

## Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi

Bilge Leyli ELİTAŞ\*

### ÖZET

Muhasebe bilgileri hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi kullanıcılarına bilgiler sunmaktadır. Muhasebe açısından bu tarafların genel adı “bilgi kullanıcısı”dır. Bilgi kullanıcılarının kaliteli (doğru, güvenilir ve gerçeği yansıtan) bilgi kullanması muhasebenin temel amaçlarından biridir. Muhasebe süreci sonucunda ortaya çıkan bilginin yukarıda açıklandığı üzere kaliteli olması amaçlanır. Bu açıdan bu çalışmada muhasebe manipülasyonu uygulamalarının muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki etkileri sezgisel yöntemle irdelenmiştir ve olumsuz etkileri açıklanmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Muhasebe Manipülasyonu, Muhasebe Bilgi Kalitesi.

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41.

### *Accounting Manipulation And Its Effects On The Accounting Information Quality*

#### **ABSTRACT**

Accounting information provides information for both internal and external information users. Considering accounting, they are generally called “data users”. One of the main goals of accounting is to use correct, reliable and real information. As explained above, the information generated at the end of accounting process is aimed to be correct, reliable and real. In this respect, effects of accounting manipulation practices’ on information quality were analyzed with intuitive method and its negative effects are discussed in this study.

**Keywords:** Accounting, Accounting Manipulation, Accounting Information Quality.

**Jel Classification:** M40, M41.

\* Yrd. Doç. Dr. Bilge Leyli Elitaş, Yalova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, bilgeleyli@yalova.edu.tr

## 1. GİRİŞ

İşletmeler bir dönemlik muhasebe süreçleri sonucunda oluşturdukları finansal tabloları çeşitli bilgi kullanıcılarına ve karar vericilere sunarlar. Bilgi kullanıcıları ve karar vericiler söz konusu finansal tablolardan yararlanarak amaçlarına uygun değerlendirmeleri elde etmeye çalışırlar. Bu elde edecekleri değerlendirmelerin sonuçları ve çıkarımlara göre de amaçlarına uygun yönde hareket ederler; örneğin yatırım kararı verirler veya vermezler.

Bu bağlamda önem arz eden konu; işletmelerce sunulan finansal tabloların ve ilgili dipnotların başka bir ifade ile bilgi kullanıcıları ve karar vericiler için temel verilerin kalitesidir. Muhasebe bilgilerinin kaliteli olması bilgi kullanıcılarının ve karar vericilerin doğru, gerçekçi ve isabetli karar vermelerinde çok önemlidir. Bu çalışmada muhasebe bilgilerinin kalitesini etkileyen faktörler hakkında bilgi verildikten sonra, bu kaliteyi zedeleyebilecek durumlar ortaya konmaya çalışılmıştır. Muhasebe bilgisinin kalitesini etkileyecek unsurlar ise “muhasebe manipülasyonları”dır. Bu açıdan çalışmada üzerinde durulan ikinci ana konu söz konusu muhasebe manipülasyonları olmuştur. Buradan hareketle muhasebe manipülasyonlarının neler olduğu, özellikleri ve nasıl yapılabilecekleri konularında değerlendirmeler yapılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın özgünlüğünü ortaya koyabilmek amacıyla da yerli literatür taranmıştır. Mevcut literatür taramasından da anlaşılacağı ve görüleceği üzere yapılan çalışmalar muhasebe manipülasyonu konusunun detaylı olarak irdelenmesi üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu çalışmada ise muhasebe bilgi kalitesi ölçütleri ile muhasebe manipülasyonları arasında bir bağıntı kurulmaya çalışılmış; çalışma içerisinde kısaca açıklanan muhasebe manipülasyon yöntemlerinin muhasebe bilgi kalitesini belirleyen ölçütlerden hangisi ve/veya hangilerini zedelediğini sezgisel olarak tespit etmeye odaklanmıştır. Bu yönü ile çalışma mevcut literatürden ayrılmakta ve mevcut literatüre bir katkı sağlamaktadır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe manipülasyonları üzerine yerli literatür incelendiğinde önemli sayıda çalışmaya rastlanılmaktadır.

Saltoğlu (2003) çalışması ile yaratıcı muhasebe uygulamalarını dönemin önemli muhasebe skandalı örnek olayı olan Enron üzerinden incelemiştir. Çalışmada özel amaçlı şirketlerin Enron tarafından nasıl manipüle edildiği ve bunun sermaye piyasası üzerindeki etkileri incelenmiştir. Sonuç olarak özellikle işletmelere fonlama maliyetlerini düşürme ve hisse senetlerinin piyasa değerini yükseltme gibi fiktif olanaklar tanıyan yaratıcı muhasebe uygulamalarının olumsuz etkilerinin de olabileceği Enron örneği ile açıklanmıştır.

Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu (2004) çalışmalarında finansal bilgi manipülasyonu ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda ampirik olarak incelenmesi üzerine odaklanmışlardır. Çalışmada finansal bilgi manipülasyonunun nedenleri, yöntemleri, amaçları, teknikleri ve sonuçları ile ilgili açıklamalar yapılarak; Türkiye’deki şirketlerin finansal bilgi

manipülasyonu uygulamalarını ortaya koyacak bir model geliştirilmesi hedeflenmiştir. Çalışmada hisse senetleri İMKB’de işlem gören şirketlerin finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarını tahmin etmek için Beneish (1999) modeli revize edilerek kullanılmıştır. Çalışma sonucunda oluşturulan modeldeki dokuz açıklayıcı değişkenden altı tanesinin [*Ticari alacaklar endeksi (TAE)*, *Brüt kar marjı endeksi (BKM)*, *Amortisman endeksi (AME)*, *Finansman giderlerinin satışlara oranı (FSE)*, *Aktif kalitesi endeksi (AKE)* ve *Stokların satışlara oranı (SSE)*], İstanbul Menkul Kıymetler Borsası şirketlerince yapılabilecek finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarının ortaya çıkarılması veya tahmin edilmesi açısından anlamlı ve yararlı olduğu belirlenmiştir.

Birgili ve Tunahan (2005) çalışmaları ile Kasım 2000 ve Mayıs 2002 tarihleri arasında Amerika Birleşik Devletleri’nde hileli finansal raporlama yapmakla suçlanan ve yatırımcılarını 225 milyar dolar zarara sokan sekiz işletmenin muhasebe oyunlarını tespit etmeyi amaçlamışlardır. Çalışmanın sonucuna göre hileli finansal raporlamada en popüler metodun işletmelerin CEO’larının veya CFO (Chief Executive Officer)’larının teşviki ile premature gelirlerin tanınması, özel bilanço dışı şirketler üzerinden gizlenmiş şarta bağlı yükümlülükler, swap anlaşmaları ve şarta bağlı satışlar gibi yaratıcı muhasebe uygulamaları vasıtasıyla gelirlerin ve/veya varlıkların şişirilmesi olduğunu tespit etmişlerdir.

Yayla (2006) yayımlanmamış doktora çalışmasının bir bölümü içerisinde muhasebe bilgisinin manipülasyonuna, muhasebe manipülasyonunun temel amaçlarına ve yöntemlerine yer vermiştir.

Bayırlı (2006) yayımlanmamış doktora çalışmasında yaratıcı muhasebe, etik ve firma değeri çerçevesinde bir örnek uygulamaya yer vermiştir. Çalışmasında muhasebe bilgisi, finansal raporlama, muhasebe manipülasyonu, firma değeri; yaratıcı muhasebe ve yaratıcı muhasebe uygulamaları; muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesinde ve ölçümünde kullanılan teknikler ve modeller ayrıntılarıyla incelenerek bir örnek uygulama ile çalışmasını tamamlamıştır.

Demir ve Bahadır (2007) çalışmaları ile muhasebe manipülasyonlarının yöntem ve tekniklerini örnekler yardımıyla açıklamaya çalışmışlardır. Bu çerçevede çalışmada muhasebe manipülasyonunun kavramsal çerçevesi ve muhasebe manipülasyonları ile muhasebe ilke ve standartları arasındaki ilişki; muhasebe manipülasyonunun amaçları ve sosyal boyutu; muhasebe manipülasyonu yöntemleri ve teknikleri ayrıntılarıyla incelenmiştir.

Çıtak (2009) çalışması ile yaratıcı muhasebenin hileli finansal raporlama olup olmadığı sorusuna yanıt aramıştır. Çalışmada yaratıcı muhasebe kavramının tanıtımına, hile ve yaratıcı muhasebe ilişkisine, hileli finansal raporlama ve yaratıcı muhasebe teknikleri ilişkisine yer verilmiştir. Çalışmanın sonucunda yaratıcı muhasebe uygulamalarının hileli finansal raporlama olduğu kanaatine ulaşılmıştır.

Avşarlıgil (2010) yayımlanmamış yüksek lisans tezinde finansal tabloların manipülasyonunda yaratıcı muhasebe uygulamalarını incelemiş ve özellikle de Beneish modeli temelinde bir örnek uygulama ile çalışmasını tamamlamıştır.

Usul ve Topçuoğlu (2011) çalışmalarında finansal manipülasyonların ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde adli muhasebeden yararlanma olanakları üzerinde durmuşlardır ve konunun Türk hukuk sistemindeki yerini tartışmışlardır.

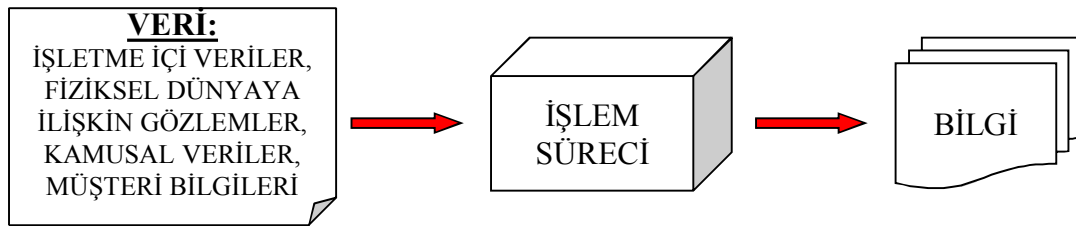
Gençoğlu ve Ertan (2012) çalışmaları ile muhasebe kalitesini etkileyen faktörleri belirlemişlerdir ve Türkiye’deki durumu ortaya koymaya çalışmışlardır. Çalışmada muhasebe kalitesini etkileyen faktörler; Yasal Sistem, Politik Sistem, Finansal Piyasaların Gelişmişlik Düzeyi, Finansman Kaynakları, Vergi Sistemi, Kültür, Muhasebe Mesleğinin Gelişmişlik Düzeyi ve Ekonomik Faktörler olarak belirlenmiştir.

### 3. MUHASEBE BİLGİSİ VE MUHASEBE BİLGİSİNİN KALİTESİ

Bilgi kavramının tanımından önce “bilgiyi” oluşturan veya başka bir ifade ile bilginin bilgi olmadan önceki hali olarak da kabul edebileceğimiz veri kavramını tanımlamalıyız.

Veri ifadesi çeşitli durumların, gözlemlerin veya olayların her türlü gösterimi olarak tanımlanmaktadır. Bu gösterimler, sayısal / alfabetik karakterler, semboller, grafik çizimler ve farklı tür gösterimler şeklinde olabilmektedir. Kısaca veri işlenmemiş ham veriyi ifade etmektedir. Veri, bilgiye aşağıda yer alan Şekil 1’deki süreç sonucunda dönüşmektedir (Sürmeli vd., 1998: 2-3):

**Şekil 1:** Veriden Bilgiye Geçiş



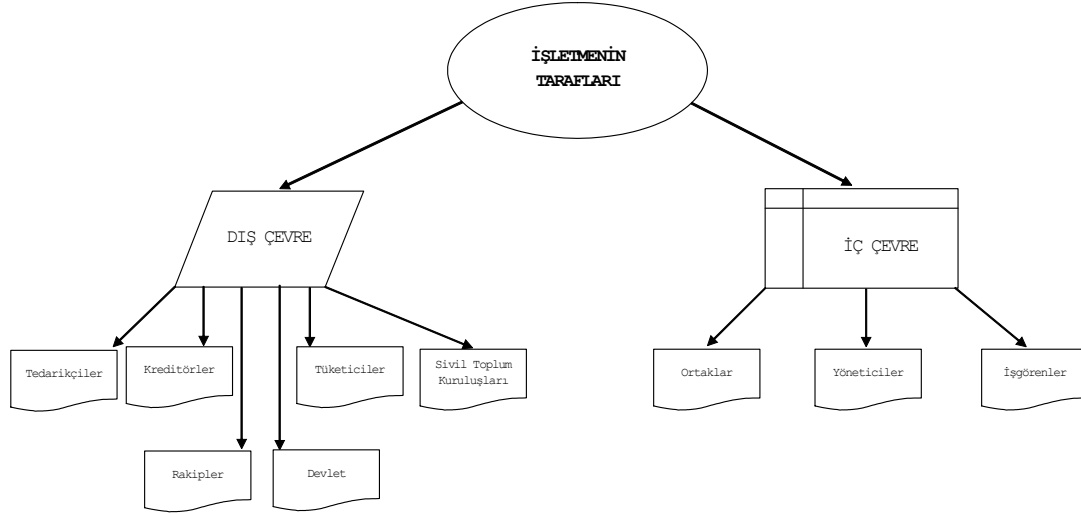
Şekil 1’de de görüleceği üzere bilgi; verinin insanlar tarafından anlaşılabilir ve kullanılabilir şekilde düzenlenmiş ve hazırlanmış halidir.

Bilgi, belli bir düzen içindeki deneyimlerin, değerlerin ve uzmanlık görüşünün yeni deneyimlerin bir araya getirilip değerlendirilmesi için bir çerçeve oluşturan esnek bir bileşimdir (Davenport ve Prusak, 2001: 27 ve Bayırlı, 2006: 6).

Muhasebenin toplumdaki rolü açısından ekonomik hayatın temelini işletmeler oluşturmaktadır. Toplumu oluşturan çeşitli kişi veya kuruluşlar ise işletmeler ile çeşitli nedenlerden ötürü ilgilenmektedir. Bu kesimlere kısaca “işletme ilgilileri” denilmektedir. Ancak bu ilgili taraflar da kendi içerisinde “işletme dışı” ilgililer ve “işletme içi” ilgililer

şeklinde ayrılmaktadır. Şekil 2’de işletme ilgileri topluca görülmektedir (Erkan vd., 2010: 3).

Şekil 2: İşletmenin Tarafları



Tüm bu ilgili tarafların muhasebe bilgisi ile ilgilenmelerinin çeşitli nedenleri vardır. Çalışma konumuz dahilinde ilgili tarafların neden muhasebe bilgisi ile ilgilendikleri üzerinde ayrı ayrı durulmayacaktır. Ancak tarafların muhasebe bilgisi ile ilgilenme nedenlerini kısaca; kendi çıkar ve beklentileri alt paydasında toplayabiliriz. Burada asıl önemli olan işletmelerin muhasebe bilgileri ile ilgilenen bu tarafların kararlarında temel veri olarak kullandıkları veya kullanabilecekleri muhasebe bilgilerinin kalitesidir. Birçok bilgi kullanıcısı (iç çevre ve dış çevre bilgi kullanıcıları) işletmeler hakkındaki kararlarını şekillendirirken muhasebe sisteminden çıkan bilgileri kararlarında veri olarak kullanırlar. Bu nedenle kararlara temel olan bu bilgilerin kalitesi önemlidir. Bu açıdan ilgili ve güvenilir bilgiye olan gereksinim; muhasebe ve denetim hizmetlerine olan talebi doğurmuştur. Örnek olarak parasını hisse senedine yatırmak isteyen bir yatırımcının, işletmeye kredi vermek durumunda kalan bir bankanın sağlıklı bir karar alabilmesi için “güvenilir - kaliteli” bilgiye gereksinimi vardır.

Muhasebe bilgi kalitesi finansal tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygunluğu, verilen bilginin hassaslığı, doğruluğu şeklinde tanımlanabilmektedir (Chen vd., 2010: 222).

Muhasebe bilgisinin kalitesinin belirlenmesinde kullanılacak kriterleri detaylandıran Bayırlı (2006) ise söz konusu ölçütleri; (a) İlgililik, (b) Zamanlılık, (c) İhtiyaca Uygunluk, (d) Güvenilirlik, (e) Kanıtlanabilirlik, (f) Karşılaştırılabilirlik, (g) Anlamlılık, (h) Erişebilirlik, (i) Yararlılık ve (j) Gerçeğe Uygunluk şeklinde belirlemiştir (Bayırlı, 2006: 8-12). Muhasebe bilgisinin kalitesini etkileyen bu unsurları kısaca açıklamanın yararlı olacağı inancındayız.

(a) İlgililik: İlgililik ölçütü kullanım amacıyla ilişkili, kullanım amacına uygun olmayı ifade etmektedir. Yatırımcıların, kredi verenlerin ve diğer ilgililerin yatırım, kredi ve benzeri kararlarıyla ilgili olmaları için, muhasebe bilgileri kullanıcıların geçmiş, şimdiki ve

gelecekteki olayların sonuçları ile ilgili olarak tahmin oluşturmaları veya beklentilerini doğrulamaya/düzeltelemeye yardımcı olarak, kararda bir fark yaratacak nitelikte olmalıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 274).

(b) Zamanlılık: İlgililik niteliğinin yardımcı bir ögesi olan zamanlılık, bilginin kararları etkileme kapasitesini yitirmeden önce karar vericiler tarafından elde edilebilir olması anlamına gelmektedir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 277).

(c) İhtiyaca Uygunluk: Sunulan veya hazırlanan muhasebe bilgilerinin bilgi kullanıcılarının ve karar vericilerin verecekleri kararlarda kullanılabilir nitelikte olması demektir. Başka bir ifade ile konuya uygun, konuyla paralel bilgilerin sunulmasıdır.

(d) Güvenilirlik: Hata ve önyargıdan kabul edilebilir ölçüde arınmış ve temsil etmeyi amaçladığı şeye sadık kalarak temsil eden bilgi, güvenilir bilgi olarak tanımlanmaktadır. Bir ölçünün güvenilirliği, temsil edeceği şeyi temsil ederken, temsil edilen şeye bağlılığına dayanmaktadır. Bu bağlılık ise ölçünün, temsil niteliği taşıdığına ilişkin yapılan kanıtlama yardımıyla kullanıcılara güven verilmesi ile olmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 278). Böyle bir bilgi ile verilecek kararlar da daha doğru, tarafsız ve hatasız olacaktır.

(e) Kanıtlanabilirlik: Muhasebe işleminde kullanılan ölçünün denetlendiği farklı kişilerce de hesaplanırsa aynı sonuca ulaşılacağı anlamını taşır. Bu anlamda muhasebede asıl, resmi ve geçerli ve finansal olayı temsil eden bir belge ile işlem yapıldığı ve istendiğinde bunun ispat edilebileceği anlamına gelmektedir.

(f) Karşılaştırılabilirlik: Bilgi kullanıcıları ve karar vericiler çeşitli seçenekler arasından bir seçim yapma durumundadırlar. Böyle durumlarda kararın rahatlıkla verilebilmesi seçeneklerin karşılaştırılabilir olması ile mümkündür. Ancak karşılaştırılabilen veriler arasında seçim yapmak olanaklıdır.

(g) Anlamlılık: Finansal tablolarda sunulan muhasebe bilgilerinin kolaylıkla anlaşılabilir olması muhasebenin en önemli amaçlarından biridir (Bayırlı, 2006: 11). Çünkü muhasebe sisteminde “Önemlilik” kavramı doğrultusunda bilgi kullanıcılarının farklı güdülerle karar verdikleri (kısa veya uzun dönemli, riskli veya risksiz getiri vb.); “Tam Açıklama” kavramı gereği bilgi kullanıcılarının temel muhasebe eğitimi almamış insanlardan da oluşabileceği ve bu nedenle muhasebe çıktılarının (finansal tabloların ve dipnotlarının) olabildiğince açık, yalın ve anlaşılır olması gerektiği bilinmektedir. Manipüle edilmiş finansal tablolar artık temsil etmesi gereken sonuçtan farklı bir sonucu temsil ettiğinden bilgi kullanıcıları ve karar vericiler için anlamlılığını kaybedecektir.

(h) Erişebilirlik: Bu ölçüt maliyet-fayda analizi ile ilgilidir. Bu anlamda bilgi kullanıcılarının ve karar vericinin ilgili bilgiyi zamanında elde etmek için katlanacağı maliyet ile bu bilgiye ulaştığında sağlayacağı fayda arasında bir kıyaslama yapar. Katlandığı maliyet elde edeceği faydadan büyük ise bilgiye erişmekten vazgeçerken, tersi durumda bilgiye erişme kararı verir (Bayırlı, 2006: 12).

(i) Yararlılık: Muhasebe bilgisinin karar alıcıların alacakları kararlara katkısı söz konusu bilginin karar verici veya bilgi kullanıcısı için yararlılığı anlamına da gelmektedir. Bu durumda her karar verici veya bilgi kullanıcısı için muhasebe bilgisinin yararlılığı da farklı olacaktır.

(j) Gerçeğe Uygunluk: Gerçeği tam olarak yansıtan muhasebe bilgisi, bu bilgiyi kullananın alacağı kararlarda gerçekçi perspektifler belirlemesine olanak tanıyacaktır. Hedefler daha gerçekçi oluşturulabilecektir.

Bu noktada muhasebe manipülasyon uygulamalarının muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki etkisinin incelenmesi anlamlı olacaktır.

#### **4. MUHASEBE MANİPÜLASYONU VE UYGULAMALARI**

İşletmelerin muhasebe süreçleri sonunda ulaşılan bilgi, ekonomik bilgi olarak nitelendirilebilmektedir. Bu yönde yapılan literatür çalışmalarında muhasebe bilgi sistemlerinin birçok açıdan ekonomik etkilerinin olduğu; bu nedenle makro ve mikro anlamda ekonomik ağırlığı da olduğu görülmüştür (Yayla, 2006: 76). Bu açıdan muhasebe manipülasyonu uygulamalarının muhasebe bilgisinin bu söz konusu ekonomik değeri üzerinde aşındırıcı ve olumsuz etkileri olacağı tahmin edilebilmektedir.

Manipüle edilmiş muhasebe bilgileri, bilgi kullanıcıları tarafından tercih edilmeyecek ve manipüle edilmiş muhasebe bilgisi sunan işletmeler bu nedenle tercih edilmeyecektir. Bu da söz konusu işletmelerin ekonomik değerlerinin düşmesi ve hatta iflaslara kadar uzanabilecek kötü durumlara düşmelerine neden olabilecektir.

Buradan hareketle muhasebe manipülasyonu şu şekilde tanımlanabilir: İşletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki raporlama ile ilgili esnekliklerden faydalanmaları veya mevcut standartlara aykırı bir şekilde finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını gerçek durumdan farklı göstermek için; finansal bilgiler üzerinde yapılan oynamalardır (Küçüközen ve Küçükkocaoğlu, 2004: 4).

Dechow, Sloan ve Sweeney (1995) muhasebe manipülasyonlarını; Gider Manipülasyonu, Gelir Manipülasyonu ve Kâr Manipülasyonu olmak üzere üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutmuşlardır (Dechow, Sloan ve Sweeney, 1995: 201).

Adı geçen bu manipülasyon şekillerini kısaca tanıttığımız olursak;

(a) Gider Manipülasyonu: Gider manipülasyonunun uygulanması giderlerin kaydedilmesinin geciktirilmesi şeklinde yapılmaktadır. Bu geciktirme giderlerden belirli bir tutarın kârın manipüle edildiği yılda ilave edilmesi, aynı tutarın izleyen yılda düşülmesi şeklinde uygulanmaktadır (Dechow, Sloan ve Sweeney, 1995: 201). Örneğin; giderlerin uygun olmayan ertelemeleri, uygun olmayan amortisman politika ve hesaplamaları ile uygun olmayan kâr/zarar hesabına yapılan kayıtlar.

(b) Gelir Manipülasyonu: Gelir manipülasyonlarında gelir henüz gerçekleşmeden kaydedilmektedir. Bu manipülasyonun uygulaması kârın manipüle edildiği yılda belirli

tutardaki gelirin henüz gerçekleşmeden toplam gelirlere eklenmesi, ertesi yıl aynı tutarın toplam gelirlere düşülmesi şeklindedir (Dechow, Sloan ve Sweeney, 1995: 202). Örneğin; uygun olmayan gelirlerin eklenmesi, varlıkların uygun olmayan bir biçimde hesap sınıf ve gruplarına yerleştirilmesi.

(c) Kâr Manipülasyonu: Gelirin henüz gerçekleşmeden kaydedilmesi şeklinde gerçekleştirilen bu manipülasyon çeşidinin gelir manipülasyonundan farkı, ilgili döneme ilave edilen gelirle ilgili giderin de ilgili dönem kârının hesabında dikkate alınmasıdır (Dechow, Sloan ve Sweeney, 1995: 202).

Bunun dışında literatürde yer alan diğer muhasebe manipülasyonları şu şekildedir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004: 5-6):

(d) Kâr Yönetimi: Bilgi kullanıcılarının veya karar vericilerin önemlilik ölçütleri bilinmeyeceğinden bu kişilerin kararlarını etkileyebilecek veya değiştirebilecek muhasebe veri ve bilgilerinin kasten ve bilinçli olarak hatalı veya yanlış açıklanması, saklanması ya da hiç açıklanmamasıdır.

(e) Kârın İstikrarlı Hale Getirilmesi: Bilgi kullanıcıları veya karar vericileri yanıltmaya yönelik manipülasyon yöntemlerinden biri de kârın istikrarlılaştırılmasıdır. Bu yolla işletmenin takip eden yıllarına ait kârlılığı düzenli bir trend halinde seyretmektedir. Kârın istikrarlı hale getirilmesi çeşitli muhasebe politikaları ve uygulamaları ile olanaklı hale getirilmektedir.

(f) Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları: Belli başlı uygulamalar şu şekilde yapılmaktadır:

- i. Fiktif gelirin muhasebeleştirilmesi,
- ii. Faiz giderlerinin aktifleştirilmesi, amortisman süresinin uzatılması,
- iii. Açıklanan varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun olmaması,
- iv. Gelir kalemlerinin hesap gruplarının değiştirilmesi; örneğin olağandışı gelirlerin faaliyet geliri gibi gösterilmesi.

(g) Agresif Muhasebe: İşletmenin finansal tablolarının süslenmesi kapsamında muhasebe standart ve politikalarının zorlanarak gerçekleşmemiş veya kesinleşmemiş gelirlerin kaydedildiği ve döneme ait giderlerin gelecek dönemlere aktarıldığı yöntemdir. Bu yöntemde ana amaç kârı yükseltmektir.

(h) Büyük Temizlik Muhasebesi: Genellikle işletmelerde yönetim değişikliği dönemlerinde mevcut verimsiz aktiflerin gider yazılması yoluyla bilanço ve envanterden çıkarılması durumudur. Bu durum geçmiş dönemlerin ve eski yöneticilerin işletmeyi mevcut durumdan daha zararlı bir şekilde bıraktıkları izlenimini verir. Bu yolla yeni yönetim olduğundan daha başarılı gösterilmektedir.



## 5. MUHASEBE MANİPÜLASYONLARI-MUHASEBE BİLGİ KALİTESİ İLİŞKİSİ

Çalışmada adı geçen muhasebe manipülasyon yöntemlerinin muhasebe bilgi kalitesi faktörlerinden hangisi veya hangilerini zedelediği konusunda aşağıda yer alan görsel önemlidir. Tablo 1’de topluca muhasebe manipülasyon yöntemleri ve bu yöntemlerin hangi muhasebe bilgi kalitesini zedelediği görülmektedir.

**Tablo 1:** Muhasebe Manipülasyonları-Muhasebe Bilgi Kalitesi İlişkisi

Muhasebe Bilgisi Kalite Ölçütleri	İlgililik	Zamanlılık	İhtiyaca Uygunluk	Güvenilirlik	Kanıtlanabilirlik	Karşılaştırılabilirlik	Anlamlılık	Erişebilirlik	Yararlılık	Gerçeğe Uygunluk
<b>Muhasebe Manipülasyonları</b>										
Gider Manipülasyonu	X	X	X	X			X		X	X
Gelir Manipülasyonu	X	X	X	X			X		X	X
Kâr Marjı Manipülasyonu	X	X	X	X			X		X	X
Kâr Yönetimi	X		X	X	X	X	X		X	X
Kârın İstikrarlı Hale Getirilmesi	X			X	X	X	X	X	X	X
Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Agresif Muhasebe	X	X	X	X	X	X	X		X	X
Büyük Temizlik Muhasebesi	X			X		X	X	X	X	

Söz konusu tablo sezgisel yöntemle oluşturulmuştur. Tablo 1 dikkatle incelendiğinde de görüleceği üzere yaratıcı muhasebe uygulamaları, muhasebe bilgi kalitesi ölçütlerinden tamamını zedelemektedir. Ayrıca yine tablodan tüm muhasebe manipülasyonlarının ilgililik ve anlamlılık ölçütlerini zedelediği tespitinde bulunulmuştur. Bunun nedeni ilgililik ve anlamlılık ölçütlerinin tanımlarında gizlidir. İlgililik ölçütü “*muhasebe bilgilerinin bilgi kullanıcılarının geçmiş, şimdiki ve gelecekteki olayların sonuçları hakkında tahmin oluşturmalarına, beklentilerini doğrulamaya, kararlarını düzeltmeye yardımcı olacak nitelikte olması*” şeklinde tanımlanmaktaydı. Anlamlılık ölçütü ise “*manipüle edilmiş finansal tablolar artık temsil etmesi gereken sonuçtan farklı bir sonucu temsil ettiğinden bilgi kullanıcıları ve karar vericiler için anlamlılığını kaybedecektir*” şeklinde tanımlanmıştı.

Gider manipülasyonu yolu ile muhasebe bilgi kalitesinin zedelenmesi durumunda temelde giderlerin kaydedilmesi geciktirilerek bu manipülasyon yapıldığında verilecek kararlarda ilgililiğini zedelediğinden ilgililik ölçütünü; giderlerin kaydını geciktirdiğinden zamanlılık ölçütünü; olması gereken durumu değiştirdiğinden ihtiyaca uygunluk ölçütünü; finansal tablo sonuçları üzerinde değişikliği kasten yanlış yaptığından güvenilirlik ölçütünü; finansal tablo sonuçlarını doğrudan etkilediğinden anlamlılık ölçütünü; sunduğu bilgi yanlış olduğundan yararlılık ölçütünü; farklı döneme ait bir giderin ayrı bir döneme yazılması durumu da gerçeğe uygunluk ölçütünü zedelemiştir.

Gelir manipölasyonu yolu ile muhasebe bilgisinin kalitesinin zedelenmesi durumunda temelde gelirin elde edilmeden kaydedilmesi muhasebenin temel kavramlarından “İhtiyatlılık Kavramı”na da karşı olmakla birlikte muhasebe bilgisinin kalitesi açısından gelirlerin gerçekleşmeden kaydedilmesi yolu ile bu manipölasyon yapıldığında verilecek kararlarda ilgililiğini zedelediğinden ilgililik ölçütünü; gelirlerin kaydını erken yaptığından zamanlılık ölçütünü; olması gereken durumu değiştirdiğinden ihtiyaca uygunluk ölçütünü; finansal tablo sonuçları üzerinde değişikliği kasten yanlış yaptığından güvenilirlik ölçütünü; finansal tablo sonuçlarını doğrudan etkilediğinden anlamlılık ölçütünü; sunduğu bilgi yanlış olduğundan yararlılık ölçütünü; farklı bir döneme ait olması muhtemel veya gerçekleşmeme ihtimali olabilecek bir gelirin döneme gerçekleşmiş gibi gelir yazılması durumu da gerçeğe uygunluk ölçütünü zedelemiştir.

Kâr manipölasyonu yolu ile muhasebe bilgisinin kalitesinin zedelenmesi durumunda temelde ilgili döneme ilave edilen gelire ilgili giderin de ilgili dönem kârının hesabında dikkate alınması durumu söz konusudur. Bu manipölasyon yapıldığında verilecek kararlarda ilgililiği zedelediğinden ilgililik ölçütünü; gelirlerin ve giderlerin kaydını erken yaptığından zamanlılık ölçütünü; olması gereken durumu değiştirdiğinden ihtiyaca uygunluk ölçütünü; finansal tablo sonuçları üzerinde değişikliği kasten yanlış yaptığından güvenilirlik ölçütünü; finansal tablo sonuçlarını doğrudan etkilediğinden anlamlılık ölçütünü; sunduğu bilgi yanlış olduğundan yararlılık ölçütünü; farklı bir döneme ait olması muhtemel veya gerçekleşmeme ihtimali olabilecek bir gelirin ve giderin döneme gerçekleşmiş gibi gelir ve gider yazılması durumu ise gerçeğe uygunluk ölçütünü zedelemiştir.

Kâr Yönetimi manipölasyonu yoluyla muhasebe bilgisinin kalitesinin zedelenmesi durumunda temelde bilgi kullanıcılarının, yatırımcıların ya da ilgililerin karar ve düşüncelerini etkileyecek ya da değiştirecek nitelikte, muhasebe verilerinin ya da önemli durumların kasıtlı ve bilinçli olarak yanlış ya da eksik açıklanması ya da hiç açıklanmaması esastır. Bu manipölasyon yapıldığında verilecek kararlarda ilgililiği zedelediğinden ilgililik ölçütünü; olması gereken durumu değiştirdiğinden (bilgiyi kasten yanlış açıklayarak veya ilgili bilgiyi hiç açıklamayıp saklayarak) ihtiyaca uygunluk ölçütünü; finansal tablo sonuçları üzerindeki değişikliği kasten yanlış yaptığından güvenilirlik ölçütünü; finansal tabloların kasten değiştirilmesinden ötürü kanıtlanabilirlik ölçütünü; finansal tabloların dönemler arası kıyaslanmasını zedelediğinden karşılaştırılabilirlik ölçütünü; finansal tablo sonuçlarını doğrudan etkilediğinden anlamlılık ölçütünü; manipüle edilmiş muhasebe bilgisinin karar alıcıların alacakları kararları etkileyeceğinden yararlılık ölçütünü; olması gereken bilgilerin olduğundan farklı gösterilmesi veya hiç gösterilmemesi sonucu gerçeğe uygunluk ölçütünü zedelemiştir.

Kârın istikrarlı hale getirilmesi manipölasyonu yolu ile muhasebe bilgisinin kalitesinin zedelenmesi durumunda temelde kârın çeşitli muhasebe uygulamaları ve faaliyetlere ilişkin kararlarla değiştirilmesi ve istikrarlı bir trendi olduğu izleniminin verilmesi esastır. Bu manipölasyon yapıldığında işletme az kâr etse veya zarar etse de hep belirli bir kârlılık

içerisinde gösterileceğinden, verilecek kararlarda ilgililiğin zedelenmesinden dolayı ilgililik ölçütünü; finansal tablo sonuçları üzerinde değişikliği kasten yanlış yaptığından güvenilirlik ölçütünü; finansal tabloların kasten değiştirilmesinden ötürü kanıtlanabilirlik ölçütünü; finansal tabloların dönemler arası kıyaslanmasını zedelediğinden karşılaştırılabilirlik ölçütünü; finansal tablo sonuçlarını doğrudan etkilediğinden anlamlılık ölçütünü; bilgi kullanıcıları veya karar vericiler yatırım yapma kararı verdiklerinde elde edilecek fayda maliyetten yüksek olacağından (çünkü işletmenin ardışık yıllardaki kâr trendi istikrarlaştırılmıştır) erişebilirlik ölçütünü; manipüle edilmiş muhasebe bilgisinin karar alıcıların alacakları kararları etkileyeceğinden yararlılık ölçütünü; olması gereken bilgilerin olduğundan farklı gösterilmesi nedeniyle de gerçeğe uygunluk ölçütünü zedelemiştir.

Yaratıcı muhasebe uygulamaları manipülasyonu yolu ile muhasebe bilgisinin kalitesinin tamamen zedelendiği tespit edilmiştir. Bu manipülasyon içerisinde o kadar farklı ve çeşitli hileler söz konusudur ki bunlar muhasebe bilgisinin kalitesini tamamen ortadan kaldıracaktır.

Agresif muhasebe manipülasyonu yolu ile muhasebe bilgisinin kalitesinin zedelenmesi durumunda temelde gelir artırıcı kayıtlara yer verilirken; gider doğuran kayıtlar diğer dönem veya dönemlere ertelenmeye çalışılır. Bu yönüyle bu manipülasyon yolu gelir ve gider manipülasyonlarının bir bileşkesi gibidir. Bu iki manipülasyonun zedelediği muhasebe bilgisi kalitesi ölçütlerine ek olarak agresif muhasebe manipülasyonu finansal tabloların kasten değiştirilmesinden ötürü kanıtlanabilirlik ölçütünü; finansal tabloların dönemler arası kıyaslanmasını zedelediğinden dolayı da karşılaştırılabilirlik ölçütünü zedelemektedir.

Büyük temizlik muhasebesi manipülasyonu yolu ile muhasebe bilgisinin kalitesinin zedelenmesi durumu ise temelde yönetim değişikliği durumlarında karşımıza çıkmaktadır. Bu dönemlerde yeni yönetimin bazı verimsiz aktifleri gider yazmak yoluyla bilançodan çıkarılması yolu ile geçmiş dönemin olduğundan daha zararlı gösterilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu manipülasyon yapıldığında verilecek kararlarda ilgililiğini zedelediğinden ilgililik ölçütünü; finansal tablo kalemleri üzerinde değişikliği kasten yaptığından güvenilirlik ölçütünü; finansal tabloların dönemler arası kıyaslanmasını (verimsiz aktiflerin gider yazılması muhasebe politikalarında değişiklik gerektirmektedir; bu durum da karşılaştırılabilirliğin temel sakıncasıdır) zedelediğinden karşılaştırılabilirlik ölçütünü; finansal tablo sonuçlarını doğrudan etkilediğinden anlamlılık ölçütünü; bilgi kullanıcı veya karar verici işletmenin finansal tabloları incelendiğinde aynı döneme ait sonuçların birbirinden farklı olması nedeniyle (eski yönetimin tespit ettiği finansal sonuçlar ile yeni yönetimin eski yönetimi olduğundan daha başarısız göstermek adına verimsiz aktifleri gider yazma yolu ile yeni tespit edeceği finansal sonuçlar birbirinden farklı olacaktır) bu durumda erişebilirlik ölçütünü; manipüle edilmiş muhasebe bilgisinin karar alıcıların alacakları kararları etkileyeceğinden yararlılık ölçütünü zedelemektedir.

## 6. SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

Finansal hayatta doğru kararlar verebilmek için doğru değerlendirmelere, doğru değerlendirmeler için ise doğru verilere ve doğru veriler için de gerçeği yansıtan, manipüle edilmemiş, tarafsız ve hileden uzak muhasebe bilgilerine ihtiyaç vardır. Bu açıdan bilgi kullanıcılarının veya karar vericilerin kararlarının isabetli olması, muhasebe bilgisinin kalitesi ile doğru orantılıdır. Muhasebe; tüm süreçleri ile doğru, gerçekçi, manipülasyondan arındırılmış ve hileden uzak veri üretmeye odaklanmıştır, odaklanmalıdır. Bu amacı ortadan kaldırmaya yönelik muhasebe manipülasyonları, muhasebe bilgisinin kalitesini etkileyecektir.

Bu çalışma ile bazı muhasebe manipülasyon yöntemlerinin hangi muhasebe bilgi kalitesi ölçütünü zedelediği üzerinde sezgisel olarak tespitler yapılmaya çalışılmıştır. Değerlendirmelerden görüldüğü üzere muhasebe manipülasyonları muhasebe bilgi kalitesi ölçütlerinden “İlgililik”, “Güvenilirlik”, “Anlamlılık” ve “Yararlılık” ölçütlerini kesinlikle zedelemektedir. Ayrıca “Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları” manipülasyon yolu tüm muhasebe bilgi kalitesi ölçütlerini zedelemektedir. Bunun temel nedeni “Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”nın sınırı çizilmemiş bir içeriğinin olmasındandır. Literatüre bakıldığında bazı çalışmalarda “Yaratıcı Muhasebe” kavramının “Muhasebe Manipülasyonu” kavramı yerine kullanılması da bu savımızı desteklemektedir.

Çalışma sonucunda şu tespit rahatlıkla yapılabilir; muhasebe manipülasyonları muhasebe bilgi kalitesini etkiler, muhasebe bilgi kalitesinin etkilenmesi finansal sonuçları etkiler, finansal sonuçların etkilenmesi bilgi kullanıcısı veya karar vericilerin kararlarını etkiler, bilgi kullanıcısı veya karar vericilerin verdikleri kararların etkilenmesi ise finansal başarılarını etkiler. Bu da birbirine bağlı bir spiral döngü gibi karşılıklı etkileşimi beraberinde getirir. Bu nedenle bu çalışma ile amacımız literatürün bu yöndeki gelişmesine katkı sağlamaktır. Bundan sonraki çalışmalarda söz konusu muhasebe manipülasyonlarının muhasebe bilgi kalitesini etkileme düzeylerinin ampirik olarak tespit edilmesi amaçlanabilir.

## KAYNAKLAR

- Akdoğan, Nalan – Aydın, Hamdi. (1987), Muhasebe Teorileri, Gazi Üniversitesi Yayın No: 98, İ.İ.B.F. Yayın No:44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Avşarlıgil, Nuri (2010), Finansal Tabloların Manipülasyonunda Yaratıcı Muhasebe Uygulama Teknikleri Ve Beneish Modeli İle Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Bayırlı, Rıdvan (2006), Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Bir Örnek Uygulama, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara.
- Birgili, Erhan – Tunahan, Hakan (2005), “Hileli Finansal Raporlama veya Pandoranın Açılan Kutusu”, İktisat, İşletme ve Finans Dergisi, Cilt 20, Sayı 231, ss. 56-67.

- Chen, Huifa.- Tang, Qingliang.- Jiang, Yihong.- Lin, Zhijun. (2010), “The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality: Evidence from the European Union”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol.21, No. 3, Autumn, pp. 220-278.
- Çıtak, Nermin (2009), “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 91, ss. 81-109.
- Davenport, Thomas H. – Prusak, Laurence (2001), *İş Dünyasında Bilgi Yönetimi, Çeviren: Günhay Güney; Özgün Adı: Working Knowledge, Rota Yayınları, Etkin Yönetim Dizisi, İstanbul.*
- Dechow, Patricia M.- Sloan, Richard G.- Sweeney, Amy P. (1995), “Detecting Earnings Management”, *The Accounting Review*, Vol. 70, No. 2, April, pp. 193-225.
- Demir, Volkan – Bahadır, Oğuzhan (2007), “Muhasebe Manipülasyonu, Yöntemler ve Teknikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl: 17, Sayı 84, Kasım-Aralık 2007, ss. 103-119.
- Erkan, Mehmet.- Elitaş, Cemal.- Ceran, Yunus (2010), *Dönemsonu Muhasebe İşlemleri*, Ekin Kitabevi, Ankara.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme – Ertan, Yasemin (2012), “Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye’deki Durum”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 53, Ocak, ss. 1-24.
- Küçüksözen, Cemal – Küçükkocaoğlu, Güray (2004), “Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *1st International Accounting Conference on the Way to Convergence, MÖDAV, 3-5 November 2004, İstanbul.*
- Saltoğlu, Müge (2003), “Yaratıcı Muhasebe Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Eylül, ss. 107-116.
- Sürmeli, Fevzi.- Erdoğan, Melih.- Erdoğan, Nurten.- Banar, Kerim.- Önce, Saime. (1998), *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 963, Eskişehir.
- Usul, Hayrettin – Topçuoğlu, Metin (2011), “Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliği Üzerine Bir Tartışma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 16, Sayı 3, ss.53-66.
- Yayla, Hilmi Erdoğan (2006), *Güç ve Yetki İlişkilerinin Muhasebe Bilgisi Kararları Üzerindeki Etkisi: Türkiye’deki Özel Hastaneler Üzerine Yapısal Bir Model Önerisi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara.

