyelere ulaşmasına katkı sağlar. Bu bağlamda finansal bilgi kullanıcılarının, gerçeğe uygun bir şekilde sunulan finansal bilgiler üzerinden doğru karar alabilmeleri, ekonomi piyasalarının güvenilirliğini de pozitif yönde etkilemektedir (Doğan, 2009: 29).

1.1.3.3 Finansal Bilginin Karşılaştırılabilir Olması

Alexander ve Britton'a (1993) göre, kaliteli finansal bilgi de bulunması gereken bir diğer özellik de karşılaştırılabilir olmasıdır. Bir şirket tarafından sunulan finansal bilgilerin, farklı şirketler tarafından, farklı zamanlarda sunulan finansal bilgilerle karşılaştırma durumu olarak ifade edilmektedir. Tabi bu karşılaştırma olayının gerçekleştirilmesi de ancak farklı işletmeler olsa da yapılan işlemlerin, kaydedilmesinden, raporlanmasına kadar geçen süre içinde gerekli yasal düzenlemeler ve muhasebe standartlarına uygun bir şekilde hazırlanmasıyla mümkündür. Bu bağlamda finansal bilgilerin doğruluğu, güvenilirliğini ve tutarlılığını ölçebilmek için aynı sektör veya farklı sektörde işlem gerçekleştiren şirketlerin sundukları finansal bilgilerin karşılaştırılması gerekmektedir (Doğan, 2009: 29).

1.1.3.4 Finansal Bilginin Doğrulanabilir Olması

Finansal bilginin ele aldığı ekonomik olayların gerçeğe uygun bir şekilde hazırlandığından emin olunması gerekmektedir. Bilgi kullanıcıları karar verme aşamasında doğruluğuna inandığı bilgileri kullanarak karar vermektedir. Bu bakımdan finansal bilginin doğrulanabilir bir özelliğe sahip olduğu bağımsız gözetimcilerin ortak karar almaları ile mümkün olabilmektedir. Burada gözetimcilerin tamamının bilginin doğru olduğunu düşünmesi gerekmemektedir. Ortak bir karar alması yeterli görülebilmektedir (Sağlam, vd., 2014: 24).

1.1.3.5 Finansal Bilginin Zamanında Sunulması

Finansal bilgi kullanıcılarının karar aşamasında ihtiyaç duydukları bilgiye zamanında ulaşması olarak ifade edilmektedir. Genel olarak bakıldığında bilgi üzerinden zaman ne kadar geçmişse faydası da o kadar azalmaktadır. Dolayısı ile finansal bilgilerin, ilgili kullanıcılara aynı anda sunulması, bilginin hakkaniyet çerçevesi içinde paylaşılması kaliteli finansal bilginin taşınması gereken özellikleri arasındadır. Ancak bazı durumlarda finansal bilgi kullanıcılarının değerlendirme yapabilmesinde bilgi üzerinden zaman geçmiş olsa dahi kullanışlı olabilmektedir (Karasioğlu, 1996: 120).

1.1.3.6 Finansal Bilginin Anlaşılabilir Olması

Ekonomik işlemlerin yoğun ve karmaşık olması finansal bilgi kullanıcılarının anlaşılabilir bilgiye ulaşmasını zorlaştırabilmektedir. Ancak bir finansal bilginin her ne kadar karmaşık ve yoğun işlemlerin gerçekleştiği faaliyetlerden doğsa da ilgili kullanıcıların anlayabileceği bir şekilde sunulması gerekmektedir. Finansal bilgi kullanıcılarının, finansal bilgiler üzerindeki teknik boyutu anlayamadıkları durumlarda söz konusu olabilmektedir. Bu açıdan bakıldığı zaman, bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin açık ve anlaşılır olması finansal bilginin kalitesini artırmaktadır (Bilge ve Çeliktaş, 2005: 2).

1.1.4 Finansal Bilgi Kullanıcıları

Finansal bilgi kullanıcıları, işletmelerden elde ettikleri bilgiler doğrultusunda hareket ederler. Burada kişi olabileceği gibi bir kurum ya da kuruluşta finansal bilgiye ihtiyaç duyabilmektedir. Ayrıca her finansal bilgi kullanıcısının şirketle ilgili finansal

bilgiye ulaşma düzeyleri farklılık göstermektedir. Bu bakımdan finansal bilgiye ihtiyaç duyan iç ve dış bilgi kullanıcıları şu başlıklar altında ele alınabilir.

1.1.4.1 Yatırımcılar

İşletmeye öz sermaye bakımından fon sağlayanlar yapmış oldukları yatırımların nasıl bir risk altında olduğunu veya bu yatırımlardan ne gibi bir getiri sağlayacaklarını anlayabilmek için finansal bilgiye gereksinim duyarlar. Diğer bir ifadeyle bu finansal bilgilerin ışığında karar verebilme mekanizmalarını oluştururlar. Bir başka açıdan işletmeye fon sağlayanlar işletme ile ilgili fırsatların ve risklerin neler olduğu ya da olabileceği konularda sağlıklı karar verebilmek için ihtiyaç duyarlar (Hilal, 2007: 34).

1.1.4.2 Müşteriler

İşletmelerin bütün faaliyetlerini bir araya getirerek oluşturdukları mal ve hizmet üretimini satın alan müşteriler, bu mal ve hizmeti satın aldığı işletmeler hakkında bilgi sahibi olmak istemektedirler. Bu bağlamda ticari bir faaliyette bulunduğu işletmenin sürekliliği hakkındaki bilgilere ilgi duyarlar. Fakat işletme hakkında sadece kamuya açıklanan bilgilerden faydalanabilmektedirler. Çünkü finansal bilgi açısından işletme hakkındaki bilgilere ulaşma düzeyleri sınırlıdır (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Tebliği, 2005: Sıra No:1, Madde: 9).

1.1.4.3 Çalışanlar

İşletme çalışanları, çalışmış oldukları işletmenin sürekliliği, kar durumu, işletmenin gelecekte alacağı konumu, gelecekle alakalı beklentileri hakkında bilgi sahibi olabilmek için finansal bilgiye ihtiyaç duyabilmektedirler. Bu bağlamda işletme çalışanının kendi beklentileri de bu bilgiler ışığında şekillenmektedir. Örneğin işletme çalışanının emekli olma durumunda çalıştığı işletmeden emekli tazminatını alabilme ihtimali finansal bilgiler yardımıyla tahmin edilebilmektedir (TMSK Tebliği, 2005: Sıra No: 1, Md: 9).

1.1.4.4 İşletmeye Kredi Sağlayanlar (Borç Verenler, Kreditörler)

İşletmenin finansal ihtiyacını karşılamak isteyen kuruluşlar işletmenin finansal durumunu bilmek isterler. İşletmenin finansal durumunun ne olduğunu yansıtan finansal bilgi, kredi sağlayanlar açısından finansal desteğin verilip verilmeyeceği konusunda yol gösterici olmaktadır. İşletmeye kredi sağlayanlar, kredi verme aşamasında işletme ile

ilgili kredi analizleri yapmak için finansal bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar (Fraser ve Ormiston, 1998: 150–151).

1.1.4.5 Tedarikçiler

İşletmelere ticari faaliyetlerini devam ettirebilmek için hammadde, yarı mamül, mamül sağlayan tedarikçiler satışlarını bazen vadeli yapabilmektedirler. Tabii bu durumda tedarikçi karşı işletme için cari hesap açarak risk altına girebilmektedir. Sağlamış olduğu hizmet karşılığında alacağını vadesi geldiğinde alabilmesi işletmenin finansal durumuyla doğrudan ilişkilidir (Küçüksözen, 2004: 23).

1.1.4.6 Devlet

Devlet ekonomik anlamda makro ve mikro planlamalar yapmak için işletmelerin finansal bilgilerine ihtiyaç duymaktadır. Bu finansal bilgiler doğrultusunda vergi otoriteleri hesaplamalarını yapıp işletmenin ödeyeceği vergi ile devlete kaynak sağlamaktadır. Bu bakımdan devlet işletmenin bütün faaliyetlerini yakından takip etmektedir. Çünkü işletmenin faaliyetleri doğrultusunda yasal düzenlemelerin yapılması, gerekli mevzuatların hazırlanması, vergi politikaları üzerinde değişikliklerin oluşturulması konusunda, düzenleyici pozisyonda yer alır. Böylelikle devlet işletme hakkında bütün finansal bilgilere doğrudan ulaşabilmektedir (Çelik, 2002: 78).

1.1.4.7 Finansal Analistler ve Fon Yöneticileri

İşletmelerin finansal bilgilerini takip ederek, değerlendirme yapan analistler ve fon yöneticileri elde ettikleri bilgiler ile yatırım yapmak isteyenleri ve müşterileri yönlendirmektedirler. Böylelikle finansal bilgilerin asıl kullanıcısı olarak görülmektedir. Fon yönetiminin sağlanması, işletmenin finansal yapısıyla ilgili analizlerin oluşturulması bakımından finansal bilgi kendilerine verilen işin kaynağını teşkil etmektedir (Küçüksözen, 2004: 25).

1.1.4.8 İşletme Yöneticileri – İşletme Ortakları

İşletme yöneticileri işletmenin finansal bilgilerine dayanarak geleceğe yönelik kararlar almaktadır. Bu bilgiler vesilesi ile işletmenin yatırım politikasını ne şekilde belirleyeceği, geçmiş dönemlere göre karlılık oranlarını nasıl oluşturulacağı, varlık planlamaları ve yönetimi ne şekilde olacağı politikalarının belirlenmesinde finansal bilgiler önemli bir rol oynamaktadır (Arı, 2007: 84).

İşletme yöneticileri, muhasebe bilgilerine en fazla ihtiyaç duyan finansal bilgi kullanıcıları arasındadır. İşletmenin her düzey yöneticisi, işletme ile ilgili finansal bilgilere göre performans, durum analizi yapabilmek için muhasebe bilgisi kullanmak zorundadırlar.

1.1.4.9 Kamu

Kamu kavramıyla ifade edilmek istenen toplumdur. Toplum, işletmeler açısından birçok farklı şekilde faydalanabildikleri kaynak olarak görülebilmektedir. İşletmelerin müşterileri olarak yer aldığı gibi, işletmelerde toplum açısından bir istihdam merkezi olarak görülür. Bu bakımdan işletmelerin sürekliliği, karlılık durumu toplumu da farklı derecede etkilemektedir. Sürekliliği sağlayabilen bir işletme ekonomik anlamda büyüme sağlıyor ise şubeleşme veya farklı yatırımlar geliştirme imkânı bulabilmektedir. Bu da topluma istihdam olarak yansımaktadır (TMSK Tebliği, 2005: Sıra No: 1, Md: 9).

1.1.5 Manipülasyon Kavramı ve Kapsamı

Manipülasyon kavramı, manipülasyonun türleri, finansal bilgi manipülasyonu, finansal bilgi manipülasyonunun nedenleri, amaçları manipülasyon kavramının çerçevesinde verilmektedir.

1.1.5.1 Manipülasyon Kavramı

Fransızca “manipulation” kavramından dilimize aktarılan manipülasyon terimine sözlük anlamı açısından bakıldığında;

İnsanların sahip olduğu bilgilerin dışına itilerek istem dışı etki altına alma veya yönlendirme,

Seçme, ilave etme veya eksiltme yoluyla bilginin değiştirilmesi şeklinde farklı anlam ile kullanıldığı görülmektedir (Akalın, 2011: 1621).

Genel olarak manipülasyon kavramı işletme yöneticilerinin piyasa düzenine etki ederek kamuyu aldatıcı tekniklerle yönlendirme işlemi, piyasaya olan güveni azaltma ve buna bağlı piyasa dinamiklerini olumsuz şekilde etkileme sanatı olarak ifade edilebilir. Küreselleşmenin getirdiği hareketlerle birlikte modern tekniklerin öğrenilmesi kolaylaşmaktadır. Bu tekniklerle kişiler istemeden veya kasıtlı olarak piyasayı, yatırımcıları, kamuoyunu, devleti olumsuz bir şekilde etkileyecek eylemleri gerçekleştirebilmektedirler.

Manipülasyon, kişileri ve toplumları kendi istedikleri davranışların ve yatırımların dışına yönelterek sistemin kararlarına uygun bir yanıtma politikasına çeviren bir uygulamadır. Bu bağlamda yönlendirmeler ve yanıltmalar iki farklı şekilde yapılmaktadır. Bunlardan birincisi sistemin işleyişine kuvvet kullanarak sistemi etki altında bırakmak. Bu sayede güçsüz olan şirketler veya işletmeler doğal olarak durumdan direkt olarak etkilenmektedir. Diğeri ise şirketlerin veya güç sahiplerinin sistemi aldatma yöntemi ile istedikleri işlemlere yönlendirilmelerini sağlayacak hilelerde bulunmak olarak ifade edilmektedir (Çıtak, 2007: 20).

Ülkeler açısından konu ele alındığında bir diğer önemli ekonomik boyut ise borsalardır. Manipülasyon sisteminin en çok uygulandığı alanların başında da borsalar gelmektedir. Borsa içerisinde değerlendirilen hisse senetlerinin, değerlerinin düşürülmesi için gerçek olmayan haberler çıkararak senet fiyatları üzerinde bir dalgalanmaya sebebiyet verilmektedir. Bu durum bazı zamanlar belirli bir hisse senedini almaya teşvik ederken bazı zamanlarda ise belirli bir hisseyi satmaya yönelik yapılmaktadır (Kurtosmanoglu, 2002: 27).

Manipülasyon kavramının farklı tanımları ve farklı yöntemleri bulunmakla birlikte en önemlisi manipülasyonun bir amacı vardır. Bu amaç şirketle ilgili risk hakkında piyasa katılımcılarındaki izlenimi ya da algıyı ve şirketin vurgulanması gereken farklılıklarını etkileme isteğidir (Stolowy ve Breton, 2000: 3).

Menkul kıymetlerin fiyatlarını artırma isteğiyle piyasa üzerinden alımlar ve satımlar yaparak malların normal piyasa değerlerini artırmak ve bu sayede fiyatı artmış olan menkulü ise daha yüksek bir fiyat üzerinden alıcı bulunmasına zemin sağlayarak daha çok kar etmek amaçlanmaktadır. Bunun en büyük hedefi sistemin daha yüksek bir piyasaya dahil olmasını sağlamaktır. Aynı işlem tam tersi şekilde de yapılarak malın piyasa fiyatı da düşürülmektedir. Bu bağlamda manipülasyon bilgi bazlı, hareket bazlı ve işlem bazlı manipülasyon olmak üzere üç başlık altında incelenebilir (Allen ve Gale, 1992: 508).

1.1.5.2 Manipülasyon Türleri

Yukarıda da ifade edildiği üzere içerikleri itibarıyla manipülasyonlarla ilgili üçlü bir sınıflandırma yapılabilir. Bunlardan birincisi bilgi bazlı manipülasyon, ikincisi işlem

bazlı manipülasyon ve üçüncüsü hareket bazlı manipülasyon olarak ifade edilmektedir (Sermaye Piyasaları Kurulu, 2003: 4).

1.1.5.2.1 Bilgi Bazlı Manipülasyon

Bilgi bazlı manipülasyonlar genel olarak yatırımcıları aldatmaya yönelik yapılan manipülasyon türü olarak değerlendirilir. Aldatma teknikleri ise şirketle ilgili bilgilerin verilmemesi, şirketle ilgili gerçekte olmayan bilgilerin sunulması gibi işlemlerdir. Bu piyasalarda bilgi kullanıcılarının bilgilere ulaşmakta kısıtlı kaldıkları, asimetrik bilgi dolaşımı¹ ve bilginin etkinlikten yoksun olması gibi durumların olduğu da görülmektedir (SPK,2003: 4).

1.1.5.2.2 İşlem Bazlı Manipülasyon

İşlem bazlı manipülasyonlar, piyasalarda alım satım gerçekleştirerek veya farklı tekniklerle piyasayı etki altına almak niyetiyle yapay piyasa oluşturmaya çalışılan manipülasyon türü olarak ifade edilmektedir. İşlem bazlı manipülasyonların yapıldığı durumlarda yasal yükümlüklere uygun hareket edilmektedir. Bu durumdan dolayı piyasalarda daha sık görülmektedir. Bir başka ifade ile işlemler yapılırken hilenin doğası gereği denetime tabi olsa da çok profesyonelce gerçekleştirilebilmektedir (SPK, 2003: 4).

1.1.5.2.3 Hareket Bazlı Manipülasyon

Hareket bazlı manipülasyonların, gerçekleştirilmesindeki yol şirketin menkul kıymetlerini etki altına alarak, piyasa değerini arttırmaya yönelik yapılan işlemlere bağlı manipülasyon türü olarak ifade edilmektedir. Bir başka ifade ile menkul kıymetlerin cari fiyatlarını veya şirketin değerini yükseltecek hileli işlemler de denilebilmektedir (SPK, 2003: 4).

1.1.5.3 Manipülasyonda Kullanılan Metotlar

Manipülatif işlemlerin gerçekleştirilmesinde ki amaç belirli bir kazanca ulaşmak için yapılmaktadır. Fakat istenilen sonuca gitmek için birden fazla yol

¹ Asimetrik Bilgi Dolaşımı: Bilginin taraflar arasında eşit dağılmaması olarak ifade edilmektedir. Bir başka ifade ile simetrik olmayan bilgidir. Finansal piyasalardaki bilgi akışının düzenli olmadığı zamanlarda finansal piyasaların görevlerini yerine getirmede zorlandığı bir durumdur (Mishkin, 1999)

denenebilmektedir. Manipülasyon olayını gerçekleştirirken kullanılan teknikler şu şekilde sıralanabilir (Chambers, 2004: 63):

- **Göz Boyamak:** Aldatıcı piyasa oluşturarak, finansal varlıkların üzerinde alım ve satımların yoğun bir şekilde gerçekleştirildiği görüntüsü vermek,
- **Muvazaalı İşlemler:** Finansal varlığın hamili olarak gerçekte değişime neden olmayacak işlemler gerçekleştirmek,
- **Karşı Karşıya Gerçekleştirilen İşlemler:** Alım ve satım işlemlerinin programa ortak bir zamanda, belirli bir fiyatla, aynı hedefle yol alan farklı katılımcılarla hareket edilmesi,
- **Doldur Boşalt:** Yükselme kaydeden fiyattan alım meydana getirdikten sonra, finansal varlığı piyasaya yeni katılmış olanların daha yüksek fiyattan almasına neden olmak,
- **Kapanışı Belirlemeye Çalışmak:** Piyasanın kapanışı esnasında alım-satım gerçekleştirerek fiyatlar üzerinde etki yaratmayı amaçlamak,
- **Köşeye Sıkıştırmak:** Finansal varlık üzerinde denetim pozisyonuna geçenlerin fiyatlar üzerinde etki yaratmak amacıyla başka kişilerin çıkarlarına hizmet etmeleri,
- **Sıkıştırma:** Finansal varlık üzerindeki arz daralması esnasında, talep tarafının kontrol altına alınarak fayda sağlamayı amaçlama, piyasada meydana gelen zorlukları istismar edip hayali fiyatlar oluşturmak. Ve kendi çıkarları doğrultusunda hizmet etmek köşeye sıkıştırma olarak değerlendirilirken sıkıştırma da ise piyasadaki daralmalardan menfaat sağlamak söz konusu olmaktadır,
- **Sabitleme:** Finansal varlık üzerinde talep edenlerin dikkatini çekebilmek amacıyla piyasa değeri üzerinden alım yapmak. Buradaki amaç finansal varlığın piyasa değerini yükselterek kendi çıkarlarına hizmet etmektir,
- **Medya, İnternet veya Diğer Yollarla Yanıltıcı Bilgilerin Yayılması:** Simgesel bir etki yaratarak finansal varlığın piyasa değeri üzerine çıkartılması amaçlanmaktadır.

1.2 Finansal Bilgi Manipülasyonu

Ekonomik unsurlar, belirli kriterlere göre hazırlanarak tablolar ve raporlar şeklinde finansal tablo kullanıcılarına verilerek bilgi edinmeleri sağlanmaktadır. Finansal tablolar ve raporlar öngörülen ve öngörülemeyen olaylara karşı ayak uydurabilmek için esnek bir yapıda hazırlanmaktadır. Muhasebe yapısı içerisinde oluşan standartlar çerçevesinde de bu durumu daha iyi bir hale getirmek için esnekliği işletmelerin mali yapılarına ve faaliyetlerine göre ayırarak bu konuda elde edilen bilgiler ile değerlendirme aracı olarak kullanılmaktadır. Muhasebe sisteminde gözlemlediğimiz bu esneklik, iş hayatının inovatif gelişimine uyum sağlaması amacıyla getirilmiştir. Söz konusu bu esnekliğin iyi niyetle kullanılmaması durumunda finansal bilgi hilesinin ortaya çıktığı görülebilmektedir. Bu nedenle yönetici kararlarının somut sonuçlarının görülmesi veya takip altına alınabilmesi de mümkün olmamaktadır. Bir başka ifadeyle finansal bilgi kullanıcılarının algılarını etkilemek amacıyla muhasebe işlemleri üzerinde yapılan bu hileler finansal bilgi manipülasyonu olarak değerlendirilmektedir. Buradaki amaç işletme içinde bulunduğu fiili durumun dışına çıkarak farklı bir boyuta taşımaktır (Bayırlı, 2006: 28). Muhasebe dönemleri arasında yapılan işlemler veya bir başka açıdan o dönem içerisinde kar veya nakit akışının olması gerekenden daha fazla gösterilmesi manipülatif hareketliliğin başka bir şekli olarak da görülebilmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002: 19).

İşletmelerin finansal tablolarındaki sunumunda oluşan bilgilerin yönetici istekleri doğrultusunda gerçekleşmesini sağlamak amacıyla finansal bilgi manipülasyonuna yol açılabilir. Finansal durumların incelenmesi de bu etki sebebiyle güvenilirliğini kaybedebilmektedir (Küçüksözen, 2004: 43). Finansal bilgi manipülasyonunun ahlaki değerler sınırında kalması ile birlikte bilgi kullanıcı açısından zarar teşkil edecek sonuçlar doğurmuyorsa ‘Muhasebe Usulsüzlüğü’ veya ‘Gerçeğe Aykırı Raporlama’ olarak gösterilebilir. Aksi durumlarda ise ahlaki değerlerin dışına çıkılarak finansal bilgi kullanıcılarının zararlarına sonuç doğuran işlemler yapılmışsa bu durumu ‘Muhasebe Hilesi’ veya ‘Aldatıcı Finansal Raporlama’ olarak belirtilmektedir (Bayırlı, 2006: 28). İşlemlerin usulsüz ve hileli olmasının yanında finansal tablolarda istem dışı gerçeği yansıtmayan bilgilerin verilmesi veya bilgilerin açıklanmaması gibi durumlar muhasebe hatası olarak göz önüne alınmaktadır. Muhasebe hatası olarak değerlendirilebilecek durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bayırlı, 2006: 30):

- Finansal tabloların hazır hale getirilmesi, bilgilerin toplanması veya işlenmesi esnasında yapılan yanlışlıklar,
- İşlem hareketliliğinin olduğu durumlarda ve bunların gözetimi veya değerlendirilmesi esnasında meydana gelen gelişmelerden dolayı muhasebe tahminlerinin gerçek sonuçları ortaya koyamaması,
- Finansal bulguların değer, gruplandırma, raporlama veya ilgili kişilere sunulması durumunda muhasebe standart ve kurallarının uygulanmasında yapılan işlemlerden doğan yanlışlıklar.

Şirketlerin geleceklere dayalı planlarında finansal bilgi kendilerine birçok konuda fayda sağlamaktadır. Bunlardan biriside finansman maliyetin düşürülmesidir. Finansman maliyetinin düşürülmesinden kasit riske ilişkin değerlendirilmeleri ön plana almaktır. Risk kelimesiyle bahsedilen durum hisse senedi kazancındaki göreceli değişimleri ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle şirketlerin borç/öz sermaye dengesi ile ilgili bir yapısal riskinde doğması söz konusudur. Finansal bilgi manipülasyonunun temel aldığı bu risk ölçülerinin, yani piyasa riski ve yapısal risk oranı yöneticilerin talepleri doğrultusunda değişkenlik gösterebilmektedir. Hisse üzerine yapılabilecek manipüle durumları iki şekilde olmaktadır. Gelir ve gider dengeleri üzerinde ekleme çıkarma yolu ile karı değiştirmek, hisse başına kar hesabında kullanılmak üzere kardan önce veya sonra hesap eklemektir. Bunun diğer bir adı da sınıflandırma manipülasyonu olarak karşımıza çıkmaktadır (Stolowly ve Breton, 2000: 4).

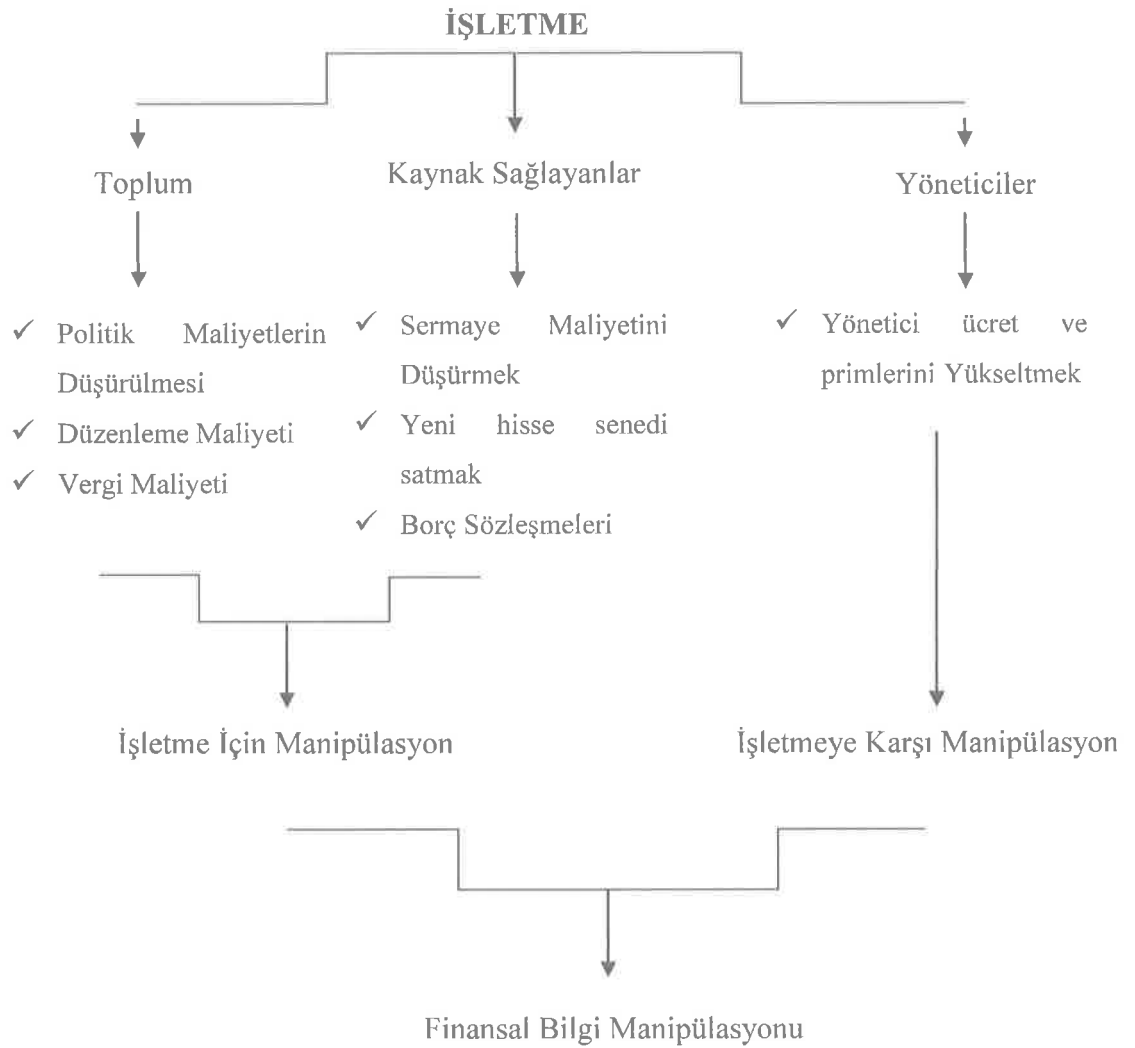
1.2.1 Finansal Bilgi Manipülasyonlarının Amaçları

İşletmelerin finansal bilgi manipülasyonuna başvurmalarının amaçları finansal bilgi kullanıcılarının hangi şekilde etkileneceğine göre değişim göstermektedir. İşletme içinde bulunan çıkar gruplarının kendi amaçları doğrultusunda da yön alabilmektedir. Burada işletmenin kurum olarak çıkarları düşünülebileceği gibi işletme içinde görev alan kişilerinde kurum içinde imaj yaratmak amacıyla finansal bilgi manipülasyonuna neden olabilecek eylemlere başvurdukları da gözlenebilmektedir. Amaçlar farklılık gösterse dahi en temel amaç finansal bilgi kullanıcılarını aldatıcı tekniklerle yanıltma çabasıdır. İşletme açısından finansal bilgi manipülasyonlarına başvurma amaçları değerlendirildiğinde, işletmenin finansal bilgileri üzerinden kredibilitelerini arttırmak, devlete karşı vergi yükünü azaltmak en yaygın manipülasyon amaçları olarak

görülebilmektedir. İşletme içi kişi ya da gruplar açısından finansal bilgi manipülasyonu değerlendirildiğinde yöneticilerin işletme sahiplerine ve ortaklarına karşı imaj çalışmaları, alacakları prim ve teşviklerin etkisi, işletme içi görevde yükselme isteği amaçların nedenini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda literatürde işletmelerin finansal bilgi manipülasyonuna başvurma amaçlarına yer veren araştırmacıların ifadeleri verilmektedir.

Dechow, Sloan ve Sweeney (1996) işletmenin finansal bilgiler üzerinden manipülasyona başvurma amacını; işletmenin düşük maliyetlerle kendisine ekonomik kaynak tahsis etmek istemesi ve borç sözleşmelerinden doğan yükümlülüklerden kaçınarak, işletmenin ekonomik performansını pozitif yönde olduğu görselini yaratmak istemesi olarak ifade etmiştir. Stowly ve Breton işletmenin finansal bilgi manipülasyonuna başvurusundaki amacı şu şekilde değerlendirmiş. İşletme her bir hisse senedi değeri üzerinde kazanç elde etmeyi hedeflemekte ve borç/öz sermaye oranı üzerinde isteğe bağlı değişiklik yaratmaktadır. Bu şekilde işletme düşük maliyetle kaynak tahsisine gitmekte ve finansal bilgi kullanıcılarına karşı yerine getirilmesi gereken bilginin doğru bir şekilde aktarılması, tarafsız olması ve düzenlemelere bağlı bir şekilde sunulması gibi sorumlulardan kaçınmaktadır. Bu durumun sonucu olarak refah transferinin nasıl sağlandığı aşağıda verilen şekil-2' de gösterilmektedir (Stolowy ve Breton, 2004: 7).

Şekil-2: Finansal Bilgi Manipülasyonu Sonucunda Ortaya Çıkan Refah Transferi



Kaynak: Herve Stowly; Geaten Breton; “ Accounts Manipulation: A Literature Reviewand Propesed Conceptual Framework”, Review of Accounting & Finance; 2004:3

Yukarıdaki şekle bakıldığında finansal hile üzerinden; şirket ile toplum, şirket ile şirkete kaynak sağlayanlar ve şirket ile şirketi yönetenler arasında refah transferini oluşturacak işlemler yapılmaktadır. Bu şekilde tasarlanan işlemlerle, şirket ile toplum, şirket ile şirkete kaynak sağlayanlar arasındaki refah transferinden şirket menfaat sağlarken; şirket ile şirketi yönetenler arasındaki refah transferinden, şirket yöneticileri

menfaat sağlamaktadır. Bu durumda şirketlerin finansal bilgiler üzerinden hileli işlemlere başvurusundaki amacın şirketin performansını olduğundan daha yüksek göstererek, çıkar grupları arasında servet transferi sağlamak olduğu görülebilmektedir (Stolowy ve Breton, 2004: 6).

Finansal bilgiler üzerinden işletmelerin hileye başvurma amacı üzerine bir açıklama da Kirschenheiter ve Melumat tarafından yapılmıştır. İşletmenin finansal bilgi manipülasyonuna başvurma amaçları genel bir bakış açısıyla değerlendirildiğinde hisse senetlerinin değerlerinde yükseliş kaydetmek, işletmenin finansal tablolar üzerinden kredi olanağını arttırmak, borçlanma maliyetlerini düşürmek ve işletmeyi yönetenlerin rapor edilen dönem karına bağlı olarak alacakları primlerde artış meydana getirmek olarak sıralanabilir (Kirschenheiter ve Melumat, 2002: 763).

Bazı durumlarda işletme içinde görev alan kişi ya da grupların finansal bilgi manipülasyonlarına başvurma amaçları aynı kalsa da hedef olan finansal bilgi kullanıcısının değişiklik gösterdiğini daha önce ifade etmiştik. Bu bakımdan finansal bilgi manipülasyonun amaçları ele alındığında hedef işletmenin kendisi de olabilmektedir. İşletmenin içinde kalması gereken bilgileri işletme çalışanlarının kendi çıkarları doğrultusunda başka grup ya da kişilere aktardıkları da görülebilmektedir. Bu durum işletmeye karşı manipülasyon olarak da ifade edilmektedir (Lev, 2003: 35).

Bir başka açıdan işletmenin finansal bilgi manipülasyonuna başvurusundaki amaçlar ele alındığında işletmenin devlete karşı sorumluluğu olan vergi yükünü düşürecek politik maliyetlerin oluşturulması da bir diğer etkiyi göstermektedir (Wilson ve Shailer, 2007: 256).

Finansal bilgi manipülasyonu ile işletme yöneticileri; yatırımcılar, işletmeler ile aralarında refah transferi meydana getirecek hileli işlemler gerçekleştirmektedirler. Bu transferlerdeki faydanın dağılım şekli ise şu şekilde olmaktadır. Yatırımcılar ile işletme arasındaki refah transferinden, işletme çıkarları yükseltilmekte, işletme ile yönetici arasındaki refah transferinden ise yönetici çıkarı ön plana alınmaktadır. Bu bağlamda yönetici-işletme birlikte hareket ettiğinde finansal bilgi manipülasyonun amacı, işletmenin performans imajında değişiklik ve finansal yapısında farklılık göstererek işletmenin dış çevresinden işletmeye refah transferi gerçekleştirmek olarak görülmektedir (Demir ve Bahadır, 2007: 104).

Bir diğer ifade ile finansal bilgi manipülasyonunun asıl amacı işletmelerin finansal yapısında hileli işlemler oluşturarak yatırımcıların işletme ile ilgili algılarını pozitif bir şekilde etkilemektir. Bu şekilde yatırımcılar, işletmenin hisse senetleri üzerinden kar beklentisine girmekte veya farklı yatırımcılar etkilenebilmektedir (Varıcı ve Er, 2013: 44). Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere finansal bilgiler üzerinden yapılan manipülasyonların amaçları şu şekilde sınıflandırılmaktadır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005: 8);

- Hisse Senedi Fiyatlarını Etkilemek,
- Yöneticilerin Ücret ve Primlerini Manipüle Etmek,
- Şirket Performansının Gelecekte Daha iyi Görünmesini Sağlamak,
- Uzun Dönemli Bir Trendde Karı İstikrarlı Hale Getirmek,
- Politik ya da Düzenlemelerden Kaynaklanan Maliyetlerin Azaltılması,
- Halka Açılmak veya Sermaye Artırımı Suretiyle Sağlanacak Fon Tutarını Artırmak,
- İçerden Öğrenenlerin Ticareti,
- Yöneticiler Tarafından Şirketlerin Ele Geçirilmesi Uygulamalarında Ele Geçirme Maliyetini Düşürmek,
- Ödenecek Vergi Tutarını Azaltmak,
- Borç Sözleşmesi Koşullarının Karşılanması.

1.2.1.1 Hisse Senet Fiyatlarını Etkilemek

İşletmeye yatırımda bulunmak isteyenler, süreklilik arz eden ve belirli bir yükseliş trendi yakalayan işletmeler için değerinden fazla hisse senedi bedeli ödemeye hazır bulunmaktadır. İşletmenin kar payı dağıtacağı, gelecek dönemlerde kar payı değerleri üzerinde artış sağlanacağı beklentisi işletmenin hisse senet değerleri üzerinde artışa sebep olmakta ve yatırımcıların algıları bu şekilde yönlendirilmektedir. Dolayısıyla yatırımcıların beklentileri sonucu işletme üzerinden aldıkları hisse senetleri, işletmeye düşük maliyetli sermaye sağladığı gibi işletmenin piyasa değeri üzerinde de yükseliş zemin hazırlamaktadır. Bu durum işletmeye fayda sağladığı gibi işletme yöneticisinin de prim alacağı anlamına gelmektedir. Böylelikle işletmeler veya işletme yöneticileri piyasada kendi çıkarlarına hizmet etmek için finansal tablolar üzerinden

manipülasyonlar yapmakta ve piyasaya yüksek getiri elde etme gücü olduğu görselini yaratmaktadır (Mulford ve Comiskey, 2002: 5).

1.2.1.2 Yönetici Ücret ve Primlerini Manipüle Etmek

İşletme yöneticileri finansal tablolar üzerinden yaptıkları manipülasyonlarla işletmeye değer kazandırdıklarını ifade etmiştik. Bu manipülasyonlar sadece işletmenin piyasa değeri üzerinde artış sağlamakla kalmamakta aynı zamanda işletmenin hisse senedi değeri üzerinde de artışa yer vermektedir. İşletmenin yarattığı bu imajla yatırımcılar yüksek kar beklentisi ile hisse senedi satın alabilmek için yoğunluk göstermektedirler. Bunun sonucunda işletmenin hisse senedi üzerindeki değer artışları ve opsiyonları yöneticilere ekstra ücret ve prim olarak geri dönebilmektedir. Bu bağlamda işletme yöneticileri kendi ücret ve primlerindeki yükselişler için işletmenin finansal tabloları üzerinden manipülasyona başvurmasına zemin sağlamaktadır (Demir ve Bahadır, 2007: 118).

1.2.1.3 Şirket Performansının Gelecekte Daha İyi Görünmesini Sağlamak

Şirket içinde üst yönetimle ilgili değişimler, bazı durumlarda verim sağlamayan aktiflerin kayıtların dışına çıkarılması açısından istenilen zamanlamalar olarak görülür. Bu durumun sebebi geçmişte üst yönetimde bulunan kişi ya da grupları başarısız göstermek hedeflediği gibi yerine gelen yeni yönetiminde aktif karlılığın artmasından dolayı başarılı bir imaj yaratabilme durumları söz konusu olmaktadır. Bu vesile ile yeni yönetim karlılığı artırabilmek adına verdikleri vaatlerin yerine gelmesi kolaylık kazanmaktadır (Küçüksözen, 2004: 201).

1.2.1.4 Uzun Dönemli Bir Trendde Karı İstikrarlı Hale Getirmek

Şirketin performansını olduğundan daha kaliteli gösterebilmek şirketin yöneticileri açısından önem arz etmektedir. Aynı zamanda şirketin geçmiş yönetimlerindeki aksaklıkları tespit etmek ve kendilerinin daha başarılı olduğuna dair bir görsel yaratmak her yeni gelen yönetimin hedefleri arasındadır. Bu durumu sağlayabilmek adına karlılık düzeylerini geçmiş durumlardaki değerlerin üzerine çekmek yeni yönetim tarafından prensip haline getirilir. Hatta bazı durumlarda finansal tablolar üzerinden karlılıklarını artırabilmek için manipülatif yollar izleyebilmektedirler (Canbulut, 2008: 39).

1.2.1.5 Politik ya da Düzenlemelerden Kaynaklanan Maliyetleri Azaltmak

Bazı durumlarda işletmeler yüksek kar marjı elde ettiklerinde yasal düzenlemelerden kaynaklanan baskılardan kurtulabilmek için karlarını olduğundan daha düşük göstermektedirler. Örnek olarak 1970'li yıllarda OPEC'in petrol ambargosu, A.B.D. içinde yer alan bazı petrol firmalarının bu durumdan faydalanarak fiyatları artırmış ve karlarında yükseliş sağlamışlardır. Sürekli olarak yükseliş gösteren petrol fiyatlarını düşürebilmek için A.B.D. Kongresi petrol firmalarının elde ettikleri gelirlere yeni bir vergi getirmiştir. Verginin yarattığı maliyetten kurtulabilmek için işletmelerde karlarını olduğundan daha düşük göstermişlerdir. Bu şekilde verginin yarattığı olumsuz etkiden kurtulmaya çalıştıkları anlaşılmıştır (Demir ve Bahadır, 2007: 109).

1.2.1.6 Halka Açılmak veya Sermaye Artırımı Suretiyle Sağlanacak Fon Tutarını Artırmak

Yeni açılan şirketlerin hisse senetleri ile ilgili olarak bir piyasa değeri bulunmamaktadır. Bu durumdan dolayı halka açık olan bir şirkete göre sermaye artırma şekilleri de farklıdır. Çünkü yeni açılan şirketin hisse senedi ile ilgili değer açısından piyasalarda yer alan yatırımcıların bir bilgileri olmamaktadır. Yatırımcılar için elde edecekleri bilginin tek kaynağı da finansal tablolarıdır. Tablolarda yer alan bilgilere göre karar vermektedirler. Bu da şirkette bulunan bazı kesimlerin hisse senetleri üzerinden fiyatları manipüle edebilmek için finansal tablolar üzerinden hilelere başvurmalarına sebep olmaktadır. Hileli işlemlerin getirisi olarak şirket sahiplerinin ve ortaklarının servetlerinde artış sağladıkları görülmektedir (Küçüksözen, 2004: 188).

1.2.1.7 İçerden Öğrenenlerin Ticareti

Finansal hile ve içerden öğrenenlerin ticareti ile ilgili olarak bir bağlantı kuran ilk kişi Beneish olarak ifade edilmektedir. Beneish'a (1999) göre, muhasebe standartlarındaki esnekliklerden faydalanarak karlarını olduğundan daha yüksek göstermeye çalışan şirket yöneticileri, ellerinde bulundurdukları hisse senetlerini satmak suretiyle veya hisse senetleri üzerinde bulundurdukları haklarını nakde dönüştürerek finansal hilelere başvurabilmektedirler. Şirket içinde bulunan bazı yöneticilerde, kamuya açıklanmamış şirket içi özel bilgiler üzerinden şirketlerinin gelecekteki performansı konusunda iyimser bir beklenti içinde değiller ise cari dönem karını finansal hileler ile yüksek göstererek ellerinde bulundurdukları hisse senetlerini

satmaktadırlar. Bu vesile ile şirket yöneticileri karı hileli yollar ile değiştirerek şirketlerinin hisse senetlerini olduğundan fazla miktara satabilmektedirler. Bu durum da finansal bilgi manipülasyonunun içerden öğrenenlerin ticareti olarak adlandırılan bir amaç olarak değerlendirilmektedir (Beneish, 2001: 10).

1.2.1.8 Yöneticiler Tarafından Şirketlerin Ele Geçirilmesi Uygulamalarında Ele Geçirme Maliyetini Düşürmek

Şirket yöneticileri tarafından şirketin ele geçirilmek maksadıyla yapılan işlemler olarak görülen bu ifade, şirket yöneticileri açısından çıkar çatışmaları ile karşı karşıya getirebilmektedir. Şirket yöneticisi halka açık olan hisse senetleri üzerinde hissedarların haklarını koruma pozisyonunda yer alması gerekirken aksine hissedarların sahip olduğu hisse senet değerlerini daha düşük maliyet ile geri alma yoluna gidebilmektedirler. Bu bağlamda hileli yollar ile bu durumu kendi çıkarları doğrultusunda manipüle edebilmektedirler (Canbulut, 2008: 46).

1.2.1.9 Ödenecek Vergi Tutarını Azaltmak

Şirketler ödeyecekleri vergi tutarlarını azaltabilmek için hileli yollar izleyebilmektedirler. Genel olarak bakıldığında tamamlanmamış bir hizmete ait faturayı gider olarak gösterebilmekte veya farklı yollarla kendisine ait olmayan bir gider için fatura alabilmektedir. Bir diğer taraftan satış maliyetlerini olduğundan farklı bildirmekte, finansman giderlerini varlığın maliyetine eklemesi gerekirken doğrudan gider göstererek hileli yollar ile finansal bilgi manipülasyonuna başvurabilmektedir (Schilit, 2002: 173-174).

1.2.1.10 İşletmenin Borç Sözleşmesi Koşullarının Karşılanması

İşletme kredibilitesini arttırmak için finansal tablolar üzerinden manipülasyona başvurabilmektedirler. Yüksek kredibilite değerine sahip olduğunun görselini yaratmak işletme açısından düşük maliyetle borçlanabilme imkanı sağlamaktadır. İşletme kredibilitesini kaliteli göstermek için yüksek kar sonucu ortaya çıkardığı varlıklar, düşük tutarlı yükümlülükler ve değerinden yüksek gösterilen öz kaynaklar ile pozitif algı oluşturmaktadır. Bu bağlamda yatırımcılar veya işletmeye kredi sağlayan kuruluşlar yapacakları finansal desteklerin yerinde olduğunu düşünmektedirler (Demir ve Bahadır, 2007: 47).

1.2.2 Finansal Bilgi Manipülasyonunun Nedenleri

Finansal bilgi manipülasyonunun nedenlerini temel başlıklar halinde şu şekilde sıralanabilir (Küçüksözen, 2004: 108);

- İşletmelerin zayıf yönetim yapıları,
- İşletme yöneticilerinin menfaatleri ve işletmelerin ortaklık yapıları,
- İşletmelerin yetersiz iç denetim sistemi, bağımsız denetim komitesinin yapısı ve bağımsız denetim,
- Tahakkuk muhasebesi ve muhasebe standartlarının sağladığı esneklik,
- Periyodik bilgilendirme sistemi ve analistlerin kar tahminleri,
- Muhasebede gerçekleşme ve tahsis etme kavramları.

1.2.2.1 Şirketlerin Zayıf Yönetim Yapıları

Dechow, Sloan ve Sweeney (1996) göre 1982-1983 yılları arasında ABD de finansal bilgi manipülasyonu yapıldığına dair kamuya açıklanan şirketlerin genel özellikleri şöyle sıralanmaktadır;

- İşletmelerin yönetim kurulunda bulunan kişiler aynı zamanda işletmenin üst düzey yöneticileri olarak görev aldıkları,
- İşletmenin üst düzey yöneticilerinin işletmenin kurucusu pozisyonunda yer aldıkları,
- İşletmenin yönetiminde bulunan kişiler genel olarak işletme hisselerine sahip olan kişiler olması ve ek olarak işletmenin yönetimi dışında kalan kişilerin işletme hisselerinde payı olmaması,
- Yapılan denetimlerin büyük bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılmadığı gibi durumları tespit etmişlerdir.

Bu durumda işletmelerin yönetiminde bulunan kişilerin yetersiz olması finansal bilgi manipülasyonunun meydana gelmesine neden olduğunu ifade etmektedirler.

1.2.2.2 Şirket Yöneticilerinin Çıkarları ve Şirketlerin Ortaklık Yapıları

İşletme yöneticileri piyasalardaki imajlarını düzgün tutabilmek adına işletmenin finansal bilgileri üzerinden manipülasyona neden olabilecek hareketler gerçekleştirebilmektedirler. Burada amaç işletme yöneticisinin sürekli bir şekilde

bulunduğu konumu koruması olduğu gibi işletmenin hisse değerleri üzerinde etki yaratabilecek manipülasyonlar yaparak çıkarlarını maksimum seviyeye ulaştırmak amacı da güdülebilmektedir. Bu nedenle yapılan manipülasyonlarda genellikle işletme yönetici ve ortaklarının izledikleri yollar kar yönetimi veya karın istikrarlı hale getirilmesi olarak da görülebilmektedir.

Yönetim, daha önce belirlenen hedeflere varmak amacıyla kaynakların organizasyonunun yapıldığı ve ileriki dönemde gerçekleştirecekleri çalışmaların saptanması yoluyla sonuçların ele alındığı bir süreçtir (Aktaran Çetin ve Mutlu, 1997: 23; Hodgetts, 1999: 3). Yöneticiyse bu süreçte, amaçlara varmak için organize edilmiş olan sistemin en önemli parçasıdır. Şirketin geleceğin önemli ölçüde etkileyebilen yöneticiler üç grupta ele alınabilecek roller üstlenirler. Bunlar; “kişiler arası ilişkiler”, “bilgi toplama ve dağıtma” son olarak da “karar verme” rolleridir. Yöneticilerin gerçekleştirdikleri ise hangi bakımdan olursa olsun, bir karar verme faaliyetidir (Koçel, 2005: 75).

Temel hedefleri “karar vermek” ve “seçim yapmak” olan yöneticiler yönettikleri şirket bakımından son derece önemlidirler. Bu nedenle yöneticiler, doğru karar vermek ve doğru seçimleri yapmak mecburiyetindedirler. 2003 yılında ABD’de gerçekleştirilen bir araştırma, yöneticilerin yaptıkları usulsüzlüklerin oranının çok fazla olduğunu ortaya koymuştur. 150’den fazla kişiye açık şirketi ve o işletmelerin denetçilerini içeren bu çalışmada, muhasebe usulsüzlüklerin %39’unun işletmede yöneticiler tarafından gerçekleştirildiği belirlenmiştir ve bu yöneticiler mahkemeye çıkarılmışlardır (Guerra, 2004: 10).

Yöneticilerin finansal bilgi manipülasyonu gerçekleştirmesinin sebepleri üç kelimeyle açıklanabilir. Bunlar, baskı, fırsat ve kendilerini haklı gösterme fikri olarak ifade edilebilir.

Baskı: Yöneticilerde bulunan imkanlar düşünüldüğünde, şirket çalışanlarınca manipülasyon gerçekleştirmesi daha rahattır ve yöneticiler genelde şu sebeplerle yanıltan bilgilere başvururlar (Scott, 1997: 26);

- Buldukları pozisyonu kaybetmemek,
- Başarılmış gibi görünmek,
- Büyük miktarda prim kazanmak,

- İşletmenin piyasa değerini olması gerekenden fazla göstermek.

Fırsat: Eğer şirketlerin, etkin bir iç denetim sistemi bulunmuyorsa ve bilhassa işletmemin yönetim kurulu ya da kontrol komitesi etkin bir denetimi gerçekleştiremiyorsa yöneticiler aşağıdaki sebeplerle kullanıcıları yanıltma fikrini gerçeğe dönüştürebilirler (Schilit, 2002: 83):

- Hile söz konusu olduğunda karşılığı alınır,
- Hilenin gerçekleşmesi kolaydır,
- Yaptıkları eylemden dolayı yakalanma riskinin az olması.

Haklı Gösterme: Şirketlerde çalışma sistemi olarak temel alınan kural ahlak ve dürüstlük değerlerinin yönetim felsefesinde yer almasıdır. Şirket yönetiminde bulunan kişiler yapmış oldukları manipülasyonlara geçerli sebepler sunarlar. Yöneticilerin riski göz önüne alabilme durumları, çalışma yöntemleri ve stratejileri, muhasebe açısından tutucu veya girişken bir tavır izlemeleri, şirketlerin alacakları kararları önemli derecede etkilemektedir (Çıtak, 2007: 32).

1.2.2.3 Şirketlerin Yetersiz İç Denetim Sistemi, Bağımsız Denetim Komitesi ve Bağımsız Denetim

İşletmelerin ticari faaliyetlerinden doğan işlemleri belirli bir düzene göre hazırlanması, karmaşıklıklardan arındırılması aynı zamanda muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarının getirdiği düzenlemelere göre yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda yapılan bazı işlemler bu kurallara uygun bir şekilde yapılmayabilmektedir. Bu noktada kendisine görev düşen iç denetim sisteminin gerekli donanıma sahip olmaması veya bir başka nedenden dolayı gerekli düzenleme talimatını yapmaması finansal bilgi manipülasyonuna neden olabilecek olayları ortaya çıkarabilmektedir (Canbulut, 2008: 24).

Bağımsız denetim komitesi açısından baktığımızda denetim komitesi içerisinde yer alan kişilerin gerekli dikkati ve özeni göstermemesi veya denetçi sıfatını taşısa da beklenen bilgi ve beceriye sahip olmaması yine işletme içerisinde finansal bilgi manipülasyonuna neden olabilecek etkenleri meydana getirebilmektedir. Bir başka açıdan finansal bilgi manipülasyonuna neden olan durumlardan bir tanesi de işletmenin bağımsız denetçiler tarafından hiç denetlenmemesi durumu da olabilmektedir. Yasal

düzenlemelerde yer verilmiş olsa dahi bağımsız denetçiler tarafından işletmenin finansal tablolarındaki bazı olaylar görülmek istenmeyebilmektedir.

1.2.2.4 Tahakkuk Muhasebesi ve Muhasebe Standartlarının Sağladığı Esneklikler

Muhasebede bir işlemin kaydedilmesi tahakkuk esasına göre yapılmaktadır. Bu bağlamda muhasebe de bir kayıt işleminin gerçekleştirilmesi genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin vermiş olduğu kıstaslar baz alınarak oluşturulması gerekmektedir. İşletme bir dönem içerisinde yapmış olduğu her eylemi ister gelir ister gider olsun dönemsellik ilkesi gereği bir diğer dönemden bağımsız olarak kayıt altına alır. Bu da finansal raporların oluşturulmasında yer alan bilgilerin ilgili döneme ait bütün işlemleri kapsadığı anlamına gelmektedir. Fakat bu durumu kendi çıkarları doğrultusunda kullanmak isteyen işletme yöneticisi veya ortakları muhasebenin ilkelerine aykırı hareket ederek finansal tablolar üzerinde karlılık durumunu arttırmak veya kendi çıkarları doğrultusunda karlılığı düşürerek finansal bilgi kullanıcılarını yanıltabilmektedir (Canbulut, 2008: 24).

Muhasebede tahakkuk esas ilkesinin sonucuna göre işletme yöneticilerinin, gelir ve giderlerin tahakkuk ettirilmesi ile ilgili olarak zaman ve miktarın gerekli düzenlemeler çerçevesinde değerlendirmelerini yaparak, karara bağlamaları gerekmektedir. Tahakkuk esas, işletmelerin bir döneme ait ekonomik performansı ile ilgili bilgi almada önemli bir ölçüttür. Burada tahakkuk muhasebesini hileli işlemlerle karara bağlayan yöneticiler, düzenlemelerin kendilerine sağladığı esnekliği manipüle edebilmektedir (Dechow ve Skinner, 2000: 248).

1.2.2.5 Periyodik Bilgilendirme Sistemi ve Analistlerin Kar Tahminleri

Dünyada yaşanan 1929 buhranı sonucunda finansal bilgilerin kamuya duyurulması konusunda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelere göre finansal bilgilerin ilgili kişi ya da kuruluşlara iletilmesi üzerinde süreçler belirlenmiştir. Bu süreçler öncelikle bir yıllık daha sonra altı aylık ve son olarak üç aylık olarak düzenlenmiş ve bu bakımdan finansal bilgi kullanıcılarının bilgiye ulaşmasındaki süreler daraltılmış ve periyodik bir bilgilendirme sistemi oluşturulmuştur. Fakat her ne kadar süre daraltılsa dahi en yeni bilginin üç aylık olması da bilginin güncelliğini kaybetmesine neden olabilmektedir. Şirketlerin bu süreçler dahilinde ulaştırdıkları

bilgileri yorumlayan finansal analistler, yatırımcıları verecekleri kararlar konusunda yönlendirmektedir. Bu bakımdan finansal bilgi üzerinden geçen sürelerin oluşturduğu dezavantaj finansal analistlerin yorumlarını etkilediği gibi yatırımcıların bu yorumlara bakarak yanlış yatırım yapmalarına da neden olabilmektedir (Young, 2002).

Günümüz de bilgiye ulaşma bakımından teknolojinin getirdiği hızla bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları periyodik zamanlarda karşılanabilmektedir. Fakat bu zamanlamalar arasındaki boşluklar finansal analistler tarafından yorumlanmaktadır. Bu duruma ek olarak finansal bilgilerinin gerçeği yansıtmaması veya anlaşılır ve açık bir şekilde verilmemesi finansal bilgi manipülasyonun ortaya çıkışına neden olabilmektedir. Bu bakımdan işletme içinde yer alan etkin muhasebe bilgi sistemi işletmenin geleceğe dair yön almasında ve bu hedeflerin güvenli bir şekilde oluşturulmasında zemin yaratabilmektedir. Bu şekilde işletme içi bilgi akışının güvenli olması, gerçeği yansıtmaması, bilginin işletme dışı ilgili kullanıcılara ulaştırılması konusunda finansal bilgi manipülasyonuna neden olan etkenleri kaldırabileceği gibi kararlı adımların atılmasında da etkin bir rol üstlenmektedir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 178).

1.2.2.6 Muhasebede Gerçekleşme ve Tahsis Etme Kavramları

Rosenfield'e (2000) göre muhasebe de gerçekleşme ve tahsis etme kavramı; kayıtların oluşturulmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarının amaçlarına uygun hareket etmeyerek finansal bilgiler üzerinde manipülatif işlemler gerçekleştirmek olarak ifade edilmektedir. Muhasebe standartları açısından değerlendirildiğinde standartların işlemin nasıl yapılacağına dair kanıt oluşturduğu gerçekleştirme ve tahsis etme kavramlarına aykırı hareket etmek olarak da değerlendirilmektedir. Bu bağlamda işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin sadece işlem bazlı ele alınması ilgili finansal bilgi kullanıcılarına yeterli bilgiyi verememe durumunu da ortaya çıkarabilmektedir. Örneğin işletme sahip olduğu bir arsanın zaman içerisindeki değer kaybı veya değer artışı gibi durumları tahakkuk ettirerek finansal tablolarında yer vermesi gerekmektedir. Tahsis etme kavramı bakımından değerlendirildiğinde işletmeler bir dönem başında amortisman politikasını belirleyerek yıllar itibari ile finansal tablolarında yer vermektedirler (Canbulut, 2008: 26-27).

İKİNCİ BÖLÜM

FİNANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONU TEKNİKLERİ, YÖNTEMLERİ VE TAHMİN MODELLERİ

Bu bölümde finansal bilgiler üzerinden yapılan manipülasyon teknikleri, yöntemleri ve tahmin modelleri ele alınmıştır. Finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarının pek çok amacı bulunmaktadır. Bunlar; hisse senetlerin fiyatını artırma, zarar göstermekten ya da karda önemli bir düşüş göstermekten kaçınma, piyasa analistlerinin kar tahminlerini karşılama veya onun üzerinde kar gösterme, borç sözleşmeleri koşullarını yerine getirememeye durumundan kaçınma şeklinde sıralanabilir. Söz konusu amaçlarla farklı teknikler kullanılarak finansal bilgi manipülasyonu gerçekleştirilebilmektedir. Bu amaçları gerçekleştirebilmek için finansal tablolarındaki gelir ve gider kalemlerine ait bilgiler üzerinde değişiklik yaparak amaçlarına ulaşmaya çalışabilirler.

2.1 Finansal Bilgi Manipülasyonu Teknikleri

Finansal bilgi manipülasyonu uygulamasında kullanılan teknikler, yapılan işlem, faaliyet ve uygulamalar ilgili yetkililerce yapılan denetimler sonucunda ortaya çıkarılmaktadır. Akademik çalışmalarda ise, finansal bilgi manipülasyonunun belirli amaçlarla gerçekleşip gerçekleşmediği, bazı yöntemler kullanılarak tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Dolayısıyla, finansal bilgi manipülasyonu teknikleri, ortaya çıkarılan gerçek olaylarda yapılan işlem ve uygulamaları kapsamaktadır. Bu kapsamda değerlendirildiğinde finansal bilgi manipülasyonu ile ilgili aşağıdaki gibi bir sınıflandırma yapılabilir (Küçüksözen, 2005: 112);

- Gelirlerin muhasebeleştirilmesi
- Giderlerin ve karşılıkların muhasebeleştirilmesi,
- Varlık ya da yükümlülüklerin gerçeğe aykırı olarak sunulması,
- Finansal tablolarda yer alan kalemlere ilişkin sınıflandırmaların değiştirilmesi,
- İşlem ya da faaliyetlerin amaca uygun olarak oluşturulması,
- Yapılan işlemlerin fark edilmemesi için konusu ayrı bir suç oluşturan işlem ve uygulamaların gerçekleştirilmesi.

2.1.1 Gelirlerin Muhasebeleştirilmesinde Yapılan Finansal Bilgi Manipülasyonu

İşletmeler finansal bilgi manipülasyonuna neden olabilecek teknikleri farklı şekilde gerçekleştirebilmektedirler. Bu teknikler gelirlerin dönem karı üzerinde dolaysız bir etkisinin bulunması, işletme yöneticilerinin karlılık görüntüsünü artırabilmek için gelirler üzerinden hileli işlemler yapmasına neden olabilmektedir. Bu işlemlerin yapılma şekilleri ise şu başlıklar altında ifade edilmektedir; Gelirlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili yapılan finansal bilgi manipülasyon teknikleri (Küçüksözen, 2005: 112):

- Gelirlerin tahakkuk etmeden muhasebeleştirilmesi,
- Konsinye satışların satış geliri olarak kaydedilmesi,
- Yazılım gelirlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Bir kereye mahsus kazanç ile gelirin olduğundan yüksek gösterilmesi,
- Tamamlanma oranlarının değiştirilmesi,
- Fiktif gelir kaydı şeklinde sıralanabilir.

2.1.1.1 Gelirin Tahakkuk Etmeden Muhasebeleştirilmesi

İşletmeler bazı dönemlerde karlılık oranlarını artırmak amacıyla gerçekleşmemiş faaliyetleri, gerçekleşmiş gibi göstererek muhasebe kayıtlarına intikal ettirmektedirler. Örneğin, işletmeler bir satış tamamlanmadan, bir ürünün müşteriye teslimini gerçekleştirilmeden önce, satış faaliyeti gerçekleşmiş gibi gelir yazmak suretiyle gelirlerini manipüle edebilmektedirler.

Ayrıca Finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarında, bir mal ya da hizmet satış geliri dönemsellik ilkesine aykırı olarak, henüz tahakkuk etmeden cari dönemin geliri olarak muhasebeleştirilmektedir. Gelecek döneme ait olduğu açıkça belli olan mal sevkiyatlarının, cari dönem satış geliri olarak kaydedilmesi ya da henüz mal sevkiyatı yapılmadan satış geliri kaydedilmesi gibi işlemler söz konusu olmaktadır. Olmayan bir satışı olmuş gibi veya miktar olarak aslında gösterildiğinden daha az olmasına rağmen yüksek miktarda gösterilen satış gelirleri finansal bilgi manipülasyonuna örnek verilebilir (Canbulut, 2008: 49).

Aslında burada genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine de aykırı bir hareketin gerçekleştirildiği görülmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre işletme bir işlemi gerçekleştirirken ürünün yüklenmesi, teslimin gerçekleştirilmesi, ödemenin

ne şekilde yapılacağı belirlenmiş olması gerekmektedir. Bütün bu faktörlerin yerine gelmeden gerçekleştirilen muhasebe kayıtlarının yapılması dönem karı üzerinde etki yaratmayı amaçlamaktan başka bir şeyi ifade etmemektedir (Holt ve Eccles, 2002: 327).

2.1.1.2 Konsinye Satışların Satış Geliri Olarak Kaydedilmesi

İşletme yöneticilerinin gelirler üzerinden hileli işlemlere başvurma yollarından birisi de konsinye satışların satış geliri olarak kaydedilmesidir. Bu şekilde yapılan satış; mal veya ürünün işletmenin ara satıcılara satmak için göndermesi ile acente veya şube tarafından satışın gerçekleştirilmesi üzerine şirket tarafından gelirin tahakkuk ettirilmesi olarak ifade edilmektedir. Bu sebeple yapılan satış işlemi ara satıcılar tarafından gerçekleştirilen satış eyleminin şirkete bildirilmesi üzerine şirketin muhasebe birimi tarafından gelir kaydının yapılması gerekmektedir (Küçüksözen, 2004: 210). Ayrıca yapılan işlemlerde sipariş alınmış fakat ürünün teslimatı yapılmamış olmasına rağmen muhasebe kaydı yapılabilmektedir. Bu durumun sonucu olarak işletme gelirleri üzerinden manipülasyon yaparak karlılık düzeyinde artış sağlamaktadırlar.

2.1.1.3 Yazılım Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi

Yazılım endüstrisinde şirketler karlılık düzeylerini artırabilmek için siparişi alır almaz elinde bulundurduğu ürün veya malı teslim etmeden muhasebe kayıtlarına gelir olarak kayıt düşmektedir. Muhasebe ilkelerine de aykırı hareket edilen bu durumda işletmenin sadece ürün veya malın siparişini alması gelir kaydı yapabilmesi açısından yeterli olmamaktadır (Saltoğlu, 2003: 108).

2.1.1.4 Bir Kerelik Kazançlarla Geliri Yüksek Göstermek

İşletmeler bir kerelik kazanç üzerinden asıl faaliyeti dışında elde ettiği gelir ile karlılık miktarını manipüle edebilmektedir. Bu yöntemin birden fazla tekniği bulunmaktadır. Şirketlerin birleştirilmesi üzerine çıkarların bir araya getirilmesi esnasında aktiflerin alınması veya yatırımdan doğan gelirlerin giderlerden düşürülmesi şirketlerin izleyebileceği farklı yöntemler olarak karşımıza çıkabilmektedir (Greuning, 2005: 150).

2.1.1.5 Tamamlanma Oranlarının Değiştirilmesi

Bazı işlerin tamamlanması süre alabilmektedir. Özellikle inşaat sektöründe, gemi yapımında, kara yolu ya da demir yolu yapımında, makine ve teçhizat üretiminde,

mühendislik hizmetlerinde ve yazılım geliştirilmesinde üretilen ürün ya da verilen hizmete ilişkin gelirin kayda geçirilmesi, tahakkuk ettirilmesi açısından ürün ya da hizmetin tamamlanma oranı dikkate alınarak gelir tahakkuku yapılmakta ya da ürün tamamen üretilmesi ya da hizmetin verilmesi ile gelir tahakkuku yapılmaktadır (Canbulut, 2008: 54)

Tamamlama oranı yöntemi, yukarıda belirtilen ürün ya da hizmet satış gelirlerinin muhasebeleştirilmesinde en yaygın olarak kullanılan yöntemdir. Tamamlanma oranının olması gerekenden farklı gösterilmesi finansal bilgi manipülasyonunda en sık rastlanan teknik olarak ortaya çıkmaktadır. Dönem karını daha yüksek göstermek isteyen işletmeler, tamamlanma oranını daha yüksek göstererek, dönem karını düşük göstermek isteyen işletmeler ise, tamamlanma oranını daha düşük göstererek dönem karlarını manipüle etmektedirler. Bu uygulamaya örnek Net Systems Firmasının (ABD) yaptığı işlemler verilebilir. Şirket 1995 yılında müşterileri için geliştirdiği yazılımlarda, tamamlanma oranını yüksek göstermek suretiyle dönem karını olması gerekenden daha yüksek göstermiştir (Mulford ve Comiskey, 2002: 184).

2.1.1.6 Fiktif Gelir Kaydı

Gerçekte olmayan bir satışa ait gelirin muhasebeleştirilmesi fiktif gelir kaydı olarak ifade edilmektedir (Demir ve Bahadır, 2007: 116). Bu yöntemde olmayan bir satıştan gelir elde edilmiş gibi kaydedilmektedir. Bazı durumlarda mal veya hizmetin satışı ile ilgili herhangi bir işlem olmadan satışa ait gelir kaydının yapılması veya malın satış tarihi ile alakalı farklı bir belgenin tarihi üzerinden değişiklik yapmak, bazı işlemlerin kayıt dışında tutulması gibi farklı uygulamalar da fiktif gelir kaydı altında değerlendirilebilmektedir.

2.1.2 Gider ve Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Finansal Bilgi Manipülasyonu Teknikleri

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre teknik bir analiz işleminden sonra olumlu bir sonuca ulaşırsa yazılım şirketlerinin kodlama, test etme veya üretimden kaynaklanan giderlerin aktifleştirilmesine imkân sağlamaktadır. Tabii burada yapılan teknik analizin olumlu bir sonuç doğurabilmesi için yapılan tasarımlara uygun bir şekilde üretilmesi gerekmektedir (Nekhili ve Azouz, 2006: 16). Bu duruma örnek olarak bir Amerikan şirketi olan Software Inc şirketi de gösterilebilir. 1997, 1998 ve

1999 yıllarında bu şirket agresif aktifleştirme yolu izleyerek teknik analizleri olumlu sonuçlanmamış yazılım geliştirme giderlerini dönem içerisinde gerçekleşen giderler olarak göstermeyip aktifleştirerek amortismanına tabi tutmuştur. Bu şekilde şirketin dönem karı aktifleştirilen tutar ve amortisman gideri arasındaki fark kadar artırmıştır. Ancak, işletme sonraki yıllarda değerlendirme çalışmalarının yazılım yatırımlarının geri dönüşümü olmayacağını ortaya çıkardığını iddia etmiş ve aktifleştirmiş olduğu giderleri dönem gideri olarak kaydetmiştir (Mulford ve Comiskey, 2002: 11)

Dönem giderleri altında yer verilmesi gereken harcamaların aktifleştirilmesi, harcamaların ve giderlerin olması gerekenden az ya da çok gösterilmesi, karşılıkların daha düşük gösterilmesi, amortisman sürelerinin olması gerekenden daha düşük ya da yüksek gösterilmesi veya amortismanına ait politikalar üzerinde hileli yolların izlenmesi, gelecek dönemlere ait giderlerin cari dönemlere çekilmesi, özellikle şirketlerin birleşmesi durumu veya ele geçirilme vakalarında meydana gelen şerefiyelerin olduğu gibi cari döneme yansıtılması, şerefiye için itfa süresinin olduğundan daha fazla tahmin edilmesi, yeniden yapılanma giderlerine ait kayıtların cari döneme yansıtılması veya itfa paylarına ait değerlerin olduğundan daha az ya da çok gösterilmesi gibi işlem ve uygulamalar söz konusu olmaktadır (Küçüksözen, 2005: 116).

2.1.2.1 Giderlerin Aktifleştirilmesi

İşletmeler bazı giderlerini, özellikle faiz giderlerini ilgili aktifin maliyetine ekleyerek aktifleştirebilmektedir. Muhasebe standartlarının ortaya koyduğu çerçevede bir aktifin alınması, üretilmesi veya ithal edilmesi ile ilgili olarak katlanılan giderler ve o aktifin işletme için kullanılabilir hale gelmesi ile aktifin işletmeye tahsis edilmesine kadar geçen süre içinde katlanılan maliyetler, aktifin maliyetine eklenmek suretiyle ilgili aktif açısından elde etme maliyeti ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, ilgili aktifin elde edilmesinde meydana gelen kur farklarından veya faizlerden oluşan finansman giderleri de aktifleştirilmektedir (Doğan, 2009: 103).

Ülkemizde genel olarak işletmeler, finansman giderlerini, genel yönetim giderlerini cari dönem gideri olarak gelir tablosuna yansıtması gerekirken, stoklar, gelecek yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ya da devam eden yatırımlar kalemine ekleyerek giderleri aktifleştirmekte ve dönem karını

arttıracak finansal bilgi manipülasyonu uygulaması yapabilmektedir (Erdoğan ve İler, 2005: 199).

2.1.2.2 Amortisman Yönteminin veya Periyodunun Değiştirilmesi

Finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarında amortismanla ilgili tekniklere bakıldığında, cari dönem karını olduğundan yüksek göstermek isteyen işletmeler amortisman yöntemini azalan bakiyeler yönteminden, normal yöntemle dönüştürmekte ya da normal amortisman süresini uzatmaktadır. Cari dönem karını daha az göstermek isteyen işletmeler, amortisman yöntemini normal yöntemden azalan bakiyeler yöntemine dönüştürmekte ya da amortisman süresini daha az olarak tahmin ederek süreyi kısaltmaktadır (Kızıllı, 2003: 351).

Bu duruma örnek olarak hizmet ömrünün 5 yıl olarak hesap edilen bir demirbaşın, daha uzun süreli işletmenin aktifinde tutabilmek ve işletmenin giderini daha az gösterebilmek için ve dönem karını arttırabilmek amacı ile demirbaşın hizmet ömrünü 5 yıldan 10 yıla çıkarabilmektedir (Doğan, 2009: 104).

2.1.2.3 Şerefiyenin İtfa Süresi

Genel olarak şirket birleşmesinde veya bir şirketin satın alınması ya da ele geçirilmesi ile ilgili durumlarda meydana gelen, elde edilen varlıklar için ödenen miktar ile o varlıkların kayıt altına alınan değerler ile arasındaki iktisadi farktan ortaya çıkmaktadır. Şerefiye, elde edilen varlıklardan gelecekte beklenen fayda ile varlıkların kayıtlarda görülen miktardan daha yüksek olacağı temeline dayanmaktadır. Şerefiyenin ödenmesindeki temel amaç ile ilgili duruma bakıldığında şirketin müşteri çevresi, markası, üretim açısından tecrübesi gibi faktörler önem arz etmektedir. Bir başka açıdan, şerefiyenin ilgili varlıkların tahmine dayanan iktisadi ömrü içinde giderleştirilmesi ve bu süre zarfında tahmine bağlı olarak giderleştirilmesi gereken tutarda farklılık olabilmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002: 24).

Cari dönem karını olduğundan daha yüksek göstermek isteyen işletmeler, şerefiye için daha uzun bir itfa süresi, cari dönem karını olduğundan daha düşük göstermek isteyen işletmeler ise, şerefiye için daha kısa bir itfa süresi belirleyerek dönemsel olarak kaydedilecek itfa giderini azaltabilmektedir. Böylece dönem karını daha yüksek ya da daha düşük göstermek suretiyle karlarını manipüle edebilmektedirler (Canbulut, 2008: 71).

2.1.2.4 Karı Gelecek Yıllara Aktarmak Üzere Karşılıkların Yüksek Gösterilmesi

İşletmeler karlarının yüksek olduğu yıllarda, karı gelecek dönemlere aktararak, alacakların tahsilinde, yüksek oranda şüpheli alacak karşılığı ayırabilir, kefaletlerden doğacak yükümlülükler için daha yüksek karşılık ayırabilirler. Ayrıca maddi duran varlıkları ve sabit kıymetleri için de daha kısa faydalı ömür tahmininde bulunabilir ya da sabit kıymetlerin hurda değerini daha düşük tahmin ederek, cari dönem gelirini erteleyip cari dönem karını azaltmaya yönelik işlemler gerçekleştirebilir. Bu işlemlerle karın düşük gerçekleşeceği ileriki yıllarda; şüpheli alacak ve kefaletten doğacak yükümlülük karşılıklarının düşük tutulması, sabit kıymetler için daha uzun faydalı ömür tahmin edilmesi, hurda değerinin yüksek tahmin edilmesi gibi işlemlerle o yılki giderlerin düşük tutulması sağlanabilir. İşletme karlılığının yüksek olduğu dönemlerde, karı gelecek dönemlerin hesabına aktarabilmek amacıyla çeşitli yöntemler kullanabilmektedir. Bunlar şöyle sıralanabilir (Canbulut, 2008: 57);

- Olduğundan daha yüksek oranda şüpheli alacak karşılığı ayırmak,
- Kefaletlerden doğan yükümlülükler için daha fazla karşılık göstermek,
- İşletmenin maddi duran varlıklar veya sabit değerler için olduğundan daha düşük ömür tahmininde bulunmak,
- Sabit kıymetlerin hurda değerinin daha düşük göstermek.

Yukarıdaki bilgiler doğrultusunda işletmeler cari dönem gelirini erteleyerek cari döneme ait kar oranını düşürmeye yönelik işlemler yapabilmektedir. Bu işlemlerle birlikte karın olması gerekenden daha düşük gösterileceği gelecek yıllarda, şüpheli alaktan ve kefaletten doğan yükümlülük karşılıklarının düşük gösterilmesi, sabit değerler için daha uzun faydalı ömrün biçilmesi, hurdaya ait değer olduğundan daha yüksek gösterilmesi gibi hileli işlemlerle o yıla ait giderin düşük gösterilmesi sağlanabilmektedir

Bir diğer taraftan işletmeler büyük temizlik muhasebesi tekniği ile, bazı gelirleri erteleyerek cari döneme ait geliri düşürmek veya bazı hesaplarda zarar göstermek yoluyla finansal tablolardan çıkarma yoluna gidebilmektedir. Bu uygulamanın sonucunda ortaya çıkan finansal durum, normal dönemlere ait finansal sonuçlardan farklılık göstermektedir. İşletmelerin finansal bilgiler üzerinde hileli yollar izlemek için

uygulamaya aldığı büyük temizlik muhasebesi tekniği ile izleyen dönemlerde karlılık oranlarında sürekli yükseliş söz konusu olabilmekte veya böyle bir imkan yakalayabilmektedirler. İşletme, faaliyetlerinden dolayı zarar ettiği yıllarda, kar beklentisini düşürerek bilançosunda var olan itfa edilecek maddi olmayan duran varlıklarını bütün olarak gider göstermekte ve bilançosunu temizlemektedir. Bu yolda işletmenin gelecek yılda karlılık oranının artması anlamına gelmektedir. Bir başka ifadeyle işletme bazı aktiflerini gider göstermekte veya bilançosunu temizlemekte bu şekilde gelecek yıllardaki karlılığını artırmaktadır (Mulford ve Comiskey; 2002: 34). Bu teknikle ilgili olarak ileride daha detaylı açıklama yapılacağından ayrıntıya girilmemiştir.

2.1.3 Henüz Tamamlanmamış Araştırma ve Geliştirme Çalışmaları ile İlgili Harcamaların Muhasebeleştirilmesi

Şirketlerin birleşmeleri veya devir alınmaları durumunda ortaya çıkan tamamlanmamış araştırma ve geliştirme çalışmalarının devir alınması olarak ifade edilmektedir. Henüz tamamlanmayan araştırma ve geliştirme harcamaları ile ilgili muhasebe işlemleri, teknoloji şirketleri, bilişim ve yazılım sektörlerinde faaliyet gösteren işletmeler örnek olarak gösterilebilmektedir. Bir işletmenin devri veya ele geçirilmesi durumunda, işletmeyle ilgili henüz tamamlanmamış araştırma ve geliştirme çalışması olabilmektedir. Bu nedenle işletmenin ele geçirilmesi durumunda ödenen bir kısım değer bu proje ile ilişkilendirilir. Muhasebe standartları çerçevesinde devri alınan bir işletmenin araştırma ve geliştirme projesinin alternatif bir alanı yok ise harcama doğrudan gider olarak gösterilmektedir (Canbulut, 2008: 60).

Bu kuralı finansal hileye başvurmak amacıyla kullanmak isteyen işletmeler, ilk olarak işletmenin ele geçirme değerinin önemli bir kısmını araştırma ve geliştirme projesi ile ilişkilendirerek, o dönemle ilgili giderini yükseltebilmektedir. Bu şekilde bir muhasebe işlem politikası izleyerek ele geçirme bedeli, şerefiye kaleminde dikkate alınarak mümkün olduğunca düşürülecektir. Bu bağlamda gelecek dönemlerde itfa edileceğinden aktifleştirilecek olan şerefiye miktarı olduğundan daha düşük değerlendirilecek ve bu şekilde gelecek dönemlere ait giderleştirilecek miktarlar düşürüleceğinden işletme için daha iyi bir kar trendi gelecek dönemlerde ortaya konulabilecektir (Mulford ve Comiskey, 2002: 34).

2.1.4 Özel Harcamalar

Şirketlerin birleşmesi veya ele geçirilmesi durumunda yeniden yapılanma harcamaları ve özel harcamalarla ilgili olarak olduğundan daha yüksek karşılık ayırmak gibi yollar şirketler tarafından izlenebilmektedir. Şirket birleşmesinin akabinde, bir araya gelen şirketlerin olması gerekenin üstünde bir performans beklentileri çıkmaktadır. Dolayısıyla birleşme anında; muhasebe kaydına alınan kıdem tazminatı, işten çıkarılma tazminatı, yeniden yapılanmayla ilgili giderler, kiralamadan dolayı yapılan harcamalar veya özel harcamalar muhasebe işlemine dahil edilmektedir. Şirket için yatırım planı yapan kişi ya da kuruluşlar işletmenin ele geçirilmesi veya birleşmesi ile ilgili yapılan giderleri dikkate almayarak, işletmenin gelecek dönemlerinde performans artışından dolayı kar edeceği düşüncesine girebilmektedirler. Bu şekilde işletmenin birleşme süresi içinde bazı harcamalar yüksek gösterilip muhasebe kaydına alınarak, gelecek dönemlere ait finansal tablolar üzerindeki harcamalar düşürülmekte ve karlılık oranı artırılmaktadır (Canbulut, 2008: 61).

2.1.5 Finansal Tablolarda Yer Alan Kalemlere İlişkin Sınıflandırmanın Değiştirilmesi

Finansal bilgiler üzerinden yapılan hile, muhasebe işlemlerinin gerçeğe uygun olmayan bir şekilde kayıt edilmesi ve bunların finansal tablolar üzerinde yer alan hesapların yerleri değiştirilmek suretiyle yapılmaktadır. Şirketin faaliyetleri dışında veya olağanüstü gelir ya da gider hesaplarını faaliyet gelir ya da gider hesabı gibi göstererek de yanıltıcı bilgi verilebilmektedir. Bu şekilde işletmenin içinde bulunduğu durum işletme yöneticilerinin hedefleri doğrultusunda gerçeğin dışında daha iyi gösterilebilmektedir (Doğan, 2009: 125).

2.1.5.1 Gelir Tablosunda Yer Alan Kalemlere İlişkin Sınıflandırmanın Değiştirilmesi

Gelir tablosu üzerinde yer alan kalemlere ilişkin sınıflandırmanın değiştirilmesi ile ilgili yöntem, gelir tablosu üzerinde bazı değişiklikler yaparak işletmenin yüksek derecede kazanma gücü olduğuna dair bir görürünüm yaratmayı hedefleyen uygulama olarak ifade edilmektedir. Bir başka deyişle, gelire ya da gidere ait miktarların değiştirilmeden, şirketin faaliyetlerinden doğan karın yükseltilmesi veya düşürüldüğü ya da brüt kar marjının artırıldığı görünümü ortaya konmaya çalışılır. Şirketler arızı

nitelikte olan gelirlerini esas faaliyetlerinden doğan gelirler içinde yer vererek veya faaliyetlerinden doğan giderleri arazi giderler olarak nitelendirerek faaliyetlerinden doğan karı yükseltebilmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002: 12).

2.1.5.2 Nakit Akım Tablosunda Yer Alan Kalemlere İlişkin Sınıflandırmanın Değiştirilmesi

İşletmeler kar üretme gücünün elinde olduğunu göstermek için yalnızca kar olduğundan daha yüksek göstermek için işlemler yapmazlar. Bu duruma ek olarak hızlı bir nakit akımının olduğu görünümü de yaratmak isteyebilir. Nakit akış tablosunun üzerinde üç adet nakit akışı sağlayan üç kaynak bulunmaktadır. Bunlar; esas faaliyetler, yatırımlar ve finansal işlemlerdir. Bu bağlamda esas faaliyetlerden doğan nakdin yüksek olması, işletmenin yüksek kar edebilme potansiyelinin olduğu anlamını taşır. Dolayısıyla işletmeler esas faaliyetlerinden doğan nakdin yüksek olduğunu göstermek için faaliyet giderlerinden ortaya çıkan nakit çıkışını faaliyet dışından kabul edebilir ya da bir yatırımdan doğan bir geliri esas faaliyetinden elde ettiği bir kazanç gibi gösterebilir. Bu işlemler ile birlikte nakit akımı değişmemekte, nakit giriş ya da çıkışı değiştirilmektedir. Bu şekilde işletmenin nakit üretme gücünün yüksek olduğu görünümü yaratılarak, finansal bilgiler üzerinden hile yapılabilmektedir (Küçüksözen, 2004: 230).

2.1.5.3 Varlık ve Yükümlülüklerin Gerçeğe Aykırı Olarak Açıklanması

İşletmeler amortismanına tabi olmayan ticari alacaklar, stoklar gibi varlıkların kıymetlerini olması gerekenden daha fazla raporlayarak, meydana gelen giderleri düşürmektedir. Bu duruma örnek olarak değeri düşen stoklar ya da yatırımlar için karşılık ayırmayarak giderlerin başka dönemlere aktarılmasını hedeflemektedirler. Veya bir başka açıdan işletmenin ticari borçlarının düşük gösterilmesi yoluyla satışların maliyetini azaltarak dönem karını yükseltmeyi hedeflemektedirler (Demir ve Bahadır, 2007:117).

Varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolar üzerinde hileli yollarla yansıtılması aşağıdaki şekillerde olabilmektedir (Küçüksözen, 2004: 233-234);

- Yükümlülüklerin olması gerekenden daha az gösterilmesi amacıyla gider tahakkuklarını düşük, gelir tahakkuklarında daha fazla kaydedilmesi,

- Sosyal sebeplerden kaynaklanan giderlere veya çevre kirliliğine sebep olacak nedenlerden dolayı şirkete yansıtılacak tazminatlar için karşılık ayrılmaması,
- Satışlardan doğan gelirlerin öne alınması ya da meydana gelmemiş bir gelirin kaydı yoluyla ticari alacakların olması gerekenden daha fazla gösterilmesi,
- Stokların olması gerekenden daha fazla değerlendirilmesi yoluyla stok değerlerinin yüksek gösterilmesi,
- Faaliyetten kaynaklı giderlerin düşük gösterilmesi sebebiyle bilançoda gelecek döneme ait giderlerin yüksek gösterilmesi,
- İşletmenin faaliyetlerinden dolayı satıcılara olan borçlarının düşük gösterilmesi nedeniyle satılacak olan malın maliyetini düşürmek,
- Amortismanla bağlı giderlerin düşük ya da yüksek gösterilmesi yoluyla bilanço da görünecek olan duran varlıkların olması gerekenden daha az veya daha yüksek gösterilmesi.

Bu gibi yollarla işletmeler karlılıklarına yön verebilmektedirler. İşletme karlılık derecesini yüksek göstermek istiyorsa sahip olduğu menkul kıymetleri veya elinde bulundurduğu maddi duran varlıklarını ya da dönen varlıklarını satarak amaçlarına ulaşabilmektedir. Tabii burada işletme karlılık derecesini yükseltme arzusuyla bu satıştan doğan gelirleri faaliyet gelirleri içerisinde kaydederse muhasebe manipülasyonun doğmasına neden olabilmektedir (Küçüksözen, 2004: 237).

2.1.5.4 Olağanüstü Gelir Yaratan İşlemler Yapılması

İşletmeler bazı dönemlerde belirledikleri kar hedefine ulaşamayacaklarını anladıkları zaman bazı işlemlere başvurarak istenilen hedefe ulaşmaya çalışırlar. Bu duruma örnek olarak menkul kıymetlerini, bağlı ortaklık veya maddi duran varlık gibi varlıkların satışını yaparak esas faaliyetten doğan gelirin dışında gelir elde ederek beklenen kar hedefine ulaşabilirler. Bu tekniğin uygulanmasında, varlıkların satılması işletmenin uzun dönemli çıkarlarına ters olarak yapılır. Bu şekilde elde edilen kar diğer faaliyetler ya da olağan dışı kar kalemi altında yer alması gerekirken, işletmenin faaliyetlerinden doğan bir gelir olarak gösterilmesi finansal bilgi kullanıcılarına yanlış bilgi verilmesi anlamına gelmektedir (Küçüksözen: 2005: 127).

2.1.5.5 Finansal Bilgi Manipülasyonuna Yönelik İşlem ve Uygulamaların Gizlenmesi Amacıyla Uygulanan Teknikler

Holding ya da grup şirketlerinde örgütlenme gereksiniminin artması bu birimler arasındaki ticari ilişkileri önemli hale getirmektedir. İşletmelerin ortaklarına ya da diğer ilgili kişilere vergi ödemeksizin kar aktarımı gerçekleştirmek istemesi denetimi zorunlu hale getirmektedir. Özellikle ülkemizde finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarında en sık karşılaşılan durumdur.

2.2 Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemleri

Finansal bilgi manipülasyonu yöntemleri (Stolowy ve Breton, 2004: 7);

- "Kar Yönetimi (Earnings Management)",
- "Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi (Income Smoothing)",
- "Büyük Temizlik Muhasebesi (Big Bath Accounting)",
- "Agresif Muhasebe (Aggressive Accounting)"
- "Hile (Fraud)"

şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu kavramlar içerisinde 'Hile' daha çok muhasebenin sahip olduğu ilkelerin ve standartların gücü ile bu işletmelerin mali yapılarını değiştirecek işlemlerin yapılması durumunu ifade etmektedir (Stolowy ve Breton, 2004: 7).

2.2.1 Kar Yönetimi

Şirketlerin sürekliliğini sağlayabilmesi için kar yönetimi oldukça önem taşımaktadır. Sadece şirket açısından değil şirketin ilişkili olduğu kişi ya kuruluşlar açısından da bu durum önem arz eder. Çünkü kar devlet için vergi, çalışan için ücret, ortaklar için kar payı demektir. Şirket üzerinden faiz geliri elde eden finansal kredi kuruluşları da işletmenin kar yönetimi ile yakından ilgilenir. Burada şirketin çıkar gruplarının menfaatlerini koruyabilmesi için kar yönetimini dengede tutması gerekmektedir. Bu bilgiler ışığında bir şirketin finansal bilgi kullanıcılarını kendi menfaatleri doğrultusunda nasıl etkileyebileceği de bir bakıma anlaşılmaktadır (Tuğay, 1997: 4).

Şirketlerin ekonomik hareketlilikleri ile ilgili olarak, şirketlerle ilgisi olan bazı kesimlerin algılarını etkilemek ya da kamuya sunulan karlılık durumuna bağlı bazı

sözleşmelerden meydana gelen sonuçların değiştirilmesine yönelik, işletme yöneticileri tarafından finansal raporlama sürecinde ortaya koydukları kararlarla veya yaptıkları işlemlerle finansal tabloların değiştirilmesi olarak değerlendirilmektedir (Dalğar ve Pekin, 2011: 31). İşletme yöneticileri tarafından gerçekleştirilen kar yönetimi kısa vadeli dönemin karını etkilemek amacıyla yapılabilmektedir. Asıl amacın işletmenin dışında bulunan yatırımcıları finansal bilgi üzerinden yapılan manipülasyonlarla etkilemek olduğu da görülebilmektedir. Bu bağlamda muhasebe bilgileri üzerinden yeterli açıklamaların yapılmaması veya hiçbir bilgi verilmek istenmemesi gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır.

Kar yönetimi genel olarak ele alındığında, şirket için yatırım yapmayı düşünenlerin veya şirket üzerinde ilgisi bulunan kişi ya da kuruluşların düşüncelerini etkileyecek şekilde ya da nitelikte, muhasebe bilgisinin kasıtlı bir şekilde eksik veya yanlış olarak açıklanması ya da hiç verilmeme durumu olarak da ifade edilmektedir (Dechow ve Skinner, 2000: 248).

2.2.2 Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi

Yatırımcıların işletmenin performansına yönelik izlenimleri de yöneticilerin karın istikrarlı bir hale getirilmesiyle etki altına alınabilmekte veya yapılan manipülasyonlarla işletmenin mevcut performansını gerçeğin dışına çekerek olması gereken performansın üstüne çıkarabilmektedirler. Bu nedenle işletmeye yönelik yatırım yapmak isteyenlerde gözlemlerinin sonucu olarak yanlış karar verme yoluna gidebilmektedir (Brayshaw ve Eldin, 1989: 621). Bir başka açıdan bakıldığında karın istikrarlı hale getirilmesinde yapılan manipülasyonun etkililik derecesi de ön plana çıkmaktadır. Etkinliğin buradaki durumu istenilen hedefe ulaşmada manipülasyonun kar üzerinde yarattığı net farkla gözlenebilmektedir. Bu durumu oransal olarak açıklamak istediğimizde sürekli hale getirilmek istenen kar üzerindeki değişim ile yıllık karlar arasındaki farka bölündüğünde ortaya konulabilmektedir (Copeland, 1968: 103).

Raporlanan dönem karlarını etkin bir istikrar aracı olarak kullanmada üç farklı yöntem söz konusu olmaktadır (Ronen ve Sadan, 1975: 133-134). Bunlar;

- 1) **Tahakkuk yoluyla istikrarlı hale getirme:** Raporlanan karlardaki değişkenliği minimize etmek amacıyla işletmeyi yönetenler tahakkuk zamanlarını kendi çıkarları doğrultusunda düzenleyebilmektedirler.

- 2) **Zamana dağıtım yoluyla istikrarlı hale getirme:** İşletmeyi idare edenler raporlanan karların sürekli hale getirilebilmesi için oluşan bazı gelir ve giderlerin dönemleriyle oynayabilmektedirler.
- 3) **Sınıflandırma yoluyla istikrarlı hale getirme:** İşletme yöneticileri olağan karı istikrarlı hale getirebilmek için bazı gelir tablosu hesaplarını; örneğin olağan gelir/giderler ve olağan dışı gelir/gider gibi, yeniden sınıflandırabilmektedirler (Stolowy ve Lebas, 2006: 581).

2.2.3 Agresif Muhasebe

Agresif muhasebe, işletmeler muhasebe görüşlerinin ve standartlarının zorlanmasıyla finansal tablolar üzerinden gerçekte olmayan gelirlerin kaydedildiği ve içinde bulunduğu döneme ait giderlerin gelecek döneme atılması yoluyla izlediği manipülatif hareketler olarak değerlendirilebilmektedir. Maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutulmasıyla gerçekleştirilen agresif muhasebe tekniği de bir başka işlem tekniği olarak karşımıza çıkabilmektedir. İşletmeler sahibi olduğu maddi duran varlıkların maliyetleri üzerinden yararlı ömürleri süresince amortismanına tabi tutarak atıl değerlerine kadar getirebilmektedir. Amortismanına tabi tutulan bu maddi duran varlığın atıl değeri kullanım dışı kaldığı zamandaki olması gereken değere en yakın tahmini değer olarak ifade edilebilmektedir. Burada yararlı ömür kavramı ile ifade edilmek istenen ise sahip olunan varlığın işleyiş içerisinde kullanılacağı süreyi göstermektedir. Varlığın faydalı ömrüyle ilgili olarak yöneticilerin yargıları da önem arz etmektedir. Tabii bununla birlikte varlığın atıl değeri de yöneticilerin yargılarıyla belirlenmektedir. İşletme yöneticileri muhasebe politikaları ve standartlarında oluşan esnekliklerden yararlanarak, işletmenin elinde bulundurduğu varlığın yararlı ömrünü çok uzun ve atıl değerini olduğundan daha yüksek gösterebilmektedirler. Buna bağlı olarak agresif bir yol izleyerek döneme ait amortisman giderlerinde bir düşüş, sahip oldukları varlıkların defter değerlerinde bir yükseliş ve döneme ait karlılık durumunda da yapay bir şekilde artış meydana getirebilmektedirler (Mulford ve Comiskey, 2002: 28). Esas itibarıyla agresif muhasebe hedeflenen amaçlara ulaşabilmek için muhasebe ilke ve standartlarını kasıtlı olarak seçip tatbik etmektir (Kızıllı, vd., 2016: 6).

2.2.4 Büyük Temizlik Muhasebesi

İşletme yöneticilerinin değiştiği dönemlerde, yerine gelen yöneticiler işletmenin değersiz gördüğü bazı aktifleri gider göstererek işletmenin bilançosundan çıkarması, böylece işletmeyi kendisinden önce iyi yönetilmediği ve bunun sonucunda olduğundan daha zararlı gösterdiği bir taraftan gelecek dönemlerin daha karlı olduğu görüntüsünü vermek amacıyla yapılan muhasebe manipülasyonları olarak ifade edilebilmektedir (Küçüksözen, 2004: 55). Burada yeni yönetim finansal tablolar üzerinden muhasebe kalemlerinin temizlenmesiyle işletme çıkarlarına farklı menfaatler kazandırmaktadır. Bunlardan birincisi daha düşük kar açıklamak suretiyle geçmiş yöneticilerin yetersiz olduğunu göstermek diğer taraftan da işletmenin gelecekte ortaya çıkacak karların karşılaştırılacağı cari dönemdeki kar seviyelerini düşürmektir. Bir diğeri ise yapılacak gelir düşürücü durumlarla gelecekte ortaya çıkacak kar rakamını yükselterek, süreklilik arz eden bir kar yükselişi görüntüsünü oluşturmaktadır (Bayırlı, 2006: 51).

Örneğin ABD de bulunan Sears şirketinin 1992 yılında piyasalarda kriz yaşanan bir dönem olması nedeniyle, o yılın içinde yeniden yapılanma kapsamında, karlı olmadığını düşündüğü yerel katalog programının kapatması ve bunun yanında ücretinin yüksek olduğunu düşündüğü bazı çalışanlarına gönüllü emekli olma hakkı vermesi, verimsiz olarak gördüğü perakende satış bölümünü tasfiye etmesi, verimsiz olarak adlandırdığı bazı aktifleri gider göstermek suretiyle bilançodan çıkarılması yoluyla 2.65 milyar dolar tutarında yeniden bir yapılanma harcamasını gider kaydetmek suretiyle 1992'de 4.3 milyar dolar zarar açıklaması yaparak, şirket daha karlı bir faaliyet sonucunu piyasaya açıklamıştır (Mulford ve Comiskey, 2002: 33).

2.2.5 Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Yaratıcı muhasebe uygulamaları işletmenin finansal performansı ile ilgili olarak algıların değiştirilebilmesi için şirketin gerçekte var olan finansal tablosunu değiştirmeye yönelik çalışmalar olarak ifade edilmektedir. Bu duruma bağlı olarak muhasebe standartlarının içerisinde ya da dışında kalan diğer muhasebe manipülasyonlarının tamamını kapsamaktadır. Aldatmaya yönelik oluşturulan finansal raporlama oyunları da yaratıcı muhasebe uygulamalarının bir başka işleyiş yolu olarak karşımıza çıkmaktadır (Mulford ve Comiskey, 2002: 48). Yaratıcı muhasebe uygulamaları genellikle muhasebe standartları veya muhasebenin yasal

düzenlemelerindeki esnekliklerden faydalanarak yapılan işlemler olarak görülmektedir. Bu düzenlemeler ve yasaların farklı bir şekilde yorumlanmasıyla yapılan işlemlerdeki oyunlar görülmeyebilmektedir. Ancak niyet itibarıyla kurula uygun olmayan bu işlemlerin meydana getirdiği sonuçlar bilgi kullanıcılarını yanıltabilmektedir (Saltoğlu, 2003: 108).

Yaratıcı muhasebenin bir başka yolu da, finansal bilginin yöntemidir. Muhasebenin sınıflandırma, kaydetme, analiz ve yorumlama fonksiyonları da yaratıcı muhasebe uygulamaları için işletme yöneticileri açısından finansal bilgi üzerinde hile yapabilmesi açısından kullandığı bir yöntem olarak da kullanılabilir. Muhasebenin fonksiyonlarına ‘finansal bilgi yönetimi’ kavramının eklenmesi gerektiğini ifade edenlerde bulunmaktadır. Bu konu ile ilgili literatürde ‘muhasebe yönetimi’, ‘aktif ve pasif yönetimi’ gibi ifadelerle de yer almaktadır. Özellikle Enron vakası sonrasında gündemde yer alan ‘özel amaçlı girişim’ ve ‘bilanço dışı finansman’ bu kapsamda sözü edilen kavramlardandır (Bolak, 1998: 1).

2.2.6 Aldatıcı Finansal Raporlama

Finansal hile kavramı üzerine açıklama yapmadan önce hata ve hile konusunda bilgi kısaca bir bilgi vermekte fayda vardır. Hata bilmeden, istemeden gerçekleştirilen bir eylem olarak değerlendirilirken, hile durumunda bilme ve sonuçlarını isteme söz konusudur. Finansal tabloların meydana getirilmesi esnasında satışları olduğundan daha fazla göstermeye çalışmak bir finansal hile olarak değerlendirilebilmektedir. Bir başka açıdan konsinye malların satışını herhangi bir mal satışı olarak gerçekleştirmekte hata olarak karşımıza çıkabilmektedir. Bu ifadelerden yola çıkarak finansal hileyi açıklamak istersek, belgelerin yok edilmesi veya değiştirilmesi, işlemler üzerinde oynamak, önem arz eden bilgilerin yok edilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır (Demir ve Bahadır 2007: 116).

Finansal tablolarda finansal hata ile karşılaşma durumları şu şekilde sıralanabilir (Küçüksozen, 2004: 105);

- Finansal bilgilere finansal tablolar üzerinde yer verirken yapılan hatalar,
- İşlemlerin karmaşık olması nedeniyle yapılan tahminlerin gerçekçi olmaması,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe kavramına aykırı hareket ederek yapılan yanlışlıklar ve hatalardır.

Bu gibi durumların tespitinde işletmenin iç denetim sistemi ve bağımsız denetime görev düşmektedir. Yapılan hata ve usulsüzlüklerin önüne geçilebilmesi, engellenmesi veya düzeltilmesi, ilgili finansal kullanıcıların doğru hareket edebilmesine olanak sağlayacaktır. Aksi takdirde işletmelerin piyasa da değer gören hisseleri üzerinde, kamuya verilen yanlış bilgi ters etki yaratabilecek ve hisse değerlerinin talepsiz kalmasına neden olabilecektir.

2.3 Finansal Bilgi Manipülasyonu Tahmin Modelleri

İşletmelerin finansal tablolar üzerinde finansal bilgi manipülasyonuna başvurduklarını kamuya açıklanan bilgilerle tespit etmek oldukça zor bir süreç olarak değerlendirilmektedir. Finansal bilgilere, düzenleyici kuruluşlar kadar ulaşamayan araştırmacılar şirketlerin finansal bilgiler üzerinden manipülasyonabaşvurup başvurmadıklarını tespit edebilmek için birtakım modeller ve testler geliştirmeye çalışmışlardır.

Bu amaçla ortaya konulan ilk çalışma İmhoff ve Eckel Modeli; İmhoff (1977) ve daha sonra Eckel (1981) tarafından iki farklı çalışma olarak geliştirilen bu modelde, gelirin istikrarlı hale getirilmesi üzerinde bir ölçüm modeli olarak ifade edilmektedir. Model içinde kar üzerinden ortaya çıkan sapma ile satışlar üzerinden ortaya çıkan sapma test edilmektedir.

Bir başka araştırma, Healy (1985) tarafından şirket yöneticilerinin beklenmedik ihtiyari tahakkukları ya da muhasebe politikaları seçimlerinin etkilerini ölçen modeli olarak ifade edilmektedir. Healy'nin (1985)'de ki çalışmasından sonra geliştirilen diğer modeller beklenmeyen ihtiyari tahakkukların ölçülebilmesi için toplam tahakkuk üzerinden hareket etmişler, ilgili finansal bilgi kullanıcılarına açıklanan net kar ile faaliyetlerden elde edilen nakit arasındaki fark olarak gösterilen toplam tahakkukları tahmin etmeye çalışmışlardır.

Jones'a (1991) göre, bu regresyon işleminde beklenmeyen tahakkuklar, toplam tahakkukların belirtilmeyen kısımları olarak değerlendirilmektedir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005: 18-19).

Şirketlerin finansal tablolar üzerinde hileye başvurup veya başvurmadıklarını tespit etmek oldukça yoğun bir çalışma gerektirmektedir. Hatta bu çalışmaların sonucu olarak bazen hilenin tespit edilmesi de zorlaşmaktadır. Fakat karmaşıklıklara rağmen

hilenin ortaya çıkarılmasına yönelik işlemlerde yapılabilmektedir. Bu bakımdan yapılabilecek işler şu başlıklar altında toplanabilir (Uçma, 2010: 93):

- Şirket sahiplerinin, ortaklarının ve şirketin yönetiminde bulunanların finansal bilgiler üzerinden yapılacak manipülasyon olayının önemini bilmeleri ve bu bağlamda kendilerini geliştirmeleri gerekmektedir.
- Şirketin içyapısında oluşturulacak muhasebe bilgi sistemi yapısı ve buna bağlı olarak iç kontrol sistemi, şirket içinde daha güvenli adımların atılması ve geleceğe dair alınacak kararlarda yapılacak hata ve hilelerin önüne geçilmesinde etkili olacaktır.
- Şirket içerisinde çalışanların sürekli olarak eğitilmeleri ve bilinçlendirilmeleri gerekmektedir. Yapılacak hata ve hilelerde ceza ile karşı karşıya kalınabileceğini bilmeleri gerekmektedir.
- Etik değerler üzerinde şirket içinde bir politikanın belirlenmesi önleyici bir etki oluşturacaktır.
- Şirketi yönetenler ile çalışanlar arasında bilgi akışını sağlayacak bir birim oluşturulması bilginin farklılaşmasında ve hileyi doğurabilecek etkenlerin ortaya çıkarılmasında yol gösterici olmaktadır.
- Muhasebe işlemlerini gerçekleştiren birimin uzmanlaşması ve alanı ile ilgili gelişmeleri takip etmesi önleyici olabilmektedir.

Yukarıda yapılan kısa açıklamadan sonra şimdi de finansal bilgi manipülasyonunu tespit edebilmek amacıyla geliştirilen modeller ele alınacaktır.

2.3.1 İmhoff ve Eckel Modeli

İmhoff (1977) ve akabinde Eckel (1981) tarafından iki farklı çalışma olarak geliştirilen bu modelde, gelirin istikrarlı hale getirilmesi üzerinde bir ölçüm modeli olarak ifade edilmektedir. Model içinde kar üzerinden ortaya çıkan sapma ile satışlar üzerinden ortaya çıkan sapma test edilmektedir. İmhoff ve Eckel kârın belirli sınırlar içinde satışlara bağlı bir değişken olarak görmektedirler. Bu duruma göre satışlar üzerinde gerçekleşen bir değişimin belirli sınırlar dahilinde kar üzerinde etki yaptığını ifade etmektedirler. Bu nedenle kar üzerinde gerçekleşen bir değişim satışlar üzerinde gerçekleşen bir değişimden daha az ise, karın istikrarlı hale geldiği sonucuna ulaşmaktadırlar (Stolowy ve Breton, 2000: 33).

2.3.2 Healy Modeli

Healy (1985) yılında yapmış olduğu çalışmada yöneticilerin kendi teşvik ve primlerini arttırmak için toplam tahakkuk üzerinden finansal bilgi manipülasyonu yaptığı düşüncesini ortaya koymuş ve bu durumu da aşağıda belirtilen modeli kullanarak tespit etmeye çalışmıştır.

$$NDA_t = 1/n \sum \tau (TA \tau / A \tau - 1)$$

NDA = İhtiyari tahakkukları

TA = Toplam tahakkuklar

A = Toplam varlıklar

Healy bu model ile finansal bilgi manipülasyonu yöntemlerinden ‘ Büyük Temizlik Muhasebesini’ test etmektedir. Model, içinde bulunduğu yılın ihtiyari tahakkukların, geçen dönemdeki toplam tahakkukların bir birleşeni olduğu varsayımıyla kabul edilir. Modelde ihtiyari tahakkukların sıfır değerini alması beklenir. İhtiyari tahakkukları sıfır değerini bulmayan her şirketin, finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarından kar yönetimine başvurduğu, değer sıfırdan büyük olması durumunda karı düşürmeye çalıştığına dair işlemler yaptığı ileri sürülür. Healy ve Kaplan’a (1985) açısından bu model, sadece çalışma sermayesi üzerindeki tahakkukların makroekonomik dalgalanmalarla ilişkili olarak değişim gösterdiğinde doğru sonuçlar verir (Aren, 2003: 34).

2.3.3 DeAngelo Modeli

DeAngelo (1986) yılında yapmış olduğu çalışmada, halka açık olan şirketlerin, piyasadaki hisse senetlerini geri almak yolu ile, kamuya kapalı bir şirket olma statüsü yaratarak şirket yöneticilerinin hisse senet değerlerini olduğundan düşük göstermek amacıyla finansal bilgi manipülasyonu yaptığı hipotezini öne sürmüştü ve bu hipotezi aşağıdaki modeli kullanarak test etmiştir.

$$NDA_t = TAt-1 / At-2 . 4$$

NDA = İhtiyari tahakkukları

TA = Toplam tahakkuklar

A = Toplam varlıklar

Burada da şirket yöneticilerinin kendi çıkarlarını doğrultusunda finansal bilgi manipülasyonu yöntemlerinden ‘kar yönetimi’ tekniği kullandığı hipotezi test edilmiştir. Fakat DeAngelo (1986) yılında yapmış olduğu çalışmanın sonucuna göre şirket yöneticilerinin hisse senetlerini halka açmadan önce sistemli bir şekilde finansal bilgi manipülasyonu yaptıklarına dair anlamlı çıktılar ortaya konulamamıştır. Şirket yöneticilerinin bu gibi tekniklerle yaptıkları finansal bilgi manipülasyonlarının mahkeme kararları ile ortaya çıkarılacağı ve sonuç itibari ile cezaya mahrum bırakılarak servetlerinden olacağı korkusu engelleyici olmuştur (DeAngelo, 1986: 419).

2.3.4 Jones Modeli

Jones (1991) yılında yapmış olduğu çalışmada, ABD’ de bulunan bazı şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörlerde gümrük tarifleri üzerinde yapılan düzenlemelerden(gümrük tarifelerinin yükseltilmesi veya kotaların kısıtlanması gibi gümrük korumaları) faydalanarak, finansal bilgi manipülasyonuna başvurdukları ve bu vesile ile karlarını olduğundan düşük gösterip göstermediklerini aşağıda gösterilen modeli kullanarak test etmiştir (Küçüksözen, 2004: 261).

$$TA_{it} / A_{it-1} = \alpha_i [1/A_{it-1}] + \beta_1 [\Delta REV/A_{it-1}] + \beta_2 [PPE/A_{it-1}] + \epsilon_{it}$$

TA = Toplam tahakkuklar,

A = Toplam Varlıklar,

ΔREV = Gelirlerdeki değişim,

PPE = Brüt maddi duran varlıklar.

Burada şirket yöneticilerinin finansal bilgi manipülasyonu yöntemlerinden ‘kar yönetimini’ kullanıp kullanmadıkları test edilmektedir. Bu modelde, finansal bilgi manipülasyonunun yapılıp yapılmadığını tespit etmek için ihtiyari toplam tahakkuklar baz alınmaktadır. Yapılan diğer çalışmalardan farklı olarak ihtiyari toplam tahakkukların tespit edilmesinde ihtiyari kabul edilen tek bir hesap yerine, toplam tahakkuklar ele alınarak içinden ihtiyari tahakkuk bölümünün esas alınması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın ortaya koyduğu analiz toplam ihtiyari tahakkukların baz alınmasında karın manipüle edilebileceği öne sürülmektedir (Küçüksözen, 2004: 261).

2.3.5 Düzeltilmiş Jones Modeli

Bu modelin geliştirilmesindeki sebep, ihtiyari tahakkukların ölçülmesindeki hatalar, gelirlerin olması gerekenden daha fazla gösterilmesi ile ilgili finansal bilgi manipülasyonları olarak belirtilmektedir. Çalışma 1991 yılında Jones'un ortaya koyduğu test modelini geliştirmeye yönelik 1995 yılında Dechow, Sloan ve Sweeney tarafından gerçekleştirilmiştir. Geliştirilen bu modelde tahakkuklar belirli periyotlar dahilinde hesaplanmakta ve Jones modelindeki aksaklıkların ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır (Dechow vd., 1995: 199).

Bu modelin formülü aşağıda belirtilmektedir.

$$NDA_t = \alpha_1(1/TA_{t-1}) + \alpha_2[(\Delta REV_t - \Delta REC_t) / TA_{t-1}] + \alpha_3(PPE_t / TA_{t-1})$$

NDA = İhtiyari tahakkukları

TA = Toplam Varlıkları,

ΔREV = Gelirlerdeki değişimi

ΔREC = Alacaklardaki değişimi,

PPE = Brüt maddi duran varlıkları göstermektedir.

2.3.6 Endüstri Modeli

Endüstri modeli, Jones (1991) modelinin devamı niteliğinde, ihtiyari olmayan tahakkukların bütün dönemler içinde sabit bir şekilde yer aldığı düşüncesini önemsizleştirerek, ihtiyari tahakkukların belirleyici kısmını doğrudan modellemek yerine, belirleyiciler üzerindeki değişimin benzer sektörlerdeki bütün şirketler içinde aynı kaldığı düşüncesinden hareket etmektedirler. Bu model içinde incelemeye alınan örnekte işletme dışında benzer sektörde yer alan işletmelerin aktif büyüklüğünün durumuna göre ölçeklendirilmesi üzerinden hesaplanan toplam tahakkuk değerleri üzerinde medyan değerlerinin yer verilmesine dayatılmaktadır.

$$TA_{it} / A_{it-1} = \hat{I}_t + \hat{I}_t (\text{Endüstri Medyanı } TA_{it} / A_{it-1}) + e_{it}$$

TA_{it} = Toplam Tahakkuklar

A_{it-1} = Bir Önceki Yıl Toplam Aktifleri

e_{it} = Hata terimi

2.3.7 Barton ve Simko Modeli

Barton ve Simko (2002) tarafından geliştirilen çalışmada, şirket yöneticilerinin karı manipüle etmek üzere daha önce yapmış oldukları işlemlerin tekrarı olması durumunda zorlanıp zorlanmadıklarını incelemek için bu modeli ortaya koymuşlardır. Modelde varsayım olarak bir şirket içinde muhasebe tekniklerinden yararlanılarak yapılan hileli bir kar yönetiminin tekrarı durumunda net faaliyet varlıkları üzerinde bu etkinin görülebilmesidir (Barton ve Simko, 2002: 1). Yapılan bu çalışmada finansal analistlerin kar tahminleri üzerinde bir yoğunlaşma söz konusu olmaktadır.

Modelde temel değişken ‘Net Faaliyet Varlıkları’ kalemi olarak ifade edilmektedir. Ayrıca model içinde gösterge olarak “Net Faaliyet Varlıkları/Satışlar” işlemi kullanılmaktadır. Bu durumun nedeni olarak bilanço ile gelir tablosu arasında ilişkinin bulunduğu ve karı arttırmak amacıyla yapılan bir muhasebe tekniği ile aktiflerin olduğundan daha değerli bir görüntüye sahip olma durumunun ortaya çıktığı ifade edilmektedir. Modelde bu durumu, yöneticiler tarafından geçmişte karın arttırılması için yapılan hileli işlemlerin, bilanço üzerinde aktiflerin olduğundan daha değerli gösterilmesi ile yansımanın yarattığı sonuçların şirket yöneticileri açısından gelecekte kâr yönetimi uygulamalarını ortaya koymalarını zorlaştırmaktadır (Barton ve Simko, 2002: 3)

2.3.8 Beneish Modeli

Beneish (1999) yılında yapmış olduğu çalışma ile Jones’un (1991) yılında yapmış olduğu çalışmadaki finansal bilgi manipülasyonu (tahakkuk üzerinden) test etme modelini kıyaslamış, Jones’un yapmış olduğu çalışmanın aksine tek yıllık veri ile finansal bilgi manipülasyonun yapıp yapılmadığını ölçebilecek bir model ortaya koyduğunu iddia etmiştir. Jones’un çalışmalarında modelin uygulanabilmesi için çok sayıda yıllık veriye ihtiyaç duyulmaktadır. Beneish modelinde ise (3 yıllık) kamuya açıklanan bilgiler ele alınarak şirketin finansal bilgi manipülasyonuna başvurup, başvurmadıkları ölçülebilmektedir (Bayırlı, 2006: 250).

Beneish (1997) ve (1999) ortaya koyduğu modelde, finansal bilgi manipülasyonuna başvuran şirketlerin her zaman agresif olarak tahakkuk kullanan işletmeler olmadığını, finansal bilgi manipülasyonlarının tespitinde farklı değişkenlerinde kullanılması gerektiğini öne sürmektedir. Bu değişkenler finansal tablo

içerisinde yer alan kalemlerden üretilen ve meydana getirilen finansal bilgilerin manipüle edilebileceğini veya finansal tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına aykırı hareket edilerek oluşturulan finansal bilgi manipülasyonunun tespit edilebileceğine yönelik bir model olduğunu ileri sürmektedir. Bu modelde finansal bilgi manipülatörü pozisyonunda yer alan şirketlerle, finansal bilgi manipülasyonuna başvurmadıkları düşünülen kontrol şirketleri aşağıda belirtilen açıklayıcı değişkenlerle finansal bilgileri probitanalizine tabi tutulmuştur. Oluşturulan probit analizi aşağıda verilen denklemlerde yer alan bağımlı değişkenlerin (M_i ; ikili değişken; manipülatörler için 1, kontrol şirketleri için 0 değeri) kullanıldığı olaylar için uygun olduğu kabul edilen bir regresyon analizi türüdür. Bu bağlamda yapılan probit analizin sonucunda ortaya çıkan değer (Beneish modelinde; finansal bilgi manipülatörü şirketlerle kontrol şirketlerinin her bir değişkeni için katsayı değerleri bulunmaktadır) sifıra ne kadar yakın ise manipülasyon gerçekleştirmediği veya değerlerin birden büyük olması sonucu ile manipülatör bir şirket olduğu tespiti model çerçevesinde hesaplanmaktadır. Model çerçevesinde yapılan analiz sonuçlarına göre, manipülatör olduğu kabul edilen şirketlerle kontrol şirketleri bazı özellikleri itibariyle karşılaştırıldığında (Beneish, 1999: 30):

- Ticari alacaklarda olağanüstü artış,
- Brüt kar marjının düşmesi,
- Aktif kalitesindeki düşüş,
- Satışlardaki büyüme ve
- Tahakkuklardaki artış finansal bilgi manipülasyonu olasılığını artırmaktadır.

Bu çerçevede hesapların oluşturulmasında Beneish (1997), (1999) Modeli (Probit Model); $M_i = \beta_i X_i + e_i$ şeklinde ifade edilmiş olup burada; M_i = Kukla değişkeni (İkili değişken; finansal bilgi manipülasyonu yaptığı düşünülen şirketler 1 değeri, finansal bilgi manipülasyonunun olmadığı düşünülen şirketler için 0 değeri verilmektedir),

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

X_i = Açıklayıcı değişkenlerin oluşturduğu matrisi,

e_i = Hata terimini belirtmektedir. Model içerisinde kullanılan hesaplamaların oluşturulmasında önemli görülen bağımsız değişkenler şu şekilde açıklanmaktadır;

- Şirketin ticari alacaklar endeksi,
- Şirketin brüt kâr marjı endeksi,
- Şirketin aktif kalitesi endeksi,
- Şirketin amortisman endeksi,
- Şirketin pazarlama, satış, dağıtım ve genel yönetim giderleri endeksi,
- Şirketin toplam tahakkuklarının toplam varlıklarına oranı,
- Şirketin satışlardan meydana gelen yıllık değişimi,
- Şirketin stoklardaki değişim endeksi,
- Şirketin hisse senetleri değerlerindeki yıllık değişim.

Yukarıda verilen bağımsız değişkenlere ait Beneish(1999) modeli ile bir işletme ait iki yıla ilişkin finansal tabloyu elinde bulunduran yatırımcı karşılaştırma yöntemi ile her bir bağımsız değişkenin formülü üzerinden bir şirketin finansal bilgiler üzerinden manipülasyona başvurup başvurmadığını anlayabilmektedir.

2.3.9 Analitik Yöntemler

Analitik yöntemler finansal verilerin karşılaştırılması ve bunlar arasındaki ilişkilerin araştırılmasına yöneliktir. Finansal bilgilerin oluşturulmasında yapılan işlemler arasındaki bağıntılarda anlamlılık olup olmadığını araştırmak ve bağıntıların oluşturulmasında olağan olmayan bir durum varsa tespit edip ortaya çıkarmak yöntemin temel amacı olarak görülmektedir. Finansal bilgilerin oluşturulmasında yapılan işlemlerin gerçeği yansıtmadığına dair birçok kanıt toplama yöntemi bulunmaktadır. Denetimi gerçekleştiren kişi işletmenin finansal yapısı ile ilgili finansal bilgileri kendi içerisinde değerlendirerek işletmeye görüş bildirmektedir. Analitik yöntemde ise işletmeye ait finansal veriler teknoloji desteği ile etkin bir şekilde değerlendirilerek işletmenin finansal tablosunda verilen bilgilerin doğruluğu test edildiği gibi işletmenin faaliyetlerinin verimliliği de ortaya konulabilmektedir. Bu bakımdan analitik yöntemler denetimin işlevselliği konusunda tamamlayıcı rol üstlenen bir yöntem olarak görülmektedir (Küçük, 2008: 107-108).

2.3.10 Benford Kanunu

Bu yasa, General Electric'in New York' da bulunan laboratuvarında fizikçi olarak görev alan Frank Benford tarafından geliştirilmiştir. Benford Kanunu matematik ilki

olmak üzere istatistik, mühendislik, muhasebe, denetim gibi birçok bilim dalında kendisine uygulama alanı bulmuştur. Benford Kanunu yöntemi ile sayısal analize uygun olan finansal veriler; ticari alacaklar, ticari borçlar, satışlar, gelirler, vb. işlemler teste tabi tutulabilmektedir. Ayrıca veri kümesi oluştururken bir yılı aşkın bilgiler alındığında, muhasebenin her hesap kalemi Benford Kanunu yönteminden faydalanarak sayısal analizlere tabi tutulabilmektedir. Bu bakımdan iç kontrol sistemi ve bağımsız denetimlerde bu kanun yardımıyla denetimin kalitesi artırabilmektedir. Etkili bir denetimin gerçekleşmesi işletmenin finansal bilgiler üzerinden manipülasyona başvurma durumunu düşürebileceği gibi, işletme açısından da güven oluşturan bilgilerle hem karar verebilme derecelerini hem de faaliyet verimliliğini yükseltebileceklerdir (Durtschi vd., 2004: 21).

2.3.11 Doğrulama, İstisna, Eş-Kopya Testleri

Teknolojik destekler, denetçinin olağanüstü muhasebe kalemleri üzerinde denetimini gerçekleştirirken fayda sağlamaktadır. Örneğin yüksek miktarlı maaşlar, normalin üzerinde mesai, primler de bilgisayar destekli testlerle analize tabi tutulabilmektedir. İstisna olarak değerlendirilen testlerle denetimi gerçekleştiren kişi şirketin finansal tablolar üzerindeki anormal gözükten hesaplarda hileye başvurup başvurmadığı konusunda yoğunlaşabilir. Doğruluk/Eş-Kopya testleri normalde olmayan veya ayrılmış çalışanları belirlemeye yönelik bir çalışma olarak ifade edilmektedir. Bu eşleştirmeler yapılırken bilgisayar destekli programlar kullanılarak sonuca gidilir. Örneğin sosyal güvenlik numaraları ile şirket çalışanlarının eşleştirilmesi, çalışanların işletmede görev alıp almadığı test edilebilmekte veya banka hesap numaraları ile bu kontrol gerçekleştirilebilmektedir (Küçük, 2008: 112)

2.3.12 Yapay Sinir Ağı

Yapay sinir ağı modeli çok değişkenli veya değişkenler arası etkileşimin bulunduğu, karmaşık bir yapının olduğu, tek bir çözüm kümesinin olmadığı durumlarda değerli sonuçlar üreten bir zekâ teknolojisi olarak ifade edilmektedir. Başka bir ifadeyle yeni bilgilerin oluşturulmasında veya ortaya çıkarılmasında etkin bir rol oynayan bilgisayar sistemi olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe açısından yapay sinir ağı modeli ele alındığında ilk çalışmanın 1993 yılında McKim tarafından yapıldığı söylenmektedir. McKim bu çalışma yöntemiyle maliyet hesaplama aracı olarak yapay sinir ağlarına yer

vermiştir. Tabii arkasından birçok muhasebe çalışmaları da birbirini takip etmiştir. Örneğin denetim çalışması, vergi planlamaları, finansal raporların hazırlanması bunlardan bazıları olarak görülmektedir. Beneish 'in (1997) finansal bilgi manipülasyonunun tespitine yönelik çalışmasında yapay sinir ağı modeline yer verilmiş ve yöntemin etkinliği gözlemlenmiştir. Bu bakımdan yapay sinir ağı yönteminin finansal bilgi manipülasyonunun tespitinde ve önlenmesinde etkili olduğu birçok çalışmada dile getirilmiştir (Beneish, 1997: 30).

2.3.13 Veri Zarflama Analizi

İşletmenin belirli faaliyet dönemleri içerisinde verimliliği, performansını ölçmek hem işletme açısından hem de işletme ile ilgili bilgi kullanıcıları bakımından önem arz etmektedir. Fakat bu analizin gerçekleştirilmesinde tek bir veri üzerinden hareket edilmesi oldukça zor görünmektedir. Bu bakımdan veri zarflama modeli, birbirine benzeyen işler yapan, çoklu girdi ve çıktıya sahip, karmaşık ama organizasyonel birimlerin etkinliklerini ölçmede matematiksel programlara dayalı bir model olarak ifade edilmektedir. Birden fazla girdi ve çıktının değerlendirilebildiği hatta bu girdileri ve çıktıların tek bir işleme bağlanmadığı durumlarda veri zarflama modeli etkin olmaktadır. Bir başka açıdan veri zarflama yöntemi, karar verici mekanizmalarının etkinliğini ölçmede ve bu mekanizmaların birbirleri ile kıyaslanmasına olanak sağlamak olarak da ifade edilebilir (Uçma, 2010: 96).

2.4 Finansal Bilgi Manipülasyonunun Sonuçları

Finansal bilgi manipülasyonu sonuçlarının en iyi gözlemlendiği vakalardan birisi olan Enron skandalının ifade edilmesi finansal bilgi kullanıcılarının nasıl etkilendiğini ortaya koymaktadır. 1980 yılında ABD' de kurulan Enron şirketi, esas faaliyetlerinin dışında birçok sektör üzerinde faaliyet göstermeye başlamıştır. Bu faaliyetlerden en önemlisini enerji sektörü oluşturmaktadır. 1980 yılının ikinci yarısında petrol fiyatlarında meydana gelen ani düşme olayı ve doğalgaz fiyatlarındaki istikrarsızlık sebebiyle tüketicilerin alternatif enerji arayışına yol açmıştır. Tüketicilerde oluşan bu düşünceyi etki altına almak isteyen Enron yöneticileri gaz dağıtımında uzun vadeli fiyat garantisi vermesi şirketin itibarını yükseltmiş ve Enron şirketine olan güveni arttırmıştır. Piyasalarda oluşan bu pozitif yönlü imajı farklı faktörlerle destekleyen Enron şirketi bu güvenle birlikte gelişme kaydetmiş, farklı sektörlerde faaliyet gösteren bir şirket haline

gelmiştir. Dünyanın birçok ülkesinde kendisine yer bulmuş ve piyasa değerini 70 Milyar dolar civarına çıkarmıştır. Bu denli büyüme gösteren şirkete Financial Times dergisi 2000 yılında 'yılın en iyi şirketi', 'yılın en cesur ve başarılı yatırım kararı' dallarında ödül vermiştir. Tüm bu gibi algılarla piyasalarda güven oluşturan Enron şirketinin finansal işlerinden sorumlu Andrew Fastow'un şirket aktiflerini genişletmek için kurduğu ortaklıklar ve şirketin bilançosu üzerinde imaj yaratmak için borç ve zararları gizlediği gerçeğinin ortaya çıkması ayrıca şirketin denetimini gerçekleştiren ve beş büyük muhasebe firmalarından birisi olan Arthur Andersen'a ait denetim şirketinin şirketle ilgili finansal bilgileri gerçeğe uygun bir şekilde rapor etmemesi piyasaların oluşmasında rol oynayan bütün kesimi olumsuz etkilemiştir. Dolayısıyla Enron skandalının piyasalarda yarattığı olumsuz sonuçlar hem şirketin hissesini elinde bulduran hem de şirkette çalışanların, mağdur olmasına neden olmuştur. Ayrıca şirketle ilgili finansal bilgileri gerçeğe uygun bir şekilde raporlamayan denetim şirketinin yapmış olduğu eylem, denetim mesleğinin de sorgulanmasına neden olmuştur (Toraman, 2002: 84).

Bu bağlamda finansal bilgi manipülasyonunun ortaya çıkardığı olumsuz sonuçlar finansal bilgi kullanıcıları açısından gruplandırılarak aşağıda verilen başlıklar altında açıklanmaya çalışılmıştır;

- Şirket ve yatırımcılar açısından olası sonuçları,
- Şirket yöneticiler açısından olası sonuçları,
- Bağımsız denetçiler açısından olası sonuçları,
- Şirketin dış çevresi açısından olası sonuçları olarak ifade edilmektedir.

2.4.1 Şirket ve Yatırımcılar Açısından Olası Sonuçlar

Finansal raporlama manipülasyonunun ahlaki sınırlardan dışarı çıkan, işletme ve yatırımcılar bakımından oldukça önemli sonuçları vardır. Bu sonuçlar şu şekilde ifade edilebilir (Bayırlı, 2006: 119);

Söz konusu sonuçların en önemlisi, hisse senedi rakamının olumsuz etkilenmiş olması ve rakamın düşüş göstermesidir. Bu durumla ilgili 1996 yılında bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Finansal bilgi manipülasyonu gerçekleştirildiğinin halka duyurulduğu zaman hisse senedi fiyatlarında ortalama olarak % 9'a varan azalmayla beraber, alım ve satım fiyatları arasında bulunan farkların artış gösterdiği, hisselerin

piyasalar tarafından takip edilmesinde önemli bir azalışın olduğu ve işletmenin halkı aydınlatma hususundaki kredibilitesinin negatife çevrildiği izlenmiştir.

Beneish tarafından ortaya konulan bir başka çalışmada, kâr yönetimi uygulaması meydana geldikten sonra işletmenin hisse senetleri değerlerinin ortalama %20 oranında azaldığı ve kâr yönetimi neticesinde ödenmesi gereken para cezasının, kâr yönetiminin meydana gelmesinden evvelki hisse senetlerinin değerlerinin % 9'u kadarı olduğu ifade edilmiştir (Beneish, 2001: 10).

1996 (Dechow) ve 2001 (Beneish) yıllarında yaptıkları araştırmalar sonucunda manipülasyona uğramış olduğunun halka ilan edilmesinden sonra, hisse senedi fiyatlarının yükselen bir biçimde düştüğü tespit edilmiştir. Önceki yıllar itibariyle artan bu değerler yatırımcıların bu konudaki duyarlılıklarının gittikçe artış gösterdiğini ifade etmektedir. Finansal bilgi manipülasyonu meydana getirildiğinde, işletme ve yatırımcılar bakımından ortaya çıkan bir başka sonuç ise işletmenin sermaye masraflarının artmasıdır. Manipülasyon meydana gelmeden önce gereksinimi bulunan kaynakları daha az maliyetle elde eden şirket, manipülasyon ortaya çıktıktan sonra sermaye bulmak amacıyla daha fazla maliyetlere katlanmaktadır. Finansal raporlama manipülasyonu meydana geldiğinde, işletme ve yatırımcılar bakımından bir diğer olası sonuç ise denetleyici ve düzenleyici kurumlarca, yatırımcıların korunması amacıyla işletmenin gözaltı pazarlarına alınması, sahasının belli bir süreyle veya sürekli bir biçimde kapatılmasıdır. Finansal raporlama manipülasyonu biçimindeki faaliyetlerin miktarı iyi belirlenmediğinde ve açıklar gittikçe arttığında olay önemli bir muhasebe yolsuzluğuyla sonuçlandırılarak işletmeleri iflase doğru yönlendirmektedir (Bayırlı, 2006: 119).

2.4.2 Yöneticiler Açısından Olası Sonuçlar

Finansal bilgi üzerinden yapılan manipülasyonlara işletme yöneticilerinin göz yumdukları da görülmektedir. İşletme yöneticileri yapmış oldukları bu eylemlerden dolayı da çeşitli yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmekteler. Birçok açıdan bakıldığında finansal manipülasyonların meydana geldiği şirketlerde yönetimin en üstünde bulunanlar sorumlu tutulmaktadır. Her ne kadar kanunsuz emri yerine getirmek suç olsa dahi genellikle işletmelerin alt düzeyde çalışanları kendilerine verilen emirler

doğrultusunda işlemleri gerçekleştirmekteler. Dolayısıyla yaptıkları eylemlerin finansal bilgi manipülasyonuna neden olduğunu bilmemektedirler (Bayırlı, 2006: 122).

Beneish 1999 yılında yapmış olduğu araştırma da finansal bilgi manipülasyonuna neden olan işletme yöneticilerinin karşılaştıkları yaptırım türlerini ele almıştır. Finansal bilgi manipülasyonuna neden olan işletmelerin yöneticileri eylemin ortaya çıkması veya anlaşılmasından sonra işsiz kaldıkları da gözlenmektedir (Beneish, 2001: 5).

2.4.3 Bağımsız Denetçiler Açısından Olası Sonuçlar

Bağımsız denetçilerin denetimleri sırasında finansal bilgi manipülasyonuna sebep olan işlemleri görmezlikten gelmeleri veya bilerek ve isteyerek gözden kaçırmak istemeleri bağlı bulunduğu denetim şirketinin listeden çıkarılmasına, maddi para cezasına veya hapis cezalarıyla karşı karşıya kalmalarına neden olabilmektedir. Bağımsız denetim şirketlerine karşı açılan davaların genel sebebi de bağımsız denetçilerin denetim esnasında finansal bilgi manipülasyonu yapıldığını görmelerine rağmen bilerek ve isteyerek ortaya çıkartmak istememeleri olarak görülmektedir. Bu durum ortaya çıktığında ise bağımsız denetim firmaları olumsuz olarak etkilenebilmektedirler (Bayırlı, 2006: 123).

Finansal bilgi manipülasyonunun denetim açısından ortaya çıkardığı bir diğer sorun da denetim mesleğine olan güvenin sarsılması olarak da ifade edilebilir. Bu konuda ABD de yaşanan Enron Skandalı ile birlikte ortaya çıkan sonuç denetim kavramının ne derece önemli olduğunu göstermiştir. Yapılan muhasebe hilelerinin ve yolsuzluklarının ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim mesleğinin gereğini yerine getirmemesi, piyasaları olumsuz etkilediği gibi finansal bilgi kullanıcılarının bağımsız denetim mesleğine olan bakış açısını olumsuz etkilemiştir. Bu bakımdan Enron olayı bir muhasebe hilesi görünümüne sahip olsa da ortaya çıkardığı sonuçlar denetim kavramının bir suça ortak olabildiğinin de göstermektedir (Rezaee, 2005: 281).

Bağımsız dış denetçilerin finansal bilgi manipülasyon eylemlerinin bir parçası olmaları durumunda da gözetim konumunda yer alan denetim firmalarına olan güveni azaltmakla birlikte denetimi gerçekleştiren denetçilerinde mesleki itibarlarına zarar getirmektedir.

2.4.4 Dış Çevre Açısından Olası Sonuçlar

Bir başka açıdan bakıldığında sadece yöneticiler, yatırımcılar, denetçiler değil muhasebe çevresini oluşturan kesimlerde finansal bilgi manipülasyonu durumundan olumsuz etkilenmektedirler. Dış çevre açısından finansal bilgi manipülasyonu ele alındığında işletmeyi yönetenlerin kendilerine verilen hakları kullanırken dış çevrenin vereceği kararları etki altına alabilmektedirler (Bayırlı, 2006: 125).

Şirketlerin kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, büyük temizlik muhasebesi, agresif muhasebe, yaratıcı muhasebe teknikleri, muhasebe hata ve usulsüzlükleri gibi finansal bilgi manipülasyonuna neden olan tekniklerle piyasalara verdikleri zararlardan etkilenen bir grubu da şirketin dış çevresi oluşturmaktadır. Hatta bu zararların telafisi ve tekrardan düzelmesi uzun bir zaman alabilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FİNANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONUNUN ÖNLENMESİNDE DENETİMİN VE DENETÇİNİN ROLÜ

Bu bölümde, denetim, denetim komitesi, görev ve sorumlulukları ile finansal bilgi manipülasyonu üzerinde denetimin ve denetçinin rolü ve sorumlulukları konularına yer verilmiştir.

3.1 Denetim Kavramı

Denetim kavramına sözlük anlamı açısından bakıldığında; bir işin doğru, kurallar bütününe uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini kontrol, teftiş veya murakabe etmek olarak ifade edilmektedir(Akalın, 2011: 1621). Muhasebe açısından denetim kavramı ele alındığında; ekonomik olaylar açısından ortaya çıkarılmış iddiaların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk durumunu araştırmak ve buradan çıkan sonuçları ilgili kişi ya da kurumlara aktarmak amacıyla objektif bir şekilde kanıt toplayan ve bu kanıtların değerlemesini yapan sistematik bir süreç olarak açıklanmaktadır. Denetim önceden belirlenmiş süreç dahilinde içerisinde, ortaya çıkan mali bilgilerin, uygunluk derecesini belirlemek ve rapor etmek amacıyla uzman kişiler tarafından denetime ait delillerin toplanması ve değerlemesi aşaması olarak da tanımlanmaktadır (Sağlam ve Yolcu, 2014: 43).

Denetim kavramının daha iyi anlaşılabilmesi açısından bazı niteliklerin bilinmesinde fayda vardır. Bunlar (Sağlam ve Yolcu, 2014: 43);

- Muhasebede denetimin ilgi alanına giren çalışmalar, iktisadi bir birim ya da belirli süreç dahilinde yapılmaktadır. Denetime konu olan çalışmalar işletmenin farklı bölümleri olabileceği gibi, işletme içerisinde çalışan kişi ya da kişilerin faaliyetleri de olabilmektedir. Bu çalışmaların incelenmesi bir veya birkaç yılı kapsayacağı gibi aylık, üç aylık, altı aylık dönemler itibari ile de gerçekleştirilmektedir.
- Denetlemeye konu olan çalışmalarla, önceden ortaya konulmuş kriterler karşılaştırılmaktadır. Denetlemeye konu olan bilgiler, muhasebe kayıtları ve bu kayıtların ortaya çıkardığı finansal tablolar, Uluslararası Muhasebe Standartları veya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Kanunlar,

Yönetmelikler ve sözleşme hükümlerine uygunluğu açısından incelenmektedir. Uygunluk açısından ele alınacak bilgilerle mukayese edilecek kıstaslar denetimden beklenen amaca göre farklılık arz etmektedir. Bu durumu örnekle açıklamak istersek, incelemeye esas alınan konu amortisman kayıtları ve kıstas alınan kriterler, kanunla belirlenmiş kurallardır.

- Denetlemeye tabi tutulacak konu ile ilgili olarak öncesinde bilgi, belge ve kayıtların ele alınması gerekmektedir. Bu bilgi ve belgeler denetimin kanıtını oluşturacak deliller olarak değerlendirilmektedir. Bu deliller işletmenin iç ve dış çevresinde bulunan kişi ya da kişilerden alınan sözlü ya da yazılardan oluşan bilgiler olarak da görülebilmektedir.
- Denetim çalışması alanında belirli uzmanlığa ulaşmış, gerekli bilgi ve beceriye sahip, karşılaştırma yapabilen kişiler tarafından yapılmalıdır. Denetimi gerçekleştiren kişiler denetim esnasında objektif bir şekilde duygusallıktan uzak bir yapıyla hareket etmelidir.
- Denetim çalışması belirli sürecin sonunda denetimi yapan kişi tarafından denetçi görevinin verildiği kişi ya da kuruma bir rapor halinde sunulmaktadır.

Denetim kavramının tanımlanmasında birden fazla kelimenin kullanıldığı görülmektedir. Denetim kavramına yakın veya benzeyen kavramlar şunlardır (Haftacı, 2014: 5).

Revizyon: Muhasebe kayıtları ve belgeleri ile bütün faaliyet konularının karşılaştırılması, incelenmesi ve bunun sonucunda düzeltme işlemi var ise yerine getirilmesidir.

Teftiş: Kayıt altına alınan evrak ve belgelerin incelenmesi, teftik edilmesi, gözden geçirilmesi olarak ifade edilmektedir. Teftiş kelimesi genellikle devlet kurumlarında karşılaşılan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Devlet adına denetleme yetkisi bulunan kişi ya da kişilerin gerçekleştirmiş olduğu denetim olarak görülmektedir.

Murakabe: Gerçekte olan ile olması gerekeni karşılaştırma durumu olarak ifade edilmektedir. Ayrıca gözetleme anlamına da gelmektedir.

Kontrol: Bir işleymde meydana gelen aksaklık veya hataların tespit edilmesi ve bu problemlerin giderilmesi için gerekli önlemlerin alınması konusun da yapılan faaliyetleri kapsayan bir kavram olarak görülmektedir.

3.2 Denetim Komitesi

Bağımsız denetçilerin bağımsız bir şekilde denetimi gerçekleştirmesine zemin hazırlayan ve şirketin iç denetimi ile finansal raporlama sürecini takip eden bir yapı olarak ifade edilmektedir. Finansal bilgilerin ilgili kişi ya da kurumlara sunulmasında süreci takip eden ve buna bağılı olarak yapılan işlemlerin gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanmasına olanak sağlayan bir görev olarak da değerlendirilmektedir (Uzay, 2003: 72). Finansal bilgilerin hazırlanmasında ve raporlanmasında denetim kavramının önemli olduğu bilinmektedir.

Denetim komitesinin bağımsız kişilerden oluşturulması ve buna bağılı olarak mesleklerinde yeterli uzmanlığa sahip olmaları finansal tablolara olan güvenin artmasına da zemin hazırlamaktadır. Finansal tabloların oluşturulmasında denetim komitesinin işleyişi sadece işletme sahibi veya ortakları açısından değil aynı zamanda işletmeye ilgi duyan, işletme üzerinden plan yapan veya işletme üzerinden kaynak sağlayanlar açısından da son derece önemli bir rolü bulunmaktadır.

SPK' da denetim komitesi işletme ortaklığının muhasebe sistemini, finansal bilgilerin ilgili kişilere açıklanmasını, işletmenin iç kontrol sisteminin işleyişini ve etkinliğini gözetten bir yapı olarak tanımlanmaktadır (SPK, 2006: 11).

3.2.1 Denetim Komitesinin Kuruluşu

Denetim komitesi yasal düzenlemelerin gerektirdiği şartlar dikkate alınarak kurulmaktadır. Üye olarak yer alanların mesleki tecrübeye sahip olmaları ve alanlarında uzman olması gerekmektedir. Üye sayısı olarak 3-5 arasında olması gerektiği ifade edilmektedir (Demirbaş ve Uyar, 2006: 35).

3.2.2 Denetim Komitesi Üyelik Şartları

Denetim komitesinin görev ve sorumlulukları; arasında işletmenin bağımsız denetçisini işe almak veya çıkarmak, hazırlanan denetim raporunu incelemek ve onay

vermek, yönetim ve bağımsız denetçi ile mali tablolara yönelik toplantılar yapmak ve konu üzerine tartışmak yer almaktadır. Ayrıca denetim komitesi gerekli gördüğü durumlarda danışmanlık hizmetinden faydalanabilir. İşletmenin benimsemiş olduğu risk politikasının değerlendirmesini yapar. Denetim komitesi yönetim kuruluna düzenli bir zaman aralıklarıyla raporlar sunmalıdır. Denetim komitesinin görev süresi değişmekle beraber genellikle 1–3 yıl arasında olmalıdır. Denetim komitesine yapılacak olan atamadan genel kurul sorumlu tutulmaktadır. Üye seçimi konusunda üyenin katacağı değer göz önünde bulundurulmaktadır. Komitede başkan olarak yer alan liderin, etkili iletişim yeteneğine sahip olması gerekmektedir. Üyelerin taşıması gereken özellikler de şu şekilde sıralanabilir (Yakar, 2014: 72);

- 1) Güvenilir ve dürüst olmak,
- 2) Zaman ve enerji açısından iş konusunda disiplinli olmalı,
- 3) İşletmenin hizmet ve ürünlerini iyi tanımalı,
- 4) Sorgulama ve bağımsız yargılayabilme özelliğini taşıması,
- 5) İnovatif düşünceyle hareket edebilmeli,
- 6) Muhasebe ve finans alanında yeterli mesleki bilgiye sahip ve uzman olmalıdır.

3.2.3 Denetim Komitesinin Görev ve Sorumlulukları

Denetim komitesi görev ve sorumlulukları arasında işletme ile ilgili finansal tabloların açıklanması, finansal tablolarda yer alan dipnotların güvenilirliğini finansal tabloların raporlanmasından önce gerekli düzenlemelerin yapılarak, denetimin kalitesini arttırmayı hedefleyen bir sorumluluğu üstlenmektedir. Denetim komitesi, işletmelerde bulunan iç kontrollerin yeterliliği konusunda incelemelerde bulunarak makul seviyede güvence yaratmak ve eğer bir eksiklik söz konusu ise bunları gidermek konusunda rol üstlenir. Denetim komitesinin görev ve sorumlulukları şu şekilde ifade edilmektedir (Yakar, 2014: 72).

- Kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması,
- Şirketlerde denetim faaliyetlerinin kolaylaştırılması,
- İç kontrol sisteminin etkililiğinin artırılması,
- Şirket içinde iş ahlakının geliştirilmesi,

- Şirketin hile ve yolsuzluklara neden olacak işlemleri gerçekleştirmesi durumunda gerekli uyarılarda bulunarak, yapılan işlemlerin mevzuatlara uygun bir şekilde hazırlanmasını sağlamaktır.

3.3 Denetimin Türleri

Literatürde denetimin sınıflandırılması ile ilgili olarak pek çok sınıflandırma yer almaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde denetim amaçlarına ve denetçinin statüsüne göre olmak üzere ikili bir sınıflandırma yapıldığı görülmektedir (Haftacı, 2015: 6).

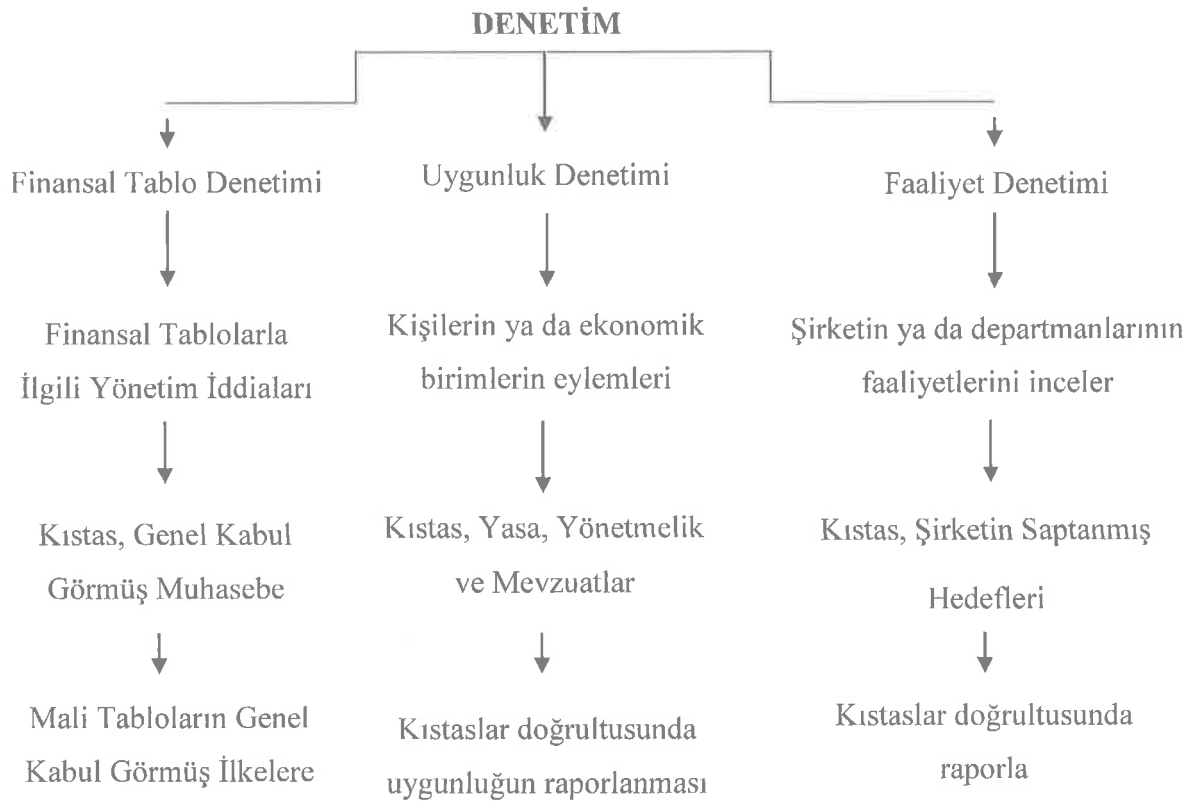
3.3.1 Amaçlarına Göre Yapılan Denetim

Amaçlarına göre yapılan denetim, işletme ortaklarının alacakları kararlara ışık tutmak amacıyla yapılan denetim olarak ifade edilebilmektedir;

- Mali Tabloların Denetimi,
- Uygunluk Denetimi,
- Faaliyet Denetimi,
- Özel Amaçlı Denetim olarak

Verilen bu denetim türlerinin yapılma amaçları farklılık göstermektedir Aşağıda verilen denetim türleri ile ilgili açıklamalara geçmeden önce denetim türlerinin yapılmalarındaki genel amaç ve aralarındaki ilişki şekil-3 de şöyle verilmektedir (Güredin, 2008: 18).

Şekil-3:Denetim Türleri Arasındaki İlişki



Kaynak: Güredin, E., 2008: 18, “Denetim ve Güvence Hizmetleri; Denetim Türleri Arasındaki İlişki”

Yukarıdaki şekil incelendiğinde her denetim türünün yapılmasındaki amacın farklılık gösterdiği genel olarak anlaşılabilmektedir.

3.3.1.1 Mali Tabloların Denetimi

Mali tabloların denetiminde, işletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını, gerçeğe uygun, doğru ve dürüst genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve kanuna uygun bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmaya çalışılır (Bozkurt, 2006: 27). Bu denetim genel olarak bağımsız denetim olarak da ifade edilebilmektedir. Denetim sağladığı fayda açısından değerlendirildiğinde işletme kurumunun kendisine yol gösterici olduğu gibi, işletme dışı finansal bilgi kullanıcılarına da karar verebilme açısından teminat olarak da değerlendirilmektedir.

Finansal tabloların denetimi, denetim türleri arasında en sık kullanılan bir denetim türü olarak ifade edilmektedir. Denetimi gerçekleştirenler, şirketin mali tabloları ile ilgili finansal bilgi kullanıcıları açısından sorumluluk üstlenmektedir. Bu doğrultuda denetim raporunun tüm finansal bilgi kullanıcıları tarafından kullanılacağı göz önünde bulundurularak denetçi tarafından yapılması gerekir (Haftacı, 2014: 6).

3.3.1.2 Uygunluk Denetimi

Bu denetim genel olarak işletme de bulunan iç denetim birimi tarafından gerçekleştirilmektedir. Söz konusu denetim amaç bakımından değerlendirildiğinde, işletme dışı denetimlerde yol gösterici olma veya gerekli evrak ve düzenin sağlanmasında rol üstlenmektedir. Ayrıca kamu denetimin gerçekleştirildiği durumlarda işletme ile ilgili işleyişin açıklanmasında, gerekli bilgilerin ulaştırılmasında görev almaktadır.

Uygunluk denetiminin amacı, belirli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara uygulayıcıların uyma düzeylerinin tespit edilmesine yöneliktir. Uygunluk denetiminde önceden saptanmış kriterler olarak kabul edilen kurallar uygulamada iki farklı grup tarafından belirlenmektedir. Bunlar; devlet kurumları ve işletme üst yönetimleridir. Devlet kurumları kendi konuları dâhilinde uyulması gereken çeşitli kurallar oluştururlar. Bunlara uyulup uyulmadığını tespit etmek amacıyla da kendi elemanlarına denetim yaptırırlar. Bu denetimlerin kapsamına kamu kurumları ve özel sektör işletmeleri girmektedir.

Öte yandan işletmeler kendi içyapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek amacıyla, çalışanlarının uyması gereken bir takım kurallar belirlemektedir. Bu kurallara uygun davranılıp davranılmadığını öğrenmek için denetim olgusuna başvurmaktadırlar (Bozkurt, 2006: 28).

Uygunluk denetiminin genel olarak yapılmasının nedenleri şu başlıklarla ifade edilmektedir (Selimoğlu, vd., 2015: 18).

- 1) İşletmelerin işlemlerini gerçekleştirirken uyması gerektiği Vergi Usul Kanununa uygun hareket etmiş olup, olmadığı,

- 2) İşletme yönetimi tarafından iç işlem kuralı olarak verilen kıstaslara, işlemleri gerçekleştirenlerin uyup, uymadığı²,
- 3) Kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlemlerinin ilgili yasal mevzuatlara uygun olarak yapıp yapılmadığının Sayıştay tarafından incelenmesi de uygunluk denetimi kapsamında yer almaktadır.

3.3.1.3 Faaliyet Denetimi

İşletmenin genel olarak bütün parçalarıyla birlikte, iç kontrol sistemi, işleyişin nasıl olduğu ve işletme yönetiminin başarıları olup olmadığı konularında geniş kapsamlı bir ölçüm gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Faaliyet denetimi bu bakımdan diğer denetimlerden farklı olarak gerçekleştirilir. Kapsamının geniş olması denetimin gerçekleştirilmesini de zorlaştırmaktadır. Bu bakımdan bu denetim genel olarak işletmenin iç denetim sistemi ve kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilir. Denetim sonucunda işletmenin işleyişine bağlı olarak verimliliğini ve başarısını gösteren bir rapor sunulmaktadır. Faaliyet denetiminin yapılmasında temel neden işletme bölümlerinin faaliyetleri ile ilgili olarak etkinliğinin ve verimliliğinin ne durumda olduğunu saptayabilmek adına yapılmaktadır (Güredin, 2008: 17).

3.3.2 Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

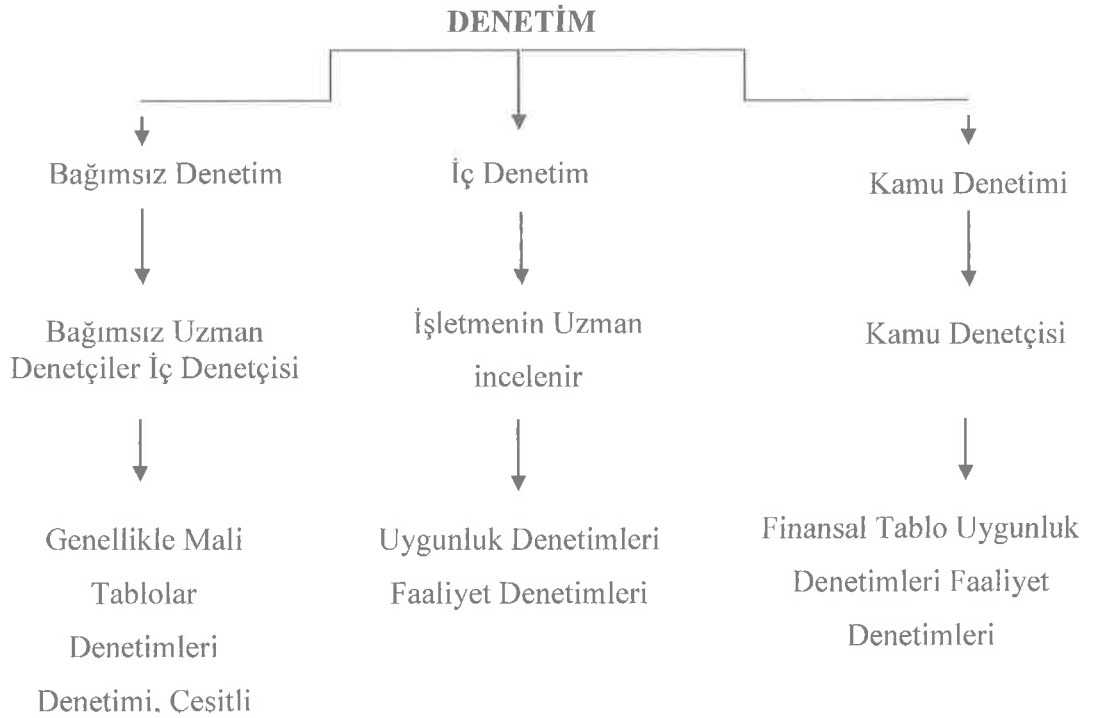
Denetçinin statüsüne göre yapılan sınıflandırmada denetim üç başlık halinde toplanmaktadır Bunlar (Erserim,2007: 13);

- Bağımsız Denetim,
- İç Denetim,
- Kamu Denetimi

Genel olarak denetim mesleğinin yapılmasında denetçide aranan bazı kriterler bulunmaktadır. Bunlar; denetçinin gerekli mesleki disipline ve ahlaka sahip olması, alanında uzman olması, mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olması olarak ifade edilmektedir. Denetçinin statüsüne göre oluşturulan denetçi türleri ve karşılaştırılması şekil-4 de şöyle verilmektedir (Güredin, 2008: 20).

² Bir şirketin hammaddelerini stoklardan çıkarırken, işletmenin üst yönetimi tarafından zorunlu kılınan ambar çıkış belgesinin düzenlenmesi durumu veya belgede yer alan hammadde ile ilgili bilgilerin doğru olup olmadığı denetimin konusu altında yer alabilmektedir(Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yayınları, 2015: 18).

Şekil-4: Bağımsız, İç ve Kamu Denetimleri Karşılaştırmaları



Kaynak: Güredin, E., 2008: 20 “Denetim ve Güvence Hizmetleri; Bağımsız, İç ve Kamu Denetimleri Karşılaştırmaları”

3.3.2.1 Bağımsız Denetim

İşletme dışından yapılan bir denetim türüdür. İşletmenin finansal bilgi kullanıcılarına sunacağı raporun gerekli kurallara uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol eder. Bu denetim işletme dışı uzman kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Denetimi gerçekleştiren şirket ile denetimi yapılan işletme arasında bir denetim sözleşmesi yapıldıktan sonra denetim faaliyeti gerçekleştirilir. Bu sözleşmenin oluşturulması ile ilgili gerekli düzenlemeler bulunmaktadır. Bağımsız denetimi gerçekleştiren kişiye bağımsız denetçi adı verilmektedir (Kepekçi, 2004: 7).

3.3.2.2 İç Denetim

İç denetim bir işletmenin işleyişinde verimliliğin artırılmasında ve işletme yönetiminin geleceğe dair hedeflerine ulaşmasında güvenli adımlar atmasını sağlayan bir denetim türü olarak ifade edilir. Fakat amaç sadece işletmenin işleyişi ya da

amaçlara ulaşmak için güvenli adımlar atması değildir. Aynı zamanda işletme dışı gerçekleştirilen denetimlerin daha güvenli yapılması, işletme içi muhasebe bilgi sisteminin daha etkin işleyişi, yapılan kayıtların ilgili mevzuatlara göre yapılması ve buna bağlı işletmeye faaliyetlerinden doğan gerekli bilgi ve belgelerin hazırlanması, bu bilgi ve belgelerden doğabilecek hukuksal problemlere karşı işletmenin korunmasında da rol üstlenen bir denetim türüdür. Bu denetimi gerçekleştiren kişilere de iç denetçi adı verilmektedir. İç denetimi gerçekleştiren kişinin de mesleğinde uzman olması gerekmektedir. Ayrıca denetimin hazırlanmasında, raporların oluşturulmasında bağımsız hareket edebilmesi işletme açısından son derece önemlidir (Erdoğan, 2009: 55).

3.3.2.3 Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamuya ait kurumlarda veya özel sektör kuruluşlarında işleyişin gerekli kanunlara, politikalara, yönetmeliklere uygun bir şekilde mi olduğunu kontrol eden bir denetim türüdür. Kamu denetimini gerçekleştiren kişilere kamu denetçisi adı verilmektedir. Kamu denetiminin gerçekleştirilmesinde genel olarak kamu kurumu açısından faaliyet ve uygunluk denetimi, özel kuruluşlar açısından da vergi denetimi olarak yapılmaktadır.

3.4 Denetçi

Denetim çalışmalarında görev alan, mesleğinde gerekli bilgi ve deneyime sahip, çalışmalarında tarafsız olabilen, yüksek ahlaklı, uzman kişilere denetçi denir. Denetçinin bu görevi yerine getirmesinde taşıması gereken bazı özellikler aşağıda verilmiştir (Haftacı, 2014: 13);

- Denetçi bağımsız olabilmelidir.
- Denetçi gerekli mesleki donanıma sahip olmalıdır.
- Denetçi etik kurallara uygun davranmalıdır.
- Denetçi mevzuatlara uygun bir şekilde hareket etmelidir.
- Denetçi çalışmalarında sorumluluk bilinciyle hareket etmelidir.

Yukarıda verilen denetçinin özelliklerine bakıldığında bir denetçinin görevi süresince üstlendiği sorumluluğun önemi anlaşılabilir. Denetçi, denetimini gerçekleştirirken bağımsız olabilmesi, gerekli mesleki bilgi ve beceriye sahip olması,

yasalara uygun hareket etmesi ve sorumluluk üstlenmesi denetçilik mesleğinin geliştiği ülkelerde denetçide aranan kriterlerdir.

3.4.1 Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından hazırlanan ‘‘Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde bağımsız denetimi yapmak üzere 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından kurum tarafından yetkilendirilen kişilerdir’’ şeklinde ifade edilmektedir (Selimoğlu, vd., 2015: 20).

Bağımsız denetçiler denetimlerini gerçekleştirirken üstlenmiş oldukları sorumluluklar bulunmaktadır. Aşağıda bağımsız denetçinin denetimi gerçekleştirirken üstlendiği sorumluluklara yer verilmiştir.

- Denetimi tarafsız yapması,
- Denetlenen işletme ile ilgili sır saklaması,
- Mesleki titizliği göstermesi,
- Etik kurallara aykırı davranmaması,
- Yasal zorunlulukları ve mevzuatları bilmesi gerekmektedir.

Denetçinin bu kriterlere göre hareket etmesi, denetimin kalitesini arttıracak gibi denetim sonucunda bilgiyi kullanacak kişi ya da grupların doğru kararlar vermesinde de etkili olacaktır.

3.4.2 İç Denetçi

Şirket içinde görev alan, işletme için denetim hizmetinde bulunan ve işletmeye iş gören ve işveren ilişkisi ile bağlanan kişidir. İç denetçiler genel olarak yönetime işletmenin işleyişiyle ilgili rapor verir. İç denetçi görevini yaparken işletme içinde bağımsız olması gerekmektedir. Ayrıca işletme içinde oluşabilecek hata ve usulsüzlüklerin önlenmesinde etkin bir rol üstlenmektedir (İnam, 2007: 13).

İç denetçinin genel olarak işletme için üstlendiği görev şu şekilde ifade edilmektedir (Haftacı, 2014: 15).

- İşletme faaliyetlerini kontrol etmek,
- Çalışanların yapabileceği hata ve yolsuzlukları engellemek,

- Yapılmış olan hata ve yolsuzlukları belirlemek,
- Kanıt toplamak ve kanıtları dayanaklarla değerlendirmek,
- Sonuçları bir rapor ile işletmenin üst yönetimine sunmak.

3.4.3 Kamu Denetçisi

Kamu denetçileri, Bakanlık ve benzeri kamu kuruluşlarına bağlı olarak çalışan meslek mensupları olarak ifade edilmektedir. Kamu denetçileri görevlerini devlet adına yürütmektedirler. Görevleri şu şekilde ifade edilmektedir (Erserim, 2007: 13).

- 1) Kamu kuruluşlarının faaliyetlerini denetlemek,
- 2) Özel işletmelerin kamu adına faaliyetlerini denetlemek.

3.5 Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Denetim

Finansal bilgiler üzerinden yapılan manipülasyonların tespit edilmesinde etkili unsurlar bulunmaktadır. Bu bakımdan işletmelerin finansal bilgileri üzerinden yapılan manipülasyonların ortaya çıkarılmasında veya engellenmesinde etkin rol oynayan temel unsur denetimdir. Bu kapsamda denetim iç denetim ve bağımsız denetim olarak incelenecektir.

3.5.1 İç Denetim Sistemi ve Amacı

Bir işletme de iç denetim sisteminin oluşturulmasında belirlenmiş amaçlar bulunmaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda işletme kendi açısından fayda sağlayabileceği gibi zararına oluşabilecek durumlardan da kurtulabilmektedir. Bu bağlamda öncelikli olarak iç kontrol sisteminin amaçlarını belirtmekte fayda vardır. Buna göre iç kontrol sisteminin amaçları şöyle sıralanabilir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 43).

- 1) İşletmeye ait varlıkların korunması,
- 2) Meydana gelebilecek hata veya yolsuzlukların belirlenmesi,
- 3) İşletme içerisinde muhasebeden doğan bilgilerin doğruluğu ve güvenirliğini sağlamak,
- 4) Muhasebeye ait bilgilerin zamanında hazırlanmasını sağlamak,
- 5) İşletme faaliyetlerinin verimliliğini sağlamak,
- 6) İşletme kaynaklarının ekonomik bir şekilde kullanılması,
- 7) İşletme yöneticileri tarafından belirlenen hedeflere ulaşma konusunda yol gösterici olmak.

İç denetim, işletmelerde bir zorunluluk olmamasına rağmen sağladığı faydaların yarattığı avantaj işletmelerde iç denetimi ihtiyaç haline getirmiştir. Ülkemizde bugün Bakanlıklar, Devlet Kuruluşları dahil olmak üzere birçok işletme içinde iç denetim birimi bulunmaktadır. Dolayısı ile işletme içinde finansal nitelikteki faaliyetler veya diğer faaliyetlerin belirli düzen ve sistemle yürütülebilmesinde iç denetimin önemli bir etkisi bulunmaktadır.

İç denetim biriminin piyasalar, finansal bilgi kullanıcıları, işletmenin iç ve dış çevresi açısından sağladığı faydalar şöyle sıralanabilir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 43).

- 1) Muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak,
- 2) Muhasebe işlemleri üzerinden yapılan yanlışlıklarının ve yolsuzlukların önlenmesi,
- 3) İşletme yönetiminin belirlediği hedeflere ulaşılmasını sağlamak.

3.5.1.1 İç Denetim Sisteminde, Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğunu ve Güvenilirliğini Sağlamak

İşletmelerin faaliyetlerinden doğan muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir nitelikte olması genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve kanunlara uygun bir şekilde hazırlanmasıyla mümkün olabilmektedir. Doğruyu göstermeyen veya güvenilir işleme dayanmayan kayıtların oluşturulması işletmenin olumsuz kararlar almasında rol oynayabileceği gibi işletmeye yapmış olduğu bu kayıtlardan dolayı zarara sebebiyet verebilmektedir. Bu açıdan işletme içerisinde bulunan iç kontrol sisteminin işletmenin faaliyetlerinden doğan muhasebe bilgilerinin gerekli mevzuatlara uygun hazırlanmasını sağlamak finansal bilgiler üzerinden yapılabilecek manipülasyonların engellenmesinde de etkin olabilmektedir (Çaldağ, 2007: 65).

3.5.1.2 İç Denetim Sisteminde, Muhasebe İşlemleri Üzerinden Yapılan Yanlışlıkların ve Yolsuzlukların Önlenmesi

İç denetim sisteminin bir diğer amacı da muhasebe açısından yanlışlıkların ve yolsuzlukların tespit edilmesidir. İşletme faaliyetlerinden doğan muhasebe kayıtlarının yapılmasında etik kurallara aykırı hareket edilebilmektedir. Örneğin işletme sipariş aldığı bir ürün üzerinden henüz ticari faaliyetin tamamlanmamasına rağmen bu durumu muhasebe kayıtlarına alabilmektedir. Tabii burada işletmeyi olduğundan daha karlı göstermek işletme yönetiminin amaçlarından birisi olarak görülebilmektedir. Bu durum

da bağımsız bir iç kontrol sistemi her ne kadar işletme yönetimiyle paralel hareket etse de tespit ve önlemin alınmasında finansal bilgi kullanıcıları veya diğer ilgili kişiler açısından etkin rol üstlenmektedir (Çaldağ, 2007: 65).

3.5.1.3 İç Denetim Sisteminde, İşletme Yönetimi Tarafından Belirlenen Hedeflere Ulaşılmasını Sağlamak

İşletme açısından belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşmak etkinlik olarak ifade edilebilmektedir. Bu bakımdan işletme içerisinde kurulan bir iç kontrol sistemine de görev düşmektedir. Bu görevin yerine getirilmesinde bağımsız bir şekilde hareket edebilen bir iç kontrol sistemi işletmenin hedeflere ulaşmasında işletme yöneticilerini yönlendirmesi gerekmektedir. Aynı zamanda işletme içerisinde oluşabilecek risklerin tespit edilmesi veya yönetilmesi konusunda da iç kontrol sistemine ihtiyaç duyulmaktadır (Sağlam ve Yolcu, 2014: 44).

3.5.2 Bağımsız Denetim

İşletmeler ile ilgili kişi ya da kuruluşlar karar alabilmek için güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. Fakat işletmeden alınan bilgiler bazen karar alıcılar veya ilgili kişi ya da kurumlar açısından risk oluşturabilmektedir. Bu risklerin oluşmasında pek çok faktör söz konusudur. Muhasebe bilgilerinin karmaşık olması veya faaliyetlerden doğan muhasebe kayıtlarının fazla olması, işletmeyle ilgili bilgi alıcılarının uzak olması ve bilgi sağlayıcılarının manipülatif hareketler sergilemesi bu faktörlerden bazılarını oluşturmaktadır. Bu bakımdan denetimi gerektiren etkenler, daha iyiye ulaşma, uygulamadan kaynaklı değişiklikler, uygulamalara göre kıyaslama, kötü niyetli olarak yapılan hata veya usulsüzlükler olarak değerlendirilmektedir. Buradan hareketle bağımsız denetim kavramı bağımsız olarak mesleğini ifa eden, kendi adına veya bir denetim şirketine bağlı olarak çalışan, denetimi gerçekleştirdiği işletme ile arasında bir ilişki bulunmayan, işletme talebi doğrultusunda, standartları verilmiş sözleşmeye göre ve yasal düzenlemelere bağlı kalarak şirketin mali tablolarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan faaliyetler olarak ifade edilebilir (Kepekçi, 2004: 8).

3.5.2.1 Bağımsız Denetimin Faydaları

Bağımsız denetimin finansal bilgi kullanıcıları açısından birçok faydası bulunmaktadır. Bu faydaları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Ünal, 2007: 55-56)

- İşletme yönetiminin ve çalışanlarının geleceğe dair beklentileri konusunda bilgi sahibi olabilmesi,
- İşletme çalışanlarının işletmenin üst yönetimini diğer işletmelerle mukayese edebilmesi,
- İşletme çalışanlarının işletme ile ilgili aldıkları bilgiler doğrultusunda iş verimliliklerini arttırmak için kendilerine motivasyon oluşturması
- Denetimin sonunda denetçi tarafından hazırlanan raporlar doğrultusunda işletme yönetiminin işletme hakkındaki finansal bilgilere sahip olması
- Bağımsız denetim sonunda denetçi tarafından onaylanan bir finansal tablo işletme yönetimine karar aşamasında yol gösterici olabilmektedir.
- Bağımsız denetimin sonunda işletme yönetimi işletmenin finansal tablosu ile ilgili olarak yapılan hile, hata veya manipülasyonları öğrenebilmektedir.
- İşletmenin sahip olduğu finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre düzenlenip düzenlenmediğinin tespit edilmesi,
- Bağımsız denetime tabi tutulmuş bir işletmenin işletme ile ilgili kişi ya da kuruluş tarafından doğru güvenilir, şeffaf bilgi alması sağlanmaktadır. İşletme yönetiminin işletme içerisinde bilerek ya da bilmeden yapmış oldukları yanlışların tespit edilmesi ve bu yanlışlıkların giderilmesi bilgi kullanıcılar açısından fayda sağlamaktadır,
- Bağımsız denetime tabi tutulmuş işletmelerin yapacakları alım-satım gibi ticari faaliyetler, bu faaliyetleri gerçekleştirdiği işletmeler ve sermaye piyasası kuruluşları bakımından önem arz etmektedir.

Bağımsız denetimin sağladığı faydalar; işletmeye, kamuoyuna ve devlete sağladığı faydalar şeklinde aşağıdaki başlıklarla ele alınacaktır.

3.5.2.1.1 İşletme Açısından Sağladığı Fayda

Bağımsız denetime tabi tutulan bir işletmenin kendi açısından sağlayacağı faydalar şöyle sıralanabilir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 43).

- İşletme faaliyetlerinin mevzuatlara uygun bir şekilde kayıt edilip edilmediğini araştırır ve uygunsuzluk söz konusu ise düzeltilmesini gerçekleştirmektedir,

- İşletmenin yönetiminde bulunan kişilerin veya işletme çalışanlarının hata yapma ihtimallerini minimize eder,
- Denetime tabi tutulmuş bir finansal tablolara göre hazırlanan bir vergi beyannamesinin devlet tarafından incelenmesi durumunda ortaya çıkabilecek bir hata veya usulsüzlükte işletmenin karşılaştığı ceza riskini azaltmaktadır.
- İşletme yönetimi deneteme tabi tutulmuş bir finansal tablo sayesinde sağlıklı karar alabilmesi sağlanmaktadır,
- İşletme finansal tablo ve raporlar üzerinde gerekli çalışmalarını yaparak kredibilitelerini artırabilmektedir.

3.5.2.1.2 Kamuya Sağladığı Faydalar

Finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmasında kamuya sağladığı faydalar şu şekilde sıralanabilir (Ünal, 2007: 55-56):

- Sermaye piyasalarının oluşmasında güven esas alınmaktadır. Bu bakımdan şirketlerin sermaye piyasalarına sunmuş olduğu finansal bilgilerin gerekli özen ve düzen içerisinde hazırlanmış ve doğruyu eksiksiz bir şekilde yansıtması gerektiği ifade edilmektedir. Ancak bu şekilde sermaye piyasalarının etkin bir şekilde çalışması sağlanabilmektedir. Bunu sağlayan unsurlardan birisini de bağımsız denetim oluşturmaktadır,
- Kreditörler işletmeye sağlayacağı finansal kaynakların teminat altına alınmasını istemektedirler. Burada işletmeye kredi sağlayacak olan finansal kuruluş, şirketin finansal tabloları üzerinden hareket etmekte olup yansıtılan bilgiler doğrultusunda karar verebilmektedir. Bu bağlamda bağımsız denetimden geçmiş bir finansal tablonun daha güvenilir ve açık olması finansal kuruluşa alacağı kararda yol gösterici olmaktadır,
- Denetime tabi tutulmuş finansal tablolar, işletme ile çalışanların sendikaları arasında yapılacak olan ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlıklarında objektif bilgi sunmaktadır,
- İşletmelerin birleşme durumlarında veya devirlerinde alıcı ile satıcı arasında güvenli adımların atılması açısından denetime tabi tutulmuş finansal tablo koruyucu pozisyonda yer almaktadır,

- İşletmeye hammadde, mamul, yarı mamul açısından veya bir başka hizmet olarak kaynak sağlayan tedarikçiler verecekler hizmetler karşılığında cari hesapların oluşturulması konusunda denetime tabi tutulmuş bir finansal tablo belirleyici olmaktadır,
- Yatırımcılar açısından işletme üzerinde yatırım kararları almasında denetlenmiş finansal tablo güven oluşturabilmektedir,
- Denetimden geçmiş bir finansal tablo, işletme ile ilişkisi bulunan tüm kişi ya da kuruluşa işletme ile ilgili objektif, bağımsız ve güvenilir bilgi sunmaktadır.

3.5.2.1.3 Devlete Sağladığı Fayda

Finansal bilgiler üzerinde yapılan denetimin ülkeye sağladığı fayda şu başlıklar altında sırlanabilir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 43);

- Finansal bilgiler üzerinde yapılan denetimin sağladığı sağlıklı bilgilerle devlet, ekonomik planlamalarını gerçekçi, güvenilir ve doğru bilgilere dayatır,
- Yapılan denetim sonucunda vergi gelirleri daha sağlam bilgilere dayanarak devlet tarafından tahsil edilir. Denetim işletme yönetici ve ortaklarının finansal tablolar üzerinden vergi yükümlüğünden kaçınmak için yaptıkları usulsüzlükleri ortadan kaldırmaya çalışır,
- Denetim sonucunda devlet tarafından görevlendirilmiş denetim uzmanları finansal tablolar üzerinde harcayacakları mesailer hızlanır ve diğer vergi kayıplarına neden olacak olaylara yönlenebilirler,
- Ülkemizde özelleştirilmek istenen KİT'lerin denetime tabi tutulmalarıyla, bu kuruluşlar hakkında yatırımcılarına güvenilir bilgi verecektir,
- Belediyeler, Dernekler, Vakıflar, denetime tabi tutulması ile birlikte bu kurumların içinde yapılabilecek yolsuzlukların önüne geçilebilir.

3.5.2.2 Türkiye' de Bağımsız Denetim Faaliyetlerinin Mevzuattaki Yeri

Türkiye'de bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemeler (Sağlam ve Yolcu, 2014: 43):

- 6012 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri,
- 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri,

- 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Düzenlemeleri,
- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı Çerçevesinde Bağımsız Denetim,
- 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu Düzenlemeleri,
- Ek Düzenlemeler.

Yukarıda verilen düzenlemeler kapsamında bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemeler verilmektedir. Diğer taraftan bağımsız denetime tabi olacak şirketlerle ilgili kararlar ek düzenlemeler ile birlikte değişiklikler verilmektedir. Bu bağlamda ek düzenlemelere örnek olarak bağımsız denetime tabi olacak şirketlerle ilgili değişiklik 2016/8549 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile şu şekilde belirlenmiştir.

Bağımsız denetime tabi olacak şirketin belirlenmesine dair en19 Mart 2016 tarihli ve 29658 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2016/8549 Bakanlar Kurulu Kararı ile yeniden belirlenmiştir. Buna göre; Tek Başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini iki yılda sağlayan şirketler ile I Sayılı Listede sayılı Şirketler; 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 660 Sayılı Kamu Gözetim Kurumu'na ait Kanun Hükmünde Kararname gereğince bağımsız denetime tabidir (Bakanlar Kurulu Kararı, 2016/8549). Bu Ölçütler;

- a) Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası,
- b) Yıllık net satış hâsılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası,
- c) Çalışan sayısı 200ve üstü.

İşletmeler yukarıda verilen ölçütlerden en az ikisini iki hesap döneminde art arda aşmaları durumunda izleyen hesap dönemi ile birlikte bağımsız denetime tabi olurlar. Bağımsız denetime tabi olan şirketler, verilen ölçütlerden en az ikisinin, iki hesap döneminde söz konusu ölçütlerin %20' si veya altında kalması durumunda bağımsız denetim kapsamından çıkarılırlar. Yukarıda verilen Bakanlar Kurulu Kararı ile diğer kurum ve kuruluşlara ait düzenlemeler listeler halinde verilmektedir.

6223 Sayılı Kanun kapsamında 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte Kamu Gözetim ve Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu mevzuatına göre bağımsız denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi, sicil kayıtları, yükümlülükleri, sorumlulukları ve denetime tabi tutulan şirketlerin denetim çalışmaları, çalışmalardaki eksiklikle ve usulsüzlüklere karşı verilecek idari yaptırımlarla ilgili usul ve esaslara

ilişkin ‘Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ 26/9/2011 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

2499 Sayılı Sermaye Piyasaları Kanunu Düzenlemeleri, Bakanlar Kurulu ile birlikte ortaya konulan işletmeler, yatırım fonları, konut ve varlık fonları yıllık finansal raporlarını bağımsız denetime tabi tutmak zorundadır. Ek olarak aşağıda belirtilen işletmeler, kurul tarafından yayımlanan finansal raporla standartları düzenlemeleri ile altı aylık ara dönem finansal tablo incelemesi sınırlı bağımsız denetim şirketine aittir;

- Yatırım Kuruluşları,
- Yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları,
- İpotek Finansmanı Kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıklar

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu Düzenlemeleri kapsamında denetim şirketlerinde şu şartlar aranmaktadır (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu Madde: 15);

- Denetim şirketinin Anonim Şirketi ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,
- İlgili meslek odasına kayıtlı olması,
- Denetim yetkini elinde bulundurması.

Başka denetim şirketleri ile ortaklığı bulunmaması, yönetici, denetçi unvanı ile çalışmaması, ana sözleşmelerinin ilgili mevzuata ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanuna aykırı hükümler taşımaması.

3.6 Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Hileli Finansal Raporlamada Denetimin Rolü

Denetimin temel amacı işletmenin belirli bir dönemine ait finansal bilgilerini önceden belirlenmiş kriterlere ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunun denetlenmesi ve işletme yönetimi tarafından sunulan mali tabloların güvenilirliğini arttırmak olarak ifade edilmektedir. Denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesindeki önemli kriterlerden birisi finansal tablolar üzerinde herhangi bir yolsuzluk veya hata var ise denetim sonucunda bu gibi olumsuzlukların giderilmeye çalışılması ve işletme tarafından raporlanan finansal tabloların bir derece güvence altına alınmasını sağlamaktır. Dolayısı ile bir finansal tablonun denetlenmesinde finansal tablo

ile ilgili hile riskinin olma durumu denetçi tarafından ön planda tutulması gerekmektedir (Özbirecikli ve Süslü, 2005: 67).

Denetimin temel amacına da bakıldığında bir işletmenin finansal tablosunun belirli raporlama standartlarına uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol edip görüş bildirmektir. Denetimle ilgili bir başka tanımlama ise bir işletmenin finansal tablolarının, finansal bilgi kullanıcılarına güvence sağlayacak bir görüş oluşturması amacı ile yapılmasıdır. Burada denetlenen işletmenin finansal tabloları ile ilgili iddiaları da bulunur. Fakat bu iddialar seçimlik yollarla veya genele bakılarak denetçi tarafından kontrol edilir. Bu bağlamda işletme denilen organizasyonun, denetimin konusu, amacı, sonucu bakımından değerlendirilmesi ve gerekli işlemlerin yapılmasında denetime ve denetçiye büyük sorumluluk düşmektedir. Ancak bu şekilde finansal bilgiler üzerinden yapılan manipülasyonların veya finansal raporlama hilelerinin önüne geçilmesi bir bakıma güvence altına alınabilmektedir (Uçma, 2010: 126).

3.6.1 Denetimin Konusu Bakımından Denetimin Hileli Finansal Raporlamadaki Rolü

Denetimi gerçekleştirenlerin ilgili yasa ve mevzuatlar gereği bir işletme üzerinde muhasebe kayıtları, finansal tablolar üzerinde açıklanan varlık, yükümlülük ve öz kaynaklarını şu belirtilen hususlar dahilinde incelemesi gerekmektedir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 59):

- İşletmenin faaliyet çıktılarının, eksiksiz, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olarak sunup sunmadığı,
- Finansal tablolarda açıklanan bilgilerin gerçeği yansıtmadığı,
- Finansal tablolarda hile veya hatalardan kaynaklanan yanlışlıkların olup olmadığı,
- Finansal tabloların muhasebe ilkelerine uyularak hazırlanıp hazırlanmadığı,
- Olağandışı faaliyetlerin, işletmenin ana sözleşmesine, ilgili mevzuatlara ve genel kurul kararlarına uygun olup olmadığı,
- İşletmenin yükümlülüğünde bulunan defterlerin gerekli mevzuatlara göre hazırlanıp hazırlanmadığı,
- Envanter işlemlerinin gerekli mevzuatlara göre oluşturulup oluşturulmadığı,

- İşletmenin yıllık faaliyet raporlarını hazırlarken ilgili mevzuatlara göre hareket edilip edilmediği,
- İşletmenin borç batağında olup olmadığı,
- İşletmenin rekabet yasağı, işlem yapabilme, borçlanma gibi durumlarda gerekli yasalara uygun hareket edilip edilmediği,
- İşletme ortaklarının işletme ile ilgili gerekli bilgilere ulaşip ulaşmadığı,
- İşlemlerin yapılmasında işletme ortakları ile ilgili eşitlik ilkesine uygun hareket edilip edilmediği kontrol edilir.

Yukarıdaki hususlar 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname gereğince incelenmesi gereken denetime tabi konuları oluşturmaktadır. Bu hususlar çerçevesinde finansal tabloların olması gereken güveni sağlaması, yıllık finansal raporların doğruluğunun incelenmesi, riskin erken saptanabilmesi, kanun gereğince denetim gerçekleştiren kişi ya da kuruluşların sorumlulukları altındadır.

3.6.2 Denetimin Unsurları Bakımından Denetimin Hileli Finansal Raporlamadaki Rolü

İşletme yöneticilerinin işletmenin faaliyetleri sonucunda yapılan işlemler veya finansal tabloların oluşturulmasında gerekli mevzuatlara göre hareket edildiğine dair iddiaları bulunmaktadır. Bu iddialar denetimi gerçekleştiren kişiler tarafından ya seçimlik yolla ya da genel itibari ile kontrol edilmektedir. Tabi burada denetimin gerçekleştirilmesinde zamanlılık unsuru da göz önüne alınmaktadır. Denetimin gerçekleştirilmesinde öne sürülen yönetim iddiaları Türkiye Denetim Standartlarında şu şekilde gruplandırılmaktadır (Sağlam ve Yolcu, 2014: 59);

- Denetimin yapıldığı dönemdeki işlem ve faaliyetlere ilişkin iddialar,
- Dönem sonu hesap bakiyelerine bağlı oluşturulan iddialar,
- Sunum ve dipnotlara ilişkin iddialardır.

3.6.2.1 Denetimin Yapıldığı Dönemdeki İşlem ve Faaliyetlere İlişkin İddialar

Denetimin yapıldığı dönemdeki işlem ve faaliyetlere ilişkin iddialar işletme yöneticileri tarafından ileri sürülen iddialardır. Söz konusu iddialar şu şekilde sıralanabilir (Haftacı, 2014: 22):

Gerçeği Yansıtma: Dönem içinde yapılan işlemlerin gerçekten işletmenin faaliyetleri sonucunda gerçekleştiği,

Tam Olma: Bütün işlem ve olaylara ait bilgiler muhasebe kayıtlarına yansımakta,

Sahiplik Durumu: Finansal bilgilerin bütünü işletmeye ait olduğu

Değerleme: Finansal tablolarda yer alan kalemlere ait değerlerin güncel olduğu,

Sınıflandırma: Yapılan kayıtların ilgili hesaplara ait olduğu,

Dönemsellik: İşlemlerin kaydedilmesinde ilgili döneme bağlı kalındığı,

Doğru Olma: Miktarların gerçeği yansıttığı,

Açıklama: Finansal tablolarda yer alan kalemlerle ilgili açıklamalardır.

Yukarıdaki açıklamalar ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin iddiaları oluşturmaktadır. Ayrıca denetimin unsurları bakımından bu olayların ve işlemlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kontrol etmek denetçinin ve denetimin sorumluluğunu yansıtmaktadır.

3.6.2.2 Dönem Sonu Hesap Bakiyelerine Ait İddialar

İşletmenin dönem sonu hesap bakiyeleri ile ilgili denetim anında ileri süreceği iddialar şu şekilde sıralanabilir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 60):

Gerçeği Yansıtma: İşletmeye ait varlık, yükümlülük ve öz sermayenin mevcut olduğu.

Haklar ve Yükümlülükler: İşletmenin varlıkları üzerinde hakkının bulunduğu, yükümlüklerini yerine getirdiği,

Tam Olması: Bütün varlık, yükümlülük ve öz sermaye hesaplarının kaydedilmiş olması,

Değerleme: Finansal tablolarda yer alan aktif ve pasif kalemlerin doğruyu yansıttığıdır. Yukarıdaki bilgiler denetim unsurlarında önceden belirlenmiş ölçütler ve tarafsız kanıt toplama ve değerlendirme kriterini oluşturmaktadır. Bu bağlamda denetimin amacı yönünden de incelenmesi ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının değerlendirilmesi denetimin sorumluluğu altındadır.

3.6.2.3 Sunum ve Dipnotlara İlişkin İddialar

Finansal tabloların sunumu ve dipnotlarına ilişkin işletme yöneticilerinin öne süreceği iddialar şu şekilde sıralanabilir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 59).

Gerçeklik: Açıklanan bilgilerin gerekli işlem ve diğer hususlara bağlı kalarak yapıldığı

Tamlık: Finansal tablolar içinde bütün dipnot bilgilerinin verildiği

Sınıflandırma ve Anlaşılabilir Olma: Finansal bilginin açık ve anlaşılır olması, dipnotların anlaşılır olması

Doğruluk ve Değerleme: Finansal bilgilerin gerçeği yansıtması ve uygun tutarlar olması

Yukarıda verilen bilgiler kapsamında denetimin unsurları altında yer alan ilgi duyanlara bildirme, uygunluk derecesi ve sonuç bildirme bakımından gerekli incelemelerin yapılması ve bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti denetim ve denetçinin sorumluluğu altındadır.

3.7 Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçinin Rolü ve Sorumlulukları

İşletmelerin finansal bilgi manipülasyonlarına başvurmalarının temel nedenlerini yukarıda belirtmiştik. Finansal bilgi manipülasyonlarının tespiti ve önlenmesine yönelik çalışmalar ise sonuç odaklı olmaktadır. Dolayısıyla işletmenin faaliyet dönemleri içinde denetlenmesi, var ise muhasebe hata ve usulsüzlüklerin tespiti, finansal raporların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe kavramına bağlı kalınıp kalınmadığının ortaya çıkarılması, yapılan yanlışlıkların düzeltilmesi, finansal bilgi kullanıcıları açısından önem taşıdığı gibi işletmenin finansal bilgi manipülasyonlarına başvurma ihtimallerini de düşürmektedir. Burada denetimi gerçekleştiren kurumun tutumları da ayrı bir önem taşımaktadır (Uçma, 2010: 138).

Bağımsız denetimi gerçekleştiren kişilerin mesleki etik ve kurallara göre hareket etmesi, ilgili yasalara ve mevzuatlara bağlı kalması, görüş bildirimlerinde bağımsız bir şekilde değerlendirme yapması denetimin kalitesini arttıracak gibi denetim şirketleri hakkında oluşabilecek finansal bilgi kullanıcılarının şüphelerini de ortadan kaldıracaktır. Keza bağımsız denetim kuruluşlarının üzerlerine düşen görevlerini yerine getirmediklerinde finansal manipülasyonların ortaya çıkarılması veya

engellenmesi oldukça güç görünmektedir. Ayrıca işletmelerin finansal bilgiler üzerinden manipülasyonlara başvurmalarının sonucu piyasalarda zorluklar yaratacağı gibi finansal bilgi kullanıcıları açısından tahribatlara da neden olabilmektedir (Young, 2002: 19).

Bu açıklamalar ışığında finansal bilgiler üzerinden yapılan manipülasyonlar veya hileli finansal raporlamada sorumluluğun bağımsız denetçide olduğu kanısı birçok araştırmannın veya çalışmanın da özünü oluşturmaktadır. Fakat denetim kavramının geçtiğı her yerde doğası gereğı sorumluluklarında taşınacağı bilinmektedir. Bu bağlamda aşağıda finansal bilgi manipülasyonu ve hileli finansal raporlama konusunda, bağımsız denetçilerin, iç denetçilerin ve denetim komitesinin sorumlulukları ele alınmıştır.

3.7.1 Bağımsız Denetçilerin Finansal Bilgi Manipülasyonları ve Hileli Finansal Raporlama da Rolü ve Sorumlulukları

Young (2002) çalışmasında işletmelerin finansal bilgiler üzerinden manipülasyonlara başvurmalarının bir sebebini de bağımsız denetçilerin yetersizliği olarak görmektedir. Bağımsız denetimi gerçekleştiren kişilerin mesleki yetersizlikleri, görevlerini yerine getirmede gerekli etik ve sorumluluk bilincinden uzaklaşma durumları, bu işi profesyonel bir iş olarak görmemelerini de işletmelerin finansal bilgi manipülasyonlarına başvurma sebepleri olarak görmektedir. Finansal bilgi manipülasyonu ve hileli finansal raporlama açısından bir diğer sorumlulukla ilgili düzenleme bağımsız denetim standartları altında bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları tebliğ ile birlikte verilmektedir. Tebliğın amacı bağımsız denetim ve bağımsız denetçin hileli finansal raporlamaya ilişkin sorumlulukların ortaya konulması olarak ifade edilmektedir. Bu tebliğın kapsamına göre denetçinin denetimi sırasında karşılaştığı hile durumu ile ilgili tespiti karşı sorumluluğun kime ait olduğu, denetçinin gerekli mesleki şüphecilikle hareket etmesi, risk değerlendirme ile ilgili çalışmalar, önemli yanlışlıklar karşısında veya riskler karşısında yapılacak işlemler denetçi tarafından yerine getirilmektedir. Denetçi finansal tablolar üzerinde, işlem sınıfları, hesap bakiyeleri gibi işlemleri yönetimin beyanları doğrultusunda hile ile ilgili ‘önemli yanlışlık’ risklerini belirler ve değerlendirmeye alır. Bu risklerin ortaya çıkması ile ilgili problemleri tespit eder ve bu konuda görüş bildirir. Bu bağlamda bağımsız denetçinin hileli finansal raporlama ile ilgili önemli derecede sorumlulukları bulunmaktadır. Bu

sorumluluğu piyasalara da doğrudan etki yapabilmektedir. Finansal bilgilerin yanlış beyanlara dayanması ve bu konuda finansal bilgi kullanıcılarına da gerçeği yansıtmayan bilgilerin verilmesi durumunda ciddi tahribatlar yaşanacaktır. Dolayısı ile sonuçlarının ağır olduğu bu duruma karşı bağımsız denetçilerin sorumlulukları kanun çerçevesi içinde belirtilmektedir (Canbulut, 2008: 34).

Bağımsız denetçinin denetimi gerçekleştirirken taşıması gereken bir takım nitelikler bulunmaktadır. Bağımsız denetçinin bu niteliklerle hareket etmesi, finansal tabloların hileli raporlanması üzerindeki riskin azaltılması ile ilgili olarak güvence oluşturacağı düşünülmektedir. Bağımsız denetçinin taşıması gereken mesleki nitelikler ana başlıklar halinde şöyle sıralanabilir (Türkiye Denetim Standartları, 100, 110, 120, 130, 140, 150);

- Gerekli bilgi ve beceriye sahip olması,
- Gerektiği derecede şüpheyile hareket etmesi,
- Bağımsızlık,
- Mesleki titizlik ve tecrübe,
- Ticaret ve mesleğe aykırı hareket,
- Reklam yasağına uygunluk,
- Sır saklama yükümlülüğü,

Yukarıda verilen nitelikler bağımsız denetçinin mesleğini ifa etmedeki etik kurallar olarak da ifade edilmektedir. Bu sorumluluk bilinci ile hareket eden bir denetçinin finansal raporlarda oluşabilecek hile riskini de minimize edebileceği de görülmektedir. Bir başka ifade ile finansal tablolarda oluşabilecek manipülasyonlara karşı finansal bilgi kullanıcılarının makul derecede güvence altına alınabileceği birçok çalışmanın içeriğini oluşturmaktadır.

Diğer taraftan bağımsız denetim de kalitenin ortaya konulmasında yapılan hataların bireysel hatalardan mı yoksa sistematik hatalardan mı kaynaklandığının tespit edilmesi denetim kalitesi açısından önem taşımaktadır. Patric (2004) yaptığı araştırmada, denetimde hataların sebebi olarak sistematik problemlerin neden olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bu durumu şu şekilde ifade etmiştir (Acar ve Senal, 2011: 275):

- Eğitim eksikliği,
- Yüksek riskli müşteri hizmetleri,

- Zayıf denetim gözetimi,

Bu başlıklara ek olarak bağımsız denetim şirketlerinin denetim mesleğine gerekli önemi vermemeleri de bağımsız denetim de kaliteyi düşüren nedenler arasında görülmektedir.

3.7.2 İç Denetçinin Finansal Bilgi Manipülasyonları ve Hileli finansal Raporlama da Rolü ve Sorumlulukları

İç kontrol sistemi, yapısı gereği finansal bilgi manipülasyonlarının ve hileli finansal raporlama karşısında işletme içi etkinliğini ortaya koyarak işletmeyi oluşabilecek yasal cezalardan uzak tutmalıdır. İç kontrol sisteminin bir başka işlevi de işletme dışı yapılan denetimlerde işletme ile ilgili bilgi ve belgeleri gerekli yasal mevzuatlara uygun olarak hazırlayıp sunmaktır.

Treadway Komisyonu olarak ifade edilen COSO (Sahte Mali Raporlama Ulusal Komisyonu / The Committe Of Sponsoring Organization of The Traedway Commission) iç kontrol ile ilgili ifadeleri şu şekildedir. İşletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliğini sağlayan, finansal tabloların güvenilirliği ve gerekli yasal düzenlemelere göre hazırlayan bir süreç olarak değerlendirmektedir (Coso, 2011: 1-5).

Dolayısıyla denetçi açısından finansal bilgi manipülasyonlarının tespitinde ve önlenmesinde veya finansal bilgilerin hileli olarak raporlanmasında işletme dışı riski düşürebilecek denetim grupları olduğu gibi işletme içi bir sorumluluğu üstünde bulunduran yapı da iç kontrol sistemi veya iç denetçi olarak ifade edilmektedir. Bir başka açıdan iç kontrol sisteminin modelini ifade eden COSO' nun oluşturduğu unsurlara bakıldığında iç denetçinin işletmenin finansal tabloları üzerinde makul güvence yaratabilmesi için yapması gerekenler şu şekildedir (Coso, 2013: 5);

Kontrol Ortamı: Dürüst davranma, mesleki ahlakı taşıma, gözetim, yetki ve sorumlulukların dağılımı ve hesap verilebilirlik iç denetimin veya iç denetçinin taşıması gerek sorumluluk iç denetimin temelini oluşturmaktadır,

Risk Değerlendirme: İşletme faaliyetlerinin oluşmasında muhtemel oluşabilecek risklerin belirlenmesi ve bu durma göre gerekli önlemlerin alınması iç kontrol sürecinin bir başka sürecini ifade etmektedir,

Kontrol Faaliyetleri: Risk değerlendirmede sürecinde tespiti yapılan risklere karşı gerekli politikaların belirlenmesidir,

Bilgi ve İletişim: Bu süreç içinde etkin bir bilgi sisteminin kurulması ve bütün personellere gerekli bilgilerin ulaştırılmasıdır,

İzleme: İç kontrol sürecinin başarılı bir şekilde sürdürülüp sürdürülmediğini tespit edebilmek için önceden belirlenen aralıklarla kontrol edilmesidir.

Yukarıda belirtilen COSO'nun unsurlarına bakıldığında her sürecin/aşamının içinde iç denetimin veya denetçinin hileli finansal raporlama karşısında ne gibi tutum ve sorumluluk izlemesi gerektiği daha iyi anlaşılmaktadır. Bu bağlamda mali bilgilerin raporlanması ile ilgili olarak iç denetçi tarafından makul güvencenin sağlanmasının temel görevlerini oluşturduğu görülebilmektedir. İşlem üzerinden yapılan bir hata, muhasebe ilkesine bağlı kalınmadan yapılan bir işlem veya işletmenin üst düzey yöneticisi tarafından kasıtlı olarak yapılan finansal bilgi manipülasyonu, finansal tablolar üzerinde hilenin ortaya çıkma durumu açısından risk taşıyabilmektedir. Bu riskin tespit edilmesi ve gerekli önlemlerin alınması veya ilgili çalışanlara olabilecek yasal problemlerin anlatılması işletmenin iç denetiminde bulunan ve gerekli mesleki ahlakı ve bağımsızlığı taşıyan iç denetçiye aittir. Sonuç olarak işletme dışı bilgi kullanıcılarına finansal bilgilerle ilgili ilk güvenceyi oluşturabilecek ve bu sorumluluğu taşıyacak yapıyı da iç denetçi oluşturmaktadır.

3.7.3 Denetim Komitesinin Finansal Bilgi Manipülasyonları ve Hileli finansal Raporlama da Rolü ve Sorumlulukları

Denetim Komitesi, işletmelerde yönetici olarak bulunmayan üyelerden bir araya getirilmiş, işletmenin etkin bir iç kontrol sisteminin oluşmasında ve mali raporlama sürecinin üstünde görev alan bir komite olarak ifade edilmektedir. Bu açıdan denetim komitesi işletmenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması konusunda rol oynadığı gibi bağımsız denetçilerin performanslarını değerlendirmede bir ölçüt olarak da rol alabilmektedir (Uçma, 2010: 96)

Denetim komitesinin sorumlulukları şu şekilde sıralanabilir (Demirbaş ve Uyar, 2006: 162-178);

- İşletme içindeki iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlamak,
- Finansal tabloların raporlanmasında bilginin doğruluğunu güvence altına almak,

- Bağımsız denetçinin, işletme ile olan ilişkisini incelemek ve bu bağlamda bağımsız denetçinin bağımsız hareket edebilmesine katkıda bulunmak,
- İşletme içi çalışanların durumlarını izlemek, çıkar durumlarında oluşabilecek hileli davranışları tespit ederek değerlendirmeye almak,
- İşletmenin borç batağında olup olmadığını tespit etmek ve bu duruma göre önlem almak, değerlendirmede bulunmak,
- İşletmede bulunan üst yönetimin, iç denetim ve risk yönetimi ile koordine bir şekilde olup olmadığını tespit etmek,
- Bağımsız denetçinin bağımsızlığını ve objektif olarak hareket edip etmediğini tespit etmek.

Yukarıdaki açıklamalardan da denetim komitesinin finansal bilgi manipülasyonu ve hileli finansal raporlamadaki konumu ve sorumlulukları net olarak görülmektedir. Ayrıca denetim komitesi işletme içinde ve dışında denetim sisteminin etkin bir şekilde kurulmasında da önemli rol üstlenmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERDE FİNANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONU VE MANİPÜLASYONUN TESPİTİNDE DENETİM VE DENETÇİNİN ROLÜ: HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde, işletmelerde finansal bilgilerin manipülasyonu ve manipülasyon uygulamalarında denetim ve denetçinin rolünün tespitine yönelik yapılan bir araştırma yer almaktadır. Bu amaçla öncelikle bu bölümde araştırmanın amacı, önemi, yöntemi, hipotezleri, evren ve örnekleme açıklanmıştır. Daha sonra ise çalışmanın bulgularına yer verilmiştir.

4.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Son yıllarda dünyada yaşanan muhasebe ve denetim skandalları (Enron, Parmalat, Worldcom vs.) birçok ülkeyi etkilemiştir. Söz konusu skandalların sebepleri arasında bağımsız denetim ve iç denetim kavramlarının iç içe geçmiş olmasının yanı sıra; önemli nedenlerinden birisi de firma yöneticilerinin aldıkları kararlarda yanlı davranmalarıdır. Yaşanan bu skandallar bağımsız denetçileri daha da önemli hale getirmiştir ve son yıllarda bu konuda yapılan araştırmaların sayısında artış görülmektedir.

Bu çalışmanın amacı; Antalya, Burdur, Isparta illerinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim şirketlerindeki bağımsız denetçilerin, işletmelerde finansal bilgi manipülasyonu ve manipülasyon uygulamalarındaki rolünü tespit etmektir. Araştırmada ayrıca cinsiyet, tecrübe, yaş, denetim ve mesleki unvanlar gibi demografik değişkenler ile denetçilerin finansal bilgi manipülasyonuna ve manipülasyon uygulamalarına bakış açılarının farklılaşıp farklılaşmadığı da ayrıca tespit edilmeye çalışılmıştır.

4.2 Araştırmanın Evren ve Örnekleme

Bu araştırmanın evrenini Antalya, Burdur, Isparta illerinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim şirketlerindeki bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. 2017 itibariyle Kamu Gözetimi

Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen Antalya, Burdur ve Isparta illerinde 8 adet bağımsız denetim şirketi bulunmaktadır. Bu denetim şirketlerinde denetçi lisansına sahip 85 tane denetçi yer almaktadır. Bağımsız denetçilere toplam 80 anket teslim edilmiş ve 65 anket geri dönüşü sağlanmıştır. Eksik veya hatalı anket dolduran 3 anket çıkarılarak toplamda 62 anket analize dahil edilebilmiştir. Gönderilen anketlerin geri dönüş oranı yaklaşık % 81'dir. Örneklemi oluşturan denetçi sayısı, ana kütleinin % 73'ünü oluşturmaktadır. Tesadüfî örnekleme yöntemiyle seçilen örneklemin ana kütleiyi temsil ettiği düşünülmektedir. 85 kişi evren ve 62 kişi örnekleme için % 95 güven seviyesinde hata payı % 6,51'dir.

4.3 Araştırmanın Ölçeği

Bu çalışmada finansal bilgilerin manipülasyonu ve manipülasyon uygulamalarında denetim ve denetçinin rolünün belirlenmesine yönelik bir araştırma yapılmıştır. Ankette yer alan ifadelerin hazırlanmasında, Douglas, Davidson ve Schwartz (2001), Lin (2004), Rabin (2005), Saad ve Lesage (2010), Velayutham'ın (2003) ve Uçma (2010)'nın çalışmalarındaki ölçeklerden yararlanılmıştır. Ek-1'de sunulan anket örneğinden de görülebileceği üzere, anket üç kısımdan oluşmakta ve ölçekte 38 soru yer almaktadır. Anketin birinci bölümünde denetçilerin ne tür manipülasyon uygulamaları ile karşılaştıklarına yönelik sorular bulunmaktadır. İkinci bölümde yer alan 26 soruluk finansal bilgilerin manipülasyonu ve manipülasyon uygulamalarına yöneliktir ve 5 boyuttan oluşmaktadır. Bu boyutlar "*Yasal Zorunluluk*", "*Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması*", "*Denetçi Bağımsızlığı*", "*Etiksel Yargılar*" ve "*Denetçi Sorumluluğu*"dur. Muhasebe manipülasyonu ölçeği 5'li Likert ölçeği ile hazırlanmıştır. 5'li likert ölçeğinde sorulara katılım düzeylerini belirlemek için 1=kesinlikle katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 3=kararsızım, 4= katılıyorum ve 5=kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade edilmiştir. Üçüncü bölüm ise denetçilerin demografik özelliklerine yönelik 6 sorudan oluşmaktadır.

4.4 Araştırmanın Kısıtları

Bu çalışmada finansal bilgilerin manipülasyonu ve manipülasyon uygulamalarında denetim ve denetçinin rolünün belirlenmesine yönelik bir araştırma yapılmıştır. Araştırmada anket formu kullanılmıştır. Her anket araştırmasında karşılaşılabilecek kapsam, örneklem, ölçüm ve cevaplama hataları bu çalışmada da söz

konusu olabilir. Bu durum, ortaya çıkan sonuçlara yönelik bir takım genellemeler yapmayı sınırlamaktadır. Ayrıca çalışmanın bulguları; Antalya, Burdur, Isparta illerindeki denetçiler açısından yorumlanmalıdır. Bununla birlikte muhasebe manipülasyonu için ölçekte boyutların belirli olması ve dolayısıyla faktör analizi yapılmaması çalışmanın bir diğer kısıtıdır.

4.5 Araştırmanın Yöntemi

Anket yoluyla elde edilen tüm veriler SPSS 22.0 programı ile değerlendirilmiştir. Elde edilen veriler güvenilirlik analizine tabi tutulmuş ve her verinin katsayısı tek tek incelenmiştir. Finansal bilgi manipülasyonu ölçeğinin Cronbach Alfa katsayısı %79,6 olarak hesaplanmıştır. Finansal bilgi manipülasyonu 5'li likert ölçeğinin normal dağılıp dağılmadığı tespit etmek için Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk analizi yapılmış ve daha sonra çarpıklık ve basıklık değerlerine bakılarak ölçeğin normal dağıldığına karar verilmiştir. Bu yüzden normal dağılım gösteren ölçeklerde kullanılan parametrik olan bağımsız iki grup T-testi, One-way Anova varyans testi kullanılmıştır. ANOVA testinde gruplar arasında çoklu karşılaştırma yapmak için TUKEY testi tercih edilmiştir. Ayrıca iki parametrik testin karşılaştırılması için Ki-kare testinden yararlanılmıştır. Araştırmada bununla birlikte 5'li likert ölçeği ve demografik sorular ile ilgili tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir.

4.6 Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın bu bölümünde finansal bilgilerin manipülasyonu ve manipülasyon uygulamalarında denetim ve denetçinin rolünün belirlenmesine yönelik geliştirilen hipotezler yer almaktadır.

H₁: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı manipülasyon uygulamasıyla karşılaşma durumuna göre farklılaşmaktadır.

H₂: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı mesleki unvana göre farklılaşmaktadır.

H₃: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı cinsiyete göre farklılaşmaktadır.

H₄: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı yaşa göre farklılaşmaktadır.

H5: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı mesleki tecrübeye göre farklılaşmaktadır.

H6: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı denetim firmasındaki unvana göre farklılaşmaktadır.

H7: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu yaşa göre farklılık göstermektedir.

H8: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu mesleki tecrübeye göre farklılaşmaktadır.

H9: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu denetim firmasındaki unvana göre farklılaşmaktadır.

H10: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu mesleki unvana göre farklılaşmaktadır.

H11: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu cinsiyete göre farklılaşmaktadır.

4.7. Analiz ve Yorum

Çalışmanın bu bölümünde, tanımlayıcı istatistiklere ve T-testi, ANOVA ve Ki-kare sonuçlarına yer verilmiştir.

4.7.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Çalışmanın bu kısmında demografik değişkenlere, finansal bilgi manipülasyonu boyutlarına ilişkin frekans ve yüzde değerleri verilmiştir. Araştırmada toplam 62 denetçiye anket uygulanmıştır.

4.7.1.1. Demografik Değişkenler ile İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmanın bu bölümünde yaş, mesleki tecrübe, cinsiyet, eğitim düzeyi, denetim firmasındaki unvan, mesleki unvan gibi demografik değişkenlerin frekans ve yüzde değerlerine yer verilmiştir.

Tablo 1: Demografik Değişkenler ile İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

Cinsiyet	Kişi	Yüzde %
Kadın	6	9,7
Erkek	56	90,3
Yaş	Kişi	%
26-35	5	8,1
36-45	18	29,0
46-55	17	27,4
56 ve üzeri	22	35,5
Eğitim Durumu	Kişi	%
Lisans	60	96,8
Yüksek Lisans	1	1,6
Doktora	1	1,6
Denetim Firmasındaki Unvan	Kişi	%
Sorumlu Denetçi	43	69,4
Denetçi	12	19,4
Denetçi Yardımcısı	7	11,3
Meslekteki Unvan	Kişi	%
SMMM	47	75,8
YMM	15	24,2
Mesleki Tecrübe	Kişi	%
1 - 3 yıl	4	6,5
4- 7 yıl	2	3,2
8 - 15 yıl	3	4,8
16 yıl ve üzeri	53	85,5
TOPLAM	62	100,00

Tablo 1’de denetçilerin demografik bilgileri yer almaktadır. Ankete katılanların 6’sı kadın 56’sı erkektir. Başka bir ifade ile %9,7’si kadın, %90,3’ü erkektir. Araştırmaya katılanların önemli bir bölümü erkeklerden oluştuğu anlaşılmaktadır.

Araştırmaya katılan 5 kişi 26-35 yaş aralığında, 18 kişi 36-45 yaş aralığında, 17 kişi 46-55 yaş aralığında ve 22 kişi 56 ve üzerinde yer almaktadır. Oransal olarak %8,1’i 26-35 yaş aralığında, %29’u 36-45 yaş aralığında, %27,4’ü 46-55 yaş aralığında ve 56 ve üzeri yaş grubunda yer alanların oranı %35,5’tir.

Denetçilerin tamamına yakınının (%96,8) lisans mezunu olduğu görülmektedir. Denetçilerden yüksek lisans mezunu olan 1 kişi ve yine doktora mezunu olan bir kişi bulunmaktadır. Katılımcıların tamamına yakını lisans mezunu olması ANOVA analizi yapmaya engel olmuştur.

Katılımcıların %69,4'ü sorumlu denetçi, %19,4'ü denetçi ve %11,3'ü yardımcı denetçidir. Denetçilerin mesleki unvanları ise %75,8'i SMMM ve %24,2'si YMM'dir. Araştırmaya katılanların büyük bir kısmı (85,5) 16 yıldan daha fazla tecrübeye sahiptir. Denetçilerin oldukça tecrübeli oldukları anlaşılmaktadır.

4.7.1.2 Denetçilerin Manipülasyon İle İlgili Görüşlerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmanın bu bölümünde denetçilerin muhasebe manipülasyonuna ilişkin karşılaştıkları durumlar ile ilgili tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir.

Tablo 2: Denetçilerin Muhasebe Manipülasyonu İle Karşılaşma Durumları

Muhasebe manipülasyonu uygulamasına rastladınız mı?	Frekans	Yüzde
Evet	55	88,7
Hayır	7	11,3
TOPLAM	62	100,0

Tablo 2'de denetçilere muhasebe manipülasyonu ile karşılaşma durumları sorulmuştur. Katılımcıların %88,7'si muhasebe manipülasyonuna rastladığını ve %11,3'ü rastlamadığını ifade etmişlerdir. Başka bir ifade ile denetçilerin büyük bir kısmı muhasebe manipülasyonu ile karşılaştıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 3: Muhasebe Manipülasyon Çeşitleri

Ne tür bir muhasebe manipülasyonuna rastladınız ?	Frekans	Yüzde
Muhasebe Manipülasyonu ile Karşılaşmayanlar	7	11,3
Stokların muhasebeleştirilmesinde yapılan manipülasyon	35	56,5
Gelirlerin muhasebeleştirilmesi üzerinden yapılan manipülasyon	3	4,8
Varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi üzerinden yapılan manipülasyon	17	27,4
TOPLAM	62	100,0

Tablo 3'te denetçilere ne tür muhasebe manipülasyonu ile karşılaştıkları sorulmuştur. Denetçilerin %56,5'i "Stokların muhasebeleştirilmesinde yapılan manipülasyon", %27,4'ü "Varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi üzerinden yapılan manipülasyon" ve %4,8'i "Gelirlerin muhasebeleştirilmesi üzerinden yapılan manipülasyon" ile karşılaştıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4: Muhasebe Manipülasyon Teknikleri

Muhasebe manipülasyon tekniklerinden hangisi ile karşılaştınız?	Frekans	Yüzde
Muhasebe Manipülasyonu ile Karşılaşmayanlar	7	11,3
Karın Yönetilmesi	19	30,6
Karın İstikralı Hale Getirilmesi	5	8,1
Hileli Finansal Raporlama	1	1,6
Muhasebe hata ve usulsüzlükleri	30	48,4
TOPLAM	62	100,0

Tablo 4'te denetçilere muhasebe manipülasyon tekniklerinden hangisi/hangileri karşılaştıkları sorulmuştur. Denetçilerin yaklaşık yarısı (%48,4'ü) muhasebe hata ve usulsüzlükleri ile karşılaştıklarını, %30,6'sı karın yönetilmesi ve %8,1'i ise karın istikralı hale getirilmesi ile ilgili manipülasyon teknikleri ile karşılaştıklarını ifade etmişlerdir.

Tablo 5: Denetçilerin Manipülasyon İle İlgili Olarak Gözlemlediği Durumlar

Finansal tabloların manipüle edilmesi ile ilgili olarak gözlemlediğiniz durumlar hangileridir?	Frekans	Yüzde
Muhasebe Manipülasyonu ile Karşılaşmayanlar	7	11,3
Muhasebe İşlemleri Üzerinden Yapılan Anormallikler	5	8,1
İç kontrol Sisteminin Yetersizliği	49	79,0
Normal olmayan davranışlar	1	1,6
TOPLAM	62	100,0

Tablo 5'te denetçilere finansal tabloların manipüle edilmesi ile ilgili olarak gözlemledikleri durumlar sorulmuştur. Katılımcıların büyük bir kısmı (%79'u) iç kontrol sisteminin yetersizliğini ve %11,3'ü muhasebe işlemleri üzerinden yapılan anormallikleri gözlemlediklerini belirtmişlerdir.

Tablo 6: Denetçilerin Denetim Raporu İle İlgili Görüşleri

Denetlediğiniz işletmeye ait hazırladığınız denetim raporunu aşağıdakilerden hangisi ya da hangileri ile açıkladınız?	Frekans	Yüzde
Muhasebe Manipülasyonu ile Karşılaşmayanlar	7	11,3
Kamuya karşı güvenin sağlanması ve işletmenin görselinin garanti altında tutulmasını sağlamaktır.	27	43,5
Denetlenen işletmenin finansal raporlarının güvenilirliği, muhasebe sisteminin işleyişine katkıda bulunmaktadır.	28	45,2
TOPLAM	62	100,0

Tablo 6’da denetçilere denetlediğiniz işletmeye ait hazırladığınız denetim raporunu nasıl açıkladıkları sorulmuş, denetçilerin %43,5’i “Kamuya karşı güvenin sağlanması ve işletmenin görselinin garanti altında tutulmasını sağlamak” ve %45,2’si “Denetlenen işletmenin finansal raporlarının güvenilirliği, muhasebe sisteminin işleyişine katkıda bulunmak” şeklinde cevap vermişlerdir.

Tablo 7: Manipülasyon Uygulamasına Rastlanan İşletmelerin Ortak Özellikleri

Muhasebe manipülasyonu uygulamasına rastladığınız işletmelerin ortak özellikleri nelerdir?	Frekans	Yüzde
Muhasebe Manipülasyonu ile Karşılaşmayanlar	7	11,3
İşletmede finansal kararların bir ya da birden fazla kişi tarafından alınması	16	25,8
İşletmenin dış çevre üzerinde yetersiz bir kontrolün bulunması	13	21,0
İşlemlerin bir arada kayıt edilmesi finansal tabloların hazır hale getirilmesinde sorun çıkmasına neden olmuştur.	1	1,6
İşletmedeki muhasebe sisteminin etkili olmayışı	3	4,8
İşletmenin muhasebe departmanında çalışanlarının yeterli muhasebe bilgisine sahip olmaması	3	4,8
İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörde kriz yaşanmaktadır.	5	8,1
İşletme yönetimi iş çevresinde itibarını yükseltmek istemektedir.	12	19,4
İşletme üst yöneticilerinin etik kurallara uygun hareket etmemesi	2	3,2
TOPLAM	62	100,0

Tablo 7’da denetçilere; muhasebe manipülasyonu uygulamasına rastladığınız işletmelerin ortak özellikleri neler olduğu sorulmuştur. Denetçilerin %25,8’i “İşletmede finansal kararların bir ya da birden fazla kişi tarafından alınması”, %21,0’ı “İşletmenin dış çevre üzerinde yetersiz bir kontrolün bulunması” ve %19,4’ü “İşletme yönetimi iş çevresinde itibarını yükseltmek istemektedir.” şeklinde cevap vermiştir.

4.7.1.3 Anket Formunun Güvenirliği

Araştırmada uygulanan anket ölçeklerinin genellenebilmesi ve sonuçların tutarlı olabilmesi için ölçeklerin güvenilirlik ve geçerliliğinin incelenmesi gerekmektedir. Güvenirlilik analiziyle ölçeğin iç tutarlılığının artırılması amaçlanmaktadır. Güvenirlilik analiz sonuçları Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Anketi Güvenirlilik Analizi Sonuçları

Finansal Bilgilerin Manipülasyonu	\bar{X}	Cronbach's Alpha
Yasal Zorunluluklar-1	,666	,767
Yasal Zorunluluklar-2	,139	,802
Yasal Zorunluluklar-3	,290	,792
Yasal Zorunluluklar-4	,045	,800
Yasal Zorunluluklar-5	,757	,768
Yasal Zorunluluklar-6	,301	,791
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması-1	,256	,793
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması-2	,554	,782
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması-3	,770	,771
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması-4	,040	,798
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması-5	,314	,791
Denetçi Bağımsızlığı-1	,505	,787
Denetçi Bağımsızlığı-2	,006	,801
Denetçi Bağımsızlığı-3	,170	,804
Denetçi Bağımsızlığı-4	,277	,793
Etiksel Yargılar-1	,132	,798
Etiksel Yargılar-2	,244	,793
Etiksel Yargılar-3	,196	,797
Etiksel Yargılar-4	,603	,774
Etiksel Yargılar-5	,549	,778
Etiksel Yargılar-6	,356	,790

Denetçi Sorumluluğu-1	,183	,805
Denetçi Sorumluluğu-2	,072	,798
Denetçi Sorumluluğu-3	,303	,791
Denetçi Sorumluluğu-4	,745	,767
Denetçi Sorumluluğu-5	,551	,785
Cronbach's Alpha = 0,796		

Güvenilirlik katsayısının 0,70 ve daha yukarıda olmasını tavsiye etmektedir. Yani bir ölçeğin güvenilir olarak kabul edilmesi için bu katsayının 0,70 veya daha büyük değerde olması istenmektedir. Finansal Bilgilerin Manipülasyonuna ait ölçeğin alpha katsayısı 0,796 olarak belirlenmiştir. Bu katsayı 0,70 kritik değerinin üstünde olduğundan dolayı, ankette bulunan ölçeklerin güvenilir olduğu kabul edilmektedir(Tavşancıl, 2002: 51). Ölçeğe ait alpha katsayıları her bir sorunun alpha katsayısından büyük veya 0,796 değerine çok yakın olduğu için, anketin güvenilirliği çok iyidir. Bu yüzden, hiçbir soru değerlendirme dışı bırakılmamıştır.

4.7.1.4 Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Ölçeği Sorularına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırma incelenen finansal bilgilerin manipülasyonu beş boyut altında ele alınmaktadır. Bu boyutlar; “Yasal Zorunluluklar”, “Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması”, “Denetçi Bağımsızlığı”, “Etiksel Yargılar”, “Denetçi Sorumluluğu”dur. Araştırmaya konu olan finansal bilgilerin manipülasyonu ortaya konması bakımından her bir boyutuna ait değişkenlerin ortalamaları, standart sapmaları ve yüzdelik dağılımlarına yer verilmiştir.

Tablo 9: Yasal Zorunluluklar Boyutu ile İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

İFADELER	Ort.	Std. Sap.	1	2	3	4	5
			%	%	%	%	%
1.Denetim raporlarına olan güvenin sağlanması için, denetçinin denetimi devlete karşı sorumluluğunu göz önünde bulundurarak yapması gerekmektedir.	3,82	1,36	8,1	17,7	0,0	32,3	41,9
2.Yaşanan muhasebe skandalları sonrasında mesleğe olan güvenin azalmasını, yapılan yasal düzenlemeler bir ölçüde gidermiştir.	3,46	1,32	8,1	19,4	21,0	21,0	30,6

3.Denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetim faaliyeti ile finansal bilginin kalitesi sağlanmış olur.	4,29	0,61	0,00	0,00	8,1	54,8	37,1
4.Denetim ve muhasebe standartları, bağımsız denetim mesleğinden beklenenin yerine getirilmesinde önemli etkiler yapmaktadır.	4,03	0,80	0,00	9,7	1,6	64,5	24,2
5.Finansal bilgi manipülasyonunun önlenmesi için mevzuat ve usule yönelik denetimler arttırılmalı.	4,01	0,94	0,00	14,5	0,00	54,8	30,6
6.Türkiye Muhasebe Standartları ile birlikte uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulamaya geçirilmesi hileli finansal raporlamayı azaltır	3,82	1,16	1,6	16,1	19,4	24,2	38,7

Yasal Zorunluluklar Boyutu: 3,90

1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 9’da finansal bilgilerin manipülasyonunun alt boyutlarından yasal zorunluluklar ile ilgili tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır. Söz konusu tabloda görüldüğü gibi “Denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetim faaliyeti ile finansal bilginin kalitesi sağlanmış olur.” ifadesinin ortalamasının en yüksek (4,29) olduğu anlaşılmakta ve bu ifadeye katılanların oranı % 91,9 dur. Diğer taraftan “Denetim ve muhasebe standartları, bağımsız denetim mesleğinden beklenenin yerine getirilmesinde önemli etkiler yapmaktadır” ifadesine katılanların oranı % 88,7 olup ortalaması 4,03 tür. Ayrıca “Finansal bilgi manipülasyonunun önlenmesi için mevzuata ve usule yönelik denetimler arttırılmalı” görüşüne katılanların oranı % 85,4 ve ortalaması 4,01’dir. Araştırmaya katılanların büyük çoğunluğu denetim standartlarına uygun olarak yürütülen bir denetim faaliyetinin finansal bilginin kalitesini arttıracığı, mevzuat ve usule yönelik denetimlerin arttırılmasının finansal bilgi manipülasyonunun önlenmesinde önemli olduğunu düşünmektedirler. Buna karşılık, ankete cevap verenlerin % 27,5’inin “Yaşanan muhasebe skandalları sonrasında mesleğe olan güvenin azalmasını, yapılan yasal düzenlemeler bir ölçüde gidermiştir.” ifadesine katılmamaktadır. Yasal zorunluluklar boyutunun ortalaması 3,90’dır.

Tablo 10: Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması Boyutu İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

İFADELER	Ort.	Std. Sap.	1	2	3	4	5
			%	%	%	%	%
1. Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan denetim raporlarının amacı, finansal tabloların sunumunda doğruluğun ve güvenilirliğinin garanti edilmesini sağlamaktadır.	4,03	1,10	6,5	6,5	0,0	51,6	35,5
2. Bağımsız denetim faaliyetleri, işletme içerisinde hileli finansal raporlamanın yapılmasında bir engel oluşturmaktadır.	4,20	0,72	0,0	1,6	12,9	48,4	37,1
3. Denetim faaliyetlerinde yer alan rotasyon uygulaması (bir işletmeyi sürekli olarak aynı bağımsız denetim firmasının denetlememesi, belli periyotlarla denetim firmasının değişmesi) hileli finansal raporlama riskini azaltıcı etki yapar.	4,33	0,80	0,0	3,2	11,3	33,9	51,6
4. Denetim mekanizması, finansal bilgi kullanıcılarının yararlı bilgiyi elde etmesine olanak sağlamaktadır.	4,51	0,50	0,0	0,0	0,0	48,4	51,6
5. İşletmelerde iç kontrol sistemlerinin kurulması veya etkin hale getirilmesi hileli finansal raporlamayı azaltır.	4,35	0,54	0,0	0,0	3,2	58,1	38,7

Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması Boyutu: 4,29

1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 10'da finansal bilgilerin manipülasyonunun alt boyutlarından denetçi rolü ve denetim mekanizması ile ilgili tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır. Söz konusu tablo incelendiğinde "Denetim mekanizması, finansal bilgi kullanıcılarının yararlı bilgiyi elde etmesine olanak sağlamaktadır." ifadesine katılanların oranı %100 dür. Ayrıca ortalamasının en yüksek (4,51) olduğu anlaşılmaktadır. Akabinde işletmelerde "iç kontrol sistemlerinin kurulması veya etkin hale getirilmesi hileli finansal raporlamayı azaltır" ifadesi %96,8 lik oranla ve ortalaması (4,35) lik katılım düzeyi ile ikinci sırada yer almaktadır. Diğer taraftan "Denetim faaliyetlerinde yer alan rotasyon uygulaması hileli finansal raporlama riskini azaltıcı etki yapar" ifadesi de % 85,5 lik oranla ve 4,33 lük ortalama ile üçüncü sırada yer almaktadır. Genel olarak bakıldığında denetçi rolü ve denetim mekanizması boyutunun ortalaması 4,29'dur.

Tablo 11: Denetçi Bağımsızlığı Boyutu İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

İFADELER	Ort.	Std. Sap.	1	2	3	4	5
			%	%	%	%	%
1. Denetimi gerçekleştiren kişinin bağımsız olarak hareket edebilmesi için kendi çabaları yeterli olmayabilmektedir.	4,38	0,52	0,0	0,0	1,6	58,1	40,3
2. Denetimden sonra ortaya çıkan rapor, bağımsız denetçinin görüşlerini yansıtmaktadır.	4,37	0,68	0,0	0,0	11,3	40,3	48,4
3. Denetçilerin bağımsızlığını geliştirmek ve sağlamak için denetlenen işletme ve bağımsız denetim şirketi birlikte çalışmalı ve gereken ortam hazırlanmalıdır.	3,62	1,59	19,4	11,3	0,0	25,8	43,5
4. Muhasebe meslek mensuplarının bağımsızlığının artırılması finansal bilgi manipülasyonunu azaltır.	4,40	0,49	0,0	0,0	0,0	59,7	40,3

Denetçi Bağımsızlığı Boyutu: 4,19

1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 11’de finansal bilgilerin manipülasyonunun alt boyutlarından denetçi bağımsızlığı ile ilgili tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır. “Muhasebe meslek mensuplarının bağımsızlığının artırılması finansal bilgi manipülasyonunu azaltır.” Görüşüne katılanların oranı %100, ortalama olarak en yüksek (4,40) olduğu anlaşılmaktadır. Diğer taraftan “Denetimi gerçekleştiren kişinin bağımsız olarak hareket edebilmesi için kendi çabaları yeterli olmayabilmektedir.” ifadesi %98,4 lük oranla ve 4,38’lik ortalama ile ikinci sırada yer almaktadır. Denetçi bağımsızlığı boyutunun ortalaması 4,19’dur. Katılımcıların tamamına yakına denetçi bağımsızlığının artırılmasının finansal bilgi manipülasyonunu azaltacağını ifade etmektedirler.

Tablo 12: Etiksel Yargılar Boyutu İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

İFADELER	Ort.	Std. Sap.	1	2	3	4	5
			%	%	%	%	%
1. Büyük işletmeler ve onların bağımsız denetçileri birlikte bir ortaklık şeklinde çalışmaktadırlar ve kamuoyuna yalnızca yönetimin dediklerini aktarmaktadırlar.	1,82	0,91	46,8	27,4	24,2	0,0	1,6
2. Bağımsız denetçinin en önemli görevlerinden biri, denetlenen firmanın büyük hissedarlarının kayıplarını önlemektir.	1,48	0,91	71,0	19,4	0,0	9,7	0,0
3. Finansal tablolarda yer alan bilginin doğruluğunda ve güvenilirliğinde esas olan denetlenen işletme yönetiminin menfaatleridir.	1,59	1,20	71,0	17,7	1,6	0,0	9,7
4. Finansal bilgi manipülasyonunun temel nedeni denetlenen işletmenin maddi kaygılarıdır.	3,72	1,13	8,1	6,5	12,9	50,0	22,6

5. Finansal bilgi manipülasyonunun nedenlerinden birisi de Türkiye'deki muhasebe sisteminin işletmelere iş tarzına ve piyasadaki koşullara göre hareket etme imkânı sağlıyor olmasıdır.	3,56	0,96	0,0	14,5	33,9	32,3	19,4
6. İşletmelerin 3. Şahıslara ve kredi kuruluşlarına karşı daha kabul edilebilir finansal tablo sunma istekleri hileli finansal raporlamaya neden olmaktadır.	4,32	0,56	0,0	1,6	0,0	62,9	35,5

Etiksel Yargılar Boyutu: 2,75

1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 12'de finansal bilgilerin manipülasyonunun alt boyutlarından etiksel yargılar ile ilgili tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır. Denetçilerin hemen hemen tamamı %98,4'ü işletmelerin 3. Şahıslara ve kredi kuruluşlarına karşı daha kabul edilebilir finansal tablo sunma isteklerinden dolayı hileli finansal raporlama yaptıklarını ifade etmektedirler. Katılımcıların %72,6 sı finansal bilgi manipülasyonunun nedeninin denetlenen işletmelerin maddi kaygıların ne olduğu düşünülmektedir. Ayrıca katılımcıların %51,7'si finansal bilgi manipülasyonunun nedenlerinden birisini de Türkiye'de muhasebe sisteminin, işletmelere iş tarzına ve piyasadaki koşullara göre hareket etme imkânı sağlıyor olması ve esnek hareket edebilme olanağını tanımasından kaynaklandığını düşünmektedirler. Öte yandan, katılımcıların %89,4'ü bağımsız denetçinin denetlenen firmanın büyük hissedarlarının kayıplarını önlemek görüşüne katılmadıkları, %87,7'si denetim çalışmalarında işletme yönetiminin menfaatlerinin ön planda olmadığını beyan etmişlerdir. Etiksel yargılar boyutunun ortalaması 2,75'tir.

Tablo 13: Denetçi Sorumluluğu Boyutu İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

İFADELER	Ort.	Std. Sap.	1	2	3	4	5
			%	%	%	%	%
1. Bir denetçinin temel sorumluluğu, hileli finansal raporlamayı önlemektir.	3,50	1,66	22,6	12,9	0,0	21,0	43,5
2. Denetim raporunda yanlış beyan yapılması, bağımsız denetçi için oldukça olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir, bu bakımdan denetim mesleği büyük risk almaktadır.	4,43	0,53	0,0	0,0	1,6	53,2	45,2
3. “Hileli finansal raporlamada hiç kimsenin reel manada sorumluluğu yoktur ” anlayışı bağımsız denetim mesleğinin icrasına ters bir durumdur.	4,09	1,18	8,1	4,8	1,6	40,3	45,2
4. Muhasebe meslek mensuplarının yeterli mesleki bilgi ve birikime sahip olmaması da finansal bilgi manipülasyonuna neden olmaktadır.	3,96	1,03	0,0	17,7	1,6	46,8	33,9
5. İşletme yöneticilerinin/yönetim kurullarının sorumluluğunun artırılması finansal bilgi manipülasyonunu azaltır.	4,56	0,53	0,0	0,0	1,6	40,3	58,1

Denetçi Sorumluluğu Boyutu: 4,11

1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 13’te finansal bilgilerin manipülasyonunun alt boyutlarından denetçi sorumluluğu ile ilgili tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır. Tablo 13’te de görüldüğü üzere “İşletme yöneticilerinin/yönetim kurullarının sorumluluğunun artırılması finansal bilgi manipülasyonunu azaltır”. Görüşüne katılanların oranı %98,4, denetim raporlarında yanlış görüş bildirilmesinin büyük bir risk olduğunu düşünenlerin oranı %98,4’ tür. Buna karşılık, katılımcıların % 35,5’i denetçinin temel sorumluluğunun hileli finansal raporlamayı önlemek olmadığını belirtmişlerdir. Denetçi sorumluluğu boyutunun ortalaması 4,11’dir.

Tablo 14: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Boyutlar	Ortalama	Standart Sapma
Yasal Zorunluluklar	3,90	0,60
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	4,29	0,39
Denetçi Bağımsızlığı	4,19	0,53
Etiksel Yargılar	2,75	0,57
Denetçi Sorumluluğu	4,11	0,58

Tablo 14’te finansal bilgilerin manipülasyonu boyutlarına ilişkin tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır. Denetçilerin en yüksek finansal bilgilerin manipülasyonu

boyutu “Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması” (4,29) ve en düşük ise “Etiksel Yargılar” (2,75) olduğu anlaşılmaktadır.

4.7.1.5 Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Demografik Değişkenlerine Bağlı Olarak Değişmesi

Araştırmanın bu bölümünde finansal bilgilerin manipülasyonu boyutlarının demografik değişkenlerine bağlı olarak değişip değişmediği belirlenmeye çalışılmıştır. Finansal bilgilerin manipülasyonu ile ilgili 5’li likert ölçeğinin normal dağılıp dağılmadığı tespit etmek için Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk analizi yapılmış ve sonucunda tüm ölçeklerin değeri ($p=0,000<0,05$) tespit edilmiştir. Tabachnick ve Fidell (2013) göre; çarpıklık ve basıklık değerleri +1,5 ile -1,5 arasında olursa George ve Mallery (2010) göre; +2,0 ile -2,0 arasında olursa ölçeğin normal dağıldığını ve parametrik testlerin daha geçerli ve güvenilir sonuçların vereceğini ifade etmişlerdir. Buradan hareketle çalışmadaki ölçeğin çarpıklık ve basıklık değerleri -0,325 ve -0,964 olduğu için çalışmada parametrik testler olan bağımsız iki grup T-testi ve One-way Anova varyans testi kullanılmıştır. ANOVA testinde gruplar arasında çoklu karşılaştırma yapmak için TUKEY testi tercih edilmiştir. Ayrıca iki parametrik testin karşılaştırılması için Ki-kare testinden yararlanılmıştır. Araştırmanın demografik değişkenleri olarak, tecrübe, yaş, denetim ve mesleki unvanlar kullanılmıştır.

Tablo 15: Finansal Bilgilerin Manipülasyonunun Boyutları ve Manipülasyonu Uygulaması ile Karşılaşma

Manipülasyon Boyutları	Manipülasyona rastladınız mı?	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	T-Testi Anlamlılık
Yasal Zorunluluk	Evet	55	3,92	0,622	0,383
	Hayır	7	3,76	0,430	
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	Evet	55	4,32	0,408	0,003
	Hayır	7	4,05	0,151	
Denetçi Bağımsızlığı	Evet	55	4,24	0,539	0,011
	Hayır	7	3,85	0,283	
Etiksel Yargılar	Evet	55	2,79	0,591	0,006
	Hayır	7	2,45	0,209	
Denetçi Sorumluluğu	Evet	55	4,17	0,588	0,000
	Hayır	7	3,62	0,243	

Finansal bilgilerin manipülasyonu boyutlarının denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumuna bağlı olarak değişip değişmediği T-testi ile

belirlenmiş, sonuçlar Tablo 15'te gösterilmiştir. Buna göre muhasebe manipülasyonuna rastlayan denetçilerin muhasebe manipülasyonuna rastlamayanlara göre “Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması”, “Denetçi Bağımsızlığı”, “Etiksel Yargılar” ve “Denetçi Sorumluluğu” boyutlarının ortalamaları daha yüksektir ve bu farklılık istatistiksel olarak oldukça anlamlıdır. Sonuç olarak “Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı muhasebe manipülasyonu uygulamasıyla karşılaşma durumuna göre farklılaşmaktadır.” H₁ hipotezi kabul edilmektedir.

Tablo 16: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Mesleki Unvanlara Bağlı Olarak Değişmesi

Manipülasyon Boyutları	Meslekteki Unvan	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	T-Testi Anlamlılık
Yasal Zorunluluk	SMMM	47	3,93	0,62	0,562
	YMM	15	3,83	0,54	
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	SMMM	47	4,25	0,41	0,221
	YMM	15	4,38	0,31	
Denetçi Bağımsızlığı	SMMM	47	4,17	0,56	0,412
	YMM	15	4,28	0,42	
Etiksel Yargılar	SMMM	47	2,58	0,42	0,002
	YMM	15	3,26	0,67	
Denetçi Sorumluluğu	SMMM	47	4,03	0,61	0,023
	YMM	15	4,36	0,40	

Tablo 16’da denetçiler mesleki unvanlarına göre SMMM ve YMM olarak iki gruba ayrılmış ve iki grup arasında finansal bilgilerin manipülasyonu boyutları açısından bir farklılık olup olmadığı tespit edilmiştir. T-testi sonuçlarına göre; “Yasal Zorunluluk”, “Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması” ve “Denetçi Bağımsızlığı” boyutları mesleki unvanlara göre farklılaşmamaktadır. Buna karşın YMM’lerin SMMM’lere göre “Etiksel Yargılar” ve “Denetçi Sorumluluğu” boyutları ortalamaları daha yüksektir. Başka bir ifade ile YMM’ler SMMM’lere göre etiksel yargılarının gerekliliğine ve denetçi sorumluluğuna daha fazla katılmaktadır. Sonuç olarak “Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı mesleki unvana göre farklılaşmaktadır.” H₂ hipotezi kabul edilmektedir.

Tablo 17: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Cinsiyete Bağlı Olarak Değişmesi

Manipülasyon Boyutları	Cinsiyet	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	T-Testi Anlamlılık
Yasal Zorunluluk	Kadın	6	3,91	0,20	0,940
	Erkek	56	3,90	0,63	
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	Kadın	6	4,26	0,20	0,800
	Erkek	56	4,29	0,41	
Denetçi Bağımsızlığı	Kadın	6	4,33	0,37	0,404
	Erkek	56	4,18	0,54	
Etiksel Yargılar	Kadın	6	2,69	0,19	0,506
	Erkek	56	2,75	0,59	
Denetçi Sorumluluğu	Kadın	6	3,73	0,41	0,057
	Erkek	56	4,15	0,58	

Tablo 17’de denetçilerin cinsiyetine göre finansal bilgilerin manipülasyonu boyutlarının ortalamaları gösterilmiştir. “Yasal Zorunluluk”, “Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması”, “Denetçi Bağımsızlığı”, “Etiksel Yargılar” ve “Denetçi Sorumluluğu” ile denetçilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Sonuç olarak “Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı cinsiyete göre farklılaşmaktadır.”H₃ hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 18: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Yaşa Bağlı Olarak Değişmesi

Manipülasyon Boyutları	Yaş	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	ANOVA Anlamlılık
Yasal Zorunluluk	26-35	5	4,10	0,30	0,284
	36-45	18	4,07	0,59	
	46-55	17	3,91	0,65	
	56 ve üzeri	22	3,72	0,60	
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	26-35	5	4,76	0,26	0,047
	36-45	18	4,26	0,36	
	46-55	17	4,25	0,42	
	56 ve üzeri	22	4,22	0,36	
Denetçi Bağımsızlığı	26-35	5	4,65	0,37	0,038
	36-45	18	4,29	0,46	
	46-55	17	4,25	0,61	
	56 ve üzeri	22	3,97	0,46	

Etiksel Yargılar	26-35	5	3,00	0,23	0,080
	36-45	18	2,55	0,29	
	46-55	17	2,62	0,44	
	56 ve üzeri	22	2,95	0,78	
Denetçi Sorumluluğu	26-35	5	4,68	0,60	0,081
	36-45	18	4,01	0,53	
	46-55	17	3,96	0,62	
	56 ve üzeri	22	4,18	0,53	

Tablo 18’de denetçilerin yaşına göre finansal bilgilerin manipülasyonu boyutlarının ortalamaları gösterilmiştir. “*Yasal Zorunluluk*”, “*Etiksel Yargılar*” ve “*Denetçi Sorumluluğu*” ile denetçilerin yaşları arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Her ne kadar istatistiksel olarak anlamlı olmasa da 26-35 yaş grubunun diğer yaş gruplarına göre “*Denetçi Sorumluluğu*” boyutunun ortalamaları daha yüksektir. *TUKEY* çoklu karşılaştırma testi incelendiğinde 26-35 yaş grubu ile diğer gruplar arasındaki anlamlılık değeri (p değeri) sırasıyla 0,102; 0,074 ve 0,274 olduğu görülmüştür.

Buna karşılık “*Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması*” ve “*Denetçi Bağımsızlığı*” boyutları ile denetçilerin yaşları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık söz konusudur. “*Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması*” boyutu açısından *TUKEY* çoklu karşılaştırma testi incelendiğinde 26-35 yaş grubu ile diğer tüm yaş grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Başka bir ifade ile 26-35 yaş grubu diğer yaş gruplarına göre “*Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması*” boyutuna daha fazla katılmaktadırlar. “*Denetçi Bağımsızlığı*” boyutu açısından çoklu karşılaştırma testi incelendiğinde 26-35 yaş grubu ile 56 yaş ve üzerinde yer alan grup arasından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Benzer şekilde 26-35 yaş grubu 56 yaş ve üzeri grubuna göre “*Denetçi Bağımsızlığı*” boyutuna daha fazla katılmaktadırlar. Sonuç olarak “*Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı yaşa göre farklılaşmaktadır.*” H_4 hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 19: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Mesleki Tecrübeye Bağlı Olarak Değişmesi

Manipülasyon Boyutları	Tecrübe	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	ANOVA Anlamlılık
Yasal Zorunluluk	1 - 3 yıl	4	3,91	0,51	0,421
	4- 7 yıl	2	3,92	0,35	
	8 - 15 yıl	3	3,33	0,28	
	16 yıl ve üzeri	53	3,93	0,62	
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	1 - 3 yıl	4	4,55	0,77	0,152
	4- 7 yıl	2	4,20	0,28	
	8 - 15 yıl	3	3,86	0,11	
	16 yıl ve üzeri	53	4,29	0,36	
Denetçi Bağımsızlığı	1 - 3 yıl	4	4,18	0,51	0,260
	4- 7 yıl	2	4,87	0,17	
	8 - 15 yıl	3	4,41	0,57	
	16 yıl ve üzeri	53	4,16	0,52	
Etiksel Yargılar	1 - 3 yıl	4	2,83	0,57	0,257
	4- 7 yıl	2	2,66	0,47	
	8 - 15 yıl	3	2,11	0,09	
	16 yıl ve üzeri	53	2,78	0,57	
Denetçi Sorumluluğu	1 - 3 yıl	4	4,75	0,50	0,063
	4- 7 yıl	2	4,20	0,84	
	8 - 15 yıl	3	3,60	0,69	
	16 yıl ve üzeri	53	4,09	0,55	

Tablo 19’de denetçilerin mesleki tecrübelerine göre finansal bilgilerin manipülasyonu boyutlarının ortalamaları gösterilmiştir. *Yasal Zorunluluk*”, “*Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması*”, “*Denetçi Bağımsızlığı*”, “*Etiksel Yargılar*” ve “*Denetçi Sorumluluğu*” ile denetçilerin tecrübeleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Sonuç olarak “*Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı mesleki tecrübeye göre farklılaşmaktadır.*” H_5 hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 20: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Denetim Firmasındaki Unvanına Bağlı Olarak Değişmesi

Manipülasyon Boyutları	Denetim Firmasındaki Unvan	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	ANOVA Anlamlılık
Yasal Zorunluluk	Sorumlu Denetçi	43	3,88	0,62	0,889
	Denetçi	12	3,95	0,67	
	Denetçi Yardımcısı	7	3,97	0,36	
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	Sorumlu Denetçi	43	4,27	0,38	0,760
	Denetçi	12	4,36	0,32	
	Denetçi Yardımcısı	7	4,25	0,57	
Denetçi Bağımsızlığı	Sorumlu Denetçi	43	4,17	0,58	0,176
	Denetçi	12	4,41	0,37	
	Denetçi Yardımcısı	7	3,96	0,26	
Etiksel Yargılar	Sorumlu Denetçi	43	2,64	0,47	0,002
	Denetçi	12	3,25	0,74	
	Denetçi Yardımcısı	7	2,57	0,34	
Denetçi Sorumluluğu	Sorumlu Denetçi	43	3,97	0,56	0,001
	Denetçi	12	4,65	0,15	
	Denetçi Yardımcısı	7	4,02	0,69	

Tablo 20’de denetçilerin denetim firmasındaki unvanına göre finansal bilgilerin manipülasyonu boyutlarının ortalamaları gösterilmiştir. “*Yasal Zorunluluk*”, “*Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması*” ve “*Denetçi Bağımsızlığı*” ile denetçilerin denetim firmasındaki unvanları arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Buna karşılık “*Etiksel Yargılar*” ve “*Denetçi Sorumluluğu*” boyutları ile denetçilerin denetim firmasındaki unvanları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık söz konusudur. *TUKEY* çoklu karşılaştırma testi incelendiğinde denetçi ile sorumlu denetçi ve denetçi yardımcısı ortalamalarının “*Etiksel Yargılar*” ve “*Denetçi Sorumluluğu*” boyutları açısından farklılık olduğu başka bir ifade ile denetçiler, sorumlu denetçilere ve yardımcı denetçilere göre; “*Etiksel Yargılar*” ve “*Denetçi Sorumluluğu*” boyutlara daha fazla katılmaktadırlar. Bununla birlikte sorumlu denetçiler ile denetçi yardımcılarını açısından anlamlı bir farklılık yoktur. Sonuç olarak “*Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı denetim firmasındaki unvana göre farklılaşmaktadır.*” H_6 hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 21: Denetçilerin Yaşı ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma

Yaş	Manipülasyona rastladınız mı?		TOPLAM
	Evet	Hayır	
26-35	5 %9,1	0 %0,0	5 %8,1
36-45	14 %25,5%	4 %57,1%	18 %29,0
46-55	14 %25,5	3 %42,9	17 %27,4
56 ve üzeri	22 %40,0	0 %0,0	22 %35,5
TOPLAM	55 %100,0	7 %100,0	62 %100,0

Ki- Kare Anlamlılık: 0,099

Tablo 21’de iki kategorik değişken olan yaş ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumları Ki-kare testi ile karşılaştırılmıştır. Böylelikle manipülasyon uygulamasına rastlayan ve rastlamayan denetçilerin yaşları arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Ki-kare testi sonuçları incelendiğinde yaşla birlikte manipülasyon uygulamasına rastlama durumu kısmen artmasına karşılık, bu farklılık istatistiksel olarak anlamlı değildir. Sonuç olarak “Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu yaşa göre farklılaşmaktadır.” H_7 hipotezi reddedilmektedir.

Tablo 22: Denetçilerin Mesleki Tecrübesi ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma

Tecrübe	Manipülasyona rastladınız mı?		TOPLAM
	Evet	Hayır	
1 - 3 yıl	4 %7,3	0 % 0,0	4 % 6,5
4- 7 yıl	2 % 3,6	0 % 0,0	2 % 3,2
8 - 15 yıl	3 %5,5	0 % 0,0	3 % 4,8
16 yıl ve üzeri	46 %83,6	7 % 100,0	53 % 85,5
TOPLAM	55 %100,0	7 %100,0	62 %100,0

Ki- Kare Anlamlılık: 0,720

Tablo 22’de mesleki tecrübe ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumları Ki-kare testi ile karşılaştırılmıştır. Böylelikle manipülasyon uygulamasına rastlayan ve rastlamayan denetçilerin mesleki tecrübeleri arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Analiz sonuçları incelendiğinde mesleki tecrübe ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık yoktur. Sonuç olarak “Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı mesleki tecrübeye göre farklılaşmaktadır.” H₈ hipotezi reddedilmektedir.

Tablo 23: Denetçilerin Denetim Firmasındaki Unvanı ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma

Denetim Firmasındaki Unvan	Manipülasyona rastladınız mı?		TOPLAM
	Evet	Hayır	
Sorumlu Denetçi	40 %72,7	3 %42,9	43 %69,4
Denetçi	12 %21,8	0 %0,0	12 %19,4
Denetçi Yardımcısı	3 %5,5	4 %57,1	7 %11,3
TOPLAM	55 %100,0	7 %100,0	62 %100,0

Ki- Kare Anlamlılık: 0,000

Tablo 23'te denetim firmasındaki unvan ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumları ile karşılaştırılmıştır. Böylelikle manipülasyon uygulamasına rastlayan ve rastlamayan denetçilerin denetim firmasındaki unvanları arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Test sonuçları incelendiğinde denetim firmasındaki unvanı ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumu arasında istatistiksel olarak oldukça anlamlı bir farklılık vardır. Manipülasyon uygulamasına rastlamayanların %57'si denetçi yardımcılardan oluşmaktadır. Sonuç olarak *“Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu denetim firmasındaki unvana göre farklılaşmaktadır.”* H₉ hipotezi kabul edilmektedir.

Tablo 24: Denetçilerin Mesleki Unvanı ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma

Meslekteki Unvan	Manipülasyona rastladınız mı?		TOPLAM
	Evet	Hayır	
SMMM	40	7	47
	%72,7	%100,0	%75,8
YMM	15	0	15
	%27,3	%0,0	%24,2
TOPLAM	55	7	62
	%100,0	%100,0	%100,0

Ki- Kare Anlamlılık: 0,113

Tablo 24'te mesleki unvan ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumları ile karşılaştırılmıştır. Söz konusu iki grup ile manipülasyon uygulamasına rastlayan ve rastlamayan denetçilerin mesleki unvanları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Ki-kare sonuçları incelendiğinde mesleki unvan ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumu arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur. Anlamlı bir farklılık olmamasına karşın manipülasyon uygulamasına rastlamayan denetçilerin tamamı SMMM'lerden oluşmaktadır. Bu durum YMM'lerin mesleki geçmişlerinin daha uzun ve tecrübeli olmaları ile açıklanabilir. Sonuç olarak *“Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu mesleki unvana göre farklılaşmaktadır.”* H₁₀ hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 25: Denetçilerin Cinsiyeti ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma

Cinsiyet	Manipülasyona rastladınız mı?		TOPLAM
	Evet	Hayır	
Kadın	4 %7,3	2 %28,6	6 %9,7
Erkek	51 %92,7	5 %71,4	56 %90,3
TOPLAM	55 %100,0	7 %100,0	62 %100,0

Ki- Kare Anlamlılık: 0,073

Tablo 25’te cinsiyet ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumları Ki-kare testi ile karşılaştırılmıştır. Analiz sonuçları incelendiğinde cinsiyet ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık yoktur. Sonuç olarak *“Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu cinsiyete göre farklılaşmaktadır.”* H₁₁ hipotezi reddedilmiştir.

SONUÇLAR

İşletmeler mali işlemlerini yansıtan bilgileri, finansal raporlar ile finansal bilgi kullanıcılarına sunmaktadırlar. Finansal raporlamanın amacı, işletme ile ilgili finansal bilgileri, finansal bilgi kullanıcılarına güvenilir, şeffaf ve doğru bir şekilde sunmaktır. Finansal raporlama bu işlevi finansal tablolar aracılığı ile gerçekleştirmektedir. Finansal tabloların oluşmasında temel olan muhasebe sisteminin farklı durumlar için uygulanabilirliğinin olmaması nedeniyle bazı esneklikler bulunmaktadır. Her ne kadar bu esneklikler muhasebe standartları ile kontrol altına alınmaya çalışılsa da finansal bilgi kullanıcıları bu durumdan olumsuz etkilenmemelidir. Fakat bazı durumlarda bu esneklikler kötü niyetle kullanılmakta ve finansal bilgi kullanıcılarına bilgiler eksik ya da yanıltıcı verilebilmektedir.

Bir diğer ifade ile işletmeler finansal tabloları manipüle edebilmek için muhasebe işlemleri üzerinde hileye başvurabilmektedir. Özellikle 2000'li yılların başlarında yaşanan muhasebe ve denetim skandalları birçok ülkeyi etkilemiştir. Söz konusu muhasebe ve denetim skandallarının sebepleri arasında bağımsız denetim ve iç denetim kavramlarının iç içe geçmiş olmasının yanı sıra; önemli sebeplerden biri de firma yöneticilerinin aldıkları kararlarda yanlış davranışlarıdır. Yapılan araştırmalara da bakıldığında hileli finansal raporun ve finansal bilgi manipülasyonlarının oluşturduğu piyasalardaki tahribatın önlenmesi ve tespit edilip düzeltilmesinin ne derece önemli olduğu gözlenebilmektedir. Yaşanan bu skandallar bağımsız denetçileri daha da önemli hale getirmiştir ve son yıllarda bu konuda yapılan araştırmaların artmasına neden olmuştur.

Bu çalışmada Antalya, Burdur ve Isparta illerinde bulunan bağımsız denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçilerin işletmelerde finansal bilgilerin manipülasyonu ve manipülasyonun tespitinde denetim ve denetçinin rolü tespit edilmeye çalışılmıştır.

Araştırma bulgularının analizi sonucu, bağımsız denetçilerin % 88,7'si denetledikleri işletmelerde hileli finansal raporlamaya rastladıklarını beyan etmişlerdir. Finansal bilgi manipülasyonuna başvuran işletmelerin en çok muhasebe manipülasyon türlerinden %56,5'i stokların muhasebeleştirilmesinde hile yaptıkları bağımsız denetçiler tarafından ifade edilmiştir. Bununla birlikte, denetçilerin %27,4'ü "Varlık ve

yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi üzerinden yapılan manipülasyon” ve %4,8’i “Gelirlerin muhasebeleştirilmesi üzerinden yapılan manipülasyon” ile karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Araştırmaya katılan denetçilerin yaklaşık yarısı muhasebe manipülasyon tekniklerinden %48,4’ü muhasebe hata ve usulsüzlükleri ile karşılaştıklarını, %30,6’sı karın yönetilmesi ve %8,1’i ise karın istikralı hale getirilmesi ile ilgili manipülasyon teknikleri ile karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. Bu durum özellikle finansal bilgi manipülasyon uygulamaları ile birlikte değerlendirildiğinde, işletmelerin genellikle stokların muhasebeleştirilmesinde hile yaptıkları ve bunun da muhasebe hata ve usulsüzlükleri kapsamında geliştiği görülmektedir.

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin verdikleri yanıtlardan, denetçilere finansal tabloların manipüle edilmesi ile ilgili olarak gözlemedikleri durumlar sorulmuş %79,0’ı iç kontrol sisteminin yetersizliği ve %11,3’ü muhasebe işlemleri üzerinden yapılan anormallikleri gözlemediklerini ifade etmişlerdir. Bir diğer soruda bağımsız denetçilere, denetledikleri işletmeler ile ilgili denetim raporlarına ait ifadeleri sorulmuş; %45,2’ si denetlenen işletmenin finansal raporlarının güvenilirliği ve muhasebe sisteminin işleyişine katkıda bulunmak, %43,5’i kamuya karşı güvenin sağlanması ve işletme imajının garanti altında tutulması görüşlerine katılmışlardır. Bağımsız denetçilerin finansal bilgi manipülasyonuna başvuran işletmelerin genel özellikleri sorulduğunda işletmelerde finansal kararların birden fazla kişi tarafından alınması ve işletmenin dış çevre üzerinde yetersiz bir kontrolünün bulunması olarak değerlendirmişlerdir. Yine denetçilerin finansal bilgi manipülasyonuna başvuran işletmelerin genel özellikleri ile ilgili bir diğer katıldıkları görüş ise işletme yönetiminin iş çevresinde itibarını yükseltmek istemesi olarak beyan etmişlerdir.

Araştırmanın finansal bilgilerin manipülasyonu ölçeğine ait tanımlayıcı istatistiklerin değerlendirilmesinde finansal bilgi manipülasyonu yasal zorunluluk, denetçi rolü ve denetim mekanizması, denetçi bağımsızlığı, etiksel yargılar ve denetçi sorumluluğu olmak üzere beş boyutta ele alınmıştır. Her boyut açısından sonuçlar ayrı ayrı değerlendirildiğinde denetçiler “*Yasal Zorunluluk*” ile ilgili alt boyutlarda katılım düzeyleri şu şekilde sıralanmaktadır. “Denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetim faaliyeti ile finansal bilginin kalitesi sağlanmış olur.” ifadesinin ortalamasının en yüksek 4,29 olduğu anlaşılmakta ve bu ifadeye katılanların oranı % 91,9 dur. Diğer taraftan “Denetim ve muhasebe standartları, bağımsız denetim mesleğinden beklenenin

yerine getirilmesinde önemli etkiler yapmaktadır” ifadesine katılanların oranı % 88,7 olup ortalaması 4,03 tür. Ayrıca “Finansal bilgi manipülasyonunun önlenmesi için mevzuata ve usule yönelik denetimler artırılmalı” görüşüne katılanların oranı % 85,4 ve ortalaması 4,01’dir. Araştırmaya katılanların büyük çoğunluğu denetim standartlarına uygun olarak yürütülen bir denetim faaliyetinin finansal bilginin kalitesini arttıracığı, mevzuat ve usule yönelik denetimlerin artırılmasının finansal bilgi manipülasyonunun önlenmesinde önemli olduğunu düşünmektedirler. Bir diğer boyut “Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması” açısından alt boyutlara denetçilerin katılım düzeyleri şu şekildedir. “Denetim mekanizması, finansal bilgi kullanıcılarının yararlı bilgiyi elde etmesine olanak sağlamaktadır.” ifadesine katılanların oranı %100 dür. Ayrıca ortalamasının en yüksek (4,51) olduğu anlaşılmaktadır. Daha sonra işletmelerde “iç kontrol sistemlerinin kurulması veya etkin hale getirilmesi hileli finansal raporlamayı azaltır” ifadesi %96,8 lik oranla ve ortalaması (4,35) lik katılım düzeyi ile ikinci sırada yer almaktadır. Diğer taraftan “Denetim faaliyetlerinde yer alan rotasyon uygulaması hileli finansal raporlama riskini azaltıcı etki yapar” ifadesi de % 85,5 lik oranla ve 4,33 lük ortalama ile üçüncü sırada yer almaktadır.

Genel olarak bakıldığında denetçi rolü ve denetim mekanizması boyutunun ortalaması 4,29’dur.“Denetçi Bağımsızlığı” boyutu ile ilgili analiz sonuçlarına göre denetçilerin alt boyutlara katılım düzeyi şu şekildedir. “Muhasebe meslek mensuplarının bağımsızlığının artırılması finansal bilgi manipülasyonunu azaltır.” görüşüne katılanların oranı %100, ortalama olarak en yüksek (4,40) olduğu anlaşılmaktadır. Diğer taraftan “Denetimi gerçekleştiren kişinin bağımsız olarak hareket edebilmesi için kendi çabaları yeterli olmayabilmektedir.” ifadesi %98,4 lük oranla ve 4,38’lik ortalama ile ikinci sırada yer almaktadır. Denetçi bağımsızlığı boyutunun ortalaması 4,19’dur.“Etiksel Yargılar” boyutuna ait sonuçlar şu şekildedir. Katılımcıların tamamına yakını denetçi bağımsızlığının artırılmasının finansal bilgi manipülasyonunu azaltacağını ifade etmektedirler. Denetçilerin, %98,4’ü işletmelerin 3. şahıslara ve kredi kuruluşlarına karşı daha kabul edilebilir finansal tablo sunma isteklerinden dolayı hileli finansal raporlama yaptıklarını ifade etmektedirler. Katılımcıların %72,6 sı finansal bilgi manipülasyonunun nedeninin denetlenen işletmelerin maddi kaygıların neden olduğunu düşünülmektedir. Ayrıca katılımcıların %51,7’si finansal bilgi manipülasyonunun nedenlerinden birisini de Türkiye’de

muhasabe sisteminin, işletmelere iş tarzına ve piyasadaki koşullara göre hareket etme imkanı sağlıyor olması ve esnek hareket edebilme olanağını tanımasından kaynaklandığını düşünmektedirler. Öte yandan, katılımcıların %89,4'ü bağımsız denetçinin denetlenen firmanın büyük hissedarlarının kayıplarını önlemek görüşüne katılmadıkları, %87,7'si denetim çalışmalarında işletme yönetiminin menfaatlerinin ön planda olmadığını beyan etmişlerdir. Etiksel yargılar boyutunun ortalaması 2,75'tir. “*Denetçi Sorumluluğu*” ile ilgili alt boyutlara ait sonuçlar değerlendirildiğinde “İşletme yöneticilerinin/yönetim kurullarının sorumluluğunun artırılması finansal bilgi manipülasyonunu azaltır.” görüşüne katılanların oranı %98,4, denetim raporlarında yanlış görüş bildirilmesinin büyük bir risk olduğunu düşünenlerin oranı %98,4' tür. Buna karşılık, katılımcıların % 35,5'i denetçinin temel sorumluluğunun hileli finansal raporlamayı önlemek olmadığını belirtmişlerdir. Denetçi sorumluluğu boyutunun ortalaması 4,11'dir. Boyutlar açısından genel değerlendirme yapıldığında denetçilerin en yüksek finansal bilgilerin manipülasyonu boyutu olarak “*Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması*” olduğu görülmektedir. Bir diğer taraftan en düşük ise “*Etiksel Yargılar*” boyutu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Finansal bilgilerin manipülasyonu boyutlarının demografik değişkenlerine bağlı olarak değişmesi ile ilgili olarak yapılan diğer analizlerin sonuçları da şu şekildedir. Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı manipülasyon uygulamasına rastlayan ve rastlamayan denetçilere göre farklılaşma olup olmadığı ile ilgili sonuçlara bakıldığında; muhasabe manipülasyonuna rastlayan denetçilerin muhasabe manipülasyonuna rastlamayanlara göre “*Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması*”, “*Denetçi Bağımsızlığı*”, “*Etiksel Yargılar*” ve “*Denetçi Sorumluluğu*” boyutlarının ortalamaları daha yüksektir ve bu farklılık istatistiksel olarak oldukça anlamlıdır. Sonuç olarak “*Finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı muhasabe manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumuna göre denetçilere göre farklılaşmaktadır.*” Bir diğer taraftan araştırmanın bulgularına göre YMM'lerin SMMM' lere göre “*Etiksel Yargılar*” ve “*Denetçi Sorumluluğu*” boyutları ortalamaları daha yüksektir. Başka bir ifade ile YMM'ler SMMM' lere göre etiksel yargılarının gerekliliğine ve denetçi sorumluluğuna daha fazla katılmaktadır. 26-35 yaş grubu diğer yaş gruplarına göre “*Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması*” boyutuna daha fazla

katılmaktadırlar. Benzer şekilde 26-35 yaş grubu 56 yaş ve üzeri grubuna göre “*Denetçi Bağımsızlığı*” boyutuna daha fazla katılmaktadırlar.

“*Etiksel Yargılar*” ve “*Denetçi Sorumluluğu*” boyutları ile denetçilerin denetim firmasındaki unvanları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Başka bir ifade ile denetçi ile sorumlu denetçi ve denetçi yardımcısı ortalamalarının “*Etiksel Yargılar*” ve “*Denetçi Sorumluluğu*” boyutları açısından farklılık olduğu, yani denetçiler, sorumlu denetçilere ve yardımcı denetçilere göre; “*Etiksel Yargılar*” ve “*Denetçi Sorumluluğu*” boyutlara daha fazla katılmaktadırlar. Ayrıca denetim firmasındaki unvan ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumu arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Finansal bilgilerin manipülasyonu ve manipülasyon uygulamalarında denetim ve denetçinin rolünü belirlemeye çalışan bu araştırmanın bir takım kısıtları bulunmaktadır. Öncelikle elde edilen bulgular Antalya, Burdur ve Isparta illeri açısından yorumlanmalıdır. Her anket araştırmasında karşılaşılabilecek kapsam, örneklem, ölçüm ve cevaplama hataları bu çalışmada da söz konusu olabilir. Bu durum, ortaya çıkan sonuçlara yönelik bir takım genellemeler yapmayı sınırlamaktadır. Gelecek çalışmalarda farklı bölgelerdeki denetçiler açısından benzer araştırmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Senal, S. ve Usul, H., (2011), "Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerinde Bir Araştırma, "Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, S.22, (273-306).
- Akalın, Ş. H., (2011), "*Türkçe Sözlük*", Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N., (2007), "*Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*", Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara.
- Allen, F., and Gale, D., (1992), "Stock Price Manipulation", *Review of Financial Studies*, Vol.5, Issue.3, (503-529).
- Aren, S., (2003), "*Yöneticilerin Kâr Yönetimi İle İlgili Tutumları ve İMKB'de Bir Uygulama*", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gebze.
- Arı, M., (2007), "*Finansal Raporlamaya Olan Güvenin Arttırılmasına Yönelik Yeni Yaklaşımlar*", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- Atılğan, D., (2009), "Bilgi Yönetimi Kavramı ve Gelişimi", *Türk Kütüphaneciliği*, C.23, S.1, (201- 212).
- Barton, J. and Simko, P. J., (2002), "The Balance Sheet as an Earnings Management Constraint", *The Accounting Review*, Vol. 77, Issue.1, (1-27).
- Bayırlı, R., (2006), "*Yaratıcı Muhasebe-Etik-Firma Değeri ve Bir Örnek Uygulama*", Yayınlanmış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Beneish, M. D., (1997), "Detecting GAAP Violation: Implication for Assessing Earning Management Among Firmwith Extreme Financial Performance", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol.6, Issue.3, (271-309).

- Beneish, M. D., (1999), "The Detection of Earnings Manipulation", *Financial Analysts Journal*, Vol.55, Issue.5, (24-36).
- Beneish, M. D., (2001), "Earnings Management: A Perspective", *Managerial Finance*, Vol.27, Issue.12, (3-17).
- Bilge, S. ve İ. Çelikleş, (2005), "Yatırımcının Bilgiye Erişmesinde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Web Sitesinin Securities and Exchange Commission (SEC) Web Sitesi ile Karşılaştırılmalı Analizi", *Uluslararası Finans Sempozyumu -2005*, İstanbul.
- Bolak, M., (1998), "*Finans Mühendisliği: Kavramlar ve Araçlar*", Beta Yayınevi, İstanbul.
- Bozkurt, N., (2006), "*Muhasebe Denetimi*", Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Brayshaw, R.E. and Edlin. A.E.K. (1989), "The Smoothing Hypothesis and The Role of Exchange Differences", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol.16, Issue.5, 621- 633).
- Breton, G. and Taffler, R. J., (1995). "Creative Accounting and Investment Analyst Response", *Accounting and Business Research*, Vol.25, Issue.98, (81-92).
- Bushman, R. M. and Smith, A. J., (2001), "Financial Accounting Information and Corporate Governance", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.32, Issue.1, (237-333).
- Canbulut, G. (2008), "*Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Örnek Bir Uygulama*", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Chambers, N., (2004), "Sermaye Piyasalarında Manipülasyon ve İMKB'deki Örnekleri", *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, S.24, (62-71).
- Copeland, R. M., (1968), "Income Smoothing", *Journal of Accounting Research*, (101-

116).

Coso, Internal Control - Integrated Framework (2011),
<https://www.idw.de/blob/25924/d4d158079cc01b63d7cbcbcdf16d57e/download-coso-internal-control-executive-sum-data.pdf>, (05.05.2017).

Coso, Internal Control-Integrated Framework Executive Summary,
https://global.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Executive_Summary.pdf, (05.05.2017).

Çaldağ, Y., (2007), “Denetim ve Raporlama”, Gazi kitapevi, Ankara.

Çelik, O., (2002), “Sermaye Piyasasında Gönüllü Açıklama”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, S.6, (79-90).

Çıtak N., (2007), “Hileli Mali Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama”,
Yayımlanmış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
İstanbul.

Dalğar, H., ve Pekin, S., (2011), “Kuramsal Yönetim ile Finansal Tablo Manipülasyonu
Arasındaki İlişki: İMKB Kuramsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerde
Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.107, (19-43).

DeAngelo, L. E., (1986), “Accounting Numbers as Market Valuation Substitutes: A
Study of Management Buyouts of Public Stock Holders”, *The Accounting
Review*, Vol. 61, Issue.3, (400-420).

Dechow, P. M. and D. J. Skinner, (2000), “Earnings Management: Reconciling the
Views of Accounting Academics, Practitioners and Regulators”, *Accounting
Horizons*, Vol.14, Issue.2, (235-250).

Dechow, P. M., Sloan, R. G. and A. P. Sweeney (1995), “Detecting Earnings
Management”, *The Accounting Review*, Vol.70, Issue.2, (193-225).

- Dechow, P., Sloan, and R., Sweeney, A., (1996), "Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC", *Contemporary Accounting Research*, Vol.13, Issue.1, (1-36).
- Demir, V. ve O. Bahadır, (2007), "Muhasebe Manipülasyonu Yöntemler ve Teknikler" *Mali Çözüm Dergisi, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM) Yayın Organı*, C.84, S.6, (103-120).
- Demirbaş, M. ve Uyar, S. (2006), "Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Denetim Komitesi", Güncel Yayıncılık, İstanbul.
- Dinç, E., ve Abdioglu H., (2009). "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma" *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.12, s. 21, (157-184).
- Doğan, E., (2009), "Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Finansal Bilgi Manipülasyonun Belirlenmesine Yönelik Modeller; İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Bir Uygulama", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Douglas, P.C., Davidson R.A. and Schwartz. B.N. (2001), "The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountant's Ethical Judgement", *Journal of Business Ethics*, Vol.34, Issue.2,(101-121).
- Durtschi, C., Hillison, W. And Pacini C. (2004), "The Effective Use of Benford's Law to Assist in Detecting Fraud in Accounting Data", *Journal of Forensic Accounting*, Vol.5, Issue.1, (17-34).
- Erdoğan, M. ve Cenap İ. (2005), "Faiz Aktifleştirme" *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. S.26, (198-206).
- Erserim, A. (2007), "Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi", *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Muğla.
- Fraser L. M. ve A. Ormiston, (1998), "Understanding Financial Statements", Fifth

- Edition, Prentice-Hall Inc., New Jersey.
- George, D. And Mallery, M. (2010). “*SPSS for Windows Step by Step*”: A Simple Guide and Reference. 17.0 up date (10a ed.) Boston.
- Greuning, H. V., (2005), “*International Financial Reporting Standarts A Practical Guide Newly Revised Edition*”, The World Bank, Washington.
- Guerra, J., (2004), “The Sarbanes – Oxley Act and Evolution of Corporate Governance”, *The CPA Journal*, Vol.74, Issue.4, (14-76).
- Güredin, E.,(2008), “*Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*”, Arıkan Kitabevi, İstanbul.
- Haftacı,V., (2014),“*Muhasebe Denetimi*”, Umuttepe Yayınları. Kocaeli.
- Healy, P. M., (1985), “The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions,” *Journal of Accounting and Economics*, Vol.7, Issue.1-3, (85-107).
- Hilal, H., (2007), “*Hisse Senedi Satın Almada Finansal Bilgi Sisteminin Etkisinin Analizi*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Hodgetss R., (1999), *Yönetim, Teori Süreç ve Uygulama*, Çevirenler: Canan ÇETİN ve Esin Can MUTLU, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Holt, A. and Eccles, T., (2003), “Accounting Practice in The Post-Enron Era: The Implications for Financial Statements in the Property Industry”, *Briefings in Real Estate Finance*, Vol.2, Issue.4, (326-340).
- Imhoff, E. A., (1975), “Income Smoothing: The Role of Management: A comment”, *The Accounting Review*, Vol.50, Issue.1, (118-121).
- Imhoff, E. A., (1981), “Income smoothing: an analysis of criticalissues”, *Quarterly Review of Economics and Business*, Vol.21, Issue.3, (23-42).

- Işıқтаç, Y., (2010), “*Hukuk Felsefesi*”, Filiz Kitapevi, Ankara.
- İnam, B., (2007), “*Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes- Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Jones, J. J., (1991), “Earnings Management During İmport Relief İvestigations”, *Journal of Accounting Research*, Vol.29, Issue. 2, (193-228).
- Karasioğlu, F., (1996), “*Finansal Açıklamalar Alanında Muhasebenin Sorumlulukları: İçeriden Öğrenenlerin Ticareti Örneği*”, *Yayımlanmamış Doktora Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Kepekçi, C., (2004), “*Bağımsız Denetim*”, Avcıol Basım Yayın, Ankara.
- Kızıl, A., (2003), “*Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*”, Der Yayınları, İstanbul.
- Kızıl, C., Çelik, İ. E., Akman, V. ve Şener, S., (2016), “Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri Ve Finansal Bilgilerin Manipülasyonu: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Örnek Bir Uygulama”, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.9, S.1, (1-18).
- Kirschenheiter, M. and. Melumad N. D, (2002), “Can Big Bath and Earnings Smoothing Co-Exist as Equilibrium Financial Reporting Strategies”, *Journal of Accounting Research*, Vol.40, Issue.3, (761-796).
- Koçel, T., (2005), *İşletme Yöneticiliği Yönetim ve Organizasyonlarda Davranış Klasik-Modern-Çağdaş ve Güncel Yaklaşımlar*, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Kurtosmanoğlu, A., (2002), “*Finansal Simya*”, Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul.
- Küçük, İ., (2008), “*Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi*” Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Küçükkocaoğlu, G., (2005), “*İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Gün İçi Getiri, Volatilite ve Kapanış Fiyatı Manipülasyonu*”, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ankara.
- Küçüksözen, C. ve G. Küçükkocaoğlu, (2005), “*Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*”, “1st International Accounting Conference On The Way To Convergence, *Muhasebe Bilim Dünyası (Möдав) Bildiri Kitabı*, İstanbul.
- Küçüksözen., C., (2004), “*Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*”, *Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara.
- Lainez, A. ve S. Callao, (2000), “The Effect of Accounting Diversity on International Financial Analysis: Empirical Evidence”, *The International Journal of Accounting*, Vol.35, Issue.1, (65-83).
- Lev, B., (2003), “Corporate Earnings: Facts and Fiction”, *The Journal of Economic Perspectives*, Vol.17, Issue.2, (27-50).
- Lin, Z. Lun., (2004), “Auditor’s Responsibility and Independence: Evidence From China”, *Research in Accounting Regulation*, Vol.17, (167-190).
- Mishkin, Frederic S. (1999), “Lessons from the Tequila Crisis”, *Journal of Banking & Finance*, Vol.23, Issue.10, (1521-1533).
- Mulford, Charles W. Comiskey, Eugene E. (2002) , “*The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*”, John Wiley and Sons, Inc., New York.
- Nekhili, M and Azouz, S. R. (2006). “Investissement en R&D, Mode de Comptabilisation et Gestion des Résultats”, *Gestion 2000*, Vol. 23, Issue.6, (15-34).

- Özbirecikli, M. ve Süslü, C., (2005), “Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma I”, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.27,(67-85).
- Rabin, C.E., (2005), “Determinants of Auditor’s Attitudes Towards Ceartive Accounting”, *Meditari Accountancy Research*, Vol.13, Issue.2, (67-88).
- Resmi Gazete (Mükerrer), 01.11.2005 Tarih ve 25983 Sayılı, “Bankacılık Kanunu”.
- Resmi Gazete, 02.11.2011 Tarih ve 28103 Sayılı, “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”.
- Resmi Gazete, 12.06.2006, 26196 Sayılı, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, NO: 22)”.
- Resmi Gazete, 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı, “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”.
- Resmi Gazete, 14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı, “Türk Ticaret Kanunu”.
- Resmi Gazete, 16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı, “Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ”.
- Resmi Gazete, 19.03.2016 Tarih ve 29658 Sayılı, “2016/8549 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı”.
- Resmi Gazete, 21.05.2015 Tarih ve 29362 Sayılı, “Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar”.
- Rezaee, Z., (2005), “Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.16, Issue.3, (277-298).
- Ronen, J.,Sadan, S., (1975), “Classificatory smoothing: Alternative income models.”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 13, Issue.1, (133-149).

- Saad, E. B. and Lesage C., (2010), “*Why are auditors over-blamed in accounting frauds?*”,
https://www.researchgate.net/profile/Cedric_Lesage/publication/239928002_Why_are_auditors_over-blamed_in_accounting_frauds/links/00463529ed03b70fe8000000.pdf,
 05.05.2017.
- Sağlam, N. ve Yolcu, M., (2014), “*Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Sağlam, N., Yolcu, M. ve Eflatun, A. O., (2014), “*Örneklerle UFRS Kayıtları*” Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Saltoğlu, M., (2003), “Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği” Muhasebe ve Denetime Bakış, S.10, (107-116).
- Schilit, H., (2002), *Financial Shenanigans*. 2. Bs., [R.R. Donnelley & Sons Company.
- Scott W.R.,1997, *Financial Accounting Theory Upple Saddle River*, NJ Prentice Hall, Scarborough.
- Selimoğlu. S. K., Özbirecikli. M., Uzay, Ş. ve Uyar, S., (2015) “*Bağımsız Denetim*” TÜRMOB Yayınları, Ankara.
- Sermaye Piyasaları Kurulu, (2003), “*Hisse Senedi Piyasasında Manipülasyon*”, Ankara.
- Stolowy, H. ve M. J. Lebas, (2006), *Financial Accounting and Reporting: A Global Perspective*, 2. Edition, South-Western Cengage Learning EMEA, London.
- Stolowy, H.ve G. Breton, (2004), “Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework”, *Review of Accounting & Finance*, Vol.3, Issue.1, (5-92).
- Tabachnick and Fidell, (2013), *Using Multivariate Statistics*. (sixth ed.) Pearson, Boston.

- Toraman, C., (2002), “*Enron Olayı ve Bu Olaydan Çıkarılması Gereken Dersler*”, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi, C.15, (84-90).
- Tuğay, O., (1997), “*İşletmelerde Kar Planlama Aracı Olarak Satış Bütçesinin Hazırlanması*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Uçma, T. (2010), “*Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (SEM) Uygulaması*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Uzay, Şaban (2003), “*İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, C.8, s.3, (71-82).
- Ünal, C. (2007), “*Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Varıcı, İ. ve Er B. (2013), “*Muhasebe Manipülasyonu ve Firma Performansı İlişkisi: İMKB Uygulaması*”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, C.13, S.1, (43-52).
- Velayutham, S. (2003), “*The Accounting Profession’s Code of Ethics*”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol.14, Issue.4, (483-503).
- Weygandt, Jerry J. ve Donald E., Kiseo, Paul D. Kimmel, (1999), *Financial Accounting*, New York.
- Wilson, M. ve Shailer, G., (2007), “*Accounting Manipulations and Political Costs: Tooth & Co Ltd., 1910-1965*”, *Accounting and Business Research*, Vol: 37, Issue.4, (247-266).

Yakar, S., (2014), ‘‘Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği’’,
Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal
Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Young, M. R., (2002), Accounting Irregularities and Financial Fraud, A Corporate
Governance Guide, Aspen Law & Business.

EKLER

ANKET FORMU

Sayın Meslek Mensubu,

Bu anket formu ‘İşletmelerde Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Ve Manipülasyon Uygulamalarında Denetim Ve Denetçinin Rolü: Bir Araştırma’ alanında çalışmakta olduğumuz yüksek lisans tez konusunun uygulamasına yöneliktir. Çalışmanın amacı, Finansal Bilgi manipülasyonunun önlenmesinde denetçilerin üstlenmiş oldukları rolü ve denetimin önemini belirlemektir. Belirlenmiş olan amaç doğrultusunda anket içerisinde yer alan sorular bilimsel bir çalışma amacıyla kullanılacak ve cevaplarınız gizli tutulacak ve bilimsel amaç dışında kullanılmayacaktır. Katkılarınız için çok teşekkür eder ve çalışmalarınızda kolaylık ve başarılar dileriz.

Ümit AYDIN

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi

Yüksek Lisans öğrencisi

Yrd. Doç. Dr. Osman TUĞAY

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi

Öğretim üyesi

Aşağıda belirtilen ifadelere katılma derecenizi belirtiniz. Vereceğiniz cevaplara (X) işareti şeklinde işaretleyiniz.

1-) Denetlediğiniz işletmeler içerisinde muhasebe manipülasyonu uygulamasına rastladınız mı?

() Evet () Hayır

2-) Rastladınız ise ne tür bir muhasebe manipülasyonu uygulanmıştır? Bir ya da daha fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz.

1. () Stokların muhasebeleştirilmesinde yapılan manipülasyon
2. () Gelirlerin muhasebeleştirilmesi üzerinden yapılan manipülasyon
3. () Giderlerin muhasebeleştirilmesi üzerinden yapılan manipülasyon
4. () Varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi üzerinden yapılan manipülasyon
5. () Finansal Tablo üzerinden yapılan manipülasyon

3-) Denetlediğiniz işletmelerde muhasebe manipülasyon tekniklerinden hangisi ya da hangileri ile karşılaştınız?

1. () Karın Yönetilmesi
2. () Karın İstikralı Hale Getirilmesi
3. () Hileli Finansal Raporlama
4. () Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları
5. () Agresif Muhasebe Tekniği
6. () Büyük Temizlik Muhasebesi
7. () Muhasebe hata ve usulsüzlükleri

4-) Denetlediğiniz işletmelerde finansal tabloların manipüle edilmesi ile ilgili olarak gözlemlediğiniz durumlar aşağıdakilerden hangisi ya da hangileridir?

1. () Muhasebe İşlemleri Üzerinden Yapılan Anormallikler
2. () İç kontrol Sisteminin Yetersizliği
3. () İşletme içerisinde çalışanların gereksiz harcamaları
4. () Normal olmayan davranışlar
5. () Diğer Sebepler(Varsa lütfen yazınız).....

5-) Denetlediğiniz işletmeye ait hazırladığınız denetim raporunu aşağıdakilerden hangisi ya da hangileri ile açıkladınız?

1. () Kamuya karşı güvenin sağlanması ve işletmenin görselinin garanti altında tutulmasını sağlamaktır
2. () Farklı müşteriler elde etmek ve elde olan müşterilerin kaybedilmemesini sağlamaktır.
3. () Denetimde kalitenin artışını sağlamak
4. () Denetlemesi yapılan işletmenin finansal raporlarının doğru olması ve güvene dayanmasını sağlayan denetim raporları, muhasebe sisteminin işleyişine katkıda bulunmaktadır.
5. () Diğer.....

6-) Denetlediğiniz işletmelerde muhasebe manipülasyonu uygulamasına rastladığınız işletmelerin ortak özellikleri olarak aşağıdakilerden hangisi ya da hangilerini sayabilirsiniz.

1. () İşletmede finansal kararların bir ya da birden fazla kişi tarafından alınması
2. () İşletmenin dış çevre üzerinde yetersiz bir kontrolün bulunması
3. () İşletmenin faaliyetlerinden kaynaklanan işlemlerin bir arada kayıt edilmesi finansal tabloların hazır hale getirilmesinde sorun çıkmasına neden olmuştur.
4. () İşletmedeki muhasebe sisteminin etkili olmayışı

5. () İşletme yönetimi ile çalışanları arasında çatışma yaşanması
6. () İşletmenin muhasebe departmanında çalışanlarının yeterli muhasebe bilgisine sahip olmaması
7. () İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörde kriz yaşanmaktadır
8. () İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörde karlılık düşüktür
9. () İşletmede karın yönetimi ile ilgili faaliyetin başarısız olması
10. () İşletme yönetimi iş çevresinde itibarını yükseltmek istemektedir
11. () İşletmeler yasal anlamda yaşadıkları sıkıntıları giderebilmek için işletme karlılığını yükseltmek istemektedir.
12. () İşletme üst yöneticilerinin etik kurallara uygun hareket etmemesi.

(1) Kesinlikle Katılıyorum (2) Katılıyorum (3) Kararsızım (4) Katılmıyorum (5) Kesinlikle Katılmıyorum					
Lütfen aşağıdaki ifadelere katılma durumunuzu belirtiniz.	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1. Denetim raporlarına olan güvenin sağlanması için, denetçinin denetimi devlete karşı sorumluluğunu göz önünde bulundurarak yapması gerekmektedir					
2. Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan denetim raporlarının amacı, finansal tabloların sunumunda doğruluğun ve güvenilirliğinin garanti edilmesini sağlamaktadır.					
3. Bir denetçinin temel sorumluluğu, hileli finansal raporlamayı önlemektir.					
4. Yaşanan muhasebe skandalları sonrasında mesleğe olan güvenin azalmasını, yapılan yasal düzenlemeler bir ölçüde gidermiştir.					
5. Denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetim faaliyeti ile finansal bilginin kalitesi sağlanmış olur.					
6. Denetim ve muhasebe standartları, bağımsız denetim mesleğinden beklenenin yerine getirilmesinde önemli etkiler yapmaktadır.					
7. Bağımsız denetim faaliyetleri, işletme içerisinde hileli finansal raporlamanın yapılmasında bir engel oluşturmaktadır.					

8. Denetim faaliyetlerinde yer alan rotasyon uygulaması (bir işletmeyi sürekli olarak aynı bağımsız denetim firmasının denetlememesi, belli periyotlarla denetim firmasının değişmesi) hileli finansal raporlama riskini azaltıcı etki yapar.					
9. Denetim mekanizması, finansal bilgi kullanıcılarının yararlı bilgiyi elde etmesine olanak sağlamaktadır.					
10. Denetimi gerçekleştiren kişinin bağımsız olarak hareket edebilmesi için kendi çabaları yeterli olmayabilmektedir					
11. Denetimden sonra ortaya çıkan rapor, bağımsız denetçinin görüşlerini yansıtmaktadır.					
12. Denetçilerin bağımsızlığını geliştirmek ve sağlamak için denetlenen işletme ve bağımsız denetim şirketi birlikte çalışmalı ve gereken ortam hazırlanmalıdır.					
13. Büyük işletmeler ve onların bağımsız denetçileri birlikte bir ortaklık şeklinde çalışmaktadırlar ve kamuoyuna yalnızca yönetimin dediklerini aktarmaktadırlar.					
14. Bağımsız denetçinin en önemli görevlerinden biri, denetlenen firmanın büyük hissedarlarının kayıplarını önlemektir.					
15. Finansal tablolarda yer alan bilginin doğruluğunda ve güvenilirliğinde esas olan denetlenen işletme yönetiminin menfaatleridir.					
16. Denetim raporunda yanlış beyan yapılması, bağımsız denetçi için oldukça olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir, bu bakımdan denetim mesleği büyük risk almaktadır					
17. "Hileli finansal raporlamada hiç kimsenin reel manada sorumluluğu yoktur" anlayışı bağımsız denetim mesleğinin icrasına ters bir durumdur.					
18. Finansal bilgi manipülasyonunun temel nedeni denetlenen işletmenin maddi kaygılarıdır.					
19. Finansal bilgi manipülasyonunun nedenlerinden birisi de Türkiye'deki muhasebe sisteminin işletmelere iş tarzına ve piyasadaki koşullara göre hareket etme imkânı sağlıyor olmasıdır.					
20. Muhasebe meslek mensuplarının yeterli mesleki bilgi ve birikime sahip olmaması da finansal bilgi manipülasyonuna neden olmaktadır.					
21. İşletmelerin 3. Şahıslara ve kredi kuruluşlarına karşı daha kabul edilebilir finansal tablo sunma istekleri hileli finansal raporlamaya neden olmaktadır.					
22. Finansal bilgi manipülasyonunun önlenmesi için mevzuat ve usule yönelik denetimler artırılmalı					
23. İşletmelerde iç kontrol sistemlerinin kurulması veya etkin hale getirilmesi hileli finansal raporlamayı azaltır.					

24. Muhasebe meslek mensuplarının bağımsızlığının artırılması finansal bilgi manipülasyonunu azaltır.					
25. İşletme yöneticilerinin/yönetim kurullarının sorumluluğunun artırılması finansal bilgi manipülasyonunu azaltır.					
26. Türkiye Muhasebe Standartları ile birlikte uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulamaya geçirilmesi hileli finansal raporlamayı azaltır.					

1. Yaşınız? <input type="checkbox"/> 25 yaş altı <input type="checkbox"/> 26-35 <input type="checkbox"/> 36-45 <input type="checkbox"/> 46-55 <input type="checkbox"/> 55 ve üzeri
2. Cinsiyetiniz? <input type="checkbox"/> Kadın <input type="checkbox"/> Erkek
3. Eğitim Durumu <input type="checkbox"/> Lisans <input type="checkbox"/> Yüksek Lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/> Diğer
4. Denetim Firmasındaki Unvanınız <input type="checkbox"/> Sorumlu Denetçi <input type="checkbox"/> Denetçi <input type="checkbox"/> Denetçi Yardımcısı <input type="checkbox"/> Diğer
5. Meslekteki Unvanınız <input type="checkbox"/> SMMM <input type="checkbox"/> YMM
6. Mesleki Tecrübeniz <input type="checkbox"/> 1 - 3 yıl <input type="checkbox"/> 3- 7 yıl <input type="checkbox"/> 8 - 15 yıl <input type="checkbox"/> 16 yıl ve üzeri

ÖZGEÇMİŞ**Kişisel Bilgiler** :

Adı ve Soyadı : Ümit AYDIN
Doğum Yeri : Muratpaşa / Antalya
Medeni Hali : Bekâr

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F İşletme
Bölümü (2006- 2011)
Yüksek Lisans Öğrenimi : Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi : İngilizce

İş Deneyimi : Türk Hava Yolları, Turkish Ground Services, Harekât
Memuru (2015-2015)
Milli Eğitim Bakanlığı, Matematik Öğretmenliği
(2015-2016)

