



MUHASEBE MANİPÜLASYONU YÖNTEMİ OLARAK YARATICI MUHASEBE

CREATIVE ACCOUNTING AS AN ACCOUNTING MANIPULATION METHOD

Ali ALTINBAY*, Osman ÜNAL**

*Dr. Öğr. Üyesi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, ali.altinbay@dpu.edu.tr, 

**Yüksek Lisans Öğrencisi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, unal.osman24@gmail.com, 

MAKALE BİLGİSİ	ÖZ
Gönderilme Tarihi 01.06.2022 Revizyon Tarihi 14.06.2022 Kabul Tarihi 28.06.2022 Makale Kategorisi Araştırma Makalesi JEL Kodları M40 M41 M42	<p><i>Dünyada yaşanan finansal usulsüzlükler, finansal tabloları hazırlamakla yükümlü olan işletme yönetimlerine ve bunları denetleyen bağımsız denetçilere olan güveni sarsmıştır. Bu usulsüzlüklerin temel nedeni ise şirket yönetimlerinin kendi çıkarları doğrultusunda kasten yapmış oldukları muhasebe manipülasyonlarıdır. Muhasebe manipülasyonu yöntemlerinden biri olan yaratıcı muhasebenin yasal olup olmadığı hakkında bir fikir birliği yoktur. Ancak Enron skandalında kullanılan yaratıcı muhasebe yöntemlerinin en uç noktaya taşınması, bu yöntemleri yasal olmaktan çıkartmıştır. Çalışmada finansal usulsüzlükler kapsamında Enron skandalı örnek olay olarak incelenmiştir. Bunun nedeni Enron skandalının muhasebe, denetim ve iş dünyası için önem arz eden ve ders çıkartılması gereken bir olay olmasıdır. Bu olayı önemli kılan şeyler; yapılan usulsüzlüklerin tutarları, skandalın tarafları ve sonuçlarıdır. Çalışmanın sonunda Enron'un neden olduğu mali kayıplar ve hukuki süreçler çerçevesinde, muhasebe manipülasyonlarının en aza indirilmesi için gerekli önerilerde bulunulmuştur.</i></p> <p>Anahtar Kelimeler: Muhasebe Manipülasyonu, Yaratıcı Muhasebe, Hile, Enron</p>

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Received 01.06.2022 Revized 14.06.2022 Accepted 28.06.2022 Article Classification: Research Article JEL Codes M40 M41 M42	<p><i>Financial irregularities in the world have shaken the trust in business management, which is responsible for preparing financial statements, and in the independent auditors who audit them. The main reason for these irregularities is the accounting manipulations that the company managements deliberately made in line with their own interests. There is no consensus on whether creative accounting, which is one of the accounting manipulation methods, is legal. However, the fact that the creative accounting methods used in the Enron scandal were brought to the extreme made these methods illegal. In the study, the Enron scandal was examined as a case study within the scope of financial irregularities. The reason for this is that the Enron scandal is an important event for the accounting, auditing and business world and a lesson to be learned. The things that make this event important; the amounts of the irregularities committed, the parties to the scandal and its consequences. At the end of the study, necessary suggestions were made to minimize accounting manipulations within the framework of financial losses and legal processes caused by Enron.</i></p> <p>Keywords: Accounting Manipulation, Creative Accounting, Fraud, Enron</p>

Atıf (Citation): Altınbay, A.&Ünal, O. (2022). "Muhasebe Manipülasyonu Yöntemi Olarak Yaratıcı Muhasebe", *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 5(1): 217-232



Content of this journal is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License

Giriş

İşletmeler daha az vergi vermek için vergi matrahlarını düşürmek ya da vergiyi olabildiğince ertelemek isterler. Ayrıca daha fazla kaynak yaratmak için zararlarını olduğundan düşük gösterirler ve aktiflerini şişirerek karlarını olduğundan yüksek göstermeye çalışırlar. Üstelik tüm bunlar muhasebe standartlarına uygun gibi görünür (Can, 2010, s. 5).

Geçmiş yıllarda Worldcom, Enron, Parmalat, Xerox, Qwest, Tyco ve Global Crossing gibi şirketlerin muhasebe uygulamalarında ve denetim süreçlerinde yaptıkları finansal usulsüzlükler; finansal tablolara, bu tabloları hazırlamakla yükümlü olan şirket yönetimlerine ve bu tablolar hakkında makul güvence veren bağımsız denetim şirketlerine olan güveni kırmıştır. Bu usulsüzlüklerin temel nedeni ise şirket yönetimlerinin kendi çıkarları doğrultusunda kasten yapmış oldukları muhasebe manipülasyonlarıdır.

Çalışmanın ilk bölümünde muhasebe manipülasyonu hakkında kavramsal çerçeve incelenmiştir. Bu bağlamda hile, hata, hile üçgeni, hile karosu, muhasebe manipülasyonu, kazanç yönetimi, karın istikrarlı hale gelmesi, büyük temizlik muhasebesi, agresif muhasebe, yaratıcı muhasebe ve hileli finansal raporlama yöntemleri açıklanmıştır. İkinci bölümde ise muhasebe manipülasyonu yöntemlerinden biri olan yaratıcı muhasebe kavramına ve yaratıcı muhasebe yöntemlerine değinilmiştir. Bu bağlamda yaratıcı muhasebe, gelirlerin artırılması, giderlerin azaltılması, varlıkların artırılması, borçların azaltılması ve nakit akışlarının artırılması yöntemleri açıklanmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise dünyada yaşanan finansal usulsüzlüklerden birisi olan Enron skandalı, örnek olay olarak incelenerek, muhasebe manipülasyonlarının en aza indirilmesi için önerilerde bulunulmuştur.

1. Hile

İngilizcesi “fraud” olan hile kavramı, sahtekarlık, dolandırıcılık, yolsuzluk ve usulsüzlüğü de kapsayan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Association of Certified Fraud Examiners (Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği) tarafından hile; “işletmenin varlıklarının veya kaynaklarının kasıtlı olarak kötüye kullanılması veya yanlış uygulanması yoluyla haksız kazanç sağlanması” olarak tanımlanmaktadır (ACFE, 2020, s. 6).

1.2. Hata ve Hile

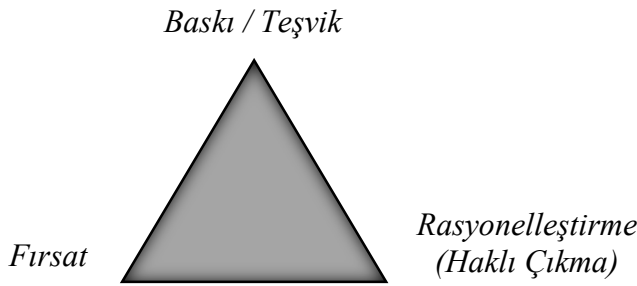
Hata ve hile birbirlerinden farklı kavramlar da olsa sıklıkla karıştırılmaktadır. Kasıt olmadan, yanlışlıkla yapılan şeyler hatadır. Hile ise kasıtlı olarak yapılır ve kötü niyet içerir.

Muhasebe açısından hile ve hatayı karşılaştıracak olursak; finansal tablolarda kasıt olmadan, yanlışlıkla yapılan bir tutar değişikliği ya da bir açıklamanın atlanması gibi durumlar muhasebe hatası kavramına karşılık gelir (Çelikdemir, 2020, s. 311). Muhasebe hileleri ise çalışanlar ve yönetim tarafından kasıtlı olarak yapılan usulsüzlüklerdir.

1.3. Hile Üçgeni

Hile üçgeni, bireylerin hile yapmasının nedenlerinin değerlendirilmesinde kullanılan en popüler yöntemdir. Joseph T. Well tarafından adlandırılan bu teoriye göre hilenin gerçekleşmesi için “baskı”, “fırsat” ve “rasyonelleştirme” unsurlarının üçünün de olması gerekmektedir. (Çelikdemir, 2020, s. 311):

Şekil 1: Hile Üçgeni



Kaynak: (Kranacher ve Riley, 2019).

Baskı / Teşvik: Bireylerin daha fazla para kazanma hırsı, kişisel borçları, yaşam kalitelerini arttırma istekleri, yaptığı işi beğenmemeleri, ücretinden veya maaşından memnun olmamaları onları hile yapmaya iten unsurlardandır (Çelikdemir, 2020, s. 312).

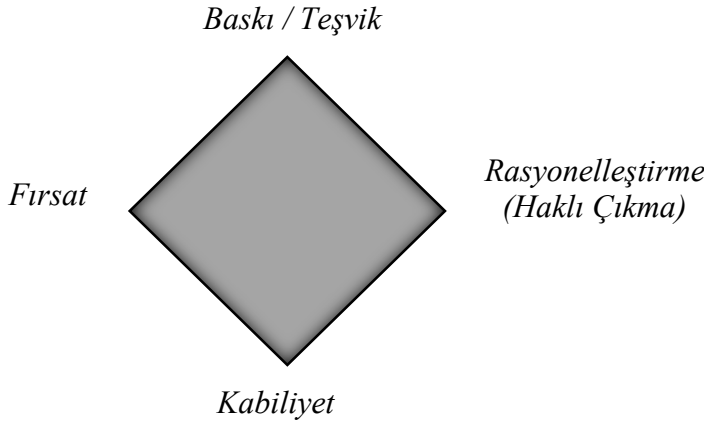
Fırsat: Hile üçgenindeki en kritik unsurdur. Etkin bir iç denetime sahip olmayan birçok işletme çalışanların hile ve hata yapmalarına neden olan unsurları bünyesinde barındırır. Yeterli baskı ve teşvik unsurlarına sahip ve hile yapmaya karar veren çalışanlar, işletmedeki fırsatları kollamaya başlarlar (Çelikdemir, 2020, s. 312).

Rasyonelleştirme (Haklı Çıkma): Rasyonelleştirme, bir çalışanın ahlak ve dürüstlük eksikliğinin sonucu olarak hileli bir davranışı gerekçelendirmesini ifade etmektedir (Rae ve Subramaniam, 2008). “Herkes çalışıyor, nasıl olsa yerine koyarım, ben bu parayı hak ettim” gibi sebeplerle bireyler kendilerini haklı çıkarmaya çalışırlar.

1.4. Hile Karosu

Hile Elması olarak da bilinen bu teori Wolfe ve Hermanson (2004) tarafından ortaya atılmıştır. Bu teoride, hile üçgenine ek olarak kişisel özellikleri ve yetenekleri de içinde barındıran “kabiliyet” unsuru yer almaktadır. Bu teoriye göre hile üçgenindeki üç unsur olsa bile, hile yapma kabiliyetine sahip olmayan bir birey hileyi gerçekleştirmez (Wolfe ve Hermanson, 2004, s. 38).

Şekil 2: Hile Karosu



Kaynak: (Wolfe ve Hermanson, 2004).

2. Muhasebe Manipülasyonu

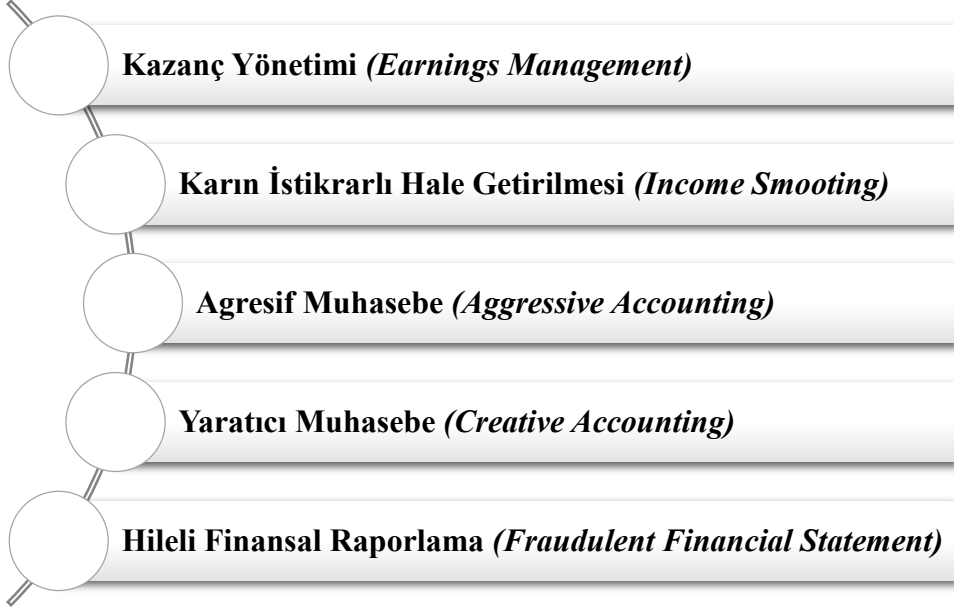
TDK'ye göre göre manipülasyon; “yönlendirme, seçme, ekleme ve çıkarma yoluyla bilgileri değiştirme” olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe manipülasyonu işletme ile işletme dışında kalan bilgi kullanıcıları arasındaki servet transferini etkileyecek şekilde muhasebe seçimleri yapılması için yönetimin takdir yetkisinin kullanılmasıdır (Stolowy ve Breton, 2004, s. 6).

Muhasebe manipülasyonu yerine “finansal bilgi manipülasyonu” kavramını kullanan Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu (2005) bu kavramı; “şirketlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki normal raporlama ile ilgili esnekliklerden yararlanmaları ya da bu esneklik sınırlarını aşarak düzenlemelere ve standartlara aykırı bir şekilde, finansal durum ve faaliyet sonuçlarını gerçek durumdan farklı göstermek üzere, finansal bilgiler üzerinde oynamaları suretiyle gerçekleşmektedir” olarak tanımlamaktadırlar (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005, s. 4).

2.1. Muhasebe Manipülasyonu Yöntemleri

Literatürde genel kabul görmüş muhasebe manipülasyonu yöntemleri şu şekildedir:

Şekil 3: Muhasebe Manipülasyonu Yöntemleri

Kaynak: Yüksel ve Kayalı (2019) kitabından yararlanılarak oluşturulmuştur.

2.1.1. Kazanç Yönetimi

Kazanç yönetimi Scott (2003) tarafından şu şekilde ifade edilmektedir: “Bir muhasebe yöneticisinin belirli bir hedefe ulaşmak için yaptığı seçimidir” (Scott, 2003, s. 369).

Literatürde “kar yönetimi” olarak da adlandırılan bu kavram; “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” olarak da tanımlanmıştır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005, s. 5).

2.1.2. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi

Karın istikrarlı hale getirilmesi; daha az riskli bir kazanç akışı izlenimi vermek için normal bir kazanç trendindeki iniş çıkışları ortadan kaldırmak amacıyla tasarlanmış bir tür kazanç yönetimidir (Mulford ve Comiskey, 2002, s. 49).

Karın istikrarlı hale getirilmesi, şirketin karlılık riskini olduğundan düşük göstermek amacıyla çeşitli muhasebe uygulamalarıyla karın değiştirilmesi anlamına gelmektedir. Bu yüzden muhasebe bilgi kullanıcıları şirketin finansal durumu ve faaliyet performansı hakkında yanlış bilgilendirilmiş olurlar (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005, s. 5).

2.1.3. Agresif Muhasebe

Agresif muhasebe, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olup olmadığına bakılmaksızın, daha yüksek cari kazançla ulaşmak için etkili ve kasıtlı olarak yapılan muhasebeleştirme uygulamalarıdır (Mulford ve Comiskey, 2002, s. 15).

Esas amacı karı yükseltmek olan agresif muhasebe, finansal tabloları süslü göstermek için tahakkuk etmemiş gelirlerin kaydedildiği ve dönem giderlerinin gelecek dönemlere aktarıldığı bir muhasebe manipülasyonu yöntemidir (Elitaş, 2013, s. 48).

2.1.4. Yaratıcı Muhasebe

Farklı şekillerde tanımlanan yaratıcı muhasebe kavramı genel olarak, muhasebe standartlarındaki ve yasalardaki boşluklardan faydalanılarak işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını, olduğundan daha iyi göstermek amacıyla kullanılan yöntemler olarak tanımlanmaktadır (Yüksel ve Kayalı, 2019, s. 35).

2.1.5. Hileli Finansal Raporlama

Hileli finansal raporlama ile “muhasebe usulsüzlükleri” kavramlarının birbirini yerine kullanıldığını ifade eden Mulford ve Comiskey (2002) bu kavramı; “Finansal tablo kullanıcılarını aldatmak için

yapılan finansal tablolardaki tutarların veya açıklamaların kasti yanlış beyanları veya ihmalleri” olarak tanımlamışlardır (Mulford ve Comiskey, 2002, s. 16).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından ise bu kavram; “kasıtlı olarak, finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması veya yanlış beyan edilmesi suretiyle finansal tablo kullanıcılarının yanıltılması” şeklinde tanımlanmıştır (SPK, 2006).

Hileli finansal raporlamada yatırımcılar, kredi veren kurumlar, çalışanlar ve satıcılar gibi mikro bilgi kullanıcılarının aksine makro düzeyde yer alan toplum ve devlet çok daha ciddi zarar görmektedir (Selimoğlu ve Altunel, 2019, s. 129).

2.2. Literatür Taraması

Stolowy ve Breton (2000) çalışmalarında muhasebe manipülasyonu hakkında kavramsal bir çerçeve oluşturmuşlardır. Bu bağlamda birtakım görüşler geliştirerek, gelecek çalışmalar için öncü bir çalışma yapmışlardır.

Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu (2005) çalışmalarında finansal bilgi manipülasyonunun nedenleri, yöntemleri ve sonuçlarını incelemişlerdir ve finansal bilgi manipülasyonunun tespiti için bir model geliştirerek önerilerde bulunmuşlardır.

Demir ve Bahadır (2007) çalışmalarında muhasebe manipülasyonu yöntemlerini incelemişlerdir. Bu bağlamda muhasebe ve denetim ilke ve standartlarının uygulama alanlarının genişletilmesi ve muhasebe meslek mensuplarının muhakeme yeteneklerinin geliştirilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

Ömürgönülşen ve Ömürgönülşen (2009), İmarbank Skandalı doğrultusunda yaratıcı muhasebe yöntemlerini incelemişlerdir. Bu bağlamda bankacılık ve muhasebe hukuku kapsamındaki eksiklikler, denetleme çalışmalarındaki özensizlikler, yargı sisteminin yavaş işlemesi gibi sorunların yaratıcı muhasebe yöntemlerinin kullanılmasındaki nedenler olarak belirlenmiştir.

Çıtak (2009) “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?” adlı çalışmasında yaratıcı muhasebenin, hileli finansal raporlama olup olmadığını incelemiştir. Bu bağlamda yaratıcı muhasebenin gerçeği yansıtmayan ve yanıltıcı bilgiyi sunmayı amaçlayan olumsuz sonuçlara neden olabileceğini ifade etmiştir.

Balaciu vd. (2009) çalışmalarında yaratıcı muhasebe kavramına değinmişlerdir. Yaratıcı muhasebe yöntemleri ile çıkar sağlamak isteyen farklı grupların kazanç ve kayıpları incelenmiştir.

Salome vd. (2012) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının yaratıcı muhasebeyi önlemek için kullandıkları yöntemleri incelemişlerdir. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının yatırımcıları çekmek için bu tür uygulamalara karşı olumlu bir tavır sergiledikleri ifade edilmiştir.

Yadav (2013) çalışmasında yaratıcı muhasebenin işletme performansı üzerindeki etkisini ve farklı türden mesleğe sahip kişilerin yaratıcı muhasebe yöntemlerini kullanmalarını incelemiştir. Bu bağlamda yaratıcı muhasebe yöntemlerinin önlenmesine yönelik önerilerde bulunmuştur.

Aygün (2013) çalışmasında yaratıcı muhasebede kullanılan yöntemler ve bu yöntemlerin etkilerini açıklamıştır. Yaratıcı muhasebe yöntemlerinin önlenmesi için düzenleyicilerin ve muhasebe meslek mensuplarının iş birliği yapmaları hususunda öneride bulunmuştur.

Elitaş (2013) çalışmasında muhasebe manipülasyonu yöntemlerinin muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki etkilerini ve olumsuz sonuçları incelemiştir. Bu bağlamda muhasebe manipülasyonu yöntemlerinin ilgililik, güvenilirlik, anlamlılık ve yararlılık ölçütleri üzerinde olumsuz sonuçlara neden olduğunu ifade etmiştir.

Ocak ve Güçlü (2014) çalışmalarında muhasebe manipülasyonu hakkında kavramsal bir çerçeve oluşturmak için hile, yaratıcı muhasebe ve kar yönetimi gibi kavramlara değinmişlerdir.

Bezirci ve Karahan (2015) çalışmalarında muhasebe manipülasyonu nedenlerini ve sonuçlarını incelemişlerdir. Hata ve hileli işlemlere örnekler vererek bu işlemlerin denetim süreçlerini incelemişlerdir.

Reischmann (2016), yaratıcı muhasebe yöntemlerinin seçim sebeplerini 27 OECD ülkesinde incelemiştir. Bu bağlamda hükümetlerin seçimlerden önce yaratıcı muhasebe yöntemleri ile bütçe dengesini şekillendirdikleri ortaya çıkmıştır.

Aslanoğlu vd. (2016) çalışmalarında yaratıcı muhasebe yöntemlerinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkilerini analiz etmişlerdir. Bu bağlamda yaratıcı muhasebe ile bağımsız denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişkiye ulaşamamışlardır.

Jafarlı ve Gahramanlı (2018) çalışmalarında muhasebe manipülasyonu, yaratıcı muhasebe ve hile kavramlarına değinerek işletmelerin bunlar için nasıl önlemler alması hususunda önerilerde bulunmuşlardır. Olası kayıpların azaltılması için hileyi ortaya çıkarmaya değil, onun önlenmesine odaklanılmalı sonucuna varılmıştır.

Çıtak (2019) çalışmasında yaratıcı muhasebe yöntemlerinin, hileli finansal raporlama olup olmadığı konusunu, yaratıcı muhasebe yöntemlerinin neler olduğunu, bunların hangi amaçlarla yapıldığını ve bunların sonuçlarına değinmiştir.

3. Yaratıcı Muhasebe

Yaratıcı muhasebe kavramı, Ian Griffiths tarafından 1986 yılında İngiltere’de yazılan “Yaratıcı Muhasebe (Creative Accounting)” adlı kitabın yayımlanmasından sonra önem kazanmaya başlamıştır (Jones, 2011, s. 4).

Yaratıcı muhasebe, hissedarların pişmanlık duyabilecekleri mali kararlar almaları konusunda yanlış yönlendirilmeleri için kullanılan yöntemlerdir (Pijper, 1993, s. 32).

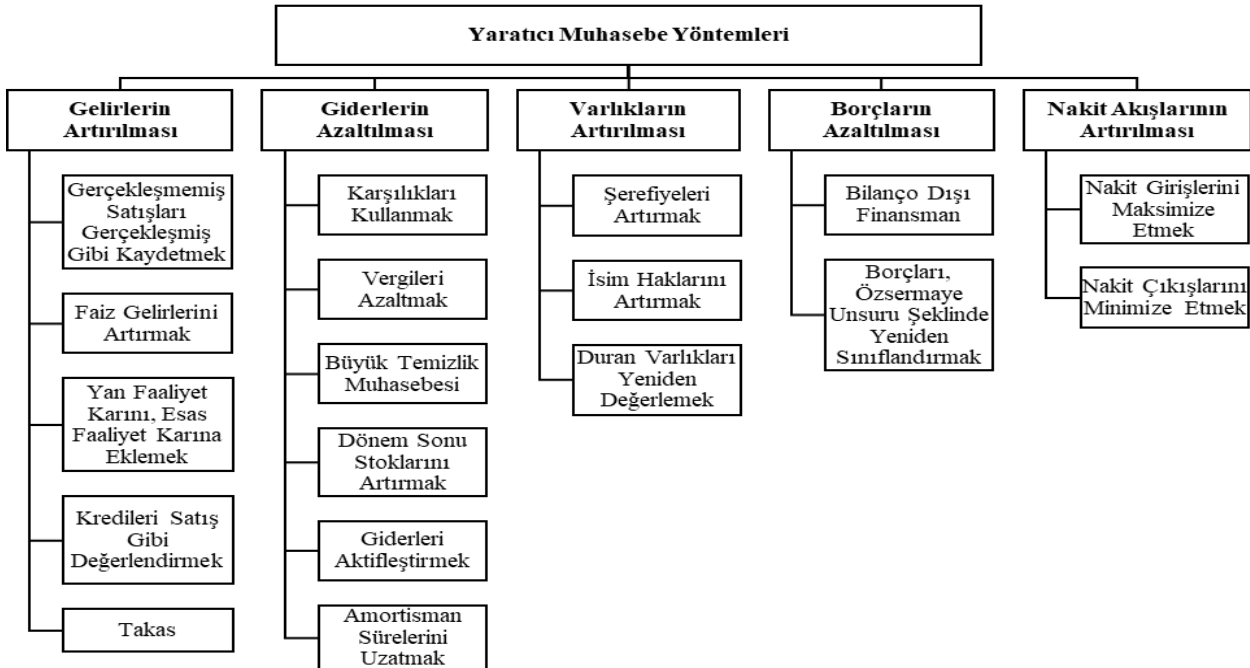
Yaratıcı muhasebe kavramı hakkında ortak bir fikir görüşü yoktur. Bu kavram Amerika’da hileli uygulamaları da içinde barındıran bir faaliyet olarak görülmektedir. İngiltere’de ise hileyi içinde barındırmayan, yasalardaki esnekliklerden faydalanmaya yönelik faaliyetler olarak görülmektedir (Aygün, 2013, s. 51).

Hile ve yaratıcı muhasebe yöntemleri kasıtlı olarak yapılır ancak bu iki kavramı eş anlamlı olarak kabul edemeyiz. Yaratıcı muhasebe yasalara uygundur ancak yasaların ruhuna aykırıdır. İyi niyetle yapıldığı zaman gerçeğe uygun imajın temsili için bir araç bile olabilir. Ancak bu uygulamalar çıkar sağlamak için yapılırsa, bunun hileye daha yakın olduğunu söyleyebiliriz (Ginta ve Tirau, 2018, s. 602).

3.1. Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri

Literatürde genel kabul görmüş yaratıcı muhasebe yöntemleri şu şekildedir:

Şekil 4: Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri



Kaynak: Jones (2011) kitabından yararlanılarak oluşturulmuştur.

3.1.1. Gelirlerin Artırılması

Gelirlerin artırılmasına yönelik yaratıcı muhasebe yöntemleri; gelir tablosunun değiştirilmesini, büyütülmesini, azaltılmasını ve muhafaza edilmesini hedefleyen muhasebe çabalarıdır (Voinea ve Dimitriu, 2014, s. 890).

Gelirlerin artırılmasına yönelik yaratıcı muhasebe yöntemleri şu şekilde sıralanmıştır (Jones, 2011, s. 46):

- Gerçekleşmemiş satışları gerçekleşmiş gibi kaydetmek,
- Faiz gelirlerini artırmak,
- Yan faaliyet karını esas faaliyet karına eklemek,
- Kredileri satış gibi değerlendirmek,
- Takas.

3.1.1.1. Gerçekleşmemiş Satışları Gerçekleşmiş Gibi Kaydetmek

Gerçekleşmemiş satış, kesin satışın daha sonra yapılması koşuluyla bir ürünü başka bir firmaya yollaması ve bu ürünün diğer firma tarafından satışının yapıldığı anda gelir tahakkuku olarak kaydedildiği bir satış türüdür (Yüksel ve Kayalı, 2019, s. 76).

Bıçerdöver satan bir İngiliz şirketini denetlerken karşılaştığı olayı çalışmasında anlatan Jones (2011); Ağustos ayında denetlediği şirketin hesap döneminin 30 Haziran'da, vergi yılının ise 5 Nisan'da bittiğini aktarmıştır. Vergi indirimini almak isteyen çiftçiler faturalarını Mart ayında almak istemişler. Şirket, ilgili ürünleri Ağustos ayına kadar teslim etmemesine rağmen, faturaları Mart ayında kesmiştir. Böylelikle ilgili satışlar, dönem geliri olarak kaydedilmiştir. Uygulanan bu muhasebe politikası, tüm tarafların yararına olmuştur (Jones, 2011, s. 46).

3.1.1.2. Faiz Gelirlerini Artırmak

Faiz gelirleri, şirketlerin önemli gelir kaynaklarından birisidir. Faiz gelirleri genellikle sabittir ancak rakamlar manipüle edilerek bu gelirler değiştirilebilir. Para birimi güçlü olan ülkelerde genellikle faiz oranları düşüktür. Öte yandan para birimi güçsüz olan ülkelere ise faiz oranları yüksektir. Bir işletme para birimi güçlü ve faiz oranları düşük olan bir ülkeden dövizle borç alıp, aldığı bu parayı para birimi zayıf ve faiz oranları yüksek olan bir ülkedeki bankaya yatırması durumunda elde ettiği faiz geliri, ödediğinden daha fazla olmaktadır. Böylelikle işletmenin faaliyet durumu olduğundan daha iyi gözükmemektedir. Ancak böyle bir yatırımla elde edilen bu faiz geliri, gerçek bir gelir olarak kabul edilmemektedir (Aygün, 2013, s. 55).

3.1.1.3. Yan Faaliyet Karını Esas Faaliyet Karına Eklemek

Bir işletmenin esas faaliyet karı, yan faaliyetlerden elde edilen gelir ve karlarından daha önemlidir. Çünkü yan faaliyetler tek seferlik ya da sürdürülemez olan gelir ve karları ifade eder. Örneğin bir işletme, fabrikasını satarak o dönem için yüksek kazanç sağlayabilir. Ancak bu sürdürülebilir değildir. Önemli olan, o işletmenin esas faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri ve karlarıdır.

Bazı işletmeler yan faaliyet karını, esas faaliyet karına ekleyerek iyi bir faaliyet sonucu sergilemek isterler. Böylelikle potansiyel ortaklara ve yatırımcılara cazip gözükürken, mevcut ortak ve hissedarlara da güven vermiş olurlar.

3.1.1.4. Kredileri Satış Gibi Değerlendirmek

Krediler ve satışlar çok farklı kalemlerdir. Krediler, kaynak hesabı olup işletme için borç doğururken; satışlar, işletmenin gelir unsurudur. Ancak bazen işletmeler kredileri, satış gibi değerlendirip aynı hesapta izlerler. Bunun örneğini Enron şirketinde görebiliriz. Enron şirketi aldığı banka kredilerini, enerji sözleşmeleri için ön ödeme aracı olarak kullanıp, bu durumu satış gibi değerlendirmiştir (Jones, 2011, s. 48).

3.1.1.5. Takas

Takas işlemleri hasılat olarak işlenebilmektedir. Şirketler bu yolla gelirlerini olduğundan daha fazla gösterebilmektedirler. Bu uygulamayı şu örnekle açıklayalım: Arkadaşınızla birer mobilya dükkanı işlettiğinizi farz edin. Yıl sonuna doğru zarar etmeye başladığınızı fark ediyorsunuz ancak böyle bir izlenim yaratmak istemiyorsunuz. Bu yüzden her ikiniz de daha önceden 500 liraya almış olduğunuz mobilyaların değerinin 2.500 liraya yükseldiği konusunda anlaşılıyorsunuz ve bu mobilyaları birbirinizle takas ediyorsunuz. Bu yöntemle yalnızca iki mobilyayı takas ederek 2.000 lira kar etmiş gibi görünüyorsunuz (Fusaro ve Miller, 2002, s. 89).

Enron ve Qwest şirketleri de bu uygulamayı finansal piyasalara daha hızlı kar elde ettikleri izlenimi vermek için daha büyük bir ölçekte yapmışlardır. 2001 yılında Enron ve Qwest şirketleri arasında gerçekleşen 500 milyon dolarlık takas işleminin, normal bir satış işlemi gibi gösterildiği tespit edilmiştir (Fusaro ve Miller, 2002, ss. 89-90).

3.1.2. Giderlerin Azaltılması

Karı artırmanın önemli yollarından biri de giderleri azaltmaktır. Giderleri azaltmanın, geliri artırmaktan daha çok yöntemi vardır. Bu yöntemler şunlardır (Jones, 2011, s. 48):

- Karşılıkları kullanmak,
- Vergileri azaltmak,
- Büyük temizlik muhasebesi,
- Dönem sonu stoklarını azaltmak,
- Giderleri aktifleştirmek,
- Amortisman sürelerini uzatmak.

3.1.2.1. Karşılıkları Kullanmak

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği (1992)'ne göre ihtiyatlılık kavramı: “Muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz” olarak tanımlanmıştır (MSUGT, 1992). Bu açıklama doğrultusunda gereğinden fazla karşılık ayırmak, karı artırmak için kullanılan yaratıcı muhasebe yöntemlerinden biridir.

3.1.2.2. Vergileri Azaltmak

Şirketlerin en önemli giderlerinden biri kurumlar vergisidir. Şirketler de bu büyük gider kalemini azaltmak için vergi muhasebecilerinden oluşan ekipleri istihdam ederler. Bu tür uygulamalar vergiden kaçınmak için yapılır. Şirketlerin vergiden kaçınmaları konusunda tavsiyelerde bulunan geniş çaplı bir endüstri de kurulmuştur. Tüm bu uygulamalar yaratıcı muhasebe kapsamındadır ve yasadışı değildir. Ancak bazı şirketlerin neredeyse hiç kurumlar vergisi ödemediği tespit edilmiştir. Vergi kaçırmak, hileli bir uygulamadır ki bu yasa dışıdır (Jones, 2011, s. 49).

3.1.2.3. Büyük Temizlik Muhasebesi

Büyük temizlik muhasebesi, şirketin içinde bulunduğu kötü durumlardan tek seferde kurtulmak için kullanılan bir yönetim stratejisidir. Şirketin giderleri azaltma stratejisine başvurmasının nedeni, sonraki dönemlerde oluşacak giderleri bir yıl içinde silmeye hizmet etmesidir. Bu yöntemdeki esas amaç şimdiden olabildiğince fazla gider kaydedilip, şirketin gelecekteki performansının daha iyi gözükmesini sağlamaktır (Jones, 2011, s. 49).

Büyük temizlik muhasebesini daha kolay anlayabilmek için Stolowy ve Breton (2000) tarafından verilen örneğe bakabiliriz. Bu örnekte büyük temizlik muhasebesi politik bir olaylara benzetilmektedir. Her yeni gelen hükümet ya da bakan, eski yönetimin iddia ettiği harcamalardan daha fazla harcama devraldığını söyler. Suçu eski yönetime atarak, krizi fırsata çevirir. Aynı durum şirketlerde de geçerlidir. Şirkete yeni bir yönetici geldiğinde ya da üst yönetim değiştiğinde, kötü gidişat eski yönetime bağlanır. Yeni yönetim gelecekteki kazançlarını yumuşatmak, hissedarlara güvence sağlamak ve kendisi için sürekli bir kazanç sağlamak için hesapları temizler (Stolowy ve Breton, 2000, s. 43).

3.1.2.4. Dönem Sonu Stoklarını Artırmak

Stoklar; normal faaliyet döneminde satılmak ya da üretimde kullanılmak üzere hammadde ve malzeme şeklinde elde tutulan varlıklardır (Kaval, Örtten, ve Karapınar, 2021, ss. 63-64).

İhtiyatlılık kavramı gereği stokların değerlendirilmesi, filli maliyet ile net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile yapılır. Bunun anlamı, satış gerçekleşene kadar hiçbir kar elde edilemeyeceğidir. Ancak stoklar fiili maliyetten daha düşük bir değere gelirse, stokların değeri daha düşük olan o değere indirilir (Amor ve Warner, 2003, s. 32).

Stoklar genellikle yılda bir kez sayıldığı ve değerlendirildiği için manipüle edilmesi kolay kalemlerdir. Stok değerlemede ortalama maliyet, ilk giren ilk çıkar (FIFO) ve son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemlerine izin verilmektedir. Ancak bu üç yöntemde de farklı dönem sonu stoklarıyla ve farklı kar düzeyleriyle karşılaşılmaktadır (Jones, 2011, s. 50).

Ortalama maliyet yönteminde; düşük ve yüksek hammadde fiyatlarının, mamul maliyeti üzerindeki etkisi azaltılarak değerlemede denge ve istikrar sağlanır. İlk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi; dayanıksız ürünlerdeki bozulma, kırılma, çürüme gibi olası zararlardan korur. Son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemi ise enflasyon dönemlerinde satın alınan malın maliyetinin olduğundan fazla görünmesini önler. Bu sayede işletme, aşırı vergi ve kar dağıtımını önler. Bunun yanı sıra işletmenin reel varlığını korumasına olanak tanır (Köse ve Ağdeniz, 2019, ss. 84-93). İşletme, bu üç yöntemden hangisi işine yarıyorsa seçer ve karını olduğundan yüksek gösterebilir.

3.1.2.5. Giderleri Aktifleştirmek

İşletmelerde farklı gider türleri bulunmaktadır. Bu giderler muhasebe uygulamaları dışına çıkılmadan aktifleştirilmekte ya da doğrudan gider olarak yazılmaktadır. İşletmeler kendi çıkarı doğrultusunda istediği yöntemi belirler ve bu sayede karını olduğundan daha yüksek gösterirler (Çıtak, 2019, s. 69). Giderleri aktifleştirmek yöntemi en abartılı şekilde Amerikan şirketi olan WorldCom tarafından yapılmıştır. WorldCom 2001 yılında işçilerine ödediği 3,9 milyar dolarlık maaş ve ücret giderlerini aktifleştirerek 1,4 milyar dolar kar göstermiş ve bunları amortismanına tabi tutmuştur (Jones, 2011, ss. 51-54).

3.1.2.6. Amortisman Sürelerini Uzatmak

“Amortisman, işletmenin mülkiyetinde bulunan, kullanılmaları nedeniyle aşınma ve yıpranmaya maruz kalan duran varlıklar için işletme tarafından periyodik olarak hesaplanan yıpranma payıdır” (Yüksel ve Kayalı, 2019, ss. 87-88).

Vergi Usul Kanunu madde 313’e göre; bir yıldan uzun süre kullanılmak üzere işletmenin aktifinde tutulan ve yıpranmaya tabi olan gayrimenkuller, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ve demirbaşlar amortismanına tabiidir.

VUK Madde 320’ye göre işletmeler, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömürlerden kısa olmamak ve her yıl için aynı oranın kullanılması şartıyla amortisman sürelerini belirlemede serbesttir.

Bu serbestlikten faydalanmak isteyen bazı işletmeler duran varlıkların faydalı ömrünü belirlerken kendi çıkarlarını gözетirler. Örneğin; bir işletme faydalı ömrü beş yıl olan bir duran varlığı, daha uzun süre aktifinde tutabilmek ve gideri olduğundan daha az göstermek için duran varlığın faydalı ömrünü 10 yıl olarak gösterebilir (Çıtak, 2009, s. 96).

3.1.3. Varlıkların Artırılması

Finansal durum tablosuna yönelik yaratıcı muhasebe yöntemlerinden ilki olan varlıkların artırılmasında, karın artırılması yerine varlıkların iyileştirilmesine odaklanılır. Varlıkların artırılmasında kullanılan yöntemler şunlardır (Jones, 2011, s. 56):

- Şerefiyeleri artırmak,
- İsim haklarını artırmak,
- Duran varlıkları yeniden değerlemek.

3.1.3.1. Şerefiyeleri Artırmak

“Hava parası” olarak da adlandırılan şerefiye, işletmelerin devralınmasında ortaya çıkan maddi olmayan bir duran varlıktır. Şerefiye, satın alınan varlıkların net değeri ile satın alma maliyeti arasındaki farktır. Şerefiyeleri muhasebeleştirilmenin standartları ülkede ülkeye farklılık göstermektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’na göre Amerika’daki şirketler şerefiyeleri aktifleştirirler ve değerleri düşmediği sürece finansal durum tablosunda tutmaya devam ederler. Şerefiyelerin değeri artarsa, varlıkların değeri de artar. Bu yüzden de şirketler, şerefiyelerin olabildiğince yüksekte hesaplanmasını isterler (Jones, 2011, s. 56).

3.1.3.2. İsim Haklarını Artırmak

Hakların değerlendirilmesi konusunda fikir birliği yoktur. İsim hakları, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri kapsamındaki hesaplara kaydedilmezler. Bazı muhasebeciler bir şirketin gerçek değerinin daha iyi yansıtılması için isim haklarının da hesaplara dahil edilmesini iddia etmektedirler. Ancak

bazı muhasebeciler bu kalemlerin hesaplara dahil edilmesinin esas nedeninin varlıkların değerini artırmak olduğunu ve bunun yanlış olduğunu söylemektedirler (Jones, 2011, s. 56).

İsim haklarının yüksek değerle aktifleştirilmesi durumunda varlıklarda artış meydana gelir. Bununla birlikte isim hakları için ayrılan amortisman tutarı da yüksek olur. Dolayısıyla işletmenin vergi yükü azaltılmış olur (Yüksel ve Kayalı, 2019, s. 94).

3.1.3.3. Duran Varlıkları Yeniden Değerlemek

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri doğrultusunda, elde edilen varlıklar tarihi maliyetle kaydedilir. Enflasyon dönemlerinde varlıkların gerçek değerinin belirlenmesi için yeniden değerlendirme yapılması gerekmektedir. Ancak bazen işletmeler varlıkların satın alma maliyeti yerine piyasa fiyatı ile değerlendirme yaparak ya da değer düşüklüklerini kaydetmeyerek, varlıklarını olduğundan daha fazla gösterebilmektedirler (Yüksel ve Kayalı, 2019, s. 95).

3.1.4. Borçların Azaltılması

Finansal durum tablosuna yönelik yaratıcı muhasebe yöntemlerinden ikincisi de borçların azaltılmasıdır. Borçların azaltılmasında kullanılan iki temel yöntem şunlardır (Jones, 2011, s. 58):

- Bilanço dışı finansman,
- Borçları, özsermaye unsuru şeklinde yeniden sınıflandırmak.

3.1.4.1. Bilanço Dışı Finansman

Bilanço dışı finansman; “bir şirketin faaliyetlerinin, yasal gereklilikler ve mevcut muhasebe sözleşmeleri gereği, bir kısmının veya tamamının bilançosunda gösterilmeyecek şekilde finanse edilmesi” olarak tanımlanmaktadır (Smith, 1992, s. 76).

Enron skandalının merkezinde yer alan bilanço dışı finansman, yaratıcı muhasebe yöntemlerindeki en büyük problemlerden biridir. Bu yöntemdeki amaç, borcu bilanço dışına çıkartarak gerçek borçlanma seviyelerini gizlemektir. Bu sayede dış muhasebe bilgi kullanıcılarına daha istikrarlı bir finansal durum gösterilir. Bu yöntem en yaygın olarak finansal kiralama işlemlerinde karşımıza çıkmaktadır. 1960’larda yaygın hale gelen finansal kiralama işlemleri başlangıçta vergiden kaçınmak için kullanılıyordu. Zamanla büyük şirketler bu anlaşmaların gerçek borç seviyelerini gizlediklerini fark ettiler. Bankadan kredi alma işlemlerinde şirketin tüm varlık ve kaynakları gösterilmek zorundadır. Ancak finansal kiralama işlemlerinde bu zorunluluktan kaçınılır ve tüm işlem bilanço dışı tutulur. Böylelikle şirketler daha istikrarlı bir görünüme kavuşurlar (Amor ve Warner, 2003, ss. 84-85).

3.1.4.2. Borçları, Özsermaye Unsuru Şeklinde Yeniden Sınıflandırmak

Bir işletme için ideal borç-özsermaye oranı düşük olmalıdır. Yani yabancı kaynakların toplamının, özsermaye toplamından daha düşük olması beklenir. Bu sayede işletme iyi bir izlenim sergileyerek güvenilirliği artar. Ancak borç-özsermaye oranı ideal olmayan işletmeler, borçlarını özsermaye unsuru şeklinde yeniden sınıflandırma çabalarına girerler (Yüksel ve Kayalı, 2019, s. 101).

3.1.5. Nakit Akışlarının Artırılması

Yaratıcı muhasebe yöntemlerinin sonuncusu da nakit akış tablosuna yönelik yaratıcı muhasebe yöntemi olan, nakit akışlarının artırılmasıdır. İşletmenin nakit akışıyla oynamak, diğer yaratıcı muhasebe uygulamalarıyla oynamaktan çok daha zordur. Çünkü nakdi yoktan var edemezsiniz. Nakit akışlarının artırılması iki şekilde gerçekleştirilir (Jones, 2011, ss. 60-61):

- Nakit girişlerini maksimize etmek,
- Nakit çıkışlarını minimize etmek.

3.1.5.1. Nakit Girişleri Maksimize Etmek

Nakit akış tablosu; işletmelerin nakit girişlerini ve nakit çıkışlarını göstermek amacıyla zorunlu olarak düzenlenen bir finansal tablodur (Kaval, Örtten, ve Karapınar, 2021, s. 87).

Nakit akış tablosu yalnızca ticari faaliyetlerinden ya da sürekli nitelikteki kalemlerden elde edilen nakit girişlerini içermelidir. Ancak şirketler tek seferlik kazanç sağlayan kalemleri de nakit akış tablosuna dahil etmeye çalışmaktadırlar. Çalışmamızın üçüncü bölümünde inceleyeceğimiz Enron skandalında banka kredileri, nakit akışı olarak ele alınmıştır. Ancak banka kredileri nakit akışı olarak kaydedilmemelidir. Ayrıca şirketler esas faaliyetlerden elde edilen nakit girişi tanımını olabildiğince

geniş; yan faaliyetlerden elde edilen nakit girişi tanımını ise olabildiğince dar kapsamlı yapmaya çalışmaktadırlar (Jones, 2011, s. 61).

3.1.5.2. Nakit Çıkışlarını Minimize Etmek

Bu yöntemde ise şirketler esas faaliyetlerinden kaynaklanan gider veya zararlarını, yan faaliyet gideri olarak göstermeye çalışmaktadırlar. Ayrıca şirketler yan faaliyetlerden elde ettikleri nakit girişi tanımını olabildiğince geniş; esas faaliyetlerden elde edilen nakit girişi tanımını ise olabildiğince dar kapsamlı yapmaya çalışmaktadırlar (Jones, 2011, s. 61).

4. Enron Skandalı

Amerikan şirketlerinin sermaye piyasalarına raporladıkları mali tablolar ile devlete raporladıkları mali tablolar birbirinden farklıdır. Bunlardan ilki “muhasabe karı” olarak da isimlendirilen ticari karı gösterirken, diğeri mali karı göstermektedir. Enron, Tyco ve Xerox şirketlerinin de vergiden kaçınmak amacıyla mali karlarını olduğundan daha düşük, ticari karlarını ise manipülasyon ve yönetsel suistimallerle birlikte olduğundan daha yüksek gösterdikleri anlaşılmıştır (Desai, 2005, s. 171). Worldcom, Qwest, Tyco ve Global Crossing şirketlerinin yaptıkları finansal usulsüzlüklerin toplam zararının 460 milyar dolar olduğu söylenmektedir (Aslan ve Arzova, 2004, ss. 74-75).

1980 yılında Houston’da kurulan enerji üretim ve dağıtım şirketi olan Enron, zamanla Amerika’nın en saygı duyulan ve takdir edilen firmalarından biri haline gelmiştir. (Jones, 2011, s. 419-421). Dört yıllık süreçte 1,8 milyar dolar kar elde ettiğini raporlayan Enron, izleyen yılda 1 milyar dolar zarar bildirmiştir. Enron’un bu ani başarısızlığı ve iflası, finansal raporlama ve denetim sistemlerinin neredeyse tamamının ciddi eleştiriler almasına yol açmıştır (Shaikh ve Talha, 2003, ss. 517-518).

Enron’un iflasına ilişkin Federal Soruşturma Bürosu (FBI), soruşturma için iki ajan görevlendirmiştir. Haftalar içinde davaya atanan ajan ve uzman sayısı 45’e yükselmiştir. Bu dava FBI tarihinin en büyük ve en karmaşık beyaz yakalı soruşturması haline gelmiştir (FBI, 2006).

4.1. Enron Skandalının Önemi

Enron skandalı muhasabe, denetim ve iş dünyası için önem arz eden ve ders çıkartılması gereken bir olaydır. Bunun nedenlerini şöyle özetleyebiliriz:

- Enron skandalında ilk defa finansal usulsüzlüklerin sonuçları üzerine değil, nedenleri üzerine incelemeler yapılmıştır (Sağlar & Kandemir, 2007, s. 35).
- Enron skandalından önce de benzer finansal usulsüzlükler yaşanmıştır. Ancak Enron’da yapılan usulsüzlükler, o güne kadar görülmemiş tutarlardadır.
- Skandalın sorumlusu yalnızca işletme yönetimi değil, aynı zamanda muhasebeciler ve denetçilerdir. Bu yüzden muhasabe ve denetim dünyası ciddi eleştirilere maruz kalmıştır. Enron skandalından sonra yeni yasalar çıkartılmıştır ve yeni düzenlemelere gidilmiştir.
- Yasal gibi görünen yöntemlerin uç noktalara taşınmasının kötü sonuçları Enron skandalında görmekteyiz. Bu yüzden Enron skandalı, iş dünyası için adeta ders niteliğindedir.

Tüm bu nedenlerden dolayı bu çalışmada Enron skandalı örnek olay olarak incelenmiştir.

4.2. Enron Şirketinin İflas Nedenleri

Enron’un iflası sadece yöneticiler ve denetçiler tarafından kaynaklanan bir skandal değil, bunların yanı sıra kamuoyu, kreditorler, medya ve eğitim dünyası tarafından kaynaklanan sistematik bir çöküş olarak görülmektedir (Kandemir ve Kandemir, 2012). Enron’un iflasının yalancılık, çıkar çatışması ve yaratıcı muhasabe yöntemleri olmak üzere temelde üç nedeni vardır. Bu nedenlerini şöyle inceleyebiliriz:

4.2.1. Yalancılık

Enron’un iflasına ilişkin ilk neden, şirketin akıbeti konusunda üst yönetimin dürüst olmamasıydı. Kendi itibarlarını korumak zorunda olduklarına inanan Enron üst yönetimi, yaptıkları her işte en iyisi olmaları gerektiğine inanıyorlardı. Bu bağlamda şirketin CEO’su hisse senetlerinin yükselbileceğini söyleyerek piyasayı kandırmıştır (Li, 2010, s. 37).

4.2.2. Çıkar Çatışması

Enron’un iflasına ilişkin önemli nedenlerden bir diğeri çıkar çatışmasıdır. Bunun nedeni Arthur Andersen firmasının, Enron şirketinin hem bağımsız denetçisi hem de iç denetçisi ve danışmanı olmasıydı (Madrick, 2002, s. 120). Tarafsız ve yansız olması gereken Arthur Andersen firmasının,

Enron şirketinin denetiminde kullanılan e-postaları ve bazı önemli belgeleri soruşturma sırasında yok ettiği tespit edilmiştir (Dinç ve Cengiz, 2014, s. 230).

4.2.3. Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri

Enron, mali durumlarını olduğundan iyi göstermek isteyen birçok şirketin de uygulamış olduğu yaratıcı muhasebe yöntemlerini en uç noktaya taşımıştır (Fusaro ve Miller, 2002, s. 146). Enron şirketinin uygulamış olduğu yaratıcı muhasebe yöntemlerden bazıları şunlardır:

- Enron şirketi aldığı banka kredilerini, enerji sözleşmeleri için ön ödeme aracı olarak kullanıp, bu durumu satış gibi değerlendirmiştir (Jones, 2011, s. 48).
- Enron ve Qwest şirketleri finansal piyasalara daha hızlı kar elde ettikleri izlenimi vermek için büyük bir ölçekte bir takas yapmışlardır. 2001 yılında Enron ve Qwest şirketleri arasında gerçekleşen 500 milyon dolarlık takas işleminin, normal bir satış işlemi gibi gösterildiği tespit edilmiştir (Fusaro ve Miller, 2002, ss. 89-90).
- Banka kredileri nakit akışı olarak kaydedilmemelidir. Ancak Enron skandalında banka kredileri, nakit akışı olarak ele alınmıştır (Jones, 2011, s. 61).

4.3. Enron Skandalının Sonuçları

Enron şirketinin mali tabloları, bağımsız denetim ve danışmanlık alanının en güçlü şirketlerden biri olan Arthur Andersen'in uzmanları tarafından "genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre denetlenmiş" ve "şirketin mali durumu ile faaliyet sonuçları doğru ve yansız" olarak onaylanmıştır (Aysan, 2002). Ancak yapılan soruşturmada Enron şirketinin önemli belgelerinin Arthur Andersen firmasının yöneticileri tarafından yok edildiği kanıtlanmıştır. Arthur Andersen firmasının bağımsız bir denetim gerçekleştirememesi ve etik kurallar çerçevesinde danışmanlık hizmeti verememesi, bağımsızlığı ve güven ortamını zedelemiştir (Dinç ve Cengiz, 2014, s. 230). Bu bağlamda Sarbanes-Oxley Yasası çıkartılmıştır ve yeni düzenlemeler yapılmıştır (Sağlar & Kandemir, 2007, s. 36).

Enron'un uygulamış olduğu yaratıcı muhasebe yöntemlerinden dolayı hissedarlar 74 milyar dolar zarar etmişlerdir. Ayrıca binlerce çalışan ve yatırımcı emeklilik fonlarını kaybetmiştir. Şirketin birçok çalışanı da işinden olmuştur. Bu skandalda şirketin denetçisi olan Arthur Andersen firması suçlu bulunmuştur. Ayrıca şirketin CEO'su Jeff Skilling 24 yıl hapis cezasına çarptırılmıştır (Corporate Finance Institute, 2022).

5. Sonuç ve Öneriler

Dünya çapında yaşanan finansal usulsüzlüklerin birçoğu hileli finansal raporlama ve yaratıcı muhasebe yöntemlerinden kaynaklı ortaya çıkmaktadır. Yaratıcı muhasebe yöntemlerinin yasal olup olmadığı hakkında çeşitli görüşler mevcuttur. Yaratıcı muhasebe yöntemleri yasalara uygun gibi gözükmemektedir ancak kasıtlı olarak ve çıkar sağlamak için yapıldığından dolayı etik değildir. Bu yöntemler uç noktalara taşındığı takdirde ise yasalara uygun olmaktan çıkar ve suç teşkil eder. Bunun en güzel örneği Enron skandalında görülmektedir. Benzer skandallar Enron'dan önce de yaşanmıştır ancak hiçbiri bu kadar geniş çapta olmamıştır. Dolayısıyla Enron skandalından itibaren yaratıcı muhasebe yöntemlerine farklı gözle bakılmaya başlanmıştır. Tüm bu finansal usulsüzlükler, finansal tablo kullanıcılarının güvenlerini sarsmıştır. Bu güvenin geri kazanılması için denetimde tam bağımsızlık ve şeffaflık sağlanması gerekmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ve Sarbanes-Oxley Yasasının ortaya çıkması da bu yüzdendir.

Yaratıcı muhasebe gibi muhasebe manipülasyonları yöntemlerinden kaynaklanan zararların en aza indirilebilmesi için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının yeniden düzenlenerek, eksiklerinin giderilmesi gerekmektedir. Ancak ülkelerin yasaları ve politikaları birbirlerinden farklı olduğu için bu standartlar bile tüm muhasebe manipülasyonlarını engelleyemez. Bu noktada esas görev mesleki bilgi ve tecrübesini kullanıp makul güvence verecek olan bağımsız denetçilere düşmektedir. Ayrıca usulsüzlük yaptığı tespit edilen kişilere ve kurumlara yaptırım uygulanması gerekmektedir. Caydırıcı cezalarla birlikte finansal usulsüzlüklerin önüne geçilebilir. Burada da görev kanun koyuculara ve uygulayıcılara düşmektedir.

Yazar Katkı Oranı (Author Contributions): Ali ALTINBAY (%60), Osman ÜNAL (%40)

Yazarların Etik Sorumlulukları (Ethical Responsibilities of Authors): Bu çalışma bilimsel araştırma ve yayın etiği kurallarına uygun olarak hazırlanmıştır.

Çıkar Çatışması (Conflicts of Interest): Çalışmadan kaynaklı çıkar çatışması bulunmamaktadır.

İntihal Denetimi (Plagiarism Checking): Bu çalışma intihal tarama programı kullanılarak intihal taramasından geçirilmiştir.

KAYNAKÇA

- ACFE. (2020). *Report to the Nations, 2020 Global Study in Occupational Fraud and Abuse*.
- Amor, K., & Warner, A. (2003). *Uncovering Creative Accounting*. London: Prentice Hall.
- Artunç, B. (2002). *Özel Amaçlı Varlıklar (Special Purpose Entities) ve Bilanço Dışı Muhasebeleştirme Yöntemi Olarak Kullanımları*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.
- Aslan, S., & Arzova, S. B. (2004). Denetçi Raporlarının Kamunun Aydınlatılması Yönüyle İnternet Ortamında Yayınlanması: Beş Ülke Ve Türkiye Kıyaslaması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 6(2): 74-75.
- Aslanoğlu, S., Cengiz, S., Dinç, Y., & Dilsiz, M. (2016). Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: BİST’de Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (69): 1-24.
- Aygün, D. (2013). Yaratıcı Muhasebe Stratejileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(2): 49-69.
- Aysan, M. (2002, 02 27). Enron Olayı. *Radikal Gazetesi*.
- Balanciu, D., Bogdan, V., & Vladi, A. B. (2009). A Brief Reviw of Creative Accounting Literature and its Consequences in Practice. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1):170-183
- Bezirci, M., & Karahan, N. S. (2015). Muhasebe Kayıt Sürecindeki Manipülasyonların Neden ve Sonuç İlişkisinin Değerlendirilmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15(29): 216-240.
- Can, A. V. (2010). Muhasebe Ekonomik Terörün Bir Aracı Olabilir Mi? *Akademik Bakış Dergisi*(19): 1-9.
- Corporate Finance Instute. (2022). *Top Accounting Scandals*. Mart 11, 2022 tarihinde Corporate Finance Instute: <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/other/top-accounting-scandals/> adresinden alındı
- Çelikdemir, N. Ç. (2020). Finansal Tablo Hileleri. A. Gündoğdu (Dü.) içinde, *Uygulamalı Finansal Tablolar Analizi* (s. 309-326). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çıtak, N. (2009). Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır? *Mali Çözüm*(91), 81-109.
- Çıtak, N. (2019). Yaratıcı Muhasebe Mi? Aldatıcı Muhasebe Mi? *TİDE Academia Research*, (1): 55-76.
- Demir, V., & Bahadır, O. (2007). Muhasebe Manipülasyonu - Yöntemler ve Teknikler. *Mali Çözüm Dergisi*(84): 103-119.
- Desai, M. A. (2005). The Degradation of Reported Corporate Profits. *Journal of Economics Perspectives*, 19(4): 171-192. doi:10.1257/089533005775196705
- Dinç, Y., & Cengiz, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1): 230.
- Elitaş, B. L. (2013). Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(58): 41-54.
- FBI. (2006, Aralık 13). *Crime in the Suites: A Look Back at the Enron Case*. Mart 26, 2022 tarihinde https://archives.fbi.gov/archives/news/stories/2006/december/enron_121306 adresinden alındı

- Fusaro, P. C., & Miller, R. M. (2002). *What Went Wrong at Enron*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Ginta, A. I., & Tirau, A. I. (2018). Analysis of Creative Accounting – Faithful Image Relationship and Creative Accounting – Fraud Relationship. *"Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series, 18(2)*: 599-604.
- Jafarlı, R., & Gahramanlı, G. (2018). Hata, Yaratıcı Muhasebe ve Hile Ayrımı, Muhasebe Hilelerine Karşı Çözüm Önerisi: Enron Skandalı Örneği. *Ünye İİBF Dergisi, 2(1)*: 1-15.
- Jones, M. (2011). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. Chichester: John Wiley & Sons, Inc.
- Kandemir, C., & Kandemir, Ş. (2012). Enron Olayını Doğru Okumak: Bir Çözümleme Denemesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış(37)*: 103-124.
- Kaval, H., Örtten, R., & Karapınar, A. (2021). *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları* (14. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Köse, T., & Ağdeniz, Ş. (2019). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Eskişehir: Nisan Kitabevi.
- Kranacher, M.-J., & Riley, R. (2019). *Forensic Accounting and Fraud Examination*. John Wiley & Sons, Inc.
- Küçüksözen, C., & Küçükkocaoğlu, G. (2005). Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Ist International Accounting Conference on the way to Convergence*. İstanbul.
- Li, Y. (2010). The Case Analysis of the Scandal of Enron. *International Journal of Business and Management, 5(10)*: 37-41.
- Madrick, J. (2002). Report of Investigation by the Special Investigative Committee of the Board of Directors of Enron Corp. *Challenge, 45(3)*: 117-127.
- MSUGT. (1992). *Muhasebenin Temel Kavramları*. Ankara: 21447 Sayılı Resmi Gazete.
- Mulford, C. W., & Comiskey, E. E. (2002). *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*. John Wiley & Sons, Inc.
- Ocak, M., & Güçlü, F. (2014). Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 6(3)*:123-135
- Ömürgönülşen, M., & Ömürgönülşen, U. (2009). Critical thinking about creative accounting in the face of a recent scandal in the Turkish banking sector. *Critical Perspectives on Accounting, 20(5)*: 651-673.
- Pijper, T. (1993). *Creative Accounting: The Effectiveness of Financial Reporting in the UK*. London: Palgrave Macmillan.
- Rae, K., & Subramaniam, N. (2008). Quality of internal control procedures: Antecedents and moderating effect on organisational justice and employee fraud. *Managerial Auditing Journal, 23(2)*: 104-124. doi:10.1108/02686900810839820
- Reischmann, M. (2016). Creative accounting and electoral motives: Evidence from OECD countries. *Journal of Comparative Economics, 44(2)*: 243-257.
- Sağlar, J., & Kandemir, C. (2007). Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı? *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 11(1)*: 20-39.
- Salome, E. N., Ifeanyi, O. M., Marcel, E., & Echezonachi, O. (2012). The Effect of Creative Accounting on the Job Performance of Accountants (Auditors) in Reporting Financial

Statement in Nigeria. *Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review*, 1(9).

Scott, W. R. (2003). *Financial Accounting Theory* (3. b.). Prentice Hall.

Selimoğlu, S., & Altunel, M. (2019). Finansal Tablo Hileleri Ve Hile Denetimi Konusunda Türkiye’de Hazırlanmış Yüksek Lisans/ Doktora Tezleri Kapsamında Akademik Literatür Taraması: 2008-2018. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Özel Sayı: 127-140. doi:10.25095/mufad.606008

Shaikh, J. M., & Talha, M. (2003). Credibility and Expectation Gap in Reporting on Uncertainties. *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7): 517-529.

Smith, T. (1992). *Accounting for Growth: Stripping the Camouflage from Company Accounts*. London: Century Business.

SPK. (2006). *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)*.

Stolowy, H., & Breton, G. (2000). A Framework for the Classification of Accounts Manipulations. *HEC Accounting & Management Control Working Paper No. 708/2000*.

Stolowy, H., & Breton, G. (2004). Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework. *Review of Accounting and Finance*, 3(1): 5-92.

Voinea, M. M., & Dimitriu, O. (2014). Manipulating User Behavior through Accounting Information. *Procedia Economics and Finance*, 15: 886-893.

Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. *CPA Journal*: 38-42.

Yadav, B. (2013). Creative Accounting: A Literature Review. *The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management*, 1(5): 181-193.

Yüksel, F., & Kayalı, N. (2019). *Yaratıcı Muhasebe Finansal Mühendislik*. Bursa: Ekin Yayınevi.