

MUHASEBE MANİPÜLASYON YÖNTEMLERİNDEN AGRESİF MUHASEBE VE BİR UYGULAMA

Prof. Dr. Mikail EROL*

Öğr. Gör. Dr. Muhsin ASLAN**

Makale Gönderim Tarihi : 03.06.2016 / Kabul Tarihi : 04.08.2016

ÖZ

Finansal tabloların güvenilirliğini yakından ilgilendiren muhasebe manipülasyonlarında yöntem olarak kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, büyük temizlik muhasebesi, agresif muhasebe ve finansal hile kullanılmaktadır. Muhasebe manipülasyonu finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları üzerindeki beklentilerini etkilemeye yöneliktir. İş dünyasında en önemli finansal bilgi kullanıcısı olan yatırımcılar manipülasyonun en önemli hedefi olmuştur. İşletme yöneticileri, muhasebe manipülasyonu ile yatırımcıların kararlarında iyi bir “kar beklentisi” oluşturma ve bu şekilde yatırımcıların yeni hisse senetleri satın almalarını hedeflemektedirler.

Bu çalışmada muhasebe manipülasyonlarından yöntem olarak Agresif Muhasebenin kullanımı anlatılmış daha sonra ise anlatılan konu ile ilgili uygulama yapılarak agresif muhasebenin etkileri uygulamalı olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe manipülasyonu, Agresif Muhasebe, Uygulama

AGGRESSIVE ACCOUNTING FROM METHODS OF ACCOUNTING MANIPULATION AND AN APPLICATION

ABSTRACT

Earning management, stabilizing the profit, big bath accounting, aggressive accounting, financial fraud are used as methods at the accounting manipulations concerning the reliability of statements of accounts closely. Accounting manipulation is oriented to influence the expectations of the information users about the business financial position and operating results. The most important target of the manipulation has been the investors as the most important financial information users in the world of business. Business managers intend to create a good “profit expectation” by means of accounting manipulation and by this way lead the investors to buy new stocks.

In this study, , especially the usage of methods of aggressive accounting has been explained by mentioning briefly the methods of accounting manipulation, afterwards, the effects of aggressive accounting has been demonstrated in practice by performing an application related to the topic.

Keywords: Accounting manipulation, Aggressive Accounting, Application

* Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, mikailerol@comu.edu.tr

** Yıldız Teknik Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu, muhsin@yildiz.edu.tr

1. GİRİŞ

İşletmeler tarafından piyasaya arz edilen bilgilerin muhasebeleştirme manipülasyonları nedeni ile işletmelerin gerçek finansal yapılarını ve faaliyet sonuçlarını yansıtmaması, bir taraftan bu işletmelerin hisse senetlerine yatırım kararı alan yatırımcıların zarara uğramalarına ve sisteme olan güvenlerinin sarsılmasına, diğer taraftan da yanlış bilgi üzerine alınan menkul kıymet alım-satım kararları nedeniyle fonların yanlış ve verimsiz alanlara kaymasına neden olmaktadır.

Bu çalışmada muhasebe manipülasyon yöntemlerinden agresif muhasebenin kullanımı ele alınmıştır. Çalışma giriş bölümü dışında beş bölüm halinde ele alınmıştır. Birinci bölümde konuya giriş yapılmış, ikinci bölümde muhasebe manipülasyonları ele alınmış, üçüncü bölümde, muhasebe manipülasyon yöntemleri incelenmiş, dördüncü bölümde Agresif Muhasebe ele alınmış, beşinci bölümde ise Agresif Muhasebe ile ilgili uygulama yapılmıştır.

2. MUHASEBE MANİPÜLASYONLARI

2000'lerden sonra dünya kamuoyuna yansıyan büyük ölçekli muhasebe skandalları (Enron, Lucent, Xerox, ve Türkiye'de İmar Bankası gibi) finansal raporlama sürecinin etkinliği konusunda önemli tereddütlerin oluşmasına neden olmuştur (Küçük & Uzay, 2009, s. 240).

Muhasebe manipülasyonu, raporlanan karı artırmaya veya azaltmaya yönelik olarak istenildiği zaman kullanılabilir olan imkanlar; (Ayaroğlu, 2007, s. 8) amacı ise genel olarak muhasebe ilke ve standartlarının sunduğu esnekliklerin, finansal raporlama sürecinde işletmenin çıkarları doğrultusunda manipülatif olarak kullanılması ve finansal faaliyet sonuçlarını yöneticilerin beklentileri doğrultusunda ayarlanması (Varıcı & Er, 2013) şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer taraftan Bezirci ve Karahan (2015) manipülasyonu

daha geniş bir tanımla ele almış ve kasıt unsuru olmasa da "işletmenin muhasebe ilke ve standartlarına aykırı olarak gerçekleştirdiği her kayıt ve muhasebeden sorumlu kişi veya kişilerin bilerek veya bilmeyerek yaptıkları her yanlış kaydı" muhasebede manipülasyon olarak değerlendirmişlerdir (Bezirci & Karahan, 2015, s. 216). Lev (2003)'e göre işletmeler nakit akışlarının veya yatırım, üretim, pazarlama faaliyetlerinin etkisi olmadan muhasebe kayıtlarında değişiklik yaparak raporlanan kazançları manipüle edebilmektedir (Lev, 2003, s. 33).

İşletme ile ilgili çıkar gruplarının bilgilendirilmesinde kullanılan en önemli araç olan muhasebe kanalıyla işletmeler bazen faaliyet sonuçlarını gerçekçi bir şekilde açıklamaktan kaçınılmaktadırlar ve bu durumda işletmeler mevcut durumda muhasebedeki esnekliklerden yararlanma yolunu seçmektedirler (Aygün, 2013, s. 49).

Gowthorpe & Amat (2005) ilişkili taraflara sunulan finansal tablolardaki ekonomik gerçeklerin manipülasyonu konusunu iki temel başlıkta ele almıştır. Birincisi 'makro manipülasyon'; düzenleyici kuruluşları lobi faaliyetleri etkileyerek süreçle ilgili düzenlemeleri etkilemek, ikincisi ise 'mikro manipülasyon'; bireysel düzeyde ve varlık düzeyinde önyargılı bir durum elde etmek için muhasebede rakamların yönetimi şeklinde açıklamıştır. Gowthorpe & Amat (2005) her iki kategoride de manipülasyonun, finansal tablo hazırlayıcıları tarafından yaratıcılık olarak görülebildiğini (Gowthorpe & Amat, 2005) belirtmişlerdir. Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'nın yayınladığı Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240 denetçileri ilgilendiren iki tür kasıtlı yanlışlıktan bahsetmektedir. Hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar (Kamu Gözetim Kurumu, 2013).

Küçük & Uzay (2009) hileli finansal raporlamayla ilgili faktörler olarak; zayıf kurumsal yapı,

Bazı muhasebe manipülasyonları, muhasebe ilkeleri ve standartlarının sağladıkları esnekliklerden faydalanılarak finansal bilgi kullanıcılarının işletme performansı ve işletmenin finansal yapısı hakkındaki kararlarını etkilemeye yöneliktir. Muhasebe manipülasyonlarının finansal bilgi kullanıcılarının işletme üzerindeki beklentilerini etkilemeye yönelik olduğu görülmektedir. Birçok muhasebe manipülasyonu, en önemli finansal bilgi kullanıcısı olan yatırımcılarda iyimser bir “kar beklentisi” yaratarak yeni hisse senetleri satın alınmasını açıklamaktadır (Demir & Bahadır, 2007, s. 107).

Kara vd. (2015) göre ise muhasebe çıktısı olarak üretilen finansal tablolarda yapılan çarpıtmalar mali tablolara olan güveni azaltmaktadır. Manipülasyonlar sonucu ortaya çıkan hileli finansal raporlar, mali tablo kullanıcılarını yanıltmakta veya yanlış yönlendirmektedir (Kara, Uğurlu, & Körpi, 2015, s. 21).

3. MUHASEBEDE MANİPÜLASYON YÖNTEMLERİ

Muhasebe manipülasyon yöntemleri aşağıda sayılmıştır.

Kar Yönetimi: İşletme yöneticileri tarafından raporlanan kısa vadeli dönem karını etkilemek için yapılan faaliyetler olarak tanımlanır. Faklı bir deyişle; kar yönetimi yatırımcıların yada diğer finansal bilgi kullanıcılarının karar ve düşüncelerini etkilemeye yada değiştirmeye yönelik olarak, muhasebe bilgisinin bilinçli olarak yanlış açıklanması yada hiç açıklanmamasıdır (Demir & Bahadır, 2007, s. 111). Ocak (2014)’a göre kar yönetimi yaratıcı muhasebeden daha geniş kapsamlıdır (Ocak & Güçlü, 2014, s. 132). Çünkü yaratıcı muhasebe genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarındaki esneklikleri kullanarak işletmenin finansal tablolarını olduğundan iyi göstermek iken, kar yönetiminde ise sadece iyi göstermek değil yerine göre ilgili finansal tablo-

ların olduğundan kötü gösterilmesi ve kötüleştirilmesi uygulamaları da kapsama girmektedir (Ocak & Güçlü, 2014, s. 132) (Saltoğlu, 2003).

Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi: Yapay ya da gerçek değişkenlerin manipülasyonu yoluyla raporlanan dönem karının hedeflenen seviyesinin etrafındaki dalgalanmalarını azaltmak için yöneticiler tarafından kullanılan bir araç olarak tanımlanabilir (Demir & Bahadır, 2007, s. 112).

Büyük Temizlik Muhasebesi: İşletmelerde yönetimin değiştiği dönemlerde, yeni yönetimin bazı verimsiz aktifleri gider yazmak suretiyle bilançosundan çıkarması, böylece bir taraftan geçmiş yönetimin görevde olduğu dönemi olduğundan daha zararlı, diğer taraftan gelecek dönemlerin daha karlı olduğu izlenimi yaratılmasına yönelik bir muhasebeleştirme manipülasyonu olarak ortaya çıkmaktadır (Küçüksözen, 2005, s. 55).

Agresif Muhasebe: İşletmenin finansal tablolarının süslenmesi kapsamında muhasebe standartları ve politikalarının zorlanarak gerçekleştirilmemiş gelirlerin kaydedildiği ve döneme ait giderlerin gelecek dönemlere aktarıldığı yöntemdir (Elitaş, 2013, s. 48).

Finansal Hile: Hile, finansal tabloları önemli ölçüde yanlış gösteren herhangi bir eylem olarak tanımlanmaktadır (Demir & Bahadır, 2007, s. 115).

Gerçek hile olarak tanımlanan eylemler ise belge ve dokümanları değiştirmek, kayıtlardan işlemleri silmek, hayali işlemleri kaydetmek veya önemli bilgileri yok etmek örnekleri ile açıklanmaktadır (Demir & Bahadır, 2007, s. 115).

Ağca ve Önder (2016) işletmelerde zayıf yönetim yapısı ile kötü mali raporlama kalitesi, kar manipülasyonu ve finansal hile arasında bir ilişki olduğu tespitinden yola çıkılarak, işletmelerin finansal raporlama kalitesini arttırması ve sonuç

olarak finansal hile ya da kar manipülasyonlarını azaltması için kurumsal yönetimin geliştirilmesini önermişlerdir (Ağca & Önder, 2016, s. 25).

4. AGRESİF MUHASEBE

Agresif muhasebe, işletmenin finansal tablolarının süslenmesi kapsamında muhasebe standart ve politikalarının zorlanarak gerçekleştirilmiş veya kesinleşmemiş gelirlerin (örneğin konsinye satışların ve faturası kesilmiş ama henüz müşteriye sevk edilmemiş mal tutarlarının) (Bezirci & Karahan, 2015, s. 225) kaydedildiği ve döneme ait giderlerin gelecek dönemlere aktarıldığı (Elitaş, 2013, s. 48) yöntemdir. İşletmeler bazen muhasebe ilke ve standartlarındaki kuralları zorlayarak muhasebe manipülasyonları yaparlar. Muhasebe ilkelerinin agresif biçimde uygulanmasındaki amaç finansal sonuçların ve finansal yapının olduğundan farklı gösterilerek işletme performansının iyi olduğu izlenimini vermektir (Demir & Bahadır, 2007, s. 114). Mulford ve Comiskey agresif muhasebeyi; genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarıyla uyumlu olup olmamasına bakılmaksızın, tipik olarak daha yüksek kazanç elde etme gibi muhasebe ilkelerinin zorlanarak ve kasıtlı olarak istenilen sonucu elde etme yönünde harcanan çabalar (Mulford & Comiskey, 2002, s. 3) şeklinde tanımlamıştır.

Agresif muhasebe, kısaca istenilen amaçlara ulaşmak için muhasebe ilke ve standartlarının bilinçli olarak seçilmesi ve uygulanmasıdır (Kızıl, Çelik, Akman, & Şener, 2016, s. 6).

Agresif muhasebe uygulamalarının bir diğer bölümü de maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutulmasıyla ilgilidir. Maddi duran varlıkların maliyetleri faydalı ömürleri boyunca amortismanına tabi tutularak hurda değerine getirilmektedir. Hurda değer, varlığın hizmet dışı kaldığı andaki tahmini gerçeğe uygun değeri olarak tanımlanmaktadır.

Faydalı ömür ise, varlığın faaliyetlerde kullanıldığı

tahmini süreyi göstermektedir (Demir & Bahadır, 2007, s. 84).

Finansal hile ve agresif muhasebe uygulamaları ile kurumsal yönetim ve iç kontrol sisteminin yakından ilgisi bulunmaktadır.

Kurumsal yönetim ölçümleri hissedarların güçlendirilmesi amaçlı kazanç yönetimine izin verir. Örneğin yöneticilerin özel kazançları beklentilerinin altında bile olsa sermaye maliyetini düşürmek için gelir elde etme gibi (Riley, 2006, s. 9).

Bu durum göz önüne alındığında kurumsal yönetim çalışmalarının finansal raporlamayı koruması beklenir. Çünkü sonuçta hissedarlara faydalı bir şekilde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dahilinde kazançları yönetmek için kazançların gerçekleştirilmiş olması şart değildir (Riley, 2006, s. 9). Örneğin bir işlemin yapılması için ilgili işlemle ilgili satış kontratının yapılması kazanç yönetimi içerisinde değerlendirilebilir. Nitekim borsaya kote şirketlerde önemli bir ihale kazanıldığında Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)'na ilgili gelişmeyi duyurmaktalar ve bu durum ilgili şirketin hisse senetleri fiyatlarına yansımaktadır.

Kazanç ve finansal raporlama kalitesinin erezyona uğramasında; 1) yöneticilerin iç kontrol sistemini etkin olarak disipline edememeleri, ve 2) SEC'in genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GAAP) çerçevesinde yapmış olduğu kaynak sınırlamaları, etken olarak gösterilebilir. Bu faktörlerin kombinasyonunun yanında diğer kurumsal hileler yöneticilerin sıklıkla kazanç manipülasyonuna başvurmalarına sebep olmaktadır (Desai, Hogan, & Wilkins, 2006, s. 84).

Etkin iç kontrol sisteminin olduğu firmalarda hile, agresif muhasebe ve benzer aktivitelere kalkışan yöneticilerin kontrol edilebilmesi için kurumsal yönetim mekanizmaları bulunmaktadır. Yine de bu mekanizmaların bulunması bu tarz

uygulamaların tamamen bitebileceği anlamına gelmez. Benzer davranışları önleyecek iç kontrol mekanizması dizaynını oluşturma ve üst yönetici değiştirme her ikisi de son derece maliyetlidir. Ancak ortaya çıkan hile veya agresif muhasebe uygulama sonuçları firma değerinde büyük düşüşe neden olursa firma bu değişimi/maliyeti göz önünde bulundurabilir (Desai, Hogan, & Wilkins, 2006, s. 86).

Yapılan çalışmalarda denetim kalitesiyle agresif muhasebe arasında ilişkinin varlığı ve bu ilişkinin iki yönlü olabileceği tespit edilmiştir (Riley, 2006, s. 12). DeAngelo (1981) bulguları ile uyumlu olarak ismi/markası tehlikede olan itibar sorunu yaşayan muhasebe firmalarının agresif muhasebe uygulamalarına girme olasılığı daha düşüktür ve böyle bir riske ancak müşterilerini korumak için girebilirler (Aktaran Riley, 2006, s. 12). Palmrose (1988)'un bulguları ile tutarlı olarak markalaşmış isim yapmış daha iyi denetim firmalarının daha iyi denetçi oldukları için agresif muhasebe ile daha az ilişkili olabileceği görüşü ortaya atılmıştır (Aktaran Riley, 2006, s. 12).

5. AGRESİF MUHASEBE UYGULAMALARI

“X” işletmesinde belirli dönemlerde normal amortisman yöntemi kullanılarak duran varlıklarla ilgili 7.000,- TL amortisman ayrıldığını, dönem satışlarının 10.000,- TL olduğunu ve direkt muhasebeleştirme yönteminin kullanıldığını kabul edersek;

_____ / _____	
770 Genel Yönetim Giderleri H.	7.000,-
255 Demirbaşlar H.	7.000,-
_____ / _____	
632 Genel Yönetim Giderleri H.	7.000,-
761 Genel Yönetim Giderleri H.	7.000,-
_____ / _____	

_____ / _____	
771 Gen.Yönet.Gid.Yans.H.	7.000,-
770 Genel Yönetim Giderleri H.	7.000,-
_____ / _____	
690 Dönem K/Z H.	7.000,-
632 Genel Yönetim Giderleri H.	7.000,-
_____ / _____	
600 Yurtiçi Satışlar	10.000,-
690 Dönem K/Z H.	10.000,-
_____ / _____	
690 Dönem K/Z H.	3.000,-
590 Dönem Net Karı H.	3.000,-
_____ / _____	
İlgili uygulamada amortismanların 2.000,- TL olduğunu kabul edersek,	
_____ / _____	
770 Genel Yönetim Giderleri H.	2.000,-
255 Demirbaşlar H.	2.000,-
_____ / _____	
632 Genel Yönetim Giderleri H.	2.000,-
771 Gen.Yönet.Gid.Yans.H.	2.000,-
_____ / _____	
771 Gen.Yönet.Gid.Yans.H.	2.000,-
770 Genel Yönetim Giderleri H.	2.000,-
_____ / _____	
690 Dönem K/Z H.	2.000,-
632 Genel Yönetim Giderleri H.	2.000,-
_____ / _____	
600 Yurtiçi Satışlar	10.000,-
690 Dönem K/Z H.	10.000,-
_____ / _____	
690 Dönem K/Z H.	8.000,-
590 Dönem Net Karı H.	8.000,-
_____ / _____	

Muhasebe kayıtları incelendiğinde, amortismanlarla ilgili agresif muhasebe uygulanmış ve işletme

dönem karı 3.000,- TL'den 8.000,- TL'ye çıkarılmıştır.

Konsinye satışlarla ilgili bir başka örnek de aşağıdadır.

1.11.20..: Konsiyatör X firması konsinyi Y firmasına birim satış fiyatı 10,- TL ve birim maliyeti 4,- TL olan ticari mallardan 10.000,- adet ticari malı satması için konsinye mal olarak teslim etmiştir. Y firmasına satış fiyatı üzerinden %15 satış komisyonu ödenecektir.

10.11.20..: Konsinyi Y firması elindeki X firmasına ait konsinye mallardan Z firmasına 2.000,- adedini satmıştır.

a) Konsinyatör X firması konsinye satışla ilgili aşağıdaki kayıtları yapmıştır (Satışlarda KDV ve Dönem karı vergi karşılıkları ihmal edilmiştir).

_____	01/11/20..	_____
120 ALICILAR H.	100.000,-	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR H.	100.000,-	
Konsinye satış		
_____	10/11/20..	_____
102 BANKALAR H.	20.000,-	
120 ALICILAR	20.000,-	
Satış = 2.000 X 10 = 20.000,-		
_____	10/11/20..	_____
760 PAZARLAMA SAT.DAĞ.H.	3.000,-	
320 SATICILAR	3.000,-	
Komisyon gideri		
20.000,- X %15 = 3.000,-		
_____	31/12/20..	_____
621 SATILAN TİC.MAL.M. H.	40.000,-	
153 TİCARİ MAL.H.	40.000,-	
10.000,- X 4,- = 40.000,-		
_____	31/12/20..	_____
631 PAZARLAMA SAT.DAĞ.H.	3.000,-	
761 PAZ.SAT.DAĞ.YANS.H.	3.000,-	

_____	31/12/20..	_____
761 PAZ.SAT.DAĞ.YANS.H.	3.000,-	
760 PAZARLAMA SAT.DAĞ.H.	3.000,-	
_____	31/12/20..	_____
690 DÖNEM K/Z	40.000,-	
621 SATILAN TİC.MAL.M. H.	40.000,-	
_____	31/12/20..	_____
690 DÖNEM K/Z	3.000,-	
631 PAZARLAMA SAT.DAĞ.H.	3.000,-	
_____	31/12/20..	_____
600 YURTIÇİ SATIŞLAR H.	100.000,-	
690 DÖNEM K/Z	100.000,-	
_____	31/12/20..	_____
690 DÖNEM K/Z	57.000,-	
590 DÖNEM NET KARI	57.000,-	
_____	31/12/20..	_____

b) Tahakkuk esaslı muhasebeye göre yapılması gereken kayıt ise;

_____	01/11/20..	_____
153 TİCARİ MALLAR H.	100.000,-	
153.99 Konsinye Gönderilen Mallar		
153 TİCARİ MALLAR	100.000,-	
153.10 Stoktaki Mallar		
Konsinyi Y firmasına gönderilen mallar		
_____	10/11/20..	_____
120 ALICILAR H.	20.000,-	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	20.000,-	
Satış = 2.000 X 10,- = 20.000,-		
_____	10/11/20..	_____
621 SATILAN TİC.MAL.M. H.	8.000,-	
153 TİCARİ MAL.H.	8.000,-	
2.000 X 4,- = 8.000,-		
_____	10/11/20..	_____
760 PAZARLAMA SAT.DAĞ.H.	3.000,-	
320 SATICILAR	3.000,-	
Komisyon gideri		
20.000,- X %15 = 3.000,-		

_____ 31/12/20.. _____		
631 PAZARLAMA SAT.DAĞ.H.	3.000,-	
761 PAZ.SAT.DAĞ.YANS.H.		3.000,-
_____ 31/12/20.. _____		
761 PAZ.SAT.DAĞ.YANS.H.	3.000,-	
760 PAZARLAMA SAT.DAĞ.H.		3.000,-
_____ 31/12/20.. _____		
690 DÖNEM K/Z		8.000,-
621 SATILAN TİC.MAL.M. H.		8.000,-
_____ 31/12/20.. _____		
690 DÖNEM K/Z		3.000,-
631 PAZARLAMA SAT.DAĞ.H.		3.000,-
_____ 31/12/20.. _____		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.	20.000,-	
690 DÖNEM K/Z		20.000,-
_____ 31/12/20.. _____		
690 DÖNEM K/Z		9.000,-
590 DÖNEM NET KARI		9.000,-
_____ 31/12/20.. _____		

Tahakkuk esaslı muhasebede (b) konsinye satışların dönem karına etkisi 9.000,- TL olması gerekirken, işletme agresif muhasebe uygulamış (a) konsinye satışların dönem karına etkisini henüz gerçekleşmemiş satışları gerçekleşmiş gibi göstererek 57.000,- TL olarak kayıtlara geçirmiştir.

6. SONUÇ

Manipülasyonlar finansal tablo yararlanıcılarının kararlarını etkileyebileceği gerçeğinden yola çıkılarak değerlendirildiğinde yatırımcıların manipüle edilmiş finansal tablolara dayanarak yatırım kararı vermeleri durumunda zarara uğraması riskini artırmaktadır. Ancak muhasebenin en temel ilkelerinden sosyal sorumluluk ilkesinde “muhasebe, görevini yerine getirirken hukuki sorumluluktan daha geniş bir sorumluluğu anlatan sosyal sorumluluk anlayışı ile hareket etmek zorundadır” (Sevilengül, 2001, s. 22) görüşü çerçevesinde bütün tarafların çıkarlarını koruyacak şekilde objektif, özün önceliği kavramına uygun kayıtlar yapılmalıdır.

Yaratıcı muhasebe uygulamaları çerçevesinde değerlendirilen agresif muhasebe finansal tablolarda karın yüksek gösterilmesi için genellikle muhasebe ilke ve standartlarının zorlanmasıyla muhasebe kayıtlarında yapılan manipülasyon türüdür.

Muhasebe manipülasyonları incelendiğinde bunun işletme kaynaklı olduğu ve bu manipülasyonlarında sıklıkla muhasebe ilke ve standartları kullanılarak yapıldığı gözlenmektedir. Muhasebe ilke ve standartları kullanılarak yapılan manipülasyonların kurumsal yönetim ilkeleri, iç kontrol sistemleri, denetim ilke ve standartları ile birlikte ele alınarak incelenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Ağca, A., & Önder, Ş. (2016, Ocak). İşletmelerde Kar Yönetimi ve Kurumsal Yönetim Yapıları Arasındaki İlişki: BIST Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(47), 23-42.
- Ayaroğlu, M. A. (2007). Kar Yöntemi Uygulamaları ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında Test Edilmesi. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Aygün, D. (2013, Ekim). Yaratıcı Muhasebe Stratejileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(2), 49-69.
- Bezirci, M., & Karahan, N. S. (2015, Nisan). Muhasebe Kayıt Sürecindeki Manipülasyonların Neden ve Sonuç İlişkisinin Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(29), 216-240.
- Çıtak, N. (2009). Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama mıdır? *Mali Çözüm Dergisi*(91), 81-109.
- Demir, V., & Bahadır, O. (2007). Muhasebe Manipülasyonu - Yöntemler ve Teknikler -. *Mali Çözüm Dergisi*(84), 103-119.
- Desai, H., Hogan, C. E., & Wilkins, M. S. (2006, Ocak). The Reputational Penalty for Aggressive Accounting: Earnings Restatements and Management Turnover. *The Accounting Review*, 81(1), 83-112.
- Elitaş, B. L. (2013). Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(58), 41-53.
- Gowthorpe, C., & Amat, O. (2005). Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro- and Micro-Manipulation. *Journal of Business Ethics*, 55-64. doi:DOI 10.1007/s10551-004-3822-5
- Kamu Gözetim Kurumu. (2013). *BDS 240: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları*. Kamu Gözetim Kurumu.
- Kara, E., Uğurlu, M., & Körpi, M. (2015). Using Beneish Model in Identifying Accounting Manipulation: An Empirical Study. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(1), 21-39.
- Kızıl, C., Çelik, İ. E., Akman, V., & Şener, S. (2016). Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri ve Finansal Bilgilerin Manipülasyonu: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Örnek Bir Uygulama. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1), 1-18.
- Küçük, E., & Uzun, Ş. (2009). Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(32), 239-258.
- Küçüksözen, C. (2005). *Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 183.
- Lev, B. (2003). Corporate Earnings: Facts and Fiction. *Journal of Economic Perspectives*, 17(2), 27-50.
- Mulford, C. W., & Comiskey, E. E. (2002). *The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Ocak, M., & Güçlü, F. C. (2014). Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 6(3), 123-135.
- Riley, C. A. (2006). *Corporate Governance and the Relation with Aggressive Accounting Practices*. The Florida State University College of Business. ProQuest Information and Learning Company.
- Saltoğlu, M. (2003, Eylül). Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve ENRON Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(10), 107-116.
- Sevilengül, O. (2001). *Genel Muhasebe* (Genişletilmiş 10. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Stolowy, H., & Breton, G. (2013). *Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework*.

Varıcı, İ., & Er, B. (2013, Ocak). Muhasebe Manipülasyonu ve Firma Performansı İlişkisi: İMKB Uygulaması. *Ege Akademik Bakış*, 13(1), 43-52.