ESKİŞEHİR
OSMANGAZİ
ÜNİVERSİTESİ

iibf

İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

ESKISEHIR OSMANGAZI UNIVERSITY
JOURNAL OF ECONOMICS AND
ADMINISTRATIVE SCIENCES

CİLT / VOL: 8 SAYI / NO: 2
EKİM/ OCTOBER 2013
ISSN 1306-6730

ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ
ESKISEHIR OSMANGAZI UNIVERSITY
JOURNAL OF ECONOMICS AND ADMINISTRATIVE SCIENCES

Sahibi
Üniversite Adına
Prof. Dr. Hasan Gönen (Rektör)

Editör
Prof. Dr. Sami Taban

Editör Yardımcıları
Doç. Dr. Sıtkı Çorbacıoğlu
Doç. Dr. Semih Bilge

Danışma Kurulu
Prof.Dr. Ferruh Çömlekçi(Anadolu Üniversitesi)
Prof. Dr. Birol Akgün (Selçuk Üniversitesi)
Prof. Dr. Beyhan Ataç (Anadolu Üniversitesi)
Prof. Dr. Burhan Aykaç (Gazi Üniversitesi)
Prof. Dr. Mehmet Bahtiyar (Kocaeli Üniversitesi)
Prof. Dr. Ömer Faruk Batırel (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Ömer Çaha (Fatih Üniversitesi)
Prof. Dr. B. Zafer Erdoğan (Anadolu Üniversitesi)
Prof. Dr. Güliz Ger (Bilkent Üniversitesi)
Prof. Dr. Yalçın Karatepe (Ankara Üniversitesi)
Prof. Dr. Hikmet Kavruk (Gazi Üniversitesi)
Prof. Dr. İsmail Kayar (Erciyes Üniversitesi)
Prof.Dr. Fazıl Tekin (Eskişehir Osmangazi Üniversitesi)
Prof. Dr. Erdener Kaynak (Pennsylvania State Üniversitesi)
Prof. Dr. Tamer Koçel (İstanbul Kültür Üniversitesi)
Prof. Dr. Ersin Onulduran (Ankara Üniversitesi)
Prof. Dr. Şükrü Özen (Yıldırım Beyazıt Üniversitesi)
Prof. Dr. Mahmut Paksoy (İstanbul Kültür Üniversitesi)
Prof. Dr. Şevket Pamuk (Boğaziçi Üniversitesi)
Prof. Dr. Necla Pur (Marmara Üniversitesi)
Prof. Dr. Selahattin Turan (Eskişehir Osmangazi Üniversitesi)
Prof. Dr. İşaya Üşür (Gazi Üniversitesi)
Prof. Dr. Erinç Yeldan (Bilkent Üniversitesi)
Prof. Dr. Cengiz Yılmaz (Ortadoğu Teknik Üniversitesi)

Yayın Kurulu
Prof. Dr. Sami Taban
Prof. Dr. Ömer Adil Atasoy
Prof. Dr. Ömer Torlak
Prof. Dr. Özcan Dağdemir
Prof. Dr. Selami Sezgin
Doç. Dr. Sıtkı Çorbacıoğlu
Doç. Dr. Semih Bilge
Doç. Dr. Ali ÇELİKKAYA
Doç. Dr. Cenap ÇAKMAK
Doç. Dr. Murat Kiracı
Doç. Dr. Nuray Girginer

Dergi Sekreteryası
Arş. Gör. Mehmet Şengür
Arş. Gör. Duygu Şengül Çelikay
Arş. Gör. Gülşah Topuz
Arş. Gör. Müge Dalar

iibfdergi@ogu.edu.tr
http://iibf.ogu.edu.tr/dergi/index.htm
ESOGU İİBF Meşelik Kampüsü 26480 ESKİŞEHİR
Tel: 0 222 2292523-2393750/1732-1746 Faks: 0 222 2292527

Kapak ve Sayfa Tasarımı
Öğr. Gör. Cemalettin Yıldız

Dizgi
Arş. Gör. Mehmet Şengür
Arş. Gör Taner Sekmen
Arş. Gör Dürdane Küçükaycan
Arş. Gör Veysel Tekdal
Arş. Gör Melek Bıyıklıoğlu

Basım Yeri
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Basımevi

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi yılda iki kez Nisan ve Ekim aylarında yayınlanan hakemli bir dergidir. Dergide yer alan yazılar kaynak gösterilmeksizin kısmen ya da tamamen iktibas edilemez. Dergide yer alan yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir. Derginin elektronik versiyonuna http://iibf.ogu.edu.tr/dergi adresinden ulaşılabilir.

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
EconLit, EBSCO ile Akademia Sosyal Bilimler İndeks (ASOS Index)'leri tarafından indekslenmekte ve TÜBİTAK ULAKBİM Sosyal Bilimler Veri Tabanı tarafından taranmaktadır.

ISSN 1306-6730 **Yayın No: 226**

Dergimizin bu sayısına gönderilen makaleleri değerlendiren hakemlerimize teşekkürlerimizi sunarız.

Doç. Dr. İsmail Aktar	Yalova Üniversitesi
Prof. Dr. Hayriye Atik	Erciyes Üniversitesi
Doç. Dr. Çetin Bektaş	Erzincan Üniversitesi
Prof. Dr. Canan Çetin	Marmara Üniversitesi
Doç. Dr. Metin Dağdeviren	Gazi Üniversitesi
Doç. Dr. Bülent Duru	Ankara Üniversitesi
Doç. Dr. İbrahim Dursun	Polis Akademisi
Yrd. Doç. Dr. Zeliha Kaygısız Ertuğ	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Doç. Dr. Harun Kaya	İstanbul Üniversitesi
Prof. Dr. Turhan Korkmaz	Bülent Ecevit Üniversitesi
Prof. Dr. Ayşe Anafarta Kuruüzüm	Akdeniz Üniversitesi
Doç. Dr. Mustafa Kurt	Yalova Üniversitesi
Prof. Dr. Rana Özen Kutanis	Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Erol Kutlu	Anadolu Üniversitesi
Doç. Dr. Şaban Nazlıoğlu	Pamukkale Üniversitesi
Prof. Dr. Mustafa Ökmen	Celal Bayar Üniversitesi
Prof. Dr. Mustafa Özer	Anadolu Üniversitesi
Doç. Dr. Arif Özsağır	Gaziantep Üniversitesi
Prof. Dr. Mithat Bülent Tokat	Dumlupınar Üniversitesi
Prof. Dr. Şevket Tüylüoğlu	Abant İzzet Baysal Üniversitesi
Prof. Dr. Bedriye Tunçsiper	Balıkesir Üniversitesi
Prof. Dr. Şaban Uzay	Erciyes Üniversitesi
Prof. Dr. Gülümser Ünkaya	İstanbul Aydın Üniversitesi
Prof. Dr. Rahmi Yamak	Karadeniz Teknik Üniversitesi

İÇİNDEKİLER

Sayfa

Türkiye Ekonomisinde Dışa Açıklık ve Enflasyon İlişkisi Üzerine Ampirik Bir Analiz
Şahabettin GÜNEŞ
Fatih KONUR
7

Döviz Kuru Hareketleri ve Bütçe Açığı, Enflasyona Yol Açar Mı? Gelişmekte Olan Asya Ülkeleri Üzerine Bir Panel Nedensellik Analizi
Bülent DOĞRU
Mürşit RECEPOĞLU
Orkun ÇELİK
21

Ekonomik Özgürlüğün Gelir Düzeyi Üzerindeki Etkisinin Panel Veri Analizi Yöntemiyle İncelenmesi
Rahmi ÇETİN
37

Yaratıcı Muhasebe Stratejileri
Davut AYGÜN
49

Banka Çalışanlarının Maruz Kaldıkları Bireysel ve Örgütsel Stres Kaynakları Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi
Recep KILIÇ
Sedat YUMUŞAK
Harun YILDIZ
71

ERP Yazılımı Seçiminde İki Aşamalı AAS-TOPSIS Yaklaşımı
Selçuk PERÇİN
A. Cansu GÖK
93

Türkiye İçin 2010-2012 Dönemi Karşılaştırmalı Bilgi Ekonomisi Analizi **115**
Oytun Mecik

Kadın ve Erkek Liderlerin Sözel İletişim Yeterlikleri ve Bunun Çalışanların İş Tutumları Üzerine Etkileri: Sözel Özen, Sözel Etkililik ve İş Tutumları **141**
Necmettin ÖZEL

İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında İşlem Gören Üretim Firmalarının Piyasa Değerini Açıklayan İçsel Değişkenler: Panel Verilerle Sektörel Bir Analiz **161**
İlhan KÜÇÜKKAPLAN

İklim Değişikliği ve Dağıtıcı Adalet **183**
Mustafa DEMİRCİ

Psikolojik Sözleşme İle İş Tatmini İlişkisine Yönelik Bir Araştırma **205**
Ali DİKİLİ
Serkan BAYRAKTAROĞLU

Çok Ölçütlü Karar Verme Modellerinde Normalizasyon Tekniklerinin Sonuçlara Etkisi: COPRAS Örneği **229**
Aşkın Özdağoğlu

Yaratıcı Muhasebe Stratejileri

Davut AYGÜN
Yrd. Doç. Dr., Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü
davutaygun@gmail.com

Yaratıcı Muhasebe Stratejileri

Özet

Muhasebenin işletme ile ilgili çıkar gruplarının bilgilendirilmesinde yararlanılan en temel araçlardan biri olduğu ifade edilebilir. Fakat işletmelerin bazen faaliyetlerinin sonuçlarını gerçekçi bir biçimde açıklamaktan kaçındıkları görülmektedir. Bu noktadan hareketle muhasebe alanındaki mevcut esnekliklerden yararlanmaya dönük uygulamaları benimsedikleri belirtilebilir. Yaratıcı muhasebe stratejileri biçiminde isimlendirilebilecek bu tarz uygulamaların en yaygın kullanılanları; gelirleri artırma, giderleri azaltma, varlıkları artırma, borçları azaltma ve nakit akışını artırmaya yöneliktir. Anılan stratejilerin uygulanmasına ilişkin olası etkilerin literatürde yeterince incelenmediği belirtilebilir. Bu yönüyle bu çalışmada amaç yaratıcı muhasebeye ilişkin sık kullanılan stratejiler ve bunların etkilerinin açıklanmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Yaratıcı Muhasebe, Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları, Muhasebe Esneklikleri.

Strategies of Creative Accounting

Abstract

It can be said that accounting is the most basic tool that is utilized to inform business-related interest groups. But, businesses are sometimes reluctant to announce the results of operations in a realistic manner. From this point of view, they adopt applications that take advantage of existing flexibilities in the field of accounting. These kinds of applications can be named as creative accounting strategies, of which, the most widely used are increasing income, decreasing expenses, increasing assets, decreasing liabilities, and increasing cash flow. The possible effects on the implementation of mentioned strategies are not analyzed sufficiently in the literature. Therefore, the purpose of this study is to describe the common strategies of creative accounting and their effects.

Keywords: *Creative Accounting, Applications of Creative Accounting, Accounting Flexibilities.*

1. Giriş

Muhasebe skandalları, yaratıcı muhasebe ve hileli uygulamalar geçmişten günümüze muhasebe alanında varolan durumlardır. Muhasebe herhangi bir işletmenin başarısı veya başarısızlığının değerlendirilmesinde bir hareket noktası olmasından hareketle işletme skandallarının tespit edilmesinde çok önemli bir rol oynamaktadır. Muhasebenin tuttuğu kayıtlar ve hazırladığı mali tablolar aracılığıyla yatırımcılar ve diğer kullanıcılara işletmenin yaptığı işlerde ne kadar başarılı veya başarısız olduğuna ilişkin bir resim sunduğu belirtilebilir. Oysa, işletmenin finansal açıdan başarısız olduğu zamanlarda bazı yöneticiler, mevcut performansı artırmak ve

daha iyi gösterebilmek için muhasebeden yararlanarak yatırımcıları yanlış bilgilendirme eğiliminde olabilirler. Ayrıca, yöneticiler karı artırmak veya aktifleri olduğundan daha fazla göstermek gibi bazı yönetimsel amaçları gerçekleştirebilmek için muhasebedeki mevcut esnekliklerden yararlanma hususunda istekli olabilirler. Bu şekilde uygulamalara gidilmesinin temel nedenlerinden birinin yöneticilerin karşı karşıya kaldıkları ciddi finansal zorluklar olduğu ifade edilebilir. Anılan bu zorlukların üstesinden gelebilmek için yöneticiler, uygun olmayan muhasebe tekniklerinden, yanlış kayıt ve sınıflandırma uygulamalarından hatta fiktif işlemlerden yararlanabilirler. Bu ve benzeri durumlarda işletmeler yaratıcı muhasebe uygulamalarını kullanmaya başlayabilir.

Muhasebe belirli eşitliğine dayanan bir olgudur. Muhasebe terminolojisinde bu eşitlik (Borç = Alacak) biçiminde ifade edilebilir. Bu eşitlikten hareketle her bir mali olay en az bir hesabın borç tarafına buna karşılık da en az bir hesabın alacak tarafına kayıt yapılır. Temel bilanço eşitliği olarak da ifade edilebilecek bu eşitliğin sol tarafında (borç taraf) aktifler yer alırken sağ tarafında (alacak taraf) ise borçlar ve özsermaye unsurları yer almaktadır. Burada ortaya konulan temel muhasebe eşitliğinin yaratıcı muhasebe uygulamalarına yardımcı olduğu ifade edilebilir. Bu amaçla muhasebeciler, eşitliği bozmayacak şekilde bu eşitlikte yer alan temel bileşenleri değiştirme yoluna gitmektedirler. Örneğin; bir gider aktif olarak sınıflandırıldığı veya bir borç gelir olarak kaydedildiği durumlarda eşitlik korunacaktır. Ancak yapılan bu işlemlere bağlı olarak her ne kadar bilanço eşitliği korunacak olsa da aktif, pasif, gider ve gelirlerin farklı biçimlerde kaydedilip sınıflandırılması bilanço ve gelir tablosundaki bilgilerin gerçekliğini azaltacaktır. Bu noktadan hareket edildiğinde muhasebenin mevcut doğasının yaratıcı muhasebe uygulamalarına imkan sağladığı belirtilebilir (Jones, 2006: 32).

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle bu çalışma, yaratıcı muhasebe uygulamalarını açıklayarak sözkonusu uygulamalarda muhasebenin rolünü ortaya koymayı amaçlamaktadır. Bu amaca yönelik olarak öncelikle yaratıcı muhasebe kavramı üzerinde durulmuştur. Sonra yaratıcı muhasebe uygulamalarına ilişkin stratejiler ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

2.Yaratıcı Muhasebe Kavramı

Yaratıcı muhasebe kavramı Anglo-Saxon literatürde 1970'li yıllarda iflas eden işletmelerle ilgili yapılan çalışmalarda ortaya çıkmış olup daha ziyade IanGriffiths tarafından 1986 yılında "Yaratıcı Muhasebe (Creative Accounting)" adlı kitabın yayınlanmasından sonra önem kazanmıştır (Jones, 2011: 4). Yaratıcı muhasebe, yukarıda belirtilen kitap sonrası sık kullanılan bir kavram olsa da, tanımı hususunda bir fikir birliği olmadığı ifade edilebilir. Mulford ve Comiskey tarafından geliştirilen ve daha ziyade ABD' de kabul gören geniş kapsamlı bir tanımlamada yaratıcı muhasebe "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri dahilinde veya bu sınırlar dışında hileli finansal raporlama, kazanç yönetimi ve gelirin yıllar itibariyle belirli bir

düzeyde tutulmasına ilişkin uygulamaları da kapsayacak saldırgan tercihlerin benimsenmesinden hareketle finansal verilerle oynamaya yönelik herhangi bir adım" biçiminde açıklanmıştır (Mulford ve Comiskey, 2002: 15). İngiltere' de kabul gören daha dar kapsamlı bir tanımlamaya göre yaratıcı muhasebe; "Avantaj elde etme, gerçeği göstermekten kaçınma veya mevcut sonuçları yanıltıcı bir şekilde olduğundan daha iyi gösterme amacıyla kanuni düzenlemelerdeki boşluklardan yararlanma" biçiminde açıklanmıştır (www.oxforddictionaries.com). Bu iki tanımlama birlikte değerlendirildiğinde; geniş kapsamlı ABD menşeli tanımlamanın, yaratıcı muhasebeyi hileli uygulamaları da içeren bir faaliyet olarak görmesine karşın, nispeten dar kapsamlı olan İngiliz menşeli tanımlamanın, yaratıcı muhasebeyi hileyi içermeyen, yasalardaki mevcut esnekliklerden yararlanmaya yönelik faaliyetler olarak gördüğü ifade edilebilir. Bu çalışmada esas alınan tanımlamada da yaratıcı muhasebenin hileyi içermediği kabul edilmektedir.

Yaratıcı muhasebe; yasal sınırlar içinde kalmak kaydıyla muhasebedeki mevcut esnekliklerden yararlanılarak ölçüm ve sunum yapılması ve böylelikle muhasebe bilgilerini kullananların ihtiyaçlarından ziyade bu bilgileri hazırlayanların önceliklerine yer verilmesi biçiminde tanımlanabilir (Jones, 2011: 5). Esasen yaratıcı muhasebe kavramı, muhasebe meslek mensuplarının yıllık hesaplarda yer alan rakamları değiştirebilme amacıyla kendi mesleki bilgilerini kullandıkları bir süreci açıklamak için kullanılmaktadır (Balaciu vd., 2009: 174). Bu sebeple yaratıcı muhasebeye ilişkin faaliyetler yasadışı işlemler olarak görülememektedir. İşletmeler, yaratıcı muhasebe uygulamalarını kanundışı işlemler yapmak için kullanmamakta olup aksine kendi amaçlarına hizmet edecek şekilde, yasal sınırlar içinde muhasebede var olan esnekliklerden yararlanmak için kullanmaktadır. O halde, esnekliğin olmadığı bir durumda yaratıcı muhasebeden söz edilemez.

Öte yandan yaratıcı muhasebenin olumsuz yanları olduğu kadar olumlu yanlarının mevcudiyetinden de bahsedilebilir. Bu bağlamda Mathew ve Perera, yaratıcı muhasebeyi hem pozitif hem de negatif açıdan incelemişlerdir. Anılan yazarlara göre; yaratıcı muhasebe muhasebe uygulamalarının gelişimine katkı sağladığı ölçüde pozitif bir etkiye sahiptir. Ancak yatırımcıları, sermayedarları, bankaları ve diğer finansal tablo kullanıcılarını yanıltma ve aldatma amacıyla kullanıldığında negatif bir etki sözkonusu olmaktadır (Mathew ve Perera, 1996: 34). Bu çalışmada yaratıcı muhasebe uygulamalarının olumsuz etkileri inceleme konusu yapılmış olup olumlu etkilerine değinilmemiştir.

Muhasebe literatürü incelendiğinde yaratıcı muhasebe ile ilişkili olarak farklı bazı kavramların mevcut olduğu görülebilir. Sözkonusu kavramlar, saldırgan muhasebe[1], kazanç yönetimi, izlenim yönetimi[2], karın istikrarlı hale getirilmesi[3] biçiminde

[1]Saldırgan Muhasebe (Agressive Accounting): Finansal sonuçların ve yapının olduğundan farklı gösterilerek işletme performansının iyi olduğu izlenimi yaratma amacına ulaşmayı sağlayacak muhasebe ilkelerinin bilinçli biçimde seçilmesi ve uygulanmasıdır (Mulford ve Comiskey, 2002: 3).

sıralanabilir. Bu çalışmada, sadece yaratıcı muhasebe üzerinde durulacak olup yaratıcı muhasebenin yukarıda belirtilen ilişkili kavramlarla benzer veya farklı yanlarına değinilmeyecektir.

3.Yaratıcı Muhasebe Stratejileri

Muhasebe alanı değerlendirildiğinde, yaratıcı muhasebe ile ilişkili çok sayıda strateji mevcut olduğu görülmektedir. Bu stratejiler muhasebesinin kendi doğasında var olan esnekliklerden kaynaklanmaktadır. Sözkonusu esneklikler yapılan çok seçimli düzenlemelerin bir sonucudur. Şüphesiz bir işlemi muhasebeleştirmede ya da finansal tablolara aktarmada tek bir yöntem her koşulda uygun olmayabilir. Ancak burada ideal olan, muhtemel koşullar için uygun muhasebe politikaları[4] önerilmesidir. Durum böyle olmakla birlikte seçimlik muhasebe politikalarına imkan veren muhasebe düzenlemelerinin yaratıcı muhasebe için elverişli bir ortam yarattığı ifade edilebilir (Çıtak, 2009: 88).

Muhasebede kullanılan hesap planları her ne kadar ülkeden ülkeye, sektörden sektöre farklılık gösterse de her bir hesap planı çok sayıda gelir, gider, varlık, borç ve özsermaye unsurunu bir arada barındırmaktadır. Ayrıca her bir farklı unsura ilişkin farklı bir muhasebe politikası (işleyiş kuralı) mevcuttur. Muhasebe politikalarına ilişkin bazı konuların detaylı olarak düzenlenmemesi ve yöneticilere seçme hakkı tanınması var olan düzenlemelerin suistimal edilmesine ve yaratıcı muhasebe uygulamalarına uygun bir ortam hazırlamaktadır. Bu bağlamda başlangıçta benimsenen muhasebe politikaları fırsatlar oluşturmak amacıyla zaman içinde değiştirilmekte, buna bağlı olarak ta raporlanan sonuçlar değişmektedir. Gerçekte yatırımcıları ve ilgili diğer çıkar gruplarını yanıltmanın en kolay yollarından birisi raporlanan sonuçları sürekli bir şekilde değiştirmektedir. Bu durumu Robert Townsend "Yatırımcıları yanıltmanın en kolay yolu her ay muhasebeyle ilgili bir faktörü değiştirmektir. Bu durumda elde edilen sonuçlar bir önceki ay ile veya bir önceki yıl ile karşılaştırılamaz. Ayrıca raporlanan bu rakamlardan hareketle herhangi bir sonuç çıkarılamaz" biçiminde ifade etmiştir (Townsend, 1970: 89). Esasen muhasebe temel kavramlarından "tutarlılık" muhasebeye ilişkin değişiklikleri sınırlamakta olup ancak işletmelerin değişiklik yapma yeteneklerini azaltmamaktadır.

İşletmelerle ilgili önemli finansal tablolardan üçü; gelir tablosu, bilanço ve nakit akım tablosudur. Bu üç finansal tablonun her birinde farklı amaçlarla yaratıcı mu-

---

[2]İzlenim Yönetimi (Impression Management): Örgüt içerisinde elde edilen maddi ve sosyal faydaları artırma, kişisel saygı elde etme ve herkesçe kabul edilmiş bir kimlik kazanma ya da başkalarına iletilen bilgiler yoluyla onların algılama ve davranışlarını etkileme amacıyla bir bireyin diğerlerinin kendine ilişkin algılarını kontrol etme süreci olarak tanımlanabilir (Selen ve Kılıç, 2009: 53).

[3]Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi (IncomeSmoothing): Raporlanan dönem karının hedeflenen seviyenin etrafındaki dalgalanmalarını azaltmak amacıyla iyi yıllardaki karları kötü yıllara aktarmaya yönelik yöneticiler tarafından kullanılan bir araç olarak tanımlanabilir (Mulford ve Comiskey, 2002: 3; Demir ve Bahadır, 2007: 113).

[4]Muhasebe Politikası: Uluslararası Muhasebe Standartları'ndan 8 nolu "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" standardında "finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır." biçiminde tanımlanmıştır.

hasebe uygulamalarına başvurulduğu ifade edilebilir. Gelir tablosunun temel amacı, kar rakamına ulaşılmasıdır. Eğer amaç karların şişirilmesi ise bu durumda gelirler artırılırken giderler azaltılacaktır. Bilançodaki temel amaç işletmenin net piyasa değerini artırmaktır. Bu amaç varlıkların artırılması, borçların azaltılması yoluyla gerçekleştirilebilir. Nakit akım tablosunda amaç ise, işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının artırılmasıdır. İşletmelerde nakit varlığı artırmanın karlılığı artırmaya kıyasla daha zor olduğu belirtilebilir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, nakit akışına ilişkin yaratıcı muhasebe uygulamalarının başarıya ulaşmasının karı artırma veya azaltmaya yönelik yaratıcıcı muhasebe uygulamalarına kıyasla daha zor olduğu ifade edilebilir (Jones, 2011: 43).

Yaratıcı muhasebe uygulamalarına ilişkin stratejiler genelde yukarıda belirtilen üç temel finansal tablo ile ilgili olup ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Bu çalışmada ortak özellik gösteren yaratıcı muhasebe stratejileri açıklanmıştır. Sözkonusu temel stratejiler beş ana başlıkta sıralanabilir. Bunlar (Jones, 2011: 44):

- Gelirleri artırmak,
- Giderleri azaltmak,
- Varlıkları artırmak,
- Borçları azaltmak ve
- Nakit akışını artırmaktır.

Yukarıda sıralanan stratejilerden ilk ikisinin amacı; gelir tablosunda raporlanan karın artırılmasıdır. Kar gelirlerin artırılması ya da giderlerin azaltılması yoluyla artırılabilir. Birçok işletme incelendiğinde satışların en büyük gelir kaynağı olduğu görülmektedir. Dolayısıyla satışları artırmaya odaklanma en yaygın yaratıcı muhasebe yöntemidir. Oysa, satışların dışında üzerinde oynama yapılabilecek, yatırımlardan elde edilen gelirler gibi, başka gelir kaynakları da vardır. Giderleri azaltmaya yönelik iki temel yöntem ise, giderlerin aktifleştirilmesi ve karşılıkların ayrılmamasıdır. Yukarıda sıralanan stratejilerden üçüncüsünün amacı varlıkların artırılmasıdır. Varlıkların artırılması yoluyla işletmenin net piyasa değerine katkı yapılmakta olup bu değer artırılmaktadır. Yaratıcı muhasebeye ilişkin dördüncü temel strateji, aynen bir önceki yöntemde olduğu gibi işletmenin net piyasa değerini artırmaya yöneliktir. Ancak burada anılan amaca ulaşabilmek için varlıkların artırılmasından ziyade borçların azaltılması tercih edilmektedir. Yukarıda sıralanan son strateji nakit akışlarının artırılmasıyla ilgilidir. Ancak, işletmenin görülen nakit akışının artırılması çok zor olduğu için bu yöntemin daha ziyade zamanlama ve sunumla ilgili olduğu ifade edilebilir. Burada nakde dönüşmeyi hızlandırmaya yönelik bir çaba içerisine girilerek arzulanan amaç gerçekleştirilmeye çalışılır (Jones, 2011: 44). Diğer bir ifadeyle, ileri tarihte alınacak daha yüksek miktarda bir nakde kıyasla hemen alınacak daha az miktarda bir nakde razı olunabilir. Alternatif bir yol olarak, analistlerin en fazla önem verdikleri nakit akışı olan "işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışı"nın artırılmasına odaklanılabilir. Bu durumda, genellikle işletme faaliyetleri dışından sağlanan nakit girişlerini işletme faaliyetlerinden sağlanan

nakit girişi biçiminde, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışlarını ise işletme faaliyetlerinin dışından kaynaklanan nakit çıkışı biçiminde göstermeye yönelik bir uğraş sözkonusu olacaktır.

Yukarıda belirtilen beş temel yaratıcı muhasebe stratejisi incelendiğinde, finansal tabloları hazırlayanların anılan stratejiler aracılığıyla taahhütlerini yerine getirip belirli kazanımlar elde etmeyi amaçladıkları ifade edilebilir. Bu bağlamda arzulanan bazı kazanımların (bonusların) işletmenin hisse senetlerinin piyasa fiyatına, borç anlaşmalarının iyileştirilmesi aracılığıyla faiz maliyetlerinin ve borç sözleşmelerinden kaynaklanan kısıtların azaltılmasına bağlı olarak artış gösterdiği belirlenmiştir (Effiok ve Eton, 2012: 36). Ayrıca yaratıcı muhasebenin başarılı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için yaratıcı yollara başvuran yöneticiler hem yatırımcıların gözlerini boyamak hem de onları muhasebe işlemlerinin kabul edilebilirliliği hususunda ikna etme durumundadırlar. Bu sebeple, işletmelerde kullanılan yaratıcı muhasebeye ilişkin stratejiler daha ziyade alt başlıklarda gerçekleştirilmektedir. Sözkonusu stratejiler çoğunlukla oldukça karmaşık olup tespit edilmeleri güçtür. Yukarıda sıralanan stratejiler basitleştirilmiştir. Uygulamada, işletmelerin kullandığı yöntemler her ne kadar temelde aynı ilkelere bağlı kalınsa da daha karmaşık olacaktır. Bu sebeple tespit edilmeleri ve çözümleri güçtür (Jones, 201: 44).

Çalışmanın bundan sonraki kısmında daha önce sıralanan yaratıcı muhasebeye ilişkin beş temel strateji açıklanacaktır. Buradaki amaç yaratıcı muhasebe uygulamalarına ilişkin olası teknikleri açıklamaktır. Uygulamada fiilen kullanılan tekniklerin tespit edilmesi ise alanında uzman analistler için bile oldukça zor bir iştir. Öteyandan burada açıklanan teknikler hileli finansal raporlamadan ziyade yaratıcı muhasebeye ilişkin tekniklerdir. Oysaki bazen yaratıcı muhasebe uygulamaları ile hileli finansal raporlama uygulamaları örtüşmektedir. Diğer bir ifadeyle, yaratıcı muhasebe uygulamalarının ileri boyutu hileli finansal raporlama ile sonuçlanmaktadır.

3.1.Strateji 1: Gelirleri Artırmak

Uygulamada geliri artırmaya yönelik yararlanılan en yaygın beş alt strateji aşağıdaki biçimde açıklanabilir.

3.1.1.Gerçekleşmemiş Satışları Gerçekleşmiş Gibi Kabul Etme ve Kaydetme

Bu alt strateji muhtemelen yaratıcı muhasebe uygulamalarının en yaygın şeklidir. Buradaki temel soru; bir satış ne zaman satış olarak kabul edilebilir? biçiminde ifade edilebilir. İlk bakışta bu soru gereksiz ve basit bir soru olarak algılanabilir. Oysaki gelirin kaydedilmesi ve finansal tablolara yansıtılması tanınma koşullarına uygun bir şekilde elde edilmesine dayanır ki bu koşullar genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları ile o ülkede geçerli olan ilgili mevzuat tarafından belirlenmektedir. Bu bağlamda gelirin erken kaydedilmesi veya gerçek olmayan gelir işlemi yaratarak gelirin olduğundan fazla gösterilmesine yönelik yaratıcı muhasebe

uygulamalarına yapay satışlar, satışın tüm şartları tamamlanmadan kaydedilmesi, onaylanmamış yüklemeler, konsinye satışlar örnek olarak verilebilir (Rezaee, 2002: 86). Ayrıca işletmenin faaliyetleri ne kadar karmaşık yapıda olursa, gerçekleşmiş bir satışın tam olarak tanımlanması da o derece daha zor olacaktır.

Muhasebede bir satışın kesin gerçekleşme zamanının belirlenmesine ilişkin birçok serbestlik sözkonusudur. IanGriffiths, karşı karşıya olunan bu durumu " öncelikle fiili nakit akışının işletmenin performansına ilişkin doğru ve gerçek bir görünüm sağlamadığı kabul edilmelidir" cümlesiyle ifade etmiştir (Griffiths, 1995: 16). Malın tesliminin alıcı işletmenin deposunda gerçekleşeceği bir durumda, mallar işletmeden çıkar çıkmaz bu işlemin gerçekleşmiş bir satış olarak kabul edilip gelir kaydedilmesi veya Ocak ayının ilk haftasında gönderilecek malların Aralık ayının satışlarına kaydedilmesi belirtilen duruma örnek olarak verilebilir. Sonuç olarak gelir tanınmasındaki uygulamaların karmaşıklığı ve çokluğu farklı tanımlamaların gerçekleştirilmesine neden olmakta böylelikle işletme yöneticilerine yaratıcı muhasebeye ilişkin çok fazla imkan sunmaktadır (Brekman ve Koczan, 2006: 35). Gelinen noktada gelir tanınma yöntemlerinin daraltılmasının gelirle ilgili yaratıcı muhasebe uygulamalarının tespitine yardımcı olacağı ifade edilebilir.

3.1.2.Faiz Gelirlerini Artırmak

Bir işletmenin en önemli gelir kaynaklarından birisi; menkul kıymet satın alınması veya bankaya para yatırılması yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen faizlerdir. Anılan yatırımlardan elde edilecek gelirler genellikle sabittir. Fakat bazen rakamlarla oynanarak bu sabit gelirler değiştirilebilmektedir. Uluslararası alanda değer kaybı nispeten az olan bir para birimi üzerinden borç alınması ve alınan parayı uluslararası alanda değeri nispeten yüksek olmayan para birimine sahip bir ülkede, ilgili ülkenin parası üzerinden bir bankaya yatırılması bu duruma örnek olarak verilebilir. Genellikle güçlü para birimine sahip olan ülkelerde faiz oranları düşükken, ulusal parası güçlü olmayan ülkelerde faiz oranların daha yüksek olması beklendiğinden, yukarıda örnekteki yatırımı yapan bir işletmenin elde edeceği faiz geliri, ödeyeceği faiz giderinden daha fazla olacaktır. Bu duruma bağlı olarak da işletmenin gelir tablosunun görünümünün daha olumlu olması beklenmektedir (UbsPhillips ve Drew, 1991: 18). Ancak böylesine bir yatırım neticesinde elde edilen faize ilişkin gelir gerçek bir gelir olmayacaktır.

3.1.3.Faaliyetlerle İlgili Olmayan Karları Faaliyet Karlarına Dahil Etme

İşletmelerin hazırladığı mali tablolarını inceleyen analistlerin ticari olmayan faaliyetlerden elde edilen kardan ziyade ticari faaliyetlerden elde edilen karla daha ilgili oldukları belirtilebilir. Oysaki, işletmeler tekrarlanmayan satışlara bağlı olarak ortaya çıkan karları normal faaliyetlere dahil etme eğilimindedir. Örneğin; bazı işletmeler satılan duran varlıklardan bir kereliğine elde edilen geliri ticari faaliyetlerinden elde edilen gelire dahil edebilirler. Bu durumun işletmenin mali durumunun yanlış yorumlanmasına sebebiyet vereceği açıktır. Yapılması gereken, sabit

varlıkların amortisman yoluyla defter değerlerinin azaltılması, satılması durumunda ise sözkonusu defter değerine göre kar hesaplayıp ana faaliyet konusu işlemlerden elde edilen gelirlerden farklı bir yerde raporlanmasıdır.

3.1.4.Kredileri Satış Gibi Değerlendirme

Borç alma ile satış işlemi birbirinden farklı işlemlerdir. Bu işlemlerden bir tanesi gelir ortaya çıkarırken diğeri yükümlülük doğurmaktadır. Oysa her iki durumda da kullanılacak hesapların alacak tarafına kayıt yapılacağından bu noktada yaratıcı muhasebe uygulamaları için uygun bir ortam oluştuğu ifade edilebilir.

3.1.5.Takas

Gerçekte takas bir işletmenin bir ürününü başka bir işletmenin ürünü ile değiştirmesi işlemidir. Sözkonusu durumda her iki işletme de bu olayı bir satış işlemi olarak değerlendirmektedir. Ancak takas işlemi yasal bir düzenlemeye bağlı olmadan yapılması durumunda tehlikelidir. İş hayatında, özellikle bazı yaratıcı yöneticiler, takas işlemini fiili bir satış işlemi biçiminde göstermeye çalışmaktadırlar. Bu bağlamda özellikle telekomünikasyon sektöründe var olan kapasite takaslarının fiili satış biçiminde gösterilmesinin yanıltıcı sonuçlara ulaşılmasına neden olduğu ifade edilebilir. Enron olayı bu durumun en güzel örneklerinden birisi olup Enron şirketinin 2001 yılında Qwest firmasıyla yaptığı 500 milyon dolarlık bu tür bir kapasite takasını normal bir satış olarak gösterdiği belirlenmiştir (Fusaro ve Miller, 2002: 48).

3.2.Strateji 2: Giderleri Azaltmak

Karı artırmaya yönelik diğer önemli bir strateji giderlerin azaltılmasıdır. Bu bağlamda işletmeler karlarını olduğundan düşük ya da yüksek göstermek için gelir hesaplarıyla ilgili işlemler yapabildikleri gibi ayrıca gider hesapları aracılığıyla da bunu gerçekleştirebilirler. Muhtemelen, giderleri azaltma yoluyla karın artırılmasının, gelirleri artırma yoluyla karın artırılmasına kıyasla daha etkin bir yol olduğu belirtilebilir (Jones, 2011: 48). Bu strateji ile ilgili alt stratejiler aşağıdaki biçimde açıklanabilir.

3.2.1.Karşılıkları Kullanma

Muhasebede yapılan işlerin doğası gereği birçok tahminde bulunmak gerekmektedir. Anılan tahminlerden biri de giderlerle ilgili yapılan tahminlerdir. Bu tahminlerden hareketle karşılıklar tespit edilip kayıtlara aktarıldığı için bunun oldukça önemli bir konu olduğu ifade edilebilir. Örneğin; bir işletmenin başka bir işletmeyi devralması durumunda, devralan işletme için yeniden yapılandırma ve yeniden organize etmeyle ilgili maliyetler sözkonusu olacaktır. Bu giderler için satın alma yılında karşılık ayrılacaktır. Karşılık ayrılması da toplam giderleri artıracaktır. Oysaki, işletme bu tür giderleri tekrarlanmayan (bir kerelik) giderler biçiminde değerlendirerek sürekli kar yaratan önemli faaliyetlerin dışında tutmayı tercih edebilir. Daha sonra bu giderlerle ilgili aşırı bir tahminde bulunulduğunu tespit edip, gelir

tablosunda buna göre geri bildirim sağlayabilir. Yine normalin üzerinde karşılık ayrılabileceği gibi, karşılık giderleri işletmenin ana faaliyetlerinden sağlanan karın hesaplanmasında dikkate alınmayıp, daha sonraki aşamalarda karla ilişkilendirmek yoluyla bir çok farklı durumda kullanılabilir.

3.2.2.Vergileri Azaltmak

Yaratıcı muhasebenin işletmelere, finansal durumlarını ve tabloları daha iyi gösterebilme adına iyileştirme ve süslemeye ilişkin çeşitli yöntemler sunduğu ifade edilebilir. İşletmeler sözkonusu yöntemler aracılığıyla ödeyecekleri vergileri de azaltmaya çalışmaktadır. Vergiden kaçınma (taxavoidance) biçiminde isimlendirilebilecek bu uygulamalar aracılığıyla ödenecek vergi tutarının tamamen veya kısmen azaltılması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda devletle ilgili sosyal güvenlik fonlarına ilişkin bütçelerden veya gerçek ve tüzel kişilerce belirlenen özel amaçlı bütçelerden yararlanıldığı belirtilebilir (Rada, 2012: 144). Ayrıca ödenecek verginin azaltılması amacıyla vergi alanında uzman muhasebeciler işletmelerde istihdam edilmektedir. Bu tür uygulamalar işletmelerin vergiden kaçınma planlarının bir parçası olarak ifade edilebilir. Sözkonusu vergiden kaçınmaya yönelik uygulama yasal bir yol olup çoğunlukla yaratıcı muhasebe uygulamalarıyla eşit görülmektedir. Bu durumun aksine vergi kaçırma (taxevasion) yasa dışı bir yol olup hile ile eşit algılanmakta olduğu ileri sürülebilir (Jones, 2011: 49). Uygulamada vergi kaçırma ile ilgili farklı yöntemlerin benimsendiği görülmektedir. Bu yöntemlerden en sık karşılaşılanlardan birinin yaratıcı muhasebeden yararlanarak sahte mali beyanda bulunulması veya mevcut mali beyanın belirli hatalar içerecek şekilde hazırlanması olduğu belirtilebilir. Benzer amaçla başvurulan yöntemlerden diğerleri; para giriş ve çıkışlarının makbuz içermeden yapılması, faturasız mal satış işlemi, kişisel giderlerin işletme gideri biçiminde gösterilmesi, karlı ortaklıklarla ilgili sahte masraflar beyan edilmesi ve finansal açıdan sıkıntı yaşayan bir işletmenin ortaklarının iflas yoluna giderek mevcut işletmenin faaliyetlerine son verip yeni bir işletme kurması biçiminde örneklendirilebilir (Rada, 2012: 145). Esasen yaratıcı muhasebeye ilişkin planlar aracılığıyla çok farklı endüstrilerde faaliyet göstermekte olan işletmelere potansiyel vergiden kaçınma yolları sunulmaktadır.

Öteyandan işletmelerin ödeyecekleri vergiyi azaltma adına bazen etik olamayan, ahlak dışı uygulamalara da başvurdukları belirtilebilir. Bu bağlamda farklı ülke uygulamaları incelendiğinde örneğin; savaş gazilerine, politik nedenlerle hapis yatmış olanlara, engellilere hatta kar amacı gütmeyen kuruluşlara vergisel açıdan belirli muafiyetler tanındığı görülmektedir. Uygulamada işletmeler yukarıda belirtilen sosyal gruplara tanınan vergi muafiyetlerinden yararlanma adına sahip oldukları gayrimenkullerin tapularını bu tür vergi muafiyeti tanınan bir tanıdığın üzerine kaydettirmektedir (Rada, 2012: 145). Gerçekte muafiyet sahibi kişinin gayrimenkulle ilgisi olmadığı gibi bu gayrimenkulden herhangi bir fayda da elde etmemektedir. Ancak işletmeler bu ve benzeri yaratıcı yollarla ödeyecekleri vergi miktarını azaltma imkanına sahiptirler.

3.2.3.Büyük Temizlik Teknikleri

Bazı işletmeler, piyasada rekabet avantajlarını koruyabilmek için yan kuruluşlarını kapatma veya bazı faaliyetlerini durdurma yolunu tercih edebilme ya da bazen önemli ölçüde yeniden yapılandırma faaliyetlerine girişebilmektedir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) bu gibi değişiklikleri hayata geçirmenin masrafları olarak tahmin edilecek belirli bir tutarın giderler arasında gösterilmesine izin vermektedir. Büyük temizlik teknikleri "kötü haberler vermek (yeniden yapılandırmalara bağlı ortaya çıkan büyük zararlar gibi) zorunda kalınması durumunda hepsini bir defada bildirmek ve yolun üstünden kaldırmak en iyisidir" inancı üzerine kuruludur. Bu inanca uygun olarak, sözkonusu harcamaların çoğu tahminlere dayalı olması münasebetiyle, daha sonra, harcamaları orta ya da en düşük seviyede tuttuğumuzda karşılaşabileceğiniz daha yüksek harcama miktarı nedeniyle ortaya çıkabilecek kar sürprizlerinden kaçınmak için olası zararları en yüksek seviyeden tahmin etmek daha iyidir (Ayarlıoğlu, 2007: 71-72).

Büyük temizlik teknikleri yönetim muhasebesinde yararlanılan bir teknik olup olumsuz durum veya haberlerden bir seferde kurtulmayı esas almaktadır. Bu tür bir uygulamanın giderleri azaltmaya yönelik stratejiler içine dahil edilmesinin nedeni; bu yolla gelecek dönemlerde maruz kalınacak olan, gelecek dönemlerle ilgili giderlerin tamamının bir yılda gider kaydedilebilmesidir. Diğer bir ifadeyle, bir yıldan daha uzun bir döneme ait olan giderlerin tamamı tek bir yıla gider olarak kaydedilmektedir. Bu yöntem daha ziyade başka bir işletmenin devralınması veya işletmeyi yeni bir yönetimin ele geçirmesi durumlarında kullanılmaktadır. İşletme devralınmasına ilişkin muhasebe işlemleri karşılıklarla ilgili muhasebe işlemleriyle bağlantılıdır. Buradaki temel mantık; cari yılda mümkün olduğu kadar çok gider yazılması işletmenin gelecek dönemlerdeki performansının daha iyi görünmesine olanak tanıyacağıdır. Benzer şekilde, cari dönemin ticari alacaklarını artırmak, gelecek dönemde tahsil edilecek nakit miktarını artırabilecektir.

3.2.4.Dönemsonu Stoklarını Artırmak

Stoklar yaratıcı muhasebe uygulamaları için oldukça önemlidir. Dönemsonu stok miktarı hem bilançoda yer almakta hem de satışların maliyetini azalttığı için gelir tablosuna etki etmektedir. Dolayısıyla stoklarla ilgili yaratıcı muhasebe uygulamalarından doğan etkinin sonraki dönemlere de yansıdığı ifade edilebilir. Bu noktadan hareketle dönemsonu stok miktarının artırıldığı bir durumda buna bağlı olarak kar da artacaktır. Stoklarla ilgili önemli ve çekici olan durum; genellikle stoklarla ilgili yılda bir kez envanter yapılması ve sayım ve değerleme işlemlerine bağlı olarak dönemsonu stoklarının tespit edilmesidir. Bu durum varlıkları manipüle etmeyi oldukça kolaylaştırmaktadır.

Stoklarla ilgili rakamların değiştirilmesi temelde iki biçimde yapılabilmektedir. Bunlardan ilki stokların miktarına odaklanırken ikincisi ise stokların değerlemesi ile ilgilidir. Stokların miktarı, karın artırılmasına ihtiyaç duyulan dönemlerde oldukça

katı bir envanter yapılması veya stokların değerinin aşırı yüksek olduğu dönemlerde nispeten daha gevşek bir envanter yapılması (envanter yaparken tanınan serbestliklerin artırılması) yoluyla değiştirilebilir. Konu değerleme açısından ele alındığında birçok olasılık sözkonusu olduğu görülmektedir. Örneğin; demode olmuş ve sürümü olmayan stok kalemleri için karşılıklar sözkonusudur. Ayrıca bu tür stok kalemleri yönetimsel sübjektifliğe maruz kalmaktadır. Yani yöneticiler kişisel amaçları doğrultusunda bu tür stok kalemlerinin tutarlarıyla oynayarak stok miktarı ile tutarları değiştirebilmektedirler. Bunun yanında kullanılan stok değerleme yöntemi de değiştirilebilmektedir. Ortalama maliyet yöntemi, FIFO ve LIFO olmak üzere başlıca üç stok değerleme yöntemi mevcuttur. Birçok ülkede anılan üç stok değerleme yönteminin kullanımına izin verilmiştir. Oysaki bu üç stok değerleme yönteminin her birinin uygulanmasına bağlı olarak farklı dönemsonu stok miktarlarına ve farklı kar düzeylerine ulaşılabilmektedir. Benzer şekilde genel üretim giderlerinin stoklara dahil edilmesi de sözkonusu olabilmektedir. Böylesi bir durumda, dönemsonu stoklarının değerinin artmasına bağlı olarak kar düzeyi de artacaktır (Küçük, 2010: 4). Oysa hangi fiili giderin genel üretim gideri olarak kabul edileceği ve değerlendirileceği hususunda büyük ölçüde sübjektiflik sözkonusudur. Bu sübjektifliklerin doğal bir sonucu olarak stok rakamları değiştirilebilmektedir. Stoklar uygulamada, yukarıda belirtilen nedenlerle, yöneticilerin ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde şişirilebilmektedir.

3.2.5.Giderleri Aktifleştirmek

İşletmeler farklı düzenlemelerin de yarattığı uygun koşulların teşvik edici etkisi nedeniyle gelecekte yarar sağlayacak maliyetlerini aktifleştirerek karlarını olduğundan yüksek gösterebilirler. Bir işletme maliyetlerini uygun olmayan şekilde aktifleştirince (bu tür maliyetleri gider yazmak yerine aktif olarak gösterince) cari yıl giderlerini sonraki dönem veya dönemlere aktarmış olmaktadır (Çıtak, 2009: 95). Ayrıca giderler ve aktifler borç kalanı veren hesaplar olmaları münasebetiyle, maliyet unsurlarının aktifleştirilmesi durumunda muhasebe temel denkleminin dengesi bozulmamaktadır. Bu noktadan hareketle, yaratıcı muhasebeciler giderleri yeniden sınıflandırarak yalnızca karı artırmaz aynı zamanda varlıkları da artırırlar. Yani bir nevi kazan-kazan durumu sözkonusu olmaktadır. Aktifleştirilen giderlere yazılım geliştirme giderleri, ar-ge giderleri, kuruluş ve örgütlenme giderleri örnek olarak verilebilir. Yine, işletmelerin sabit varlıkları imal ve inşa edebilmek amacıyla borç para almaları durumunda, borç alınan paranın faizinin sabit varlığın maliyetinin bir parçası olması gerektiği varsayılarak aktifleştirilmesi mümkündür. Esasen yıllar itibariyle yüksek kar elde eden işletmeler incelendiğinde, işletmelerin giderlerini aktifleştirme yoluna gittikleri görülmektedir. WorldCom bu duruma ilişkin en güzel örneklerden birisidir (Krantz, 2002: 65).

3.2.6.Faydalı Ömürleri Uzatmak

Sabit varlıklar amortismana tabi varlıklardır. Sabit varlıkların maliyetlerinin belirli bir zaman dilimine dağıtılması biçiminde ifade edilebilecek amortismanlar nakit

çıkışı gerektirmeyen bir giderdir. Amortisman giderleri gelir tablosunda raporlanmaktadır. Amortisman uygulaması varlığın faydalı ömrü ve hurda değeri gibi birçok varsayımdan hareketle yapılmaktadır. Ayrıca varlıkların yeniden değerlenmesi de mümkündür. Normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi gibi amortisman yöntemleri sözkonusudur. Bu noktadan hareketle varlıkları farklı biçimlerde değerleyerek, varlıkların kullanım sürelerini değiştirerek veya amortisman ayırma yöntemini değiştirerek fiili amortisman giderlerinin artırılması veya azaltılması mümkün olmaktadır.

Raporlanan amortisman giderlerini değiştirmenin en kolay yolunun varlıkların ekonomik ömürlerinin değiştirilmesi olduğu belirtilebilir. Bazı işletmeler duran varlığın hizmet ömrünü belirlerken, ulaşmak istedikleri hedeflere varabilme adına gerçek hizmet ömrünü amortismana tabi tutmamayı tercih edebilmektedir. Esasen bir sabit varlığın ekonomik ömrünü uzatmak, o varlıkla ilgili hesaplanan amortisman giderini azaltacaktır. Eğer yönetici bir varlığın daha uzun süre kullanılacağına inanırsa, ilgili varlığın kullanım süresini uzatmayı tercih edecektir. Oysa ki, yöneticin bunu yapmasının gerçek nedeni karı artırma isteği olup bu da bir nevi yaratıcı muhasebe uygulamasıdır. Örneğin; amortisman öncesi karı 20.000 TL olan bir işletmenin sahip olduğu sabit varlıkların toplam değerinin 200.000 TL ve ekonomik ömürlerinin 10 yıl olduğunu varsayalım. Bu durumda normal yönteme göre amortisman ayrılan bu işletmenin amortisman sonrası karı sıfır olarak hesaplanmaktadır. İşletmede ilgili sabit varlıkların ekonomik ömrünün 10 yıldan 20 yıla çıkarılması durumunda amortisman sonrası kar 10.000 TL olarak hesaplanacaktır.

Öteyandan sabit varlıkların ekonomik ömürleri artırılabileceği gibi azaltılması da sözkonusu olabilir. Genelde, varlıkların ekonomik ömürlerinin teknolojik ilerlemelere bağlı olarak azaldığı ifade edilebilir. Böylesine bir durumda raporlanacak amortisman giderlerinin artması gerekirken işletmeler bu durumu hesaplarına ve mali tablolarına yansıtmayabilmektedir. Amortismanları azaltmanın bir diğer yolu da sabit varlıkların kayıtlardan çıkarılmasıdır. Sabit varlığın değerinin ayrılacak amortisman giderinden az olması durumunda bu yol tercih edilebilir. Sabit varlığın değeri ayrılacak amortismandan daha az olduğu için sabit varlık kayıtlardan çıkarıldığında daha az gider yazılmış olacaktır (UbsPhillips ve Drew, 1991: 5).

3.2.7.Kötü Borçlar (Alacaklar) İle İlgili Hoşgörülü Olma

İşletmelerin birçoğunun borç temelli olduğu ifade edilebilir. Borç temelli olmanın doğal bir sonucu olarak satışlara bağlı ticari alacaklar ortaya çıkmaktadır. Bu ticari alacakların bir kısmı ödenmeyebilir. İşletmeler bu tür durumlarda, ödenmeyen ve şüpheli hale gelen alacakları için karşılık ayırmaktadır. Sözkonusu karşılıklar belirli yargılardan hareketle hesaplanmaktadır. Bu nedenle karın artırılması istenildiği zamanlarda, yöneticiler ödenmeme ihtimali olan şüpheli alacakların oldukça düşük seviyede olacağına ilişkin bir tahminde bulunabilirler (Jones, 2011: 55).

3.3.Strateji 3: Varlıkları Artırmak

Bilançoyu daha sağlam bir yapıya kavuşturmanın ilk yöntemi varlıkları artırmaktır. Giderleri azaltmaya yönelik bir önceki stratejiyle ilgili birçok teknik dolaylı yoldan aktifleri artırmaktadır. Bu stratejide kullanılan teknikler temelde karın artırılmasından ziyade varlıkların genişletilmesine odaklanmaktadır. Varlıkların artırılmasıyla ilgili dört adet alt strateji mevcut olup bunlar aşağıda açıklanmıştır.

3.3.1.Şerefiyenin Artırılması

Şerefiye maddi olmayan bir duran varlıktır. Yani şerefiyeye taşıtlar veya binalar vb. maddi duran varlıklarda olduğu gibi dokunma ve görme şansımız yoktur. Şerefiye, bir işletmenin başka bir işletmeyi satın alması durumunda ortaya çıkmakta olup satın alınan varlıkların net değeri ile satın alma bedeli arasındaki farkı yansıtmaktadır. Şerefiyenin kaydedilmesine yönelik uygulamalar bağlamında ülkelerarasında farklılıklar mevcuttur. ABD uygulamalarına göre; şerefiye ortaya çıktığında aktifleştirilmekte ve değer kaybı ortaya çıkmadıkça bilançonun aktif tarafında gösterilmektedir. İngiltere gibi diğer bazı düzenleyici rejimlerde ise borsaya kayıtlı olmayan işletmeler şerefiyeyi amortismana tabi tutulabilir. Bu duruma bağlı olarak, amortisman yoluyla gider yazılan tutar artırılıp, azaltılabilineceği için raporlanan kar rakamı değiştirilebilir. Bu bağlamda, şerefiyenin değerinin mümkün olan en üst seviyeden hesaplanması ve kayıtlara aktarılması durumunda bilançodaki varlıkların değeri artacaktır. Ayrıca bu duruma bağlı olarak gerçek satın alma değerinin azaltılması da sözkonusu olacaktır (Jones, 2011: 55). Eğer işletme satın almaya bağlı olarak edinilen stoklar vb. bazı varlıklar satın alma tarihinde kayıtlara aktarılmazsa, daha sonra bu aktiflerin satılmasına bağlı olarak elde edilecek kar artacaktır. Bu sebeple işletmeler, satın alma esnasında ortaya çıkan şerefiyeyi mümkün olduğunca yüksek hesaplama ve kaydetme, daha sonra değer kayıplarının ortaya çıkmasına bağlı olarak yeniden değerlendirmeler yapma eğilimindedir.

3.3.2.Hakların ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıkların Artırılması

Hakların değerlemesi muhasebede son derece tartışmalı bir konudur. Coca Cola ve Guinness gibi bazı markalar (isim hakları) aşırı düzeyde pahalıdır. Bu tür isim haklarının kullanım değeri Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GAAP) göre belirli hesaplara kaydedilmemektedir. Bazı muhasebeciler sözkonusu durumu mantıklı bulmayıp, bu tür isim haklarının kullanım değerinin de hesaplara aktarılması gerektiğini ancak böylelikle bir işletmenin gerçek değerinin ortaya konulabileceğini ileri sürmektedirler. Buna karşılık bazı muhasebeciler ise, isim haklarının değerlemesinin oldukça sübjektif bir konu olduğunu bu sebeple hakların kullanım değerinin hesaplara aktarılmasının sadece bilançoda yer alan varlıkların değerini artıracağını ileri sürmektedirler. Ayrıca böyle bir uygulamanın doğru olmayacağını vurgulamaktadırlar.

Hakların muhasebeleştirilmesinin, muhasebe alanında yaşanan gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan nispeten yeni bir konu olduğu ifade edilebilir. 1980'lerin orta-

larından itibaren Grand Metropolitan ve Cadburyes gibi bazı İngiliz firmaları edinilen hakları bilançoya dahil etmeye başlamışlardı. Bu tür haklar bilançoya kaydedilmekte ve amortismana konu edilmekteydi. Örneğin; Grand Metropolitan 1990 yılı bilançosunda 2.317 milyon poundluk haklara sahipti. İngiltere'de sadece para ile satın alınan haklar bilançoya dahil edilirken diğer bazı ülkelerde hakların bilançoya dahil edilmesine kesinlikle izin verilmemektedir (UbsPhillips ve Drew, 1991: 14). Bu bilgiden hareket edildiğinde Grand Metropolitan şirketinin karşı karşıya kaldığı durumun önemi daha iyi anlaşılabilir.

Haklarla ilgili muhasebe alanında yaşanan en büyük problem; değerlemeleriyle ilgili şeffaf ve kendi kendini doğrulayan bir yol olamamasıdır. Bu nedenle haklar sübjektifliğe oldukça açık bir unsur olup ihtiyaç duyulması durumunda haklarla ilgili raporlanan rakamlar değiştirilebilmekte ve manipüle edilebilmektedir. Ayrıca işletmelerin faaliyet alanları genişledikçe ve işler daha karmaşık hale geldikçe, sahip olunan maddi olmayan duran varlıkların öneminin arttığı belirtilebilir. Geleneksel bakış açısına göre; maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi oldukça güç olduğundan bu tür varlıklara bilançoda yer verilmemektedir. Oysaki günümüzde birçok farklı maddi olmayan duran varlık bilançolarda yer almaktadır. Hakların değerlemesinde var olan ve yukarıda açıklanan zorluklar değerlendirildiğinde yaratıcı muhasebe uygulamaları için uygun birden çok alan mevcut olduğu ifade edilebilir.

3.3.3.Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi

Mevcut muhasebe sistemleri incelendiğinde, bazı ülkelerde tarihi maliyet geleneğinin katı bir şekilde uygulanmasının zorunlu olmadığı görülmektedir. Örneğin; İngiltere'de borsaya kayıtlı olmayan işletmeler, eğer isterlerse, sahip oldukları arazi ve arsalar gibi maddi duran varlıklarını yeniden değerleyebilmektedir (Jones, 2011: 57). Bu yeniden değerleme uygulaması genelde işletmelerin sahip oldukları maddi duran varlıklarının değerini artıracağından, bilançoda yer verilen varlıkların toplam değeri de artacaktır. Ancak yeniden değerleme uygulamasında sübjektiflik sözkonusu olup bu da yaratıcı muhasebe uygulamalarına uygun bir zemin oluşturmaktadır.

3.3.4.Piyasaya Göre Ayarlama (Mark to Market)

Varlıkların nasıl değerleneceği muhasebeye ilişkin cevabı oldukça zor konulardan biridir. Bu değerleme işi oldukça karmaşık bir iş olup özellikle aktif piyasalarda ustalık isteyen bir konudur. ABD'de geçerli olan kurallara göre; piyasada hakim olan işletmeler yapmış oldukları önemli türev anlaşmaları ilgili muhasebe döneminde piyasa fiyatına göre düzeltme zorundadır. Bu durum gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Enron'un bu duruma ilişkin en güzel örneklerden biri olduğu belirtilebilir(Jones, 2011: 58).

Piyasaya göre ayarlama uygulaması daha ziyade vadeli işlem borsalarındaki yatırımcılar açısından sözkonusu olmaktadır. Bu bağlamda, vadeli işlem borsasında

yatırımcıların kar veya zararları her günün sonunda hesaplanmaktadır. Açık pozisyon sahiplerinin gün sonu kar / zarar hesaplamaları ilk işlem günü sonunda; işlem yapılan fiyat ile uzlaşma fiyatı arasındaki fark esas alınarak yapılmaktadır. Takip eden günlerde ise, bir önceki günün uzlaşma fiyatı ile hesaplama yapılan günkü uzlaşma fiyatı arasındaki fark esas alınmaktadır. Her gün sonunda yukarıda belirtildiği gibi hesaplanan kar veya zarar gün sonunda yatırımcıların hesaplarına yansıtılır. Yapılan bu işlem "piyasaya göre ayarlama (Mark to Market)" olarak adlandırılmaktadır (www.finhat.com).

Mark to market esasen, bilançodaki kalemleri cari (piyasa) değerlerine dönüştürme yöntemidir. Tekdüzen muhasebe sisteminde, ihtiyatlılık ilkesiyle birlikte değerlendirildiğinde sınırlı bir kullanım alanına sahip olsa da, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açısından kullanılmasının zorunlu olduğu ifade edilebilir (www.globalekonomikmonitor.blogspot.com). Konu basit bir örnekle açıklanmak istenirse, mali tablolarını IFRS'lere göre düzenleyen bir işletme 100 TL'den aldığı, 10 adet A hisse senedini defterlerine 1.000 TL maliyet değeriyle kaydeder. Yıl sonu bilançosu hazırlanırken, A hisse senedinin borsa değerinin 110 TL'ye çıkması durumunda, değerleme işlemi sonrası (piyasaya göre ayarlama) hisse senetlerinin toplam değeri bilançoya 1.100 TL olarak aktarılırken 100 TL'de gelir tablosuna kar olarak yazılır. Tam tersi bir durumda yani A hisse senedinin fiyatının 90 TL'ye düşmesi halinde, bilançoda yer alacak hisse senetleri kalemi 900 TL olarak düzeltilirken, gelir tablosuna 100 TL zarar aktarılır. Bu yapılan açıklamalardan hareketle; işlerin iyi gittiği, fiyatların yükselme trendi içinde olduğu bir piyasada, mark to market uygulaması mali tablolarda raporlanan karı artırırken, kriz durumlarında zararı ikiye katlamaktadır (www.globalekonomikmonitor.blogspot.com).

3.4.Strateji 4: Borçları Azaltmak

Bilançonun değerini artırmaya yönelik diğer strateji borçların azaltılmasıdır. Bu amacı gerçekleştirmenin temelde iki yolu olup bunlar aşağıda açıklanmıştır.

3.4.1.Bilanço Dışı Finansman (Bilanço Dışı Faaliyetler)

Mali işlemleri bilançoda gereğince belirtmeme yaratıcı muhasebeyle ilgili en karmaşık ve komplike uygulamalardan biridir. Bu konu esasen bir iki paragraf veya sayfada açıklanabilecek bir konu değildir. Bilanço dışı finansman ticari bankalar tarafından geliştirilmiş bir yöntem olup günümüzde birçok işletme tarafından da uygulanmaktadır. Düzenleyici kurumlar bu tür uygulamaların önüne geçebilmek adına sürekli yeni kurallar ve kanunlar hazırlayıp uygulamaya koymaktadır.

Bilanço dışı finansman uygulamasının temel amacı borçları bilançodan çıkarmaktır. Bu işlemin arkasında farklı güdüleyici unsurlar yer alabilir. İşletmeler temelde bilançolarını daha güçlü gösterme amacıyla bu yola başvurabilirler. Örneğin; bilançoda gereğinden fazla borca sahip bir işletme borç sözleşmelerini ihlal etme tehlikesiyle karşı karşıya kalabilir. Konuya farklı bir açıdan bakıldığında, ticari hayatta birçok işletmenin gerek ihtiyaç duydukları varlıkları satın alma gerekse faaliyetleri-

ni finanse etme adına borç almayı tercih ettikleri görülmektedir. Bu tür işletmeler borçlanarak satın aldıkları varlıkları bilançoda göstermek istemelerine karşın satın alma işlemine ilişkin borçlara bilançoda yer vermek istemezler. Özellikle ticari bankalar bu amaçla sık sık oldukça karmaşık planlar uygulamaya koymaktadır. Anılan planlar aracılığıyla; işletme varlıkları kullanım hakkı elde etmekte fakat bu varlıkların edinimleriyle ilişkili borçlara bilançoda yer vermemektir (Jo, 2011: 58).

Varlık ve yükümlülüklerin yönetilmesi, bankaların başlıca ilgi alanı olmasına rağmen, son yıllarda rekabetçi yapının artmasına bağlı olarak bankalar da karlarını artırmak adına bilanço dışı faaliyetlere yönelmektedirler. Bilanço dışı faaliyetler, finansal araçların ticaretini, alınan ücretlerden ve kredi satışlarından gelir elde etmeyi gerektiren, bankaların karlarına etki eden fakat bilançolarda görülmeyen faaliyetler biçiminde açıklanabilirler (Gökmen, 2004: 301). Sözkonusu bilanço dışı faaliyetler, belli koşulların gerçekleşmesine bağlı olarak bilançoda yer alabilen faaliyetler olup cari bir nakit akışı sağlamadıkları için bilançoda gösterilememektedir (Allen, 1997: 52). Bilanço dışı işlemler bankaları kar zarar hesabı aracılığıyla etkileyen işlemlerdir. Bilanço dışı işlemlerin çekici tarafı, faaliyetlerin bilançoya aktarılmasını gerekli kılacak belirli koşullar ortaya çıkmasa bile, ücret / komisyon şeklinde bir gelir sağlıyor olmasıdır. Konu işletmeler açısından değerlendirildiğinde, bilanço dışı faaliyet uygulamasından daha ziyade türev finansal araçlarla ilgili işlemler kapsamında yararlanıldığı ifade edilebilir.

3.4.2.Borçları Özsermaye Unsuru Biçiminde Yeniden Sınıflandırma

Bu muhasebeyle ilgili oldukça karmaşık ve kapsamlı konulardan bir diğeridir. Aynı zamanda düzenleyici kurulların aktif rol oynadığı alanlardan birisidir. Temelde, özsermaye işletme sahiplerinin varlıklar üzerindeki haklarını göstermekte olup işletmenin bilançosunda yer alan varlıklarının net değerine eşittir. Buna karşılık borç sermaye, işletme sahiplerinin dışındaki kişi veya kurumların varlıklar üzerindeki haklarını göstermekte olup genelde işletmenin borçlanmasına bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Burada belirtilen sözkonusu iki sermaye unsuru arasındaki ilişki "borç-özsermaye oranı" yardımıyla açıklanabilir. Bu bağlamda; yüksek borç-özsermaye oranına sahip bir işletmenin gelecekte önemli düzeyde faiz ödemeleriyle karşı karşıya kalacağı ifade edilebilir. Ayrıca yüksek borç-özsermaye oranına sahip işletmelerin nispeten bu oranın düşük olduğu işletmelerle karşılaştırılması durumunda doğal olarak daha riskli oldukları belirtilebilir. Tüm bunların yanında borç-özsermaye oranı yüksek işletmeler, borç sözleşmelerini ihlal etme durumu ile karşı karşıya kalabilirler (Jones, 2011: 60). Borç sözleşmelerinin ihlal edilmesine bağlı olarak anılan borçlara ilişkin faiz giderleri beklenmeyen bir vergi giderine dönüşür (Burilovich, 2002: 2). Diğer bir ifadeyle, borç faizlerinin zamanında ödenmemesi durumunda karşı karşıya kalınan cezalar vergi hesaplanırken dikkate alınmaz. Yukarıda açıklanan durumların tamamı işletmeleri borçlarını özsermaye biçiminde yeniden sınıflandırma hususunda teşvik etmektedir.

3.5.Strateji 5: İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışını Artırmak

İşletmelerde kar ile kıyaslandığında nakit akışına ilişkin rakamların değiştirilmesinin daha zor olduğu belirtilebilir. Bu durumun nedeninin nakit akışının hesaplanmasında karın hesaplanması kadar tahminlere ihtiyaç duyulmaması olduğu ifade edilebilir. Diğer bir ifade ile, işletmelerde karın hesaplanabilmesi için bazı konularda tahminler yapılması gerekirken nakit akımının hesaplanabilmesi için bu derece tahmine ihtiyaç duyulmamaktadır (Jones, 2011: 60). Nakit akış tablosu; işletme, finansman ve yatırım faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları biçiminde üç alt bölüme ayrılmaktadır. İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının raporlanmasında ise direkt ve dolaylı olmak üzere başlıca iki yöntem vardır. Birçok işletme, işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarını daha ziyade dolaylı yönteme göre sunmayı tercih etmektedir. Bu durumun temel nedeni anılan yöntemin işletmelere daha fazla esneklik sunmasıdır. Analistler nakit akış tablolarında genelde işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları bölümüne daha fazla önem vermektedirler. Çünkü işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışı ticari faaliyetlerden sağlanan nakit akışını yansıtmakta olup işletmeler bu rakamı maksimum düzeye çıkarma isteğindedir.

Nakit akış tablosu cari yılın gelir tablosu ve geçmiş iki yılın bilançosundan hareketle hazırlanması münasebetiyle ayrıca öneme sahiptir. Bu önem nakit akış tablosunu yaratıcı muhasebe uygulamalarına maruz bırakmaktadır. Nakit akış tablosuyla ilgili yaratıcı muhasebe uygulamaları analistlerin daha ziyade işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarına odaklanmaları münasebetiyle bu bölümle ilgilidir. Buradaki temel amaç; işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarını en üst düzeye çıkarmaktır. Sözkonusu amacı gerçekleştirebilmek için işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit girişlerini maksimum yapma ve işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışlarını minimum yapma biçiminde ifade edilebilecek iki alt stratejiden yararlanılmaktadır. Bunlar aşağıda açıklanmıştır.

3.5.1.İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişlerini Maksimum Yapma

İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit girişleri ticari faaliyetlerle ilgili olup sürekli-lik arzeden işlemlerden elde edilmektedir. Bu bağlamda tekrarlanmayan faaliyetlerden sağlanan nakit girişleri nakit akış tablosunun bu kısmında raporlanmamalıdır. Oysa işletmeler sabit varlıkların satışı gibi bir kerelik yapılan faaliyetlerden sağlanan nakit girişlerini, ticari faaliyetlerden sağlanan nakit girişlerinin arasına dahil etme çabasında olabilmektedir. Benzer biçimde işletmelerin, işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit girişleriyle ilgili mümkün olduğu kadar geniş bir tanımlama yapma eğilimindeyken finansman ve yatırım faaliyetlerinden sağlanan nakit girişleriyle ilgili mümkün olduğunca dar kapsamlı bir tanımlama yapma eğiliminde oldukları ifade edilebilir (Jones, 2011: 61). Özetle işletmeler, elde ettikleri nakit girişlerini mümkün olduğu kadar işletme faaliyetleriyle alakalı gösterme çabası

içindedir. Yaşanılan bu durumun işletmelerle ilgili yanlış değerlendirmeler yapılmasına sebebiyet verdiği ifade edilebilir.

3.5.2.İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışlarını Minimum Yapma

Burada yukarıda açıklanan alt strateji ile ilgili benzer ilkeler ters bir şekilde uygulanmaya çalışılmaktadır. Örneğin; işletmeler ticari faaliyetlerle ilgili herhangi bir kerelik gider veya kayıpları finansman veya yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışı olarak göstermeye çalışmaktadır. Ayrıca, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışlarıyla ilgili mümkün olduğu kadar dar kapsamlı bir tanımlama yapma eğilimindeyken finansman ve yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit çıkışlarıyla ilgili mümkün olduğunca geniş kapsamlı bir tanımlama yapma eğilimindedirler (Jones, 2011: 61). Özetle işletmeler, karşı karşıya kaldıkları nakit çıkışlarını mümkün olduğu kadar yatırım veya finansman faaliyetleriyle alakalı gösterme çabası içindedir. Tüm bunlar, işletmelerin finansal durumunun gerçek bir şekilde tespit edilmesini engelleyen faaliyetler olarak değerlendirilebilir.

4.Sonuç

Muhasebe birçok esnekliğin mevcut olduğu bir alandır. Sözkonusu esneklikler yaratıcı muhasebe ile ilgili farklı yöntemlerin hayata geçirilmesine imkan tanımaktadır. Temel muhasebe eşitliği; [varlıklar = borçlar + sermaye ± kar / zarar] biçiminde ortaya konulabilir. Bu temel eşitlik giderlerin varlık, borçların gelir biçiminde sınıflandırılması durumunda bozulmadan korunabilmektedir. Literatürde yaratıcı muhasebeyle ilgili beş ana strateji açıklanmıştır. Bunlar; gelirleri artırmak, giderleri azaltmak, varlıkları artırmak, borçları azaltmak ve nakit akışını artırmak biçiminde ifade edilebilir. Gelirleri artırma ve giderleri azaltmaya yönelik stratejilerin temel amacı raporlanan karın artırılması olup bu bağlamda gelir tablosu ile ilgili oldukları belirtilebilir. Varlıkları artırma ve borçları azaltmaya yönelik stratejilerin temel amacı işletmenin net piyasa değerine katkı yapmak olup daha ziyade bilanço ile ilgili oldukları ifade edilebilir. Çalışmada yaratıcı muhasebeyle ilgili açıklanan son stratejinin temel amacının ise işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışının artırılması olup bu bağlamda nakit akış tablosu ile ilgilidir. Gerek gelir tablosu gerek bilanço ve gerekse de nakit akış tablosu ilgili çıkar gruplarının bilgilendirilmesi açısından çok önemli mali tablolar olup gerçekçi ve doğru hazırlanmaları yaratıcı muhasebe uygulamalarının önlenmesi ile mümkün olacaktır. Bu amacı gerçekleştirebilme adına yasa koyucularla muhasebe meslek mensuplarının bazı hususlarda birlikte çalışmaları önem arz etmektedir. Sözkonusu hususlar aşağıdaki biçimde sıralanabilir.

- Aynı ekonomik olayla ilgili uygulanabilir alternatif muhasebe uygulamalarına ilişkin seçimler yaratıcı muhasebeye ilişkin fırsatları en aza indirme adına azaltılmalıdır.

- Muhasebe alanında yararlanılan tahminler ve kişisel değerlendirmeler azaltılarak yaratıcı muhasebe uygulamalarının önüne geçilmelidir.
- Zahiri işlemlerden kaynaklanan yaratıcı muhasebeye ilişkin fırsatların önüne geçme adına özün önceliği kavramından hareketle gerçek ve doğru yorumlama teşvik edilmelidir.
- Muhasebe meslek mensupları etik kurallara daha güçlü bir şekilde bağlı olmalı ve böylelikle bireysel anlamda muhasebecilerle denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarına ortak olma hususunda daha az istekli olmaları sağlanmalıdır.

Öte yandan yaratıcı muhasebe uygulamaları ile hileli finansal raporlama uygulamaları örtüşmektedir. Diğer bir ifadeyle, yaratıcı muhasebe uygulamalarının ileri boyutu hileli finansal raporlama ile sonuçlanmaktadır. O halde, hileli finansal raporlamanın önlenmesi adına işletmelerin uyguladıkları yaratıcı muhasebe uygulamalarının belirlenmesi ve etkilerinin anlaşılması önem arz etmektedir. Bu öneme binaen bir başka çalışmada Türkiye uygulaması açısından yaratıcı muhasebe uygulamaları çalışılabilir. Çünkü günümüzde geçerli bir finansal değerlendirme yapılabilmesi ve doğru kararlar alınabilmesi için yaratıcı muhasebe uygulamalarının tespiti kaçınılmaz bir durumdur.

Kaynaklar

Allen, L. (1997), CapitalMarketsandIntitutions: A Global View, New York: John WileyInc.

Ayarlıoğlu, A. (2007), Kar Yönetimi Uygulamaları ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Test Edilmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi-SBE.

Balaciu, D.,V. Bogdan ve A. B. Vladu(2009), "A BriefReview of Creative Accounting LiteratureandItsConsequences in Practice", AnnalesUniversitatisApulensis Series Oeconomica, 11 (1), 170-183.

Brekman, J. ve M.Koczan(2006), The FASB'S RevenueRecognition Project: PervasiveIssues in Long-TermContract Accounting, Construction Accounting &Taxation, 16 (July/August 2006).

Burilovich, L. (2002), "ExploringSafeHarborsfor S Corporation Debt", The CPA Journal, September 2002, New York.

Çıtak, N. (2009), "Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama mıdır?", Mali Çözüm, Sayı:91, 81-109.

Demir, V. ve O.Bahadır (2007), "Muhasebe Manipülasyonu-Yöntemler ve Teknikler", Mali Çözüm, 84, 103-119.

Doğan, S. ve S.Kılıç (2009), "Örgütlerde İzlenim Yönetimi Davranışı Üzerine Kavramsal Bir İnceleme", Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, 23,3, 53-84.

Duman, H. (2010), Kamunun Aydınlatılması İlkesi Kapsamında Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Finansal Raporlama Kalitesi ve Şirket Performansı Üzerine Etkisi: IMKB'de Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi-SBE.

Effiok, S. O. ve E.O.Eton(2012),"Creative Accounting andManagerialDecesion on Selected Financial Institutions in Nigeria", International Journal of Business Researchand Management, (3): Issue (1), 35- 47.

Fusaro, P.C. and Miller, R.M. (2002), WhatWentWrong at Enron, New York: John Wiley&SonsInc.

Göçmen, G. (2004), "Türkiye'de Bankacılık Sektörünün Bilanço Dışı Faaliyetlerindeki Gelişmeler",http://sbe.dumlupinar.edu.tr/17/297-317.pdf,(Erişim: 21.10.2012)

Griffiths, I. (1995), New Creative Accounting, London: Macmillan.

http://www.finhat.com/index.php?p=VOB, (Erişim: 05.11.2012).

http://globalekonomikmonitor.blogspot.com/2008/07/bir-muhasebe-masal.html, (Erişim: 22.10.2012).

http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/creative%Baccountancy?q=creative+ accounting, (Erişim:15.11.2012).

Jones, M. J. (2006), Accounting, Chichester: John Wiley&SonsInc.

Jones, M. J. (2011), Creative Accounting, Fraudand International Accounting Scandals, England: John Wiley&SonsInc.

Krantz, M. (2002), "Capitalizing on TheOldestTrick in TheBook", USA Today, 27 June 2002.

Küçük, S. (2010), "Stok Değerlemesinin Dönem Karına Etkisi", Yaklaşım Dergisi, 206, Şubat 2010.

Mathew, M.R. ve M.H.B. Perera(1996), Accounting Theoryand Development, Boston: An International Thompson Publishing Company.

Mulford, C. ve E.Comiskey (2002), The Financial Numbers Game. Detecting Creative Accounting Practices, New York: John Wiley&SonsInc.

Rada, D. (2012), "Creative Accounting andTaxDodging", Ecocomics Series Volume: 22, Issue 3, 141-146.

Townsend, R. (1970), UpTheOrganisation, Knopf, in WileyBook of Business Quotations.

UPS Phillips&Drew (1991), Accounting forGrowth, London: UPS Phillips&Drew.