
AKADEMİK PERSPEKTİFTEN MUHASEBE

Editör: Doç.Dr. Neşegül PARLAK



yaz
yayınları

Akademik Perspektiften Muhasebe

Editör

Doç.Dr. Neşegül PARLAK

yaz
yayınları

2025

Akademik Perspektiften Muhasebe

Editör: Doç.Dr. Neşegül PARLAK

© YAZ Yayınları

Bu kitabın her türlü yayın hakkı Yaz Yayınları'na aittir, tüm hakları saklıdır. Kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 sayılı Kanun'un hükümlerine göre, kitabı yayınlayan firmanın önceden izni alınmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, yayınlanamaz, depolanamaz.

E_ISBN 978-625-5596-96-3

Haziran 2025 – Afyonkarahisar

Dizgi/Mizanpaj: YAZ Yayınları

Kapak Tasarım: YAZ Yayınları

YAZ Yayınları. Yayıncı Sertifika No: 73086

M.İhtisas OSB Mah. 4A Cad. No:3/3
İscehisar/AFYONKARAHİSAR

www.yazyayinlari.com

yazyayinlari@gmail.com

info@yazyayinlari.com

İÇİNDEKİLER

Muhasebe ve Etik: Teori ve Uygulama Üzerine Nitel Bir İnceleme.....	1
<i>Ersin YENİSU</i>	

Finansal Bilgi ve Finansal Bilgi Manipülasyonu Hakkında Bir Derleme.....	25
<i>Ali APALI, Gökhan DİNÇ</i>	

"Bu kitapta yer alan bölümlerde kullanılan kaynakların, görüşlerin, bulguların, sonuçların, tablo, şekil, resim ve her türlü içeriğin sorumluluğu yazar veya yazarlarına ait olup ulusal ve uluslararası telif haklarına konu olabilecek mali ve hukuki sorumluluk da yazarlara aittir."

MUHASEBE VE ETİK: TEORİ VE UYGULAMA ÜZERİNE NİTEL BİR İNCELEME

Ersin YENİSU¹

1. GİRİŞ

Doğruya giden yol tek, yanlış giden yol çok olduğu için insanın kendisi ve içinde bulunduğu toplum açısından en uygun davranışı göstermesi hiç de kolay değildir. Bu nedenle toplumsal hayatta ve iş çevrelerinde diğer davranış ölçülerinin yanı sıra etik kurallar ortaya çıkmıştır. Söz konusu kurallar bireyin doğru davranışlarda bulunmasını sağlayarak toplumsal düzenin tesisine ya da örgütsel amaçların gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır. Benzer şekilde iş ya da meslekler açısından düşünüldüğünde de ilgili mesleğin itibarını korumayı amaçlayan, çalışanlar arası ilişkileri uyumlu hale getiren veya örgütsel hedefleri daha da yakınlaştıran birtakım davranış kalıpları vardır. Bu kalıpların oluşturulması ya da doğru davranış kurallarının tesis edilmesi yasal, mesleki ve ahlaki kuralları gerektirdiği kadar etik kuralları da gerektirmektedir.

Muhasebecilik mesleği kimilerine göre finansal piyasalarda güvenin ve başarının sağlanabilmesi için dikkat edilmesi gereken ilk meslektir. Çünkü finansal piyasalardaki başlıca paydaşlara mali nitelikli bilgi sunan temel meslek muhasebeciliktir. Bu nedenle bağımlı ya da bağımsız muhasebe meslek mensuplarının kararlarında ve davranışlarında doğruyu yanlışla iyiyi kötüye tercih etmeleri son derece önemlidir.

¹ Dr., Bağımsız Araştırmacı, ersinyenisu@gmail.com, ORCID: 0000-0002-0235-4270.

Bununla birlikte yakın geçmişte dünyada muhasebe temelli önemli finansal skandallar yaşanmıştır (Tayyar vd., 2020; 216). Söz konusu skandallar muhasebe mesleğinde etik konusunu ön plana çıkarmıştır. Nitekim söz konusu finansal skandallar sonrası yasal ve kurumsal tedbirler tüm dünyada öne çıkmıştır. Nihayetinde küresel ölçekli bu skandalların muhasebe alanındaki mesleki ya da teknik bilgi eksikliğinden değil ahlaki davranış eksikliğinden ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Kısacası, ahlak felsefesi olarak da ifade edilen etik kurallar ve etik yaklaşımlar söz konusu skandalardan sonra daha da önemli hale gelmiştir.

Bu çalışmada ilk olarak “etik” konusu kavramsal düzeyde incelenmeye çalışılmıştır. Daha sonraki bölümde etik-ahlak, etik-kültür, etik-hukuk ve etik-sosyal sorumluluk bağlamlarında etik ile diğer temel kavramların ilişkisi ele alınmıştır. Çalışmanın dördüncü bölümünde de “etik” konusu teorik yaklaşımlar çerçevesinde incelenmiştir. Çalışmada son olarak küresel ve yerel açıdan muhasebe meslek etiği kapsamındaki uygulamalar gözden geçirilmiştir. Dolayısıyla bu çalışma öncelikle felsefi bir bakış açısıyla literatüre teorik bir katkı sunmayı amaçlamaktadır.

2. ETİK KAVRAMI

Etik kavramının tarihsel geçmişine bakıldığında 2500 yıl öncesine kadar gidilebilmektedir. Eski Yunan filozoflarından Aristoteles (MÖ 384-322) etiği ilk defa diğer felsefe dallarından ayırmış ve bağımsız bir alan olarak ele almıştır. Etik sözcüğünün etimolojisine bakıldığında huy, mizaç, karakter, töre bilimi ya da kişilik olarak veya bir meslek sahasında uyulması ya da kaçınılması gereken davranışlar olarak tanımlandığı görülmektedir. Diğer bir yaklaşımla etik kavramı ahlaki görevlerle ilgili ilkeler ya da kurallar dizisi olarak da tanımlanmıştır. Somut olarak ifade etmek gerekirse bir iş ortamında rakipleri haksızca kötülemek etik olmayan bir

davranıştır. Yine örgütsel bir yapıda kurumsal hedef ve amaçlara aykırı davranmak etik olmayan bir davranış olarak değerlendirilebilir. Benzer şekilde tıp alanında hastanın temel haklarına aykırı davranmak veya acil durumlar hariç rızası olmadan tedavi uygulamak etik dışı davranışlardır. Günlük yaşamda ise bireysel gelişime haksızca engel olmak ya da toplumsal çıkarları açıkça yaralamak etik olmayan davranışlardır. Diğer taraftan etik ahlaki kurallar veya hukuk kurallarından daha kapsayıcıdır. Nitekim her bir kararın ya da davranışın ahlak ve hukuk kurallarının ötesinde etik bir boyutu vardır. Bu noktada çoğu zaman sübjektif bir değerlendirme olan etiğin üzerinde görüş birliği olan nesnel bir uygulama aracı olarak ele alınması gerekmektedir. Bu nedenle özellikle meslek örgütleri kendi uygulama sahaları kapsamında etik kavramına dair pratik öneriler geliştirmişlerdir. Söz konusu girişimlerin her biri konuya daha objektif veya pratik yararcılıkla yaklaşılması açısından dikkate değerdir.

Bununla birlikte literatürde etik ahlak felsefesi olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle etik olgusu felsefe disiplininin bir alt dalıdır. Felsefe en genel tanımıyla bilgelik sevgisidir. Filozoflar bilgeliği arayan ya da bilgi peşinde koşan insanlardır. Felsefe dinamiktir ve sürekli geliştirilmeye açıktır. Felsefecilerin yargıları doğru veya yanlış olarak değerlendirilemezler. Filozofların düşünce ürünlerinin gerçekliği sadece kendi içerisindeki tutarlılığa bakılarak yorumlanır. Felsefenin inceleme sahası çok geniştir. “*Mutluluğa nasıl ulaşılır?*”, “*Varlık sonsuz mudur?*” veya “*Bilginin kaynağı nedir?*” gibi felsefi sorular genellikle evrensel, bu soruların yanıtları ise genellikle öznelidir.

Felsefe bir sanattır. Ya da tam anlamıyla bir yaşam şeklidir. Filozoflar hayatlarını sürekli öğrenmeye ve öğrendiklerini düşünmeye adanmışlardır. Fakat günümüzde tam olarak bir filozofun bulunmadığı iddia edilmektedir. Çünkü

günümüzde bilgi o kadar geniş sınırlara ulaşmıştır ki herhangi bir kimsenin hayatı boyunca öğrenebileceğinden çok daha fazladır. Dolayısıyla günümüzde ahlak felsefecileri ya da etik düşünürlerine çok geniş bir gelişme alanı bulunmaktadır.

Felsefe çok farklı konularla ilgili alt dallara sahiptir. Felsefenin incelediği konular bakımından sınıflandırılmasıyla ilgili örnekler Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. Felsefenin Ana Dalları

Konu	Felsefe Dalı
Ahlak ve Ahlaki Konular	Etik
Bilginin ve İnancın Doğası	Epistemoloji
Varlığın ve Gerçekliğin Doğası	Metafizik
Akıl Yürütmenin Kuralları	Mantık
Güzellik ve Sanat	Estetik
Evrensel Gerçeklikler	Bilim Felsefesi
İnançlar ve İnananlar	Din Felsefesi
Hükümet ve Bireyler Arası İlişkiler	Siyaset Felsefesi

Tablo 1’den de görüldüğü üzere etik felsefenin bir alt dalıdır ve temel olarak ahlaki konularla ilgilenmektedir. Etiğin bir felsefe dalı olması nedeniyle sınırları çok geniştir. Zaten etik konusu aslında disiplinlerarası bir yaklaşımdır. Çünkü hemen her meslek alanının ya da hayatımızdaki tüm davranışsal konuların etik bir boyutu vardır. Diğer taraftan Kuçuradi’ye göre etik tarihsel süreç içerisinde değişim göstermiştir. İlk çağlarda, 18.-19. yy’de, 20. yy’de ve günümüzde etik yaklaşımların doğası farklılıklar taşımaktadır. Söz konusu gelişim Tablo 2’den görülebilir.

Tablo 2. Etiğin Felsefe Açısından Tarihsel Gelişimi

Dönem	Tanımlama	Felsefi Sorular
İlk Çağlar (Antik Yunan)	Eudaimonistik Etik (Mutlulukçu Etik)	-Nasıl mutlu oluruz? -Mutluluk için nasıl yaşamalıyız?
18.-19. Yüzyıl (Kant)	Deontolojik Etik (Ödev ve Görev Etiği)	-Evrensel geçerli resmi yasalar var mıdır? -Ödev veya görev ahlakı doğru davranış için yeterli midir?
20. Yüzyıl	Aksiyolojik Etik (Değerler Felsefesi)	-Ahlaki eylemler cisimleşmiş asli unsurlara bakılarak tanımlanabilir mi? -Değer sistemlerinin temeli, ölçüleri ve doğası sorgulanabilir mi?
Günümüz	Metaetik (Üst-Öte Etik)	-Normların önermeleri analitik ve eleştirel olarak incelenebilir mi?

Kaynak: Kuçuradi, 1999; 3 (Aktaran: Kaya, 2021; 41).

İlkçağlarda daha doğrusu Eski Yunan’da filozofların öncelik verdiği konu yaşamda mutluluğa ulaşmaktı. Bu nedenle filozoflar söz konusu dönemde insanların daha mutlu olabilmesinin koşullarını araştırmışlardır. Bunun için “*Mutluluğun kaynağı nedir?*”, “*Mutlu olmak için insanlar ne yapmalıdır?*” veya “*Sürekli bir mutluluk mümkün müdür?*” gibi sorular sorarak bu sorulara verilebilecek yanıtlar üzerinde düşünmüşlerdir. Antik Yunan filozofları ebetteki bu soruların yanıtlarına ahlaki bir değerlendirme ile ulaşılabileceğini biliyorlardı. Nitekim etik söz konusu dönemde, ahlaki bir temel üzerinde, mutluluğa giden yol ya da yollar açısından katkı sağlamaktaydı. 18. yüzyıla gelindiğinde ise ünlü Alman filozof Immanuel Kant erdemli davranış üzerine yeni görüşler üretmiştir. Kant’a göre bir davranış ödev sorumluluğu nedeniyle yapılıyorsa ahlakidir. Deontolojik etik olarak adlandırılan bu yeni akımda filozoflar ödev ve görev bilinciyle alınan kararları veya eylemleri etik açıdan ön plana koymuşlardır. Bu yaklaşım yirminci yüzyıla kadar güncelliğini korumuş ve geliştirilmiştir. 20. yüzyıla gelindikten sonra ise bireysel ve toplumsal değerlerin felsefesini ifade eden aksiyolojik etik tartışılmaya başlanmıştır. Söz konusu

yaklaşım değerleri öz olarak, metafiziksel olarak ve ahlaki boyutlarıyla incelemiştir. Değerler felsefi ile etik konusu sistemsal ve derinlemesine ele alınmıştır. Daha sonra günümüze gelindiğinde etik kavramı metaetik bağlamında sorgulanmıştır. Metaetik etiğin üst bir çerçevede, eleştirel ve analitik olarak değerlendirilmesini önermektedir. Diğer bir ifadeyle günümüzde etik yani ahlak felsefesi açısından eleştirel yorum getirmek ve analitik bir yaklaşımla incelemelerde bulunmak ön plana çıkmaktadır.

3. ETİK VE DİĞER KAVRAMLARLA İLİŞKİSİ

Etik kavramı tam anlamıyla disiplinlerarası bir yaklaşımdır. Diğer bir ifadeyle etik üst bir kavramdır ve ahlak, kültür, hukuk ve sosyal sorumluluk gibi diğer bazı kavramlarla yakın ilişki içindedir. Bununla birlikte sosyal bilimlerde herhangi bir soyut nitelikli kavramın tanımlanması, anlaşılması ya da anlatılabilmesi için söz konusu kavramın çevresinde yer alan yakın ilişkili kavramlarla beraber incelenmesi gerekmektedir. Nitekim genel olarak soyut üst bir kavramın anlaşılması için söz konusu kavramla ilgili alt kavramların ya da terimlerin karşılıklı ilişkisel yapısı öğrenilmelidir. Bu bağlamda etik kavramının ne olduğu ya da neleri kapsadığını ortaya koymak kısacası kökenini ve doğasını tanımlayabilmek için yakın ilişkili kavramlar gözden geçirilecektir. Bu bağlamda ilk olarak etik ve ahlak ilişkisi incelenmeye çalışılacaktır.

3.1. Etik ve Ahlak

Ahlak bir toplumda bireyin uyması gereken ya da kaçınması gereken davranış kurallarıdır. Bir diğer tanımla ahlak insan ilişkilerinde iyi ya da doğru veyahut kötü ya da yanlış olarak kabul gören değer yargılarıdır. Daha genel bir tanımla ahlak kuralları içerisine örf ve adetler, inançlar, değer yargıları, normlar ve diğer kurallar girmektedir. Ahlaki davranışlar toplumdan

topluma ya da zamanla değişebilir özelliğe sahiptirler. Diğer bir deyişle bir toplumdaki ahlaki kurallar başka bir toplumda bulunmayabilir. Ya da belirli bir zaman diliminde öne çıkan ahlaki standartlar daha sonradan geçerliliğini yitirebilirler. Bu yönüyle ahlaki davranışlar statik değil dinamiklerdir.

Ahlak kuralları çeşitli sınıflandırmalara tabidir. Örneğin; “pozitif ahlak” bir toplumda belirli bir dönemdeki mevcut ahlaki standartları belirtirken, “normatif ahlak” belirli bir zaman diliminde belirli bir yerdeki ahlak kurallarının ne olması gerektiğini açıklamaktadır. Bununla birlikte “metaahlak” ise hem pozitif hem de normatif ahlak kurallarını felsefi açıdan incelemektedir. Bir diğer sınıflandırma “objektif ahlak” ve “sübjektif ahlak” şeklinde yapılmaktadır. Objektif ahlak kişilerden bağımsız evrensel kuralları içerirken, sübjektif ahlak kişiye özel ya da kişiden kişiye değişen öznel ahlak kurallarını kapsamaktadır. Diğer taraftan ahlak felsefesi “mutluluk ahlakı (egoist ahlak)” ve “ödev ve sorumluluk ahlakı (alturist ahlak)” olarak da sınıflandırılabilir. Mutluluk ahlakı kişilerin mutluluğunu ölçü olarak alırken, ödev ve sorumluluk ahlakı toplum sorunlarına karşı duyarlı ve ilgili olmayı diğer bir ifadeyle erdemli olmak için ödev ve görev bilincinin taşınmasını öne sürmektedir. Son olarak ahlakın “laik ahlak” ya da “dinsel ahlak” olarak da sınıflandırıldığı görülmektedir.

Sonuç olarak, etik ahlakın düşünce boyutudur. Nitekim esasen ahlak pratik yani doğrudan uygulamaya yöneliktir. Etik ise teorik ve felsefi yani düşünüş safhasında bir alandır. Diğer taraftan etik nispeten evrensel, ahlak ise yerel/kültürel/dinseldir. Bununla birlikte etik kalıcı ilkeler setiyken, ahlak zamana ve yere göre değişebilen spesifik davranışlardır. Etik ile yakın ilişkili bir diğer kavram kültürdür.

3.2. Etik ve Kültür

Kültür bir toplumdaki maddi ve manevi değerler bütünüdür. Türk Dili Edebiyatı profesörü Mehmet Kaplan kültürü; *“E yaya h kim olma ve onu kullanma tarzı...”* olarak tanımlamıştır. Kültür zaman içerisinde adım adım gelişir ve bir birikimin ürünüdür. İnsanlar doğduklarında kültüre sahip değildirler. Nitekim her birey toplum içerisinde kültürü öğrenerek ona sahip olur. Dolayısıyla kültür öğrenilebilir ve kuşaktan kuşağa aktarılabilir bir özelliğe sahiptir. Diğer yandan her toplumun kendine özgü bir kültürü yani ya ayı  biçimi vardır. Bununla birlikte geli mi  toplumların her birinin kendine has özel bir kültürü var ise de az geli mi  toplumların da hatta ilkel toplulukların bile kendine özgü bir kültürleri vardır. Kültürü oluşturan öğelerden bazıları din, gelenek ve görenek, örf ve adet, coğrafya vs.’dir. Bu noktada denilebilir ki din kültürü oluşturan en önemli öğedir. Tarih boyunca dinler kültürü yani insanların ya ayı ını ya da yaşama bakış açılarını etkilemiş hatta belirlemişlerdir. Nihayetinde; küreselleşmeye rağmen toplumları farklı kılan ve onları kimliklendiren kültür; kültürlerarası çatışma, kültürel farklılıklar, farklı kültürel zenginlikler ya da farklı kültürel değerler kapsamında toplumdan topluma ya da ülkeden ülkeye önemli ölçüde değişkenlik göstermektedir.

Etik her ne kadar kültürlerden etkilense de kültür etiğin kesin ya da tam olarak bir belirleyicisi değildir. Çünkü etik evrensel kültür ise yereldir. Yine de etik ve kültür birbirini doğrudan etkileyen unsurlardandır. Nitekim etik bir kural ya da ilke kültürün çevrelediği bir ortamda yaşam bulmaktadır. Daha da önemlisi etik ve kültür köken ve gelişim aşamaları açısından farklılıklar taşıdığı için bazen söz konusu iki kavram arasında çatışmalar yaşanabilmektedir. Diğer bir deyişle evrensel olarak etik olan bir kural uzak bir kültürde hoş kar ılanmıyor olabilir. Benzer şekilde kültürel açıdan toplumun kabul ettiği bir kültürel norm etik açıdan yanlış kabul edilebilir. Sonuç olarak, etik ilkeler

dizisi içinde bulunduğu yerel kùltürlerden ziyade evrensel değlerlerce belirlenir.

3.3. Etik ve Hukuk

Hukuk modern dünyada toplumsal istikrar ile bireysel mutluluğun garantörü olduğu için ÷lkeler açısından son derece önemli bir yere sahiptir. Toplumlar açısından başarılı bir hukuk sistemi toplumsal düzeni korumakta, adalet duygusuyla kamu vicdanını rahatlatmakta, ekonomide verimliliğı tesis etmekte, bireysel ve adil gelişimi desteklemekte ve uluslararası güveni canlı tutmakta dolayısıyla genel olarak kalkınmayı hızlandırmaktadır. Diğer taraftan hukukun üstün olduğu yani hukuk kurallarının adaletli bir şekilde işlediğı toplumlarda belirsizlikler ve istikrarsızlıklar azalır sosyal yapıdaki olası derin çatlaklar iyileşme eğilimi göstermektedir. Nihayetinde, Türkiye örneğinde olduğu gibi, somut uygulama açısından cezasızlık algısının kökleştiğı ve herkesin ya da her yapının yazılı hukuk kurallarını değil kendi hukukunu uygulamaya çalıştığı toplumlarda adalet duygusu zarar görmektedir. Nitekim bu gibi durumlarda toplumsal hukukun birinci amacı olan hukukun üstünlüğü değil, ne yazık ki üstünlerin hukuku ön plana çıkmaktadır.

Etik kurallar hukuk kurallarından daha kapsamlıdır. Nitekim hukuk kuralları içerisinde hâkimin takdir yetkisine bırakılan konularda bile etik bir ilke var olabilir. Bununla birlikte etik ilkeler tartışmaya ve gelişmeye açıkken diğer bir ifadeyle benzer durumlarda farklı değerlendirilebilirken hukuk kuralları kesin ve katidir. Nihayetinde etik kurallar içinde bulunulan duruma özel olarak yorumlanabilirken hukuk kuralları maddi kanıtlara dayalı olduğu için tam olarak nesneldirler. Sonuç olarak, toplumsal düzenin ya da uyumun tam olarak sağlanması açısından etik kurallar ve hukuk kuralları birbirlerine yardımcıdır.

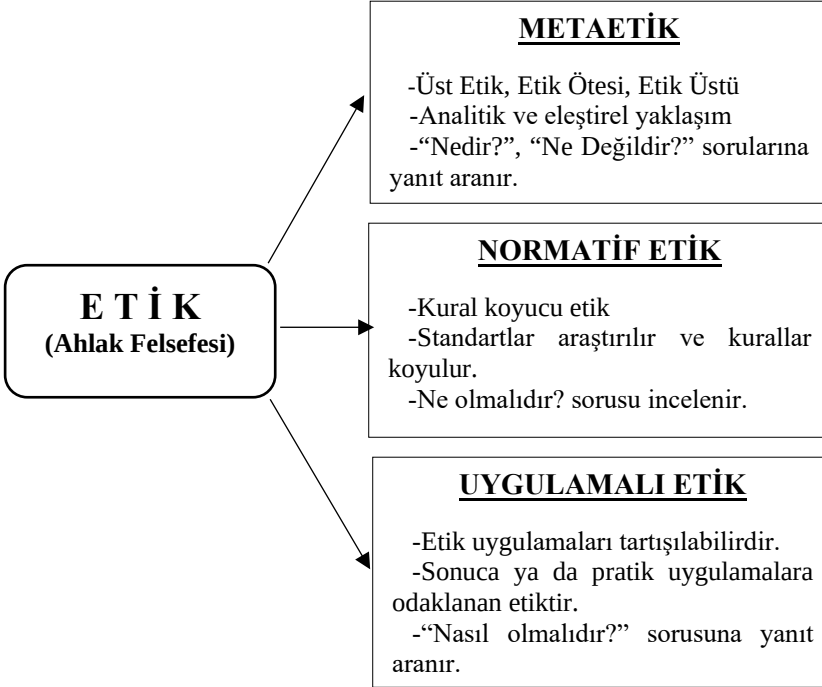
3.4. Etik ve Sosyal Sorumluluk

Sosyal sorumluluk yaklaşımı kar amacı güden işletmelerin büyüdükçe sadece karlılığı bir ölçüt olarak dikkate almayıp sürdürülebilirliğe de önem vermeleri ile yaygınlaşmıştır. Esasen sosyal sorumluluğun devletlerin sosyal yatırımları ile kar amacı gütmeyen sivil toplum kurumlarının faaliyetleri ile ortaya çıktığı söylenebilir. Bununla beraber yaşam karmaşıklaştıkça sadece devletlerin ve sivil toplum kurumlarının çevreyi koruma, insani gelişim ve iyi yönetim gibi konularda yeterli olmayacağı gündeme gelmiş ve işletmelerin sürdürülebilirliğe katkıda bulunmaları teşvik edilmiştir. Bu bakış açısı sosyal sorumluluk üzerine kurumsal bir yaklaşıma tekabül etmektedir. Fakat sosyal sorumluluk bireyler açısından da ele alınabilir.

İnsan doğası gereği yardıma ihtiyaç duyanlara destekte bulunarak mutlu olur. Yine insanlar gün geçtikçe içinde yaşadıkları yakın ve uzak çevrenin bilincine daha da çok varmaktadırlar. Nitekim her geçen gün çevresel duyarlılık artmakta ve insanın insan olmasında kaynaklı değerine verilen önem ilerlemektedir. Tüm bu süreçlerde bireyler daha fazla sosyal sorumluluk alma eğilimindedirler. Esasen günlük yaşamda daha fazla sosyal sorumluluk alma eğilimi etik bir yaklaşımdır. Hatta denilebilir ki sosyal sorumluluk davranışlarının hemen hemen hepsi birer etik davranıştır. Daha da önemlisi etik davranma çoğu zaman sosyal sorumluluk girişimlerine başvurulmasını zorunlu kılmaktadır. Nitekim insan çevresinde olan sorunlara karşı sırtını dönmemelidir. Bu her şeyden önce temel bir etik ilkedir. Nihayetinde etik davranış toplumsal sorunlara çözüm aramakla ve bireysel anlamda yardıma ihtiyaç duyanlara da el uzatmakla gerçekleşebilir. Elbette ki tüm bunlar önemli birer sosyal sorumluluktur. Sonuç olarak, etiğin bir felsefi anlayış ya da rehber olma özelliği onun bir duyarlılık ya da bir inisiyatif olduğuna vurgu yapmaktadır. Dolayısıyla sosyal sorumluluk anlayışı etik bir duyarlılık ya da inisiyatiftir.

4. ETİK TÜRLERİ VE ETİK TEORİLERİ

Etik yani ahlak felsefesi uzun yıllardan beridir felsefeciler, bilim tarihçileri ve din adamları tarafından incelenmektedir. Konuyu en detaylı inceleyen felsefeciler ise genellikle etiği üçe ayırmaktadırlar: Metaetik, normatif etik ve uygulamalı etik.



Şekil 1. Etik Türleri

Metaetik etiğin analitik incelemesini yapar ve eleştirel bir tutum takınır. “Meta” sözcüğünden dolayı üst etik, etik üstü veya etik ötesi anlamlarını taşır. Metaetik etik türleri içerisinde “Nedir? Ne değildir?” sorularına yanıt arar ve etik konusunu kökeninden mevcut durumuna kadar eleştirel bir bakış açısıyla analiz eder. Metaetik ahlaki kavramların doğasını ve ahlaki akıl yürütmenin ilkelerini konu edinmektedir. Dolayısıyla metaetiğin eleştirel bir bakış açısıyla etik konusuna teorik bir yaklaşım getirdiği

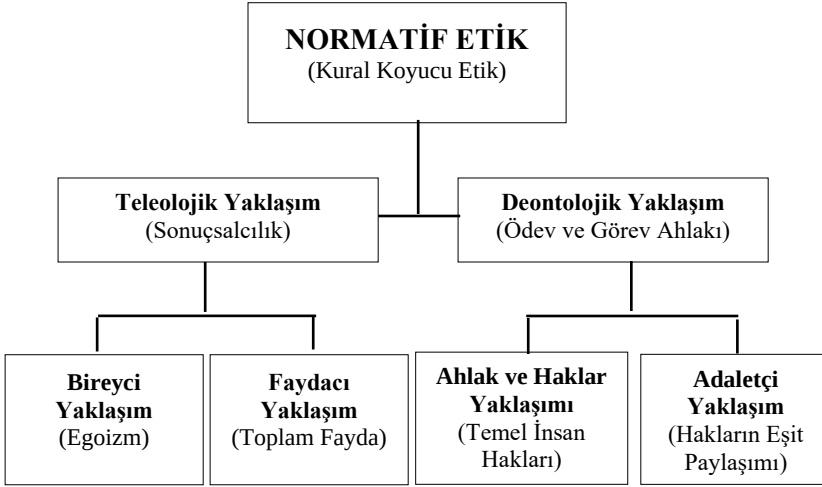
söylenebilir. Kısacası, metaetik tüm etiksel konulara felsefi ve bilimsel bir bakış açısıyla yaklaşmakta ve etikle ilgili tüm hususlarda entelektüel çabaları konu edinmektedir.

Normatif etik ise kural koyucu etik anlamına gelmektedir. “Ne olmalıdır?” sorusuna yanıt aramaktadır. Normatif etik metaetik ile uygulamalı etik arasında köprü görevi görmektedir. Söz konusu etik türü etiksel konularda neyin iyi neyin kötü olduğuna dair kural koyucu bir özelliğe sahiptir. Normatif kavramı köken olarak “standart” ya da “kural” anlamına gelen “norm” kelimesinden türetilmiştir. Bu bağlamda normatif etik iş veya gerçek hayatta insan davranışlarına ilişkin standartları araştıran ve bu standartlara dayanarak kurallar getiren bir üst yaklaşımdır denilebilir.

Uygulamalı etik etiğin disiplinlerarası bir üst alan olması ya da hemen her alanda varlığını göstermesi nedenleriyle ortaya çıkmıştır. Uygulamalı etik çeşitli mesleklerde ve günlük hayatta insanların birebir karşılaştığı etiksel sorunları inceleme konusu yapmaktadır. “Nasıl olmalıdır?” sorusuna yanıt aramaya çalışan söz konusu yaklaşım etik olgusuna sadece entelektüel olarak yaklaşmak ya da doğrudan kurallar belirlemeyi amaçlamaktan ziyade sonuca odaklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle bir etik davranışın ya da bir etik kuralın doğrudan uygulanmasıdır. Uygulamalı etik tıp etiği, mühendislik etiği, muhasebecilik etiği, cinsel etik, akademik etik vs. gibi insan yaşamında direkt olarak karşılaşılan durumlara özel etiksel değerlendirmelere ışık tutmaya çalışmaktadır.

Etik türleri doğası gereği birbirleri ile yakın ilişki içindedirler. Uygulamalı etik aslında kişilerin spesifik durumlarda nasıl davranmaları gerektiğini açıklamaya yöneliktir. Diğer bir ifadeyle uygulamada ya da gerçek hayatta karşılaşılan ahlaki problemlerin açıklanmasında uygulamalı etiğe başvurulmaktadır. Normatif etik ise kişilerin etik bir durumu ya

da görüşü nasıl kanıtlayacağına ışık tutmaktadır. Normatif etikte kurallar veya standartlar teorik olarak açıklanmaya çalışılmaktadır. Diğer taraftan metaetik ise etik yaklaşımların ya da olayların nasıl anlaşılması gerektiğine ilişkin bir çerçeve çizmektedir. Bu açıdan metaetik entelektüel bir çabayla etik konusunu geçmişi, bugünü ve geleceğiyle analitik ve eleştirel olarak inceleyip ilgili alanda yeni yaklaşımlar geliştirilmesini amaçlamaktadır.



Şekil 2. Etik Teorileri

Bilimsel teoriler bir disiplini ya da bir terimi anlayabilmek için önemli açılımlar sunmaktadırlar. Teorik yaklaşımlar konuyla ilgili karşıtlıkları, uç noktaları veya benzerlikleri bir arada göstererek algı açısından derinlik kazanılmasına imkân tanımaktadırlar. Her bilim dalını ya da etik gibi üst kavramları açıklamaya çalışarak ilgililere ışık tutan teoriler mevcuttur. Nitekim doğrudan etikle ilgili derinlikli teoriler geliştirilmiştir. Söz konusu yaklaşımlar etik açısından normatif (kural koyucu) etik kapsamında değerlendirilmiştir. Normatif etik teleolojik yaklaşım ve deontolojik yaklaşım olarak ikiye ayrılmaktadır.

Teleolojik yaklaşımda davranışın ya da kararın sonucuna odaklanılmaktadır. Diğer bir deyişle bir davranışın ya da görüşün etik olup olmadığı belirlenirken söz konusu karar sonucunda ortaya çıkan ya da ortaya çıkması beklenen sonuca bakılır (Akdoğan, 2005; 296). Eğer ilgili sonuç etik bir değere referans gösteriyorsa bu davranış ya da yaklaşım etik olarak kabul edilir. Diğer bir ifadeyle ulaşılan ya da ulaşılması kuvvetle muhtemel olan sonuç kötü yerine iyiye ya da yanlış yerine doğruya götürüyorsa teleolojik yaklaşıma göre etik olarak değerlendirilir. Dolayısıyla teleolojik yaklaşım “sonuçsalci” ya da “sonuç odaklı” anlamlarında kullanılmaktadır. Bu kapsamda kişi bir karar alırken ya da davranışta bulunurken niyeti veya amacı değil eylemin sonucu dikkate alınır. Kısacası ulaşılan sonuç açısından kişinin tasarrufu bireysel fayda getirdiyse ya da ilgili tüm taraflara fayda sunduysa etik bir girişim olarak ele alınır. Teleolojik yaklaşım ise literatürde “bireyci (egoist) yaklaşım” ve “faydacı yaklaşım” olarak ikiye ayrılmaktadır. Bireyci yaklaşımda bir kararın ya da davranışın etik olup olmadığının tespiti içi ilgili bireye doğrudan bir fayda yaratmış olup olmadığına bakılır. Bu yaklaşıma göre söz konusu bireysel faydaların maksimize edilmesiyle toplum için de en üst fayda düzeyine ulaşılacağı varsayılır. Bireyci yaklaşım klasik rasyonel insan ya da homoeconomicus varsayımlarından temel almaktadır. Nitekim klasik teoriye göre bireyler kendi menfaatlerini en üst seviyeye çıkarırken toplumun da menfaatleri en üst düzeye çıkacaktır. Teleolojik yaklaşım açısından ikinci etik teorisi “faydacı yaklaşım”dır. Faydacı yaklaşım da muhtemel etik kararları ya da davranışları sınıflandırma açısından yine sonuca odaklanan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre bir karar ya da eylemin etik olup olmadığını tespit edebilmek için ulaşılan sonucun ilgili tüm taraflar açısından toplam faydasına bakılır. Faydacı yaklaşıma göre eğer sonuç olarak toplam fayda yüksekse o karar ya da eylem etik olarak değerlendirilebilir. Özetle, bireyci yaklaşıma ve faydacı yaklaşıma göre etik inceleme yapılırken değerlendirme sonucunda ulaşılan sonuca bakılarak etik

ilke/kural açısından olumlu ya da olumsuz bir görüş ortaya konulabilir.

Deontolojik yaklaşım normatif etiğin ikinci temel alanıdır. Söz konusu yaklaşım ünlü Alman filozof Immanuel Kant (1724-1804)'ın *“Erdemli davranış bir görev ya da sorumluluk nedeniyle yapılan davranıştır.”* açıklamasını temel almaktadır. Deontolojik yaklaşıma göre bir kararın ya da eylemin etik olup olmadığı sorgulanırken bir ödev ya da görev olarak mı yapıp yapılmadığına dikkat edilir (Akdoğan, 2005; 298). Eğer muhtemel etik bir davranış ödev ya da görev bilinciyle yapılmışsa etik açıdan olumlu olarak değerlendirilebilir. Deontolojik yaklaşıma göre bir davranışın etik bir davranış olup olmadığı söz konusu davranışın sonuçlarına bakılarak değil bir ödev ya da görev sorumluluğuyla yapıp yapılmadığına bağlıdır. Dolayısıyla deontolojik yaklaşımda bir karar ya da davranış açısından niyet veya amaç söz konusu davranışın sonuçlarından daha önemlidir. Bu yaklaşıma göre etik olgusu maddi olmaktan ziyade manevi bir tercihtir. Deontolojik yaklaşıma göre bireyler açısından etik olgusu dışsal değil içsel bir değerlendirmedir. Muhasebe mesleğinde etik konusu daha ziyade deontolojik yaklaşım çerçevesinde ele alınır. Literatürde deontolojik yaklaşım “ahlak ve haklar yaklaşımı” ile “adaletçi yaklaşım” olarak ikiye ayrılır. Ahlak ve haklar yaklaşımına göre her bireyin insan olmaktan kaynaklanan temel hakları vardır. Bir karar ya da davranışın etik bir eylem olabilmesi için bireyin temel haklarına aykırı olmaması gereklidir. Nitekim kişinin temel haklarını ihlal eden davranışlar etik birer eylem olarak kabul edilemez. Diğer taraftan adaletçi yaklaşıma göre bir davranışın etik olup olmadığı değerlendirilirken söz konusu davranıştan etkilenen tüm kişilerin haklarının teslim edilip edilmediğine bakılır. Eğer söz konusu eylem ilgili tüm kişilerin haklarını adaletli bir şekilde gözetiyorsa bu eylem etikdir denilebilir. Dolayısıyla adaletçi yaklaşım hakların eşit bir şekilde dağıtılmasını önermektedir. Özetle,

deontolojik yaklaşıma göre bir kararın ya da davranışın etik olup olmadığı belirlenirken bir ödev ya da görev motivasyonu ile yapıp yapılmadığı dikkate alınır. Söz konusu yaklaşıma Kantçı yaklaşım veya sonuçsalcı olmayan yaklaşım da denilmektedir. Kısacası deontolojik yaklaşıma göre ahlaki bir davranış bir ilkeye ya da inanca bağlı olarak yapılıyorsa diğer bir ifadeyle ilkesel olarak gerçekleştiriliyorsa etik olarak değerlendirilebilir.

5. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ VE YAPILAN DÜZENLEMELER

Etik konusu diğer birçok alanda olduğu gibi muhasebe mesleği açısından da dikkate değerdir. Öyle ki muhasebe meslek mensupları açısından etik konusu hemen her dönemde ve her düzeyde tartışılmalıdır. Nitekim bu alanda sürekli geliştirilen uluslararası ve ulusal düzenlemeler konunun söz konusu meslek açısından ne kadar önemli olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Dolayısıyla bağımsız çalışan muhasebeciler ile bağımlı çalışan muhasebeciler ve elbette ki denetim elemanları görevlerini yerine getirirken etik kararlar almak zorundadırlar. Nihayetinde, söz konusu muhasebe meslek mensupları her şeyden önce sosyal sorumluluk anlayışı içerisinde kamusal menfaatleri korumalıdırlar.

Diğer taraftan iş etiği ve çalışma etiği meslek etiğini de içeren daha geniş kavramlardır. Örnek vermek gerekirse; bir meslek mensubunun işine zamanında gelmesi çalışma etiğinin, iş ortamında yanındakilere adil davranması iş etiğinin ve müşterilerine gereken ilgiyi göstermesi ise meslek etiğinin konusudur (Karacan, 2014; 51). Bununla birlikte açıkça bilinmektedir ki her mesleğin mutlaka incelikleri ya da özel becerileri olduğu kadar o meslekte neyin doğru ya da yanlış veya neyin iyi ya da kötü davranış olduğunu açıklayan bir meslek etiği de bulunmaktadır. Nitekim çoğu meslek sahasında mesleki ilkeler

bütününü açıklayan meslek etiği konusu en azından usta çıracak ilişkisi kadar süreklilik açısından önemlidir. Doktorluk, akademisyenlik, avukatlık, mühendislik ve muhasebecilik gibi mesleklerin meslek etiği ilkeleri tüm dünyada aynıdır. Kısacası, muhasebeciliğin de dâhil olduğu söz konusu meslekler dünyada meslek etiği açısından öne çıkmaktadır denilebilir. Meslek etiğinin amacı mesleki güven ve itibarın korunmasıdır. Daha da önemlisi meslek mensupları mesleki faaliyetlerinde ve ilişkilerinde içinde bulundukları topluma güven vermelidirler. Söz konusu toplumsal güven ve mesleki itibarın gerçekleştirilmesi için meslek etiği birtakım kolaylaştırıcı ilke ve kurallar dizisi sunmaktadır.

Muhasebe meslek etiği de meslek etiğini oluşturan bir alt unsurdur. Özet olarak, muhasebe meslek etiği muhasebe meslek mensuplarının iş ilişkilerinde başkaları ile olan etkileşimlerini yönlendiren ilke ve kurallar dizisidir. Özellikle 21. yy’de yaşanan küresel çaptaki finansal skandallar (Enron, Worldcom, Parmalat vd.), kamuoyuna yansıyan etik problemler ve mesleği itibarsızlaştırabilecek tutum ve davranışlar nedeniyle muhasebe meslek etiği dikkatleri çekmiştir. Söz konusu gelişmelerden sonra tüm dünyada muhasebe meslek mensuplarının sorumlulukları hakkındaki duyarlılık artmıştır. Esasen bu sorumlulukların düzenlenmesi ise bir meslek etiği konusudur. Son olarak muhasebe meslek etiği kuralları meslek mensupları için doğru davranışları gösteren bir rehber niteliğindedir. Çünkü etik karar açısından ihtilaflı konularda muhasebe meslek mensubunun sorunları nasıl algıladıkları yani ahlaki akıl yürütme biçimleri çok daha önemlidir.

5.1. Dünya’da Muhasebe Meslek Etiği İçin Yapılan Düzenlemeler

Muhasebe mesleği geliştikçe etik alanında da düzenlemeler ortaya çıkmıştır. Söz konusu alanda yarım yüzyılı

aşkın bir süredir güncelleme çalışmaları devam etmektedir. Muhasebe mesleğinde etik konusu AICPA (Amerika Sertifikalı Muhasebe Meslek Mensupları Birliği), IFAC-IESBA (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu- Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu”, SOX (Sarbanes-Oxley Yasası), INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı) ve IIA (İç Denetçiler Enstitüsü) tarafından düzenlenmiştir (Çıtak, 2020; 253-254).

Amerika orjinli AICPA muhasebede etik konusunu dünyada ilk olarak kapsamlı bir şekilde ele almıştır. Örgüt 1966 yılında mesleki etik standartlarını yayınlamıştır. Daha sonra 1988 yılında güncelleme yaparak mesleki davranış yasası ilkeleri ile mesleki davranış yasası kurallarını yayınlamıştır. AICPA’ya üye meslek mensupları açısından öneri niteliğindeki söz konusu ilkelere uyum tercihe bağlı, kurallara uyum ise zorunludur (Özgün, 2019; 78-79). Diğer taraftan IFAC (IESBA) 1990 yılında mesleki etik standartlarını yayınlamıştır. Türkiye’nin de üye olduğu bu küresel girişim daha sonraki yıllarda güncellemelere giderek muhasebe etiği alanında önemli bir yer edinmiştir. IFAC (IESBA)’ın meslek etiği kuralları tüm meslek mensupları için, serbest çalışan meslek mensupları için ve bağımlı çalışan meslek mensupları için farklı kuralları içermektedir. IESBA etik kuralları bu alandaki asgari ölçütleri tanımlamaktadır. Daha sonra 2002 yılında, Enron olayı neticesinde, ABD’de SOX yasası çıkarılmıştır. Söz konusu yasa 11 ana başlığa sahiptir ve özellikle kurumsal yönetim, yeni muhasebe uygulamaları ve denetim faaliyeti ile ilgilidir. Uluslararası alanda son olarak INTOSAI 1992 yılında etik rehber yayınlamıştır. Yine IIA iç denetimde etik yaklaşımın gelişmesi ve yaygınlaşması için girişimlerde bulunmuştur. Nihayetinde küresel çaptaki bu girişimler birbirilerini tamamlayarak hatta bir öncekinin eksiklerini tamamlayarak gelişmiştir. Söz konusu düzenlemelerdeki ortak yani her birinin içerisinde yer alan temel ilkeler ise: 1) Dürüstlük

ve 2) Tarafsızlıktır. Muhasebede etik konusu halen günümüzde kongreler ve toplantılarla gelişme içerisinde.

5.2. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği İçin Yapılan Düzenlemeler

Küreselleşmenin etkisiyle tüm ülkeler yasal ve kurumsal mevzuatlarını dünya ile uyumlu hale getirme çabası içindedir. Türkiye de dış ticaretin artması ve uluslararası ilişkilerin ilerlemesine paralel olarak yerel mevzuatını dünya ile koordineli hale getirme yolunu seçmiştir. Nitekim Türkiye’de muhasebe mesleği de uzunca bir süredir küresel standartları takip etmekte ve bu alandaki uluslararası gelişmeleri yakından izlemektedir. Kısacası Türkiye’de muhasebecilik alanındaki mesleki etik standartları da uluslararası gelişmeleri dikkate alarak ilerleme göstermiştir.

Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili atılan adımlar dolaylı düzenlemeler ve doğrudan düzenlemeler olarak ikiye ayrılmaktadır (Kaya, 2021; 86-87). Söz konusu düzenlemeler Tablo 3’te sunulmuştur

Tablo 3. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği ile İlgili Yapılan Doğrudan ve Dolaylı Düzenlemeler

Muhasebe Meslek Etiği Alanındaki Doğrudan Düzenlemeler
-Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) (Muhasebenin Temel Kavramları-Sosyal Sorumluluk, Tarafsızlık ve Belgelendirme vd.)
-3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Kanunun muhtelif maddeleri)
-Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik (Yönetmeliğin muhtelif maddeleri)
-Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Mevzuatı (SPK’nın 16 ve 22 No’lu tebliğlerinin muhtelif maddeleri)
-Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Mevzuatı (Bağımsız denetçiler için yapılan muhtelif düzenlemelerde etik kuralları vardır.)

Muhasebe Meslek Etiği Alanındaki Dolaylı Düzenlemeler
-Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları İl İlgili Mecburi Meslek Kararı (TÜRMOB Meslek Kararı – Etik ile ilgili ilk defa doğrudan genel çerçeve çizilmiştir.)
-Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik (TÜRMOB Yönetmeliği-3568 Sayılı Meslek Kanunu’na dayanarak resmi düzenleme yapılmıştır.)
-Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ (TÜRMOB Tebliği-Uygulamaya dönük somut (“Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi” ve “Muhasebe Meslek Etiği Taahhütnamesi” vd) adımlar içermektedir.)

Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının çatı örgütü olan TÜRMOB yukarıdaki etik kural düzenlemelerinin yanı sıra “muhasebe ve etik” konulu kongreler düzenlemekte ve yine IESBA’nin güncellenen rehberleri doğrultusunda etik kurallara ilişkin kitaplar yayınlamaktadır. Tüm bu çabaların amacı Türkiye’de muhasebe mesleğine olan toplumsal güveni tesis etmek ve mesleğin itibarını yükselterek daha sağlıklı, adil, istikrarlı ve güvenilir bir piyasaya erişmektir.

Bununla birlikte uzun zamandan beridir TÜRMOB başta olmak üzere ilgili kurum ve kuruluşlarca etik eğitimleri verilmekte ve meslek mensuplarında etik farkındalık oluşturulmaya çalışılmaktadır. Bu sayede muhasebe meslek mensupları etik ile ilgili bir sorunla karşılaştıklarında etik ilkelerle çözüme ulaşma fırsatı edineceklerdir. Fakat konunun sadece mesleki boyutunun var olmadığı, öznesi ve nesnesi insan olduğu için aynı zamanda sosyokültürel bir konu olduğu dikkatlerden kaçmamalıdır. Bu bağlamda bu adımlar muhakkak ki mesleği ve toplumu ileriye taşısa da muhasebe meslek etiği konusunun din, dil, inançlar, değerler, gelenek, töre vd. gibi kültürel kodlar içerisinde bütüncül olarak aranması daha doğru olacaktır.

6. SONUÇ

Muhasebe meslek mensupları finansal ve finansal olmayan tabloların oluşturulması ve sunumunda tüm paydaşların menfaatlerini gözetmek durumundadırlar. Dolayısıyla muhasebecilerin gerçeğe uygun ve güvenilir bir raporlama yapabilmesi için etik davranış kuralları öne çıkmaktadır. Etik diğer adıyla ahlak felsefesi meslek mensuplarınca muhasebe bilgi kullanıcılarının yanlış yönlendirilmemesi açısından önemlidir. Bu yönüyle muhasebe çalışanlarının kararlarında ve davranışlarında etik bir tutum takınmaları vergi otoritesi, ortaklar, kreditörler ve yatırımcılar başta olmak üzere ilgili tüm paydaşların doğru ve etkin kararlar almaları açısından dikkate değerdir.

Etik felsefenin bir alt dalıdır. Dolayısıyla etik durağan bir süreç değil dinamik bir değerlendirmedir. Etik evrenseldir. Hemen hemen her mesleğin etik bir boyutu vardır. Mesleki etik kuralları söz konusu mesleğe olan kamusal güveni tesis etmekte ve mesleğin itibarını korumayı amaçlamaktadır. Bununla birlikte etik, hukuk kurallarından veya yasal mevzuattan daha kapsamlıdır. Nitekim uygulamaya dönük felsefi boyutuyla sürekli geliştirilmeye açıktır. Diğer taraftan meslek örgütlerinin ya da diğer ilgili kurum ve kuruluşların yayınladığı mesleki etik kuralları genellikle bir rehber niteliğindedir. Başka bir ifadeyle herhangi bir meslekteki mevcut etik kurallar bir ilkeler seti ya da kurallar dizisidir. Yazılı veya yazısız olabilen söz konusu kurallara uyulması bazen zorunlu bazen de tercihtir. Fakat unutulmamalıdır ki etik kurallara uyulmaması bireysel, kurumsal ve toplumsal sorunlara yol açmaktadır. Sosyal sorumluluk anlayışının geliştiği günümüzde etik kurallara uymak sadece bir zorunluluk değil uzun vadeli başarı için gönüllü bir inisiyatifdir. Nihayetinde etik yaklaşım paydaş güvenini sağlayarak toplam kaliteyi arttıran bir değerdir. Daha da önemlisi etik karar alma ya

da etik davranışta bulunma kar beklentileri ya da iş ilişkilerinin ötesinde insani bir tasarruftur.

Muhasebe meslek etiğinin piyasalardaki güvenin ya da etkin işleyişin sağlanması açısından çeşitli meslekler arasında ilk sırada geldiği ileri sürülebilir. Çünkü muhasebe meslek mensuplarınca üretilen finansal bilgi tüm ekonomik ilişkileri etkilemektedir. Bağımlı ya da serbest çalışan tüm muhasebe meslek mensupları görevlerini icra ederlerken çok sayıda etik problemle karşılaşmakta veya etik ikilemlerde kalmaktadırlar. Bu alandaki yoğun uluslararası ve yerel düzenlemelerin yapılması bu nedenledir. Nitekim Türkiye muhasebe meslek etiği açısından küresel sistemdeki girişimlere uyum sağlamak için önemli düzenlemeleri gerçekleştirmiştir. Fakat söz konusu düzenlemeler çoğu zaman etkin bir şekilde uygulanamamıştır. Nihayetinde günümüzde etik dışı davranış üzerine Türkiye’de toplumsal yozlaşma kurumsallaşmıştır. Bu olumsuz döngünün kırılması ise ilgili tüm tarafların duyarlılığıyla uzun bir tedavi sürecini gerektirmektedir. Daha doğrusu Türk toplumunda hâlihazırda adil, eşit, şeffaf, sorumlu ve değer odaklı bir toplumsal anlayışı kökleştirmeden etik konusunda ilerleme kaydetmek oldukça zordur.

Sonuç olarak, vicdanen gönüllü bir inisiyatif olan etik yaklaşımın içselleştirilebilmesi için topyekûn bir hassasiyet gerekmektedir. Öyle ki adalete dayalı olmayan bir hukuk sistemiyle, ezbere veya korkuya dayanan bir ahlak sistemiyle, erozyona uğramış ve derin çatlakları olan kültürel bir yapıyla ve nihayetinde gönüllü girişimler açısından fakir bir toplumsal sorumluluk anlayışı ile etik yaklaşım filizlenemeyecektir. Türkiye ne yazık ki bu alanda içeride yetersiz, dışarıda ise uluslararası sistemin oldukça gerisindedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, H. (2005). Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılması. *Süleyman Demire Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 10(1), 295-300.
- Çıtak, F. ve Başkan, T. D. (2020). Muhasebe Uygulamalarındaki Elektronik Gelişmelerin Muhasebe Meslek Etiğine Etkisi: Kırıkkale İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açısı Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Özel Sayı 22, 249-270.
- Karacan, S. (2014). *Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kaya, H. (2021). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Algı, Tutum ve Davranışlarının İncelenmesi: TRB1 Bölgesinde Bir Uygulama*. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Malatya.
- Kök, M. (2018). *Diyarbakır İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiği Algısı Üzerine Bir Araştırma*. Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Diyarbakır.
- Özgün, H. S. ve Sarıtaş, H. (2019). Muhasebe Mesleğinde Etik Dışı Davranışlara Neden Olan Durumlar: Denizli İlinde Bir Uygulama. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(1), 77-93.
- Tayyar, N., Akyüz, F., Yeşil, T., Uslu, Y. ve Kara, E. (2020). Muhasebe Açısından Mesleki Şüphecilik ve Etik Kavramları. *Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(2), 215-232.

Tekin, M. S. (2021). *Muhasebe Eğitiminde Etik ve Etik Algısı: Bir Uygulama Örneği*. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Antalya.

FİNANSAL BİLGİ VE FİNANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONU HAKKINDA BİR DERLEME

Ali APALI¹

Gökhan DİNÇ²

1. GİRİŞ

Bilim dünyası için önemli bir kavram olan bilgi, verilerin anlam kazanmış şekli olarak ifade edilebilir. Söz konusu bilgi kavramı sadece bilim dünyası için önemli olmamakla birlikte insanlık için de oldukça önemli bir yere sahiptir. Bilgi kavramı kullanılmış olduğu disiplinler çerçevesinde farklı başlık ve anlam kazanabilmektedir. Coğrafi anlamda coğrafi bilgi, edebiyat dünyasında edebi bilgi gibi ifade edilebilen bilgi kavramı, muhasebe ve finansal yönetim alanında da muhasebe bilgisi, finansal bilgi olarak ifade edilebilir.

İşletmelerin finansal tablolarından ve mali verilerinden elde edilen bilgiler finansal bilgi olarak kabul görmektedir. İşletme yöneticileri, paydaşları ile işletme üzerinde hak ve menfaati olan kişi veya kurumlar karar alma aşamasında işletmeye ait finansal tablolardan ve mali verilerinden hazırlanan finansal bilgiyi kullanırlar. Alınan kararların ve işletmenin finansal yönetiminin daha sağlıklı olması ve karar alma sürecinin başarılı olması, finansal bilgilerin doğru olması ile doğru

¹ Prof. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü, aapali@mehmetakif.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3521-0150.

² SMMM, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü, smmm.gokhandinc@gmail.com, ORCID: 0009-0009-0163-3700.

orantılıdır. Bu sebeple finansal bilgi, işletme paydaşları ve yöneticileri nazarında oldukça önemli bir yere sahiptir.

Bu derece önemli bir kavram olan finansal bilgi, zaman zaman gerçeğe uygun olmayan şekilde kullanılarak finansal bilgiye gerçek anlamının dışında bir mana yüklenebilir. Diğer bir ifade ile hazırlanan finansal bilgiler gerçeğe aykırı bir şekilde manipüle edilerek olmayan bir durumun var olmuş gibi gösterilmesinde kullanılabilir. Böylesi bir durumda finansal bilgi manipülasyonu kavramını ortaya çıkarmaktadır.

Finansal bilgi manipülasyonu, herhangi bir işletmenin veya kurumun finansal verimliliği ve performansına ilişkin gerçeğe aykırı bir şekilde yanlış bir izlenim oluşmasını sağlayan bir husustur. Finansal bilgi manipülasyonunun yapılmasının çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Ancak, esas nedeni işletmelerin mali ve finansal durumlarını daha güçlü göstermektir.

Çalışma kapsamında literatür taraması yöntemiyle finansal bilgi ve finansal bilgi manipülasyonu kavramları ile finansal bilgi manipülasyonun nedenleri, amaçları ve yöntemleri alanyazın kapsamında açıklanmıştır. Sonuç kısmında ise finansal bilgi ve finansal bilgi manipülasyonu kavramları hakkında elde edilen tespitler yorumlanmıştır.

2. FİNANSAL BİLGİ VE ÖNEMİ

Bilginin bir çeşidi olan finansal bilgi işletmelerin icra etmiş oldukları faaliyetlerinin sonuçlarından üretmiş oldukları mal veya hizmetin para ile ifade edilmesidir (Küçüksözen, 2004: 10). Literatür incelendiğinde finansal bilgi kavramının pek çok farklı şekilde tanımlarının olduğu görülmektedir. Finansal bilginin bir diğer tanımlaması, işletmeler için oldukça önemli bir yeri olan sistematik bir şekilde işletme içerisinde hareket halinde

olan bilgiler finansal bilgileri ve finansal bilgi sistemlerini oluşturmaktadır (Demir ve Coşkun, 2009: 3).

Finansal bilgi, makro ve mikro ekonomik seviyedeki bilgileri bünyesinde barındıran bilgidir. Makro ekonomik bilgiler daha geniş çaplı bilgilerdir. Bir ülkenin cari açık, dış ticaret, yıllık bütçe ve bütçe planları gibi bilgiler makro ekonomik bilgilerdir. Mikro ekonomik bilgiler ise makro ekonomik bilgilere nazaran biraz daha dar alanı kapsayan küçük çaplı bilgilerdir. Sektör ayrımı gözetilmeksizin işletmelerin veya hane halkının ekonomik durumlarını içeren, mali yapılarını göstermektedir (Alkaya ve Yağlı, 2015: 587).

Finansal bilgi üç aşamalı bir süreçten oluşan bir bilgidir. Bu üç aşama ise iş akışı, evrak ve belge ile kayıt altına almadır. Söz konusu bu aşamaların sonucunda oluşan finansal bilgi veya bilgiler esas olarak iki farklı grup halinde sınıflandırılması yapılabilir. Bunlardan birincisi durumu açıklayan finansal bilgiler, diğeri ise başarıyı açıklayan finansal bilgilerdir. Durumu ifade eden finansal bilgiler aktif ve pasif hesaplardan oluşan bilanço bilgilerini aktaran finansal bilgilerdir. Başarıyı ifade eden finansal bilgiler ise gelir ve gider hesaplarından oluşan bilgilerdir. Diğeri bir ifade ile başarıyı ifade eden finansal bilgiler gelir gider tablosuna ait bilgilerdir (Ersoy, 2012: 11).

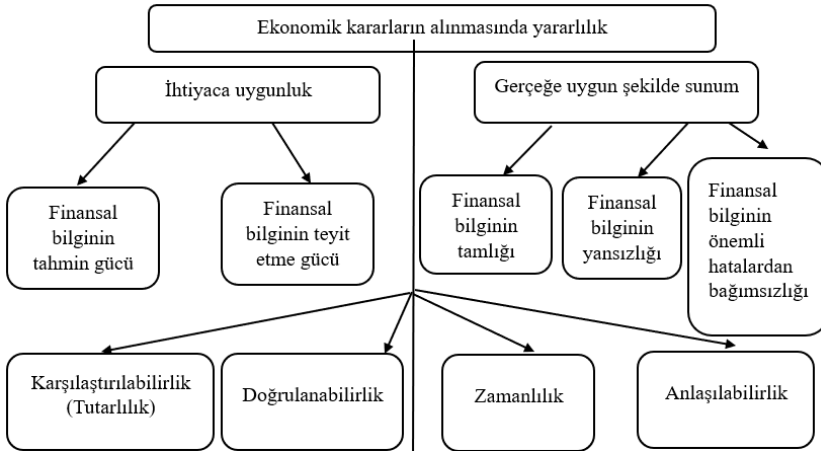
Finansal bilgiler gerek işletmeler özelinde gerekse ülke ekonomisi açısından önemlidir. Diğeri bir ifade ile finansal bilgiler hem makro hem de mikro düzeyde oldukça etkili bir yere ve öneme sahiptirler. Bu bilgiler işletmelerin veya ülkelerin ekonomilerinin mali yapısını ortaya koyan ekonomik durumlarını açıklayan bilgilerdir. Bu derece önemli olan bilgilerde ancak güvenilir ve doğru finansal tablolar sayesinde ortaya çıkmaktadır. Finansal tablolar ne kadar güvenilir ve gerçeği yansıtır ise finansal bilgiler de o derecede doğru ve önemli bilgilerdir. Kısaca, finansal tabloların güvenilirliği ve geçerliliği finansal bilgilere

bağlıdır. Bu nedenle finansal bilgilerin taşınması gereken bazı özellikler vardır.

3. FİNANSAL BİLGİNİN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ

Finansal raporlar vasıtası ile finansal bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin karar alma aşamasında sağlıklı kararların alınabilmesi adına faydalı olması finansal bilginin taşınması gereken özellikler ile bağlantılıdır. Söz konusu bu özellikler hem Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yayımlanan muhasebe bilgilerinin özelliklerini düzenleyen 2 numaralı standart metinde hem de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)’ınca yayımlanan kavramsal çerçevede ifade edilmiştir. Finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özellikleri tablo 1’de gösterilmiştir (Özdemir, 2011: 15-16).

Tablo 1. Finansal Bilgilerin Taşınması Gereken Niteliksel Özellikleri



Kaynak: (Özdemir, 2011).

Tablo 1’de ifade edilen ekonomik kararların alınmasında yararlılık finansal bilgilerin taşınması gereken en önemli amaçtır. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunum ise finansal bilgilerin taşınması gereken temel özelliklerdir. Finansal bilginin tahmin gücü, teyit etme gücü, finansal bilginin tamlığı, yansızlığı ve önemli hatalardan bağımsızlığı da temel özelliklerin alt bileşenleridir. Karşılaştırılabilirlik (Tutarlılık), doğrulanabilirlik, zamanlılık ve anlaşılabilirlik ise finansal bilginin destekleyici özellikleridir.

Finansal bilginin temel özellikleri olan ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunum finansal bilginin karar alma sürecindeki etkinliğini belirler (Alkan, 2018: 829). Finansal bilginin yararlı olabilmesi, finansal bilgi kullanıcıları tarafından karar alma aşamasında meydana gelen ihtiyaçlara cevap vermesi ile bağlantılıdır. Biraz daha açık bir ifade ile finansal bilgi, bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlarına etki ediyor, etkiliyorsa ihtiyaca uygundur. Finansal bilginin ihtiyaca uygunluğu ile önemliliği arasında yakın bir etkileşim vardır. Finansal bilginin önemliliği ihtiyaca uygunluğunu etkiler (Demir, 2010: 145).

Gerçeğe uygun sunum ise finansal bilginin, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına eksiksiz, doğru ve tarafsız bir şekilde cevap vermesi olarak ifade edilebilir (Abdioğlu ve Daştan, 2024: 7). Finansal bilginin gerçeğe uygun bir şekilde sunulabilmesi için taşınması gereken bazı özellikler vardır. Bu özellikler, finansal bilginin tamlığı, yansızlığı ve önemli hatalardan bağımsızlığı şeklinde sıralanabilir. Finansal bilginin söz konusu bu özellikleri taşınması ile gerçeğe uygun sunum değeri yakalanmış olur.

Finansal bilginin ekonomik karar alınmasına yönelik taşınması gereken özellikleri ise tutarlılık (karşılaştırılabilirlik), doğrulanabilirlik, anlaşılabilirlik ve zamanlılıktır. Bahsedilen bu

özellikleri sayesinde finansal bilgi daha isabetli ve başarılı ekonomik kararların alınmasına yardımcı olmaktadır.

4. FİNANSAL BİLGİ SİSTEMİNİN İLKELERİ, ÖĞELERİ VE SİSTEMİN SONUCU OLAN FİNANSAL RAPORLAR

Literatür incelendiğinde finansal bilgi sisteminin başarılı olması sahip olması gereken ilkelere bağlı olduğu görülmektedir. Başarılı bir finansal bilgi sisteminin ilkeleri ise şu şekilde sıralanabilir:

- ✓ Uygun maliyet ilkesi
- ✓ Raporlama ilkesi
- ✓ İnsan etkeni ilkesi
- ✓ Örgüt yapısı ilkesi
- ✓ Esnek olma ilkesi
- ✓ Açık ve anlaşılır olma ilkesi
- ✓ Veri biriktirme ve süreçleme ilkesi

Uygun maliyet ilkesi, finansal bilgi sistemi için katlanılan maliyet ile sistemin kuruma veya işletmeye sağlayacağı faydanın karşılaştırılabilmesi ile ilgilidir. Diğer bir ifade ile finansal bilgi sisteminden elde edilen faydanın sistem maliyetini karşılıyor ya da geçiyor olması gerekir. Bu durumda finansal bilginin uygun maliyet ilkesinin göstergesidir. Raporlama ilkesi ise etkin ve sağlıklı bir bilginin sağlanmasıdır. Finansal bilgi sistemleri de etkin ve sağlıklı bir bilgi sağlamayı da raporlama ilkesinin gereğidir. Finansal bilginin verimliliği insan faktörüne, etkenine bağlıdır. Bu nedenle finansal bilginin insan etkeni de bir diğer ilkesidir. Örgüt yapısının da nitelik olması finansal bilgi sisteminin bir diğer ilkesidir. İşletmeler veya kurumlar yaşayan

bir organizmadır. Bu nedenle esnek, açık ve anlaşılır bir yapısı olması gerekir. Finansal bilgilerin de esnek açık ve anlaşılır olma ilkesi sayesinde işletmelerde meydana gelen değişim ve ilerleme daha hızlı bir şekilde gerçekleşir. Söz konusu bu durum da finansal bilgilerin açık, anlaşılır ve esnek olma ilkesi ile ilgilidir. Finansal bilginin işletme veya kuruma ait kurumsal hafızanın oluşmasında etkeni büyüktür. Kurumsal hafıza ve veri biriktirme ile süreçleme ilkesinin desteği ile sağlanır (Bekçi ve Alkan, 2009: 4).

Bir sistemin başarısı sahip olduğu öğelere bağlıdır. İçinde barındırdığı öğeler ne kadar etkin ve uyum içerisinde ise o sistem de o derecede başarılıdır. Haberleşme aracı, insan, donanım ve raporlar finansal bilgi sisteminin öğeleridir. Bu öğeler vasıtası ile finansal bilgi sistemi işlev görmektedir. İnsan faktörü finansal bilgi sisteminin her evresinde yer alan öğedir. Finansal bilgi, dokümanları veya verileri işlevsellik kazandırarak yönetsel bilgi boyutuna getiren sistemdir. Bu taşıma süreci de ancak gerekli donanım ile gerçekleştirilebilir. Donanım öğesi de bu süreci ve durumu ifade etmektedir. Raporlar ise finansal bilgi sisteminin sonucudur (Bekçi ve Alkan, 2009:5).

Finansal bilgilerin sonucu olarak ifade edilen raporlar finansal bilgilerin bilgi kullanıcılarına sunulduğu bir araçtır. Doğru ve sağlıklı bir şekilde hazırlanan raporlar finansal bilgilerin muhatap kişilere daha sağlıklı aktarılmasını sağlar. Raporların sağlıklı olması da finansal bilgilerin ve finansal bilgi sistemlerinin sağlıklı ve doğru olması ile doğru orantılıdır. Kurumların veya işletmelerin paydaşlarına veya finansal bilgi kullanıcılarına sundukları finansal verilerin doğru ve güvenilir olması önemlidir (Pamukçu, 2011: 138).

Alanyazın incelendiğinde finansal raporlama kalitesi kavramına yönelik iki farklı yaklaşımın olduğu görülmektedir. Birinci yaklaşımın odak noktası bilgi kullanıcılarına fayda

sağlama düşüncesi olan finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına ilişkin yaklaşımdır. Diğer yaklaşım ise işletme paydaşlarını, yatırımcılarını korumaya yönelik yaklaşımdır. Bu yaklaşımın odak noktası ise işletme performansdır. Bu yaklaşımlar doğrultusunda finansal raporlama bir süreçtir ve bu sürecin başlangıç noktası finansal bilgilerdir. Finansal raporların kalitesini etkileyen bazı faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler kişiye, çevreye ve göreve yönelik faktörler şeklinde sınıflandırılabilir (Önce ve Çavuş, 2019: 31-32).

5. FİNANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONU

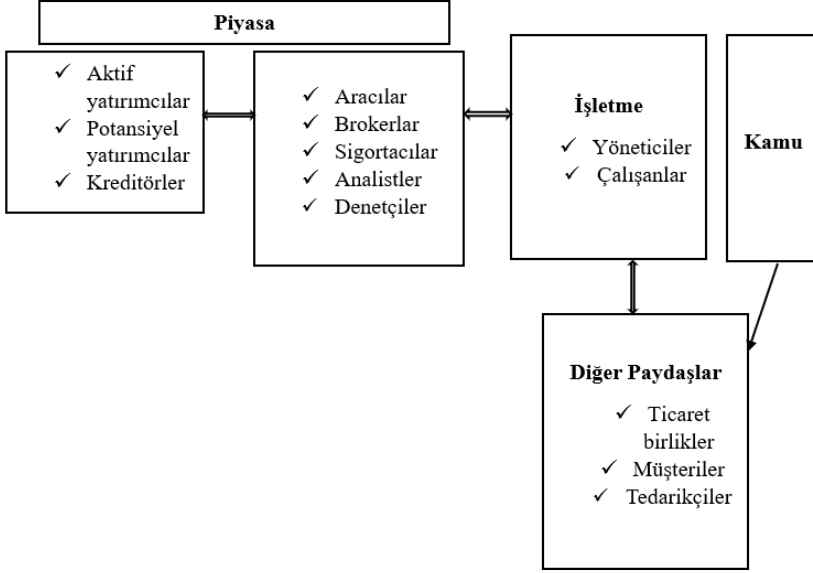
Fransızca kökenli manipülasyon kavramı Türk Dil Kurumu tarafından seçme, ekleme, çıkartma ve yönlendirme yöntemiyle bilgileri değiştirme olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan hareketle finansal bilgi manipülasyonu kavramını finansal bilgi kullanıcılarını yönlendirmek için finansal bilgilerin değiştirilmesi şeklinde açıklanabilir (Yavuzarslan, 2021:69).

Finansal bilgi manipülasyonu, işletmelerin finansal tablolarını ve nihayetinde mali durumlarını gerçekte olduğundan daha iyi göstermek için yapılan değişikliklerdir (Soykan ve Esmeray, 2023: 1). Bir diğer tanıma göre finansal bilgi manipülasyonu, finansal verimliliğin doğru olmayan bir şekilde açıklanarak finansal bilgi kullanıcılarını yanlış yönlendirmek amacıyla bilgilerin çarpıtılması durumudur (Uzunoğlu ve Karacaer, 2019: 549).

İşletmelere, diğer işletmelerden, yatırımcılardan, varlık temin edebilme olasılığını yükseltebilmek amacıyla işletme yönetimince uygulanan muhasebe politikaları veya uygulamaları olarak tanımlanan finansal bilgi manipülasyonu esasen bir yönetim etkinliğidir. Bu noktadan hareketle finansal bilgi manipülasyonunun taraflarının olduğu ifade edilebilir. Söz

konusu bu taraflarda aşağıda yer alan tablo 2’de gösterilmiştir (Yavuzarslan, 2021: 69).

Tablo 2. Finansal Bilgi Manipülasyonunun Tarafları



Kaynak: (Yavuzarslan, 2021).

Tablo 2’den hareketle finansal bilgi manipülasyonunda tarafları piyasa, işletme, kamu ve diğer paydaşlar başlıkları altında sınıflandırmak mümkündür. Finansal bilgi manipülasyonunda taraflar bu noktada işletme yönetimi üzerinde baskı oluşturabilme özelliğine sahiptirler.

Finansal bilgi manipülasyonunun amaçları hususunda ortak bir açıklamanın olmadığı görülmektedir. Bu sebeptir ki birden fazla yazında ve kaynakta finansal bilgi manipülasyonunun amaçlarının neler olduğu konusuna yer verilmiştir. Bu noktadan hareket edilirse finansal bilgi manipülasyonunun amaçlarını aşağıdaki gibi maddeler halinde ifade edilebilir (Uzunoglu ve Karacaer, 2019: 550-551):

- o Pay senedi fiyatlarına etki etmek,
- o Sermaye maliyetlerini aşağı çekmek,
- o Halka açılmak,
- o Sermaye arttırımı ile elde edilecek fon miktarını yükseltmek,
- o İşletme yöneticilerinin prim ve ücretlerini yükseltmek ya da yöneticilerin işletmeyi ele alma, ele geçirme çalışmaları,
- o Kanuni düzenlemeler veya politik nedenler gibi değişik nedenlerden kaynaklı maliyetleri düşürmek,
- o İşletmenin geleceği ve işletme performansı ile ilgili olarak piyasada olumlu düşünce oluşmasını sağlamak,
- o Ödenmesi gereken vergi yükünü düşürmek.

Yukarıda maddeler halinde ifade edilen finansal bilgi manipülasyonuna ait amaçları gerçekleştirebilmek amacıyla işletmeler ya da yöneticiler gerçeğe aykırı finansal tablolar hazırlayarak finansal bilgi manipülasyonunu gerçekleştirirler.

Finansal bilgi manipülasyonunun nedenleri olarak firmaların mali durumlarının kötüye gitmesi ile birlikte bozulması ve bu sürecin doğal bir sonucu olarak firmaların bu durumu kamuoyundan gizlemesi, kar beklentilerine cevap verme isteği, çıkartılan hisse senedi fiyatlarını yükseltme, olası bir yabancı kaynak ya da öz kaynak gereksinimi durumunda yatırımcılar nazarında firmayı dikkat çekici bir hale getirmek ve son olarak firma yöneticilerinin performans yönetimi kavramı olarak sadece gelirlerini yükseltme konusuna odaklanmaları gösterilebilir. Bu nedenlere ek olarak finansal bilgi manipülasyonunun sebepleri olarak aşağıda ifade edilen durumlar da gösterilebilir (Arslan, 2023:151):

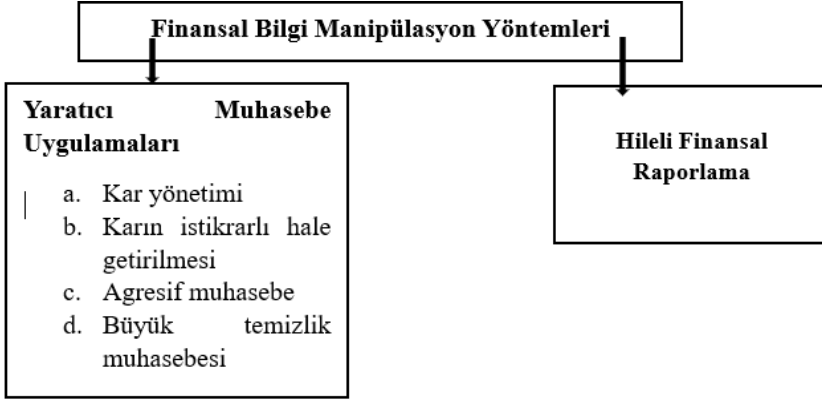
- o Firmaların güçlü olmayan yönetim organizasyonları, yapıları
- o Firmaların yöneticilerinin çıkarları, menfaatleri veya firmaların ortaklık şekilleri
- o Firmaların sahip olduğu bağımsız denetim kurulları veya komitelerinin güçsüz ve yetersiz olmaları ya da bağımsız denetim kurulları veya komitelerinin hiç olmaması
- o Güçlü olmayan iç denetim yapısının olması
- o Finansal raporlama faaliyeti çerçevesinde raporlama faaliyetinin periyodik bilgilendirmeye göre gerçekleştirilmesi, gerçek zamanlı bilgilendirmenin dikkate alınmaması
- o Gerçek zamanlı bilgilendirmeye göre yapılmayıp periyodik bilgilendirme doğrultusunda yapılan raporlamanın sonucunda oluşan finansal analiz yapanların tahminleri ve bu tahminlerin firma yönetimi üzerinde oluşturduğu baskı

Buna göre yukarıda maddeler halinde ifade edilen durumlar finansal bilgi manipülasyonları için geçerli sebepler veya nedenlerdir. Özetle, finansal bilgi manipülasyonunun nedeni olarak olmayan bir durumu olmuş gibi göstererek gerçeğe aykırı bir şekilde sunarak işletme veya firmaya ve mali durumlarına yönelik manipülasyon gerçekleştirmek ve böylece finansal durumlarını düzeltmek temel neden olarak ifade edilebilir.

5.1. Finansal Bilgi Manipülasyon Yöntemleri

Yaygın olarak finansal bilgi manipülasyonunun yaratıcı muhasebe uygulamaları ve hileli finansal raporlama yöntemleri olmak üzere iki alt başlık halinde sınıflandırılmaktadır. Yaratıcı muhasebe uygulamaları kendi içinde kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, agresif muhasebe ve büyük temizlik muhasebesi yöntemleri olmak üzere dört alt başlık halinde sınıflandırılmaktadır. Finansal bilgi manipülasyonu yöntemleri tablo 3’de görselleştirilmiştir (Yavuzarslan, 2021: 73).

Tablo 3. Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemleri



Kaynak: (Yavuzarslan, 2021).

Buna göre finansal bilgi manipülasyon türleri olarak yaratıcı muhasebe uygulamalarının daha çok olduğu söylenebilir. Ancak hileli finansal raporlama da tek başına finansal bilgi manipülasyonu yöntemi olduğu da ifade edilebilir. Finansal bilgi manipülasyon türleri ve sınıflandırması noktasında birçok farklı ismin olduğu alanyazın incelendiğinde görülmektedir. Ancak, bu türleri uygulanmasındaki esas amaç işletmelerin faaliyet verimliliklerine yönelik değiştirilmiş bir anlayış oluşturmak ve işletmelerin finansal durumlarını olduğundan daha iyi göstermektir.

5.1.1. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

İşletmenin dili olarak tanımlanan muhasebe geleneksel kayıtlama özelliğinden daha fazla anlam ve özelliklere sahiptir. Bilgi üretme görevini üstlenen muhasebe, geleceğini ilgilendiren kararlar alınmasında kullanılmaktadır. (Apalı ve Apalı, 2017: 1150).

Kavramsal olarak yaratıcı muhasebe, 1970’li yıllarda batan işletmelere ilişkin yapılan çalışmalarda literatürde yeri almış olmakla birlikte lanGriffiths tarafından 1986 yılında kaleme

alınan “Yaratıcı Muhasebe (Creative Accounting)” isimli eser ile birlikte önemli bir kavram olmuştur (Aygün, 2013:50).

Yaratıcı muhasebe, prensip ve kanunları, yönetmelikleri, değerlendirmeye yönelik kriterleri ve uygulamaya ilişkin düzenlemelerin yetersizliğinden veya eksikliğinden yararlanarak muhasebesel manada verileri oynamak, finansal tabloların şeklini ve finansal tabloların barındırdığı bilgilerin aktarılışını, sunuluşunu değiştirerek mali ve finansal durumu gerçeğe aykırı bir şekilde göstermek için yapılan işlemlerin tamamı olarak tanımlanabilir (Çıtak, 2019: 59).

Yaratıcı muhasebe kavramının bir diğer tanımı ise meslek mensuplarının hesaplardaki rakamları değiştirmek için sahip oldukları mesleki bilgilerini kullandıkları bir süreç şeklindedir. Bu bağlamda değerlendirilirse yaratıcı muhasebeye yönelik iş ve işlemler, faaliyetler kanun dışı olarak düşünülmemelidir. İşletmeler, yaratıcı muhasebe ve uygulamalarına yönelik iş ve işlemleri yasal olmayan faaliyetlerini gerçekleştirmek için kullanmamaktadır. Yaratıcı muhasebe ve uygulamaları işletmelerin kendi faaliyetlerine ve amaçlarına uygun bir şekilde kanuni sınırlar çerçevesinde muhasebe disiplindeki boşluklardan yararlanmak amacıyla kullanılmaktadır. Özetle, boşluğun veya esnekliğin olmadığı bir muhasebe alanında yaratıcı muhasebeyi ve uygulamalarını kullanma durumundan bahsetmek pek mümkün değildir (Aygün, 2013: 51).

Yaratıcı muhasebe kapsamında raporlamayı ve muhasebeleştirme süreçlerini icra eden veya edenler çeşitli menfaatleri doğrultusunda yaratıcılıklarını en yüksek seviyede yarar sağlamak amacıyla bir muhasebe uygulamasını oluşturmak şeklinde kullanabilirler (Ocak ve Güçlü, 2014: 127). Literatür incelendiğinde genel olarak yaratıcı muhasebe uygulamalarının kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, agresif muhasebe ve

büyük temizlik muhasebe olarak sınıflandırıldığı görülebilmektedir.

5.1.1.1. Kar Yönetimi

Kazanç yönetimi olarak da ifade edilen kar yönetimi kavramı, belirlenen hedeflere ulaşabilmek amacıyla muhasebe yetkililerince veya yöneticilerince yapılan tercihler ya da seçimlerdir. Bir diğer tanımlamada ise kar yönetimi, paydaşların, işletme üzerinde hak ve menfaati olan kişilerin düşüncelerine, kararlarına etki edecek, değiştirecek özellikte muhasebe bilgilerinin ya da bazı önemli muhasebesel durumların kasten doğru olmayan yanıltıcı bir şekilde açıklanması ya da hiç açıklanmaması olarak ifade edilmiştir (Altınbay ve Ünal, 2022:220).

Kar yönetimi kavramı, kısaca, karın aktif bir şekilde manipüle edilmesi olarak tanımlanmaktadır. Biraz daha detaylı şekilde ifade edilecek olursa kar yönetimi, işletmelerce daha önceden saptanmış, belirlenmiş olan hedefler, analiz uzmanlarınca yapılan tahminler veya makul ve mantıklı bir şekilde sürdürülebilir seviyedeki kar rakamı ile eşdeğer bir şekilde aktif olarak karın değiştirilmesi, manipüle edilmesidir (Dereköy, 2020: 93).

Kar yönetimi, muhasebe bilgilerinin, verilerinin ve sonuçlarının manipüle edilerek işletmenin finansal verimliliği ve etkinliği hakkında yanıltıcı gerçek dışı bilgilerin sunularak finansal tablo kullanıcıları ile işletme üzerinde hak ve menfaati olan kişilerin, paydaşların algı ve düşüncelerini değiştirmek, yönlendirmek veya etkilemektir (Kıllı ve Evci, 2017: 70).

5.1.1.2.Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi

Paydaşları ve finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmaya yönelik manipülasyon uygulamalarından bir diğeri de karın istikrarlı hale getirilmesi yöntemidir. Karın istikrarlı hale

getirilmesi, kar yönetimi uygulama yöntemlerinden biridir. Kararlı, dengeli, istikrarlı bir kar dağıtımı vasıtasıyla şirketin riskinin daha az olduğu yönünde bir düşünce oluşturmaya yönelik olarak karın yüksek olduğu dönemlerde düşürülmesine ve düşük olduğu zaman dilimlerinde de yükseltilmesine ilişkin uygulamalar karın istikrarlı hale getirilmesidir. Bu manipülasyon uygulaması ile firmaların karlılıkları takip eden yıllar kapsamında istikrarlı bir eğilim göstermektedir (Bezirci ve Karahan, 2015:224).

Karın istikrarlı hale getirilmesi kavramına ilişkin bir diğer tanımlama ise risk etmeninin daha az etkili olduğu bir gelir, kazanç düşüncesini oluşturmak için normal bir kazanç eğilimindeki dalgalanmaları yok etmek için uygulanan bir finansal manipülasyon yöntemidir (Altınbay ve Ünal, 2022: 220).

5.1.1.3.Agresif Muhasebe

Agresif muhasebe, finansal tabloların makyajlanması çerçevesinde muhasebe politikalarının ve standartlarının manipüle edilerek gerçekleşmeyen ve kesin olmayan geliri gerçekleştirmiş, kesinleşmiş gibi muhasebe kayıtlarına alındığı ilgili döneme ait giderlerin ise sonraki döneme devredildiği finansal bilgi manipülasyon yöntemidir. Agresif muhasebe uygulamasında esas amaç kar yüksek seviyelerde göstermektir (Elitaş, 2013: 48).

Agresif muhasebe uygulamasında muhasebe prensipleri ve standartları agresif bir şekilde kullanılarak muhasebe uygulaması agresif bir temele dayandırılır. Böylelikle işletmenin mali ve finansal durumu gerçeğe aykırı bir şekilde yanıltıcı bir sunum ile finansal tablo kullanıcılarına aktarılarak söz konusu işletmenin finansal verimliliğinin oldukça yüksek ve iyi olduğu algısı oluşturulur (Dereköy, 2020: 93).

5.1.1.4. Büyük Temizlik Muhasebesi

Muhasebe disiplini içerisinde yer alan büyük temizlik muhasebesi kısmen yeni bir muhasebe anlayışı olarak ifade edilebilir. Büyük temizlik muhasebesi, ihtiyatlı muhasebe uygulamaları ile aynı görünen özelliklere odaklanır. Bir işletmenin herhangi bir dönem gelirini veya kazancını az zararını ise oldukça yüksek göstermek için gelir tablosunu oldukça kötü göstermek için izlenen manipülasyon yönteminin adına büyük temizlik muhasebesi denmektedir. Söz konusu bu manipülasyon uygulaması sayesinde birbirini takip eden yıllarda zarar yazan işletmeler gelirlerini ve kazançlarını yapay olarak arttırabilmek amacıyla mevcut zarar bakiyelerini bilinçli bir şekilde yüksek gösterebilmektedir (Yanya ve Göker, 2023: 1194).

Büyük temizlik muhasebesi için bir diğer tanımlama ise kısaca büyük karın düşürülmesi, azaltılması şeklindedir. Daha detaylı bir şekilde ifade edilecek olursa büyük temizlik muhasebesi, gelir tablosunda geliri düşüren tahakkukların yapılması ya da yeterliliğini kaybetmiş bazı varlıkların bilançodan düşülüp, gidere yazılması amacıyla kazancın veya karın düşürülmesi, azaltılmasıdır. Büyük temizlik muhasebesi, işletmelerde yönetim kurullarının değişmesi gibi dönemlerde göreve gelen yeni yönetim tarafından uygulanan bir uygulamadır (Kıllı ve Evcı, 2017: 70).

5.1.2. Hileli Finansal Raporlama

Hile kavramı literatürde kasıtlı yapılan yanlışlıklar olarak tanımlanırken söz konusu yanlışlıkta herhangi bir kasıt yoksa bu durum hata olarak tanımlanmıştır. Hileli finansal raporlama ise muhasebe kayıt ve düzeninin belgelerin ve bilgilerin değiştirilmesi, manipüle edilmesi finansal tablolara aktarılması gereken olayların veya durumların kasıtlı olarak aktarılmaması veya yanlış aktarılması ile finansal raporlamaya ilişkin ilke ve

standartların yanlış uygulanması olarak ifade edilebilir (Dereköy, 2020: 94).

İşletme yönetiminden kişiler ve çalışanların temsilcilerinden sorumlu kişilerce bilinçli bir şekilde kasıtlı olarak gerçekleştirilen uygunsuz ve yersiz, haksız bir faydaya sahip olmak için yapılan finansal tablolarda ve bunlarda yer alan bilgileri değiştirmek amacıyla yapılan eylemler hileli finansal raporlama manipülasyonudur (Yanya ve Göker, 2023: 1196).

5.2. Finansal Bilgi Manipülasyonlarını Tespit Etmek İçin Kullanılan Modeller

Paydaşlar, yatırımcılar, işletme üzerinde hak ve menfaati olan kişiler, kurumlar finansal bilgi manipülasyonundan etkilenmektedir. Bu sebepten dolayı finansal bilgi manipülasyonunun saptanması oldukça önemli bir konudur. Finansal bilgi manipülasyon tekniklerinin neler olduğunun bilinmesi, finansal bilgi manipülasyonun saptanabilmesi için önemlidir. İşletme paydaşları, yatırımcıları ve işletme üzerinde hak ve menfaati olan kişiler ve kurumlar, denetim faaliyetini yürütenler olası bir finansal bilgi manipülasyonu ile karşılaşmaları durumunda söz konusu finansal bilgi manipülasyon teknikleri aracılığıyla karar alabileceklerdir. Finansal bilgi manipülasyonu tespit etmek için kullanılan yöntemleri tahakkuk esaslı modeller ve tahakkuklar ile finansal rasyoları kullanan modeller olmak üzere iki alt başlık altında incelemek mümkündür. Söz konusu bu yöntemler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Çağlak ve Çakır, 2024: 135):

a. Tahakkuk esaslı modeller

- ✓ Healy Modeli
- ✓ DeAngelo Modeli
- ✓ Jones Modeli
- ✓ Düzeltilmiş Jones Modeli
- ✓ Endüstri Modeli

b. Tahakkuklar ile finansal rasyoları kullanan modeller

✓ Beneish Modeli

✓ Spathis Modeli

Finansal bilgi manipölasyonlarını tespit etmek için kullanılan yöntemlerin önemi ile finansal bilgi manipölasyonun etki alanının büyüklüğü arasında doğru orantılı bir ilişki bulunmaktadır.

5.2.1. Tahakkuk Esaslı Modeller

İsteğe bağlı veya isteye bağlı olmayan tahakkuk çeşitleri tahakkuku oluşturmaktadır. İsteğe bağlı tahakkuklar, işletme yönetimince belirlenir. İşletme karını kontrol altında almak ve yönetmek için bazı belirli muhasebe uygulamalarını kapsayan tahakkuklardır. İsteğe bağlı olmayan tahakkuklar ise işletme yönetiminin tercih ve kararlarına bağlı olmayan, onların kontrolünde olmayan tahakkukları ifade etmektedir. Bu tür tahakkuklara ihtiyarı olmayan tahakkuklar da denilmektedir. Söz konusu bu tahakkuk çeşitleri iş sözleşmelerinden makro çapta ekonomik olaylardan kaynaklanan tahakkuklardır (Kara ve Özcan, 2020: 163). Tahakkuk esaslı model kendi içinde healy modeli, deangelo modeli, jones modeli, düzeltilmiş jones modeli ve endüstri modeli olmak üzere beş alt başlığı olan modeldir.

5.2.1.1. Healy Modeli

Tahakkuk esaslı modeller çerçevesinde ilk olarak 1985 yılında Healy tarafından uygulanan bu model literatür incelendiğinde görülmektedir. Söz konusu bu model, işletme yöneticilerinin tahmin edilmeyen ve onların istekleri doğrultusunda sürpriz bir şekilde gerçekleştirilen uygulamalar ile muhasebe politikalarına bağlı olarak yapılan tercih ve seçimlerin yansımını, etkisini ölçen tahakkuk esaslı yöntem olarak ifade edilebilir. Healy modelinde işletmeye ait gelir ve giderlerin dönemsel olarak değiştirilmesi için yapılan manipölasyon

düşünceleri yer almaktadır. Teşvikleri arttırmak için gelir tahakkuklarını arttırmak ve söz konusu cari döneme ait karı değiştirmek için de gelir tahakkuklarını azaltmak healy modelinde yer alan esas uygulama ve düşüncedir (Sezgin, 2017: 161).

Bu modele ait hesaplama formülü ise aşağıdaki gibidir:

$$“NDA_t = 1/n \sum (TA_{\tau} / A_{\tau} - 1)”$$

$$“NDA = \text{İhtiyari tahakkukları}”$$

$$“TA = \text{Toplam tahakkuklar}”$$

$$“A = \text{Toplam varlıklar}”$$

5.2.1.2. Deangelo Modeli

Kazanç yönetimi ve kar manipülasyonunu saptamam yöntemi olan deangelo modelinde tahakkuk değişimlerinin yıllar itibariyle dağılımının “0” olması gerektiği kabul edilmektedir. Ancak, hisselerin alınıp satıldığı zamanlarda veya dönemlerde bu işlemlerden dolayı toplam kar olumsuz yönde ise diğer bir ifade ile eksi yönlü ise manipülasyonun olduğu kabul edilmektedir (Sarıtaş ve Bekci, 2024: 190). Deangelo modeline göre hipotez denklemi aşağıdaki gibidir:

$$“NDA_t = TA_{t-1} / A_{t-2}”$$

$$“NDA = \text{İhtiyari tahakkukları}”$$

$$“TA = \text{Toplam tahakkuklar}”$$

$$“A = \text{Toplam varlıklar}”$$

5.2.1.3. Jones Modeli

1991 yılında Jones tarafından yapılan çalışma ile literatüre kazandırılan bir manipülasyon yöntemidir. Söz konusu bu modelde Amerika Birleşik Devleti Ticaret Komisyonunca incelemelerin yapıldığı dönemlerde finansal bilgi manipülasyonu ile Amerika’da bulunan firmalar ve yöneticileri tarafından

gümrük tarifelerinin değiştirilmesi sebebiyle karların az gösterilip gösterilmediğinin tespiti için kullanılan modeldir ve aşağıdaki formülasyon yöntemi ile tespit süreci gerçekleştirilmiştir. Söz konusu bu denklem ve terimlerinin açıklaması aşağıdaki gibidir (Küçükkocaoğlu, Benli ve Küçüksözen, Tarih Yok, 3).

$$TA_{it} / A_{it-1} = \alpha_i [1/A_{it-1}] + \beta_1 [\Delta REV/A_{it-1}] + \beta_2 [PPE/A_{it-1}] + \varepsilon_{it}$$

“TA = Toplam tahakkuklar”

“A= Toplam Varlıklar”

“ ΔREV = Gelirlerdeki değişim”

“PPE = Brüt maddi duran varlıklar”

5.2.1.4. Düzeltilmiş Jones Modeli

DeFond, Jiambalvo ve Dechow tarafından geliştirilen bir yaklaşım olan düzeltilmiş Jones modeli literatürde sıklıkla incelenen bir model olma özelliğine sahiptir. Söz konusu model şirketlerin gelirlerini yönetemediği hipotezini çürütmek üzere kurulmuş olup şirketin kredili alacaklarını tahsil etme süresine karar vermesi eylemi vasıtası finansal bilgi manipülasyonunun gerçekleştirildiği düşüncesi yer almaktadır bu modelde. Bu amaç doğrultusunda düzeltilmiş Jones modeli satışlardaki değişimin ticari alacaklar kalemindeki değişimden çıkarılması ile analizlerin yapılması gerektiğini savunmaktadır ve aşağıdaki formül ile denklem sağlanmıştır (Sarıtış ve Bekci, 2024:191).

$$NDA_t = \alpha_1 (1/ TA_{t-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_t - \Delta REC_t) / TA_{t-1}] + \alpha_3 (PPE_t / TA_{t-1})$$

“NDA = İhtiyari tahakkukları”

“TA = Toplam Varlıkları”

“ ΔREV = Gelirlerdeki değişimi”

“ ΔREC = Alacaklardaki değişimi”

“PPE = Brüt maddi duran varlıkları göstermektedir”

5.2.1.5. Endüstri Modeli

İhtiyari tahakkukların zaman içerisinde değişmeyip sabit kaldığı hipotezi bir nebze olsun çözen ve Jones modeline benzer bir nitelikte olan endüstri modeli belirleyici varyosların aynı sektör firmaları içerisinde yaygın olduğu düşüncesini savunmaktadır. Endüstri modeli aşağıdaki denklemi savunan bir yöntemdir (Çağlak ve Çakır, 2024: 137).

$$NDAt = \gamma_1 + \gamma_2 \text{mediant}(TAt)$$

“mediant(TAt) = Toplam tahakkukların medyan değeri”

“Firmaya özgü γ_1 ve γ_2 parametreleri, tahmin dönemindeki gözlemler üzerinden OLS kullanılarak tahmin edilmektedir.”

5.2.2. Tahakkuklar ile Finansal Rasyoları Kullanan Modeller

Tahakkuklar ile finansal rasyoları birlikte kullanan modeller literatürde karma modeller olarak da ifade edilmektedir. Tahakkuk esaslı modellerin dahil etmediği hesapları da dikkate alır.

Tahakkuklar ile finansal rasyoları kullanan modeller Beneish ve Spathis modelleri olarak literatürde incelenmektedir.

5.2.2.1. Beneish Modeli

Beneish modeli finansal tablolardaki farklı rasyoların kullanılarak manipülasyonu ve manipülasyon riskini ölçmek amacıyla geliştirilen bir modeldir. Beneish modeli hem isteğe bağlı tahakkukları tespit etmek için hem de kazanç yöntemini saptamak için kullanılabilir. Söz konusu bu modelde finansal bilgi manipülasyonu yaptığı tespit edilen veya bilinen işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgiler arasında bulunan sistematik ilişki ile kontrol işletmeleri olarak ifade edilen diğer firmaların

benzerlikleri aracılığıyla veriler ve bulgular elde edilmeye çalışılır. Elde edilen bu bulgular vasıtası ile her bir değişken durum bir katsayı ile ifade edilir ve bu katsayılarla göre manipülasyon yapılma durumu ve riski analiz edilir. Beneish modelinin analiz formülü ve açıklamaları aşağıdaki gibidir (Toplu, Calayoğlu ve Azaltun, 2021:19):

$$“Mi = \beta_i Xi + \epsilon_i”$$

“ β_i = Model çerçevesinde her bir bağımsız değişken için bulunan katsayı”

“ Xi = Açıklayıcı değişkenlerin oluşturduğu matris”

“ ϵ_i = Hata terimi”

Ayrıca Beneish modelinde kullanılan bağımsız açıklayıcı değişkenlerde bulunmaktadır. Bu değişkenler şu şekilde ifade edilebilir (Tepeli ve Kayıhan, 2016: 254):

“Ticari Alacaklar Endeksi (DSRI)”

“Brüt Kar Marjı Endeksi (GMI)”

“Aktif Kalitesi End. (AQI)”

“Satışlardaki Büyüme Endeksi (SGI)”

“Amortisman Giderleri Endeksi (DEPI)”

“Paz.Sat.Dağ.Gid. ve Gen.Yön.Gid. End. (SGAI)”

“Borçlanma Yapısındaki Değ.Endeksi (LVGI)”

“Top.Tahakkukların Top.Var. Oranı (TATA)”

5.2.2.2. Spathis Modeli

Bu model, Spathis tarafından 2000 yılında Atina Menkul Kıymetler Borsa'sında işlem hacmi olan 76 adet firmanın finansal tabloları kullanılarak logistik regresyon analizi yapılarak geliştirilmiş bir yaklaşımdır. Söz konusu bu modelin Beneish modelinden farkı finansal bilgi manipülasyonunun tespitinde

kullanılan kontrol firmalarında probit analiz yöntemi yerine logistic regresyon analiz yöntemini kullanmasıdır. Bu model kapsamında logistic regresyon analizi ile çalışmalarını yapan Spathis, gerçeğe aykırı yanıltıcı finansal tabloları saptarken finansal tablo değerlerinin kullanılması sürecinde dikkate alınması gereken oranları saptamaya çalışmıştır. Bu düşünce de modelin esasını oluşturmaktadır. Dikkate alınması gereken rasyoları stokların satışlara oranı ($inv/Sales$), toplam borçların toplam aktiflere oranı (Td/Ta) şeklinde ifade etmek mümkündür (Tepeli ve Kayıhan, 2016: 255).

6. SONUÇ

Finansal tablolar, mali veriler ve bunların sahip oldukları bilgiler işletme paydaşları, yatırımcıları ve işletme yöneticileri gibi işletme üzerinde hak ve menfaat sahibi olanlar için oldukça önemlidir. Söz konusu bu gruplar karar alma aşamasında finansal tabloları ve bunların sahip oldukları bilgileri kullanırlar. Finansal tabloların ve sahip oldukları bilgilerin doğru ve gerçek olması hem işletmeler için hem de işletme üzerinde söz sahibi olan kişi veya kurumlar için oldukça önemlidir.

Değişen ve gelişen piyasa koşullarında işletmeler finansal tablolarını ve finansal tablolarında yer alan bilgileri değiştirerek gerçeklikten uzaklaştırarak istedikleri yönde sahip olmak istediklerini elde etmek amacıyla manipülasyon eylemini gerçekleştirebilirler. Finansal bilgi manipülasyonu kavramı, işletmelerin mali tablolarını değişik amaçlar doğrultusunda gerçeğe aykırı bir şekilde değiştirilerek sunulması ve manipüle edilmesi olarak tanımlanabilir.

İşletmelerin finansal bilgi manipülasyonunu gerçekleştirmesinin pek çok sebepleri bulunmaktadır. Ancak, finansal bilgi manipülasyonun en önemli nedeni olarak işletmelerin giderlerini olduğundan daha düşük kazançlarını veya

karlarını ise gerçeğinden daha yüksek göstermek ifade edilebilir. Böylelikle işletmeler finansal bilgi manipölasyonu aracılığıyla daha fazla gelir veya yatırımcıyı kendilerine çekebilirler.

Finansal bilgi manipölasyonuna ait yöntemler hileli finansal raporlama ve yaratıcı muhasebe uygulamaları başlıkları altında sınıflandırılmaktadır. Ancak, yaratıcı muhasebe uygulamalarının finansal bilgi manipölasyonu çerçevesinde daha fazla olduğu literatür incelendiğinde görülebilmektedir. Hileli finansal raporlama yönteminin kendi içinde herhangi bir alt başlığının olmaması kendisinin finansal bilgi manipölasyonu yöntemi olmadığı anlamına gelmemektedir. Yaratıcı muhasebe uygulamalarının olarak kazanç yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, agresif muhasebe ve büyük temizlik muhasebe yöntemleri olarak sınıflandırılması mümkündür.

Finansal bilgi manipölasyonunun tespit edilmesi için birden fazla yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemler ilk olarak tahakkuk esaslı modeller ve tahakkuklar ile finansal rasyoları kullanan modeller olarak sınıflandırılmaktadır. Tahakkuk esaslı modeller içerisinde healy modelini, deagro modelini, jones modelini, düzeltilmiş jones modelini ve endüstri modelini barındırırken tahakkuklar ile finansal rasyoları kullanan karma modeller olarak ifade edilen modeller ise beneish ve spathis modellerini kendi içerisinde barındırmaktadır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. ve Daştan, A. (2024). Finansal bilginin niteliksel özellikleri ve mesleki yetkinlikler kapsamında muhasebe mesleği ve yapay zekâ etkileşimi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 104, 1-26.
- Alkaya, A. ve Yağlı, İ. (2015). Finansal okuryazarlık, finansal bilgi, davranış ve tutum: Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi İİBF öğrencileri üzerine bir araştırma. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8, (40), 585-589.
- Alkan, Ş. (2018). Muhasebe teorisi ve uygulamaları açısından muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Özel Sayı, (20), 819-837.
- Altınbay, A. ve Ünal, O. (2022). Muhasebe manipülasyonu yöntemi olarak yaratıcı muhasebe. *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 5, (1), 217-232.
- Apalı, Y., ve Apalı, A., (2017)., The Effect of Information on Accounting System and Proses, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, 31(5), 1149-1162.
- Aygün, D. (2013). Yaratıcı muhasebe stratejileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8, (2), 49-69.
- Bekçi, İ. ve Alkan, H. (2009). Finansal bilgi sisteminin hisse senetlerine yatırım kararı üzerine etkisi: İMKB’de bir uygulama. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14, (3), 1-20.
- Bezirci, M. ve Karahan, N. (2015). Muhasebe kayıt sürecindeki manipülasyonların neden ve sonuç ilişkisinin değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 216-240.

- Çağlak, E. ve Çakır, H. (2024). Türkiye’de finansal bilgi manipölasyonun tespiti ve tahmini ile ilgili ampirik çalışma. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Faköltesi Dergisi*, 17, (1), 130-157.
- Çıtak, N. (2019). Yaratıcı muhasebe mi? Aldatıcı muhasebe mi? *TIDE Academia Research*, 1, (1), 55-76.
- Dereköy, F. (2020). Muhasebe manipölasyonları: Toshıba vakası. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (85), 91-110.
- Demir, Y. ve Coşkun, D. (2009). Finansal bilgi sisteminin işletmelerin yönetim fonksiyonu üzerine etkisi: Aydın ili örneği. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, (2), 1-21.
- Demir, B. (2010). Muhasebe bilgi sistemlerinde bilgi kalitesi. *The Journal of Accounting and Finance*, 48, 142-152.
- Elitaş, B. (2013). Muhasebe manipölasyonu ve muhasebe bilgi kalitesine etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (58), 41-54.
- Emre Arslan (Ed.), *Sosyal, Beşerî ve İdari Bilimler Alanında Uluslararası Araştırmalar XVIII*, Eğitim Yayınevi, İstanbul, 2023, s. 151.
- Ersoy, M. (2012). Finansal bilgilerin yönetimi sürecinde muhasebe bilgi sistemi. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 3, (6), 9-21.
- Kara, S. ve Özcan, P. (2020). Muhasebe manipölasyonlarında yapay sinir ağlarının önemi ve bir uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 20, (60), 155-176.
- Küçüksözen, C. (2004). *Finansal bilgi manipölasyonu: Nedenleri, yöntemleri, amaçları, teknikleri, sonuçları ve İMKB şirketleri üzerine ampirik bir araştırma*.

- [Yayınlanmış Doktora Tezi]. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 1-501.
- Küçükkoçaoğlu, G. vd. (Tarihi yok). *Finansal bilgi manipülasyonun tespitinde yapay sinir ağı modelinin kullanımı*. *Başkent Üniversitesi Yayınları*, 1-23.
- Kıllı, M. ve Evcı, S. (2017). Muhasebe manipülasyonlarının tespitinde kullanılan modeller. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1, (1), 68-79.
- Ocak, M. ve Güçlü, F. (2014). Muhasebe manipülasyonu: Hile, yaratıcı muhasebe, kar ve izlenim yönetimine ilişkin kavramsal çerçeve. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 6, (3), 123-135.
- Önce, S. ve Çavuş, G. (2019). Finansal raporlama kalitesini etkileyen faktörler ve finansal raporların kalitesinin ölçümüne ilişkin yaklaşımlar. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20, (1), 30-51.
- Özdemir, F. (2011). *Finansal raporlama sistemlerinin bilginin ihtiyaca uygunluğu açısından değerlendirilmesi: İMKB şirketlerinde finansal başarısızlık tahminleri yönüyle bir uygulama*. [Yayınlanmış Doktora Tezi]. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. 1-270.
- Pamukçu, F. (2011). Finansal raporlama ile kamuyu aydınlatma ve şeffaflıkta kurumsal yönetimin önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 50, 133-148.
- Sarıtaş, B. ve Bekci, İ. (2024). Kazanç yönetiminin deangelo modeli ile tespit edilmesi: Borsa İstanbul'da bir uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Oğuzhan Sosyal Bilimler Dergisi*, 6, (2), 187-198.
- Soykan, M. ve Esmeray, A. ve Esmeray, M. (2023). Finansal bilgi manipülasyonunun beneish Tr modeli ile tespiti üzerine

bir araştırma: Bist metal sanayi sektörü örneği. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 66, 23-28.

Tepeli, Y. ve Kayıhan, B. (2016). Muhasebe manipülasyonunun Beneish modeli ile tespit edilmesi: BİST gıda maddeler sanayi sektöründe bir uygulama. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14, (4), 245-264.

Toplu, N., Calayoğlu, İ. ve Azaltun, M. (2021). Finansal bilgi manipülasyonu ortaya çıkarmaya yönelik bir araştırma (Beneish Modeli). *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 4, (1), 16-25

Uzunoğlu, H. ve Karacaer, S. (2019). Finansal bilgi manipülasyonu: BIST sınai endeksi üzerine bir çalışma. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 37, (3), 547-563.

Yanya, E. ve Göker, İ. (2023). Üst kademe kuramı çerçevesinde ceo karakteristik özelliklerinin finansal manipülasyon üzerindeki etkisi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10, (2), 1187-1216.

Yavuzarslan, T. (2021). Finansal bilgi manipülasyonlarının teorik açıdan değerlendirilmesi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1, (1), 68-82.

Yılmaz Bayar (Ed.), *Proceedings of 3rd SCF International Conference on Economics and Social Impacts of Globalization*, Usak University Faculty of Economics and Administrative Science, Antalya, 2017, s. 161.

AKADEMİK PERSPEKTİFTEN

MUHASEBE

yaz
yayınları

YAZ Yayınları

M.İhtisas OSB Mah. 4A Cad. No:3/3

İscehisar / AFYONKARAHİSAR

Tel : (0 531) 880 92 99

yazyayinlari@gmail.com • www.yazyayinlari.com