

MUHASEBE KAYIT SÜRECİNDEKİ MANİPÜLASYONLARIN NEDEN VE SONUÇ İLİŞKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Muhammet BEZİRCİ*
Nebi Salih KARAHAN**

ÖZET

İşletmenin muhasebe ilke ve standartlarına aykırı olarak gerçekleştirdiği her kayıt vemuhasebeden sorumlu kişi veya kişilerin bilerek veya bilmeyerek yaptıkları her yanlış kayıt muhasebede manipülasyon olarak değerlendirilir. Kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, büyük temizlik muhasebesi, agresif muhasebe, yaratıcı muhasebe uygulamaları ve finansal hile, bilinen manipülasyon türleridir. Uygulamada yanlış yapılan bir muhasebe kaydı finansal tablolara geçirilmiş ise yatırımcı başta olmak üzere muhasebe bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilir. Hatalı veya kasıtlı yapılan bu kayıtlar denetim sürecinde incelenerek tespit edilmeye çalışılır. Finansal tablo manipülasyonunun başlangıç noktası, gerçekleştirilen faaliyetleri kayıtlara olduğundan farklı yansıtmaktır.Çalışmada, piyasada hatalı veya kasıtlı yapılan muhasebe kayıtlarına örnekler verilerek bu manipülatif işlemlerin denetim süreci incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Tablo Manipülasyonu, Manipülasyon Teknikleri, Düzeltme Kayıtları

Jel Kodu : M40, M41, M42,

*Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Öğretim Üyesi,
mbezirci@hotmail.com

**Arş. Gör., Selçuk Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, nskarahan@selcuk.edu.tr

EVALUATION OF CAUSE AND EFFECT RELATIONSHIP OF MANUPULATION IN ACCOUNTING RECORD PROCESS

ABSTRACT

While every registration a company performed in contravention of accounting principles and standards is evaluated as manipulation in firm level, each wrong accounting entry which accounting supervisor/supervisors implemented knowingly or unknowingly in person level is/are accepted as manipulation, too. Profit management, making the profitstable, great cleanup accounting, aggressive accounting, creative accounting applications and financial deceptionare well known types of manipulation methods. An wrongly implemented accounting entry in application are registered to financial statements thus leading influence of particularly investments and then accounting information users decisions. These wrong registrations which are implemented by mistake or deliberately are tried to be detected on the audit process. Startingpoint of financial statement manipulation is to reflect the transactions performed underfalse colors. In the research, it is showed how to correct this manipulative process by providing samples about the inadvertently and deliberately performed accounting registrations.

KeyWords: Manipulation of financial statements, Manipulation techniques, Correction records

Jel Code : M40, M41, M42

1. GİRİŞ

Manipülasyon, doğru veya gerçek olan bir olguyu bilmeden veya kasıtlı olarak yanlış değerlendirerek algılara yön verme işlemidir. Bir olay üzerinde manipülasyon sözkonusu ise olayda ya doğru yanlış olarak algılatılmış ya da yanlış doğru olarak algılatılmıştır. Muhasebe manipülasyonu, firmanın deftere geçme durumunda olduğu kayıtları,, muhasebe ilke ve standartlarına aykırı bir şekilde, bilerek veya bilmeyerek yanlış kaydetme işlemidir. Diğer bir ifade ile muhasebe manipülasyonu firmanın faaliyetlerini manipüle ederek firmayı olduğundan başka bir boyutta gösterme işlemidir.

Manipülasyon işlemi yapılırken firma çeşitli araçları kullanmak durumunda kalır. Bunlar, gelirlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili manipülasyonlar, giderlerin ve karşılıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili manipülasyonlar, varlık ve yükümlülüklerle ilgili finansal tablo manipülasyonu, finansal tablo kalemlerinin sınıflandırılması ile ilgili muhasebe manipülasyondur. Bahsedilen bu noktalarda yapılan manipülasyon ile hedeflenen en temel amaç firmanın karlılığını etkilemektir. Ayrıca, Finansal tablo manipülasyonu, işletmelerin gerçek finansal durumlarının görülmesine engel olmakta ve yanlış finansal kararlar alınmasına neden olmaktadır. Literatürde, yapılan muhasebe

manipülasyonlarına ilişkin örnek uygulamalar yer almamaktadır. Bu husus göz önünde bulundurulmuş ve çalışmada gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin yapılmış manipülasyon örnekleri ve düzeltme kayıtlarına yer verilmiştir. Çalışmanın amacı, hatalı veya hileli yapılan muhasebe kayıtlarını göstermek ve bu kayıtların nasıl düzeltileceğine dair bilgiler vermektir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe manipülasyonuna ilişkin yerli ve yabancı literatür incelenmiş ve önemli sayıda çalışmaya rastlanılmıştır.

Healy (1985) çalışmasında, teşvik primleri ile ödüllendirilen yöneticilerin alacakları teşvik primi tutarlarını artırmak için toplam tahakkukları kullanarak finansal bilgi manipülasyonu yaptıkları hipotezini ortaya atmış ve bunu test etmiştir. Healy'nin (1985) temel varsayımı yöneticilerin görevde kaldıkları süre boyunca yapabilecekleri finansal bilgi manipülasyonu (muhasebe hileleri) toplamının "0" olacağıdır. Çalışmada 1980 yılında Fortune Dergisinin 250 listesinde yer alan şirketlerden, çalışmanın amacına uygun şekilde verilerine ulaşılabilen 94 şirket esas alınmıştır. 1930 – 1980 yılları arasındaki uygun verilerin dikkate alınması suretiyle bu 94 şirketten incelenmek üzere 1527 adet şirket yıl verisi oluşturulmuştur. Çalışma neticesinde, şirket yöneticileri tanımlanan teşvik primine esas düzenleme çerçevesinde kendi faydalarını maksimize etmek için her dönem finansal bilgimanipülasyonuna başvurmuşlardır.

DeAngelo (1986) yapmış olduğu çalışmada, halka açık bir şirketin yatırımcıların elindeki hisse senetlerini geri alarak halka kapalı özel bir şirket statüsüne getirilmesi sırasında, yöneticilerin hisse senetlerinin değerini düşük göstermek amacıyla finansal bilgi manipülasyonu yaptıkları hipotezini test etmiştir. 1973 – 1982 yılları arasında NYSE ve AMEX'de işlem gören hisse senetleri ve halka kapalı hale gelme kararı alan 64 şirket esas alınmıştır. Şirketlerin halka kapalı hale gelme kararında esas alınacak finansal tablolarında yer alan toplam tahakkuklarındaki, gelirlerdeki ve nakit akımlarındaki değişimlerinin ortalamaları ve medyanları hesaplanmıştır. Sonuç olarak, toplam tahakkuklar, gelirler ve nakit akımlarındaki değişimlerin kaç şirket için negatif, kaç şirket için pozitif olduğuna bakıldığında da pozitif olan şirket sayısı ile negatif olan şirket sayısının belirgin bir şekilde farklılık göstermediği görülmüştür.

Beneish (1999) yılında yazdığı makalede, manipülasyon yapan şirketleri tespit etmek amacıyla finansal veriler ile hile arasında ilişki olup olmadığını araştırmıştır. Çalışmanın temel mantığı ‘Manipülasyon yapan şirketlerin muhasebe verilerini kullanarak tespit edilemeyeceği’ sorusuna dayandırılmıştır. Beneish Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu olan SEC’ e bağlı 74 şirket üzerinde yaptığı çalışmada 1982-92 yılları arasındaki dönemi irdelemiştir. Araştırmacının geliştirdiği model, şirketlerin toplam varlıklar, satışlar, piyasa değeri, çalışma sermayesi/toplam varlık oranı, cari oran, toplam borç/toplam varlık oranı, aktif karlılığı oranı ve satışlardaki büyüme oranı gibi finansal verilerini kullanarak oluşturulmuştur. Modelde şirketlerin manipülasyon yapan ya da yapmayan gruplamasının saptanması evresinde iki tip hata olduğu görülmüştür. Birinci model hatası (Type_IError) şirket hile yapmayanlar sınıfına alınmış fakat gerçekte hile yapıyor. İkinci model hatası (Type-II Error) şirket hile yapan sınıfta fakat gerçekte hile yapmıyor. Bu iki model hatasının yatırımcıyı nasıl etkileyebileceği konusunda bir takım analizler yapılmıştır. Sonuç olarak, Beneish çalışmasında manipülasyon yapmanın en büyük kanıtı olarak gelirlerin anormal olarak artırılması, giderlerin de anormal olarak azaltılması ile yüksek dereceli bir büyüme olarak göstermiştir.

Spathis (2002), Çalışmasında Beneish’in kullandığı endekslerden farklı olarak finansal bilgi manipülasyonunu saptamaya çalışırken logistic regresyon analizine başvurmuştur. Spathis (2002) tarafından oluşturulan model, finansal bilgi manipülatörü şirketlerle kontrol şirketlerini bazı bağımsız değişkenlere (Borç özsermaye oranı, satışların toplam aktiflere oranı, net karın satışlara oranı, ticari alacakların satışlara oranı, net karın aktife oranı vb.) göre logistic regresyon analizine tabi tutmaktadır. 2000 yılında Atina Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören 76 şirketin finansal tablo verilerini kullanarak logistic regresyon analizi yapan Spathis (2002), bir takım finansal tablo değerlerini kullanarak gerçeğe aykırı finansal tabloları tespit ederken bakılması gereken rasyoları tespit etmeye çalışmıştır.

Saltoğlu (2003) yapmış olduğu çalışmada manipülasyonun her ne kadar şirket için olumlu bir takım etkilerinin olduğu varsayımının aksine manipülasyonun sermaye piyasalarındaki olumsuz etkisi üzerinde çalışmıştır. Çalışmada şirketlerin Enron tarafından nasıl manipüle edildiği ve piyasada nasıl yıkıcı bir etki yaptığına da değinilmiştir. Çalışmada,

işletmelerin borçlanma maliyetlerini düşürmede ve hisse senetleri piyasa değerini yükseltmede gibi olanaklar sağlayan finansal tablo manipülasyonunun olumsuz etkileri Enron Üzerinden açıklanmaya çalışılmıştır.

Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu (2004) finansal bilgi manipülasyonunu İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda yer alan şirketler üzerinde ampirik olarak çalışmışlardır. Çalışmada finansal bilgi manipülasyonunun nedenlerine, amaçlarına, yöntemlerine ve tekniklerine değinilmiş ve Beneish (1999)'in ortaya atmış olduğu model geliştirilerek yeni bir model ortaya koymuşlardır. Çalışmada kullanılan değişkenler [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)] yardımıyla İstanbul Menkul Kıymet Borsası'nda manipülasyon yapan şirketler ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Çalışma sonucunda kullanılan değişkenlerin manipülasyon yapan şirketlerin tespit edilmesine yardımcı olduğu söylenebilir.

Birgili ve Tunahan (2005)' in çalışmaları Kasım 2000 ile Mayıs 2002 tarihleri arasında ABD' de manipülasyon yapmakla suçlanan ve yatırımcılarını 225 milyar dolar zarara uğratan sekiz işletmenin muhasebe oyunlarını tespit etmeye yönelik olmuştur. Çalışmanın sonucunda yapılan manipülasyonun yöneticilerin teşvikleri fazla almasını sağlamak amacıyla en üstte yer alan bir takım yönetici tarafından gerçekleştirildiği anlaşılmış ayrıca swap anlaşmalarında manipülasyon yapılarak varlıkların şişirildiği sonucuna varılmıştır.

Çıtak (2007) yılında yayınladığı doktora tezinde yaratıcı muhasebenin hileli finansal raporlama olup olmadığı sorusuna cevap aramıştır. Çalışmada yaratıcı muhasebe kavramının tanıtımına, hile ve yaratıcı muhasebe ilişkisine, hileli finansal raporlama ve yaratıcı muhasebe teknikleri ilişkisine yer verilmiştir. Araştırmacı yapmış olduğu karşılaştırmalara neticesinde yaratıcı muhasebe uygulamalarının hileli finansal raporlama olduğu sonucuna varmıştır.

Elitaş (2013) çalışmasında muhasebe manipülasyonunun muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki etkisi üzerinde durmuş ve manipülasyonun bilgi sağlamada yarattığı olumsuz sonuçlar değerlendirilmiştir. Çalışmada yapılan değerlendirmeler sezgisel yollarla elde edilen veriler neticesinde oluşmuştur. Sonuç olarak, manipülasyonun

muhasebe bilgi kalitesi ölçütlerinden İlgililik, Güvenirlilik, Anlamlılık ve Yararlılık ölçütlerine kesinlikle zarar verdiği anlaşılmıştır.

Varıcı ve Er (2013) yapmış oldukları çalışmada manipülasyonun firma performansı üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Çalışmada 2010 yılında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası 100 endeksinde yer alan 39 imalat firması örnek olarak seçilmiştir. Çalışmada manipülasyon yapan şirketler tespit edilmeye çalışılırken, 11 ayrı performans ölçüsü kullanılmıştır. Bu ölçüler; cari oran, asit-test oranı, nakit oranı, aktif devir hızı, finansal kaldıraç oranı, finansman oranı, aktif karlılığı, özsermaye karlılığı, faaliyet kar marjı, esas faaliyet kar marjı ve net kar marjıdır. Çalışmanın sonucunda manipülasyon yapan şirketlerin temel amacının hisse senedinin piyasa fiyatını etkilemek olduğu anlaşılmıştır. Manipülasyon yapan şirketlerin manipülasyon yapmayan şirketlere nazaran hisse senedi piyasa fiyatları yüksek çıkmaktadır.

Literatür taramasında yapılmış çalışmalar çoğunlukla finansal tablo manipülasyonu yapan şirketlerin bir model geliştirilerek tespit edilmesi üzerine yoğunlaşmıştır. Finansal tablo manipülasyonunun başlangıç noktası sayılan muhasebekayıtlarının nasıl manipüle edildiğine dair bir araştırmaya rastlanılmamıştır.

3. MANİPÜLASYON

Türk dil kurumu manipülasyonu şu şekilde açıklamıştır; Çıkar sağlamak amacıyla yönlendirme faaliyetinde bulunma veya seçme, ekleme ve çıkarma yoluyla bilgileri değiştirme işlemidir.

Muhasebe kayıt işlemini gerçekleştiren kişi bilerek yapsın ya da yapmasın muhasebe kayıtlarında yaptığı her türlü yanlış işlem muhasebe manipülasyonu olarak adlandırılır. Muhasebe manipülasyonunun yerine finansal tablo manipülasyonu kullanılabilceği gibi yaratıcı muhasebe kavramı da kullanılmaktadır.

Manipülasyon, kamunun aydınlatılması mekanizmalarının işlerliğini ve piyasaların şeffaflığını ortadan kaldırdığından, yatırımcıların piyasaya olan güvenlerini olumsuz yönde etkilemekte ve dolayısıyla piyasaların gelişimini de engellemektedir. Son yıllarda modern tekniklerin gelişmesi ve özellikle internet kullanımındaki yaygınlık, finansal bilgilere ulaşımı kolaylaştırmakla birlikte sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyecek yanıltıcı bilgilerin de daha hızlı yayılmasını sağladığından, bu alanda da bazı kuralların belirlenmesi ihtiyacı doğmuştur (SPK, 2003: 3).

İşletmelerin raporladıkları dönem karı, yöneticilerin alternatif muhasebe politikaları arasında yaptıkları seçimlerden etkilenebilmektedir. Bazı durumlarda, yöneticiler dönem karını istedikleri seviyeye getirmek için, sürdürdükleri muhasebe politikalarını değiştirmektedirler. Literatürde, alternatif muhasebe politikaları arasında yapılan seçimlerle raporlanan dönem karını isteğe göre artırabilme ya da azaltabilme kabiliyeti "muhasebe manipülasyonu" olarak tanımlanmaktadır (Demir ve Bahadır, 2007:104).

Diğer bir tanıma göre muhasebe manipülasyonu, işletmelerin 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.(Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004: 4).

Muhasebe manipülasyonu ile yöneticiler; yatırımcılar ve işletme ile aralarındaki refah transferini gerçekleştirecek işlemler tasarlamaktadırlar. Bu anlamda, işletme yönetimi ile yatırımcılar arasındaki refah transferinden işletme fayda sağlarken, işletme ile yöneticiler arasındaki refah transferinden yöneticiler fayda sağlamaktadır. Bu açıdan bakıldığında yöneticiler ile birlikte hareket eden bir işletmede muhasebe manipülasyonunun asıl amacı; işletme performansının ve finansal yapının olması gerekenden farklı gösterilerek işletme çevresindeki aktörlerden işletmeye refah transferinin sağlanmasıdır. İşletme performansı ise genellikle hisse başına kar rakamını etkileyebilecek finansal tablo kalemlerinde yapılan oyunlarla gerçekleşmektedir. Öte yandan işletmenin finansal yapısı da dönem karının olduğundan farklı gösterimi ile mümkün olabilmektedir (Demir ve Bahadır, 2007:104).

Muhasebe manipülasyonunun ölçümü ile doğru finansal raporlama düzenleyen işletmelerin yanında işletmenin performansını da tespit etmek mümkündür. Çünkü muhasebe manipülasyonuna başvuran işletmeler kendi gelir düzeylerini artırmak için bile hissedarların memnuniyetine yani işletmenin performansına bağlıdır. Özellikle hisse başına kazancın yüksek olması olası memnuniyete ivme kazandırmaktadır. Bu nedenle muhasebe manipülasyonunun etkilerini analiz etmek oldukça önemlidir (Varıcı ve Er, 2013: 45).Beneish 1997'de yaptığı araştırmasında muhasebe manipülasyonu yöntemlerinden olan

kazanç manipülasyonu ile işletmelerin olağanüstü performans gösterip göstermediklerini analiz etmiştir. 64 işletme üzerinde 1987-1993 yılları arasında yaptığı bu araştırmada işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar yoluyla manipülasyona başvurduklarını belirtmiştir (Beneish, 1997:272).

Muhasebe manipülasyonlarının esas amacı yatırımcıların işletme ile ilgili algılarının pozitif bir şekilde oluşmasını sağlamaktır. Özellikle yüksek kâr beklentilerinin oluşturulması yatırımcıların daha fazla hisse senedi almasını sağlamak veya yeni yatırımcılar çekebilmek içindir. Özellikle yatırımcıların işletmenin riskleri ile ilgili algılarını değiştirmek ve işletmenin performansının iyi olduğu vurgusunu yapmak için farklı muhasebe yöntemleri kullanılarak muhasebe manipülasyonuna başvurulması mümkündür (Varıcı ve Er, 2013: 44).

Tablo: 1. Manipülasyonun Amaçları

Manipülasyonun Amaçları	Kazanımları
Hisse Senedi fiyatı	Hisse fiyatlarının yükseltilmesi Şirket değerinin artırılması Hisse fiyatlarındaki dalgalanmanın azaltılması
Borçlanma maliyetleri	Kredibilitesinin iyileştirilmesi Sermaye maliyetlerinin azaltılması Düşük borç maliyeti
Yönetici ücret ve primleri	Yüksek kara dayalı ödüller ve primler
Politik maliyetler	Yüksek vergilerden kaçınma

Kaynak :Mulford ve Comiskey, 2002: 5

Firmaların tarafından yapılan manipülasyonlar genel olarak sınıflandırıldığında iki şekilde ortaya çıkar:

- Bilanço maskeleyesi
- Bilanço makyajlaması

Bilanço maskeleyesi firmaların mevcut finansal tabloların olduğundan daha kötü gösterilmesi olarak tarif edilirken temelde iki nedenle maskeleye yapılır. Bunlardan birincisi ortaklara daha az kar dağıtma isteği iken diğeri ise daha az vergi ödeme isteğidir.

Bilanço makyajlaması ise firmaların mevcut finansal tablolarının olduğundan daha iyi gösterilmesi olarak tarif edilirken bu işlem ise temelde iki nedenle yapılır. Bunlardan birincisi, daha fazla kredi temin etme isteği iken diğeri ise piyasadaki firma değerinin maksimize etme isteğidir. Özellikle halka açık firmalarda bu istek daha ön planda tutulmaktadır.

3.1.Manipülasyon Türleri

3.1.1.Kar yönetimi

Bir şirketin ekonomik performansı hakkında, şirketle ilgili bazı tarafların yanıtılması ya da kamuya açıklanan kar rakamına bağlı bazı sözleşmesel sonuçların etkilenmesi amacıyla yönelik olarak, yöneticilerin finansal raporlama sürecinde aldıkları kararlarla veya gerçekleştirdikleri işlemlerle finansal tablo sonuçlarını değiştirmeleridir (Dağlar Ve Pekin, 2011: 31).Diğer bir deyişle, kar yönetimi yatırımcıların ya da diğer finansal bilgi kullanıcılarının karar ve düşüncelerini etkilemeye ya da değiştirmeye yönelik olarak, muhasebe bilgisinin bilinçli olarak yanlış açıklanması ya da hiç açıklanmamasıdır (Demir ve Bahadır, 2007:112).

Kar yönetiminin iki yönü vardır. Bunlardan biri, fırsatçı (oportunist) yönü ki, burada yönetici yatırımcıları yanıltmak çabasıdır. Diğeri ise, kar yönetiminin bilgisel yönü olup, bu durumda, yönetici şirketin gelecekteki nakit akımları ile ilgili kendi özel beklentilerini yatırımcılara açıklamak, aktarmak amacıyla kar yönetimini bir araç olarak kullanmaktadır (Beneish, 2001:5).

3.1.2.Karın istikrarlı hale getirilmesi

Kar yönetimi uygulama yöntemlerinden biri olup, istikrarlı bir kar dağıtımını sağlayarak daha az riskli bir şirket izlenimi yaratmak üzere, karın yüksek olduğu dönemlerde düşürülmesi, düşük olduğu dönemlerde ise yükseltilmesine yönelik uygulamaları kapsamaktadır (Küçüksözen, 2004, 67). Bilgi kullanıcıları veya karar vericileri yanıltmaya yönelik manipülasyon yöntemlerinden biri de kârın istikrarlı hale getirilmesidir. 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 (Elitaş, 2013: 48).

3.1.3.Büyük temizlik muhasebesi

Şirketlerde yönetimlerin değiştiği dönemlerde, yeni yönetimin bazı verimsiz aktifleri gider yazmak suretiyle bilançosundan çıkarması,

böylece bir taraftan geçmiş yönetimin görevde olduğu dönemlerin olduğundan daha zararlı, diğer taraftan gelecek dönemlerin daha karlı olduğu izlenimi yaratılmasına yönelik işlem ve uygulamalardır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004: 6).

Yeni yönetim, gelir artırıcı finansal tablo kalemlerini temizleme işleminden en az iki şekilde menfaat sağlamaktadır. İlk olarak, daha düşük kâr açıklamak suretiyle bir taraftan kendisinden önceki yönetimi suçlamakta diğer taraftan gelecekteki kârların karşılaştırılacağı cari dönemdeki kâr rakamını düşürmektedir. İkinci olarak, yapılan gelir azaltıcı uygulamalarla gelecekteki kâr rakamlarını yükseltmek suretiyle yükselen bir kâr trendi açıklamayı mümkün hale getirmektedir (Bayır, 2006:51).

3.1.4. Agresif Muhasebe

Belirli dönemlerde karı yüksek göstermek amacıyla, genellikle muhasebe standartlarının zorlanması suretiyle, konsinye satışların ve faturası kesilmiş ancak henüz müşteriye sevk edilmemiş mal tutarlarının satış geliri olarak kaydedilmesi, ayrıca gelir olarak kaydedilen faaliyetlere ilişkin bazı harcama ve giderlerin sonraki dönemlere ertelenmesi gibi uygulamalardır. Dolayısıyla burada da, şirketin finansal durum ve faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak, ilgililere en azından yanıltıcı ve eksik bilgi verilmesi söz konusudur (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004: 5).

3.1.5. Yaratıcı muhasebe uygulamaları

Yaratıcı muhasebe uygulamaları, bir şirketin finansal performansı ile ilgili izlenimi değiştirmek amacıyla, şirketin gerçek finansal durum ve sonuçlarını değiştirmeye yönelik bütün uygulama ve yöntemleri kapsayacak şekilde tanımlanmaktadır. Bu kapsamda muhasebe standartları içinde ya da dışında kalan “atak muhasebe” ile “kâr yönetimi” ve “karın istikrarlı gösterilmesi” yöntemleri, yaratıcı muhasebe uygulamaları şeklinde değerlendirilmektedir. Ayrıca aldatıcı finansal raporlama (fraudulent financial reporting) uygulamaları da bu kapsamda değerlendirilmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002: 3).

3.1.6. Finansal hile

Finansal tabloları oluştururken, satışları yüksek göstermek için fatura üretmek hile iken, konsinye satışları sıradan satışlar olarak yorumlamak bir hatadır. Bununla birlikte hile ve hata arasındaki fark herkes tarafından anlaşılabilir değildir. Hileli finansal raporlamayı incelemek amacıyla kurulan Amerikan Komisyonu, hileyi “finansal

tabloları önemli ölçüde yanlış gösteren herhangi bir eylem” olarak tanımlamaktadır. Gerçek hile olarak tanımladığımız eylem ise, belge ve dokümanları değiştirmek, kayıtlardan işlemleri silmek, hayali işlemleri kaydetmek veya önemli bilgileri yok etmek örnekleri ile açıklanmaktadır (Demir ve Bahadır, 2007:116).

Genel olarak hata ile hilenin farkları değerlendirildiğinde hile kasıtlı olarak yapılırken hatada kasıt yoktur. Hata ise temelde unutkanlık, bilgisizlik ve dikkatsizlik nedenlerinden dolayı yapılmaktadır.

3.2. Manipülasyon Teknikleri

3.2.1. Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Manipülasyonlar

Gelirlerin muhasebeleştirilmesi ile alakalı manipülasyonların ilk sırasında tahakkuk etmemiş gelirler gelmektedir. Satışın tamamlanmamış olması durumunda yani malın müşteriye henüz teslim edilmemiş olması durumunda yapılan manipülasyon tekniğidir. Bunun yanında, yapılan satış iadelerinin işletme tarafından kayıt altına alınmaması suretiyle manipülasyon gerçekleştirilmiş olunur. Bu manipülasyon tekniğinde, kasaya girmeyen paranın kasaya girmiş gibi gösterilerek veya kasadan çıkan paranın çıkmamış gibi gösterilerek bir gelir manipülasyonu gerçekleştirmek ve gelirleri şişkin göstermek amaçlanmaktadır.

Finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarında çok sık karşılaşılan bu uygulamada, yukarıda belirtildiği gibi, bir mal ya da hizmet satış geliri dönemsel ilkesine aykırı olarak, henüz tahakkuk etmeden cari dönemin geliri olarak muhasebeleştirilmektedir (Küçüksözen, 2004: 209).

Bir kerelik kazançlarla gelirlerini yüksek göstermek isteyen işletmeler, satışlardan kazanç elde edilmesiyle sonuçlanmak üzere bilerek aktifleri az değerlendirme ve yatırım gelirini giderlerden düşme yöntemlerini uygulayabilmektedirler. Düşük değerlendirilmiş aktiflerin satılması durumunda, bu aktiflerin satışından önemli tutarda gelir elde edilecektir (Çıtak, 2007: 56).

3.2.1.1. Matematiksel Manipülasyon

Muhasebe sisteminde bilmeden ya da kasti olarak yapılan, hesaplama işlemlerindeki yanlışlıklardır. Bu manipülasyon türü karşımıza matematik hesaplarında yapılan yanlışlıklar olarak çıkar. Örneğin, olağan gelir hesap kalemine 100.000 TL borç yazılması gerekirken 110.000 TL yazılması ve bunun gelir tablosuna geçirilmesi sonucu dönem net

karının/zararının yanlış hesaplanması sonucu ortaya çıkan manipülasyon türüdür (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 149).

3.2.1.2. Kayıt Manipülasyonu

Gelirler muhasebeleştirilirken kayıtlarda yapılan hesap ve rakam yanlışlıklarının tamamı kayıt manipülasyonu olarak adlandırılır. Kayıt manipülasyonu, rakam manipülasyonu, hesap manipülasyonu ve borç alacak tarafının karıştırılması manipülasyonu olmak üzere üç grupta toplanır. Rakam manipülasyonunda, belgelerdeki rakamlar defter kayıtlarına yanlış yazılır. Hesap manipülasyonunda, işlem yanlış algılanarak farklı muhasebe kalemine kayıt gerçekleştirilir. Borç alacak tarafının karıştırılması suretiyle yapılan manipülasyon ise borç tarafında olması gereken kayıt alacak tarafında, alacak tarafında olması gereken kayıt borç tarafında yazılmıştır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 149-150).

3.2.1.3. Değerleme Manipülasyonu

İşletmenin dönem sonunda olması gereken mal mevcudunun yüksek veya düşük değerlendirilmesi sonucu yapılan manipülasyonlar değerlendirme manipülasyonunun konusunu teşkil eder. Bu manipülasyon türü dönem sonucunu doğrudan etkilemektedir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 151).

3.2.2. Giderlerin Ve Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Manipülasyonlar

Gelecek dönemlerde belli oranda kar büyümesini hedefleyen işletmelerde kar hedeflerinin gerçekleşmeyeceği beklentisinin oluşması ile birlikte gelecek dönemdeki giderlerin cari döneme aktarılması finansal tablolar manipüle edilebilmektedir. Bu finansal tablo manipülasyonu uygulamasında, satış maliyetini yanlış bildirmek, satıcılardan reklam için hileli faturalar almak ve henüz alınmamış hizmetlerin faturalarını giderleştirmek gibi işlemler ile giderlerin cari dönemde artırılması sağlanarak, cari dönem karı azaltılmış olup, gelecek dönemlerin daha karlı olmasını sağlayacak finansal tablo manipülasyonu yapılmış olur (Yörük ve Doğan, 2009: 94).

Giderlerin muhasebeleştirilmesi aşamasında finansal tabloları manipüle etmeye yönelik uygulamalar; bir giderin aktifleştirilmesi veya doğrudan gider yazılması kararının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı olarak ulaşılmak istenen hedefe göre belirlenmesi, amortisman metodunun veya periyodunun değiştirilmesi, gelecek dönem

giderinin cari yıla kaydırılması ve özel harcamalar şeklinde ortaya çıkmaktadır (Dalğar ve Pekin, 2011:27).

Bu kapsamda, dönem giderlerine kaydedilmesi gereken harcamaların aktifleştirilmesi, harcama veya giderlerin az ya da çok gösterilmesi, karşılıkların düşük gösterilmesi, amortisman süresinin olduğundan düşük ya da yüksek gösterilmesi ya da amortisman yönteminin değiştirilmesi, gelecek dönem ya da dönemlere ilişkin giderlerin cari döneme çekilmesi, özellikle şirketlerin birleşmesi, ele geçirilmesi olaylarında ortaya çıkan şerefiyenin tamamen cari dönem giderlerine yansıtılması ya da şerefiye için itfa süresinin çok uzun tahmin edilmesi, yeniden yapılanma giderlerinin tamamen cari döneme yansıtılması ya da itfa paylarının az ya da çok gösterilmesi gibi işlem ve uygulamalar söz konusudur (Küçüksözen, 2004: 215).

İşletmeler karlılıklarının yüksek olduğu yıllarda, kârı gelecek dönemlere aktarmak üzere, alacakların tahsili ile ilgili oldukça muhafazakar bir politika izleyip, yüksek oranda şüpheli alacak karşılığı ayırabilir, kefaletlerden doğacak yükümlülükler için daha yüksek karşılık ayırabilir, sabit kıymetler için daha kısa faydalı ömür tahmininde bulunabilir ya da sabit kıymetlerin hurda değerini daha düşük tahmin edebilir. Bütün bu muhafazakar gelir muhasebeleştirme politikaları cari dönem gelirini erteleyip cari dönem kârını azaltmaya yönelik olup, tatlı rezervler olarak da isimlendirilmektedir (Atalar, 2013: 108).

Bütün bu politikalar neticesinde karın düşük bir tutarda gerçekleşeceğinin beklendiği ileriki yıllarda;

- Şüpheli alacak ve kefaletten doğacak yükümlülük karşılıklarının düşük tutulması,
- Sabit kıymetler için daha uzun faydalı ömür tahmin edilmesi,
- Hurda değerinin yüksek tahmin edilmesi,

gibi işlemlerle öncedeki dönemlerde yüksek kar sağlamış fakat bu karın bir kısmını finansal tablolarında göstermeyen şirketler, karın az beklendiği bir dönemde önceki dönemlerde yazmadığı karını bu dönemde yazarak karın istikrarlı olması politikasını devam ettirmiş olur.

3.2.2.1. Matematiksel Manipülasyon

Matematik manipülasyonu, muhasebe işlemlerine ilişkin hesaplamalarda dört işlem kaynaklı hatalardır(Küçüksavaş,

2010:351). Örneğin: fiş girişi sırasında ek belgelerin toplamlarında, reeskont ve faiz giderleri gibi hesaplar sebebiyle muhasebe dışında yapılan matematiksel işlemlerle ilgili manipülasyondur (Kaval, 2005: 64).

3.2.2.2. Kayıt manipülasyonu

Kayıt manipülasyonu, muhasebe işlemlerinin vergi mevzuatına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun yorumlanmaması sonucunda kayıtların başka hesaba kaydedilerek meydana gelen manipülasyondur. Örneğin, genel yönetim giderleri muhasebeleştirilirken, borç yazılması gereken hesap kaydı alacak hesabına kaydedilmek suretiyle manipülasyon gerçekleştirilmiş olunur. Kayıt manipülasyonu, rakam manipülasyonu, hesap manipülasyonu ve borç alacak tarafının karıştırılması manipülasyonu olmak üzere üç grupta toplanır.

3.2.2.3. Değerleme Manipülasyonu

Giderlerin dönem sonunda olması gerekenden daha düşük veya daha yüksek değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan manipülasyon türüdür. Amortisman değerlendirilmesinde yapılan manipülasyon, giderlere yönelik yapılan değerlendirme manipülasyonunda en çok karşılaşılan türdür. Amortisman hesaplama yöntemlerinde dönem içinde yapılan değişikliğin belirtilmemesi suretiyle dönem sonucunu etkileme girişimi değerlendirme manipülasyonuna örnektir.

3.2.3. Varlık Ve Yükümlülüklerle İlgili Finansal Tablo Manipülasyonu

Varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolarda gerçeğe aykırı olarak sunulması kapsamında kullanılan diğer finansal bilgi manipülasyonu teknikleri şunlardır(Küçüksözen, 2004: 233-234):

- Yükümlülüklerin daha az gösterilmesi amacıyla gider tahakkukları düşük, gelir tahakkukları yüksek kaydedilmekte veya sosyal harcamalar ya da çevre kirliliği yaratılması nedeniyle şirketten talep edilebilecek tazminatlar (şarta bağlı zararlar) için yeterli karşılık ayrılmamakta,
- Satış gelirlerinin öne çekilmesi veya fiktif gelir kaydı ya da şüpheli alacaklar için düşük karşılık ayrılması nedenleriyle ticari alacaklar olması gerekenden daha yüksek,

- Stokların yüksek değerenmesi veya gösterilmesi ya da stok değeri düşüş karşılıklarının düşük ayrılması nedenleriyle stoklar olması gerekenden daha yüksek,
- Menkul kıymet ve iştirak şeklindeki yatırımlar için değeri düşüklüğü karşılığının ayrılmaması ya da düşük ayrılması nedeniyle, bu yatırımlar bilançoda olması gerekenden daha yüksek,
- Faaliyet giderlerinin düşük gösterilmesi nedeniyle bilançoda gelecek dönem giderleri olması gerekenden daha yüksek,
- Satıcılara olan borçların düşük gösterilmesi nedeniyle satın alınan stokların dolayısıyla satılan malın maliyetinin daha düşük,
- Amortisman giderlerinin daha düşük ya da daha yüksek gösterilmesine bağlı olarak, bilançoda duran varlıkların daha yüksek ya da daha düşük

Firmanın karlılığını yüksek göstermek istediği bir dönemde bunu menkul kıymetlerini, maddi duran varlıklarını veya dönen varlıkları gibi kalemleri satarak bu amacına ulaşabilir. Firma yapmış olduğu bu satış neticesinde elde ettiği tutarı olması gereken hesap sınıfında kaydederse yani bu satışları olağanüstü gelirler hesap sınıfında kaydederse bir problem olmaz fakat bu satış gelirini faaliyet gelirleri içinde gösterip satış gelirlerini yüksek göstermeyi amaçlıyorsa burada manipülasyon var demektir(Küçüksözen, 2004: 237).

3.2.3.1. Matematiksel Manipülasyon

Finansal tablolardaki hesap kalemlerine ilişkin yapılan, muhasebeden sorumlu birimin rakamlarla oynayarak gerçekleştirdiği manipülasyon türüdür. Duran varlık satışına ilişkin elde edilen 200.000 TL'nin 220.000 TL olarak yazılması matematik manipülasyonuna örnektir.

3.2.3.2. Kayıt Manipülasyonu

Finansal tablolarda yer alan kalemlere ilişkin muhasebeleştirme işleminde karşımıza çıkan manipülasyon türüdür. Bilançoda Aktif-Pasif eşitliğini sağlamak amacıyla, finans yöneticisinin yapmış olduğu kayıt ekleme-çıkarma işlemi kayıt manipülasyonuna örnektir. Kayıt manipülasyonu, rakam manipülasyonu, hesap manipülasyonu ve borç alacak tarafının karıştırılması manipülasyonu olmak üzere üç grupta toplanır. Rakam manipülasyonunda muhasebe eşitliği sağlamak adına tutarlar üzerinde oynama yapılırken, hesap manipülasyonunda hesap

kalemleri ile ilgili işlemler gerçekleştirilir. Borç alacak tarafının karıştırılması suretiyle yapılan manipülasyonda ise, borç tarafının alacak tarafına alacak tarafının ise borç tarafına yazıldığı görülür.

3.2.3.3. Değerleme Manipülasyonu

Vergi Usul Kanunu'nun 258-330'uncu maddeleri gereğince değerlendirme yapılır. İşletmelerin Vergi Usul Kanunu'nun 258-330'uncu maddelerinde yer alan hükümlere aykırı olarak yaptıkları işlemlere, değerlendirme hataları denilir. Örneğin; iktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin maliyet bedeline göre değerlendirilmesi gerekirken rayiç bedelle değerlendirilerek bilançoya alınması veya işletmeye boş araziye dönem sonunda amortisman ayrılması değerlendirme manipülasyonudur (Gökay,1994:119-120).

4. FİNANSAL TABLO MANİPÜLASYONU İLE İLGİLİ ÖRNEK UYGULAMALAR

Örnek-1:

Gelirlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin yapılan manipülasyonda elde edilen gelir, farklı bir hesap kalemine kaydedilerek işlem gerçekleştirilir. Örneğin; mal satışı karşılığında alınan 100.000 TL' lik alacak senedinin sonradan tahsili üzerine yapılan kayıt şöyledir: (Hesap Uzmanları Derneği, 2004:149)

_____ / _____	
100 KASA HS.	100.000
600 YURTIÇI SATIŞLAR HS.	100.000
_____ / _____	

Yapılan bu muhasebe kaydı yanlıştır ve hesap hatası yapılmıştır. Çünkü söz konusu senet daha önce satışla ilgili yevmiye kaydında satış hesabına kaydedilmiştir. Şimdiki işlem ise senedinin bedelinin peşin olarak tahsil edilmesi işlemidir. Bu muhasebe kaydının doğrusu şu şekilde olacaktır:

_____ / _____	
100 KASA HS.	100.000
121 ALACAK SENETLERİ HS.	100.000
_____ / _____	

Örnek-2:

İşletme, X A.Ş. 'den kiralanana mağaza için 01.05.2014 tarihinden başlamak üzere bir yıllık kira bedeli olarak 18.000 TL ile ekonomik

değeri arttırıcı nitelikte 30.000 TL'lik harcamayı yapmıştır. İşletmede bu harcamayla ilgili kaydı şu şekilde yapmıştır (Selimoğlu ve Uzay, 2011: 232).

_____ / _____		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE		
DAĞITIM GİDERLERİ HS.	48.000	
100 KASA HS.		48.000
_____ / _____		

Yapılan bu kayıt manipülatif bir harekettir. Çünkü, firmanın aylık gideri $18.000/12 = 1.500$ TL dir. 2014 dönemine denk gelen kira gideri ise $8 \times 1.500 = 12.000$ TL ve gelecek döneme isabet eden kira gideri ise $4 \times 1.500 = 6.000$ TL dir. O halde yapılması gereken düzeltme kaydı şu şekildedir;

_____ / _____		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE		
DAĞITIM GİDERLERİ HS.	12.000	
180 GELECEK AYLARA AİT		
GİDERLER HS.	6.000	
264 ÖZEL MALİYETLER HS.	30.000	
	100 KASA HS.	48.000
_____ / _____		

Örnek-3:

İşletme üretimde kullanmak üzere aldığı makineye ilişkin 11.000 TL + KDV değerinde nakliye bedeli ödemiştir. İşletme bu işlem ile ilgili olarak şu kaydı yapmıştır: (KDV % 15)

_____ / _____		
730 GENEL ÜRETİM GİD. HS.	11.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.650	
	100 KASA HS.	12.650
_____ / _____		

VUK 'a göre işletme aktifine girinceye kadar yapılan nakliye harcamaları maliyete eklenmelidir. Firma ise bu tutarı giderleştirmiştir. O yüzden yukarıda yapılan kayıt manipülasyon amaçlıdır ve düzeltilmesi gerekmektedir. Düzeltme kaydı;

_____ / _____	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	11.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.650
100 KASA HS.	12.650
_____ / _____	

Örnek-4:

Bir işletme 80.000 TL 'lik malının rutubet nedeniyle değer kaybına uğradığını tespit etmiştir. Takdir komisyonu sözkonusu malın değerini 50.000 TL olarak saptamıştır. İşletme bu işlemi aşağıdaki şekilde muhasebeleştirmiştir: (Çaldağ ve Karapınar, 1999:113).

_____ / _____	
157 DİĞER STOKLAR HS.	30.000
153 TİCARİ MALLAR HS.	30.000
_____ / _____	
689 OLAĞANDIŞI GİD. VE ZARARLAR HS.	30.000
158 STOK DEĞER DÜŞÜŞ KARŞILIĞI HS	30.000
_____ / _____	

Değeri düşen malların maliyet bedeli 80.000 TL'dir. Dolayısıyla sağlam mallarda ayrılması gerekli olan tutar da bu tutardır. Bu sebeple, ilk kayıtta hesaplar doğru olmasına rağmen tutarlar yanlış yazılarak manipülasyon gerçekleştirilmiştir ve şu şekilde düzeltilmesi gerekmektedir;

_____ / _____	
157 DİĞER STOKLAR HS.	80.000
153 TİCARİ MALLAR HS.	80.000
_____ / _____	
654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	30.000
158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI HS.	30.000

_____ / _____

Örnek-5:

İşletmede çıkan yangın sonucunda 200.000 TL 'lik ticari mallar tamamen değersiz hale gelmiştir. Gerekli tüm yasal işlemleri yapan işletme şu kayıtları tutmuştur; (Çaldağ ve Karapınar, 1999:115)

_____ / _____		
157 DİĞER STOKLAR HS.	200.000	
153 TİCARİ MALLAR HS.	200.000	
_____ / _____		
_____ / _____		
689 OLAĞANDIŞI GİD. VE ZARARLAR HS.	200.000	
158 STOK DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI HS.	200.000	
_____ / _____		

Değersiz hale gelen stoklar, doğrudan gider hesaplarına alınır. Değersiz hale geldiği kesinleşen stoklar için karşılık ayrılmaz. Bu sebeple doğru kaydın şu şekilde olması gerekir;

_____ / _____		
689 OLAĞANDIŞI GİD. VE ZARARLAR HS.	200.000	
153 TİCARİ MALLAR HS.	200.000	
_____ / _____		

Örnek-6:

Firma maliyet bedeli 25.000 TL, birikmiş amortismanı 15.000 TL olan bir makinesini 10.000 + %15 KDV'sine satmıştır. Sözkonusu makineye ilişkin yeniden değerlendirme değer artış fonu 5.000 TL'dir. Bahsi geçen bu işlemler şu şekilde muhasebeleştirilmiştir; (Çaldağ ve Karapınar, 1999:116)

_____ / _____		
100 KASA HS.	23.000	
257 B.AMORTİSMANLAR HS.	15.000	
253 MAKİNE TEÇHİZAT VE CİHAZLAR HS.	25.000	
679 D. OLAĞAN GELİR VE KARLAR HES.	10.000	
391 HESAPLANAN KDV HS.	3.000	
_____ / _____		

Yeniden değerlendirme değer artış fonu, sermayeye ilave edilmediği sürece, maddi duran varlık satışlarında birikmiş amortismanlar gibi işlem görür. İşletme sattığı makineye ilişkin yeniden değerlendirme değer artış fonunu dikkate almadığı için satış karını düşük hesaplayarak manipülatif bir eylemde bulunmuştur. Düzeltme kaydı şu şekilde olacaktır;

_____ / _____	
100 KASA HS.	23.000
257 B. AMORTİSMANLAR HS.	15.000
522 MDV. YEN. DEĞ. DEĞ.	5.000
253 MAK.TEÇ. VE CİH. HS.	25.000
391 HESAP. KDV HS.	3.000
679 D. OLAĞAN GELİR	
VE KARLAR HS.	15.000
_____ / _____	

Örnek-7.

Şüpheli alacak haline gelen 3.000 TL'lik Senetsiz Bir Ticari alacak için aşağıdaki gibi bir kayıt yapılmıştır; (Selimoğlu ve Uzay, 2011:221)

_____ / _____	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	3.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HS.	3.000
121 AL.SEN. HS.	3.000
331 ORTAK. BORÇL. HS.	3.000
_____ / _____	

Bu kayıtlarda konusu kalmayan karşılıkla hesabı azaltılarak kar gizlenmiş, 120 hesap grubu yerine 121 hesap grubu kullanılmış ve şüpheli hale gelen alacak senetli alacak gibi gösterilerek manipülasyon gerçekleştirilmiştir. Bu durumda doğru kayıtların şu şekilde olması sağlanmalıdır;

_____ / _____	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	3.000
120 ALICILAR HS.	3.000
_____ / _____	
654 KARŞILIK GİD. HS.	3.000

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI HS. 3.000

Örnek-8:

2013 Eylül Ayında, pazarlamada kullanılan kamyonetin satılmış olduğunu ve satıştan elde edilen 40.000 TL’lik karın, yenileme fonuna alındığı tespit edilmiştir. Bu taşıtın yerine 10.4.2014 de 100.000 TL + KDV’ ye banka kredisi ile bir taşıt satın alınmıştır. Kredinin 2014 yılına isabet eden faizi 20.000 TL’ dir. Taşıtın faydalı ömrü 5 yıl olarak tespit edilmiştir. İşletme bu işlemlerle ilgili olarak şu kayıtları yapmıştır; (Selimoğlu ve Uzay, 2011:243-244)

254 TAŞITLAR HS.	100.000	
191 İNDİRİLECEK KDV. HS.	18.000	
780 FİNANSMAN GİD. HS.	20.000	
	300 BANKA KRE.HS.	138.000

770 GENEL YÖNETİM GİD. HS.	20.000	
	257 BİR. AMORTİS. HS.	20.000

Yapılan bu kayıtlarla ilgili olarak, ilk yıl finansman gideri maliyete ilave edilmesi gerekirken gider yazılmış, amortisman payı 760 Pazarlama satış ve Dağıtım Giderleri hesabına yazılması gerekirken 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına alınmış ve bir önceki yıldan devreden yenileme fonunun ilgili tutarı gelir hesaplarına alınmamıştır. Bütün bu tespitler ışığında işletmenin muhasebe manipülasyonu gerçekleştirdiği anlaşılmış ve asıl yapması gereken doğru kayıtlar şu şekilde olacaktır;

254 TAŞITLAR HS.	120.000	
191 İNDİRİLECEK KDV. HS.	18.000	
	300 BANKA KRE.HS.	138.000

760 PAZ. SATIŞ DAĞ. GİD. HS.	18.000	
------------------------------	--------	--

680 ÇALIŞMAYAN KISIM	6.000	
257 BİR. AMORTİS. HS.		24.000
<hr/>		
549 ÖZEL FONLAR HS.	24.000	
649 DİĞ.OLAĞ.		24.000
<hr/>		

5. SONUÇ

Finansal tablo manipülasyonu karşımıza farklı formatlara bürünerek çıkabilmektedir. Muhasebe kayıt işlemini gerçekleştiren kişi bilerek yapsın ya da yapmasın kayıtlarda yaptığı her türlü yanlış işlem muhasebe manipülasyonu olarak adlandırılır. Kaydı tutan kişi manipülasyonu bilmeden yaptığında ‘hata’ olarak değerlendirilirken, bilerek yaptığında ise ‘hile’ olarak adlandırılır. Diğer bir ifade ile, yapılan hatalı veya hileli kayıtların tümü manipülasyon olarak değerlendirilmektedir.

Manipülasyon yapılarak kayda geçirilen işlemler neticesinde işletmenin gelirleri veya giderleri şişirilerek veya azaltılarak gösterilmiş olunur. Bunun sonucunda da finansal tablo kullanıcıları yanlış bilgilendirilmiş olunur. Finansal tablo kullanıcılarının şirket ortakları, şirket yöneticileri, şirket çalışanları, sendikalar, işletmeye finans sağlayan kuruluşlar, işletme ile ticari ilişkide bulunan işletmeler, işletmeye borsada yatırım yapmayı düşünen yatırımcılar ve devletin ilgili birimleri olduğunu göz önünde bulundurarak işletmenin bu grupların hak ve çıkarlarını korumasının muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluğun bir gereği olduğunu söyleyebiliriz.

Manipülasyon, gelirlerin muhasebeleştirilmesi sırasında, giderlerin muhasebeleştirilmesi sırasında veya varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi sırasında karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, vadesi 1 yıldan fazla olan alacaklar 220 (Alıcılar) hesap grubunda izlenir fakat bu alacağın vadesi 1 yılın altına düştüğünde 220 hesap grubundan çıkarılıp 120 hesap grubuna aktarılması gerekir. Bu işlemi yapmakla mesul kişi bu aktarma işlemi yapmaz ise muhasebe manipülasyonu gerçekleştirmiş olur.

Dönem sonundaki mal mevcudunun yüksek veya düşük değerlendirilmesi, aktifleştirilip amortismanına tabi tutulması gereken bir

harcamının gider yazılması, maddi duran varlıkların maliyet bedeli ile gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi, henüz alınmamış hizmetlerin faturalarını giderleştirmek, ticari alacakları yüksek göstermek için şüpheli ticari alacağı olduğundan daha az göstermek, stokları şişirmek amacıyla stok değer düşüklüğünü az göstermek, sabit kıymetler için daha uzun faydalı ömür tahmin etmek, bir mal ya da hizmet satış geliri dönemsellik ilkesine aykırı olarak, henüz tahakkuk etmeden cari dönemin geliri olarak muhasebeleştirilmek en sık karşılaşılan manipülasyon örnekleridir.

Fakat kasıtlı olarak muhasebe hilesi yapan işletmelerin yapmış oldukları hilelerin tespiti denetimin bir konusu olup bunu ortaya çıkarmak güçtür. Manipülasyon kayıtlar üzerinden değil de belgeler üzerinden gerçekleştirilirse nasıl ortaya çıkarılır? Manipülasyon yaptığı tespit edilen işletmeye uygulanacak cezai müeyyide nedir? İşletmenin manipülasyon yaptığına inanan fakat ispatlayacak delili olmayan denetçinin izlemesi gereken yollar nelerdir? Bu konular günümüzde işletmelerin kara deliği olan hilenin temellerini oluşturmaktadır. Temelde devletin temel gelir kaynağı olan vergiye yönelik olarak yapılan bu manipülasyonlar devletin temel fonksiyonlarını yerine getirme sürecinde engel olarak düşünülmelidir.

Manipülasyonları tamamen önlemek mümkün değildir. Bu bağlamda etik eğitimi önem kazanmaktadır. Muhasebe kayıt sürecinden sorumlu olan kişiler başta olmak üzere onlara yön veren kişilerdeki etik olgusunun yerleşmemiş olması ve hile üçgeninin unsurları olan fırsat, baskı ve haklı gösterme bileşenlerinin de tamamlanması ile manipülatif olaylara zemin hazırlanmış olmaktadır.

Bu bağlamda devletin e-muhasebeye geçiş süreci bu tür olayları engellemede en büyük adımlardan bir tanesidir. Yapılacak yasal ve yapısal düzenlemeler ile hileli finansal raporlamaya zemin hazırlayan olan ve işlemlerin önüne geçmek buradaki en önemli süreçlerden bir tanesidir. Çünkü kaynakların kıt olduğu günümüzde, bu kıt kaynaklardan daha fazla paylaşım sağlamak üzere verilen ticari mücadele manipülasyonları bu aşamada vazgeçilmez kılmaktadır. Oyun teorisinin kurallarına oyuncuların stratejileri devletin mali politikaları tarafından net bir şekilde belirlenmiş olsa ya da vergi kanunları açısından iradi yorumlamaya yönelik olarak açıklıklar bulunmasa belki de oyuncular yani firmalar tarafından manipülasyonlara yönelik hile üçgenindeki temel öğeler ortadan kaldırılmış olacaktır.

KAYNAKÇA

ATALAR, Metin (2013). *Bankalarda Ticari Risk Haritası ve Muhasebe Kökenli Risk Kaynaklarının Araştırılması*, Doktora Tezi, Sakarya, Sakarya Üniversitesi

BAYIR, Rıdvan (2006). *Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri Ve Örnek Bir Uygulama*, Ankara: Gazi Üniversitesi

BENEİŞ, D.M.(1997). Detecting GAAP Violation: Implication for Assessing Earning Management Among Firms with Extreme Financial Performance. *Journal of Accounting and Public Policy*, 16(3):271-309.

BENEİŞ, M. D., (1999). "The Detection of Earnings Manipulation", *Financial Analysts. Journal*, vol.55, No.5, September/October 1999, pg:24-36.

BENEİŞ, M., (2001). Earnings Management: A Perspective. *Managerial. Finance*, Vol: 27, No:12.

BİRGİLİ, Erhan ve TUNAHAN, Hakan (2005). Hileli Finansal Raporlama veya Pandoranın Açılan Kutusu. *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*, Cilt 20, Sayı 231, ss. 56-67.

CHARLES, W. Mulford (2002). Eugene E. Comiskey; "The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices", John Wiley & Sons, Inc., New York.

ÇITAK, Nermin (2007). *Hileli Mali Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama*, Doktora Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi.

DALĞAR, Hüseyin ve PEKİN, Sait (2011). Kurumsal Yönetim İle Finansal Tablo Manipülasyonu Arasındaki İlişki: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi'nde Yer Alan Şirketlerde Bir Araştırma, *Mali Çözüm Dergisi*, ss. 19-43

DEMİR, Volkan ve BAHADIR, Oğuzhan (2007). Muhasebe Manipülasyonu, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:84, ss. 103-119.

DEANGELO, L.E. (1986). Accounting Numbers as Market Valuation Substitutes: A Study of Management Buyouts of Public Stockholders. *The Accounting Review*, Vol:61, No:3, pg.400-420.

ELİTAŞ, Bilge Leyli (2013). Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi, *Muhasebe Finansman Dergisi*, Nisan, ss. 51-43

HESAP UZMANLARI DERNEĞİ (2004). Denetim İlke ve Esasları. İstanbul, 3. Baskı, 2004

HEALY, P.M., (1985). TheEffect of Bonus Schemes on Accounting Decisions. *Journal of Accounting and Economics*, Vol:7, pg:85-107.

GÖKAY, Yako (1994). *İşletmelerde Vergi Denetimi*, 1.Baskı, İstanbul: Boyut Yayıncılık.

KAVAL, Hasan (2005). *Muhasebe Denetimi*, 1.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (2006). *Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları*, 9. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.

KÜÇÜKSÖZEN, Cemal ve KÜÇÜKKOÇAOĞLU Güray (2004). Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *MÖDAV*, 3-5 Kasım, İstanbul.

SALTOĞLU, Müge (2003). Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 10, ss.107-116.

SELİMOĞLU Seval K. ve UZAY Şaban (2011). *Muhasebe Denetimi*, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi

SPATHIS, C., (2002). Detecting False Financial Statements Using Published Data: Some Evidence From Greece. *Managerial Auditing Journal*, Vol : 17, No: 4 , pg. 179-191.

SPK (2003). HİSSE SENEDİ PİYASINDA MANİPÜLASYON, <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20031215&subid=0&ct=f> (06.01.2015)

VARICI, İdiris ve ER, Bünyamin (2013). Muhasebe Manipülasyonu ve Firma Performansı İlişkisi: İMKB Uygulaması, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Cilt: 13, Sayı:1, ss. 43-52

YÖRÜK, Nevin ve DOĞAN, Ebubekir (2009). *Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Finansal Bilgi Manipülasyonun Belirlenmesine Yönelik İ.M.K.B'da Bir Uygulama*, Ankara: Detay Yayıncılık.