
SPK'DAN BAĞIMSIZ DENETİM YETKİSİ ALMIŞ DENETİM ŞİRKETLERİNDEKİ DENETÇİLER AÇISINDAN YARATICI MUHASEBE UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Murat GENÇ¹

Öz

Enron, Worldcom gibi dünya çapında faaliyet gösteren büyük şirketlerin iflası ile sonuçlanan süreçte, bağımsız denetim şirketlerinin önemli bir rol üstlendiği ortaya çıkmıştır. Şirketlerin finansal durumlarını yaratıcı muhasebe (YM) uygulamalarıyla değiştirmesi, bağımsız denetime olan güveni sarsmış ve bunun sonunda uluslararası birçok düzenleme yapılmıştır. YM uygulamalarının bağımsız denetçiler tarafından değerlendirildiği bu çalışmada; bağımsız denetçilerin YM uygulamalarını nasıl algıladıklarını, hangi YM türleri ile sıklıkla karşılaştıklarını, karşılaştıkları YM uygulamalara başvuran şirketlerin genel özelliklerinin ne olduğunu ve bağımsız denetçinin YM uygulamaları karşısında yasal, mesleki, bağımsızlık, denetim faaliyeti ve etiksel açıdan sorumlulukları yapılan anket çalışmasıyla belirlenmeye çalışılmıştır. Buna göre; bağımsız denetçilerin YM'yi hile ile aynı anlamda değerlendirmede, giderlerin azaltılması amacıyla kullanılan YM ile daha sık karşılaştıkları, YM uygulamalarını önlemek bakımından denetçinin sorumluluk bilinci ile hareket ettiği tespit edilmiştir. Sonuçlara göre; YM'nin sınırlarının bağımsız denetim açısından belirlenmesi gerektiği ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yaratıcı Muhasebe, Hile, Manipülasyon, Denetçi Sorumluluğu, Bağımsız Denetim.

JEL Sınıflandırması: M41, M42, M49.

EVALUATION OF CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES FOR AUDITORS IN COMPANIES WHICH INDEPENDENT AUDITING AUTHORITY FROM THE CMB

Abstract

Replacing the financial status of companies with Creative Accounting Practices (CAP) has shaken confidence in the independent practice and consequently many international regulations have been created. This study investigates the evaluation of the independent auditor in Creative Accounting (CA); it is aimed to determine how the independent auditors perceive the CAP, which CAP they have been faced with, what are the general characteristics of the companies applying to the CAP they faced with, and whether the responsibilities of independent auditors in terms of legal, professional, independency, auditing activities and ethics based on the CAP. According to the results, it has been identified that the independent auditors have not evaluated the creative accounting having the same meaning with the fraud, that they have faced with the CA intended to decrease expenses much more frequently and in the knowledge their responsibilities is as to preventing CAP.

Keywords: Creative Accounting, Fraud, Manipulation, Responsibility of Auditor, Independent Audit.

JEL Classification: M41, M42, M49.

¹ Dr., Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı; murat.genç@beun.edu.tr

1. Giriş

Uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile genel muhasebe ilkeleri muhasebeye konu olan mali nitelikteki işlemlerin sınırlarını belirlemeye çalışan düzenlemelerdir. Söz konusu düzenlemelerin, muhasebe politikaları uygulanması konusunda seçenekler sunması kimi zaman işletmenin finansal görünümünü değiştirmek bakımından işletme yöneticilerine fırsatlar yaratabilmektedir. Bu fırsatlar, literatürde yaratıcı muhasebe (YM) olarak ele alınan kavram ile ilgilidir. Elde edilen fırsatların kontrolsüz ve agresif bir biçimde kullanılması ise yakın bir zamanda karşılaşılan Japon Toshiba şirketi örneğinde olduğu gibi olumsuz sonuçlara neden olmaktadır. Toshiba CEO'su Hisao Tanaka, 21 Temmuz 2015'te aşırı hesaplanan işletme karı (yaklaşık 1.22 milyar dolar) karşısında, istifa ettiğini açıklamıştır. YM uygulamalarının, Tanaka'nın yanı sıra iki eski CEO zamanını da kapsayacak biçimde, altı yıl boyunca gerçekleştiği tespit edilmiştir. Bağımsız denetim şirketi tarafından Toshiba şirketinin 2008 mali krizinden bu yana kar marjlarının aşırı yüksekliğini belirleterek, YM'nin gizli olarak "ustalıkla" ve karı artırmak için "kasıtlı" ve "sistemik" bir biçimde uygulandığını ortaya koyulmuştur. Denetim şirketi, Toshiba'yı aşırı beklenti kültürünün kök saldı bir şirket olarak tasvir etmiştir. Öyle ki, Toshiba yönetimi tarafından bazen imkansız sayılabilecek olan kazanç hedeflerine ulaşılması istenildiğinde, çalışanların bu duruma sessiz kaldığı belirtilmiştir (Telesurtv, 2015).

Toshiba'da gerçekleşen muhasebe skandalı, şüphesiz ki yaşanan diğer büyük muhasebe skandallarından sadece birisidir. 1991 yılında Uluslararası Kredi ve Ticaret Bankası para aklama ve yaygın suistimallere maruz kaldığında, etkileri on yıllarca süren ekonomik çöküş İngiliz kurumsal yönetiminin şirket yönetimi üzerinde kontrolü sağlamak için gerekli reformu gerçekleştirmesine yardımcı olmuştur. 2002'de Tyco International'ın patronlarının elektrik, sağlık ve güvenlik teçhizatı üreticisinden yüz milyonlarca dolar yağmaladığı ortaya çıkmıştı. Yağmalanan paranın büyük kısmı Tyco'nun başkanı Dennis Kozlowzki'nin lüks yaşam tarzını finanse etmek için kullanıldığı belirlenmiştir. Tespitin ardından, Kozlowzki ve diğer yöneticiler 25 yıl hapisle cezalandırılmışlardır. 2011 yılının sonlarında kamera üreticisi olan Olympus'da 1.7 milyar dolarlık suistimal bir İngiliz yönetici tarafından ortaya çıkarılmıştır. Olympus'un önceki yönetiminin 13 yıldan beri şirket kayıplarını gizlediği belirlenmiştir (Farrell, 2015). ABD'de 2001-2002 dönemlerinde iflas eden şirketler ve iflas tutarları incelendiğinde, YM'nin ülke ekonomilerine verdiği zarar daha net anlaşılabilir. 2001 yılında iflas eden Enron ve Pasific Gas şirketlerinin şirket büyüklükleri 84.9 milyar dolar, 2002 yılında iflas eden Worldcom, Global Crossing, Adelphia, Kmart Corp, NTL gibi büyük Amerikan şirketlerinin toplam büyüklüğü ise 190.7 milyar dolardır. Dolayısıyla sadece 2001-2002 yıllarında ortaya çıkan büyük şirket iflasları Amerikan ekonomisinde 275.6 milyar dolarlık bir kayba neden olmuştur (Gacar, 2012:76-77). 2007 yılında ise 691 milyar dolar ile ABD ekonomik tarihinin en büyük iflaslarından biri olan emlak şirketi Lehman Brothers'ın iflası, 2008 yılında yaşanan global mali kriz öncesi dikkat çeken ve krizi tetikleyen şirket skandallarından biridir. Şirketin bilançosunu daha iyi göstermek adına elindeki borçların büyük kısmını Cayman adalarındaki belirli varlıklara sattığı belirlenmiştir (Eroğlu, 2017). YM, genel biçimiyle muhasebe ilkelerinden ve finansal bilginin taşınması gereken niteliklerden ödün vermeden çıkar grupları arasında denge kurabilme zorunluluğu ve bu dengeyi işletme lehine çevirebilme ihtiyacı olarak ifade edilebilir. Bir başka anlatım biçimiyle YM, tüm muhasebe bilgisi kullanıcıları arasında muhasebe ilkelerine göre sözde denge kurarak, yöneticilerin firmayı oluşturulan bu sözde dengenin merkezinde konumlandırmaları, yani dengeden çok bir dengesizlik yaratmalarınıdır. YM'nin, muhasebe standartlarının sınırlarını zorlaması ve muhasebe ilkelerindeki bir takım esneklikler yüzünden kasıtlı bir biçimde kullanılması, muhasebe bilgisi kullanıcılarına zarar verilmesine neden olabilmektedir.

Çalışmamızda yer alan uygulamanın amacı, bağımsız denetçinin YM uygulamalarındaki sorumluluğunu irdeleyebilmek ve bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarına (YMU) yönelik algılarını ortaya koyabilmektir. Bu amacı gerçekleştirmek üzere, Sermaye Piyasası Kurulu'ndan (SPK) bağımsız denetim yetkisi almış denetim şirketlerindeki bağımsız denetçiler üzerinde anket çalışması yapılmıştır. Yapılan uygulama kapsamında öncelikle bağımsız denetçilerin

YM kavramını ve uygulamalarını nasıl algıladıkları belirlenmek istenmiştir. Bağımsız denetim şirketlerinin karşılaştığı YM uygulamalarının neler olduğunu, YM uygulamalarının türleri arasındaki sıklık derecesi ortaya konularak bağımsız denetçilerin en sık karşılaştığı YMU'lar sıralanmıştır. Uygulamanın ana amacını gerçekleştirmeye yönelik olarak, YM uygulayan işletmelerin söz konusu uygulamalara yönelik gösterdikleri genel özelliklerin bağımsız denetçiler tarafından belirlenmesi hedeflenmiştir. YMU'daki denetçi sorumluluğu ise denetçinin yasal, denetim faaliyeti, bağımsızlık, etik ve mesleki açıdan sorumlulukları kapsamında ele alınmıştır.

2. Yaratıcı Muhasebe Kavramı ve Uygulama Yöntemleri

YM, yaratıcılık ifadesinin içindeki gizli müspet anlamın aksine muhasebedeki menfi durumların tarifi için kullanılmakta olup, genellikle işletmenin arzu edilmeyen mevcut finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gizlemek veya değiştirmek için kullanılan yöntem ve yaklaşımların bütününe verilen isimdir (Can, 2010:30). YM, akademisyenler ve yazarlar tarafından muhasebede el becerisi (Accounting Sleight of Hand), kozmetik raporlama (Cosmetic Reporting), vitrinin güzelleştirilmesi (Window Dressing), defterler üzerinde tahribat yapmak (Fiddling The Books) gibi daha çok işletmenin finansal durumunun mali tablolar aracılığı ile daha iyi gösterilmesi anlamını taşıyan kavramlar ile ifade edilmektedir (Stolowy ve Breton, 2000:44-45). Küçüksözen'in (2005) Griffiths'ten (1995) aktardığı tanımlamaya göre YM; "...finansal tablolarda nasıl bir bilgi açıklandığında nasıl bir tepki alacağının önceden kestirilerek finansal bilgi kullanıcılarının beklentileri de gözönünde bulundurularak finansal tablolardaki görünümün değiştirilmesi esasına dayanmaktadır." Naser (1993), YM'i; finansal raporların hazırlayanların istekleri doğrultusunda, avantajlardan oluşan kuralların seçilmesi veya bazı kuralların görmezlikten gelinmesi yoluyla finansal muhasebe verilerinin ve/veya finansal tabloların değişime tabi tutulması şeklinde tanımlamıştır (Naser, 1993:2). Bu yönüyle YM aslında muhasebe standartları içinde ve dışında kalan tüm muhasebe manipülasyon türlerini içermektedir. Literatüre bakıldığında; Agresif Muhasebe (Aggressive Accounting), Kar Yönetimi (Earnings Management), Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi (Income Smoothing) ve Hileli Finansal Raporlama (Fraudulent Financial Reporting) uygulamalarının YMU içinde değerlendirildiği görülmektedir. Kasıt unsuru açısından söz konusu uygulamalardan hileli finansal raporlamanın YM'den farkı olmamasına rağmen, özellikle ortaya çıkardığı sonuçlar açısından YM'ye nazaran daha tehlikeli olduğu belirtilmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002: 49).

Söz konusu YM olaylarına gerçek hayattan örnekler vermek gerekirse (Darman, 2004);

- WorldCom'un 3.8 milyarlık gideri sermaye harcaması olarak göstermesi,
- Enron'un aktiflerini kendi oluşturduğu, bilanço dışındaki özel amaçlı şirketlere satması ve bu satışın ekonomik risklerini yine kendi üstlenmesi,
- Birbirleri ile iş ilişkisi içinde olan grup şirketleri yöneticileri, yüksek prim için, birbirlerine yüksek veya hayali nakit dekontlar kesmesi ve hayali gelir kaydedebilmesi,
- Çin'de yapılan özelleştirmelerde çok başvurulan ve dolayısıyla hayli eleştirilen bir uygulama olan, özelleştirilmek üzere seçilen şirketlerin bilançolarının devlet tarafından makyajlanması gösterilebilir.

YM'nin çok değişik biçimde uygulamaları mevcuttur. Literatürde YM'nin uygulama yöntemleriyle ilgili olarak üzerinde fikirbirliği sağlanmış bir sınıflama bulunmamaktadır. Yaratıcı muhasebe uygulamalarını çalışmamız kapsamında, Jones (2011)'un yaptığı sınıflamanın daha öz ve net olması nedeniyle onu temel alarak;

- Gelirin artırılması aracılığıyla yaratıcı muhasebe uygulamaları,
- Giderlerin azaltılması aracılığıyla yaratıcı muhasebe uygulamaları,
- Varlıkların artırılması aracılığıyla yaratıcı muhasebe uygulamaları,
- Yükümlülüklerin azaltılması aracılığıyla yaratıcı muhasebe uygulamaları,

- Nakit akışı aracılığıyla yaratıcı muhasebe uygulamaları,
şeklinde sınıflandırmış bulunmaktayız.

2.1. Gelirin Artırılması Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

İşletmeler YM aracılığıyla gelirlerini artırabilirler. Gelirlerin artırılması için uygulanan yöntemleri; gelirin erken tanınması, faiz gelirlerinin artırılması, faaliyet dışı karların dönem gelirlerine eklenmesi, kredilerin satış geliri gibi kaydedilmesi ve değiş tokuş (takas) şeklinde sıralamak olasıdır (Jones, 2011:46).

Satış gelirinin tanınma zamanı diğer bir ifadeyle gelirin tahakkuk edilme zamanının manipülasyonu, gelir artırmada kullanılan en sık karşılaşılan YM yöntemidir. Gelirin finansal tablolara alınabilmesi için Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (GKGMİ), muhasebe standartlarına ve düzenleyici diğer mevzuata uygun bir biçimde tahakkuk etmesi esastır. Ancak kimi zaman işletmenin bulunduğu sektör ya da yaptığı iş nedeniyle, gelirin tanınma zamanının belirlenmesinde zorluklar yaşanabilmektedir. Bu duruma en güzel örneklerden biri yazılım sektörüdür. Yazılım firmaları sundukları ürünleri sürekli güncelleştirmekte ve yenilemektedir. Abone sistemi ile çalışan bu firmalar müşterilerinden daha ürün müşterilere sunulmadan ödemeler alabilmektedirler. Bu durumda yazılım sektöründeki firmaların gelirlerini tanıma politikalarını açıklamak zorunda olmaları, bu sektörde gelirin tahakkuk zamanının belirlenmesine yardımcı olmaktadır. Örneğin; BMC Software şirketi, yazılım ürününden elde edilen geliri, sözleşmenin imzalanması veya siparişin alınması ve kabulünde tanımaktadır. American Software isimli şirket yıllık faaliyet raporunda, aldığı siparişe ilgili gelirin %80'ini ürünü hazırlarken, %10'unu ürünün teslimatında ve geriye kalan %10'unu da ürünün kurulumunda tahakkuk ettirmektedir. Autodesk isimli yazılım şirketini ise bayilere yaptığı satışların gelirini ürün yüklendiğinde tahakkuk ettirmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002:22).

Bir şirketin en önemli gelir kalemleri arasında tahvil ve bankada bulunan mevduat gibi varlıklardan elde ettiği faiz geliri yer almaktadır. Söz konusu faiz geliri genellikle değişmez olmasına rağmen, bazen yapay olarak değiştirilebilmektedir. İngiltere'de bulunan ve 1989 yılında iflas eden Polly Peck isimli şirket, birbiri ile uyumsuz para birimleri aracılığıyla oldukça yüksek gelir beyan etmiştir. Şirket bir İsviçre bankasından İsviçre frangı para cinsinden borç almıştır. İsviçre frangı oldukça güçlü bir para birimidir. Güçlü para birimleri de genellikle düşük faiz getirisine sahiptirler. Polly Peck aldığı bu borcu daha sonra Türkiye'de bulunan bir bankaya TL cinsinden vadeli mevduat hesabına yatırmıştır. TL, İsviçre frangına göre oldukça zayıf bir para birimi olmasına rağmen yüksek faiz getirisine sahiptir. Dönem sonunda Polly Peck şirketinin beyan ettiği gelir tablosu oldukça iyi gözükmiştir. Şirket, Türkiye'deki bankadaki mevduatından 68.1 milyon sterlin faiz geliri elde etmiş ve İsviçre'deki bankaya 55.6 milyon sterlin faiz ödemiştir. Sonuçta bu işlemde 12.5 milyon sterlin kar elde edilmiştir. Ancak bu durum görüldüğü gibi İsviçre frangı karşısında değer kaybetmiş TL yüzünden kaynaklanmamıştır. Asıl neden, bilançoda gizlenmiş 44.7 milyonluk bir sermaye kaybıdır. Bu kayıp, yatırım analistleri tarafından da fark edilmemiştir (Jones, 2011:47).

İşletmeler buldukları sektörde uğraştıkları faaliyet alanıyla ilgili ticari işlemler neticesinde gelir elde ederler. Ancak kimi zaman işletmenin faaliyet konusu dışında tek seferlik yaptıkları ticari olmayan işlemler, dönem gelirini artırmak adına kaydedilebilmektedir. Yatırımcılar ve analistler genellikle işletmenin faaliyetleri ile ilgili ticari işlemlerini incelediklerinden, şirketler tek seferlik yapılan işlemler ile dönem gelirleri artırmak ve finansal görünümünü değiştirmek isteyebilirler. Özellikle şirketin hedeflediği kar rakamını yakalayamadığı durumlarda, şirket elinde bulunan dönen ve/veya duran varlıkların satışı ile önemli kar sağlayabilmekte ve kar hedeflerine ulaşabilmektedir. Gerçekten de şirketler, defter değeri azaltılmış bir varlığı yüksek bir değerle tek seferlik satışı ile kar elde edebilirler. 1999 yılında IBM şirketi tek seferlik varlık satışından elde ettiği gelirden faaliyet giderini mahsup etmiştir (Jones, 2011: 47-48).

İşletmenin almış olduğu krediler ile yaptığı satışlar tamamen birbirinden farklı kalemleri ifade etmektedir. Zira satışlar işletmenin gelirlerinin bir unsuru iken, krediler sonradan gidere dönüşen

işletme yükümlülüğü unsurlarından biridir. Bazı durumlarda kredilerin satış geliri gibi aynı hesapta izlenmesi yaratıcı muhasebeci için bir seçenek olabilmektedir. Örneğin bir İngiliz şirketi, aldığı kredileri satış geliri olarak kaydettiği iddiası ile hükümet tarafından suçlanmıştır. Şirketin müşterilerinden satın alacakları ürünler karşılığında borç para aldığı iddia edilmiştir. Enerji devi Enron şirketinin de bu tekniği yeni bir seviyeye götürerek hile yaptığı belirtilmiştir. Ticari bankalardan alınan krediler, Enron tarafından enerji sözleşmelerinin ön ödemesi olarak kaydedilmiştir (Jones, 2011:48).

2.2. Giderlerin Azaltılması Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Giderlerin azaltılması stratejisi de YMU'da kullanılan teknikleri içermektedir. Bu stratejide işletme giderleri azaltılabilmek için çeşitli yollara başvurulabilir. Söz konusu yolları; karşılık muhasebesinin kullanılması, vergiyi azaltmak, büyük temizlik muhasebesi, dönem sonu stoklarını artırmak, giderleri aktifleştirmek, amortisman süresini uzatmak ve şüpheli alacakları azaltmak şeklinde sıralamak olasıdır (Jones, 2011:48):

Mulford ve Comiskey'e göre şirketin karı yüksek olduğu yıllarda muhafazakar gelir tahakkuk politikası izlenerek, cari dönem karını azaltacak rezervler oluşturulabilir. Bu amaçla, yüksek oranda şüpheli alacak karşılıkları ayrılabilir ve/veya diğer yükümlülüklerle ilişkin ayrılacak karşılıklar şişirilebilir ve böylece yüksek karşılıklar ile dönem karı azalttırılıp sonraki döneme karı aktarmak için olanak yaratılabilir. Sonraki dönemde, söz konusu yüksek ayrılan karşılıklar için daha düşük tutarlı karşılık ayrılmaya devam edilerek ve önceki dönemde ayrılan yüksek karşılıkları zarar gerçekleşmediğinden dolayı gelir şeklinde kaydedilerek, hedeflenen kara ulaşılabilir (Mulford ve Comiskey, 2002:31).

Kurumlar vergisi en önemli şirket giderlerinden birisidir. Bu nedenle şirketler, ödedikleri vergiyi azaltmak için şirketlerinde çalıştıkları muhasebecilerden, şirketin daha az vergi ödemesini sağlamalarını isteyeceklerdir. UBS Phillips ve Drew (1991) yaptıkları çalışmada, İngiltere'de bulunan 185 önemli şirketten 24'nün %25'in altında kurumlar vergisi ödediklerini tespit etmişlerdir. Bu durum, vergiden kaçınmanın YM gibi yasal sınırlar içinde kalması ile ilgilidir. Buna karşılık vergi kaçırma ise hile ile ilgili olup yasaktır. Şirketlere, YM de olduğu gibi, vergiden kaçınma ile ilgili planlar hazırlayan danışmanlık şirketleri geniş bir endüstri oluşturmuşlardır (Jones, 2011:49).

Büyük temizlik muhasebesi ise genellikle şirkette yönetim değişikliği olduğunda ve şirket faaliyetlerinin zararda olduğu yılda kullanılabilen bir tekniktir. Söz konusu dönemlerde şirketler; varlıklarını giderleştirerek, verimsiz ya da zararlı bölümlerini kapatarak ve yeniden yapılanma maliyetlerini dönem giderlerine ekleyerek nefes almakta, yani bilançolarını temizlemektedirler (Mulford ve Comiskey, 2002:33). Böylelikle, gelecek yıllar için karlılığı yükseltme olanağına sahip olunmaktadır. Bu teknik, şirket satın alma durumunda da ortaya çıkabilmektedir. Satın alma durumundaki muhasebeleştirme genellikle karşılık muhasebesi ile ilgilidir. Temel düşünce, karşılıkları yüksek tutarak şirketin gelecekteki finansal görüntüsünün daha iyi olmasını sağlamaktır. Örneğin ticari alacaklara ilişkin karşılıklar yüksek tutularak, gelecek yıllarda daha yüksek ticari alacaklara sahip olma şansı yaratılabilir (Jones, 2011:49).

Stoklar üzerinde iki temel yöntem uygulanarak artması sağlanabilir. Bunlardan birincisi stok miktarının manipüle edilmesidir. Karın yüksek olmasının istendiği dönemlerde muhafazakar bir politika izlenerek stok miktarının yüksek tutulması istenebilir. Sonradan stok miktarının çok yükselmesi durumunda ise daha gevşek bir politika izlenerek stok miktarı azaltılabilir. Örneğin stok sayımı esnasında gözden kaçan belli bir miktar stok daha olduğu tespit edilerek, dönem sonundaki stok miktarı artırılabilir. Stoklar üzerinde uygulanabilen diğer yöntem ise değerlemeye ilişkindir. Özellikle elde bulunan ve yavaş sirkülasyonu olan stok kalemleri için karşılık muhasebesi kullanılabilir. İşletme yönetimi bu konuda kendi değerlendirmesini yapacaktır ve aldığı kararları da sonradan değiştirebilir. Asıl olan stokların değerlemesinde kullanılan yöntemin değiştirilmesidir. Muhasebe standartları stokların; gerçek parti maliyet yöntemi, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi veya ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemlerinden biri ile değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir (KKG,

TMS-2, md.23-25). Bunun yanında halen Amerika'da geçerli olan son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemi de bulunmaktadır (Jones, 2011:51).

Giderlerin aktifleşmesiyle ilgili olarak Amerikan AOL şirketinin 1996 yılında yaptığı işlemler literatüre girmiştir. Şirket, vergi öncesi 363 milyon dolarlık abone edinme maliyetlerini aktifleştirmiş. Abone edinme maliyetleri, üretim maliyetleri ile şirketin yazılımı içeren milyonlarca bilgisayar diskinin üyelere dağıtılma maliyetlerini içeriyordu. Söz konusu giderler yeni üyelere sağlanacak gelirleri artırmak adına ertelenmiştir. Şirket 1996 yılında, vergi öncesi 62.3 milyon dolarlık kar beyan etmiştir. Ancak şirket 363 milyon dolarlık giderini aktifleştirdiğinden ve bu yıla düşen aktifleştirilmiş amortisman da 126 milyon dolar olduğundan; şirketin aktifleştirme politikası gereği vergi öncesi kazancı 237 milyon dolar yükselmiştir (Mulford ve Comiskey, 2002:203). Diğer bir ifadeyle şirketin 1996 yılı kazancı 62.3 milyon kar değil, yaklaşık 175 milyon dolar zarar olması gerekmektedir.

Varlığın kullanım ömrünün yanında amortisman yönteminin değiştirilmesi de YM açısından karı manipüle etmeye olanak sağlamaktadır. Örneğin doğrusal amortisman yönteminde, varlığın hurda değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Buna karşılık azalan bakiyeler yönteminde ise ilk yıllarda yüksek olan amortisman gideri faydalı ömür boyunca azalmaktadır (KGK, TMS-16, md.62). Bu durumda azalan bakiyeler yönteminden, doğrusal amortisman yöntemine geçildiğinde amortisman tutarı azalacak ve karlılık yükselebilecektir. Ters durumda ise amortisman tutarı yükselecek ve karlılık düşürülebilecektir. Ayrıca muhasebe standartları kapsamında amortisman giderinin dönem gideri yazılması dışında aktifleştirilme seçeneği de bulunmaktadır. Şayet, varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılıyor ise bu durumda amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturduğundan defter değerine dahil edilerek aktifleştirilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine eklenir. Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilebilmektedir (KGK, TMS-16, md.49). Bahsedilen bu durum amortisman tutarları ile işletme karlılığının değiştirilmesini sağlayabilen YM açısından açık bir kapı olarak nitelenebilir.

Ticari satışlarda birçok işlem kredili gerçekleşmektedir. Satışlar sonucunda ticari alacaklar ortaya çıkmakta ve bu alacakların bir kısmı borçluları tarafından ödenememektedir. Şirketler de tahsili şüpheye düşmüş söz konusu alacaklar için karşılık ayırmaktadır. Ancak karşılık ayırma ile ilgili kararlar yönetimin inisiyatifinde bulunmaktadır. Şirket karı artırılmak istendiği zamanlarda yönetim tarafından, tahsil edilemeyecek alacak düzeyine ilişkin tahmin oldukça düşük tutulabilir. Böylelikle tahsili şüpheli alacakların oluşturacağı giderden kurtulularak karlılık sürdürülebilir. Fakat şüpheli alacakların yaratacağı giderden kurtulmak sürdürülebilir değildir. Şüpheli ya da tahsili imkansız hale gelmiş alacaklara oldukça cömert davranan HG Palmer şirketi, bu durumun olağanüstü örneği olmuştur. Şirket 1965 yılına kadar her yıl ticari alacaklarına cömert davranarak, şüpheli alacaklarını minimum düzeyde tutmuştur. 1965 yılına geldiğinde şirketin tahsil edilmemiş ticari alacakları 22 milyon sterlin ile 15 milyon sterlinlik satışlarını geride bırakmıştır. Bunun bir sonucu olarak 4 milyon sterlinlik zararla karşılaşan şirket, ticari alacak politikasını en son 1965 yılında uygulayabilmiştir (Jones, 2011:55).

2.3. Varlıkların Artırılması Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Güçlü bir bilanço oluşturmak için kullanılacak ilk yöntem varlıkları artırmaktır. Giderlerin azaltılmasıyla ilgili yapılan YMU'daki çoğu teknik, bu durumu dolaylı olarak sağlamaktadır. Ancak burada sıralanacak olan teknikler, doğrudan kar artırmak yerine işletmenin varlık yapısını geliştirmek üzerinedir. Söz konusu teknikler; şerefliyi artırmak, markalar ve diğer maddi olmayan duran varlıkları artırmak, duran varlıkları yeniden değerlendirme ve gerçeğe uygun değerlendirme olarak sıralanabilir (Jones, 2011:56):

Şerefiye, şirket satın alma ve birleşmelerinde ortaya çıkan ve maddi olmayan bir varlıktır. Satın alınan şirketin net varlıklarının gerçek değerinin satın alma fiyatından daha az olması durumunda şerefiye ortaya çıkmaktadır. Uluslararası muhasebe standartlarına göre şerefiye aktifleştirilir ve değeri azalmadıkça bilançoda tutulur. Şerefiyenin değeri maksimize edilirse işletmenin varlıklarının değeri de artacaktır. Bu durum aynı zamanda satın alınan işletme varlıklarının gerçek değerini azaltma avantajı da yaratmaktadır. Çünkü gerçek değerinin altında satın alınmış varlıklar satıldıklarında işletme karı yükselecektir. Bu nedenle işletme yöneticileri, satın alma ya da birleşmelerdeki şerefiyenin yükseltilmesini teşvik etmekte ve şerefiyede meydana gelecek değer düşüklüğüne de karşı çıkmaktadırlar. Ayrıca şerefiyenin amortismanına tabi olması da gerek amortisman süresinin gerekse amortisman yönteminin değiştirilerek karın artırılıp azaltılmasına olanak sağlamaktadır (Jones, 2011:56).

Marka muhasebesi, muhasebe bilimi için yeni bir konu sayılabilir. Muhasebe standartlarına göre; marka değerinin bilançoda göstermesinde, edinilen ya da devralınan marka değeri bilançoda gösterilebilmekte olup, işletmenin kendi içinde yarattığı marka değeri bilançoğa yansıtılamamaktadır (KGK, TMS-38, md.62). Marka bilançoğa alınırken ise ya satın alma bedeli ya da gerçeğe uygun değeri belirlenerek muhasebeleştirilir (KGK, TMS-38, md.26,35 ve 45). Ancak marka dahil olmak üzere maddi olmayan varlıkların değerinin belirlenmesindeki sorun, her zaman gerçeğe uygun değer net olmaması ve apaçık bir şekilde belirlenememesidir. Çünkü, maddi duran varlıkların doğası gereği değer belirleme öznel bir nitelik taşımaktadır. Şirketler gittikçe karmaşık hale geldiklerinden, işletme varlıkları içerisinde maddi olmayan duran varlıkların oranı yükselmektedir. Genellikle, değerlerinin belirlenmesi güç olan maddi olmayan duran varlıklar, işletme bilançolarında gösterilmemektedir. Ancak farklı maddi olmayan duran varlıkların sayısı işletme bilançolarında giderek artmaktadır. Örneğin şirket isimleri, patentler ve ticari markalar, personel becerileri, bilgisayar yazılımı, teknik bilgi ve işletmenin sahip olduğu yöneticiler listesi gibi maddi olmayan duran varlıkların değerlerini belirlemek zor olduğundan, YMU için olanak yaratmaktadır.

Özellikle uluslararası muhasebe standartları kapsamında muhasebeleştirme yapmayan, finansal tablolar hazırlamayan ve borsaya da kote olmamış şirketler için maddi ve maddi olmayan varlıkların yeniden değerlendirilmesinde amaç, kurumsal olarak sahip olunan bilanço varlıklarının değerini yükseltmektir. Söz konusu şirketler için yeniden değerlendirilmedeki öznellik unsuru YM için ortam sağlamaktadır. Rutherford (1999) şirketlerin maddi duran varlıklarının değerini artırmak için çok fazla çaba sarf ettiğini ortaya koymuştur. İngiltere’de 1978 yılında maddi duran varlıkların zorunlu amortismanı karşısında lobi faaliyetlerinin olduğunu belirten Rutherford; üst düzey bir şirket yöneticisinin, her beş yılda bir maddi duran varlıkların değerini yükseltme niyetinde olduğunu ve değerlendirmeyle ilgili olarak muhasebecilerden çok bir bilirkişinin görüşüne ihtiyaç duyduğunu söylediğini aktarmıştır. Yeniden değerlendirme yöntemi ile İngiltere’de izin verilen yasal düzenlemeler ışığında, işletmeler varlıklarının fiyatını dolayısıyla bilançolarını ve karlarını, varlıkları amortismanına tabi tutmadan, artırmışlardır. Thomas (2002) Enron şirketinin kar tahminleri tutturabilmek için sürekli baskı altında olduğunu, bundan dolayı da yeniden değerlendirmeyle ilgili tahminlerini önemli ölçüde abartmış olabileceğini savunmuştur. Enron’un duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden gelen gerçekleşmemiş ticari kazancının, 2000 yılı için şirketin 1.41 milyar dolarlık vergi öncesi karının yarısından fazla olarak muhasebeleştirildiğini belirtmiştir (Jones, 2011:57).

Enron şirketinin 2000 yılında ortaya çıkan gerçeğe uygun değer muhasebesinin faaliyet sonuçlarına etkisi bu durumu ortaya koymuştur. Şirket, 1991 yılında SEC ve diğer düzenleyici kurumları, doğal gaz sözleşmelerindeki gelir tanıma politikasını değiştirmeyle ilgili olarak bilgilendirmiştir. Enron, doğal gaz sözleşmeleri için gerçeğe uygun değer muhasebesini kullanmak istemiştir. Bu yöntemin kullanılması Enron için, sözleşmelerden gelecekte elde edilecek gelirin, sözleşme imzalandığında, bugünkü değeri üzerinden gelir tablosuna aktarılması anlamına gelmekteydi. Gerçeğe uygun değer muhasebesinin agresif biçimde kullanılması, GKGMI’nin dönemsellik ilkesinin aksine gerçekleşmiştir. Çünkü gelir tahakkukunun sözleşme süresine

yayıması gerekmektedir. Ayrıca, uzun dönemli sözleşmelerin objektif değerinin sözleşme yapıldığı tarihte nasıl belirlendiği konusu da ayrı bir tartışma konusu olmuştur (Holt ve Eccles, 2003:327).

2.4. Yükümlülüklerin Azaltılması Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

İşletmenin bilanço değerini yükseltebilmesi için uygulayabileceği diğer bir strateji de yükümlülüklerin azaltılmasıdır. Şüphesiz ki burada bahsedeceğimiz yükümlülük, işletmenin üçüncü kişi ve kurumlara olan borçlarını kapsamaktadır. İşletmenin yabancı kaynaklarının azalması, özsermaye yapısının güçlendiği anlamını taşıyabilmektedir. Böyle bir durumu yansıtan bilanço, muhasebe ilgililerini şirket hakkında olumlu düşünmeye sevk edecektir. İşletme borçlarının azaltılmasıyla ilgili olarak iki yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler bilanço dışı finansman ile borçların sermaye olarak yeniden sınıflandırılmasıdır (Jones, 2011:58).

Bilanço dışı finansman YM'nin en karmaşık biçimlerinden biridir. Bu yöntemin temel amacı, bilançodaki yabancı kaynakları azaltmaktır. Şirketlerin yükümlülüklerini azaltarak karşılaşılabilecekleri risk düzeylerini düşürmeleri, özellikle potansiyel yatırımcıların yatırım kararlarına etki eden bir durumdur. Bilanço dışı finansmanın arkasında farklı nedenler yatabilmektedir. Bazı hallerde şirketler, fazla borçlanarak kendi kredi sözleşmelerinin kurallarını ihlal edebileceklerinden bilanço dışı finansmanı tercih edebilirler (Jones, 2011:58). Bazen de sadece kredi verenler ile yatırımcılara karşı bilançolarını güçlü göstermek ve sermaye maliyetini azaltmak adına bu yöntemi seçebilirler. Çünkü kredi verenlerin güçlü bir bilanço ile karşılaştıklarında, faiz oranlarını düşürdükleri ve kredi miktarını yükselttikleri varsayılmaktadır (Gamble, 1997). Şirketlerin bilançoda gösterilmeyen finansal enstrümanlar, ticari işlemler, garantiler, varlık satışı ve diğer finansal aktiviteler aracılığıyla borçlarını yapılandırmasını ifade eden bilanço dışı finansmanın uygulanması farklı biçimlerde olabilmektedir (Rogers ve Lindstrom, 1996:19). Daha serbest koşullar altında fon isteyen büyüme odaklı şirketlere finansal yenilik sunan bilanço dışı finansman; konsiye stok finansmanı, satış ve geri alış anlaşmaları, factoring, menkul kıymetleştirme, leasing ve borç transferi gibi enstrümanları bünyesinde barındırmaktadır (Yeoh, 2007:12).

Genellikle ticari bankalar tarafından sunulan karışık finansman planları, şirketlerin borçlarını sermaye olarak yeniden sınıflandırmasını teşvik etmektedir. Ticari bankaların yarattığı bu olanak ile hisse senedine dönüştürülebilir tahvillerle ilgili suistimal yapılabilmektedir. Hisse senedine dönüştürülebilir tahviller sahiplerine gelecekte hisse senedi sahip olma olanağı sunmaktadır. Şayet hisse senedine dönüştürülebilir bir tahvil, satma opsiyonu ile birlikte satın alınırsa, belli bir süre sorunda alıcısına bir prim karşılığında hisse senedine dönüştürme şansı vermektedir. Bu durum özellikle tahvil için geçerli faiz oranlarının düşük olması halinde hisse senetlerinin fiyatları yükselirse önem taşır. Çünkü böyle bir durumda yatırımcı tahvili daha çok getirisi olan hisse senedine dönüştürmek isteyecektir. Bu nedenle şirketler yatırımcılarını teşvik ederek, yoğun biçimde dönüştürme opsiyonunu kullanmasını isteyebilirler. Japonya'da bulunan Sawoka ve Yaohan Japan şirketleri hissedarlarını, ellerindeki tahvilleri adi hisse senetlerine dönüştürmeleri için yoğun bir biçimde teşvik ederek karlarını şişirmek için birçok şüpheli uygulamaya gitmiştir. İtalyan Parmalat şirketi 500 milyon avro tutarında hisse senedine dönüştürülebilir tahvil ihraç etmiştir. Tahvilin alıcısı, 2008 yılında tahvili hisse senetlerine dönüştürmek için geri dönülmez bir anlaşma yapmıştır. Bu yöntemle borçlar sermaye gibi sınıflandırılmıştır. Tahvil alıcısının kim olduğu tespit edilememiş ve bu işlemin Parmalat'ın başka bir iştiraki tarafından yapıldığı düşünülmüştür (Jones, 2011:60).

2.5. Nakit Akışı Aracılığıyla Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

İşletmenin nakit akışlarıyla oynamak, işletme karını şişirme uygulamalarından daha zor olmaktadır. Bunun temel nedeni, nakdin kardan çok daha az tahmin edilebilir olmasıdır. İşletmeler bazen olağanüstü durumlarda, önceki bir dönemden sonraki bir döneme kadar olan nakit akışlarını hızlandırabilmektedirler. Doğrudan ya da dolaylı yöntemle hazırlanabilen nakit akım tablosu, şayet fiili nakit girişi ve çıkışları gösteriyor ise doğrudan yöntem ile hazırlanmış anlamına gelmektedir. Dolaylı yöntemle hazırlanmış nakit akım tablosunu anlamak, konunun uzmanı olmayan kişiler bakımından daha zor olmaktadır. Nakit akım tablosu aracılığıyla işletmenin tüm nakit akımları;

faaliyetlerden sağlanan nakit akımları, yatırımlara ilişkin nakit akımları ve finansmana ilişkin nakit akımları gibi kalemlere bölünmektedir. Çoğu şirket dolaylı yöntem ile nakit akım tablosunu hazırlayarak, daha fazla esneklik elde etmeyi amaçlamaktadır. Analistler özellikle faaliyetlerle ilgili nakit akımlarına odaklandığından, nakit akışları ile oynamak daha çok bu yönde olmaktadır. İşletmeler faaliyetlere ilişkin nakit girişleri artırarak ya da faaliyetlere ilişkin nakit çıkışlarını azaltarak, nakdi açıdan güçlü bir yapıda olduklarını göstermeye çalışabilirler (Jones, 2011:60-61).

Faaliyetlerden sağlanan nakit giriş ve çıkışlarının işletmenin ana faaliyet konusuyla ilgili ticari işlemlerden doğması gerekmektedir. Enron örneğinde olduğu gibi şirketler ana faaliyetleriyle ilgili olmayan ya da tek seferlik yapılmış varlık satışına ilişkin nakit akımlarını faaliyetleriyle ilgiliymiş gibi sınıflandırabilmektedir. Keza Enron, bankadan aldığı kredileri faaliyetlerden sağlanan nakit girişi gibi göstermiştir (Jones, 2011:61). Çünkü işletmeler faaliyetlerden sağlanan nakit akımlarının sınırını mümkün olduğunca geniş tutmaya çalışırken, yatırım ve finansmanla ilgili nakit akımlarının kapsamını dar tutmak istemektedirler. Bu durumun tersi de nakit çıkışları için geçerli olmaktadır. İşletmeler faaliyetlerden sağlanan nakdi yüksek göstermek amacıyla; esas itibarıyla faaliyetlerle ilişkili nakit çıkışlarını, finansman ya da yatırımlarla ilgili olan nakit çıkışları gibi gösterebilmektedir. Burada da amaç, faaliyetlerle ilgili nakit çıkışlarının kapsamını olabildiğince dar tutmaktır (Mulford ve Comiskey, 2002:13).

3. Bağımsız Denetçiler Açısından Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi

YMU'ların bağımsız denetçiler tarafından nasıl değerlendirildiği ve YMU'ların önlemesine yönelik bağımsız denetçinin sorumluluk algısı üzerine bir saha çalışması yapılmıştır. Bu bölümde yapılan saha çalışmasının ayrıntıları üzerinde durulacaktır.

3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Uluslararası literatürün ardından ülkemiz literatüründe de yer alan bir kavram olan YM ve uygulama yöntemleri ile ilgili olarak, gerek uluslararası literatürde gerekse ülkemiz literatüründe üzerinde tam manasıyla fikir birliğine varılmış değildir. Söz konusu kavram kimilerine göre; GKGMİ'nin esnetilmesi ve sınırlarının zorlanması ile yapılan uygulamalar ile hileli finansal raporlamadan ayrılırken, kimilerine göre de hile ve usulsüzlüğün diğer adı olup GKGMİ dışında yer alan uygulamaları ifade etmektedir. Akademik alanda bu şekilde farklı algılanıp değerlendirilen YM kavramının, denetim faaliyetini icra eden bağımsız denetçiler açısından nasıl algılandığı belirlemek uygulama açısından önem arz etmektedir. Zira bu kavramla ilgili denetim faaliyetinin bizzat içinde olan bağımsız denetçilerin görüşü, akademik alanda da fikir birliğine varılmamış alanı daraltacak ve literatüre ek bir katkı sağlayacaktır.

Denetçilerin denetledikleri söz konusu uygulamaları gerçekleştiren işletmelerdeki genel özellikleri ülkemiz işletmeleri açısından ortaya koyabilmek; hem muhasebe bilgi kullanıcılarına alacakları kararda göz önünde bulundurmaları gereken önemli bir ek bilgi hem de akademik literatüre katkı sağlayacaktır.

Çalışmanın ana konusu ise bağımsız denetçilerin YMU'daki sorumlulukları ile ilgilidir. Bağımsız denetim faaliyetleri ile YMU arasındaki ilişki denetçilerin etik değerler, bağımsızlık, yasal ve mesleki sorumlulukları bakımından belirlenmeye çalışılarak; söz konusu uygulamaların önünü kesmede sorumluluk algısının olup olmadığını ortaya koymak çalışmanın ana konusunu oluşturmaktadır

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Çalışmada SPK'nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar listesinde yer alan bağımsız denetim firmalarındaki denetçilerin konu ile ilgili deneyimleri ve görüşleri yer almaktadır. Bu amaçla, SPK'dan bağımsız denetim yetkisi almış şirketlerdeki bağımsız denetçiler ana kütle olarak belirlenmiştir. Ana kütleli oluşturan bağımsız denetçiler; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı olmak üzere gruplara ayrılmıştır. Her bir gruptaki denetçiler SMMM veya YMM mesleki unvanına sahiptir.

SPK'dan bağımsız denetim yetkisi almış şirket sayısı Eylül 2016 itibarıyla 100 adettir. Söz konusu şirketlerde bağımsız denetim ile uğraşan personel sayısı toplam 1129'dur. Personellerden 227'si stajyer denetçidir. Stajyer olan denetçiler SMMM ya da YMM mesleki unvanlarına sahip olmadığından ve tek başlarına da denetim faaliyetinde bulunma yetkilerinin olmaması nedeniyle, bu çalışmanın kapsamı içerisinde değerlendirilmemişlerdir. Bu nedenle ana kütle sayısı toplam 902'dir. Bağımsız denetçilerin 398'i YMM mesleki unvanına sahip iken, 504'ü de SMMM unvanına sahiptir. Şirketlere ilişkin bağımsız denetçi bilgileri, şirketlerin 2016/2015/2014 yıllarına ilişkin şeffaflık raporlarının incelenmesiyle elde edilmiştir.

Araştırma kapsamında hazırlanan anket dört ana bölümden oluşmaktadır. Anketin ilk bölümünde bağımsız denetçilerin YMU ile hileli mali nitelikte işlemleri aynı biçimde ele alıp almadıkları belirlenmek istenmiştir. Buna yönelik olarak, iki kavramın birbirinin yerine kullanıp kullanılmadığına yönelik bağımsız denetçi görüşü ile YM'nin GKGMİ içinde yer alıp almadığına ilişkin bağımsız denetçinin tutumu belirlenmiştir.

Anketin ikinci bölümünde, denetçi tarafından denetim sırasında karşılaşılan YMU sıklık derecesi ve yöntemleri, literatürdeki farklı sınıflandırmalar gözetilerek ve hileli işlem sınıflandırmaları kapsam dışında tutularak; bu çalışmanın 2. kısmında yaptığımız sınıflandırma esas alınarak belirlenmiştir.

Anketin üçüncü bölümünde, bağımsız denetçilerin YMU'nun tespiti ve önlenmesine yönelik kendi sorumluluk alanlarına ilişkin tutumları ortaya konmuştur. Bağımsız denetçinin sorumluluk alanına giren ifadeler için Balaciu (2012), Lin (2004), Rabin (2005) ve Saad ve Lesage (2010)'ın çalışmalarındaki ölçeklerde yer alan ifadelerden yararlanılmıştır. Bağımsız denetçinin sorumluluk alanı; yasal, denetim faaliyetleri, bağımsızlık, etik ve mesleki açıdan belirlenmiş ve söz konusu alanlardaki sorumluluklara ilişkin tutumlar ortaya konmuştur.

Anketin son bölümünde ise YMU ile karşılaşılan işletmelerin genel özellikleri, YM uygulama biçimleri dikkate alınarak belirlenmiştir. SAS No. 82 "The Auditor's Responsibilities To Detect Fraud" (Denetçinin Hile Tespit Etme Sorumlulukları) standardı ve SEC'in muhasebe ve denetim uygulama yönergelerinde yer alan ve "kırmızı bayrak" olarak ifade edilen manipülasyon göstergeleri kullanılarak (Loebbecke vd, 1989:6-7), YMU'ya yönelik işletmelerin belli başlı özellikleri ortaya konulmuştur. Söz konusu manipülasyon göstergelerinin oldukça fazla olması ve hileli finansal işlemlere ilişkin durumları da içermesi nedeniyle, kapsam YMU ile ilişkilendirilebilen göstergeler ile sınırlı tutulmuştur.

3.3. Araştırmadaki Veri Toplama ve Analiz Yöntemi

Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formunda belirtilen YM uygulama yöntemleri, yöntemleri kullanan işletmelerin genel özellikleri, denetçilerin etik değer, bağımsızlık ve yasal ve kişisel sorumluluklarına ilişkin ifadeler yapılan literatür taraması çerçevesinde belirlenmiştir. Anket sorularının belirlenmesinin ardından pilot çalışma olarak, Zonguldak ve Bartın illerinde faaliyette bulunan 15 bağımsız denetçi ile yüz yüze görüşülerek, soruları incelemeleri ve anlaşılmasını ifadelerin düzeltilmesi sağlanmıştır. Yüz yüze görüşmenin ardından konusunda uzman akademisyenlerin yardım ve desteği ile ankete son şekli verilmiştir.

Anket formu, hem yazılı biçimiyle hem de <http://www.online-anket.gen.tr> web sitesinde elektronik olarak oluşturulmuştur. Hazırlanan elektronik anket formu, SPK'dan bağımsız denetim yetkisi almış 100 adet şirkete öncelikle kurumsal e-posta sistemleri kullanılarak yollanmıştır. Bu yöntemle neredeyse hiç geri dönüşün olmaması nedeniyle, şirket yöneticileri ile iletişime geçilmiştir. Şirket yöneticilerinin onayı ve yardımıyla elektronik anket formu, tam sayım yöntemi ile ana kütlede yer alan denetçilerin hepsine kişisel e-posta aracılığı ile ulaştırılmıştır. Ankete katılım düzeyini artırmak amacıyla, 15-25 gün ara ile anket formu 4 kez tekrar yollanmıştır. Anket formunun denetçilere ulaştırılması ve yanıt alınabilmesi için 6-8 aylık bir zaman harcanmıştır.

Anket yöntemi ile elde edilen veriler SPSS ve AMOS paket programları kullanılarak analiz edilmiştir. Veri analizi istatistiksel olarak belirlendiğinden dolayı, söz konusu yöntemler için en etkin ölçme araçlarının toplamsal likert ölçekler olduğu saptanmıştır. Geliştirilen ölçek, önce hedeflenen ana kütlelerin bir kısmına uygulanıp, daha sonra tekrar düzeltmeler yapılarak hedeflenen örneklemin tamamına uygulanır. Bu çalışmada hedeflenen ana kütle sayısının düşük olması ve dolayısıyla ulaşılabilecek örneklem sayısının da düşük olması sebebiyle, bu aşama tek seferde gerçekleştirilmiştir. Ölçme araçlarının önemli bir kısmının daha önceki başka çalışmalarda kullanılmamış olması ve çalışmada kullanılan bir takım ölçeklerin de ölçeğin kullanıldığı diğer çalışmaların araştırma konularından farklı olması sebebiyle, oluşturulan soru formlarının ölçme işlevlerini yerine getirebildiğinden emin olmak için güvenilirlik ve geçerlilik testlerine tabi tutulmuştur.

Soru formlarının bilimsel ölçme aracı niteliklerinden emin olmak adına öncelikle olgu ve kavramları açıklayabileceği düşünülen sorular literatürden faydalınarak bölümlere ayrılmış, faktör (bileşen) yapıları belirlenmiştir. Belirlenen faktör yapıları elde edilen veriler ile yapısal eşitlik modellerinin özel bir türü olan doğrulayıcı faktör analizi kullanılarak doğrulanmaya çalışılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizi sonucu yapı geçerliliği sağlayan ölçeklerin güvenilirliklerini test etmek amacıyla; Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayısı, madde toplam korelasyon katsayısı, ölçek toplanabilirlik olasılığı ve ikiye bölme yöntemi ile güvenilirlik korelasyon katsayıları incelenmiştir.

Araştırma kapsamında elde edilen bulguların oldukça kapsamlı olması nedeniyle; bu çalışma kapsamında, yapılan araştırmanın bağımsız denetçilerin sorumluluk algılarına yönelik tutumunu içeren anket sorularına verdikleri yanıtlara yönelik frekans analizlerinin sonuçları paylaşılmıştır.

3.4. Araştırma Bulguları ve Değerlendirilmesi

SPK'dan bağımsız denetim yetkisi almış denetim şirketlerindeki YMM ve SMMM sayısı 902'dir. Bağımsız denetçilerin 398'i YMM mesleki unvanına sahip iken, 504'ü de SMMM unvanına sahiptir. Tam sayım yöntemiyle 902 kişiye anket formu ulaştırılmış ve 155 bağımsız denetçiden yanıt alınmıştır. Anketlere geri dönüş oranı %17.2'dir. Çalışmadaki hata payı (margin of error), %95 güvenilirlik seviyesinde %5.41 olarak gerçekleşmiştir. Araştırma kapsamında anket uygulanan bağımsız denetçilerin yaş dağılımı şu şekildedir; % 2.72'si 18 ile 25 yaş arası (n=4), % 59.86'sı 26 ile 40 yaş arası (n=88), % 24.49'u 41 ile 55 yaş arası (n=36), % 12.93'ü 56 yaş ve üzeridir (n=19). Bağımsız denetçilerin % 84.31'i erkek (n=129) iken % 15.59'u kadındır (n=24). Bağımsız denetçilerin eğitim durumlarına göre dağılımı ise; % 62.34 lisans (n=96), % 33.12 yüksek lisans (n=51), % 4.54 doktora (n=7) şeklindedir. Bağımsız denetçilerin çalıştıkları firmadaki unvanlarına göre dağılımı ise; % 21.29 sorumlu ortak baş denetçi (n=33), % 10.97 baş denetçi (n=17), % 14.84 kıdemli baş denetçi (n=23), % 36.77 denetçi (n=57), % 16.13 denetçi yardımcısı (n=25) şeklinde gerçekleşmiştir. Anketi yanıtlayan bağımsız denetçilerin % 83.23'ü SMMM iken (n=129), % 16.77'si (n=26) YMM'dir. Son olarak, bağımsız denetçilerin hizmet sürelerine göre dağılımları ise; % 57.89 1 ile 5 yıl arası (n=77), % 21.80 6 ile 10 yıl arası (n=29), % 8.27 11 ile 15 yıl arası (n=11), ve % 12.04 16 yıl ve üstü (n=16) biçimindedir.

Bağımsız denetçilerden öncelikle kavramsal açıdan YM ile hile arasındaki ilişkiyi değerlendirmeleri istenmiştir. Ankete katılan denetçilerin YM ile hile arasında kavramsal açıdan nasıl bir ilişki olduğuna ilişkin değerlendirmeleri aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

Tablo 1: **Yaratıcı Muhasebe ile Hile Arasındaki Kavramsal İlişkinin Değerlendirilmesi**

Size göre yaratıcı muhasebe (creative accounting) ile hile kavramları arasında nasıl bir ilişki bulunmaktadır?	Frekans (n)	Yüzde (%)
Her ikisi de aynı anlamdadır.	21	13.82
Anlamları birbirinden farklıdır.	68	44.74
İkisi birbirinden kesin çizgilerle ayıramamaktadır.	62	40.79
Diğer	1	0.65
Toplam	152	100

Yukarıdaki tabloya göre, soruya yanıt veren bağımsız denetçiler açısından %44.74 oranı ile YM ile hile birbirinden farklı kavramları ifade etmektedir (n=68). Bu orana çok yakın olan %40.79 ile YM ile hilenin birbirinden kesin çizgilerle ayırlamadığı değerlendirilmiştir (n=62). Bağımsız denetçilerin %13.82'e göre ise YM ile hile aynı anlama gelmektedir (n=21). Diğer yanıtı veren 1 kişi ise herhangi bir açıklama yapmamıştır.

Bağımsız denetçiler açısından YMU ile GKGMİ arasında nasıl bir ilişkinin olduğu da değerlendirilmiştir. Bağımsız denetçilerin değerlemeleri aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

Tablo 2: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları ile GKGMİ Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi

Sizce yaratıcı muhasebe uygulamaları ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) arasında nasıl bir ilişki bulunmaktadır?	Frekans(n)	Yüzde(%)
Yaratıcı muhasebe uygulamaları GKGMİ içerisinde yer almaktadır.	41	27.15
Yaratıcı muhasebe uygulamaları GKGMİ dışında yer almaktadır	18	11.92
Yaratıcı muhasebe ile GKGMİ arasında herhangi bir ilişki yoktur.	27	17.88
Yaratıcı muhasebe uygulamalarının bir kısmı GKGMİ içinde iken, bir kısmı GKGMİ dışındadır.	63	41.72
Diğer	2	1.33
Toplam	151	100

Anket sorusuna yanıt veren bağımsız denetçilerin %41.72'sine göre YMU'nun bir kısmı GKGMİ içinde iken, bir kısmı GKGMİ dışındadır (n=63). Bağımsız denetçilerin %27.15'i YMU'yu GKGMİ içinde değerlendirmişlerdir (n=41). Bağımsız denetçilerin %17.88'sine göre ise YMU ile GKGMİ arasında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır (n=27). Bağımsız denetçilerin %11.92 söz konusu uygulamaları GKGMİ dışında değerlendirmişlerdir (n=18). Diğer yanıtı veren 2 kişi ise herhangi bir açıklama yapmamıştır. Bağımsız denetçilerin YMU ile karşılaşma oranı %61.44'dür (n=94). Buna karşılık denetçilerin %38.56'sı YMU ile hiç karşılaşmamışlardır (n=59).

YMU ile karşılan denetçilerin, karşılaştıkları YMU ve sıklık dereceleri incelendiğinde ise, bağımsız denetçilerin en sık karşılaştıkları YM uygulama türü %22.55 ile giderlerin azaltılmasına yönelik yapılan uygulamalardır (n=85). En az karşılaşılan uygulama türü ise %16.97 ile kaynakların azaltılması amacıyla ile yapılan mali işlemlerdir (n=64). Değerler elde edilirken; bağımsız denetçilerin söz konusu uygulamalar ile hiç karşılaşmaması durumu verilen yanıtlardan çıkarılarak, karşılaşma durumlarının toplamı sıralanmıştır.

Ankete katılan bağımsız denetçilerin, gelirlerin artırılması amacıyla yapılan mali nitelikli işlemlerle ilgili olarak karşılaştıkları uygulamaların sıklık derecesi aşağıdaki gibidir:

Tablo 3: Gelirlerin Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Türleri Açısından Sıklık Dereceleri

Gelirin Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Gelirin erken tahakkuk ettirilmesi	75	28.74
Faiz gelirlerinin fiktif bir biçimde artırılması	42	16.09
Faaliyet dışı karların dönem gelirine eklenmesi	64	24.52
Kredilerin satış geliri gibi kaydedilmesi	26	9.96
İki şirketin ürünlerini birbiri ile değiştirerek bu işlemi satış yapmış gibi göstermesi	54	20.69
Toplam	261	100

Yukarıdaki tablo oluşturulurken, bağımsız denetçilerin sıralanan uygulamalar ile hiç karşılaşmaması durumu verilen toplam yanıtlardan çıkarılarak frekans ve yüzdeler belirlenmiştir. Tabloya göre; bağımsız denetçilerin en sık karşılaştığı gelir artırmaya yönelik mali işlem, %28.74 ile

gelirin erkek tahakkuk ettirilmesidir (n=75). En az karşılaşılan işlem ise %9.96 ile kredilerin satış geliri gibi kaydedilmesi işlemidir (n=26). Giderlerin azaltılması amacıyla yapılan mali nitelikli işlemlerin türleri açısından, bağımsız denetçilerin karşılaşma sıklıkları aşağıdaki gibidir:

Tablo 4: **Giderlerin Azaltılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Türleri Açısından Sıklık Dereceleri**

Giderlerin Azaltılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Karşılık muhasebesi aracılığıyla giderlerin azaltılması veya artırılması	75	16.48
Vergiden kaçınma amacıyla giderlerin azaltılması	63	13.85
Büyük temizlik muhasebesi aracılığıyla giderlerin azaltılması	41	9.01
Dönem sonu stoklarını yüksek göstererek giderlerin azaltılması	76	16.70
Giderleri aktifleştirme suretiyle giderlerin azaltılması	79	17.36
Amortisman sürelerini uzatma suretiyle giderlerin azaltılması	56	12.31
Şüpheli alacak karşılıklarını azaltma suretiyle giderlerin azaltılması	65	14.29
Toplam	455	100

Yukarıdaki tabloya göre bağımsız denetçiler, giderlerin azaltılması ile ilgili olan mali nitelikli işlemlerden en sık %17.36 oranıyla giderlerin aktifleştirilmesi ile karşılaşmışlardır (n=79). Bunun dışında karşılık muhasebesi aracılığıyla ve dönem sonu stokları yüksek gösterme suretiyle de giderlerin aktifleştirilmesine oldukça yakın oranda giderlerin manipüle edilmesiyle karşı karşıya gelmişlerdir. Giderlerin azaltılması ile ilgi uygulanan en az rastlanan YM uygulama biçimi ise %9.01 oranıyla büyük temizlik muhasebesinin kullanılmasıdır (n=41). Bu tablonun oluşturulmasında da bağımsız denetçilerin hiç karşılaşmadığını ifade eden yanıtlar toplam yanıtlar içerinden çıkarılmıştır.

Varlıkların artırılması amacıyla yapılan mali nitelikli işlemlerin türleri ele alındığında, bağımsız denetçilerin söz konusu türler ile karşılaşma sıklıkları şu şekilde gerçekleşmiştir:

Tablo 5: **Varlıkların Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemlerin Türleri Açısından Sıklık Dereceleri**

Varlıkların Artırılması Amacıyla Yapılan Mali Nitelikli İşlemler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Şerefiyeyi yüksek göstererek varlıkların artırılması	50	20.92
Maddi olmayan duran varlıklar aracılığıyla varlıkların artırılması	54	22.59
Yeniden değerlendirme suretiyle varlıkların artırılması	69	28.87
Gerçeğe uygun değerlendirme aracılığıyla varlıkların artırılması	66	27.62
Toplam	239	100

Tablo 5'e göre, bağımsız denetçilerin varlıkların artırılması ile ilgili olarak hiç karşılaşmama seçeneğinin çıkarılması ile en sık karşılaştıkları varlık artırılması türü %28.87 ile yeniden değerlendirme (n=69) ve hemen ardından bu orana çok yakın olan %27.62 ile gerçeğe uygun değerlendirme (n=66). Bağımsız denetçilerin en az karşılaştıkları varlıklarını manipüle etme türü ise %20.92 ile şerefiyenin yüksek gösterilmesidir (n=50).

Bağımsız denetçilerin kaynakların azaltılması ile ilgili olarak ise en sık karşılaştıkları YM türü %54.47 ile bilanço dışı finansman iken (n=67), %45.53 oranı ile borçların sermaye olarak yeniden sınıflandırması ile karşılaşmışlardır (n=56).

Ankete katılan bağımsız denetçilerden, YMU ile denetledikleri şirketlerin finansal durumunun gerçekte olduğundan iyi veya kötü gösterilmesi ile ilgili olarak değerlendirmeleri istenmiştir. Bağımsız denetçilerin denetlediği şirketlerdeki YMU'nun şirketin finansal durumunu olduğundan daha iyi göstermek amacıyla yapıldığı ile karşılaşma yüzdesi %84.95'dir (n=79). Buna karşılık, YMU ile karşılaşan denetçilerin %51.11'i denetledikleri işletmelerin finansal durumunun olduğundan daha kötü gösterilmesi ile karşılaşmışlardır (n=46). Bu sonuca göre; bağımsız denetçiler, YMU ile denetlenen şirketin finansal görünümünün olduğundan daha iyi gösterilmesi durumu ile daha kötü gösterilmesi durumuna nazaran daha sık karşılaştıkları anlaşılmaktadır. Bir başka ifadeyle; YMU daha sık biçimde işletmenin finansal durumunu olduğundan daha iyi gösterme amacıyla kullanılmaktadır.

Tablo 6'da bağımsız denetçilerin denetledikleri ve manipülasyonlarla karşılaştıkları işletmelerle ilgili genel özelliklere yönelik frekans ve yüzde değerleri topluca verilmiştir. Manipülasyon yapan işletmelerin genel özellikleri ile ilgili anket sorularına yanıt veren bağımsız denetçilere göre; söz konusu işletmelerde finansal kararlar genellikle kurumsal kültürden uzak olup belirli kişiler tarafından alınmaktadır. Bunun yanında bağımsız denetçilere göre, manipülasyon yapan işletmelerde önemli ölçüde mali işlemler topluca kayıt edilmektedir ve bundan dolayı finansal tabloların hazırlanmasında sorunlar ile karşılaşmıştır. Bağımsız denetçilerin denetledikleri ve manipülasyonlar ile karşılaştıkları işletmelerin büyük kısmı, yönetimi sürekli değişen ya da el değiştiren işletmeler değildir. Yine bağımsız denetçilere göre söz konusu işletmelerde iç kontrol sisteminin varlığında ya da etkili çalışmasında önemli ölçüde sorun bulunmaktadır. Bağımsız denetçilere göre manipülasyon yapan işletmelerde genellikle GKGMİ'nin esnetilmesi tercih edilmektedir. Ayrıca bu işletmelerde çalışan muhasebe personelinin mesleki bilgi ve birikimi bağımsız denetçilere göre yetersizdir. Bağımsız denetçilerin denetledikleri ve manipülasyonlar ile karşılaştıkları işletmelerde, işletme yönetiminin karlılık baskısının hissedilir derecede yüksek olduğu ifade edilmiştir. Söz konusu işletmeler genellikle ekonomik dalgalardan etkilenen bir yapıya sahiptir. Bununla birlikte devletin aldığı ekonomik ve siyasi kararlardan da işletmenin karlılık durumu etkilenmektedir. Bağımsız denetçilere göre bu işletmelerde genellikle agresif politika ve stratejiler hakim iken, etik değerler geri planda yer almaktadır. İşletmelerde ortaya çıkan usulsüzlüklerle ilgili olarak ise genellikle suçun alt kademedeki yöneticilere yüklenme eğilimi bulunmaktadır.

Anket çalışmasına katılan bağımsız denetçiler açısından, YMU neticesinde ortaya çıkan ancak bağımsız denetçi tarafından tespit edilemeyen önemli bir manipülasyona yönelik yasal yaptırım uygulanması gerektiği görüşü hakimdir. İlgili anket sorusunu yanıtlayan bağımsız denetçilere göre (n=152); denetim faaliyeti neticesinde tespit edilemeyen önemli bir manipülasyona yönelik yasal bir yaptırım uygulanması gerektiğini belirten bağımsız denetçiler %61.2 (n=93) iken, uygulanmaması gerektiğini ifade eden bağımsız denetçiler %17.1'dir (n=26). Bu konuda kararsız kalan bağımsız denetçilerin oranı ise %21.7'dir (n=33). Bağımsız denetçiler arasında manipülasyonlara yönelik yasal yaptırım uygulanması konusunda bir fikir birliğine varıldığı söylenebilir.

Ankete katılan bağımsız denetçilere göre karşılaşılan yasal boşluklarla ilgili ise genel olarak aynı yönde bir eğilim olduğu saptanmıştır. Bağımsız denetçilerin (n=150) %55.3'üne göre, bağımsız denetçi karşılaştığı yasal boşlukları denetlediği şirketin lehine yorumlamamalıdır (n=83). Bu konuda farklı düşünen ve yasal boşlukların denetlediği şirket lehine olması gerektiğini ifade eden bağımsız denetçilerin oranı ise %22'dir (n=33). Bağımsız denetçilerin %22.7'si ise bu konuda kararsız kalmışlardır (n=34).

Anket çalışmasına katılan bağımsız denetçilerin bağımsızlıkları ile ilgili olarak verilen ifadelerden önlere çıkan en önemli sorunun, çalışılan bağımsız denetim şirketinin denetçi üzerindeki baskılarının olduğu gözlemlenmiştir. Ankete katılan bağımsız denetçilerin (n=150), %58'ine göre bağımsız denetçiler çalıştığı denetim şirketinin baskısını üzerinde hissetmektedir (n=87). Bağımsız

denetçilerin %25'ine göre ise böyle bir baskı bulunmamaktadır (n=37). Bağımsız denetçilerin %17'si baskı olup olmadığı konusunda kararsız kalmışlardır (n=26).

YMU'nun tespiti ve önlenmesinde etik değerlere uyum farklı bir öneme sahiptir. Bunun nedeni, söz konusu uygulamaların tespitinin kimi zaman oldukça zor olması ve uzun zaman boyunca fark edilememesi Enron gibi şirketlerin Arthur Andersen gibi bağımsız denetim şirketleri ile bilinçli bir şekilde koordineli çalışmasının bir sonucudur. Bağımsız denetim şirketlerindeki denetçilerin etik açısından sorumluluklarını yerine getirmeleri halinde, önemli ölçüde bu tarz uygulamaların önüne geçilebileceği düşünülmektedir. Zira ankete katılan bağımsız denetçilerin %58'i etik değerlere uyulmasının YMU'yu önleyebileceğini belirtmiştir (n=87). Bağımsız denetçilerin %23'ü ise bu önermeye katılmayıp, YMU'nun önünü kesmede etik değerlere uyma ile sağlanamayacağını belirtmişlerdir (n=35). Bağımsız denetçilerin %19'u ise bu konuda kararsız kalmışlardır (n=28).

Tablo 6: Bağımsız Denetçilerin Denetledikleri ve Manipülasyonlarla Karşılaştıkları İşletmelerin Genel Özelliklerine Yönelik İstatistikleri

İFADELER	HAYIR		KISMEN		EVET	
	N	%	N	%	N	%
Finansal kararlar kurumsal kültürden uzak olup belirli kişiler tarafından alınmaktadır.	15	10,1	70	47,3	63	42,6
Mali işlemler topluca kayıt edildiğinden finansal tabloların hazırlanması süreci sorunludur.	54	36,7	43	29,3	50	34,0
İşletme yönetiminde sürekli değişikliğe gidilmiştir.	83	56,1	29	19,6	36	24,3
İşletme sürekli el değiştirmiştir.	105	70,9	14	9,5	29	19,6
Etkin çalışan bir iç kontrol sistemi vardır.	93	62,8	14	9,5	41	27,7
İç kontrol sisteminin varlığı tartışmalıdır.	20	13,6	78	53,1	49	33,3
Muhasebe departmanı finans departmanına bağlı faaliyet göstermektedir.	30	20,3	72	48,6	46	31,1
Muhasebe alanında çalışanların sayısı yetersizdir.	32	21,6	76	51,4	40	27,0
Genel olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin esnetilmesi tercih edilmektedir.	20	13,5	72	48,6	56	37,8
İşletme başka bir işletmenin bağlı ortaklığı veya iştirakidir.	49	33,3	43	29,3	55	37,4
İşletme konjektürel ekonomik dalgalanmalardan aşırı ölçüde etkilenmektedir.	17	11,6	79	54,1	50	34,2
Muhasebe alanında çalışanların mesleki bilgi ve birikimi yetersizdir.	27	18,4	62	42,2	58	39,5
Alınan ekonomik ve siyasi kararlar önemli ölçüde işletme karlarını etkilemektedir.	13	8,9	81	55,5	52	35,6
Bilerek ya da bilmeyerek en az bir kez manipülasyona başvurulmuştur.	35	23,6	61	41,2	52	35,1
Muhasebe sistemlerinde yetersizlikler bulunmaktadır.	18	12,2	86	58,5	43	29,3
Yönetim üzerinde işletme sahiplerinin karlılık baskısı hissedilir derecede yüksektir.	14	9,5	92	62,2	42	28,4
Yöneticiler gelirlerini önemli ölçüde prim sisteminden elde etmektedirler.	54	36,2	44	29,5	51	34,2
Önemli sayıda zorluk derecesi yüksek denetim işlemi bulunmaktadır.	32	21,6	58	39,2	58	39,2
Politika ve stratejiler agresif olup, etik değerler geri plana atılmıştır.	31	20,8	60	40,3	58	38,9

Karşılaşılan usulsüz işlemlerde genellikle suçu alt kademedeki yöneticiye atma eğilimi vardır.	33	22,3	62	41,9	53	35,8
--	----	------	----	------	----	------

Ankete katılan bağımsız denetçiler, temel sorumlulukları arasında YMU'yu önlemenin var olduğu yönünde bir görüşe sahiptirler. Bağımsız denetçilerin (n=151) %47'sine göre temel sorumluluklar arasında YMU'yu önlemek bulunmaktadır (n=71). YMU'yu önlemenin denetçinin temel sorumlulukları içerisinde olmadığını belirten bağımsız denetçi oranı ise %37'dir (n=56). Bağımsız denetçilerin %16'sı ise bu konuda kararsız kalmışlardır (n=24).

Bağımsız denetçilerin YMU'da denetlenen işletmeyi sorumlu tutarak, bu tarz uygulamaları tespit etmek için özel bir zaman ayırmaması ve farklı denetim yöntemlerine başvurmaması konusunda bağımsız denetçiler arasında genel olarak aynı yönde görüş benimsendiği söylenebilir. Bağımsız denetçilerin (n=149) %48'ine göre, YMU ile ilgili olarak denetlenen işletme sorumlu tutularak, bu tarz uygulamaları tespit etmek için özel bir zaman ayrılması ve farklı denetim yöntemlerinin kullanılmaması görüşü kabul edilmemektedir (n=71). Bu görüşü benimseyip kabul eden bağımsız denetçilerin oranı ise %34'tür (n=51). Bu konuda kararsız kalan bağımsız denetçilerin oranı ise %18'dir (n=27). Dolayısıyla bağımsız denetçiler, söz konusu uygulamaların tespiti ve önlenmesi ile ilgili olarak sorumlu oldukları görüşünü benimsemişlerdir.

4. Sonuç

Şirketlerde yaşanan muhasebe skandalları sonrası ortaya çıkan iflaslar, hem büyük şirketlerin (Enron gibi) ekonomik hayattan silinmesine hem de denetim şirketlerinin faaliyetlerinin sorgulanmasına neden olmuştur. Arthur Andersen gibi büyük denetim şirketleri arasında yer alan bir şirketin muhasebe skandalları içerisinde bulunarak adeta yok olması, denetim şirketlerinin denetim faaliyetlerindeki sorumluluklarını yerine getirmede üzerinde durulması ve araştırılması gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. YM uygulama alanlarının günden güne geliştirilen ve iyileştirilen muhasebe standartları, kanun ve yönetmelikler ile daha da daraldığı söylenebilir. 2000'li yılların başlarında yaşanan şirket skandalları sonrası birbiri ardına geliştirilip uygulamaya konulan SOX, IAS, IFRS gibi düzenlemeler YMU'nun hareket alanlarını oldukça kısıtlamıştır. Konu ülkemiz açısından değerlendirildiğinde; TMS, TFRS, BDS ve SPK tebliğleri uluslararası düzenlemeler ile tam uyum gösterdiğinden, söz konusu uygulamaların gerçekleştirilebileceği alanların ülkemiz içinde oldukça dar olduğu söylenebilir.

SPK'dan bağımsız denetim yetkisi almış şirketlerdeki bağımsız denetçilere, YMU ve denetçinin sorumluluğu ile ilgili olarak yapılan saha çalışmasının temel amacı, YMU kapsamında bağımsız denetçilerin sorumluluklarının irdelenmesidir. Bu temel amacın yanısıra; Türkiye'de manipülasyon yapan işletmelerin genel özelliklerini ortaya koyabilmek ve karşılaşılan YMU'nun neler olduğunu belirleyebilmek gibi amaçları da bulunmaktadır. Bu kapsamda öncelikle bağımsız denetçilerden YM'yi kavramsal açıdan değerlendirmeleri istenmiştir. Bağımsız denetçilerin çoğunluğuna göre, YM kavramının hile kavramı içerisinde değerlendirilmediği gözlemlenmiştir. Bağımsız denetçilerin diğer önemli bir kısmı da iki kavramın birbirinden tam olarak ayıramadığı görüşünü benimsemiştir. Bu sonuca göre araştırma kapsamında bağımsız denetçilerin hile ile YM'yi kavramsal açıdan birbiri ile aynı anlamda kullanmadığı sonucuna varılabilmektedir. Bağımsız denetçilerin çoğunluğu, YMU'nun bir kısmının GKGMİ içinde bir kısmının GKGMİ dışında olduğu görüşünde birleşmişlerdir. Bu sonuca göre, bağımsız denetçilerin YMU'nun GKGMİ içinde veya dışında değerlendirmeleri bakımından tam olarak bir ayırım içinde olmadıkları söylenebilir. Bağımsız denetçilerin, Türkiye'de YMU'nun ne amaçla kullanıldığı ile ilgili olarak bir fikir birliğinde oldukları gözlemlenmiştir. Onlara göre, çoğunlukla Türkiye'de denetlenen işletmenin finansal durumunu olduğundan daha iyi gösterme amacı ile YMU'ya başvurmaktadır.

Bağımsız denetçiler açısından, YMU'ya başvuran işletmelerde genellikle etkin çalışan bir kontrol sisteminin olmadığı tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilere göre manipülasyon yapan işletmelerde etik değerler geri plana atılarak agresif politikalar izlenmektedir. Söz konusu işletmeler genellikle kurumsal yönetim anlayışlarına sahip olmayan işletmelerdir. Bağımsız denetçilere göre manipülasyon yapan işletmeler genellikle GKGMİ'nin esnetilmesini tercih etmektedirler. Ekonomik

dalgalanmalara karşı hassas olan bu işletmelerde, yönetim üzerinde işletme sahiplerinin hissedilir seviyede karlılık baskısının olduğu bağımsız denetçiler tarafından tespit edilmiştir. Ayrıca manipülasyonların yapıldığı işletmelerde suçun genellikle alt kademedeki yöneticiye atıldığı bağımsız denetçiler tarafından belirlenmiştir.

Bağımsız denetçilerin en sık karşılaştıkları YM uygulaması türü, giderlerin azaltılması amacıyla yapılan uygulamalardır. Bağımsız denetçilere göre işletmeler giderleri azaltabilmek için en çok giderlerini aktifleştirmeyi tercih etmektedir. Bunun yanında dönem sonu stoklarını yüksek göstermek ve karşılık muhasebesi aracılığı ile giderleri azaltmak da sıklıkla tercih edilen yöntemlerdir.

Yapılan saha çalışmasının bir başka sonucu bağımsız denetçilerin yasal sorumlulukları üzerinedir. Bağımsız denetçiler yasal düzenlemelerin belirlediği sorumluluk alanının denetim mesleğini yerine getirmek bakımından yeterli olmadığı görüşünde birleşmişlerdir. Bunun yanında bağımsız denetçiler, muhasebe skandalları sonrası yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetçiye olan güveni artırdığını düşünmektedir. Bağımsız denetçi tarafından tespit edilemeyen YMU'ya yasal yaptırım uygulanması gerektiği, ankete katılan bağımsız denetçiler tarafından ayrıca belirtilmiştir.

Denetim faaliyetlerine ilişkin olarak çalışmada ortaya çıkan sonuçlara göre; bağımsız denetçiler açısından denetim raporu denetlenen finansal tabloların doğruluğunu garanti etmektedir. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetlerinin YMU'yu önlemede caydırıcı bir rol üstlendiğini düşünmektedir. Bağımsız denetçilere göre makul güvence seviyesi ne kadar yüksek ise YM ile karşılaşma olasılığı da o kadar düşüktür. Denetlenen işletmenin denetim faaliyetlerine katkısının olması, bağımsız denetçiler açısından YMU'nun ortaya çıkmasını kolaylaştırmaktadır. Bağımsız denetçiler, denetim kanıtlarının fazla olması durumunda da YM'nin ortaya çıkarılacağı görüşünde birleşmişlerdir.

Bağımsız denetçilerin bağımsızlıklarına ilişkin sorumlulukları bakımından değerlendirmelerinde, üçüncü kişilerin baskılarının denetçinin kararını etkilememesi görüşü hakimdir. Bağımsız denetçiler, bağımsızlıklarını korumak adına, denetledikleri işletme ve üçüncü kişilerle olan ilişkilerine oldukça dikkat etme ve bağımsızlığına gölge düşürmeme konusunda fikir birliğindedirler. Bağımsız denetçilerin etiksel sorumlulukları ile ilgili olarak, mesleki etik kurallarının denetçiden denetçiye değişmemesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Bağımsız denetçilerin standart ve diğer düzenlemelerde olan yasal boşlukları, YMU'yu önlemek bakımından, denetlediği şirketin lehine yorumlanmaması gerektiği görüşü benimsenmiştir. Onlara göre, etik değerlere tam manasıyla uyulursa YMU'nun önü kesilebilir. Bağımsız denetçiler mesleki sorumlulukları açısından YMU'yu önlemeyi temel sorumlulukları arasında görmektedirler. Bağımsız denetçilere göre yapılan denetim faaliyetinden ötürü sadece çalışılan denetim şirketine ve ilgili yasal mercilere sorumluluk yoktur. Bağımsız denetçinin denetim faaliyeti ile ilgili sosyal sorumluluğu da bulunmaktadır. Çalışmaya katılan bağımsız denetçilere göre, denetim riski ne kadar yüksek ise bağımsız denetçi bu büyük risk karşısında daha az sorumluluk almayı istemektedir.

Uygulama kapsamında incelenen olgular, sonradan bağımsız denetçiler üzerine yapılacak olan çalışmalarda daha yüksek örnek hacmi ve daha az kayıp veri ile incelenebilirse, Türkiye'deki YMU ve denetçi sorumluluğu ile ilgili daha geniş katımlı sonuçlar elde edilebilecektir. Ayrıca konunun KGK'dan denetim yetkisi almış bağımsız denetçiler üzerinde de incelenmesi, gelecekte yapılabilecek çalışmalar arasında sayılabilir. Zira onlar açısından da yaratıcı muhasebenin kapsamının belirtilmesi hem denetim alanında yapılacak denetim faaliyetlerine hem de akademik alandaki görüş ayrılıklarının giderilmesine katkı sağlayacaktır. Özellikle YM kavramının denetçiler açısından kapsamının belirlenmesine yönelik çalışmalara ihtiyaç olduğu anlaşılmaktadır. Kavramın tanımı ve içeriği bağımsız denetçiler açısından tam olarak doldurulabilir ise bu konuda yapılacak olan çalışmalar özellikle teorik açıdan daha sağlam temellere dayanabilecektir.

Kaynakça

- Balaciu, D., Bogdan V., Meşter, O. T. ve Gherai, D. (2012). Empirical Evidences of Romanian Auditors' Behavior Regarding Creative Accounting Practices, *Accounting and Management Information Systems*, 11(2), 213–238.
- Can, A.V. (2010). Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi, *Mali Çözüm Dergisi*, 97,21-47.
- Darman, G. M. (2004). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kurumsal Yönetim Üzerine Etkisi. Erişim Adresi http://www.cgscenter.org/doc/ufrsninkurumsal_yonetimuzerindeetkileri.pdf
- Eroğlu, B. (2017). Tüm Zamanların En Büyük 10 Finansal Skandalı. Erişim Adresi <https://ekonomist.co/ekonomist/finansal-skandallar-10837/>
- Farrell, S. (2015). The World's Biggest Accounting Scandals. Erişim Adresi <https://www.theguardian.com/business/2015/jul/21/the-worlds-biggest-accounting-scandals-toshiba-enron-olympus>
- Gacar, A. (2012). Ekonomik Krizler Sonrası Yaşanan Şirket İflasları ve Yaratıcı Muhasebe İlişkisi, *Mali Çözüm Dergisi*, 111 (3), 73-83.
- Gamble, R. H. (1997). Shrewd (and Ethical) Tactics in Off-Balance-Sheet Financing. Erişim Adresi <http://businessfinancemag.com/tax-amp-accounting/shrewd-and-ethical-tactics-balance-sheet-financing>
- Holt, A. ve Timothy E. (2003). Accounting Practice in the Post-Enron Era: The Implications for Financial Statements in the Property Industry", *Briefings in Real Estate Finance*, 2(4), 326-340.
- Jones, M. J. (2011). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*, John Wiley & Sons, England.
- KGK (2009). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar. Erişim Adresi <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>
- KGK (2011). TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar. Erişim Adresi <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>
- KGK (2012). TMS-2 Stoklar. Erişim Adresi <http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>
- Küçüksözen, C. (2005). Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, *Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No:183*, Ankara.
- Lin, Z. L. (2004). Auditor's Responsibility and Independence: Evidence From China, *Research in Accounting Regulation*, 17, 167-190.
- Loebbecke, J. K., Martha, M. E. ve Willingham, J. J. (1989). Auditor's Experience with Materials Irregularities: Frequency, Nature and Detectability Auditing, *A Journal of Practice and Theory*, 9(1), 1-28.
- Mulford, C. W. ve Eugene, E. C. (2002). The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting, John Wiley & Sons, Kanada.
- Naser, K. (1993). Creative Financial Accounting: Its Nature and Use, Prentice Hall, İngiltere.
- Rogers E. R. ve Lindstrom, G. (1996). Ethical Implications of Off-Balance-Sheet Financing, *Business and Professional Ethics Journal*, 15(2), 19-32.

- Saad, E. B. ve Lesage, C. (2010). Why are Auditors Over-blamed in Accounting Frauds? Erişim Adresi <http://aaahq.org/meetings/AUD2010/WhyAreAuditorsOver-blamed.pdf>
- Stolowy, H ve Breton, G. (2000). A Framework For the Classification of Accounts Manipulations. Erişim Adresi <http://www.hec.fr/var/corporate/storage/original/application/d95ea6397561258d767521bb790d1fcc.pdf>
- TELESURTV (2015). Toshiba's Creative Accounting: \$1B in Fake Profits, Audit Shows. Erişim Adresi <http://www.telesurtv.net/english/news/Toshibas-Creative-Accounting-1B-in-Fake-Profits-Audit-Shows-20150721-0024.html>
- YEOH, P. S. (2007). The Legal Implications of Off Balance Sheet Financing: A Comparative Analysis of UK and US Positions. Erişim Adresi <http://wlv.openrepository.com/wlv/handle/2436/17614>

EVALUATION OF CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES FOR AUDITORS IN COMPANIES WHICH INDEPENDENT AUDITING AUTHORITY FROM THE CMB

Extended Abstract

Aim: The main purpose of our work is to be able to examine the responsibility of the independent auditor in the practice of creative accounting (CA) and to raise the perceptions of independent auditors about their creative accounting practices (CAP). In order to achieve this aim, a survey was conducted on the independent auditors of the audit companies that have received independent audit authority from the Capital Markets Board (CMB). Within the context of the implementation, it was initially aimed to determine how the independent auditors perceive the concept of the CA and its practices. The most frequent CAP are listed by determining the frequency of the applications of independent auditors compared and the frequency of the types of CAP. In order to realize the main purpose of the application, it is aimed that independent auditors determine the general characteristics of the companies implementing CA for such applications. The auditor's responsibilities based on the CAP are covered by the professional, independency, auditing activities and ethics.

Method(s): In the study, survey method was used as data collection method. The CA application methods stated in the survey were determined within the context of a literature review of the general characteristics of the enterprises using the methods and auditor's responsibilities (their ethical values, their independence and their legal and personal responsibilities). Following the determination of the survey, 15 independent auditors working in Zonguldak and Bartın were interviewed face-to-face to investigate the questions and to correct the unexplained expressions. Following the face-to-face interview, the survey was given the final form with the help and support of expert academicians. The survey form has been prepared electronically both in written form and on the website <http://www.online-anket.gen.tr>. The prepared electronic survey was sent to 100 companies that have independent audit authority from the Capital Markets Board by using corporate e-mail systems. Due to the fact that this method has never been reversed, communication with company executives has been made. With the approval and help of the company's managers, the electronic survey form has been delivered via personal e-mail to all of the mainstream auditors through a complete counting method. In order to increase the level of participation in the survey, it was sent back 4 times with 15-25 day intervals. It took 6-8 months for the survey to be delivered to the auditors and to be answered. Due to the fact that the findings obtained within the scope of the research are very comprehensive; within the scope of this study, the results of the frequency analyzes for the responses given by the survey inquiries of the independent auditors' attitude toward responsibility perceptions were shared.

Findings: In terms of independent auditors responding to the survey, creative accounting and fraud represent different concepts (44.74%) (n = 68). With this 40.79%, which was very close to this one, the evaluation of the CA and fraud could not be separated with definite lines (n = 62). According to 13.82% of the independent auditors, cheating with YM has the same meaning (n = 21). According to 41.72% of the independent auditors who responded to the survey, some of the CAP were in GAAP, while some were not GAAP (n = 63). 27.15% of the independent auditors evaluated CAP in GAAP (n = 41). According to 17.88% of the independent auditors, there is no relationship between CAP and GAAP (n = 27). 11.92% of the independent auditors evaluated the applications outside the GAAP (n = 18).

Conclusion: It has been adopted that independent auditors should not interpret the legal gaps in standards and other regulations in favor of the audited company in order to prevent the CAP. According to them, if the ethical values are fully followed, the CAP can be cut off. Independent auditors consider their primary responsibility to prevent CAP in terms of their professional responsibilities.

