

**T.C.
GEBZE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAR YÖNETİMİ UYGULAMALARINA
İLİŞKİN ETİK YARGI FARKLILIKLARI**

**Murat ÖZCAN
DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**GEBZE
2007**

**T.C.
GEBZE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAR YÖNETİMİ UYGULAMALARINA
İLİŞKİN ETİK YARGI FARKLILIKLARI**

**Murat ÖZCAN
DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Gökhan ÖZER**

**GEBZE
2007**

ÖZET

TEZİN BAŞLIĞI: Kar Yönetimi Uygulamaları na İlişkin Etik Yargı

Farklı lar

TEZİN YAZARI: MURAT ÖZCAN

Bu çalışmanın amacı, muhasebe öğretim elemanı, şirket bağımlı muhasebecisi, bağımsız muhasebeci ile denetçi unvanlarına sahip bireylerin kar yönetimi uygulamalarına ilişkin etik yargı farklılıklarını araştırmak ve bu etik yargıların manipülasyonun tipi, yapılış amacı, kapsadığı etki dönemi ve büyüklüğüne göre değişip değişmediğini ve etik yargı farklılıklarının sadece manipülasyon tipine göre değil, aynı zamanda ait oldukları grup içinde de var olup olmadığını incelemektir. Aynı zamanda etik yargılar üzerinde iş deneyimi ve unvanlar arasındaki ilişki incelenmiştir.

Dolayısıyla, araştırma için anket verileri 111 muhasebe öğretim elemanı, 210 şirket bağımlı muhasebeci, 247 bağımsız muhasebeci ve 47 denetçi unvanına sahip toplam 615 katılımcıdan toplanmıştır. Anketin analizinden elde edilen bulgular; öğretim elemanları, bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve denetçilerin etik yargılarının manipülasyonun tipi, yapılış amacı ve kapsadığı etki dönemine göre önemli olarak farklılaştığını göstermiştir. Aynı zamanda bu etik yargı farklılıkları ait oldukları grup içinde de bulunmuştur. Sonuçlar iş deneyiminin etik yargıları değiştirebileceğini göstermesi yanında, deneyim sürelerindeki artışın bireylerin etik yargılarını önemli derecede etkilediğini göstermiştir.

SUMMARY

**TITLE OF THE THESIS: Differences In Ethical Judgments Regarding
Earnings Management**

AUTHOR: Murat ÖZCAN

The aim of this study is to search for different ethical judgments of accounting faculty staff, company accountant, independent accountant, and auditors on earnings management and to see if these judgments vary according to the type, aim, period and amount of earnings manipulation and significant variance exists among ethical judgments concerning not only type of manipulations but also within and between the groups of respondents. At the same time relationship between the work experience and titles on ethical judgments are examined.

Accordingly a survey is conducted on 111 accounting faculty staff, 210 company accountant, 247 independent accountant and 47 auditors a total of 615 participant. Findings show that significant variance exists among ethical judgments concerning type, aim, period of manipulations, among accounting faculty staff, company accountant, independent accountant, and auditors. At the same time different ethical judgments found within and between the groups of respondents. Furthermore the result shows that the ethical judgments would also vary concerning the work experience, and it is found that the increase in work experience has significant impacts on individuals' ethical judgments.

İÇİNDEKİLER DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	iv
SUMMARY	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER DİZİNİ	vii
ŞEKİLLER DİZİNİ	x
TABLolar DİZİNİ	xi
1. GİRİŞ	1
2. MUHASEBE MANİPÜLASYONLARI	5
3. KAR YÖNETİMİ	12
3.1. Kar Yönetimi Kavramı	12
3.1.2. Kar Yönetimi Nedenleri	16
3.1.2.1. Yöneticiler Açısından Kar Yönetimi Nedenleri	16
3.1.2.2. Firmalar Açısından Kar Yönetimi Nedenleri	17
3.1.3. Kar Yönetimi Uygulama Teknikleri	20
3.1.3.1. Kar Yönetiminde GKGMİ İçinde Muhasebe Kararları	23
3.1.3.1.1. Muhasebe İlkelerinde Seçim ve	
Değişiklikler	23
3.1.3.1.2. Tahakkukların Tahmini	26
3.1.3.2. Kar Yönetiminde GKGMİ İçinde Muhasebe Kararları	27
3.1.3.3. Kar Yönetiminde Yönetimin Gerçek İşlemleri	
Kullanması	28
3.2. Saldırgan Muhasebe	29
3.3. Büyük Temizlik Muhasebesi	30
3.4. Gelir Düzeltmesi	32
4. KAR YÖNETİMİ VE ETİK	34
5. ARAŞTIRMANIN AMACI VE HİPOTEZLER	46
5.1. Araştırmanın Amacı	46

5.2. Manipülasyon Türlerinin ve Değişkenlerin Sınıflandırılması	46
5.3. Manipülasyon Türleri ve Değişkenleri Arasındaki Farklılıklar	51
5.3.1. Manipülasyon Türleri (Faktörleri) Arasındaki Farklılıklar	51
5.3.2. Manipülasyon Değişkenleri Arasındaki Farklılıklar	52
5.3.2.1. Faaliyet Gider Manipülasyonları	52
5.3.2.2. Faaliyet Gelir Manipülasyonları	53
5.3.2.3. Muhasebe Politika Değişikliği Manipülasyonları	54
5.3.2.4. Tahakkuk Değişikliği Manipülasyonları	54
5.3.2.5. Muhasebe Kayıt Manipülasyonları	55
5.3.2.6. Stok Kayıt Manipülasyonları	56
5.4. Unvana Dayalı Farklılıklar	57
5.4.1. Gruplararası Etik Yargı Farklılıkları	57
5.4.2. Grup İçi Etik Yargı Farklılıkları	58
5.5. Deneyim Süresine Dayalı Farklılıklar	59
5.5.1. Gruplararası Etik Yargı Farklılıkları	59
5.5.2. Grup İçi Etik Yargı Farklılıkları	60
6. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	61
6.1. Ölçeklerin Oluşturulması	61
6.2. Verilerin Toplanması	62
6.3. Faktör Analizi	65
6.4. Güvenirlilik ve Geçerlilik Analizi	67
6.5. Temel İstatistikler	69
6.5.1. Manipülasyon Türlerine ve Değişkenleri ile ilgili Temel İstatistikler	69
6.5.2. Unvana Göre Manipülasyon Türleri ile İlgili Temel İstatistikler	74
6.5.3. Deneyim Süresine Göre Manipülasyon Türleri İle İlgili Temel İstatistikler	80
6.6. Hipotez Testleri	82
6.6.1. Manipülasyon Türlerine Dayalı Farklılıkların Bulguları	82
6.6.1.1 Manipülasyon Türleri Arasındaki Farklılıklar	82

6.6.1.2. Manipülasyon Değişkenleri Arasındaki Farklılıklar	84
6.6.2. Unvana Dayalı Etik Yargı Farklılıkların Bulguları	87
6.6.2.1. Gruplararası Etik Yargı Farklılıklar	87
6.6.2.2. Grup İçi Etik Yargı Farklılıkları	94
6.6.3. Deneyim Süresine Dayalı Farklılıklar	97
6.6.3.1. Gruplararası Etik Yargı Farklılıklar	97
6.6.3.2. Grup İçi Etik Yargı Farklılıkları	105
7. SONUÇ VE TARTIŞMA	110
KAYNAKLAR	117
ÖZGEÇMİŞ	132
EK 1: Araştırma Anketi	

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sekil

3.1 Muhasebe Manipülasyonlarının Sınıflandırılması

Sayfa

11

TABLOLAR DİZİNİ

<u>Tablo</u>	<u>Sayfa</u>
2.1. Finansal tablo kullanıcıları ve bu kullanıcıların bilgiye ihtiyaç nedenleri	6
3.1. Kar Yönetimi Nedenleri	19
3.2. Kar Yönetimi Metotlarına Genel Bir Bakış	21
4.1. Kâr Yönetimine İlişkin Etik Yargı Farklılıkları Literatürünün Gelişimi	44
5.1. Manipülasyon Türlerinin ve Değişkenlerinin Sınıflandırılması	47
6.1. Örneklem Karakteristikleri	64
6.2. Faktör Yükleri Matrisi	66
6.3. Faktörleri oluşturan değişken sayısı ve güvenirlik katsayıları	68
6.4. KMO ve Barlett test sonuçları	68
6.5. Manipülasyon türleri ve değişkenleri ile ilgili temel istatistikler	69
6.6. Unvana göre manipülasyon türleri ve değişkenleri ile ilgili temel istatistikler	74
6.7. Deneyim süresine göre manipülasyon türleri ve değişkenleri ilgili temel İstatistikler	80
6.8. Manipülasyon türleri arasındaki etik yargı farklılıkları	82
6.9. Manipülasyon değişkenleri arasındaki etik yargı farklılıkları	84
6.10. Unvana dayalı gruplar arası etik yargı farklılıkları için anova tablosu	88
6.11. Unvana göre faaliyet gider manipülasyonları için duncan testi sonuçları	89
6.12. Unvana göre faaliyet gelir manipülasyonları için duncan testi sonuçları	89
6.13. Unvana göre muhasebe politika değişikliği manipülasyonları için duncan testi	90
6.14. Unvana göre tahakkuk değişikliği manipülasyonları için duncan testi	91
6.15. Unvana göre Muhasebe kayıt manipülasyonları için duncan testi	91
6.16. Unvana göre Stok kayıt manipülasyonları için duncan testi sonuçları	92
6.17. Manipülasyon türlerinin unvanlar arası farklılıkları gösteren Scheffe testi	93

6.18. Unvana göre manipölasyon türleri ile ilgili grup içi etik yargı farklılıkları	95
6.19. Deneyim süresine dayalı gruplar arası etik yargı farklılıkları için anova tablosu	98
6.20. Manipölasyon türlerinin deneyim süresine ilişkin korelasyon matrisi	99
6.21. Deneyim süresine göre faaliyet gider manipölasyonları için duncan testi sonuçları	100
6.22. Deneyim süresine göre muhasebe politika değ. manipölasyonları için duncan testi sonuçları	100
6.23. Deneyim süresine göre tahakkuk değışikliği manipölasyonları için duncan testi sonuçları	101
6.24. Deneyim süresine göre muhasebe kayıt manipölasyonları için duncan testi sonuçları	101
6.25. Deneyim süresine göre stok kayıt manipölasyonları için duncan testi sonuçları	102
6.26. Manipölasyon türlerinin deneyim süreleri farklılıkları gösteren Scheffe testi sonuçları	103
6.27. Deneyim süresine göre manipölasyon türleri ile ilgili grup içi etik yargı farklılıkları	106
6.28. Hipotezlerin Kabul ve Red Tablosu	108

1. GİRİŞ

Son yıllarda özellikle ABD’de ortaya çıkan Enron, Worldcom, Xerox ve Parmalat gibi büyük şirketlerin muhasebe uygulamalarından kaynaklanan finansal raporlama skandalları, finansal tablo bilgi kullanıcılarının gözlerini şirketlerin muhasebe uygulamalarına doğru çevirmelerine sebep olmuştur. Bu aşırı ilginin, yaşanan skandalların temelinde yatan muhasebe manipülasyonlarının şirketlerin finansal tablolarının güvenilirliğini ve bütünlüğünü zedelemesi sonucu finansal yatırımcılar, işletme sahipleri ve ortaklar, çalışanlar, kredi verenler, toplum, devlet ve diğer finansal bilgi kullanıcılarının yanlış ekonomik karar almaları sonucu oluşacak olumsuz etkilerden kaynaklandığını söylemek mümkündür.

Muhasebe manipülasyonları içerisinde yer alan kar yönetimi kavramı akademik literatüre 25 yıl önce girmiş olmasına karşın, o günden bu güne kar yönetimi alanında hızlı bir gelişme olduğunu ve bu yönde yapılan manipülasyon örneklerinin de gittikçe arttığını finansal basın ve medyada çıkan haberlerden hareketle söylemek mümkündür. Örneğin finansal basın son zamanlarda iddia edilmiş kar manipülasyonu örneklerinde sürekli bir artış yaşandığını raporlamaktadır (Fox, 1997; Loomis 1999; Levitt 1999; Norris ve Eichenwald 2002). Buna ek olarak isteğe bağlı muhasebe seçimleri ve tahakkuklar (Subramanyam, 1996, Defond ve Park, 1997; Barton, 2001; Nelson ve diğerleri, 2002) ve SEC’in yürüttüğü soruşturmalar (örneğin Dechow ve diğerleri, 1996; Bonner ve diğerleri, 1998) kar manipülasyonları olarak yorumlanabilecek yönetimsel davranışın kanıtlarını açıkça sağlamaktadır. Eylül 1998’de New York Üniversitesinde yaptığı bir konuşmada SEC başkanı Levitt, “gittikçe artan sayıdaki şirketin kendi raporlanmış karlarını yönettiğini, bunun ise karların ve finansal raporların kalitesini azalttığı” uyarısında bulunmaktadır (Clikeman ve Henning, 2000).

Tüm bu gelişmelere ve SEC başkanının uyarılarına karşın ortaya çıkmış kar manipülasyon örneklerinin, teşebbüs edilmiş kar manipülasyon örneklerinden çok daha az olması muhtemeldir (Nelson ve diğerleri 2002). Bu kanıtlar karşısında Merchant ve Rockness’in (1994, s. 92) “muhasebe profesyonellerinin karşı karşıya kaldığı belki de en önemli etik konu” olarak kar yönetimini göstermesi ve Priest’in ise (2002), etik olmayan

kar yönetimi davranışının şirket etiğindeki başarısızlığa atfedilebileceği yönündeki değerlendirmesi, büyük bir önem kazanmaktadır. Yapılan tüm kar manipülasyon örnekleri bazen şirket yöneticileri /veya şirketin çıkarları açısından olumlu sonuçlar doğurmasına karşın, şirketlerin finansal tablolarından doğrudan ve dolaylı şekillerde yararlanan yatırımcı, kredi verenler, çalışanlar, devlet, toplum gibi bilgi kullanıcılarının kararlarında yanılmalarına ve bu yönde mağdur olmaları şeklinde olumsuz sonuçlara sebebiyet vermektedir. Sonuç olarak yapılan kar manipülasyonları sadece bir takım kişilerin çıkarlarına hizmet etmekte ve toplum çıkarlarını göz ardı ederek sosyal sorumluluk kavramını zedelemektedir. Yapılan bu uygulamaların bazen GKGMİ'lerine aykırı olmamakla birlikte mevzuata aykırı, bazen mevzuata aykırı olmamakla birlikte GKGMİ'lerine aykırı olabilmeleri, yöneticileri bir takım çıkarlar doğrultusunda muhasebe manipülasyonlarına doğru teşvik etmektedir. Bu manipülasyonların gerçekleştirilmesi sonucunda ABD'de yaşanan bu skandallar, halka açık şirketlerde muhasebe uygulamalarının, finansal raporların ve bağımsız denetçilerin kalitesinin artırılması ve şeffaflığın sağlanması amacıyla, yöneticilerin finansal tabloların tasdik yükümlülüğünde kişisel olarak sorumluluk ve ceza içeren Kurumsal Yönetim İlkelerinin beraberinde getirmiş ve UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)'na olan geçişin hızlanmasına etken olmuştur.

Şirket uygulamalarındaki kar yönetimiyle ilgili bu gelişmeler, muhasebe profesyonelleri, şirket yöneticileri, öğretim elemanları, denetçiler ve öğrenciler gibi konunun ilgililerinin etik algılarının düzeyinin ne olduğu ve bu rollerdeki deneklerin yargılarında farklılaşma olup olmadığı sorularına cevap aranmasını gerektirmiştir. Çünkü bu uygulamaların etik kabul edilebilirliği konusunda toplumdaki çeşitli roller üstlenen bireyler arasında tam olarak fikir birliği bulunmamaktadır. Literatürde yapılmış çok sayıdaki çalışmada, bu bireylerin etik yargılarının yalnız manipülasyonun türüne, yapılış amacına, etki dönemine göre değil, ait oldukları grup içinde ve gruplar arasında da önemli oranda farklılaştığını ortaya koymaktadır. Fakat sadece mesleki pozisyonlardan ziyade meslekteki deneyim sürelerinin de etik yargılar üzerinde farklılıklar yol açtığının bilinmesine karşın, literatürde bireylerin meslekte geçirmiş oldukları deneyim sürelerinin kar yönetimi konusundaki etik yargılarında yaratacağı farklılıkları dikkate alan çalışmalara pek rastlanmamaktadır.

Bu amaçla bu çalışmamda, çeşitli üniversitelerde muhasebe eğitimi veren öğretim elemanları, eğitimini tamamlayarak mesleğini bir şirkette bağımlı olarak icra eden muhasebeciler ve mesleğini serbest meslek faaliyeti şeklinde icra eden bağımsız muhasebeciler ile şirketlerde gerçekleştirilen uygulamaların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, muhasebe standartları, mevzuat, şirket politikaları, yönergeleri ve talimatları gibi ölçütlere uygunluğunu araştıran iç ve dış denetçi unvanlarına sahip bireylerin kar yönetimi uygulamalarına yönelik olarak üst yönetim düzeyinde gerçekleştirilen çeşitli karar biçimleri karşısındaki etik yargı farklılıklarının belirlenmesi hedeflenmiştir. Bunun yanında meslekteki deneyim süresinin etik yargılarda etkili olup olmadığı ve etik yargılarda manipülasyonun türü, yapılış amacı, kapsadığı etki dönemi ve tutar büyüklüğünün öneminin araştırılması amaçlanmıştır. Ayrıca hem farklı unvan ve hem de farklı deneyim sürelerine sahip deneklerin etik yargılarının gruplar arasında ve ait oldukları gruplar içinde de önemli oranda farklılaşıp farklılaşmadığının araştırılması hedeflenmiştir.

Çalışmayla ilgili olarak hazırlanan anketin farklı meslek unvanlarına sahip bireylere uygulanması sonucu veri çeşitli üniversitelerde muhasebe finansman ABD’ a bağlı 111 öğretim elemanı, özel sektörde çalışan 210 bağımlı muhasebeci, TÜRMOB’ a kayıtlı 247 bağımsız muhasebeci ve 47 denetçi unvanına sahip toplam 615 kişilik bir denek grubundan sağlanmıştır. Elde edilen veri üzerinde yapılan faktör analizi sonucunda literatüre ek olarak güvenilirlik ve geçerlilikleri yüksek düzeyde 2 faktör ortaya çıkmıştır. Tek yönlü varyans (Anova) analizi, duncan testi, Scheffe testi ve değişkenler arası ikili t testi ve temel istatistikler gibi analizlerinden elde edilen bulgular, öğretim elemanları, bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve denetçilerin etik yargılarının manipülasyonun türü, yapılış amacı ve kapsadığı etki dönemine farklılaştığını, aynı zamanda bu farklılığın ait oldukları grup içinde ve farklı unvanlara ait gruplar arasında da var olduğunu göstermiştir. Bunun yanında çalışmadaki diğer bulgular, farklı deneyim sürelerine dayalı olarak etik yargıların gruplar arası ve grup içinde önemli oranda farklılaştığını ve deneyim sürelerindeki artışın bireylerin etik yargılarını önemli derecede etkilediğini ortaya koymuştur.

Çalışmamız yedi bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünde araştırmanın amacı,

önemi, örmeklemi ve elden edilen bulgular konusunda genel bilgiler verilirken, ikinci bölümde ise finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini bozan çeşitli çıkarlar doğrultusunda yapılan muhasebe manipülasyonları hakkında genel bilgiler verilirken, üçüncü bölümde özellikle muhasebe manipülasyonları içerisinde yer alan geniş anlamda kar yönetiminin tanımı, nedenleri, yapılma biçimleri detaylı bir biçimde incelenmektedir. Dördüncü bölümde literatürde kar yönetiminde etik konusunda yapılmış çalışmalar elde edilen bulgularıyla incelenmektedir. Beşinci bölümde araştırmanın amacı ve etik yargı farklılıklarını ölçmeye yönelik geliştirilen hipotezler, altıncı bölümde araştırma yöntemi ve analizler sonucu elde edilen bulgular, yedinci bölümde araştırma sonucunda ortaya çıkan ülkemize özgü sonuçlar ve tartışma yer almaktadır.

2. MUHASEBE MANİPÜLASYONLARI

Muhasebe çıktıları olan finansal tablolar, gerek işletme sahipleri ve ortaklar gibi iç muhasebe bilgi kullanıcıları; gerekse yatırımcılar, kredi verenler, yetkililer, müşteriler, tedarikçiler ve çalışanlar şeklindeki dış muhasebe bilgi kullanıcılarının çeşitli ekonomik karar noktasında başvurdukları en önemli kaynaklardan biridir (Watts ve Zimmerman, 1986).

Dış muhasebe bilgilerini hazırlama ve raporlama sorumluluğu tamamen şirket yöneticilerine düşmektedir. İdeal olarak yöneticiler bu bilgileri hazırlamada güncel durum ve işletme şartlarıyla ilgili iç bilgileri kullandığı için, bu bilgiler şirketin finansal durum ve faaliyet sonucunu doğru ve güvenilir yansıttığı düşünülmektedir (Sphor, 2005). Bilgi kullanıcılarının bu tablolardaki bilgiye olan ihtiyaçları tablo 2.1’de görüldüğü gibi farklı beklentiler nedeniyle oluşmaktadır. Fakat şu bir gerçektir ki, gerçeği yansıtmayan finansal bilgilere dayalı olarak verilen kararlar sağlanan fonların yanlış ve verimsiz alanlara aktarılmasıyla sonuçlanacaktır. Bu durumun ekonomide yarattığı olumsuz hava sadece finansal yatırımcıları değil, kredi verenler, çalışanlar ve devlet gibi toplumun büyük bir kesimini önemli derecede etkilemektedir (Küçükkocaoğlu ve Küçüksözen, 2004).

Tablo 2.1. Finansal tablo kullanıcıları ve bu kullanıcıların bilgiye ihtiyaç nedenleri

Finansal Tablo Kullan	Finansal Tablo Kullanıcı Bilgiye Olan İhtiyaç Nedenleri
Alacaklar	İşletmelere öz sermaye olarak fon sağlayanlar yatırımlarının maruz kaldığı risk ve getirileri ile ilgilenir. Yatırımcılar hisse senetlerini ne zaman alacakları, satacakları veya elde tutacakları konusundaki kararları ile ilgili olarak, hisse senedi sahipleri ise işletmenin temettü ödeme durumunu değerlendirme noktasında bilgi ihtiyacı duymaktadırlar.
Borç verenler	İşletmeye kullandırdıkları fonların ve bunların getirilerinin işletme tarafından vadesinde ödenebilirliği konusunda finansal tablo bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar.
Satılan ticari alacaklar	Kredili satış yapmış olduğu işletmeden olan alacak tutarlarının işletme tarafından vadesinde ödenebilirliğini değerlendirme konusunda finansal tablo bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar.
Çalışanlar ve Sendikalar	İşverenlerinin karlılığı ve istikrarı hakkında bilgi sahibi olma yanında ücretlerinin ve diğer mali haklarının işletme tarafından ödeme ve iş imkanlarının devamlılığı konusunu değerlendirme noktasında finansal tablo bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar.
Müşteriler	Özellikle işletmeyle uzun vadeli bir ilişki içine girmişlerse veya ona bağımlıysa, işletmenin başarısı ve devamlılığı konusunu değerlendirmede finansal tablo bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar.
Devlet	Devlet kaynak tahsisıyla ve dolayısıyla işletmelerin faaliyetleri ile yakından ilgilidir. Devlet ayrıca, işletmenin faaliyetlerini düzenlemek, vergi politikalarını belirlemek ve milli gelir ve benzeri istatistikleri tutmak noktalarında işletmelerin finansal tablolarına ihtiyaç duymaktadır.
Toplum	İşletmeler içinde buldukları toplumu değişik biçimlerde etkiler. Bir işletme bulunduğu bölgenin önemli bir istihdam kaynağı yanında o bölgede üretilen mal ve hizmetlerin önemli bir müşterisi olması durumlarında, bölge halkı işletmenin sürekliliği konusunda finansal tablo bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar.

Kaynak: 1 SIRA NO' LU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ, Madde 10, Resmi Gazete No:21447 (M); Resmi Gazete Tarihi 26/12/1992.

Gelişmiş ekonomilerde sermaye piyasaların etkin çalışabilmesi bu piyasaya şirketlerin finansal tabloları ile açıklanan bilginin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Yatırımcılar, kredi verenler ve çalışanlar açısından şirketler hakkında yeterli, doğru ve güvenilir bilginin ne kadar önemli olduğu, özellikle eski SEC başkanı Arthur Lewitt'in kar yönetimi olarak ifade edilen uygulamanın şirketlerdeki finansal istikrarsızlığı saklamada kullanıldığını ifade eden konuşmasından birkaç yıl sonra Amerika'da 2001 yılında Enron, 2002 yılında Worldcom ve Xerox, 2003 yılında Parmalat ile Belçika'da Lernout & Hauspie şirketlerinde meydana gelen muhasebe ve raporlama skandallarından sonra anlaşılmıştır. Enron ve WorldCom şirketlerinin çöküşü yatırımcıların servetlerini, şirketlerde çalışanların işlerini ve kamuoyunun da finansal raporlama sürecine olan güvenlerini kaybetmeleri şeklinde tüm paydaşlar için ciddi anlamda zararlı sonuçlar doğurduğunu söylemek mümkündür (Sridharan ve diğerleri, 2002). Bu skandallardan sonra yatırımcıların sadece Enron ve WorldCom şirketlerinin değil, hisseleri borsada işlem gören diğer büyük şirketlerin açıklamış olduğu bilanço ve kar rakamlarına olan güvenlerinin de yitirilmesine, bu güven bunalımının tüm piyasalara yansması sonunda

yatırımcıların Amerikan piyasalarından Avrupa ve Asya piyasalarına yönelmelerine yol açmıştır. Bu skandallar sadece hisseleri borsada işlem gören şirketlerin değil aynı zamanda bu şirketlerin hesaplarını inceleyen bağımsız dış denetim şirketlerinin de güven kaybına uğramasına ve denetçilerin uygulamış oldukları ve şirketlerin performanslarını ölçen muhasebe standartlarının sorgulanır hale gelmesine neden olmuştur (Özyürek, 2002).

Peş peşe ortaya çıkan bu skandallar muhasebe rakamlarının güvenilir olması hakkında büyük bir tartışmayı beraberinde getirmiştir. Özellikle bu durum finansal raporlama süreci ile ilgili olarak bir çok ülkenin muhasebe manipülasyonlarını önlemeye yönelik olarak mevcut düzenlemelerini gözden geçirmelerini ve önlemler almalarını gerektirmiştir. ABD’de büyük dev şirketlerinde yaşanan bu muhasebe skandalları finansal raporları daha anlaşılabilir ve şeffaf kılarak yolsuzluklarla mücadelede de önemli katkı sağlayacak olan Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UFRS) geçişi önemli oranda hızlandırmıştır. Söz konusu gelişmeleri takiben, ABD’de Temmuz 2002 tarihinde halka açık şirketlerde muhasebe uygulamalarının, finansal raporların ve bağımsız denetçilerin kalitesinin artırılması ve şeffaflığın sağlanması amacıyla, yöneticilerin finansal tabloların tasdik yükümlülüğünde kişisel olarak sorumluluk ve ceza içeren Sarbanes-Oxley (*Public Company Accounting Reform and Investors Protection Act*) Yasası ve Belçikada 2 Ağustos 2002 tarihinde Kurumsal Yönetim İlkeleri kabul edilmiştir.

Bu kanun çerçevesinde SEC ve borsalar tarafından yapılan düzenlemeler, kar yönetimi manipülasyonları uygulamalarından hareketle edinilen deneyim neticesinde şirketlerdeki kurumsal yönetim uygulamalarını iyileştirmeye yöneliktir. Bu düzenlemeler sonrasında ABD şirketleri kurumsal yönetim ilkelerini uygulamak açısından yaşamış olduğu skandalların yaralarını sarabilmek çabasıyla önemli mesafeler kaydetmiş, uluslararası karşılaştırmalarda ilk defa İngiltere ve Kanada şirketlerinin önüne geçmişlerdir (Roberts, 2004).

Benzer şekilde Almanya kurumsal yönetim ilkelerin rehberinde yer alan önerileri yasalaştırmış, Japonya şirketler hukukunu gözden geçirerek tamamen yenilemiş ve iyileştirmiş, Rusya kurumsal yönetim ilkelerini kamuya açıklamıştır. Bu tür girişimleri

gerçekleştiren ülke sayısında giderek artış artmaktadır. Genel kabul gören tüm uluslararası kurumsal yönetim yaklaşımlarında; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk kavramları zorunlu olarak belirlenmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu dünyadaki bu gelişmelere kayıtsız kalmayarak, yukarıdaki kavramları içeren bir genel yapı içerisinde kurumsal yönetim uygulamalarında geçerli olmak üzere hem mevcut mevzuatta ve uygulamada kurumsal yönetim konusunda oluşan eksikliği gidermeyi ve boşlukları doldurmayı hem de ileride mevzuatta yapılacak düzenlemeler için de rehber niteliği taşıması açısından kurumsal yönetim ilkelerini oluşturarak Temmuz 2003’de “Kurumsal Yönetim İlkeleri Rehberi” olarak ilan etmiştir. Bütün bu muhasebe skandalların ortaya çıkmasında ve bu düzenlemelerin yapılmasının temelinde yatan en önemli neden şirketlerin gerçekleştirdikleri muhasebe manipülasyonları yatmaktadır.

Muhasebe manipülasyonları (accounts manipulation) şirket ve toplum (politik maliyetler), fon sağlayıcılar (sermaye maliyeti) veya yöneticiler (ücret planları) arasında servet transferi olanaklarını etkilemek amacıyla yönetimin muhasebe seçenekleri yaratma veya işlemleri tasarlamada isteğe bağlılığı (ihtiyatlılık) kullanması durumudur (Stlowy and Breton, 2004). Bunlardan politik maliyet ve sermaye maliyeti için yapılan servet transferinden firma yararlanırken, ücret planları şeklindeki durumdan ise firmaya karşı yöneticiler yararlanmaktadır (Watts ve Zimmerman, 1978). Böylece muhasebe manipülasyonlarının amaçları hisse başına kazanç ve borç/özsermaye oranlarını değiştirmektir (Breton and Tafler, 1995). Bunlardan özellikle hisse başına kazançlar bir takım gelir veya giderleri arttırma veya çıkarma yoluyla (net gelir değiştirme) ve hisse başına kazançları hesaplamada kullanılan kar unsurlarını önce veya sonra gösterme yoluyla (manipülasyon sınıflandırma) değiştirilebilir (Stlowy and Breton, 2004).

Finansal tablo kullanıcılarının yanlış karar almalarına neden olacak muhasebe manipülasyon uygulamalarının her biri ayrı bir öneme sahiptir. Özellikle eski SEC başkanı, Arthur Levitt, “The Numbers Game” yer alan konuşmasında halka açık şirketlerin kar yönetimi ve gelir düzeltme uygulamalarını ağır bir şekilde eleştirmiştir (Loomis, 1999). Bu sıralarda yaşanan Enron skandalı toplumda dahil olmak üzere tüm

kamuoyunun ilgisini muhasebe manipölasyonlarına yönlendirmiştir (Benston ve Hartgraves, 2002).

Healy ve Wahlen (1999) muhasebe manipölasyonunu, muhasebe verilerinin oluşturulması ve muhasebe standartlarının yorumlanması aşamalarında, amaca uygun işlemler oluşturmak diğeri bir ifadeyle, *şirketin taraf olduğu sözleşmeleri ya da işlem ve faaliyetleri amaca uygun olarak düzenlemek* veya işlem ve faaliyetlerin zamanlamasını belirlemek biçiminde gerçekleştirilen uygulamalar şeklinde ifade etmişlerdir.

Yönetimin şirketlerinin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gösteren finansal raporların rakamlarını bir takım çıkarlar doğrultusunda değiştirmeye yönelik olarak gerçekleştirmesi olarak tanımlanan muhasebe manipölasyonları (accounts manipulation); hile, geniş anlamda kar yönetimi ve yaratıcı muhasebe uygulamalarından oluşmaktadır

Konunun daha iyi anlaşılması açısından üst düzey yöneticiler tarafından çeşitli amaçlar doğrultusunda şirketlerin finansal tablolarındaki rakamları değiştirmeye yönelik olarak yapılan muhasebe manipölasyonlarını Stlowy and Breton (2004)'dan hareketle şekil 2.1'deki gibi sınıflandırılmaktadır.

Hile ve yaratıcı muhasebe uygulamaları konumuz dışında olduğu için ağırlıklı olarak geniş anlamdaki kar yönetimi uygulamalarına değinilecektir. Araştırmamızla ilgili olarak hazırlanan senaryo şeklindeki sorular ise “dar anlamdaki kar yönetimi” uygulamalarını kapsamaktadır.

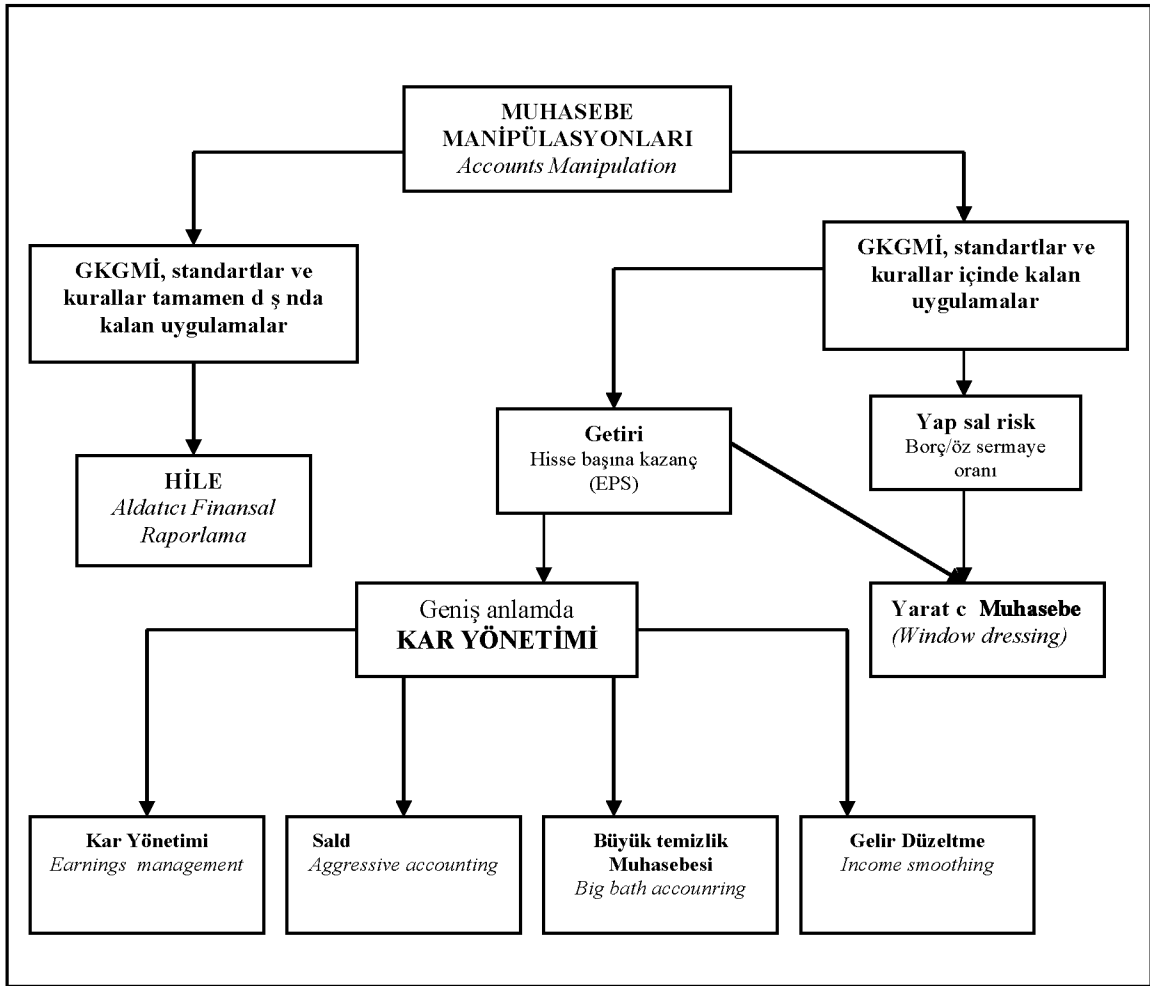
Yaratıcı muhasebe, algılanan işletme performansını değiştirmede ve bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosunda yer alan kalemlerinin sınıflandırılmasında değişiklik yaparak finansal sonuçları düzeltmek amacıyla kullanılmaktadır. Bazen saldırgan muhasebe (agressive accounting) gibi hem GKGMİ içinde hem de bu ilke sınırlarının ötesinde yapılan uygulamalar yaratıcı muhasebe olarak bilinmektedir. Kar yönetimi ve gelir düzeltmesi gibi bahsedilen faaliyetleri de içermesi yanında aldatıcı finansal raporlamanın bir parçası olarak ta görülmektedir. Bu uygulamanın “hileli finansal raporlama”dan daha hoşgörölü olarak karşılandığını ifade etmek mümkündür.

Sonuçta, yaratıcı muhasebe uygulamalarını finansal tablo kullanıcılarının işletmenin performansı hakkındaki izlenimlerini değiştiren uygulamalar olarak ifade etmek mümkündür. Yaratıcı muhasebe uygulamaları ile birlikte görülen terim ise “Muhasebe Usulsüzlükleri”dir (Mulford ve Comiskey, 2002). Bu uygulama, şirketin gelecekteki kazanma gücü, tahvil ve hisse senetlerinin fiyatlarını gerçekçi olmayacak şekilde gösterebilmektedir. Bunun sonucu olarak sermaye piyasasındaki yatırımcıların mağdur olmaları kaçınılmaz olmaktadır. Fakat bu yanlış beyanların piyasalar tarafından keşfedilmesi şirketin borç (tahvil) ve hisse senetleri fiyatlarında oluşan sert düşüş yaşanmasına neden olabilmektedir.

Gerek akademik literatürde ve gerekse uygulamada yaratıcı muhasebe uygulamalarına;

- Fiktif gelir yaratılması ya da gelirin tahakkuk etmeden muhasebeleştirilmesi,
- Faiz giderlerinin agresif bir şekilde aktifleştirilmesi veya amortisman periyodunun uzatılması,
- Varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe aykırı olarak açıklanması,
- Olağanüstü gelirlerin faaliyet gelirleri olarak, faaliyet giderlerinin ise olağan üstü giderler olarak gösterilmesi gibi işlemlerle gelir tablosu kalemlerinin sınıflandırılmasının değiştirilmesi,
- Şirketin nakit üretme gücünün yüksek olduğu izlenimi yaratmak üzere nakit akım tablosunda yatırımlardan ya da diğer faaliyetlerden sağlanan nakdin, faaliyetlerden sağlanan nakit gibi gösterilmesi şeklindeki örnekler verilebilir (Mulford ve Comiskey, 2002)

Geniş anlamda kar yönetimi ise, gelir düzeltmesi (income smoothing), büyük temizlik muhasebesi (big bath accounting), saldırgan muhasebe (aggressive accounting) şeklindeki uygulamalardan meydana gelmektedir.



Şekil 2.1. Muhasebe Manipülasyonlarının Sınıflandırılması

Çalışmamız içerisinde kalan ve Stlowy and Breton, (2004) tarafından “Geniş anlamda kar yönetimi” sınıflandırmasından hareketle kar yönetimi, saldırgan muhasebe, büyük temizlik muhasebesi ve gelir düzeltme bir sonraki bölümde incelenmiştir.

3. KAR YÖNETİMİ

3.1. Kar Yönetimi Kavram

Kâr yönetimi, 1985'deki Healy'nin araştırmasından bu yana özellikle son yıllarda akademisyenlerin, uygulamacıların ve standartları oluşturan çeşitli muhasebe meslek örgütlerinin ilgisini çeken önemli çalışma alanlardan birini oluşturmakla birlikte önemini korumaya devam etmektedir (Özer, Alpkan ve Aren, 2003). Özellikle 2001 yılının sonlarında ve 2002 yıllarının başlarında yaşanan finansal raporlama skandalları, tüm iş dünyasını ve finansal tablo bilgi kullanıcılarını şaşkına çevirmiştir. Skandalların yaşanmasından kısa bir zaman önce ilgili şirket yöneticilerinin savurgan ve cömert yaşam tarzlarının medya tarafından açıklanması, bu skandalların ortaya çıkmasına zemin hazırlamaktaydı (Verschoor, 2002). Enron ve Worldcom şirketleri üzerinde yapılan araştırma sonucunda iflaslarının kar yönetimi faaliyetlerine atfedebileceği sonucuna ulaşılmıştır. Enron olayında yükümlülüklerin kaydedilmesini iptal etmede, özel amaçlı kişileri işe başlatan faaliyetlere, Worldcom olayında ise uygun olmayan gelir tanıma prosedürlerine rastlanılmıştır (Elias, 2004). Bütün bu yaşanan olaylar, kar yönetimi faaliyetleri alanında yapılan çalışmaların önemini arttırmış ve bu çalışmaların sayılarının giderek artmasının gerekli olduğunu açıkça ortaya koymuştur.

Finansal tablo rakamlarında değişikliğe yol açan bu uygulamalar, şirketlerin finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tabloların bunları çeşitli karar aşamalarında kullanan finansal bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir olarak yansıtılmamasına neden olmaktadır. Bu durum, şirketlerin menkul kıymetlerine yatırım yapan yatırımcıların, zarara uğramalarına ve ülkedeki mevcut sermaye piyasası sistemine olan güvenlerinin zedelenmesi ile sonuçlanmaktadır.

Kar yönetimi terimi karları manipüle etmek için yönetim tarafından kullanılan muhasebe tekniklerinin kapsamlı bir dizisini içinde almaktadır. Kar yönetiminin genel kabul görmüş tek bir tanımını yapmak mümkün değildir. Buna rağmen muhasebe literatürü bu uygulamanın çeşitli türlerini sunmaktadır. Schipper (1989) kar yönetimini, yöneticilerin kişisel amaçlara ulaşmak için dış finansal raporlama sürecine isteyerek ve kararlı bir şekilde müdahale etmesi olarak tanımlarken, benzer şekilde Healy ve Wahlen

(1999) ise kâr yönetiminin, özellikle yöneticilerin muhasebe rakamlarına dayalı olarak hem sözleşmeyle ilgili sonuçları etkilemek hem de bazı hisse sahiplerini yanıltmak için finansal raporlarda değişiklik yaratmak suretiyle kâr rakamını değiştirecek her türlü faaliyet ve muhasebe kayıtları ile ilgili yönetsel kararlarından oluştuğunu belirtmişlerdir. Bu iki tanım arasındaki tutarlılık raporlanmış rakamların yönetim tarafından kasıtlı olarak manipüle edilmesi noktasında ortaya çıkmaktadır. Bununla beraber, kar yönetiminin tanımında önceleri yönetsel niyetler göze çarpmazken, şimdiki tanımında “raporlanmış muhasebe rakamlarının niteliklerini direkt olarak kullanmanın zorluğu” bulunmaktadır (Dechow ve Skinner, 2000).

Hem Schipper (1989) hem de Healy and Wahlen (1999) tarafından yapılan kar yönetimi tanımları şirketin zayıf performansını gizleyerek, yatırımcıları aldatmak veya yanıltmak için kar manipülasyonuna izin verdiklerini göstermektedir.

Black ve diğerleri (1998) ile Shroder ve Clark (1995)’e göre kar yönetimini gerek yöneticilerin gerekse bağımlı muhasebecilerin kendi şirketlerini ilgilendiren finansal tablo sonuçlarını etkileyecek şekilde gerek muhasebe politikaları gerekse faaliyet kararları aracılığıyla raporlanacak kârların tutarını değiştirmek için kullanması olarak ifade etmektedirler. Clikeman, Geiger ve O’Connel (2001) ise kar yönetimini, raporlanmış karları hedeflenen amaca taşımak için faaliyet kararlarında zamanlama veya isteğe bağlı muhasebe politika seçimleri yoluyla gerçekleştirilen bir süreç olarak ifade etmektedirler.

Fischer ve Rozenzweig (1995) kar yönetimini, yöneticilerin kendi şirketlerinin uzun dönemli karlılığında bir artış veya azalış yapmaksızın, sadece kişisel çıkarlar için cari dönemdeki raporlanmış karlarını arttırma veya azaltmaya yönelik olarak başvurduğu bir davranış biçimi, Mulford and Comiskey (1996) ise işletme performansının değiştirilmiş izleniminde düzeltme amacıyla muhasebe sonuçlarını manipüle etme faaliyeti olarak tanımlamışlardır.

Scott (1997), yöneticilerin GKGMİ içerisinde kalarak muhasebe politikalarından seçim yapabileceklerini ve bunu kendi çıkarları veya firmanın piyasa değerini maksimize etmek için seçeceği politikalarla tahmin etmesinin doğal olduğunu belirterek, yapılan bu uygulamayı kar yönetimi olarak adlandırmıştır.

Kar yönetimi çoğunlukla Muhasebe Standartları içindeki öznelğin (subjectivity) ve kesinsizliğin (vagueness) var olduğu durumlarda meydana gelmektedir. Bu standartların yönetime raporlanmış muhasebe rakamlarının belirlenmesinde isteğe bağlılık (ihtiyatlılık) veya belli bir yargı düzeyini uygulamasına izin vermektedir. Doğal olarak yönetim kendisine verilen bu isteğe bağlılık esnekliğini karları manipüle etmek için tercih edeceği yönde kullanabilmektedir.

Lewitt (1998) muhasebe standartları içindeki esneklikler sömürüldüğü zaman, kar yönetimi gibi suistimallerin ortaya çıktığını ve gerçek finansal istikrarsızlığı gizlemek için hilekarlığın kullanıldığını ve kesinlikle yöneticilerin karları manipüle etmede kullandıkları teknikleri tam olarak açıklama noktasında gönüllü olmadıklarını belirtmiştir. Kar yönetimi uygulaması yaygın olarak önerilmesine rağmen karları yönetmenin kapsamı tam olarak bilinmemektedir.

Arthur Levitt (1998) kar yönetimini kar beklentilerini karşılamak için çaba gösteren yöneticilerin finansal raporlardaki esneklikten yararlandığı bir “*muhasebe sihirbazlığı*” olarak ifade ederken, kar yönetimi faaliyetlerini şirket yöneticileri, denetçiler ve analistler arasında “*göz kırpma ve baş sallama oyunu*” şeklinde bir süreç haline geldiğini savunmaktadır. Aynı zamanda kar yönetimi sonuçlarının gerek ortaklar gerekse şirketler arasında bir güven erozyonu yarattığını ve bu uygulamanın büyük ölçüde ortaya çıkan finansal istikrarsızlığı saklamak için kullanıldığını ve bunun son zamanlarda büyüyen şirketlerin raporlanmış karlarını yöneterek finansal raporların kalitesini yıpratıldığını açıkça ifade etmiştir. SEC Başkanı **Arthur Levitt**, aynı zamanda ABD borsasında karları yönetirken finansal tabloların yatırımcıları yanılttığı konusunda dikkat çekerek bu uygulamaya ve kanıt olarak SEC’in tespit etmiş olduğu W.R.Grace& Company’nin 1 milyon \$’lık manipülasyonunu örnek olarak vermiştir (Abelson,1999).

SEC 1999 yılındaki açıklamasında finansal raporlama problemlerinde özellikle halka açık şirketler tarafından maksatlı ve bir takım önemli şeyleri kasten söylemeyerek gerçekleştirilen kar yönetimine (Abusive earnings management) odaklandıklarını belirtmiştir. Bu tür kar yönetiminin ise, arzulanan sonuca ulaşmak için bir şirketin gerçek finansal performansını çeşitli hileli yöntemler kullanarak kötü olarak gösterilmesini gerektirmektedir (SEC, Annual Report, 1999)

Loomis (1999) SEC başkanının görüşünü destekler biçimde kar yönetiminin bir yatırımcının bilmesi gereken gerçekleri sakladığını ve bir işletmenin gerçek durumu hakkında gizlilikler yarattığını ifade etmiştir. Buna karşın bu görüşleri desteklemeyen bir çok araştırmacıya da rastlamak mümkündür (Dye,1998; Kaplan, 2001a; Schipper, 1989).

Beneish (2001) kar yönetiminin bir şirketin gelecekteki nakit akışları hakkında yatırımcıların beklentilerine işaret etmek için kar manipülasyonlarının planlandığını kapsayan bilgi perspektifi (information perspective) ve yatırımcıları yanıltmak için yöneticilerin karları manipüle ettiğini ileri süren fırsatçı perspektifi (opportunistic perspective) olmak üzere iki perspektif içerdiğini belirtmiştir. Benzer şekilde, Scott (1997) kar yönetiminin etkin sözleşme perspektifinden ve fırsatçı kar yönetimi arasında bir ayırımı gitmiştir.

İlgi çekici şekilde Dechow ve Skinner (2000) akademisyenlerin kar yönetimi probleminin kapsamını olduğundan hafif görürken, düzenleyiciler ve uygulayıcıların ise durumu abarttıklarını ileri sürmektedir. Kar yönetimi tanımları arasındaki benzerliklere rağmen akademisyenler arasında gerçekten kar yönetiminin ne olduğu konusunda bir görüş birliğinin olduğunu söylemek mümkün değildir (Beneish, 2001).

Kar yönetimi uygulamasının yapıldığının yatırımcılar tarafından anlaşılmasının şirketlerin hisse senedi getirilerini negatif şekilde etkilediğini gösteren çalışmalara rastlamak mümkündür. Bu konuda deneysel araştırmalar yapan Beneish (1997) GKGMİ'lerine aykırı hareket ederek finansal tablolarını açıklayan firmaların gerçekten iki yıldır negatif getiri elde ettikleri sonucuna ulaşmıştır. Benzer şekilde Dechow ve diğerleri (1996 s.22-25) hisse senetleri pazarının finansal baskı veya SEC tarafından kar yönetimi iddiaları karşısında negatif bir tutum benimsedikleri bulgusuna ulaşmışlardır.

3.1.2. Kar Yönetimi Nedenleri

3.1.2.1. Yöneticiler Açısından Kar Yönetimi Nedenleri

Kâr yönetimi konusunda yapılan çalışmaların çoğu, yöneticileri kâr yönetimine yönelten sebepler üzerinde odaklanmışlardır. 1980 ve 1990 yıllarında yapılan araştırmaların çoğunda kar yönetiminin genellikle yöneticilerin çıkarlarını maksimize etmek amacıyla gerçekleştirildiğini ortaya koyan bulgulara rastlanılmaktadır (Gaver, Gaver ve Austin, 1995).

- Yöneticilerin göstermiş olduğu performanslarına dayalı olarak prim sistemlerinin uygulandığı şirketlerde, bu durum şirket yöneticilerini finansal tablolarındaki karları yönetmeye doğru güçlü bir şekilde teşvik etmektedir (Moses, 1987; Trueman ve Titman, 1988). Genellikle kar yönetiminin yönetici çıkarları amacıyla gerçekleştirilmesine yönetici performanslarının kara dayalı olarak ölçüldüğü durumlarda rastlanıldığını söylemek mümkündür. Bu durumlarda yöneticiler içinde buldukları cari dönemle ilgili olarak yüksek prim gelirleri elde etmek için şirket sahip ve ortakları ile yapmış oldukları kısa dönemli prim planlarını maksimize etmek amacıyla cari dönem karlarını yönetmeye çalışmaktadırlar (Healy, 1985; McNicholas ve Wilson, 1988; Ayres, 1994; Fern ve diğ., 1994; Holthausen, Larcker ve Sloan, 1995; Gaver, Gaver ve Austin, 1995; Balsam, 1998; Guidry, Leone ve Rock, 1999;). Özellikle yöneticiler karlar yüksek olduğu zaman primlerini maksimize etmek amacıyla tahakkuklar kullanarak karları yönetmektedirler (Scott, 1997)
- Yöneticiler hisse senetleri veya hisse senedi satın alma haklarını sahip olduğunda, performansa dayalı nakit primleri veya hisse değerini arttırma aracılığıyla kendi varlıklarını da maksimize edecek şekilde karları manipüle etmektedirler (Holthausen, 1990).
- Yöneticiler işlerini kaybetme korkusu, iş dünyasında ünlerini arttırmak ve şirketlerdeki pozisyonlarını korumak amacıyla karları manipüle etmektedirler (Dechow ve Sloan, 1991; Fudenberg ve Tirole, 1995; DeFond ve Park, 1996)

Kar yönetimi, yönetime performansa dayalı bir prim sisteminin başarılmasına izin vermesi yanında yönetimin iş dünyasındaki ününü de etkileyebilmektedir (Guidry ve diğerleri, 1999)

- Kar yönetimi davranışını prim maksimizasyonuna karşıt olarak gelir düzeltmesi (income smoothing) amacıyla gerçekleştirildiğini açıklamak mümkündür (Gaver, Gaver ve Austin, 1995).

3.1.2.2. Firmalar Açısından Kar Yönetimi Nedenleri

Fakat kar yönetimi uygulamalarının yönetici çıkarları amacına hizmet etmesi yanında şirketler;

- Her türlü yasal düzenlemelerden kaynaklanan firmaya ait politik riski ve maliyeti düşürmek, (Hall, 1993; Fern ve diğ., 1994; Hall ve Stammerjohan, 1997; Chan, Chavis ve Elmendorf, 1997; Han ve Wang; 1998; Makar ve Alam, 1998)
- Şirket yöneticilerinin, şirketin ikramiye tazminatlarını arttırmak, çok uygun dönemlerde borçlar sağlamak (Watts ve Zimmerman, 1986; Sweeney, 1994; Defond ve Jiambalvo, 1994; DeAngelo ve diğ.,1994; Fern ve diğ., 1994), şirketin hisse senedi fiyatlarını arttırmak (Heavly ve Wahlen, 1999) veya gelir ve kazanç büyümelerini yıldan yıla hoş fakat aldatıcı şekilde raporlamak (Clikman, Geiger ve O'Connel, 2001), daha yüksek değerlenmiş karların akışını sağlamak (Ayres, 1994) ve hissedarlara düzenli kar payı ödemek(Kasanen ve diğ., 1996)
- Finansal açıdan sıkıntı içinde olan şirketlerin borç sözleşmelerinin iptal edilmesi riskini minimize etmek (Defond ve Jiambalvo, 1994; Ayres, 1994) nedenleriyle başvurduklarını ortaya koymuştur.

Aynı zamanda kar yönetimi politik hareketlerle ilgili olarak potansiyel maliyetleri azaltma girişiminin sonucu olarak ortaya çıkabilir. Bu durumda yöneticiler politik

incelemeler ve artan denetimlerden sakınmak için karları isteyerek azaltma yoluna gidebilecektir (Sutton, 1988; Wong, 1988 ve Cahan,1992). Dye (1998) ise şirkete ortak durumunda olan yöneticilerin daha çok kısa dönemde hisse fiyatlarını artırmak amaçlarıyla kar yönetimine başvurduklarını ortaya koymuştur.

Strong ve Meyer (1987) ile Elliott ve Shaw (1988), genel müdürlerin görevden alınma veya ayrılma süreçlerinde kar yönetimi uygulamalarına zemin hazırladıklarını ileri sürerek, bu konuda yaptıkları çalışmalarda raporlanan yüksek miktardaki zarar ile zararın açıklandığı dönemde üst yönetim değişiklikleri arasında güçlü bir ilişkinin varlığını ortaya koymuşlardır. Özellikle yeni gelen genel müdür görevinden alınan veya ayrılan eski genel müdürü kötülemek ve gelecekteki kar hedeflerini daha rahat yakalayabilmek için bir çok kar manipülasyonlarına başvurarak o dönem ortaya çıkan zararı daha da yükseltme çabasına girişmektedir.

Perry ve Williams (1994) yaptıkları deneysel çalışmalarda yönetimin tüm hisseleri satın alma teklifinden önce gelir azaltma tahakkuklarına; Erickson ve Wang (1999) tüm hisselerin birleşmesi için bu birleşmeden önce şirketlerin gelir arttırıcı tahakkuklara başvurduğuna dair kanıtlar bulmuşlardır. Kar Yönetimi uygulamalarının varlığının tespit edildiği çalışmalar sadece ABD’de değil ABD dışındaki ülkelerde de bu tür çalışmalara rastlamak mümkündür. (Choi ve Bavishi, 1983; Wallece ve diğerleri, 1991). Bu ülkelerden birine özellikle “isteğe bağlı” karşılıklara izin veren Almanya gösterilebilir (Choi ve diğ., 1999, s.52)

Belski ve Brozovsky(2002) bir yönetici net gelirlerini muhasebe politikalarında değişim (amortisman metodu ve stok değerlendirme gibi.) ve çeşitli tahakkuk manipülasyonları ile yönetilebileceğini belirtmiştir (borç gider karşılığı, garanti maliyetleri gibi.)

Beneish (1997), yaptığı çalışmada şirketlerin kar manipülasyonu gerçekleştirip gerçekleştirmediğini belirlemede model geliştirmesi yanında, Cahan (1992) ise anti-tröst soruşturmalar sırasında şirketlerin bu soruşturmalardan kaçınmak için raporlanmış karlarını azaltma yoluna gittiklerini ve dolayısıyla isteğe bağlı tahakkuklar kullandıklarını ifade etmiştir.

Literatürde var olan kar yönetimi ile ilgili çalışmaların bazıları özellikle kar yönetiminin varlığını araştırmaya yöneliktir. Bunlardan Parfet (2000) kar yönetimi faaliyetlerini “iyi” ve “kötü” olmak üzere ikiye ayırmıştır. “İyi” kar yönetimi faaliyetlerinin yöneticilerin kabul edilebilir ve bilerek yapılan işletme kararları aracılığıyla istikrarlı finansal performans yarattıkları durumda meydana geldiğini, “kötü” kar yönetimi faaliyetlerinin ise yöneticilerin sahte muhasebe kayıtları yaratma veya makul sınırlar ötesinde tahminlerde buldukları durumlarda meydana geldiğini belirtmiştir. Parfet (2000), bazı kar yönetimi faaliyetlerinin ortakların(paydaşların) değerinde artış yarattığı için bir firmanın finansal performansında istikrar yarattığını ve bu nedenle de şirket için yararlı bir faaliyet olduğunu; fakat bunu ise gelirleri maksimize etmek amacıyla yıl sonunda bazı gereksiz varlıkların satışı gibi kabul edilebilir işletme kararları ile başarılabileceğini belirtmiştir.

DeFond and Park (1997) cari dönemdeki karların “zayıf” ve gelecekte beklenen karların “iyi” olduğu durumlarda yöneticilerin cari dönemde kullanmak için gelecekte karların “ödünç” aldıklarına; bunun tersine, cari dönemdeki karlar “iyi” ve gelecekte beklenen karlar “düşük” olduğu zaman yöneticiler bu karları gelecekte kullanmaları için “sakladıklarını” dair kanıtlar bulmuşlardır. Yöneticilerin kar yönetimine kar yönetimine başvurma nedenlerini tablo 3.1’de gibi özet bir şekilde sunabiliriz.

Tablo 3.1. Kar Yönetimi Nedenleri

Yöneticilerin ç karlar n maksimize etme	Firman n ç karlar n maksimize etme
Yöneticilerin kısa dönemli prim planlarını maksimize etmek	Her türlü yasal düzenlemelerden kaynaklanan firmaya ait politik riski ve maliyeti düşürmek
Hisse senedi satın alma hakkına sahip olduğunda hisse senetleri fiyatlarını arttırmak	Vergileri ertelemek
İşlerini kaybetme korkusu ve ünlerini arttırarak pozisyonlarını korumak	Şirket yöneticilerinin, şirketin ikramiye tazminatlarını arttırmak, çok uygun dönemlerde borçlar sağlamak, şirketin hisse senedi fiyatlarını arttırmak
Ayrılan eski genel müdürü kötülemek ve gelecekteki kar hedeflerini daha rahat yakalayabilmek	Finansal açıdan sıkıntı içinde olan şirketlerin borç sözleşmelerinin iptal edilmesi riskini minimize etmek

3.1.3. Kar Yönetimi Uygulama Teknikleri

İşletmelerin finansal tablolarında yer alan kar rakamlarını etkilemede kullanılan amortisman tahminleri (Teoh ve diğerleri, 1998a), şüpheli ticari alacaklar için karşılıklar (Teoh ve diğerleri, 1998a; McNichols ve Wilson, 1988; Pertoni.1992; Yoon ve diğerleri, 2006), şirket satın alma veya şirket birleşme kararları (Gognan,1967; Copeland ve Wojdak 1969), varlıkları elden çıkarma (Black ve diğerleri, 1998; Yoon ve diğerleri, 2006), hisse senedi değerini arttırma (Erickson ve Wang, 1999), vergi alacakları (Bauman ve diğerleri, 2001), menkul kıymetlerin satışında ortaya çıkan kazançlar ve zararlar (Dopuch ve Drake,1966; Stolowy ve Breton, 2000; Hunton ve diğerleri, 2004; Agarwal ve diğerleri, 2002; Shrieves ve Dahl; 2002), konsolide olmayan bağlı ortaklıklardan kar payları (Dascher ve Malchom, 1970) gibi çok sayıda teknikler bulunmaktadır.

Heavly ve Wahlen (1999)'a göre yöneticilerin finansal uzun dönemli varlıkların hurda değeri ve beklenen yaşam süreleri, emeklilik aylıkları ve diğer idari çalışanların aylıklarının yükümlülükleri, ertelenen vergiler, şüpheli ticari alacaklardaki ve varlık azalmalarındaki zararlar gibi gelecekteki ekonomik olayların rakamlarını tahmin etmede uygulayabileceği çok sayıda yöntem bulunduğunu ve yöneticilerin aynı ekonomik işlemlerin raporlanması için normal veya hızlandırılmış amortisman yöntemleri, LİFO, FIFO ve ağırlıklı ortalama stok değerlendirme yöntemleri gibi kabul edilebilir muhasebe yöntemleri arasından seçim yapması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Bunlara ek olarak yöneticilerin kararlarında net gelir ve maliyet dağıtımlarını etkileyen stok düzeyi, stok sevkiyat ve satın almalarının zamanlaması, alacak politikaları gibi işletme sermayesi yönetimini uygulaması yanında Ar-Ge giderleri, reklam veya bakım gibi giderleri yapma veya ertelemeyi seçeneklerini de dikkate almaları ve son olarak ta şirket işlemlerini nasıl yapılandıracağı konusunda karar vermeleri gerektiğini belirtmişlerdir. Böylece kar yönetimini tablo 3.2'deki gibi üç ana kategori olarak ifade etmek mümkün olabilir (Bauwhede ve Willekens, 2003).

Tablo 3.2. Kar Yönetimi Metotlarına Genel Bir Bakış

Kar yönetimi tipi	Özel metotlar	Örnek
Muhasebe kararlar <i>GKGMİ içinde Kar Yönetimi</i>	GKGMİ içinde yer alan esnekliklerden yararlanma Örnekler: > Muhasebe ilkelerindeki seçim ve değişiklikler > Tahakkukların Tahmini: Bazı tahakkukların değerinde ve kayıt edilmesindeki zamanlama kararları	> <i>LİFO ve FİFO stok değerlendirme yöntemi</i> > <i>Hızlandırılmış ve Normal amortisman yöntemi</i> > <i>Varlıkların yararlı kullanım sürelerinin değişimi</i> > <i>Karşılıkları kaydetme/ geri alma (iptal etme)</i> > <i>Stokları değerinin altında değerlendirme</i> > <i>Amortisman tahakkukları</i> > <i>Varlıkların hurda değerinin tahmini</i> > <i>Şüpheli ticari alacak karşılıkları</i> > <i>Gelecek riskler ve maliyetler için karşılıklar gibi işletme sermayesi tahakkukları</i>
Muhasebe kararlar : <i>GKGMİ dışında Kar Yönetimi</i>	GKGMİ Uygulamadan ve kullanmadan	> <i>Gelirleri erkenden kabul etme</i>
Gerçek işlemler	Gerçek işlemler yoluyla karlar	> <i>Cari dönemdeki giderlerin bir sonraki döneme ertelenmesi</i> > <i>Vadeli ve iskontolu satış imkanları ile cari dönem sonunda satışların hızlandırılarak gelirlerin öne alınması</i> > <i>Yönetim değişikliği dönemlerinde zararı artırıcı şekilde giderleri öne çekme (Big Bath)</i> > <i>Yüksek karlılık dönemlerinde gelirleri bir sonraki mali döneme erteleme (Income Smoothing)</i> > <i>Varlık elde etme ve elden çıkarma zamanlaması (Yatırım kararı)</i> > <i>Ar-Ge harcamalarını erteleme (Faaliyet kararı)</i> > <i>Reklam ve Bakım harcamalarını erteleme (Faaliyet kararı)</i> > <i>Menkul kıymetlerin satışı</i> > <i>LİFO stok değerlendirme yönteminde satın alma zamanlamasının ayarlanması</i>

İlk kategori muhasebe literatüründe “*GKGMİ içinde Kar Yönetimi*” olarak adlandırılan ve GKGMİ’nin izin vermiş olduğu esneklikten yararlanılmasına dayalı teknikleri içermektedir. Bu kategoride muhasebe ilkelerinde yer alan esnekliklerden çeşitli stok değerlendirme ve amortisman teknikleri arasındaki seçim kararları ile ne miktarda ve ne gibi karşılıkların kayıt edileceği hususlarını içeren uygulamalar yer almaktadır. GKGMİ, firmalara ekonomik gerçeklerini mümkün olduğu kadar açık olarak

yansıtacak finansal tabloları hazırlama fırsatını verme konusunda esnekliğin bu türüne izin vermektedir. Fakat bazı durumlar da bu esneklikler işletmeleri karları yönetmede suistimali teşvik edilebilmektedir.

İkinci kategori ise “*GKGMİ dışında Kar Yönetimi*” olarak adlandırılan ve tamamen GKGMİ’lerine aykırı hareket edilen kar yönetimi tekniklerini içermektedir. Bu kategorideki teknikler, karları yönetmek için muhasebe ilkelerinin özündeki esneklikleri tam olarak suistimal eden firmalarda ortaya çıkması nedeniyle *sırf yönetim hilesi* içermektedir. Buna tipik bir örnek olarak mallar gönderilmeden önce gelirleri erkenden kabul etme verilebilir. Bu durum sözde “GKGMİ içinde” (GKGMİ içindeki esneklikten yararlanma gibi) ve “GKGMİ dışında” kar yönetimi veya hile (GKGMİ suistimal edilmesi) arasında ayırım yapmada daima dürüst değildir.

Son kategori ise daha ziyade kar rakamlarını etkilemede işletmede gerçek işlemlerin vasıtasıyla meydana gelen tekniklerden oluşmaktadır. Buna karlar beklenenden yüksek olduğu zaman söz konusu kar rakamlarını azaltmak amacıyla bakım ve AR-GE deki harcamaların önceden yapılması veya kazançları azaltmak (veya şişirmek) amacıyla defter değerinin altında yada üstündeki varlıkların satışı örnek olarak verilebilir. Bunlar tamamen faaliyet kararlarının zamanlamasından kaynaklanan uygulamaları içermektedir.

Belçikalı araştırmacılar yapmış oldukları çalışmalarda kar yönetiminde a) envanter değerlendirme konusunda isteğe bağlı seçimler (Branson ve De Rijcke, 1999), b) olağandışı kalemleri raporlanması (Branson ve Loits, 1997), c) amortisman ve işletme sermayesi tahakkukları (Sercu, Vander Bauwhede ve Willekens, 2002; Vander Bauwhede ve Willekens, 2002; Konings, Labro ve Roodhooft, 1998), d) tüm tahakkuklar dizisi (Vander Bauwhede, Willekens ve Gaeremynck, 2003) teknikleri üzerine odaklanmışlardır.

3.1.3.1. Kar Yönetiminde GKGMİ içindeki Muhasebe Kararlar

3.1.3.1.1. Muhasebe İlkelerindeki Seçim ve Değişiklikler

Stok Değerleme Yöntem Değişikliği

İşletmelerin envanterindeki stok düzeylerini etkin bir şekilde yönetmesi veya LİFO, FİFO ve ağırlıklı ortalama maliyet gibi stok değerleme yöntemlerinde değişikliğe gitmesi raporlanmış karlarını üzerinde büyük bir etki yapabilmektedir.

Stok maliyetlerinin hesaplanması sırasında LİFO, FİFO, ortalama maliyet gibi farklı stok değerleme yöntemlerinin kullanılması işletmelerin bilançolarındaki “*stok*” tutarları ile gelir tablolarındaki “*Satılan Malın Maliyeti, dolayısıyla Brüt Satış Karı*” tutarlarının farklılaşmasına yol açmaktadır.

Karları azaltmak için fiyatların arttığı dönemlerde işletmenin stok değerleme yöntemini FİFO yönteminden LİFO yöntemine değiştirmesi sonucunda satılan ürünlerin büyük bir çoğunluğunun son zamanlardaki yüksek fiyatlarla değerlendirilmesi, gelir tablosunun “*Satılan Malların Maliyeti*” kaleminin daha yüksek görünmesi ve doğal olarak işletmenin daha az vergi ödemesi gibi bir takım avantajlar sağlamaktadır. Bunun yanında LİFO metodu ile satılan malın maliyeti gerçeğe daha uygun olarak saptanmakta, yani satılan mal yerine koyma değerine en yakın değeri üzerinden finansal tablolara yansıtılmaktadır. Bu durumda işletmenin performansını gösteren, mal satış karı hakkında bilgi kullanıcılarına daha doğru ve güvenilir bilgi verilmesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca, stokların değerlendirilmesinde bu yöntemlerden hangisinin kullanılacağı işletmelerin tercihlerine bağlıdır. Amerikan muhasebe standartlarına göre, vergi amacı ile kullanılan stok değerleme yönteminin halka açıklanan finansal tablolar için de uygulanması zorunludur (Mulford ve Comiskey, 2002).

Fakat bu durum işletmenin stoklarında mevcut mallarını düşük maliyetli ilk satın alınan fiyatlarla değerlendirilmesi nedeniyle “*Stok*” kaleminin bilançoda gerçek değerinin çok altında görünmesi gibi bazı sakıncalar yaratmaktadır.

Aynı zamanda işletmeler fiyatların arttığı bir dönemde stoklarını LİFO yöntemine göre değerlemeye tabi tutarak karlarını arttırmak istemeleri durumunda “*Satılan Malların Maliyeti*” değerini düşük göstermek için yeni hammaddeler veya mallar satın almadan tüm stoklarını kullanmaya veya tasfiye etme şeklindeki yolların kullanılmasına karar verebilirler. Bununla beraber piyasa fiyatı tarihi maliyet fiyatından daha düşük ise, firmalar gelirleri azaltmak için maliyet veya piyasa fiyatından düşük olanını kabul etmesi gerekmektedir.

Branson ve De Rijcke (1999), Belçika şirketlerinin karları yönetmede stok değerlemenin özündeki fırsatları kullanıp kullanmadıklarını incelemişler ve Belçika’da bu gibi uygulamaların kullanıldığını destekleyen çok sayıda bulgulara rastlamışlardır.

Amortisman Yöntem ve Varlıkların Yararlı Kullanım Sürelerinin Değişikliği

İşletmelerin amortisman yöntemlerinde değişiklikler ve seçimler yaparak amortisman tahakkukları ile de karları yönetme konusunda bir takım fırsatlara sahip olduğunu söylemek mümkündür. Muhasebede amortisman uygulaması işletmelerin gerek gelir tablolarını gerekse bilançolarındaki kar rakamlarını önemli derecede etkilemektedir. Bu nedenle bu uygulamalar finansal raporlama konusunda, sermaye piyasasına bilgilendirme, işletme içi karar verme ve kontrol noktasında ve vergi hesaplamalarında sıklıkla kullanılmaktadır (Keating ve Zimmerman, 1999)

Bu kapsamda cari dönem karını yüksek göstermek isteyen şirketler amortisman yöntemini azalan bakiyeler yönteminden, normal yönteme dönüştürmekte veya amortisman süresini uzatmaktadırlar. Amortisman yöntemleri içinde yer alan hızlandırılmış amortisman yönetiminin kullanılması amortismanın ilk yıllarında normal amortisman yöntemine göre daha küçük karlar ile sonuçlanmasına neden olacaktır. İşletmeler karları diğer yıllara yayma konusunda sabit varlıkların yararlı kullanım süresini belirleme veya bu varlıklarda yüksek hurda değeri gösterme şeklindeki seçimleri kullanabilmektedirler.

Keating ve Zimmerman (1999), çalışmalarında amortisman yöntem değişiklikleri, varlıkların yararlı kullanım sürelerinin gözden geçirilerek düzeltilmesi ve varlıkların hurda değerini tespit etme gibi amortisman politikalarında yapılacak değişikliklerin sadece yeni varlıklar için değil, hem yeni hem de varolan varlıklar açısından incelemişlerdir. Bu çalışma sonucunda amortisman politika değişikliklerinin, amortisman tabi varlıkların vergi iyileştirme, firmanın finansal performansı ve firmanın yatırım fırsatları ile ilişkilendirildiklerini ve aynı zamanda bu politika değişikliklerinin hem yeni hem de var olan varlıklara uygulanmasının sadece yeni varlıklara uygulanmasına oranla daha anlamlı kazanç değişiklikleri sağladığı yönünde bulgulara ulaşılmıştır.

Bir firmanın amortisman politikaları işletmenin çalışma ortamını belirleyen en uygun organizasyonel planının bir parçasıdır. Çalışma ortamı değiştiği zaman, amortisman politikalarını içeren en uygun organizasyonel plan beklenen şekilde değişmektedir (Smith ve Watts, 1992; Skinner, 1993). Örneğin yatırım fırsatlarında bir artış gören bir firma, daha küçük hızlandırılmış amortisman programını benimseme yoluna gidebilmektedir.

Literatürde işletmelerin kullandığı amortisman yöntemleri ve büyüklüğü, finansal kaldıraç (Toplam Öz sermaye/Toplam Borç), risk, Ar-Ge ve prim planları ile diğer değişkenler arasında kesitsel olarak açıklama gücü düşük ilişkilerin var olduğunu tespit eden amortismanlar konusunda yapılmış bazı çalışmalara rastlamak mümkündür (Hagerman ve Zmijewski, 1979; Skinner, 1993 ve Bowen ve diğerleri, 1995).

Muhasebe politikalarındaki değişimleri açıklamaya yönelik girişimlerin başarılı olmadığı çalışmalara da rastlamak mümkündür. Holthausen (1981) ve Sweeney (1994)'nin amortisman yöntemlerindeki değişiklikler ile amortisman politikalarının belirleyicileri durumunda olan borç sözleşmeleri ve yatırım fırsatları gibi değişkenler arasında zayıf bir ilişkinin var olduğunu tespit ettiği çalışmaları buna örnek olarak verilebilir.

3.1.3.1.2. Tahakkukların Tahmini

Bu yolla gerçekleştirilecek uygulamalar genellikle bazı tahakkukların değerinde ve kayıt zamanlamasındaki ve muhasebenin değerlemeye ilişkin hükümlerinin uygulanmasına ilişkin kararlardan kaynaklanmaktadır. Bu kapsamda, değerlendirme hükümlerinin amaca göre farklı yorumlanması ya da değiştirilmesi, karın yüksek olduğu yıllarda daha fazla karşılık ayrılması veya karın beklenenden düşük olacağı yıllarda karşılıkların düşük gösterilmesi, amortisman süresinin olduğundan düşük ya da yüksek gösterilmesi veya amortisman yönteminin değiştirilmesi gibi uygulamalar söz konusu olmaktadır. Özellikle karlılığın yüksek olduğu yıllarda, karı gelecek dönemlere aktarmak üzere, alacakların tahsili ile ilgili oldukça muhafazakar bir politika izleyip, yüksek oranda şüpheli alacak karşılığı ayırabilir, sabit varlıklar için daha kısa faydalı ömür tahmininde bulunabilir ya da sabit kıymetlerin hurda değerini daha düşük tahmin edebilir. Bütün bu tahminler cari dönem gelirini erteleyip cari dönem karını azaltmaya yönelik olarak gerçekleştirilmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002).

Stok Değer Düşüklüğü

Kar yönetiminde stoklar konusunda stok değerlendirme yöntemiyle ilgili olarak muhasebe politika değişikliği yanında envanterdeki stokların gerçek değerinden daha düşük olarak değerlendirilmesi şeklindeki uygulamaları içermektedir (Bauwhede ve Willekens, 2003).

İşletmelerin sahip oldukları stoklarda demode olma veya hasara uğrama gibi durumların söz konusu olması durumunda bu stoklar için cari yılın karlarını olumsuz olarak etkileyecek biçimde karşılık ayırarak bunu stok değer düşüklüğünde kayıt etmesi söz konusu olmaktadır. Eğer sonraki yıllarda bu değer düşüklüğü finansal tablolarda çok abartılmış olarak görünürse, işletmeler bu değer düşüklüğünü kısmen iptal edebilir. Demode olmuş veya hasara uğramış stoklarını belirleme geniş ölçüde muhasebecilerin ve işletme yönetiminin kararlarına bağlı olması, yöneticilere karları çeşitli amaçlar doğrultusunda yönetme imkanı sağlamaktadır.

Diğer Tahakkuklar

Stoklara yönelik tahakkuklar yanında olağandışı kalemler, amortisman tahakkukları, şüpheli ticari alacakları düşük gösterme, gelecek riskler ve maliyetler için karşılıklar gibi işletme sermayesi tahakkukları başvurulabilecek diğer olanakları içermektedir (Bauwhede ve Willekens, 2003).

Kar yönetiminin bir ölçüsü olarak beklenmeyen tahakkukları kullanmanın avantajı tahakkukların hatta varlıkları elden çıkarmalar sırasında ortaya çıkan zararlar gibi bazı gerçek işlemlerin tüm çeşitlerinde manipülasyonların etkisini eşzamanlı yakalamasıdır. Sercu, Vander Bauwhede ve Willekens (2002) ile Vander Bauwhede ve Willekens (2002) “beklenmeyen” amortisman ve çalışma sermayesi tahakkukları yoluyla kar yönetimine odaklanmışlarken, Vander Bauwhede, Willekens ve Gaeremynck (2003) ise aynı zamanda olağandışı kalemlerde karşılıklar ve tahakkuklar ile ilgili olarak bu yaklaşımı genişletmiştir.

3.1.3.2. Kar Yönetiminde GKGMİ D ş ndaki Muhasebe Kararlar

İşletmelerin gelir tablolarında en önemli veri olarak gösterilen gelirler ve gelirlerdeki büyüme doğal olarak şirketlerinin finansal performansını anlamada anahtar unsuru oluşturmaktadır. Bu gelirler şirket başarısının bir ön göstergesi olması yanında kazanma gücü değerlendirmelerini de direkt olarak etkilemektedirler. Doğal olarak bu durum firmaları veya yöneticilerini işlemleri yöneterek henüz gerçekleşmemiş gelirin (*premature revenue*) veya sahte gelirlerin (*fictitious revenue*) kabul edilmesi gibi takım yöntemlerle gelirlerini arttırmaya yönlendirmektedir. Gerçekleşmemiş gelirin kabulünde Twinlab Corp. and Peritus Software Services Inc. şirketlerinde tespit edilen biçimde siparişi verilmiş fakat henüz müşteriye gönderilmemiş ile Pinnacle Micro, Inc. şirketindeki gibi mali dönem sonundan önce kabul ettiği fakat raporlama döneminden sonra gönderilecek siparişleri satış gibi göstererek gelirin gerçekleşmeden kabul edilmesi söz konusu olmaktadır. (Mulford ve Comiskey, 2002). Sahte gelirleri kabul etmede ise şirketler siparişleri beklemeden daha da kötüsünü yaparak var olmayan sevkiyatlar için satış kayıtları yapılması gibi sahtecilik yapılması söz konusu olmaktadır. Örneğin satıcı firmalar ilave iskontolar sağlamayı kabul etmemiş bile olsalar yöneticiler

bunları stok alımlarında bu iskontoları şirketin defterlerine gelir olarak kaydetme yolunu seçebilmektedirler. Bu şekilde yapılan girişimlere şirketin gelirlerini arttırmaya yönelik oldukları için “yükleme yolları” (channel loading) denilmektedir. Bu tür yollara boyun eğen firmalar tipik olarak satışlarla ilgili alacaklarda büyük artışlar gibi kötü belirtiler göstereceklerdir. Bazı durumlarda ise firmalar, henüz sevk edilmemiş malların gelir kaydetmek yanında, stoklarını saklayarak, isimsiz mağazalara sevk ederek ve onları satış olarak kaydederek hile yapmışlardır (Mohanram, 2003).

Bu tür girişimlere stoklarda olmayanları kaydetme, değerlemede uygun olmayan fiyatlar kullanma, doğru olarak değil de piyasa fiyatı veya alış maliyetinden düşük olanıyla değerlendirme veya envanter kayıt esaslarını istismar etme gibi uygulamalar örnek olarak verilebilir.

3.1.3.3. Kar Yönetiminde Yönetimin Gerçek İşlemleri Kullanmas

Yönetimin gerçek işlemlere ilişkin kararlarının temel hareket noktasını dönemler arası gelir ve gider kaydırmaları oluşturmaktadır (Stolowy ve Breton, 2000). Bu kapsamda, gelecek dönemlere ait gelirlerin bazı uygulamalarla (satış kampanyaları veya indirimler ile gereksiz varlıkların satışı gibi) cari döneme çekilmesi veya cari dönemdeki gelirlerin sonraki dönemlere aktarılması ile cari dönem giderlerinin gelecek dönemlere ertelenmesi veya gelecek dönem veya dönemlere ilişkin giderlerin cari döneme çekilmesi gibi yönetimin kararlarına ilişkin işlemler oluşturmaktadır. Prim esaslı çalışan yöneticiler alacağı primleri maksimize etmek amacıyla kar hedeflerini yakalamak için, mali dönemi sonuna yakın zamanlarda gelir kabul etmeyi hızlandırıcı faaliyetlerde bulunmaktadır (Heavly, 1985).

Hedeflenen kara ulaşılmasının mümkün görülmediği durumlarda, yöneticiler;

- Giderlerin dönemsel ayarlamalarına ilişkin olarak gerek kâr hedeflerine ulaşmak gerekse kâra bağlı prim sistemi ile kendi çıkarlarını maksimize etmek için bir takım bakım gibi *giderleri gelecek mali döneme ertelemek şeklinde faaliyet kararlarını* (Holthausen, Larcker ve Sloan,1995; Gaver, Gaver ve Austin,1995; Guidry, Leone ve Rock 1999) kullanmaktadır.

- Bir şirketin üst yönetimi ve genel müdürü değiştiğinde işe başlayan yeni yönetici, gelecekteki kârı istikrarlı hale getirmek, geçmiş yönetimin aslında halka açıklanandan daha kötü faaliyet sonuçları devrettiği izlenimi yaratmaya, ayrıca kendileri için kârı gelecek dönemlere aktarıp, gelecek dönemdeki karı önceden garanti altına almak için cari dönemde gerçekleştirmesi gereken bazı gelecek dönemdeki *giderleri öne almak* (Stolowy ve Breton, 2000; Healy,1985) istemektedir.
- Kar düzeyinde ulaşmak üzere, menkul kıymetler gibi dönen varlıklarını veya gereksiz varlıklar gibi duran varlıklarını satmak gibi yatırım kararları (Stolowy ve Breton, 2000) şeklindeki kar arttırıcı uygulamalara yönelebilirler.

3.2. Saldırgan Muhasebe (Aggressive Accounting)

Saldırgan Muhasebe (Aggressive accounting) finansal durum rakamlarını etkileyecek şekilde genellikle muhasebe standartlarının zorlanması suretiyle, örneğin belirli dönemlerde karı yüksek göstermek amacıyla, konsinye satışların normal satışlar olarak kaydedilmesi gibi kar yönetimi içinde gerçekleşen uygulamaları kapsamaktadır (Stolowy and Breton, 2004). Bu uygulama tamamen muhasebe politika seçim ve uygulamalarının KGGMİ'nin özünde yer alan esneklik alanları içerisinde kalarak şirketin finansal durum ve faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak, ilgililere en azından yanıltıcı ve eksik bilgi verilmesine neden olmaktadır (Mulford ve Comiskey, 2002).

Bir çok ülkede genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri bir takım yorumların yapılmasında belli bir noktaya kadar izin vermektedir. Hukuki düzenlemeler içerisinde kalarak mevcut standart ve düzenlemelerden yararlanma neticesinde bazı açıklamaların saklanması yasal olarak kabul edilmektedir. Bunların hata ve yanlış olduğunu fakat asla hile olmadığını kabul eden araştırmacılar bulunmaktadır (Dechow ve Skinner, 2000)

Bu muhasebe hisse fiyatlarını şişirme ve yatırımcıları memnun etme amacıyla bağlı şirketler içindeki aktifleştirilen giderleri değil, zararları ve muhasebe gelirlerini

saklayarak şirketin gelir durumunun hatalı yorumlanması şeklindeki bir uygulamadır. Özellikle şirketlerin gelirlerini uygun olmayan bir şekilde arttırma girişimlerinde bulunurken yakalanmaları tüm kamuoyunun ilgisini bu yöne çekmiştir.

İddiaya göre muhasebe skandallarıyla tanıdığımız World-Com and Xerox şirketleri tarafından uygulanan Saldırgan muhasebe tekniklerinin-veya kar yönetimi girişimlerinin iş dünyasında yaygın olarak kullanıldıkları söylenmektedir (Scott, 2002). Bu konuda (Nelson ve diğerleri., 2001) 5 büyük denetim firmasından birindeki 253 denetçi ortağı ve yöneticileri üzerinde yaptığı çalışma sonucunda denetçilerin ve yöneticilerin şirket müşterileri tarafından yapılan yaklaşık 2630 kar yönetimi girişimine karşı çıktıklarını tespit etmiştir.

3.3. Büyük Temizlik Muhasebesi (Big Bath Accounting)

Bir şirketin kötü sonuçlar yaratan gelir tablosunu daha da kötü göstermek amacıyla uygulanan bir kar yönetimi stratejisidir. Bu strateji, daha çok gelecek yılların karlarını suni olarak arttırmak için faaliyet sonuçları kötü geçen yıllarda uygulanmaktadır. Genelde şirketlerde prim esaslı çalışılan durumlarda karlarda yaşanacak büyük artışlar yöneticiler için olağanüstü primler ile sonuçlanmaktadır. Bu durumu değerlendirmek amacıyla yönetim değişikliği sonucu işe başlayan yeni genel müdürler bazen önceki genel müdürleri şirketin kötü performansından sorumlu tutabilmek ve gelecek yılların gelişmelerinden kredi(pay) sağlamak amacıyla bu uygulamayı sıklıkla kullanmaktadır.

Örneğin; Eğer bir genel müdür devredilen yılda minimum kar hedeflerine ulaşamadığını fark ederse, içinde bulunulan dönemdeki karları mevcut durumdan geleceğe taşımak için bir motivasyona sahip olabilir. Harcamaların ücretini önceden ödeyerek, gelirlerin gerçekleştirilmesini erteleyerek veya bazı aktifleri gider kaydetmek yoluyla mevcut karları ileriye doğru yansıtan genel müdürler gelecek yıllarda olağanüstü primler sağlamada şanslarını arttırmaktadırlar (Stolowy ve Breton, 2000).

Healy (1985) ise Büyük temizlik muhasebesi uygulamasını yönetimin cari dönemde gerçekleştirmesi gereken bazı gelirleri ertelemek yoluyla cari dönem gelirlerini

azaltmak veya bazı aktif kalemleri gider ve zarar yazmak yoluyla finansal tablolardan çıkarmak şeklinde, Fridson ve Alvarez (2002) ise peştamallıklar gibi şirketin elindeki eski varlıkları elden çıkararak gelecek dönemlerde olumlu karlar raporlayabilmek için gerçekleştirilen yönetim eylemi olarak tanımlamaktadır.

Bu konuda çalışma yapan Moore (1973), şirketlerde iş başına gelen yeni yöneticilerin, geçmişte değeri çok sık olarak değişen bazı varlıkların değerleri konusunda karamsar olduklarında, yönetim değişiminin gerçekleştiği dönemde bu tür varlıkları dönem gideri yazdıklarını tespit etmiştir. Bu uygulamanın temelinde ise yöneticinin ilgili varlığı hem bilançonun aktifinden çıkarmak hem de geçmiş dönem genel müdürünü kötülemek amacı güttüklerini ifade etmiştir.

Bir şirkette yönetim değiştiğinde yeni yönetimin ihtiyari olarak gelir azaltıcı muhasebe kararları uygulayıp uygulamadığını belirlemeye yönelik olarak yaptığı araştırmasında Moore (1973), yeni yönetimin geliri azaltıcı muhasebe politikası değişikliklerinden yararlanarak iki şekilde çıkar sağladığını ortaya koymuştur. Bunlardan birincisinde daha düşük kâr açıklamak yoluyla hem kendisinden önceki yönetimi suçlamakta, hem de gelecek dönem kârlarının değerlendirilmesinde dikkate alınacak cari dönem kâr temelinin düşürmektedir. İkincisinde ise cari dönemde yapılan gelir azaltıcı uygulamalarla gelecek dönemleri ilgilendiren ve geçmiş yıla oranla artan bir kâr trendi açıklamasına imkan sağlamaktadır. Moore (1973) deneysel çalışmasında, yönetim değişikliğinin yaşandığı dönemlerde gelir azaltıcı muhasebe politikaları değişikliklerinin, yönetim değişikliği yaşanmayan dönemlere göre önemli ölçüde yüksek olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Bu konuda yapılan başka bir çalışmada ise Pourciau (1993), yönetim değişikliği durumunda yeni gelen yönetimin, gelecek yıllardaki karı garantiye almak ve böylece gelecek yıllarda daha yüksek kâr açıklamak üzere, yönetim değişikliğinin yaşandığı dönem kârını azaltıcı muhasebe politikaları uyguladığını ifade etmiştir.

Böylece büyük temizlik muhasebesi uygulamasının yapılmasından sonra şirketin performansını gösteren mali durum ve faaliyet sonuçları, doğal olarak şirketin normal faaliyet dönemlerindeki faaliyet sonuçlarından önemli bir farklılık göstermektedir. Bu

durum ise big bath uygulamasını izleyen dönemlerde istikrarlı olarak artan bir kâr trendini yakalamak için imkan yaratacaktır.

Büyük temizlik muhasebesi uygulamasının sonuçları alışılmış sonuçlardan anlamlı şekilde farklıdır. Büyük temizlik muhasebesinin özellikle düzeltme yapılan yıllarda düzenli kar sağlamak için yapıldığını varsayılmaktadır. Walsh ve diğerleri (1991), 39 yılın gelirlerinden oluşan bir zaman serisini analiz etmiştir. 23 şirket ile sınırlı örneklem kullanmalarına rağmen Copeland and Moore (1972) tarafından incelenen sıklıkta davranış gösteren güçlü kanıtlar bulmuşlardır.

3.4. Gelir Düzeltmesi (Income Smoothing)

Gelir düzeltmeleri kavramının temelini teşkil eden teori hala ayrıntılı gelişme beklemektedir. Yönetimin gelirlerin düzeltildiklerine dair hipotezleri ilk olarak Hepworth (1953) tarafından iddia edilmiş ve Gordon (1964) tarafından inceden inceye ele alınmıştır. Bununla beraber Buckmaster (1992) bu konuda önceden yapılmış çalışmalara kanıtlar sağlamıştır. Daha sonraları gelir düzeltmeleri ABD’de yaygın olarak çalışılmıştır (bazı araştırmalar aynı zamanda Kanada, U.K ve Fransa’da ortaya çıkmıştır). Yeni olmamasına rağmen literatürde birkaç çalışma bulunmaktadır (Ronen ve diğerleri, 1977). Bu çalışmalarda genel olarak gelir düzeltmesinin nedenleri, amaçları, araçları ve problem metodolojisinden bahsetmişlerdir (Imhoff ,1977; Ronen ve Sadan, 1981).

Ekonomik kargaşalar esnasında şirketler artan bir şekilde baskılara maruz kaldığı zaman yöneticiler, genellikle muhasebe departmanından finansal tablolardaki kar rakamını iyileştirmelerini isterler. Böylece şirketin bilgi içeriği değişmiş olur. Fakat muhasebenin ekonomik kargaşalar altında yöneticilerin finansal tablolardaki kar rakamını değiştirerek, yararlı bilgileri yönetime sağlama notasında fazla esnek olduğunu söylenememektedir (Hope ve Hope, 1996). Muhasebenin çıktıları olan finansal tablolarda yer alan bilgiler bilgi kullanıcılarının türlerine göre karmaşıklaşmaktadır. Örneğin; yatırımcılar yatırımdan önce yatırım yapacağı şirketin istikrar ve karlılığını bilemeye ihtiyaçları vardır. Yöneticilerin bir şirketin finansal durumunu bilmeye

ihtiyaçları vardır. Bankalar ve bor verenler ise borç verdikleri Şirketin borçlarını ödeyebilme gücünü bilmeye ihtiyaç duyarlar.

Bir Şirkette zaman zaman uygulanan önemli tekniklerden biri “ genellikle kendi çıkarlarını tatmin etmek için karları belirleme sürecinde yönetim tarafından kasıtlı bir müdahale” olarak tanımlanan (Wild ve diğerleri, 2001) kar yönetimidir.

Hunt, Moyer ve Shevlin (1997) yönetim ihtiyatlılığının gelir düzeltmelerinde (income smoothing) hisse senedi değerini yansıtıp yansıtmadıklarını araştırmışlardır. Bu çalışmanın sonuçları hem tahakkuk esasına dayalı muhasebe uygulamaları ve hem de hisse senedinin piyasa değerinin yükseltilmesi ile iliŐkili tahakkuk yönetimi sonucu ortaya çıkan kar oynaklığının azaldığına dikkat çekmiŐlerdir. Yönetimin zel ihtiyatları kar oynaklığının düşmesi ile sonuçlandığında finansal tablolarda tanımlanan bilginin bütünlüğü ve doğruluğu etkilenebilir.

4. KAR YÖNETİMİ VE ETİK

Amerika’da son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları dikkatleri bu skandalların nedenlerine çekmesinin yanında, ilgilileri bu konuda nelerin yapılması gerektiği konusunda düşünmeye sevk etmiştir. Bazı yazarlar yaşanan bu muhasebe skandallarının temelinde şirketlerin sahip oldukları kar yönetimi kültürünün var olduğunu ifade etmişlerdir (Magrath ve Weld, 2002; Priest, 2002). Böylece şirket kültürlerinin kar yönetimi davranışında önemli bir rol oynadığı görüşü giderek herkes tarafından benimsenmeye başlamıştır. Bu durum ise şirket etik değerleri kavramına odaklanılmasını gerekliliğini zorunlu kılmıştır (Elias, 2004). Şirketin etik değerleri ise “organizasyon etiğinin hem resmi hem de resmi olmayan politikaları ile yöneticilerin bireysel değerlerinin karışımı” olarak tanımlanabilmektedir (Hunt, ve diğerleri, 1989). Şirketlerin sahip olduğu yüksek etik değerler şirket çalışanları tarafından benimsedikçe, belirlenmiş olan etik kurallar çalışanların davranışlarını şekillendirmede başarılı olmamaktadır (Weaver ve diğerleri, 1999). Son dönemlerde literatürde iş etiğine paralel olarak kâr yönetim etiği üzerinde de çeşitli araştırmalarda yapılmıştır.

Kar yönetimi konusunda literatürde yapılan çalışmaların çoğu şirketlerdeki kar yönetimi uygulamalarını ortaya çıkarma, yapılma nedenlerini ve sonuçlarını araştırma ve sermaye piyasalarının bu uygulamaya olan tepkilerini ölçmeye odaklanmış olmasına rağmen, çok az sayıda araştırma bu uygulamanın etik algısını ve farklı unvanlar arasındaki etik yargı farklılıklarını araştırma üzerine odaklanmıştır.

İş ve kâr yönetimi etiği kavramları çoğu zaman birbirine karıştırılmaktadır. İş etiği genel olarak işyerine ilişkin olarak neyin doğru, neyin yanlış olduğunu bilmek ve doğru olanı yapmak olarak tanımlanmaktadır. Özellikle şirketlerin büyük değişim ve kriz dönemlerinde önemi daha da artan bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

İş etiği, üst yönetimin “*yasadışı, gayri ahlaki veya tartışma yaratacak*” davranışlarını önlemeyi ve üst yönetim için doğruları ve yanlışları koyan kurallardan ziyade yönetime neyin doğru, neyin yanlış olduğu konusunda kararsız kalındığı durumlarda yardımcı olmayı amaçlayan rehber özelliği taşımaktadır. Bu kurallar; a) yönetimin “yanlış” davranışlarını önlemeye yönelik ve, b) çıkarların çatıştığı durumlarda

nasıl hareket edileceğini belirlemek amacıyla günlük işlerde yaşanabilecek ahlaki sorunların önlenmesine ilişkin uygulamalar olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır (Madsen ve Shafritz, 1990; Essentials of Business Ethics).

Kâr yönetimi etiği üzerinde yapılan araştırmaların çoğu bireylerin etik karar vermeleriyle değil, kar yönetimi uygulamaları konusunda verilen kararları etik açıdan nasıl değerlendirdiklerinin araştırılması noktasına odaklanmaktadır.

Kar yönetimi konusunda yapılan tüm araştırmalarda bu uygulamanın yaygın olduğu yönünde genel bir sonuç var olmasına rağmen, muhasebe mesleğinde bu uygulamanın etik kabul edilebilirliği konusunda açık bir fikir birliği olduğunu söylemek mümkün değildir. Özellikle bu uygulamanın neden olduğu olumsuz sonuçların ortaya çıkmasından sonra kar yönetimi faaliyetlerinin etik kabul edilebilirliği konusunda münakaşalar giderek yoğunlaşmıştır. Son zamanlarda kar yönetimi davranışına sahip olan büyük şirketlerde ortaya çıkan muhasebe skandallarının yarattığı şirket iflasları, kar yönetimi uygulamalarının kabul edilebilirliği konusundaki münakaşaları körükleyen temel etken haline gelmiştir (Elias, 2004).

Şirkette çalışanların sahip olduğu etik yargılar kar yönetimi davranışını ortaya çıkarma konusunda önemli bir fonksiyona sahip olması yanında, kişilerin uygulayacağı kar yönetimi davranışının kapsamının azaltma noktasında önemli bir role sahiptir (Pinello ve Dusenbury, 2006).

Bireylerin etik tutum ve davranışlarını çok sayıda faktörün etkilediğini söylemek mümkündür. Bunlardan bazıları etik kurallar (Callan, 1992; Murphy, 1989), etik eğitim (Callan, 1992; Dean 1992), örgüt kültürü (Knouse ve Giacalone, 1992; Sinclair, 1993; Lozano ve Sanquet, 1999), üst yönetim desteği (Trevino, 1986) ve ödüllendirme sistemi (Trevino, 1992; Trevino and Youngblood, 1990) gibi şirkete özgü faktörlerden, bazıları ise yaş (Eaton ve Giacomino, 2000; Christie ve diğ., 2003), cinsiyet (Eaton ve Giacomino, 2000), ulusal kültür (Ahmed ve diğ., 2003; Abrat, ve diğ., 1992; Allmon, ve diğ., 1997; Armstrong, 1996; Christie, ve diğ., 2003), meslekteki deneyim süresi (Eaton ve Giacomino, 2000), eğitim düzeyi (Eaton ve Giacomino, 2000; Christie ve diğ., 2003), kişilik (Christie ve diğ., 2003) ve organizasyonel bağlılık (Roozen ve diğerleri, 2001)

gibi bireysel faktörlerden oluşabilmektedir. Özellikle Johnson ve diğ., (1986) genç yöneticilerin kıdemli yöneticilerle kıyaslandığında para ve terfi gibi faktörlere daha çok önem verdiklerini, buna karşın güven ve onur gibi kişisel faktörlere ise daha az önem verdiklerini belirtmişlerdir.

Muhasebe literatüründe kâr yönetimi etiğiyle ilgili yapılan çalışmalarda, genellikle işletmenin faaliyet ve muhasebe kararlarına ilişkin yönetsel kararlarında; ne gibi kâr yönetimi manipülasyonlarının uygulanabileceği, bunların ne ölçüde etik sayılabileceği ve bu etik yargıların organizasyon içinde ya da dışında çeşitli roller üstlenen kişiler tarafından farklı algılanıp algılanmadığı araştırılmıştır (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Fischer ve Rosenberg, 1995; Kaplan, 2001; Clikeman, Geiger ve O’Connel, 2001; Elias, 2002; Belski ve Brozovsky, 2002; Alpkan, Özer ve Aren, 2002 ile Özer, Alpkan ve Aren, 2003; Hayale ve Lan, 2005; Pierce ve Collins, 2005).

Yukarıda bahsedilen etik ile ilgili çalışmaların çoğunda muhasebe mesleğiyle doğrudan ve dolaylı bir şekilde ilgili olan bireyler ile toplumda çeşitli pozisyon ve rollere sahip bireylerin üst düzey bir yöneticinin davranışı karşısındaki tutumundan hareketle etik yargılarının ölçülmesi hedeflenmiştir. Ajzen ve Madden (1994) tutumu “*bir kişinin sorudaki davranışı uygun veya uygun olmayan şeklindeki değerlendirmesinin derecesi*” olarak ifade etmektedir. Aynı zamanda planlanmış davranış teorisine göre, tutumlar kişilerin davranış ve niyetlerini etkileyen önemli bir değişken olarak görülmektedir.

Yöneticilerin işlerini yaparken bazen kullanacağı *On Emir*” veya “*kesin organizasyonel etik kanunlar*” gibi kurallar listesi var olmasına rağmen, bunlar maalesef faaliyet dışı olayların zamanlamasını ve büyük ölçüde muhasebe politika seçimini dikkate almamaktadır. Bu durum ise kısa dönemli karları raporlama sırasında yöneticiler tarafından faaliyetlere ilişkin kararlarda etik çerçevenin genelde daha az dikkate alınması sonucunu doğurmaktadır (Bruns ve Merchant, 1990). Finansal raporlama sürecinde kanunlar, düzenlemeler ve mesleki standartlar muhasebe uygulamalarının ahlaki, etik, adaletli ve tam olarak yapılması konusunda bir takım sınırlamalar getirmesine ve bunların yöneticiler tarafından bilinmesine rağmen kısa dönemli karları

yönetmenin yöneticilerin en önemli işleri haline geldiğini söylemek mümkündür. Bazen yöneticiler kısa dönemli kar hedeflerine ulaşmak için GKGMİ'lerine aykırı fakat vergi kanunları açısından yasal olan bazı uygulamaları gerçekleştirme yoluna başvurmuşlardır. Literatürde kar yönetiminin etik kabul edilebilirliği ve toplumdaki farklı pozisyonlar arasındaki etik yargı farklılıklarını içeren çalışmaları ve bu noktada ulaşılan sonuçları aşağıdaki şekilde belirtmek çalışmamız açısından önem taşımaktadır.

“Bruns ve Merchant (1990), çeşitli unvanlara sahip toplam 649 yönetici üzerinde yaptıkları çalışmada; yöneticilerin faaliyet karar ve prosedürleri ile yapılan kâr yönetimi uygulamalarını muhasebe yöntemleri ile yapılan kâr yönetimi uygulamalarından, kârı azaltan uygulamaların kârı arttıran uygulamalardan, küçük kâr etkileri yaratan uygulamaların büyük kâr etkileri yaratan uygulamalardan, mali dönem içindeki kâr yönetimi faaliyetlerinin mali dönemi aşan kâr yönetimi uygulamalarından daha kabul edilebilir olduğu sonucuna ulaşmışlardır” (Özer, Alpkan ve Aren, 2003, s.98).

“Merchant ve Rockness, kâr yönetimini muhasebecilerin karşılaştığı en büyük etik problem olarak kabul ettikleri çalışmalarında ilk kez organizasyonlar içinde çeşitli roller üstlenen (genel müdür, diğer yöneticiler, kontrolörler ve iç denetçiler gibi) çalışanların, kâr yönetimiyle ilgili etik yargıları arasındaki farklılıkları araştırmışlardır. Bulguları, kâr yönetimi uygulamasının türüne, büyüklüğüne, zamanlamasına ve amacına göre etik yargıların değiştiğini ortaya koymaktadır” (Özer, Alpkan ve Aren, 2003, s.98)

Merchant ve Rockness (1994), yöneticilerin kâr manipülasyonu uygulamaları neticesinde bir takım çıkarlar elde etmelerinin söz konusu olmasından dolayı karar verirken daha az etik kaygılar taşımasına karşın, iç denetçilerin ise yöneticiler gibi çıkar beklentileri olmadığından dolayı daha güçlü etik yargılara sahip olduklarını belirtmişlerdir. Çünkü bütçedeki kâr hedeflerine ulaşamayan ve kârı manipüle etmeyen bir yönetici başarısız kabul edilirken, kârı manipüle ederek bütçe hedeflerine ulaşan yönetici başarılı olarak; prim kazanma, ününü arttırma ve mevkiini sağlamlaştırma gibi bir takım çıkarlar elde etmektedir. Elde edilen ya da elde edilebilecek çıkarlar ise, doğal olarak yöneticilerin etik yargılarını zayıflatmasına neden olmaktadır. Oysa iç denetçiler, yöneticilerin kâr manipülasyonu uygulamalarından doğrudan veya dolaylı bir çıkar elde etmedikleri için, yargılarında daha objektif olmakta ve etik değerlere bağlı

kalmaktadırlar.

“Kâr yönetimi ve etik üzerindeki bir diğer çalışma ise, Ficher ve Rosenzweig’e aittir. Bu çalışmada işletme bölümü lisans ve yüksek lisans öğrencileri ile muhasebecilerden oluşan 500 kişilik bir denek grubu üzerinde kâr yönetimi etiği araştırılmıştır. Onların bulguları da tamamen Bruns ve Merchant’ın sonuçları ile tutarlıdır. Üç gruptaki denekler de faaliyet manipülasyonuna karşı daha müsamahakar bakarken, kayıt manipülasyonlarını etiğe aykırı bulmaktadırlar” (Özer, Alpkan ve Aren, 2003, s.98). Fischer ve Rosenzweig (1995), gerek muhasebe müfredat programında ve gerekse işletmelerdeki etik bilinci programlarında yapılacak değişikliklerin öğrencilerin ve muhasebecilerin kar yönetiminin etik sonuçlarına olan duyarlılığını arttırabileceğini ileri sürmüşlerdir.

Fischer ve Rosenzweig (1995) yaptıkları çalışmada, ankete katılanların daha çok paydaşlar üzerindeki kararların etkilerinin etik değerlendirmelerine dayalı olmasından ziyade, etiğin kurala dayalı bakış açısını dikkate aldıklarını ve böylece çoğu insanın etik kavramını “*On Emir*” veya “*kesin organizasyonel etik kanunlar*” gibi kurallar listesi olarak düşündüklerini ifade etmişlerdir. Çünkü insanların bir şey açık bir şekilde yasaklanmadıkça, etik konuda endişe duymadıkları açıkça söylenebilir. Faaliyet manipülasyonları olarak tanımlanan durumlar konusunda belirlenmiş standartlar var olmamasına rağmen, muhasebe manipülasyonlarının bazı uygulamaları GKGMİ’lerine aykırı uygulamalar içermektedir. Doğal olarak eğer cevaplayıcılar etiğin kurala dayalı bakış açısına sahip ise, bunların muhasebe manipülasyonlarını kesin kurallara aykırılıktan dolayı faaliyet manipülasyonlarına göre daha çok etik olmayan şekilde değerlendireceklerini, fakat paydaşlar perspektifini kullanılması durumunda muhasebe manipülasyonlarının faaliyet manipülasyonlarından daha etik olup olmadığını söylemenin tartışmaya açık bir konu olduğunu, çünkü finansal tablo kullanıcılarının muhasebe manipülasyonları kadar faaliyet manipülasyonları tarafından da yanıltılabileceğini belirtmişlerdir.

Clikeman ve Henning (2000), üniversitede eğitim gören 56 muhasebe ve 77 muhasebe dışı (pazarlama ve yönetim) olmak üzere toplam 133 öğrenci üzerinde yapmış oldukları çalışmada kar yönetimi konusunda hem son sınıf ile orta sınıf muhasebe

öğrencilerinin tutumlarındaki değişiklikler hem de muhasebe öğrencileri ile diğer işletme alanındaki öğrenciler arasındaki farklılıklarını ve üniversite eğitimi sırasında sosyalizasyon sürecini de (*kişinin toplum kurallarına uydurulması süreci*) araştırmışlardır. Bu iki araştırmacı mesleki standartlar, kitaplar ve öğretim üyelerinin muhasebe öğrencilerine finansal tablo okurluğunun gerektirdiklerine daha duyarlı hale gelmesi konusunda yardımcı olduğunu, bu amaçla muhasebe öğrencilerinin finansal tablo kullanıcılarının çıkarlarını korumaya yönelik olarak sosyalizasyon sürecine tabi tutulmasının muhasebe öğrencilerinin kar yönetimine olan bakış açılarının daha muhafazakar bir yapıya dönüşeceğini ifade etmişlerdir. Çalışma sonucunda son sınıf ile orta sınıf muhasebe öğrencileri arasında kar yönetiminin etik değerlendirmesi konusunda bir farklılık olmadığı, fakat orta sınıf muhasebe öğrencileri ile diğer işletme öğrencileri arasında farklılıkların olduğunu bulmuşlardır.

“Kâr yönetimi etiğiyle ilgili son çalışmada Kaplan (2001), hisse senedi sahibi olan ve olmayan biçiminde sınıflandırdığı 146 MBA öğrencisinin üç varsayıma dayalı senaryo üzerinden kâr yönetimi ile ilgili etik değerlendirmelerini ve bu değerlendirmeler sırasında yönetimin manipülasyon niyetini nasıl dikkate aldıklarını araştırmıştır. Elde ettiği sonuçlar, bazı koşullar altında hisse senedi sahibi olan ve olmayan MBA öğrencilerinin kâr yönetimi niyetinden farklı şekilde etkilenmekte olduğunu ortaya koymaktadır” (Özer, Alpkan ve Aren, 2003, s.98).

Bu durum Dye (1988 s.201-207)’ nin kar yönetiminin nedenleri arasında ifade ettiği şirketin hisse senetlerini elinde bulunduran ve böylece şirkete ortak olan yöneticilerin çıkarlarını maksimize etmek için kar yönetimi faaliyetlerine girişebileceğini ve bu faaliyetleri ile ilgilenilmesi için talepte buldukları görüşünü desteklemektedir.

Clikeman, Geiger ve O’Connell (2001) ilk olarak Bruns ve Merchant (1990) ve daha sonra Merchant ve Rockness (1994) ve Fischer ve Rosenzweig (1995) tarafından kullanılan senaryoların geliştirilmiş halini Amerika ve 5 Asya ülkesinden erkek ve bayan olmak üzere toplam 115 muhasebe öğrencisi üzerinde uygulayarak muhasebe öğrencilerinin kar yönetimi algılarının cinsiyet ve tabi olduğu uyruktan etkilenip etkilenmediğini araştırmışlardır. Bayan ve erkek öğrenciler ile Amerikalı ve Asyalı

öğrencilerin kar yönetimine ilişkin cevaplarında çok az bir farklılığın olduğunu, genelde araştırma yapılan öğrenci gruplarının kar yönetimi uygulamalarını benzer şekilde algıladıkları sonucuna ulaşmışlardır. Çalışmada Amerika ve Asya ülkelerinin çok farklı ulusal kültürlere sahip olmasına rağmen, bu ülkelerdeki muhasebe öğrencileri arasında kar yönetiminin etik kabul edilebilirliği arasında bir farklılık bulunamamıştır.

Öğrencilerin muhasebe manipülasyonlarına faaliyet manipülasyonlarından daha katı bir şekilde itiraz ettiklerini; GKGMİ'lerine aykırı olarak yapılan uygulamaları, herhangi bir muhasebe kuralını bozmadan benzer sonuçlar gerçekleştiren faaliyet manipülasyonlarından daha az etik kabul edilebilir olarak değerlendirdiklerini; bu sonucun ise öğrencilerin yargılarında etiğin yasalara uygunluğun ön planda tutuklarını bulmuşlardır. Böylece muhasebe eğitimcilerinin öğrenciler tarafından tüm manipülasyonların etik sonuçlarını tamam olarak değerlendirilmesini sağlamada büyük görev düştüğünü ve eğitimcilerin bu amaçla öğrencilere kar yönetimi uygulamalarının yatırımcılar ve kredi kurumlarına verebileceği potansiyel zararları daha iyi açıklamaları gerektiğini belirtmişlerdir.

Elias (2002), 763 örnekten oluşan muhasebeci, öğretim elemanı ve öğrenciler üzerinde yaptığı çalışmada kâr yönetimi etiğinin olası belirleyicileri olarak etiğin algılanan rolü, sosyal sorumluluk ve kişisel ahlaki değerler (idealizm, relativizm gibi) değişkenleri arasındaki ilişkileri incelemiştir. Elias (2002), yaptığı çalışmada sosyal sorumluluk, uzun dönemli amaçlara odaklanma, idealizm (var olan bir şeyi mükemmel görme isteği) ve kâr yönetiminin etik algısı arasında pozitif bir ilişki, buna karşın kısa vadeli amaçlara odaklanma, relativizm (bilginin herkese göre değişkenlik göstereceği gerçeği) ve kâr yönetiminin etik algısı arasında negatif bir ilişkinin olduğunu ortaya koymuştur. Kısa dönemli amaçlara güvenen bireylerin kar yönetimi uygulamalarını daha etik olarak değerlendirirken, şirketin sosyal sorumluluk ve uzun dönemli amaçlarına güvenen bireylerin bu uygulamaları daha çok etik olmayan şekilde değerlendirdikleri sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmadan çıkan en önemli sonuçlardan biri ise şirketlerin kar yönetimi olaylarını azaltmalarını istemeleri durumunda özellikle bireyleri ahlak felsefesine ve zaman ufkuna dikkat etmeleri gerektiğini belirtmişlerdir. Sonuçlar katılımcıların faaliyet manipülasyonları ile yapılan uygulamaların özellikle de

sanayideki CPA (hesap uzmanları) tarafından etik olmadığı yönündeki görüşe inanmadıklarını; katılımcıların hepsinin muhasebe manipülasyonlarını SEC'in fikrine paralel şekilde *etik suç* olarak değerlendirmeleri yanında öğrencilerin muhasebeciler ve öğretim üyelerine nazaran bu manipülasyonu daha hoşgörülü karşıladıklarını göstermiştir. Elias'a göre öğrenciler karların faaliyet manipülasyonları ile yönetilmesi uygulamalarına daha muhafazakâr davranırken, şirket yöneticileri ise bu uygulamaları daha kabul edilebilir bulmaktadırlar. Öğrencilere oranla öğretim üyeleri muhasebe manipülasyonlarını konusunda daha muhafazakâr görünmektedirler.

Belski ve Brozovsky (2002), muhasebe ve finansman bölümünde eğitim gören öğrenciler ile diğer işletme öğrencilerinden oluşan 147 öğrenci üzerinde yaptıkları çalışmada; kâr yönetiminin etikselliğini, yapılış amacını ve manipülasyon türünü dikkate alarak incelemişlerdir. Çalışmada kâr yönetimi davranışının amacı yanında, kullanılan metotların da önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmada kâr yönetimi amacı olarak fırsatçılık ve sözleşme etkinliği; kullanılan metotlar olarak ise, muhasebe politikalarında ve tahakkuk tahminlerinde değişim ile ekonomik olayların zamanlaması dikkate alınmıştır. Çalışmada bencillik veya fırsatçılık olarak düşünülen kâr manipülasyonu faaliyetlerinin, sözleşme etkinliğini veya değerini arttırmak amacıyla yönelik kâr yönetimi davranışına göre daha ahlaka aykırı görüldüğü sonucuna ulaşmışlardır. Aynı zamanda muhasebe politikalarında ve tahakkuk tahminlerinde değişim yoluyla gerçekleştirilen kar yönetimi faaliyet veya ekonomik kararlardaki değişime göre daha çok etik olmayan davranış olarak görüşmüştür.

Alpkan, Özer ve Aren (2002) ile Özer, Alpkan ve Aren (2003); yönetici, bağımlı muhasebeci ve lisans-lisansüstü öğrencilerden oluşan toplam 476 denek grubu üzerinde yapmış oldukları çalışmalarında; faaliyet manipülasyonlarının yönetici ve öğrenciler karşılaştırıldığında muhasebeciler tarafından daha etik olarak kabul edildiğini bulmuşlardır. Analiz sonuçları deneklerin en hoşgörülü olarak faaliyet gelir, en az hoşgörülü ise, muhasebe kayıt manipülasyonunu gördüklerini ortaya koymuştur. Çalışmada deneklerin etik yargıları manipülasyon etkilerinin mali dönemi aşım aşmadığına, manipülasyon araçlarına, amaçlarına ve tutarının büyüklüğüne göre farklılaştığı görülmektedir.

Elias (2004) sanayi, kamu muhasebesi ve yüksek okulda çalışan ve AICPA üyesi 583 CPA (Bağımsız muhasebe uzmanı) yapmış olduğu araştırmada şirket etik değerlerini kar yönetimi etiğinin potansiyel belirleyicisi almış ve şirketin etik değerleri ile kar yönetimi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Kar yönetimi algısını belirlemede Bruns ve Merchant (1989)'ın geliştirmiş olduğu faaliyet ve muhasebe manipülasyonu içeren 13 senaryo ile şirketin etik değerlerini ölçmede Hunt et all (1989) tarafından geliştirilmiş olan ölçeği kullanmıştır. Çalışma sonucunda şirketin etik değerleri algısı ile kar yönetimi algısı arasında güçlü bir ilişkinin varlığını, şirket etik değerlerinin kar yönetimi algısının en önemli belirleyicisi olduğunu ve aynı zamanda yüksek (düşük) etik değerlere sahip organizasyonlarda muhasebecilerin, kar yönetimi faaliyetlerini daha etik olmayan (etik) davranış olarak algıladıklarını bulmuştur. Bunun yanında sanayide çalışan CPAs'ların diğer kamu ve akademideki CPAs'lara oranla daha düşük etik değerlere sahip olduğunu ve aralarında demografik farklılıkları var olduğunu belirlemiştir.

Elias (2004), İşletme öğrencileri üzerinde yapmış olduğu çalışmasında son zamanlarda meydana gelen şirket skandallarının kitle iletişim araçlarıyla herkese açıklanmasının öğrencilerin kar yönetimine olan etik yargılarında farklılıklar yaratıp yaratmadığını araştırmıştır. Bu skandallardan önce ve sonrasında işletme öğrencilerine uygulanan kar yönetimi senaryolarından elde ettiği sonuçlara göre öğrencilerin etik olmayan şirket davranışlarının herkese açıklanmasından sonra kar yönetimi davranışlarının negatif algısında önemli oranda bir artış olduğunu ve özellikle öğrencilerin bu şekildeki gerçek kar yönetimi uygulamalarından etkilendiklerini bulmuştur. Aynı zamanda işletme öğrencilerinin kar yönetimi algılarında yaş, cinsiyet ve okudukları bölümler gibi demografik faktörlerin de etkili olduğu şeklinde muhasebe mesleği ve muhasebe eğitimi açısından önemli sonuçlara taşıyan bulgulara ulaşmıştır.

Hayale ve Lan (2005) 52 genel ve finans müdürleri ile 28 bağımsız dış denetçi üzerinde Bruns and Merchant (1989)'in anketini kullanarak yapmış oldukları çalışmada kar yönetiminin sorunları ve yaygın uygulamaları konusunda genel ve finans müdürleri ile dış denetçilerin tutumlarını karşılaştırmışlardır. Çalışma sonucunda dış denetçilerin genel ve finans müdürlerine oranla kar yönetimi uygulamalarını daha az etik olarak algıladıklarını, aynı zamanda erkek ve bayan yöneticiler ile denetçilerin kar yönetimi

tutumlarının benzerlik gösterdiğini ve cinsiyete göre bir etik tutumlarda bir farklılaşma olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Pierce ve Collins (2005), kar yönetimi uygulamalarında manipülasyonun tipinin, GKGMİ ile tutarlılığının, direkt etkisinin, önem derecesinin, niyetinin ve etki döneminin bireylerin etik yargılarına olan etkisini araştırmıştır. Bu amaçla sanayide çalışan stajyer denetçiler ile kıdemli muhasebeciler arasında yapmış oldukları çalışmada önceki çalışmalar ile tutarlı bir şekilde manipülasyon tipinin, önem derecesinin, niyetin ve etki döneminin cevaplayıcıların etik algılarını etkilemede önemli; GKGMİ ile tutarlılık ve direkt etki yaratmasının önemli olmayan faktörler olarak algılandıklarını bulmuşlardır. Her iki meslek grubunu manipülasyonun tipinin ve önem derecesinin etik yargılarını etkilediğini fakat direkt etkisinin olmadığı konusunda fikir birliğine vardıklarını ortaya koymuşlardır.

Bununla beraber GKGMİ ile tutarlılık, niyet ve etki döneminin etik yargıları etkilediğini, buna karşın yöneticilerin ise niyet ve etki döneminin etik yargılarını etkilemediğine inandıklarını bulmuşlardır. Bu çalışmalarında kar yönetiminin etik kabul edilebilirliğinin fikir ayrılıklarının, iş deneyimi, mesleki rol, hileye açık olma ve bilinçli olma gibi bazı bireysel özelliklerinde etik algılarının etkileyebildiklerini belirtmişlerdir.

Tablo 4.1. Kâr Yönetimine İlişkin Etik Yargı Farklılıkları Literatürünün Gelişimi

YAZARLAR	DENEK GRUPLARI (Örneklem Büyüklüğü)	BULGULAR
Bruns ve Merchant (1990)	<i>Genel müdürler, finans, kontrol ve denetim müdürleri ve diğerleri (649)</i>	Gruplar arasındaki etik yargılar gerçekleştirilecek manipülasyonun tutar büyüklüğüne, manipülasyonun finansal raporlardaki dönemsel etkilerine (3 veya 12 aylık) göre farklılaşmaktadır. Yöneticiler faaliyet kararları sonucu gerçekleştirilen kâr yönetimi uygulamalarını muhasebe yöntemleri ile gerçekleştirilen kâr yönetimi uygulamalarından daha ılımlı karşılamaktadır. Aynı zamanda düşük tutarlı kar manipülasyonlarını, yüksek tutarlı manipülasyonlardan, mali dönem dışında kalan kâr yönetimi uygulamalarından; karın artırılması için aktifteki gereksiz varlık satışı veya siparişleri karşılamak için fazla mesai yapılması uygulamalarını, satışlardaki kredi süresini uzatma şeklindeki uygulamalardan etik açıdan daha kabul edilebilir gördükleri sonucuna ulaşmışlardır.
Merchant ve Rockness (1994)	<i>Genel müdürler, şirket personeli, birim kontrolörleri, iç denetçiler ve diğerleri (308)</i>	Etik yargılar organizasyon içerisindeki unvan ve pozisyona göre farklılaşmaktadır. Kâr yönetimi uygulamasının türüne, büyüklüğüne, zamanlamasına ve amacına göre etik yargılar değişmektedir. İç denetçiler yöneticilere göre daha fazla etik kaygılar taşımaktadır. Muhasebe manipülasyonlarını faaliyet manipülasyonlarına göre etik açıdan daha katı şekilde değerlendirildiği sonucuna varılmıştır.
Fischer ve Rosenzweig (1995)	<i>İşletme lisans ve yüksek lisans öğrencileri ve muhasebeciler (500)</i>	Üç denek grubunda faaliyet manipülasyonları ile yapılan kâr yönetimi uygulamalarını muhasebe manipülasyonları ile yapılan kâr yönetimi uygulamalarından daha etik olarak karşıladıkları sonucuna ulaşmışlardır.
Clikeman ve Henning (2000)	<i>Üniversitede eğitim gören son sınıf, orta sınıf muhasebe ve diğer işletme bölümü öğrencilerini (133)</i>	Son sınıf ile orta sınıf muhasebe öğrencileri arasında kar yönetiminin etik değerlendirmesi konusunda bir farklılık bulunmazken, kar yönetimine karşı yargıların orta sınıf muhasebe öğrencileri ile diğer işletme öğrencileri arasında farklılaştığı sonucuna ulaşmışlardır.
Kaplan (2001)	<i>Gece genel işletme MBA öğrencileri (146)</i>	Öğrencilerin üstlendikleri örgütsel role göre etik yargıları farklılaşmaktadır. Yöneticiler tarafından bireysel çıkarlara karşın şirket çıkarlarına yönelik olarak kar yönetimi ile ilgilenildiği zaman ortakların kar yönetimini ortak olmayanlara göre daha etik kabul ettiğini ortaya çıkarmıştır.

Clikeman, Geiger ve O'Connell (2001)	<i>Asyalı ve Amerikalı bayan ve erkek muhasebe öğrencileri (115)</i>	Öğrencilerin kar yönetimi uygulamalarına ilişkin cevaplarında çok az farklılık olduğunu, öğrenciler arasında cinsiyet ve tabii oldukları uyruk arasında kar yönetimine ilişkin etik yargı farklılıkları olmadığını; fakat Amerika ve Asya ülkelerinin çok farklı ulusal kültürlere sahip olmasına rağmen, bu ülkelerdeki muhasebe öğrencileri arasında kar yönetiminin etik kabul edilebilirliği arasında bir farklılık bulamamışlardır. Öğrencilerin muhasebe manipülasyonlarına faaliyet manipülasyonlarından daha katı bir şekilde itiraz ettiklerini; GKGMİ'lerine aykırı olarak yapılan uygulamaları, herhangi bir muhasebe kuralını ihlal etmeden benzer sonuçlar gerçekleştiren faaliyet manipülasyonlarından daha az etik kabul edilebilir olarak değerlendirdiklerini; bu sonucun ise öğrencilerin yargılarında etiğin yasalara uygunluğunu ön planda tuttuklarını bulmuşlardır.
Elias (2002)	<i>Muhasebeciler, fakülte öğretim üyeleri ve öğrenciler (763)</i>	Kişilerin etik yargılarının sosyal sorumluluk, kısa-uzun vadeli amaçlara odaklanma ve idealizm veya relativizm düzeyi tarafından etkilendiğini; sosyal sorumluluk, uzun dönemli amaçlara odaklanma, idealizm ve kâr yönetiminin etik algısı arasında pozitif bir ilişkinin, buna karşın kısa vadeli amaçlara odaklanma, relativizm ve kâr yönetiminin etik algısı arasında negatif bir ilişkinin olduğunu bulmuştur. Katılımcıların hepsinin muhasebe manipülasyonlarını <i>etik suç</i> olarak değerlendirmeleri yanında öğrencilerin muhasebeciler ve öğretim üyelerine nazaran bu manipülasyonu daha hoşgörülü karşıladıklarını bulmuştur.
Belski ve Brozovsky (2002)	<i>İşletme fakültesindeki muhasebe finansman öğrencileri ile diğer işletme öğrencileri. (147)</i>	Bencil ve fırsatçılık olarak düşünülen kâr yönetimi faaliyetleri, sözleşme etkinliğini arttırmak amacıyla yönelik kâr yönetimi davranışına göre daha ahlaka aykırı görülmektedir. Gelir manipülasyonu metotları ve tipleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. muhasebe politikalarında ve tahakkuk tahminlerinde değişim yoluyla gerçekleştirilen kar manipülasyonu faaliyet veya ekonomik kararlarla gerçekleştirilen kar manipülasyonuna göre etik açıdan daha katı olarak karşılandıklarını bulmuşlardır..
Alpkan, Özer ve Aren (2002); Özer, Alpkan ve Aren (2003)	<i>Muhasebeciler, üst düzey yönetici ile işletmecilik eğitimi gören lisans ve lisansüstü öğrenciler (476)</i>	Deneklerin etik yargıları yalnız manipülasyonun türüne, yapılaşımına, etki dönemine ve büyüklüğüne göre değil, ait oldukları grup içinde ve gruplar arasında da önemli oranda farklılaştıklarını bulmuşlardır.
Elias (2004- November)	<i>İşletme öğrencileri</i>	Etik olmayan şirket davranışlarının herkese açıklanmasından sonra öğrencilerin kar yönetimi davranışlarının negatif algısında önemli oranda bir artış bulmuştur. Aynı zamanda işletme öğrencilerinin kar yönetimi algılarında yaş, cinsiyet ve okudukları bölümler gibi demografik faktörlerinin de etkili olduğunu ortaya çıkarmıştır.
Elias (2004)	<i>Sanayi, kamu muhasebesi ve yüksek okuldaki AICPA üyesi CPAs'ler (583)</i>	Şirketin etik değerleri algısı ile kar yönetimi algısı arasında güçlü bir ilişkinin yanı sıra yüksek (düşük) etik değerlere sahip organizasyonlarda muhasebecilerin, kar yönetimi faaliyetlerini daha etik olmayan(etik)davranış olarak algıladıklarını bulmuştur.
Hayale and Lan (2005)	<i>Genel ve finans müdürleri ile dış denetçiler (80)</i>	Dış denetçilerin kar yönetimi uygulamalarına karşı olan etik yargılarının, şirket genel ve finans müdürlerine karşın daha katı olduğunu ve cinsiyete göre bir farklılaşma olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.
Pierce ve Collins (2005)	<i>Stajyer denetçiler ile kıdemli muhasebeciler</i>	Kar yönetimi manipülasyonunun tipinin, önem derecesinin, niyetinin ve etki döneminin stajyer denetçi ile kıdemli muhasebecilerin etik algılarını etkilemede önemli faktörler olduğunu; manipülasyonun GKGMİ ile tutarlılığının ve direkt etki yaratmasının etik yargıları etkilemede önemli olmadığını bulmuşlardır

5. ARAŞTIRMANIN AMACI VE HİPOTEZLER

5.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, üniversitelerde muhasebe eğitimi veren öğretim elemanları, eğitimini tamamlayarak mesleğini bir şirkette bağımlı olarak icra eden muhasebeciler ve mesleğini serbest meslek faaliyeti şeklinde icra eden bağımsız muhasebeciler ile şirketlerde gerçekleştirilen uygulamaların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, muhasebe standartları, mevzuat, şirket politikaları, yönergeleri ve talimatları gibi ölçütlere uygunluğun derecesini araştıran denetçi unvanlarına sahip bireylerin kariyer yönetimi uygulamalarına yönelik olarak üst yönetim düzeyinde gerçekleştirilen çeşitli karar biçimleri karşısındaki etik yargı farklılıklarını belirlemektir. Çalışmada aynı zamanda bu etik yargılarda gerçekleştirilen manipülasyonun türü, yapılış amacı, kapsadığı etki dönemi ve tutar büyüklüğüne göre farklılaşmanın olup olmadığının ortaya çıkarmak amaçlanmaktadır. Son olarak hem farklı unvan hem de deneyim süresine sahip deneklerin ait oldukları gruplar arasında ve gruplar içinde de etik yargılarında önemli oranda farklılaşma olup olmadığının araştırılması hedeflenmiştir.

5.2. Manipülasyon Türlerinin ve Değişkenlerinin Sınıflandırılması

Araştırmamızın temel yapısını oluşturan manipülasyon türlerini ve değişkenlerini içeren kapsamlı sınıflandırılma tablo 5.1’de görüldüğü gibidir. Tablodaki sınıflandırma manipülasyon türleri ve değişkenleri açısından literatürde (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Fischer ve Rosenberg, 1995) var olan sınıflandırmaya benzemekle birlikte gerek bazı manipülasyon türleri içerisindeki farklı türde manipülasyonları içermesi gerekse muhasebe politika ile tahakkuk değişikliği şeklindeki manipülasyon türlerinin (Belski ve Brozovsky, 2002) eklenmesi konusunda literatürdeki sınıflandırmadan farklılaşmaktadır. Sınıflandırma içerisinde yer alan her bir manipülasyon türünü ölçmek amacıyla oluşturulan değişken olarak ifade ettiğimiz senaryo biçimindeki soruların içerikleri aşağıda detaylı şekilde açıklanmıştır.



Faaliyet manipölasyonları, üst düzey yöneticilerin bütçedeki kâr hedeflerine yakalayabilmeleri için finansal raporlardaki kar rakamlarını değiştirmek için gerek içinde bulunulan mali dönem, gerekse gelecek mali döneme ilişkin gelir ve giderlerin gerçekleşme zamanlarındaki ayarlamalarla ilgili her türlü şirket faaliyetlerini içermektedir. Yöneticilerin bu amaçla gerçekleştirdiği kararların etik olup olmadığı konusunda GKGMİ veya standartlar gibi kurallar dizisi bulunmamaktadır. Fakat toplumda muhasebe meslek üyeleri arasında bu yönde gerçekleştirilen manipölasyonların etik sınırlar içinde kalması gerektiği yönünde ağır basan yaygın bir görüş ve değer yargısından bahsetmek mümkündür (Fischer ve Rosenberg, 1995).

Literatürde olduğu gibi çalışmamızda da faaliyet manipölasyonları, cari dönem karını arttıracak şekilde *gider* ve *gelir* manipölasyonları olmak üzere iki alt başlık altında ele alınmaktadır. Faaliyet gider manipölasyonları ile ilgili etik yargılar, üç aylık ve yıllık kâr hedefinin yakalanabilmesi için gelecek için planlanmış giderlerin ertelenmesi ve ertelemede tutar büyüklüğünün önemini ortaya koymak amacıyla düşük tutarlı ve yüksek tutarlı planlanmış giderlerin bir sonraki mali döneme ertelenmesi şeklinde üç soru ile ölçülmüştür. Faaliyet gider manipölasyonları ile ilgili olarak sorulan üç soru; “yöneticiler gerek kâr hedeflerine ulaşmak gerekse kâra bağlı prim sistemi ile kendi gelirlerini arttırmak için planlanmış bir takım giderleri gelecek üç ay/mali döneme ertelerler ” (Holthausen, Larcker ve Sloan,1995; Gaver, Gaver ve Austin,1995; Guidry, Leone ve Rock 1999) ifadesine ilişkin etik yargının varlığını ortaya çıkarmayı hedeflenmektedir. İlk soruda planlanmış giderlerin mali dönem karını etkilemeyecek şekilde, mali dönem içinde bir sonraki üç aya; ikinci soruda ise, mali dönemin karını arttıracak şekilde, gelecek mali döneme ertelenmesi söz konusudur. Aynı zamanda üçüncü sorudaki düşük tutarlı planlanmış giderlerin bir sonraki mali dönem ertelenmesi ile yapılan manipölasyonda tutar büyüklüğünün önemi araştırılmak istenmiştir.

Faaliyet gelirleri ile ilgili manipölasyonlar; (1) ödeme kolaylıkları ile satış gelirlerinin öne alınması, (2) gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin kazanma potansiyeli olmasına rağmen, içinde bulunulan mali dönemde satılması ve (3) aktifteki gereksiz varlıkların satışı olmak üzere üç başlık altında ele alınmış ve bunlarla ilgili olarak etik yargılar birer soruyla ölçülmüştür. İlk soru ile,

yöneticinin yıl sonu kâr hedeflerine ulaşmak amacıyla gelecek mali dönemde gerçekleşecek olan satışları, işletmenin mevcut satış politikasının dışında müşterilere çok cazip vade ve iskonto tanıyarak öne alması davranışının etik kabul edilebilirliğinin ölçülmesi hedeflenmektedir. İkinci soruda, yöneticinin işletmenin elinde bulunan ve gelecek mali dönemde daha yüksek kazanç elde etme potansiyeline sahip olan hisse senetlerinin sadece içinde bulunulan mali dönemin kârını arttırarak, hedeflenen kara ulaşmak amacıyla yönelik olarak satması (Dopuch and Drake,1966; Stolowy ve Breton, 2000; Hunton ve diğerleri, 2004; Agarwal ve diğerleri, 2002; Shrieves ve Dahl; 2002) davranışının etik açıdan kabul edilebilirliği araştırılmaktadır. Bu dikkate alınan soru literatürdeki Bruns ve Merchant (1990) çalışmasındaki faaliyet gelir manipülasyonları içindeki sorulara ek olarak tasarlanmıştır. Üçüncü soruda ise, yöneticilerin karları arttırmaya yönelik olarak aktifteki gereksiz varlıkların satışı (Black ve diğerleri,1998; Gunny, 2005; Yoon ve diğerleri, 2006; Shrieves ve Dahl; 2002; Agarwal ve diğerleri, 2002) ile elde edilecek olağandışı gelir ve kârlara ilişkin etik yargılar araştırılmaktadır. Aslında gereksiz varlıkların satışı ile kâr yönetimi faaliyetleri konusunda literatürde tartışmalar bulunmaktadır. Bu tarz bir manipülasyon her yöneticinin başvurabileceği fakat genelde bir takım nedenlerden dolayı tercih edilmeyen bir yöntemdir. Çünkü, bu uygulamanın şirkete çok yüksek maliyetler doğuracağını söylemek mümkündür (Christensen, Hoyt ve Paterson, 1999). Doğal olarak mevcut üretim faaliyetlerinin aksamasına neden olacak tarzda aktife kayıtlı duran varlıkların satılmasının şirkete getireceği zarar, sağlayacağı gelirden daha büyük olacaktır. Fakat çalışmamızda bahsedilen varlıklar işletmenin aktifinde görünmesine rağmen, üretimde kullanılmayan ve atıl durumdaki varlıklardır. Çalışmada bu sorunun sorulma amacı; ilgili işlemin işletmenin kârlılığına olan etkisini ölçmekten ziyade, girişilen bu uygulamanın etik olarak kabul edilebilirliğini ortaya koymaktır.

Bazı durumlarda yöneticiler, kâr hedeflerine ulaşma yönünde muhasebe politikalarında değişiklik yapma yolunu seçebilirler (Teoh ve diğerleri, 1998a; Belski ve Brozovsky, 2002; Mohanram, 2003). Bu amaçla tasarlanan **muhasebe politika değişikliği** manipülasyonları, yöneticilerin muhasebenin temel kavramlarından tutarlılık kavramına aykırı hareket ederek, kâr hedefini yakalamak için muhasebe politikalarında değişiklik yapmaları durumunu ortaya koymaktadır. Muhasebe politika değişikliği

manipülasyonu 2 soru ile ölçülmüştür. İlk soruda, önceki yıllarda LIFO yöntemi kullanan bir şirketin, içinde bulunulan mali dönemde FIFO yöntemine geçmesi; ikinci soruda ise, amortisman hesaplama yöntemlerinden azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçmesi şeklindeki muhasebe politika değişiklikleri söz konusudur. Her iki uygulamada da kârların beklentilere uygun çıkması için manipülasyon söz konusu olmakta ve bu iki soru ile deneklerin bu konudaki etik yargı farklılıkları ölçülmeye çalışılmaktadır.

Kâr yönetimi uygulamalarından biri de tahakkuklarda değişim (karşılıklar) konusunda yapılan manipülasyonlardır (Belski ve Brozovsky, 2002). Özellikle literatürde sadece şüpheli ticari alacaklar ile kâr yönetimi arasındaki ilişkileri araştıran çalışmalara rastlamak mümkündür (McNichols ve Wilson,1988; Pertoni,1992; Yoon ve diğerleri, 2006; Teoh ve diğerleri, 1998a). Fakat yapılan bu davranışın etik kabul edilebilirliği araştırılmamıştır. Healy (1985) tahakkuklardaki değişimin muhasebe politika değişimlerine tercih edildiğini belirtmektedir. Bu manipülasyonda yöneticilerin GKGMİ aykırı hareket ederek kârı arttırmak amacıyla maddi duran varlıklara amortisman ve şüpheli ticari alacaklara ise karşılık ayırmaması hususundaki davranışlarının etik olup olmadığı iki soruyla araştırılmıştır. Her iki soruda yöneticilerin cari dönemdeki karlarını yüksek göstermek niyetine hizmet etmektedir. İlk soruda yöneticinin kâr hedefini yakalama çabası içinde maddi duran varlıklara amortisman ayırmaması; ikinci soruda ise, gerekli olduğu halde şüpheli ticari alacaklara karşılık ayırmaması davranışının etik açıdan kabul edilebilirliği ölçülmeye çalışılmaktadır.

Yönetimin aldığı faaliyet kararları sonucunda oluşan gelir ve giderin kayıt zamanlarının değiştirilmesi olarak ele alınan muhasebe kayıt manipülasyonlarının etik olmadığı konusunda oluşmuş bir kanaatten söz edilebilir (Fischer ve Rosenberg, 1995). Kayıt manipülasyonları, muhasebe ve stok kayıt manipülasyonları olmak üzere iki başlık altında toplanabilir. Çalışmamızda muhasebe kayıt manipülasyonları, yöneticilerin o mali dönemdeki kârı azaltma yönünde gelecek dönemi ilgilendiren ve ödemesi yapılmış giderin, içinde bulunulan mali dönemde gösterilmesi ile mali dönemde gerçekleştirilen satış faturasının kayıt işleminin bir sonraki mali döneme ertelenmesini istemesi yönündeki davranışları söz konusudur. Bu iki davranış biçimi tamamen muhasebenin

dönemsellik kavramına ters düşen uygulamalardır. Bu tür manipülasyonlar türüyle ilgili olarak; (1) son üç aylık mali dönemde ödemesi yapılmış, fakat gelecek mali dönemi ilgilendiren bir giderin, içinde bulunulan dönemin gideri olarak kayıtlanması ve (2) Aralık ayında yapılmış bir satış kaydının bir sonraki mali döneme aktarılması hususundaki etik yargıların iki soru ile ölçülmesi hedeflenmektedir.

Stok kayıt manipülasyonları ile ilgili etik yargılar ise, üç soruyla ölçülmesi amaçlanmıştır. İlk soruda şirket yönetiminin ileride satış potansiyeli olmasına rağmen stoklarına yüksek karşılık ayırarak bazı amaçlara daha kolay ulaşmak amacıyla düşük değerlemesi söz konusudur. Diğer iki soruya da temel olan senaryoda şirket yönetimi, bir önceki mali dönemde yüksek karşılık ayırarak düşük değerlediği stokları, içinde bulunulan mali dönemde gerçek değerine çekmektedir. Bununla ilgili olarak sorulan ilk soruda, yönetimin bu manipülasyonu bazı önemli ürün geliştirme projelerinin bütçe kısıntıları yüzünden ertelenmemesi ve önümüzdeki dönemde de devam edebilmesi için; ikinci soruda ise, içinde bulunulan mali dönemin kâr hedefinin kolaylıkla yakalanabilmesi için yaptığı ifade edilmiştir. Böylece deneklerin stok kayıt manipülasyonlarını ne derece etik gördüğü ve etik yargılarının yapılan bu manipülasyonun amacına göre farklılaşıp farklılaşmayacağı araştırılacaktır.

5.3. Manipülasyon Türleri (Faktörleri) ve Değişkenlerine Dayal Farklıklar

5.3.1. Manipülasyon Türleri (Faktörleri) Arasındaki Farklıklar

Literatürde deneklerin kar manipülasyonları ile ilgili olarak manipülasyon türleri arasında etik yargı farklılıklarının var olduğunu ortaya koyan çalışmalara rastlamak mümkündür (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Fischer ve Rosenzweig, 1995; Belski ve Brozovsky, 2002; Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren, 2003). Özellikle faaliyet kararları ile yapılan kar manipülasyonları ile muhasebe yöntemleri ile yapılan kar manipülasyonlarından (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994) ve muhasebe politikalarında ve tahakkuk tahminlerinde değişim yoluyla gerçekleştirilen kar yönetimi faaliyet veya ekonomik kararlardaki değişim manipülasyonları (Belski ve Brozovsky, 2002) arasında farklılıkların olduğu

çalışmalara rastlanılmaktadır.

Bizde çalışmamızda deneklerin tablo 5.1’de sınıflandırılan manipülasyon türleri arasında etik yargı farklılıklarının var olduğunu öngörmekteyiz. Bu farklılıkları ölçmek amacıyla aşağıdaki şekilde oluşturulan H_1 hipotezi ikili t testi ile test edilecektir.

H_1 : Deneklerin gerçekleştirilen **manipülasyon türleri** arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.

5.3.2. Manipülasyon Değişkenleri Arasındaki Farklılıklar

5.3.2.1. Faaliyet Gider Manipülasyonlar

Literatürde deneklerin hem kar yönetimi manipülasyonunun etki dönemi hem de manipülasyonun büyüklüğü (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994 Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Elias, 2002, 2004; Özer, Alpkan ve Aren, 2003; Pierce ve Collins, 2005) konusundaki etik yargı farklılığının varlığını ortaya koyan çalışmalar bulunmaktadır. Bizde çalışmamızda deneklerin karı arttırıcı şekilde gider ertelemeleri yoluyla yapılan ve mali dönem içinde kalan ile mali dönemi aşan faaliyet gider manipülasyonlarındaki düşük tutarlı gider ertelemeleri ile yüksek tutarlı gider ertelemeleri arasında etik yargı farklılıklarının var olduğunu öngörmekteyiz. Bu konudaki etik yargı farklılıklarını ortaya koymak amacıyla aşağıda $H_{2.1a}$ ve $H_{2.1b}$ şeklinde oluşturulan hipotezlerin test edilmesinde ikili t testinden kullanılacaktır. Bu hipotezlerden özellikle $H_{2.1a}$ hipotezi deneklerin mali dönem içinde kalan ile mali dönemi aşan kâr yönetimi uygulamaları, $H_{2.1b}$ hipotezi ise mali dönem içinde küçük kâr etkileri yaratan uygulamalar ile büyük kâr etkileri yaratan uygulamalar arasındaki etik yargı farklılıklarını ortaya çıkarma noktasında büyük önem taşımaktadır.

$H_{2.1a}$: Deneklere göre **mali dönemin içinde kalan mali dönemi aşan** kar manipülasyonları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.

$H_{2.1b}$: Deneklere göre yapılan manipülasyonun **tutar büyüklükleri** arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.

5.3.2.2. Faaliyet Gelir Manipülasyonu

Literatürde deneklerin satış gelirlerinin öne alınması, aktifteki gereksiz varlıkların satışı ve siparişleri karşılamak için fazla mesai yapılması şeklinde gerçekleştirilen faaliyet gelir manipülasyonlarının birbirleri arasında etik yargı farklılığının var olduğunu süren çalışmalar bulunmaktadır (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Fischer ve Rosenzweig, 1995; Belski ve Brozovsky, 2002; Alpkın, Özer ve Aren, 2002; Elias, 2002; Özer, Alpkın ve Aren, 2003; Elias, 2004). Bu çalışmada literatürdeki “siparişleri karşılamak için fazla mesai yapılması” faaliyet gelir manipülasyon değişkeni yerine “gelecekte yüksek getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunulan mali dönemde satılması” (Dopuch and Drake, 1966; Stolowy ve Breton, 2000; Hunton ve diğerleri, 2004) faaliyet gelir manipülasyonu kullanılacaktır. Bu manipülasyon türü kar yönetimi uygulamalarında başvurulan fakat literatürde kar yönetiminde etik yargı farklılıkları konusundaki çalışmalarda dikkate alınmamıştır. Bu açıdan çalışmamızda deneklerin bu faaliyet gelir manipülasyonuna olan etik yargıları ayrı önem taşımaktadır. Bizde bu amaçla satış gelirlerinin öne alınması, gelecekte yüksek getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunulan mali dönemde satılması ve aktifteki gereksiz varlıkların satışı şeklindeki faaliyet gelir manipülasyonlarının birbirleri arasında etik yargı farklılıklarının var olduğu görüşünü ileri sürmekteyiz. Deneklerin bu yöndeki etik yargı farklılıklarını belirlemek amacıyla aşağıda oluşturulan $H_{2.2a}$, $H_{2.2b}$ ve $H_{2.2c}$ hipotezleri ikili t testi ile test edilecektir.

- $H_{2.2a}$:** Deneklere göre **satış gelirlerinin öne alınması manipülasyonu** ile gelecekte yüksek getiri sağlaması beklenen **hisse senetlerinin mali dönemde satılması manipülasyonu** arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır
- $H_{2.2b}$:** Deneklere göre **satışların öne alınması manipülasyonu** ile **aktifteki gereksiz varlıkların satılması manipülasyonu** arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.
- $H_{2.2c}$:** Deneklere göre gelecekte yüksek getiri sağlaması beklenen **hisse senetlerinin mali dönemde satılması manipülasyonu** ile **aktifteki gereksiz varlıkların satılması manipülasyonu** arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.

5.3.2.3. Muhasebe Politika Değişikliği Manipülasyonu

Yöneticilerin karları manipüle ederken gerek stok değerlendirme yöntemlerinde (Branson ve De Rijcke; 1999; Belski ve Brozovsky, 2002), gerekse amortisman hesaplama yöntemlerinde değişiklik (Hagerman ve Zmijewski,1979; Holthausen, 1981; Skinner,1993; Sweeney, 1994; Bowen ve diğerleri, 1995; Teoh ve diğerleri, 1998a; Konings, Labro ve Roodhooft, 1998; Keating ve Zimmerman,1999; Sercu, Vander Bauwhede ve Willekens, 2002; Vander Bauwhede ve Willekensi, 2002) gibi muhasebe politika değişikliği yöntemlerine başvurması mümkündür. Özellikle Belski ve Brozovsky (2002) sadece stok değerlendirme yöntemlerinde yapılan değişikliğin etik yargılar üzerindeki etkisini incelemiştir. Bu nedenle literatürde gerek stok değerlendirme gerekse amortisman hesaplama yöntemlerindeki değişiklikler şeklindeki manipülasyonların etik yargı değerlendirmeleri konusunda çalışmaya rastlanmamaktadır. Bu yüzden çalışmamızda deneklerin muhasebe politika değişikliği içerisinde yer alan stok değerlendirme ve amortisman hesaplama yöntemleri arasındaki değişiklik manipülasyonları arasında etik yargı farklılıklarının var olduğunu iddia etmekteyiz. Bu farklılığı ortaya koymak amacıyla oluşturulan $H_{2,3}$ hipotezini ikili t testi ile test edilecektir.

H_{2,3}: Deneklere göre **stok değerlendirme yöntem değişikliği manipülasyonu ile amortisman hesaplama yöntem değişikliği manipülasyonu** arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.

5.3.2.4. Tahakkuk Değişikliği Manipülasyonu

Literatürde yöneticilerin çeşitli çıkarlar doğrultusunda kar manipülasyonları sırasında başvuracağı yöntemlerden biri de şüpheli ticari alacaklar (Teoh ve diğerleri, 1998a; McNichols ve Wilson, 1988; Pertoni.1992; Yoon ve diğerleri, 2006; Bauwhede ve Willekens,2003; Heavly ve Wahlen; 1999) ve sabit varlıklara amortisman hesaplama ve varlıkların faydalı ömrünü tahmin etme (Bauwhede ve Willekens,2003; Sercu, Vander Bauwhede ve Willekens, 2002; Vander Bauwhede ve Willekens, 2002; Mulford ve Comiskey, 2002; Heavly ve Wahlen, 1999) konusundaki yapılacak tahakkuk seçimi

ve değişikliği yöntemine dair kanıtlara rastlamak mümkündür. Literatürde bu manipölasyonların etik kabul edilebilirliği ve iki manipölasyonun etik yargı farklılıkları konusunda çalışmanın mevcut olmaması açısından bu konuda sonucunu araştırdığımız **H_{2.4}** hipotezi literatür açısından büyük önem taşıyor kanısındaız. Deneklerin tahakkuk değişikliği manipölasyonları içerisindeki maddi duran varlıklara amortisman ayrılmaması ile şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması şeklinde geręekleřtirilen manipölasyonlar arasında etik yargı farklılığının olup olmadığını ortaya koymak amacıyla oluşturulan **H_{3.4}** hipotezi ikili t testine tabi tutulacaktır.

H_{2.4}: Denek gruplarına göre maddi duran varlıklara **amortisman ayrılmaması manipölasyonu** ile **şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması manipölasyonu** arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır

5.3.2.5. Muhasebe Kayıt Manipölasyonu

Literatürde yöneticilerin karları manipüle ederken gelir ve gider kayıtlarının zamanlamasında değişiklik yaparak veya gönderilecek siparişleri satış gibi gösterip gelirin geręekleřmeden kabul edilmesi (Mulford ve Comiskey, 2002) ve stoklarını saklayıp, isimsiz mağazalara sevk ettikten sonra onları satış olarak kaydederek bazı çevreler tarafından hile olarak değerlendirilecek kanıtlara rastlamak mümkündür. (Mohanram,2003). Literatürde, muhasebe kayıt manipölasyonları içerisinde ifade edilen ve sadece kar hedefinin yakalanması doğrultusunda yaptırılan bir hizmet karşılığı olan faturasının gönderilmemesinin istenmesi gibi, yukarıda belirttiğimiz uygulamalardan daha ılımlı sayılabilecek manipölasyonun etik kabul edilebilirliği konusunda çalışmalar mevcuttur (Fischer ve Rosenzweig, 1995; Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren, 2003; Elias, 2002,2004). Aynı zamanda literatürde gelir ve giderin kayıt zamanlarının değiştirilmesi olarak ele alınan muhasebe kayıt manipölasyonlarının etik olmadığı konusunda genel bir yargı bulunmaktadır. (Fischer ve Rosenberg, 1995)

Biz çalışmamızda tamamen muhasebe hilesi olarak ta ifade edilebilecek ve muhasebe kayıt manipölasyonu içerisinde düşündüğümüz gelecek mali dönemi ilgilendiren giderin yapıldığı dönemde kayıt edilmesi şeklindeki gider kayıt ile aralık ayında yapılmış satış ile ilgili fatura işleminin kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi şeklindeki gelir kayıt manipölasyonlarının etik kabul edilebilirliğinin

araştırılmasını amaçlamaktayız. Her iki durumda da hem işlem hem de belgelerin ortada olmasına karşın bu durumların saklanması söz konusu olmaktadır. Bu açıdan ölçmeyi hedeflediğimiz $H_{2.5}$ hipotezi gerek çalışmamız gerekse literatür konusunda önem taşımaktadır. Biz deneklerin muhasebe kayıt manipülasyonları içerisinde gerçekleştirilen gider ve gelir kayıt manipülasyonları arasında bir farklılığın olduğunu öngörmekteyiz. Bu amaçla oluşturulan $H_{2.5}$ hipotezi ikili t testine tabi tutulacaktır.

$H_{2.5}$: Denek gruplarına göre gelecek mali dönemi ilgilendiren giderin yapıldığı dönemde kayıt edilmesi şeklindeki **gider kay t manipülasyonu** ile aralık ayında yapılmış satış ile ilgili fatura işleminin kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi şeklindeki **gelir kay t manipülasyonu** arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.

5.3.2.6. Stok Kay t Manipülasyonu

Yöneticilerin kar manipülasyonları sırasında başvurduğu yollardan biride envanterdeki stokların gerçek değerinden daha düşük olarak değerlendirilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Bauwhede and Willekens,2003). Literatürde bu yolla yapılan manipülasyon konusundaki etik yargıların manipülasyonun yapılaş amacına göre farklılıklarını araştırmaya yönelik çalışmalara rastlanmaktadır (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994 Alpkın, Özer ve Aren, 2002; Elias, 2002, 2004; Özer, Alpkın ve Aren, 2003; Pierce ve Collins, 2005). Bizde çalışmamızda deneklerin karı azaltıcı şekilde mevcut stokların bir takım amaçları gerçekleştirmek için düşük fiyatla değerlendirilmesi yoluyla gerçekleştirilen stok kayıt manipülasyonunu oluşturan stokların gelecekte yüksek fiyatla satılma ihtimali olmasına rağmen düşük fiyatla değerlendirilmesi, stok kayıt manipülasyonunun Ar-Ge çalışmalarına destek amacıyla yapılması ve stok kayıt manipülasyonunun kar hedefi ve prim sağlamak amacıyla yapılması yönünde gerçekleştirilen manipülasyonlar arasında etik yargı farklılığının var olduğunu iddia etmekteyiz. Bu amaçla oluşturulan $H_{2.6a}$, $H_{2.6b}$ ve $H_{2.6c}$ hipotezlerinin test edilmesinde ikili t testinden yararlanılacaktır. Özellikle $H_{2.6c}$ hipotezinin test edilmesi etik yargı farklılıklarının manipülasyon amacına göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirleme amacına yönelik olması nedeniyle ayrı bir önem taşımaktadır.

- H_{2.6a}:** Denek gruplarına göre stokların gelecekte yüksek fiyatla satılma ihtimali olmasına rağmen düşük fiyatla değerlendirilmesi manipülasyonu ile stok kayıt manipülasyonunun Ar-Ge çalışmalarına destek amacıyla yapılması arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.
- H_{2.6b}:** Denek gruplarına göre stokların gelecekte yüksek fiyatla satılma ihtimali olmasına rağmen düşük fiyatla değerlendirilmesi manipülasyonu ile stok kayıt manipülasyonunun kar hedefi ve prim sağlamak amacıyla yapılması arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.
- H_{2.6c}:** Denek gruplarına göre stok kayıt manipülasyonunun **Ar-Ge çalışmalarına destek amacıyla yapılması ve stok kayıt manipülasyonunun kar hedefi ve prim sağlamak amacıyla yapılması** manipülasyonu arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.

5.4. Unvana Dayal Etik Yargı Farklılıkları

5.4.1. Gruplar Arasındaki Etik Yargı Farklılıkları

Literatürde kar yönetimi ile ilgili olarak genel müdür, finans, kontrol ve denetim müdürleri (Bruns ve Merchant,1990), genel müdürler, şirket personeli, birim kontrolörleri, iç denetçiler ve diğerleri (Merchant ve Rockness, 1994), muhasebeciler, üst düzey yönetici ile işletmecilik eğitimi gören lisans ve lisansüstü öğrenciler (Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren; 2003), sanayi, kamu muhasebesi ve yüksek okuldaki AICPA üyesi CPAs'ler (Elias, 2004); genel ve finans müdürleri ile dış denetçiler (Hayale ve Lan, 2005), stajyer denetçiler ile kıdemli muhasebeciler (Pierce ve Collins, 2005) gibi farklı unvanlar arasındaki etik yargı farklılıklarını araştırmaya yönelik çalışmalara rastlamak mümkündür. Bizde bu çalışmamızda bağımsız muhasebeci, bağımlı muhasebeci, denetçiler ve öğretim elemanları arasında her bir manipülasyon türü açısından etik yargı farklılıklarının olduğunu iddia etmekteyiz. Bu amaçla oluşturduğumuz **H₃** (H_{3a}, H_{3b}, H_{3c}, H_{3d}, H_{3e}, H_{3f}) hipotezleri tek yönlü varyans analizi (Anova) ile test edilecektir. Bunun yanında her bir manipülasyon türü ile ilgili olarak etik yargı benzerliklerine sahip unvanların oluşturduğu alt grupların ortalamaları arasında anlamlı düzeyde fark olup olmadığını belirlemek amacıyla duncan testi ile her bir manipülasyon türüne göre hangi unvanlara sahip denek grupları arasında farklılaşmanın olduğunu ortaya koymak amacıyla da Scheffe testi kullanılacaktır.

- H_{3a}** Faaliyet gider manipölasyonlar ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır
- H_{3b}** Faaliyet gelir manipölasyonlar ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır
- H_{3c}** Muhasebe politika değişikliği manipölasyonlar ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır
- H_{3d}** ğişikliği manipölasyonlar ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır
- H_{3e}** Muhasebe kay t manipölasyonlar ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır
- H_{3f}** Stok kay t manipölasyonlar ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır

5.4.2. Grup İçi Etik Yargı Farklılıklar

Literatürde farklı unvanlara sahip denek gruplarının grup içi etik yargı farklılıklarını ortaya koyan çalışmalarda (Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren; 2003) böyle bir farklılığın var olduğunu ifade etmektedir. Bu çalışmada bizde her bir unvan ile ilgili olarak deneklerin manipölasyon türleri arasında grup içi etik yargı farklılıklarına sahip olduğunu öngörmekteyiz. Bu farklılığı araştırmak amacıyla oluşturulan **H₄** (**H_{4a}**, **H_{4b}**, **H_{4c}** ve **H_{4d}**) hipotezleri ikili t testi ile test edilecektir.

- H_{4a}** Bağ ms z muhasebeciler aras nda manipölasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır
- H_{4b}** Bağ ml muhasebeciler aras nda manipölasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır
- H_{4c}** Denetçiler aras nda manipölasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır
- H_{4d}** ğretim elemanlar aras nda manipölasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır

5.5. Deneyim Süresine Dayal Farklıklar

5.5.1. Gruplar Aras Etik Yargı Farklıklar

Bireylerin etik davranışlarını organizasyonda sahip oldukları unvan yanında yaş (Eaton ve Giacomino, 2000; Christie, ve diğerleri, 2003), cinsiyet (Eaton ve Giacomino, 2000), ulusal kültür (Ahmed ve diğerleri, 2003; Abrat, ve diğerleri, 1992; Allmon, ve diğerleri, 1997; Armstrong, 1996; Christie, ve diğerleri, 2003) meslekteki deneyim süresi (Eaton ve Giacomino, 2000) ve eğitim (Eaton ve Giacomino, 2000; Christie, ve diğerleri, 2003); kişilik (Christie, ve diğerleri, 2003) ve organizasyonel bağlılık (Roozen ve diğerleri, 2001) gibi bireysel faktörlerin etkilediğini söylemek mümkündür. Özellikle deneyim süresinin kar yönetimi konusundaki etik yargı farklılıkları konusunda literatürde sadece Pierce ve Collins (2005)'in stajyer denetçiler ile kıdemli muhasebeciler arasındaki etik yargıları araştıran ve Elias (2004)'in deneyim süresinin şirketin etik değerlerinde muhasebecilerin algılarını ölçen çalışmalarına rastlanabilir. Bizde bu amaçla meslekte geçirmiş olduğu deneyim süresinin bireylerin kar yönetimi konusunda etik yargılarda farklılığa yol açacağını ileri sürmekteyiz. Bu amaçla muhasebe mesleğiyle uğraşan bireylerin meslekte geçirmiş olduğu deneyim süreleri "1-5 yıl" arası, "5-10 yıl" arası, "10-20 yıl" arası ve "20 yıl üzeri" şeklinde dört farklı deneyim grubuna ayrıştırılarak ve farklı deneyim sürelerine sahip denek grupları arasında etik yargı farklılığının olup olmadığını ortaya koymak amacıyla oluşturulan H_5 (H_{5a} , H_{5b} , H_{5c} , H_{5d} , H_{5e} ve H_{5f}) hipotezleri tek yönlü varyans analizi (Anova) ile test edilecektir. Bu hipotezler literatürde bu yönde yapılan çalışmalara ışık tutması açısından büyük önem taşımaktadır. Bunun yanında her bir manipülasyon türü ile ilgili olarak etik yargı benzerliklerine sahip deneyim sürelerinin oluşturduğu alt grupların ortalamaları arasında anlamlı düzeyde fark olup olmadığını belirlemek amacıyla Duncan testi ile her bir manipülasyon türüne göre hangi deneyim sürelerine sahip denek grupları arasında farklılaşmanın olduğunu ortaya koymak amacıyla da Scheffe testi kullanılacaktır.

- H_{5a}** Faaliyet gider manipülasyonlar ile ilgili olarak farklı deneyim süresine sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır
- H_{5b}** Faaliyet gelir manipülasyonlar ile ilgili olarak farklı deneyim sürelerine sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır
- H₅** Muhasebe politika değişikliği manipülasyonlar ile ilgili olarak farklı deneyim sürelerine sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.
- H₅** Tahakkuk değişikliği manipülasyonlar ile ilgili olarak deneyim sürelerine göre oluşturulan denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.
- H_{5c}** Muhasebe kayıt manipülasyonlar ile ilgili olarak deneyim sürelerine göre oluşturulan denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.
- H₅** Stok kayıt manipülasyonlar ile ilgili olarak deneyim sürelerine göre oluşturulan denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.

5.5.2. Grup İçi Etik Yargı Farklılıkları

Çalışmamızda farklı deneyim süresine sahip denek gruplarının deneyim süresine bağlı olarak manipülasyon türlerinde etik yargı farklılıkları olduğunu öngörmekteyiz. Bu amaçla deneyim süresine dayalı grup içi etik yargı farklılıklarını araştırmak amacıyla oluşturulan **H₆** (**H_{6a}**, **H_{6b}**, **H_{6c}** ve **H_{6d}**) hipotezleri ikili t testine tabi tutulacaktır.

- H_{6a}** 0-5 yıl arası deneyime sahip denekler arasında manipülasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır
- H_{6b}** 5-10 yıl arası deneyime sahip denekler arasında manipülasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır
- H_{6c}** 10-20 yıl arası deneyime sahip denekler arasında manipülasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır
- H_{6d}** 20 yıl üzeri deneyime sahip denekler arasında manipülasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır

6. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

6.1. Ölçeklerin Oluşturulması

Literatürdeki kar yönetiminin toplumda çeşitli rollere sahip gruplar arasındaki etik yargı farklılıklarını araştıran çoğu çalışma (Fischer ve Rosenberg, 1995; Kaplan, 2001; Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Elias, 2002; Özer, Alpkan ve Aren, 2003; Elias, 2004; Hayale ve Lan, 2005; Pierce ve Collins, 2005) Bruns ve Merchant (1990) ile Merchant ve Rockness (1994) tarafından önerdikleri faaliyet (gider-gelir), kayıt (muhasabe-stok) manipülasyonları şeklindeki 4'lü bir sınıflandırmayı benimsemişlerdir. Bizde çalışmamızda bu sınıflandırmayı temel almakla birlikte sınıflandırma temelde 2 farklı noktada değişiklik/ekleme yapılarak geliştirilmiştir. Bunlardan biri; literatürde faaliyet gelir manipülasyonları içerisinde yer almayan “gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin kazanma potansiyeli olmasına rağmen içinde bulunulan mali dönemde satılması” davranışının (Dopuch ve Drake, 1966; Stolowy ve Breton, 2000; Hunton ve diğerleri, 2004; Agarwal ve diğerleri, 2002; Shrieves ve Dahl, 2002) etik yargı farklılıklarının ölçülmesi için faaliyet gelir manipülasyonu türüne ve aynı zamanda muhasabe kayıt manipülasyonu türü içerisine ise tamamen muhasabe hilesi olarak kabul edilebilecek bir şekilde varolan bir belgenin mali dönemin gelirini azaltıcı olarak kullanılmasını içeren farklı kar manipülasyonlarının dahil edilmesidir. İkincisi ise muhasabe politika değişikliği (Hagerman and Zmijewski, 1979; Holthausen, 1981; Skinner, 1993; Sweeney, 1994; Bowen ve diğerleri, 1995; Teoh ve diğerleri, 1998a; Konings, Labro and Roodhooft, 1998; Keating ve Zimmerman, 1999; Sercu, Vander Bauwhede and Willekens, 2002; Vander Bauwhede ve Willekens, 2002) ile tahakkuk değişikliği (Teoh ve diğerleri, 1998a; McNichols and Wilson, 1988; Pertoni, 1992; Yoon ve diğerleri, 2006; Bauwhede ve Willekens, 2003; Vander Bauwhede, Willekens and Gaeremynck, 2003; Heavly ve Wahlen, 1999) manipülasyonu türleri şeklinde 2 farklı manipülasyon türünün sınıflandırmaya dahil edilmesi çalışmamızı literatürdeki çalışmalardan farklılaştıran en önemli noktalardan biridir. Muhasebe politika ve tahakkuk değişikliği manipülasyonunun etik kabul edilebilirliği konusunda sadece Belski ve Brozovsky'nin (2002) çalışmasından başka çalışma bulunmamaktadır. Bu

konudaki değişkenler ve senaryolar tarafımızdan oluşturulmuştur. Her bir manipölasyon türünü ölçmeye yönelik sorular dikkate alınarak tablo 5.1’de görüldüğü gibi 15 değişkenden oluşan bir ölçek geliştirilmiştir. Bu ölçekle ilgili olarak oluşturulan anket formunda denek gruplarına ait kar manipölasyon türlerini ortaya çıkarmak ve bu manipölasyon türleri ile ilgili olarak denek grupları arasındaki etik yargı farklılıklarını ölçmek amacıyla 15 algılamaya, 7 demografik özelliklere yönelik olmak üzere toplam 22 soru sorulmuştur. Ankette yer alan demografik özelliklere yönelik sorular genelde kategorik, etik yargı farklılıklarını ölçmeye yönelik sorular ise 5’li likert tipi ölçeği (**5** Yapılması cezalandırılmalıdır; **4** Yapılması kabul edilemez; **3** Sadece bir defaya mahsus yapılabilir; **2** Yapılabilir, ancak çok da uygun değildir; **1** Yapılmasında mahsur yoktur) şeklinde ifade edilmiştir.

Geliştirilen ölçeğin yapısal geçerliliğini belirlemek amacıyla denekler tarafından kar manipölasyonları ile ilgili cevaplanan senaryo biçimindeki toplam 15 soru faktör analizine (temel bileşenler analizi) tabi tutulacaktır. Örneklem büyüklüğünün faktör analizi yapmaya uygun olup olmadığının anlaşılması ve kullanılacak ölçeğin geçerliliğini belirlemek amacıyla Kaiser Meyer-Olkin testi ve ölçülen özelliğin evren parametresinde çok boyutlu bir değişkenden gelip gelmediğini belirlemek amacıyla, değişkenler arasında bir korelasyonun olup olmadığı konusunda bilgi veren Barlett testi uygulanacaktır.

Araştırmada kullanılan manipölasyon türlerinden oluşan ölçeğin içsel tutarlılığının olduğunu ve güvenilirlik koşulunu yerine getirdiğini göstermek amacıyla her bir manipölasyon türü ve tüm ölçek için güvenilirlik testi (Cronbach alpha) uygulanacaktır. Yapılacak faktör analizi sonucunda tablo 5.1’de görüldüğü gibi altı ana grup halinde sınıflandırılmış kar manipölasyonlarına ulaşılmaları amaçlanmaktadır.

6.2. Verilerin Toplanması

Bu araştırmanın ana kütlesini, çeşitli üniversitelerdeki muhasebe öğretim elemanları (profesör, doçent, yardımcı doçent, araştırma görevlisi öğretim görevlisi), özel şirketlerde çalışan bağımlı muhasebeciler (muhasebe finansman yöneticisi ve muhasebe finansman elemanı), mesleğini serbest meslek faaliyeti şeklinde yerine

getiren bağımsız muhasebeciler (Serbest muhasebeci, Serbest muhasebeci mali müşavir, stajyer ve Yeminli mali müşavirler) ile gerek şirketlerin kendi bünyelerinde gerekse bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçi unvanlarına sahip bireylerden oluşmaktadır. Örneklemin ana kütleyi optimum ölçüde yansıtabilmesi amacı ile mümkün olduğunca çok meslek üyesine ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu ana kütlede oluşturulan örneklemden gerekli verinin en iyi şekilde elde edilebilmesi için anket yönteminin uygulanması gerektiğine karar verilmiştir. Anket yoluyla veri hem elektronik ortam hem yüz yüze görüşme tekniği kullanılarak elde edilmiştir. Bütün çalışmalar neticesinde yaklaşık 650 anket elde edilmiş; ancak yanlış, eksik ya da yanlış bir şekilde doldurulduğu anlaşılan anketler veri setinden çıkarılmıştır. Sonuç olarak örneklem farklı muhasebe meslek mensuplarından elde edilen çeşitli üniversitelerde muhasebe ve finansman Ana Bilim Dalı'na bağlı 111 öğretim elemanı, özel sektörde çalışan 210 bağımlı muhasebeci, TURMOB'a kayıtlı 247 bağımsız muhasebeci ve gerek özel şirketlerde gerekse bağımsız denetim şirketlerinde çalışan 47 denetçi unvanına sahip bireylerden oluşan toplam 615 gözlemi kapsamaktadır.

Elektronik ortamda veri sağlamak amacıyla bilgi teknolojileri kullanılarak araştırma ile ilgili olarak tasarlanan anket soruları PHP web tasarım programı yardımı aracılığıyla bir web sitesine yerleştirilmiştir. Deneklerin verdiği cevaplara ait verilerin MYSQL veri setine kaydedilecek şekilde bir teknik altyapı hazırlanmıştır. Hazırlanan web sitesi Unix işletim sistemi tabanlı bir web server sisteminde yayınlanarak, anketin yer aldığı web adresinin linki örneklem bünyesinde yer alan kişilere hem e-posta ve msn messenger programı aracılığıyla hem de yüz yüze görüşmelerle bildirilerek anketin mümkün olduğunca çok sayıda kişi tarafından doldurulması sağlanmaya çalışılmıştır. Bunun yanında yüz yüze görüşmeler yapılarak anketin kağıt ortamında doldurulması da sağlanmıştır.

Cevap vermeme yanılığı (non-response-bias) Örneklemin cevap vermeme yanılığı taşıyıp taşımadığını belirlemek için tüm manipülasyon türlerine ait değişkenlerin yüz yüze (315 gözlem) ve elektronik ortamda (300 gözlem) yolu ile elde edilen iki grup arasında farklı olup olmadığı incelenmiştir. Bu iki grup arasında söz konusu değişkenlerin ortalama değerlerine göre anlamlı bir farklılık olmadığı

belirlenmiştir. Buna göre, örneklemin cevap vermeme yanılığısı problemi içermediği sonucuna varılmıştır. Tablo 6.1 örneklem karakteristiklerini özetlemektedir. Tablo değerlerine göre örneklemin %40.2'si bağımsız muhasebeci, %34.1'si bağımlı muhasebeci, %7.6'sı denetçi ve %18.1'i öğretim elemanı gibi meslek mensuplarından oluşmaktadır. Öğrenim durumuna göre en büyük grubu %59.2 ile lisans ve % 42.6 ile işletme mezunları oluşturmaktadır. Aynı zamanda örneklemin en büyük grubu %35.3 ile “5-10 yıl arası” deneyim süresine sahip grup oluşturmaktadır.

Tablo 6.1. Örneklem Karakteristikleri

		Frekan s	Yüzde (%)
Cinsiyet	Erkek	422	68.7
	Kadın	111	18.0
	Kayıp değer	82	13.3
Mezuniyet Durumu	Ön lisans	91	14,8
	Lisans	364	59,2
	Yüksek Lisans	78	12,7
	Doktora	80	13,0
	Kayıp	2	0,3
Mesleki Unvan	Bağımsız muhasebeci	247	40.2
	Bağımlı muhasebeci	210	34.1
	Denetçi	47	7.6
	Öğretim elemanı	111	18.1
Mesleki pozisyon	Serbest Muhasebeci	68	11.1
	Serbest Muhasebesi Mali Müşavir	131	21.3
	SMMM Stajeri	38	6.2
	Yeminli Mali Müşavir	10	1.6
	Muhasebe Finansman yöneticisi	112	18.2
	Muhasebe Finansman çalışanı	98	15.9
	Bağımsız Dış denetçi	8	1.3
	İç Denetçi	39	6.3
	Profesör	12	2.0
	Doçent	11	1.8
	Yardımcı Doçent	35	5.7
	Araş. Görevlisi	24	3.9
	Öğretim Görevlisi	29	4.7
	Deneyim Süresi	0-5 yıl arası	147
5-10 yıl arası		217	35.3
10-20 yıl arası		171	27.9
20 yıl üzeri		79	12.9

6.3. Faktör Analizi

Araştırmada denek gruplarının manipülasyon türleri ile ilgili 15 soruya vermiş oldukları cevaplardan yararlanılarak, bu soruların ölçmeyi hedeflediği değişkenlerin kendi aralarında sınıflandırmasını yapmak amaçlanmıştır. Bu amaçla SPSS yazılımında faktör yüklerinin yorumlanmasını daha basite indirgemek amacıyla temel bileşenler analizi varyans maksimizasyonu yöntemi ile keşifsel faktör analizi (KFA) gerçekleştirilmiştir. Bu yöntem, herhangi bir faktör üzerinde ağırlığı fazla olan değişkenlerin sayısını minimize etmeye çalışarak faktörlerin yorumlanmasını kolaylaştırmaktadır.

Temel bileşenler analizi sonuçları, faktörlerin indirgenmesi esnasında faktör yüklerinin literatürde kabul edilen sınır olan 0.50'nin (Vandenbosch, 1996) üstünde olarak gerçekleştirdiğini göstermiştir. Analiz sonucunda ortaya çıkan altı faktör Tablo 6.1 görüldüğü şekilde toplam varyansın %72.40'ını açıklamaktadır. Faktör 1, diğer faktörlerden bağımsız olarak tek başına toplam varyansın en büyük kısmını %15.65'ini açıklayabilmektedir. Faktör yükleri incelendiğinde faktör 1'in "faaliyet gider manipülasyonlarını" içeren değişkenlerden oluştuğu görülmektedir. Faktör 2, ilk faktörden bağımsız bir biçimde toplam varyansın %10,49'lik kısmını açıklamakta ve "faaliyet gelir manipülasyonlarına" ilişkin değişkenleri içermektedir. Diğer faktörler ise sırasıyla, "muhasebe politika değişikliği manipülasyonları", "tahakkuk değişikliği manipülasyonları", "muhasebe kayıt manipülasyonları" ve "stok kayıt manipülasyonları" olarak belirlenmiştir. Ayrıca son dört faktörün toplam varyansı açıklama yüzdeleri sırasıyla, %11.72, %11.60, % 12.25 ve %10.65 olarak bulunmuştur. Her bir değişkenin ilgili faktöre pozitif ve yüksek bir korelasyonla yüklendiği görülmüştür.

Temel bileşenler analizi sonucunda ortaya çıkan faktör yükleri matrisi Tablo 6.2'deki gibidir;

Tablo 6.2. Faktör yükleri matrisi

Manipülasyon Faktörleri	F1	F2	F3	F4	F5	F6
FAALİYET GİDER						
1.1 Üç aylık kâr hedefi için yüksek tutarlı giderin sonraki üç aylık döneme ertelenmesi	.823					
1.2 Yıllık kâr hedefi için yüksek tutarlı giderin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	.882					
1.3 Yıllık kâr hedefi için düşük tutarlı giderin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	.806					
FAALİYET GELİR						
2.1 Ödeme kolaylıkları ile satış gelirlerinin öne alınması		.779				
2.2 Gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunulan mali dönemde satılması		.769				
2.3 Aktife kayıtlı gereksiz varlıkların satışı		.645				
MUHASEBE POLİTİKA DEĞİŞİKLİĞİ						
3.1 Stok değerlemede LİFO yönteminden FIFO yöntemine geçilmesi			.842			
3.2 Amortisman hesaplama yönteminde Azalan Kalanlar yönteminden Normal Amortisman yöntemine geçilmesi			.888			
TAHAKKUK DEĞİŞİKLİĞİ						
4.1 Maddi duran varlıklara amortisman ayrılmaması				.896		
4.2 Aktifteki şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması				.859		
MUHASEBE KAYIT						
5.1 Son üç aylık dönemde yapılan ve gelecek mali dönemi de ilgilendiren giderin yapıldığı dönemde kayıt edilmesi					.750	
5.2 Aralık ayında yapılmış satış ile ilgili fatura işleminin kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi					.756	
STOK KAYIT						
6.1 Stokların gelecekte yüksek fiyatla satılma ihtimali olmasına rağmen düşük fiyatla değerlendirilmesi						.516
6.2 Stok kayıt manipülasyonunun Ar-Ge çalışmalarına destek amacıyla yapılması						.865
6.3 Stok kayıt manipülasyonunun kar hedefi ve yönetici primi sağlamak amacıyla yapılması						.632
Toplam Varyans Açıklama Oran (%72.40)	15.68	10.49	11.72	11.60	12.25	10.65

(F1; Faaliyet gider manipülasyonu, F2; Faaliyet gelir manipülasyonu, F3; Muhasebe politika değişikliği manipülasyonu, F4; Tahakkuk değişikliği manipülasyonu, F5; Muhasebe kayıt manipülasyonu, F6; Stok kayıt manipülasyonu)

Faktör yükleri matrisi, literatürdeki faaliyet ve muhasebe kayıt ana başlıklarında, faaliyet gider, faaliyet gelir, muhasebe (gider) kayıt ve stok kayıt manipülasyonları biçiminde yapılan sınıflandırmanın ülkemiz için de geçerli olduğunu bir kez daha ortaya koyarak önceden yapılmış çalışmaları (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Fischer ve Rosenberg, 1995; Alpkın, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkın ve Aren, 2002)'in sonuçlarını desteklemektedir. Bu matris aynı zamanda literatürdeki sınıflandırmaya tarafımızdan eklenen “muhasebe politika değişikliği ve tahakkuk değişikliği” manipülasyonlarının önemli iki faktör olduğunu ve varyans açıklama oranlarının sırasıyla “%11.72 ve %11.60” olarak gerçekleşmesi bu iki manipülasyon türünün eklenmesiyle ülkemiz için geçerli olan ve altı manipülasyon türünü içeren yeni bir kar manipülasyonları sınıflandırmasını göstermesi açısından büyük önem taşımaktadır.

6.4. Güvenirlik ve Geçerlilik Analizi

Bir çok araştırmacı tarafından kullanılan dört manipülasyon türünü içeren sınıflandırmanın ülkemiz çalışmamız açısından da geçerliliğini korumaktadır. Bu sınıflandırmanın geliştirilmesine yönelik olarak oluşturulan ölçeklerin tümünün güvenirlik ve geçerlikleri sorgulanmıştır. Ölçeklerin güvenirliklerinin (içsel tutarlılığının) değerlendirilmesinde Cronbach alpha- α testinden yararlanılmıştır (Ravichandran ve Arun, 1999: 136; Jonsson, 2000: 1452)

Faktör analizi sonucunda ortaya çıkan faktörlerin güvenirlikleri sırasıyla tablo 6.3'te görüldüğü gibi %82.27, %61.10, %80.89, %83.23, %73.65 ve %62.65 ve altı faktör tarafından açıklanan toplam güvenirlik ise %81.43 olarak bulunmuştur. Faaliyet gelir ve stok kayıt manipülasyonları dışındaki tüm manipülasyon faktörlerine ait güvenirlik (cronbach alfa) katsayılarının uluslararası çalışmalarda %70 olarak kabul edilen güvenirlik (cronbach alfa) katsayısının hayli üzerinde olması oluşturulan ölçeğin güvenirlik koşullarını yerine getirdiğini ve değişkenlerin içsel tutarlılığa sahip olduğunu göstermiştir. Özellikle literatürdeki mevcut sınıflandırmadan (ölçekten) hareketle geliştirilen yeni sınıflandırma (ölçek) içerisindeki “muhasebe politika değişikliği” ve “tahakkuk değişikliği” faktörlerinin güvenirlik katsayılarının %80.89 ve %83.23 olarak

bulunması, bu iki faktörün içsel tutarlılığının olduğunu göstermiştir. Bununla beraber faaliyet gelir ve stok kayıt manipülasyon faktörlerine ait güvenilirlik (cronbach alfa) katsayılarının %60 - %70 arasında olmasına rağmen, bu aralıktaki güvenilirlik katsayılarının bazı araştırmalar için kabul edilebileceğini destekleyen görüşlere rastlamak mümkündür (Santos, 1999; Nunnaly, 1978; Gürsoy ve Gavcar, 2003: 914, Malhotra, 1999:282; Hair ve diğ., 1998:88). Geliştirilen ölçeğin güvenilirliğini göstermek amacıyla gerçekleştirilen güvenilirlik testi (cronbach alfa) sonuçlarına ait sonuçlar tablo 6.3’de raporlanmıştır.

Tablo 6.3. Faktörleri oluşturan değişken sayısı ve güvenilirlik katsayıları

Faktör	Değişken sayısı	Cronbach Alfa katsayısı
1. Faaliyet Gider	3	.8227
2. Faaliyet Gelir	3	.6110
3. Muhasebe Politika Değişikliği	2	.8089
4. Tahakkuk Değişikliği	2	.8323
5. Muhasebe Kayıt	2	.7365
6. Stok Kayıt	3	.6265

Faktör analizinin uygunluğunu ve kullanılan değişkenlerin homojenliğini test etmede KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) örneklem yeterliliği ölçütü ve Barlett testi kullanılmıştır. KMO, gözlenen korelasyon katsayıları büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğünü karşılaştırmak suretiyle örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterliliğini ölçmede kullanılan bir endekstir (Norusis, 1993: 53). Tablo 6.4’e göre çalışmaya ait KMO örneklem yeterliliği ölçütü değerinin %78,1 şeklinde kabul edilebilir sınır olan 0.60’nin üzerinde çıkmıştır. Bu durum ölçekte yer alan değişkenlerin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir. (Sharma,1996). Tablo 6.4’teki Barlett testinin sonuçları (Khi-Kare=2950.31, $p<0.000$) ana kütle içindeki değişkenler arasında bir ilişkinin var olduğunu açıkça göstermektedir.

Tablo 6.4. KMO ve Barlett test sonuçları

Test adı	test değeri
Kaiser-Meyer-Olkin	.781
Örneklem yeterlilik ölçütü	
Barlett test değeri	
Yaklaşık	
Ki-Kare	2950.314
Serbestlik derecesi	105
Anlamlılık	.000

6.5. Temel İstatistikler

6.5.1. Manipülasyon Türlerine ve Değişkenlerine Ait Temel İstatistikler

Tüm denek gruplarının anket sorularına verdikleri cevaplar neticesinde deneklerin manipülasyon türleri ve bu türleri oluşturan değişkenlere (manipülasyonlara) ait etik yargıları ile ilgili olarak ortalamalarını ve standart sapmalarını gösteren temel istatistikler tablo 6.5'te raporlanmıştır.

Tablo 6.5. Manipülasyon türleri ve değişkenleri ile ilgili temel istatistikler

MANİPÜLASYON TÜRLERİ	Ortalama	Standart Sapma
1. FAALİYET GİDER	2.2685	1.2135
1.1 Üç aylık kâr hedefine ulaşabilmek için yüksek tutarlı giderin sonraki ikinci üç aylık döneme ertelenmesi	2.1531	1.3490
1.2 Yıllık kâr hedefi ulaşabilmek için son üç aylık döneme ait yüksek tutarlı giderin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	2.3322	1.4463
1.3 Yıllık kâr hedefi ulaşabilmek için son üç aylık döneme ait düşük tutarlı giderin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	2.3257	1.4410
2. FAALİYET GELİR	2.4041	.9777
2.1 Ödeme kolaylıkları ile satış gelirlerinin öne alınması	2.2602	1.3424
2.2 Gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin kazanma potansiyeli olmasına rağmen içinde bulunulan mali dönemde satılması	3.2492	1.4779
2.3 Aktife kayıtlı gereksiz varlıkların satışı	1.7047	1.1892
3. MUHASEBE POLİTİKA DEĞİŞİKLİĞİ	3.5188	1.4113
3.1 Stok değerlemede LİFO yönteminden FİFO yöntemine geçilmesi	3.5049	1.5442
3.2 Amortisman hesaplama yönteminde Azalan Kalanlar yönteminden Normal Amortisman yöntemine geçilmesi	3.5327	1.5364
4. TAHAKKUK DEĞİŞİKLİĞİ	3.6264	1.3443
4.1 Maddi duran varlıklara amortisman ayrılmaması	3.6319	1.4712
4.2 Aktifteki şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması	3.6189	1.4364
5. MUHASEBE KAYIT	4.0336	1.2025
5.1 Son üç aylık dönemde yapılan ve gelecek mali dönemi de ilgilendiren giderin yapıldığı döneme kayıt edilmesi	3.9052	1.4556
5.2 Aralık ayında yapılmış satış ile ilgili fatura işleminin kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi	4.1678	1.2368
6. STOK KAYIT	3.1779	1.1144
6.1 Stokların gelecekte yüksek fiyatla satılma ihtimali olmasına rağmen düşük fiyatla değerlendirilmesi	3.6531	1.3834
6.2 Stok kayıt manipülasyonunun Ar-Ge çalışmaları destek amacıyla yapılması	2.5229	1.4989
6.3 Stok kayıt manipülasyonunun kar hedefi ve yönetici primi sağlamak amacıyla yapılması	3.3599	1.5277

(5 Yapılması cezalandırılmalıdır, 4 Yapılması kabul edilemez, 3 Sadece bir defaya mahsus yapılabilir, 2 Yapılabilir, ancak çok da uygun değildir, 1 Yapılmasında mahsur yoktur)

Tablo 6.5'te de görüldüğü gibi en az hoşgörü gösterilen manipülasyon türü, muhasebe kayıt manipülasyonudur. Tüm denek grupların ortalamasına göre deneklerin bu manipülasyon türünü etik yargı açısından değerlendirmeleri “yapılması cezalandırılmalıdır” şeklindedir. Bu koşullar altında gerek mali mevzuatın gerekse GKGMİ'nin kabul etmediği uygulamaların denekler tarafından da “etik” görülmediği sonucuna ulaşılabilir. Bu manipülasyon türünü oluşturan iki manipülasyondan etik açıdan en muhafazakar görüleni ise, aralık ayında yapılmış satış ile ilgili fatura işleminin kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi şeklindeki gelir kayıt manipülasyonudur. Bu durum deneklerin özellikle her iki durumunda karı azaltmaya yönelik olmasına rağmen mevcut olan gider kaydı ile ilgili bir belgenin gelecek dönemi ilgilendirmesine rağmen cari döneme kaydedilmesine, cari dönemi ilgilendiren gelir kaydı ile ilgili bir belgenin hiç kaydedilmemiş olmasına daha tepkili davrandıklarını göstermektedir. Bu ortalama farkının deneklerin belki de gider belgesini ilgili olmayan bir döneme kaydetme davranışını “hata”, fakat cari dönemi ilgilendiren bir belgeyi kaydetmemeyi ise “hile” olarak görmelerine bağlanabilir.

Muhasebe kayıt manipülasyonundan sonra denek grupları tarafından etik açıdan daha az hoşgörüyle değerlendirilen manipülasyon türü, tahakkuk değişikliği manipülasyonudur. Heavly (1985) tahakkuk değişikliği manipülasyonunun muhasebe politikası değişikliği manipülasyonuna tercih edildiğini belirtmiştir. Fakat çalışmamızda ortalamalar incelendiğinde muhasebe politika değişikliği tahakkuk değişikliği manipülasyonuna oranla daha hoşgörülü karşılanmaktadır. Bu manipülasyon türü denekler tarafından “yapılması kabul edilemez” olarak değerlendirilmektedir. Ortalamalar dikkate alındığında bu manipülasyon türü içerisinde diğerine göre daha hoşgörülü olarak kabul edilen uygulama, çok düşük bir ortalama farkı ile de olsa şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması manipülasyonudur. Maddi duran varlıklara amortisman ayrılmaması ile şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması manipülasyonlarının ortalaması ve standart sapmaları arasında oldukça küçük bir fark bulunmaktadır.

Muhasebe politika değişikliği manipölasyonunun ortalaması, deneklerin bu manipölasyonu tahakkuk değişikliği manipölasyonu gibi “yapılması kabul edilemez” olarak görmekte birlikte bu manipölasyondan biraz daha ılımlı bir şekilde algıladıklarını ortaya koymaktadır. Bu manipölasyon türünü oluşturan stok değerleme ve amortisman hesaplama yöntemlerinde yapılacak değişikliklerine yönelik manipölasyonların ortalamalarının birbirine çok yakın olduğu gözlemlenmektedir. Hem muhasebe kavramları ve standartlarına hem de GKGMİ’ ne aykırı olan tahakkuk ve muhasebe politika değişikliği uygulamaları doğal olarak denekler tarafından da “yapılması kabul edilemez” bir davranış olarak algılamaları doğal bir davranış olarak karşılanabilir.

Deneklerin stok kayıt manipölasyonları ile ilgili etik yargıları, yukarıda açıklanan diğer manipölasyonlara kıyasla daha hoşgörölüdür. Deneklerin bu manipölasyon türüne karşı diğer manipölasyonlara göre aşırı derecede etik endişeleri bulunmamakla birlikte “yapılması kabul edilemez” olarak algılanmaktadır. Bu manipölasyon türü içerisinde yer alan “ileride yüksek fiyatla satış imkanı olmasına rağmen stokların düşük değerlemeye tabi tutulması” manipölasyonunun ortalaması “yapılması kabul edilemez” dir. Fakat bu manipölasyonun Ar-Ge projelerine destek sağlamak amacıyla yapılması kâr hedefine ulaşmak için yapılmasından daha hoşgöröyle karşılanmaktadır. Hatta stok kayıt manipölasyonunun Ar-Ge çalışmalarına destek olmak amacıyla yapılmasının ortalaması “Sadece bir defaya mahsus yapılabilir” şeklindedir. Bu sonuç deneklerin etik yargıları bir kenara bırakarak şirketlerin yapmış olduğu Ar- Ge faaliyetlerini desteklediğini ve bazı durumlarda şirketin uzun dönemli amaçları doğrultunda etkili olabilecek uygulamalarda daha hoşgörölü olduklarını göstermektedir.

Faaliyet gelir manipölasyonu en hoşgörölü karşılanan manipölasyonlar arasında sayılmaktadır. Özellikle “aktife kayıtlı gereksiz varlıkların satışı” konusundaki uygulama hem faaliyet gelir hem de tüm manipölasyon türleri içerisinde en ılımlı bakılan manipölasyon olarak görölmektedir. Faaliyet gelir manipölasyonları içerisinde “en yüksek ortalama gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunulan mali dönemde satılması” na aittir. Örneklem grubumuzdaki deneklerin ortalamalarına göre, aktife kayıtlı gereksiz varlıkların satışını “yapılabilir, ancak çok da uygun değildir”, ancak ödeme kolaylıklarıyla satışların öne alınmasını “yalnızca bir kez

“yapılabilir” ve önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunan mali dönemde satılması ise “yapılması kabul edilemez” olarak algılanmaktadır. Literatürde Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Fischer ve Rosenberg, 1995; Alpkan, Özer ve Aren; 2002) ile Özer, Alpkan ve Aren, 2002) en hoşgörülü bakılan manipülasyon türünün faaliyet gelir manipülasyonu olmasına rağmen çalışmamızda bu durumun aksine faaliyet gider manipülasyonu çıkmasının, faaliyet gelir manipülasyonları içerisinde yer alan “gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunan mali dönemde satılması” manipülasyonuna karşı deneklerin aşırı muhafazakar tepki göstermelerinden kaynaklanmaktadır.

Burada denekler, büyük ihtimalle manipülasyon gerçekleştirilmemesi sonucu işletmenin elde edebileceği potansiyel getirinin büyüklüğünü dikkate almaktadırlar. Bu yüzden gereksiz varlıkların satışına daha ılımlı bakarken, ödeme kolaylıklarıyla satış gelirlerinin öne alınmasına daha katı ve gelecek dönemde önemli bir getiri elde edilmesi beklenen hisse senedi satışlarına çok daha katı davranmaktadırlar.

Tüm manipülasyon türleri içerisinde en hoşgörülü görüleni faaliyet gider manipülasyonudur. Faaliyet gider manipülasyonları içerisindeki manipülasyonların ortalamaları incelendiğinde mali dönemi aşan gider ertelemelerine, mali dönem içinde kalan gider ertelemelerine oranla daha az hoşgörülü olduklarını göstermektedir. Mali dönem içinde kalan gider ertelemelerinde bilgi kullanıcılarını doğrudan yanıltıcı bir durumunun söz konusu olmamasından dolayı mali dönem dışında kalan gider ertelemelerinden daha ılımlı olarak karşılandığı söylenebilir. Bu sonucun özellikle mali dönem dışında kalan gider ertelemelerinde finansal tabloların bütünlüğünün bozulmasını ve bunun sonucunda bilgi kullanıcılarının mağdur olmalarını deneklerin daha fazla önemsediklerinden kaynaklandığı söylenebilir. Bunun yanında gider ertelemelerinde giderin tutar büyüklüğüne ilişkin ortalamalar birbirine çok yakındır. Bu sonuç deneklerin ertelenen giderin düşük tutarlı veya yüksek tutarlı olmasını fazla önemsemediklerini göstermesi açısından önem taşımaktadır. Fakat literatürdeki çalışmalarda manipülasyonun büyüklüğüne göre etik yargı farklılıkların kanıtlarını sunan çalışmalar bulunmaktadır (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994 Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Elias, 2002, 2004; Özer, Alpkan ve Aren, 2003; Pierce ve Collins, 2005) Çalışmamızda

ise bu duruma ters bir sonuç ile karşılaşılmıştır. Bunun nedeni araştırma örneklemimizin bizzat muhasebe mesleğiyle doğrudan doğruya ilgili çok farklı mesleki unvanlardan oluşmasından kaynaklandığını söylemek mümkündür.

Tablo 6.5'teki ortalamalar incelendiğinde deneklerin GKGMİ, muhasebe kavramları, muhasebe standartları ve vergi mevzuatına aykırı olan uygulamaları "kurala dayalı bakış açısı" değerlendiklerini göstermektedir. Elde edilen bu sonuçlar Bruns ve Merchant (1990)'ın sonuçlarıyla tutarlılık arz etmektedir. "Faaliyet Gider" ve "Faaliyet Gelir" manipülasyonlarının da finansal tabloların güvenilirliğini ve bütünlüğü bozma ve bilgi kullanıcılarının kararlarında mağdur olmalarına sebep olma gibi sonuçlarına rağmen denekler tarafından etik açıdan daha kabul edilebilir olarak değerlendirmeleri kişilerin etik yargılarına kural ve yazılı emirlerin tamamen yön verdiğine dikkat çekmektedir.

6.5.2. Unvana Göre Manipülasyon Türleri ve Değişkenleri İle İlgili Temel İstatistikler

Farklı unvana sahip her bir denek grubunun manipülasyon türlerine göre etik yargılarına ilişkin ortalamalarını ve standart sapmalarını gösteren temel istatistikler tablo 6.6'de görüldüğü gibidir.

Tablo 6.6. Unvana göre manipülasyon türleri ve değişkenleri ile ilgili temel istatistikler

MANİPÜLASYON TÜRLERİ	Bağ ms z Muhasebeci	Bağ ml Muhasebeci	e e	Öğretim Eleman
1. FAALİYET GİDER	2,2362	1,9665	2,7101	2,7303
1.1 Üç aylık kâr hedefine ulaşabilmek için yüksek tutarlı giderin sonraki ikinci üç aylık döneme ertelenmesi	2,1984	1,7905	2,5217	2,5856
1.2 Yıllık kâr hedefi ulaşabilmek için son üç aylık döneme ait yüksek tutarlı giderin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	2,3239	1,9905	2,8936	2,7636
1.3 Yıllık kâr hedefi ulaşabilmek için son üç aylık döneme ait düşük tutarlı giderin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	2,1862	2,1100	2,7447	2,8649
2. FAALİYET GELİR	2,3387	2,3126	2,5957	2,6453
2.1 Ödeme kolaylıkları ile satış gelirlerinin öne alınması	2,1903	2,1238	2,6170	2,5225
2.2 Gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin kazanma potansiyeli olmasına rağmen içinde bulunulan mali dönemde satılması	3,1660	3,2679	3,5319	3,2793
2.3 Aktife kayıtlı gereksiz varlıkların satışı	1,6599	1,5476	1,6383	2,1376
3. MUHASEBE POLİTİKA DEĞİŞİKLİĞİ	3,4393	3,4234	4,1064	3,6284
3.1 Stok değerlendirilmede LİFO yönteminden FİFO yöntemine geçilmesi	3,4211	3,4067	4,0426	3,6514
3.2 Amortisman hesaplama yönteminde Azalan Kalanlar yönteminden Normal Amortisman yöntemine geçilmesi	3,4575	3,4402	4,1702	3,6055
4. TAHAKKUK DEĞİŞİKLİĞİ	3,3394	3,6238	4,1277	4,0591
4.1 Maddi duran varlıklara amortisman ayrılmaması	3,3415	3,6000	4,1489	4,1171
4.2 Aktifteki şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması	3,3279	3,6476	4,1064	4,0091
5. MUHASEBE KAYIT	4,0325	3,9087	4,4787	4,0818
5.1 Son üç aylık dönemde yapılan ve gelecek mali dönemi de ilgilendiren giderin yapıldığı döneme kayıt edilmesi	3,9312	3,6779	4,3830	4,0727
5.2 Aralık ayında yapılmış satış ile ilgili fatura işleminin kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi	4,1382	4,1476	4,5745	4,0991
6. STOK KAYIT	3,0257	3,1090	3,4752	3,5212
6.1 Stokların gelecekte yüksek fiyatla satılma ihtimali olmasına rağmen düşük fiyatla değerlendirilmesi	3,5506	3,7416	3,7021	3,6937
6.2 Stok kayıt manipülasyonunun Ar-Ge çalışmaları destek amacıyla yapılması	2,4878	2,2440	2,5532	3,1182
6.3 Stok kayıt manipülasyonunun kar hedefi ve yönetici primi sağlamak amacıyla yapılması	3,0486	3,3381	4,1702	3,7545

(5 Yapılması cezalandırılmalıdır, 4 Yapılması kabul edilemez, 3 Sadece bir defaya mahsus yapılabilir, 2 Yapılabilir, ancak çok da uygun değildir, 1 Yapılmasında mahsur yoktur)

Tablo 6.6'daki ortalamalar incelendiğinde her bir unvanda etik açıdan en muhafazakar manipülasyon muhasebe kayıt manipülasyonu olarak ortaya çıkmaktadır. Unvanlar içerisinde bu manipülasyon türüne en sert şekilde karşı çıkan beklenen şekilde denetçiler ve sonrasında sıracıyla öğretim elemanları, bağımsız muhasebeci ve bağımlı muhasebeciler gelmektedir. Denetçilerin ve öğretim elemanlarının yaptıkları görev ve sorumluluklarından dolayı bu manipülasyon türüne karşı etik yargılarının bağımsız ve bağımlı muhasebecilerden daha katı olması doğaldır. Her bir unvan içinde manipülasyon tür ve değişkenlerini incelemek unvanların manipülasyonlara bakış açısını anlayabilmemiz açısından daha yararlı sonuçlar verecektir.

Bağımsız muhasebeciler faaliyet gider manipülasyonunu tün denekler grubunda olduğu gibi en hoşgörülü manipülasyon türü olarak değerlendirmektedir. Mali dönemi aşan gider ertelemelerini, mali dönem içinde kalan gider ertelemelerinden etik açıdan daha muhafazakar görmektedir. Düşük tutarlı gider ertelemeleri şeklinde yapılan manipülasyonlara, yüksek tutarlı gider ertelemelerine nazaran çok küçük ortalama farkı ile daha hoşgörülü bakmaktadır.

Faaliyet gider manipülasyonuna göre biraz daha katı olarak bakılan manipülasyon türü faaliyet gelir manipülasyonudur. Özellikle ortalamalar bağımsız muhasebecilerin bu manipülasyon içerisinde yer alan “aktife kayıtlı gereksiz varlıkların satışı” manipülasyonu “yapılabilir, ama çokta uygun değildir” olarak en hoşgörülü, “Ödeme kolaylıkları ile satış gelirlerinin öne alınması” manipülasyonunu “sadece, bir defaya mahsus yapılabilir” olarak ve son olarak “gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin kazanma potansiyeli olmasına rağmen içinde bulunulan mali dönemde satılması” manipülasyonu diğerlerinden gözle görülebilir bir ortalama farkı ile “yapılması kabul edilemez” olarak etik açıdan en muhafazakar manipülasyon olarak karşıladıklarını göstermektedir.

Faaliyet gelir manipülasyonlarından sonra stok kayıt manipülasyonu etik açıdan “yapılması kabul edilemez” ortalaması ile daha katı karşılanmaktadır. Fakat bağımsız muhasebeciler Ar-Ge faaliyetlerine destek amacıyla yapılan stok kayırt manipülasyonu destekler bir tavırla, yöneticinin kar hedefini yakalayıp prim sağlaması amacıyla yapılan stok kayıt manipülasyonundan daha hoş görülü karşılamaktadır.

GKGMİ ve standartlara ters düşen tahakkuk değışiklik manipölasyonu bağımsız muhasebeciler tarafından “yapılması kabul edilemez” şeklinde bir tepki almaktadır. Bu manipölasyon içerisinde yer alan “ duran varlıklara amortisman ayrılmaması” ile “şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması” manipölasyonlarının birbirine çok yakın ortalama değerlere sahip olmasına rağmen, bağımsız muhasebeciler amortisman ayrılmamasını, şüpheli alacaklara karşılık ayrılmamasından daha hassas değerlendirmektedir.

Tahakkuk değışikliğı manipölasyonunu daha katı bir “yapılması kabul edilemez” ortalama ile GKGMİ ve standartlara aykırı başka bir manipölasyon olan muhasebe manipölasyon değışikliğı takip etmektedir. Bu manipölasyon içerisinde yer alan “stok değerlemede LİFO yönteminden FIFO yöntemine geçilmesi” ile “amortisman hesaplama yönteminde azalan kalanlar yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesi” manipölasyonlarının birbirine çok yakın ortalama değerlere sahiptir. Fakat yine de bağımsız muhasebeciler stok yöntem değışikliğini, amortisman yöntem değışikliğinden daha hoş görölü ile karşılamaktadır.

Bağımsız muhasebecilerin etik yargılarında en muhafazar olarak “yapılması cezalandırılmalıdır” ortalaması ile muhasebe kayıt manipölasyonunun olduğı görölmektedir. Bağımsız muhasebeciler gelir kayıt şeklinde yapılan muhasebe kayıt manipölasyonuna, gider kayıt şeklindeki manipölasyonlardan tüm unvanlarda olduğı gibi daha katı baktığı görölmektedir.

Bağımlı muhasebecilerin ortalamaları incelendiğinde en hoşgörölü ve en muhafazakar olarak görölen manipölasyon türleri olarak bağımsız muhasebeciler ile benzerlik göstermektedir. En hoşgörölü ile karşılanan manipölasyon türü olarak faaliyet gider manipölasyonudur. Bağımlı muhasebecilerin mali dönem içinde kalan gider ertelemelerine mali dönem dışında kalan gider ertelemelerine daha hoşgörölü ile bakmalarına karşın, düşük tutarlı gider ertelemelerine yüksek tutarlı gider ertelemelerine oranla çok düşük bir ortalama farkı ile daha muhafazakar baktıkları görölmektedir. Tutar büyüklüğü konusundaki bu sonuç öğretim elemanları benzerlik göstermesi açısından önem taşımaktadır.

Bağımlı muhasebeciler faaliyet gider manipülasyonlarından sonra daha muhafazakar karşıladıkları faaliyet gelir manipülasyonudur. Bu manipülasyon türü içerisinde en hoşgörülü manipülasyon olarak “aktife kayıtlı gereksiz varlıkların satışı” olarak, en hassas olarak ise “gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin kazanma potansiyeli olmasına rağmen içinde bulunulan mali dönemde satılması” manipülasyonundadır. Faaliyet gelir manipülasyonu incelendiğinde tüm unvanların “aktife kayıtlı gereksiz varlıkların satışı” nı en hoşgörülü, “gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin kazanma potansiyeli olmasına rağmen içinde bulunulan mali dönemde satılması” manipülasyonunu ise en katı manipülasyon olarak karşıladıkları açıkça görülmektedir.

Faaliyet gelir manipülasyonundan sonra etik yargıların katıldığı stok kayıt manipülasyonudur. Burada da bağımlı muhasebeciler bağımsız muhasebecilerde olduğu gibi Ar-Ge faaliyetlerine destek amacıyla yapılan stok kayırt manipülasyonu yöneticinin prim sağlama amacına yönelik yapılan stok kayıt manipülasyonundan daha hoş görülüyor karşıladığı görülmektedir. Tablodaki ortalamalar incelendiğinde gerek bağımsız gerekse bağımlı muhasebecilerin manipülasyon türlerini hoşgörü sıralamasını faaliyet gider, faaliyet gelir, stok kayıt manipülasyonları şeklinde yaptıkları gözlemlenmektedir.

Bu iki muhasebeci grubunun muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği manipülasyonları sıralaması değişmiştir. Bağımlı muhasebeciler muhasebe politika değişikliğini, tahakkuk değişikliğinden daha hoşgörülü karşılamaktadırlar. Bağımlı muhasebecilerin bağımsız muhasebecilerden farklı olarak bu manipülasyon türü içerisindeki “şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılması” uygulamasına, “ duran varlıklara amortisman ayrılması” uygulamasından daha hassas olduğu görülmektedir.

Tahakkuk değişikliğinden sonra daha muhafazakar görülen muhasebe politika değişikliği manipülasyonu içerisinde “stok değerlendirme değişikliği”, “ amortisman yöntem değişikliği”nden daha hoşgörülü karşıladığı görülmektedir. Bu ortalamalar bağımsız muhasebecilerin ortalamaları ile benzerlik göstermektedir.

Tablodaki 6.6'daki ortalamalar bağımlı muhasebecilerin etik yargılarında muhasebe kayıt manipülasyonunu en katı bir şekilde ifade ettiklerini olarak göstermektedir. Bağımlı muhasebeciler “gelir kayıt” şeklindeki muhasebe kayıt

manipülasyonuna nazaran “gider kayıt” manipülasyonunu daha hoşgörülü karşılamaktadır. Fakat bağımlı muhasebecilerin ortalamalarının bağımsız muhasebecilerden daha yüksek olması bağımlı muhasebecilerin bu manipülasyonuna verdikleri önemi göstermektedir.

Denetçilere ait ortalamalar incelendiğinde ilk göze çarpan nokta denetçilere ait olan ve özellikle GKGMİ, muhasebe kavramları ve muhasebe standartları, mevzuata aykırı olan son dört manipülasyon türlerinde ortalamaların diğer unvanlara nazaran çok yüksek değerlere sahip olmasıdır. Bu da beklenen bir sonuç olarak karşılanmaktadır. Fakat denetçiler bağımsız ve bağımlı muhasebecilerden farklı olarak öğretim elemanları ile birlikte faaliyet gelir manipülasyonunu diğerlerine oranla daha hoşgörülü olarak karşılamaktadır. Denetçilerin bu manipülasyon içerisinde tüm unvanlarda olduğu gibi “aktife kayıtlı gereksiz varlıkların satışı”nı en hoşgörülü, “gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin kazanma potansiyeli olmasına rağmen içinde bulunulan mali dönemde satılması”nı ise en muhafazakar manipülasyon olarak karşılamaktadır.

Denetçilerin manipülasyonları etik açıdan hoşgörü sıralamasında ikinci sırada faaliyet gider manipülasyonu gelmektedir. Denetçiler bu manipülasyon içerisinde mali dönemi aşan gider ertelemelerini, mali dönem içinde kalan gider ertelemelerinden etik açıdan daha muhafazakar, düşük tutarlı gider ertelemeleri şeklinde yapılan manipülasyonlara, yüksek tutarlı gider ertelemelerine nazaran çok küçük ortalama farkı ile daha hoşgörülü karşılamaktadır.

Denetçiler faaliyet gider manipülasyonundan sonra stok kayıt manipülasyonunu daha hassas değerlendirmektedirler. Özellikle bu manipülasyon içerisinde yöneticinin prim sağlama amacına yönelik yapılan stok kayıt manipülasyonunu Ar-Ge faaliyetlerine destek amacıyla yapılan stok kayırt manipülasyonuna nazaran çok yüksek ortalama farkı ile yüksek etik kaygılarla değerlendirmektedirler.

Denetçiler muhasebe politika değişikliğine tahakkuk değişikliğine nazaran çok düşük ortalama farkı ile daha hoşgörülü bakmaktadır. Denetçiler “amortisman yöntem değişikliğini”, “stok değerlendirme yöntem değişikliği”nden küçük bir ortalama farkı ile etik açıdan daha hassas görmektedir. Muhasebe politika değişikliğinden sonra gelen

tahakkuk değişikliği manipölasyonuda çok katı etik yargılarla karşılanan manipölasyonlar arasındadır. Bu manipölasyon içerisinde yer alan “ duran varlıklara amortisman ayrılmaması” ile “şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması” manipölasyonlarının birbirine çok yakın ortalama değerlere sahip olmasına rağmen, denetçilerin amortisman ayrılmamasını, şüpheli alacaklara karşılık ayrılmamasından daha muhafazakar görmektedirler.

Denetçilerde tüm unvanlarda olduğu gibi etik açıdan en hassas olarak diğer unvanların ortalamalarından çok yüksek bir fark ile muhasebe kayıt manipölasyonunu görmektedirler. Diğer unvanlarda olduğu gibi denetçilerin de gelir kayıt şeklinde yapılan muhasebe kayıt manipölasyonuna, gider kayıt şeklindeki manipölasyonlardan daha duyarlı olduğunu göstermektedir.

Tablo 6.6 öğretim elemanları açısından incelendiğinde manipölasyon türlerini etik açıdan kabul edilebilirlik sıralamasında denetçiler ile paralellik gösterdiği sadece manipölasyon türleri içerisinde önem arz etmeyecek şekilde birkaç noktada farklılıkların olduğu açıkça görölmektedir.

6.5.3. Deneyim Süresine Göre Manipülasyon Türleri ve Değişkenleri İle İlgili Temel İstatistikler

Araştırmamıza katılan farklı deneyim süresine sahip denek gruplarının her bir manipülasyon türü ile ilgili olarak etik yargılarını gösteren temel istatistikler tablo 6.7’de raporlanmıştır.

Tablo 6.7. Deneyim süresine göre manipülasyon türleri ve değişkenleri ile ilgili Temel İstatistikler

MANİPÜLASYON TÜRLERİ	1-5 y l	5-10 y l	10-20 y l	20 y l üzeri
1. FAALİYET GİDER	2,1746	2,4660	2,0789	2,3249
1.1 Üç aylık kâr hedefine ulaşabilmek için yüksek tutarlı giderin sonraki ikinci üç aylık döneme ertelenmesi	2,1565	2,3134	1,9235	2,2152
1.2 Yıllık kâr hedefi ulaşabilmek için son üç aylık döneme ait yüksek tutarlı giderin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	2,1633	2,5833	2,1345	2,4051
1.3 Yıllık kâr hedefi ulaşabilmek için son üç aylık döneme ait düşük tutarlı giderin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	2,2041	2,5161	2,1824	2,3544
2. FAALİYET GELİR	2,3356	2,4543	2,3451	2,5021
2.1 Ödeme kolaylıkları ile satış gelirlerinin öne alınması	2,2041	2,2765	2,2339	2,3544
2.2 Gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin kazanma potansiyeli olmasına rağmen içinde bulunulan mali dönemde satılması	3,0204	3,2304	3,3059	3,5949
2.3 Aktife kayıtlı gereksiz varlıkların satışı	1,7823	1,8605	1,4971	1,5570
3. MUHASEBE POLİTİKA DEĞİŞİKLİĞİ	3,3469	3,4815	3,5533	3,8544
3.1 Stok değerlemede LİFO yönteminden FİFO yöntemine geçilmesi	3,2993	3,4491	3,5562	3,9114
3.2 Amortisman hesaplama yönteminde Azalan Kalanlar yönteminden Normal Amortisman yöntemine geçilmesi	3,3946	3,5139	3,5503	3,7975
4. TAHAKKUK DEĞİŞİKLİĞİ	3,4456	3,5185	3,7690	3,9359
4.1 Maddi duran varlıklara amortisman ayrılmaması	3,4150	3,5346	3,7836	3,9615
4.2 Aktifteki şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması	3,4762	3,5093	3,7544	3,8734
5. MUHASEBE KAYIT	3,4555	4,0926	4,2219	4,5253
5.1 Son üç aylık dönemde yapılan ve gelecek mali dönemi de ilgilendiren giderin yapıldığı döneme kayıt edilmesi	3,2740	4,000	4,0941	4,3924
5.2 Aralık ayında yapılmış satış ile ilgili fatura işleminin kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi	3,6463	4,1889	4,3588	4,6582
6. STOK KAYIT	2,8447	3,1475	3,3294	3,5726
6.1 Stokların gelecekte yüksek fiyatla satılma ihtimali olmasına rağmen düşük fiyatla değerlendirilmesi	3,2925	3,5806	3,8294	4,1392
6.2 Stok kayıt manipülasyonunun Ar-Ge çalışmaları destek amacıyla yapılması	2,2466	2,6129	2,5647	2,7179
6.3 Stok kayıt manipülasyonunun kar hedefi ve yönetici primi sağlamak amacıyla yapılması	3,0000	3,2488	3,5848	3,8734

(5 Yapılması cezalandırılmalıdır, 4 Yapılması kabul edilemez, 3 Sadece bir defaya mahsus yapılabilir, 2 Yapılabilir, ancak çok da uygun değildir, 1 Yapılmasında mahsur yoktur)

Tablo 6.7 incelendiğinde meslek mensubu hangi deneyim süresine sahip olursa olsun etik açıdan en katı şekilde muhasebe kayıt manipülasyonunu kabul ettiklerini göstermektedir. Aynı zamanda “1-5 yıl arası” dışındaki deneyim süresine sahip meslek mensupları muhasebe kayıt manipülasyonunu etik yargı açısından katı bir tavırla “yapılması cezalandırılmalıdır” şeklinde değerlendirirken, “1-5 yıl arası ” deneyim süresine sahip meslek mensupları ise bu manipülasyonu biraz daha ılımlı karşılamakla birlikte “yapılması kabul edilemez” şeklinde değerlendirmişlerdir.

Tablo 6.7’deki sonuçlar incelendiğinde deneklerin meslekte geçirmiş olduğu süre arttıkça özellikle kural ve mevzuata dayalı (muhasebe politika değişikliği, tahakkuk değişikliği, muhasebe kayır ve stok kayıt) manipülasyonlarına olan etik yargılarının giderek katılaştığı açıkça görülmektedir. Bu durumun nedenlerinden biri olarak deneklerin mesleki deneyim ile birlikte kural ve mevzuata olan hakimiyetlerinin artması, bunun sonucunda deneklerin kural ve mevzuata uygunluk davranışını etik yargılarına yansıtmasından, bir başka deyişle sosyalizasyon sürecini tamamlamış olmalarından kaynaklanabilir. Başka bir neden ise deneklerin mesleklerinin ilk yıllarında para/mevki gibi bir takım çıkarlar doğrultusunda önceleri etik açıdan hoşgörülü karşıladıkları bazı davranışları, bu tür kaygılarının ortadan kalkması sonucu etik açıdan daha katı karşılamaları olabilir. Fakat faaliyet gider ve gelir manipülasyonları konusundaki etik yargılarda deneyim süresindeki artışa paralel bir etik yargı katılaşması gözlemlenmemektedir. Bu durumun muhasebe meslek mensuplarının kendilerinin üzerinde kontrol sağlayabildiği uygulamaları “etik açıdan kabul edilemez” olarak görmelerine rağmen, kendilerinin yapılmasına engel olamayacakları uygulamaları ise “etik açıdan kabul edilebilir” olarak değerlendirmelerinden kaynaklanabileceğini söylemek mümkündür. Ortaya çıkan bu sonuçlar literatürdeki Pierce ve Collins (2005) ile Elias (2004)’in sonuçları ile tutarlı kanıtlar sağlamaktadır.

6.6. Hipotez Testleri

6.6.1. Manipülasyon Türlerine Dayal Farklılıkların Bulgular

6.6.1.1. Manipülasyon Türleri Arasındaki Farklılıklar

Araştırmaya katılan deneklerin kar manipülasyon türlerine dayalı olarak her bir manipülasyon türlerinin birbirleri arasındaki etik yargı farklılıklarını ölçmek amacıyla gerçekleştirilen H_1 hipotezinin ikili t testi ile test edilmesi sonucu elde edilen analiz sonuçları tablo 6.8’de raporlanmıştır.

Tablo 6.8. Manipülasyon türleri arasındaki etik yargı farklılıkları

Manipülasyon Türü	Faaliyet Gider	Faaliyet Gelir	Muhasebe Politika Değişikliği	Tahakkuk Değişikliği	Muhasebe Kayıt	Stok Kayıt
	(t)	(t)	(t)	(t)	(t)	(t)
Faaliyet Gider	-	2.793**	-18.378*	-20.477*	-26.625*	-15.153*
Faaliyet Gelir	2.793**	-	-17.933*	-20.246*	-27.925*	-15.053*
Muhasebe Politika Değişikliği	-18.378*	-17.933*	-	-1.624	-9.005*	5.911*
Tahakkuk Değişikliği	-20.477*	-20.246*	-1.624	-	-7.019*	8.402*
Muhasebe Kayıt	-26.625*	-27.925*	-9.005*	-7.019*	-	16.915*
Stok Kayıt	-15.153*	-15.053*	5.911*	8.402*	16.915*	-

*0.001, **0.01 ve ***0.05 hata payı ile anlamlı

Tablo 6.8 incelendiğinde, tüm deneklerin etik yargılarının muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği manipülasyon çiftleri dışındaki tüm manipülasyon türleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını görülmektedir. Tablo 6.8’deki analiz sonuçları, deneklerin **faaliyet gider** manipülasyonu ile faaliyet gelir ($p<0.01$), muhasebe politika değişikliği ($p<0.001$), tahakkuk değişikliği ($p<0.001$), muhasebe kayıt ($p<0.001$) ve stok kayıt manipülasyonları ($p<0.001$); faaliyet gelir manipülasyonu ile muhasebe politika değişikliği ($p<0.001$), tahakkuk değişikliği ($p<0.001$), muhasebe kayıt ($p<0.001$) ve stok kayıt manipülasyonları ($p<0.001$); muhasebe politika değişikliği manipülasyonu ile muhasebe kayıt ($p<0.001$) ve stok kayıt manipülasyonları; tahakkuk değişikliği manipülasyonu ile muhasebe kayıt ($p<0.001$) ve stok kayıt manipülasyonları ($p<0.001$); muhasebe kayıt manipülasyonu ile stok kayıt manipülasyonu ($p<0.001$) arasındaki etik yargı farklılıklarını araştırmak amacıyla oluşturduğumuz H_1 hipotezini desteklerken, tahakkuk değişikliği ile muhasebe politika değişikliği manipülasyonları

($p>0.05$) arasındaki etik yargı farklılıklarını ölçmek amacıyla oluşturduğumuz H_1 hipotezini desteklememektedir. Bu sonuçlar literatürdeki bu şekilde yapılan çalışmalarla (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994 Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Elias, 2002, Özer, Alpkan ve Aren, 2003) tutarlılık göstermektedir. Bu sonuçlar deneklerin, her ikisi de muhasebenin tutarlılık kavramlarına ve GKGMİ'lerine aykırı bir şekilde gerçekleştirilmesine yönelik olarak yapılan muhasebe politikalarında ve tahakkuklardaki değişiklik manipülasyonlarını etik yargılar açısından benzer şekilde algıladıklarını, göstermektedir. Buna karşın deneklerin farklı amaçlar doğrultusunda ve farklı karar örnekleri ile gerçekleştirilen diğer manipülasyon türleri arasında farklılıklar gözettiğini ortaya koymaktadır.

Deneklerin faaliyet manipülasyonları içinde yer alan ve karı arttırma amacına yönelik olarak gerçekleştirilen faaliyet gider ve faaliyet gelir manipülasyonları arasındaki etik yargılarının istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını ifade eden H_1 ($p<0.01$) hipotezinin kabul edilmesini gerektirmektedir. Bu sonuçlar Literatürdeki (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994 Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren, 2003) yapılmış olan çalışmanın sonuçları ile karşılaştırıldığında faaliyet gider ve faaliyet gelir manipülasyonları arasında etik yargılar açısından anlamlı farklılıklar içermesi bakımından bir benzerlik göstermektedir. Fakat bu araştırmamızın bu sonucu deneklerin faaliyet gider manipülasyonlarına faaliyet gelir manipülasyonlarından çok daha hoşgörü ile bakmaları konusunda literatürdeki çalışmalardan farklılaşmaktadır. Bu farklılığın, mevcut sınıflandırmaya tarafımızdan eklenen faaliyet gelir manipülasyonları içerisinde yer alan “gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunulan mali dönemde satılması” davranışına deneklerin aşırı şekilde tepki göstermesinden kaynakladığı söylenebilir.

Tablo 6.8'deki analiz sonuçları aynı zamanda hem muhasebe politika değişikliği hem de tahakkuk değişikliği manipülasyonları, GKGMİ ve muhasebenin temel kavramlarına aykırı olmalarından dolayı deneklerin, tutarlılık kavramına aykırı olarak değişiklik şeklinde gerçekleştirilen bu iki manipülasyon türünü etik yargılar açısından benzer şekilde değerlendirdikleri ve böylece istatistiki olarak etik yargılarda anlamlı bir şekilde farklılaşmanın olmadığı ($t=-1.624$, $p>0.05$) görülmüştür. Böylece değişiklik içeren manipülasyon türleri arasındaki etik yargı farklılıklarının olduğunu ifade eden H_1 hipotezinin reddedilmesini gerekmektedir. Bununla beraber deneklerin tablo 6.5'te görüldüğü üzere tahakkuklar yoluyla yapılan kâr manipülasyonlarına, muhasebe politika değişikliği yoluyla yapılan manipülasyonlara daha hassas görmekteyiz.

6.6.1.2. Manipülasyon Değişkenleri Arasındaki Farklılıklar

Denek gruplarının her bir manipülasyon türünü oluşturan manipülasyon değişkenleri arasındaki etik yargı farklılıklarını ölçen $H_{2.1a}$, $H_{2.1b}$ (faaliyet gider); $H_{2.2a}$, $H_{2.2b}$, $H_{2.2c}$ (faaliyet gelir); $H_{2.3}$ (muhasebe politika değişikliği); $H_{2.4}$ (tahakkuk değişikliği); $H_{2.5}$ (muhasebe kayıt); $H_{2.6a}$, $H_{2.6b}$, $H_{2.6c}$ (stok kayıt) hipotezlerinin ikili t testi ile testine ilişkin sonuçları tablo 6.9'de raporlanmıştır.

Tablo 6.9. Manipülasyon değişkenleri arasındaki etik yargı farklılıkları sonuçları

Manipülasyon değişkenleri çifti	Değişken Ortalamalar	t değerleri
(1.1) - (1.2) ($H_{2.1a}$)	2.15 - 2.33	-3.926*
(1.2) - (1.3) ($H_{2.1b}$)	2.33 - 2.32	.260
(2.1) - (2.2) ($H_{2.2a}$)	2.26 - 3.24	-15.635*
(2.1) - (2.3) ($H_{2.2b}$)	2.26 - 1.70	9.692*
(2.2) - (2.3) ($H_{2.2c}$)	3.24 - 1.70	21.699*
(3.1) - (3.2) ($H_{2.3}$)	3.50 - 3.53	-0.557
(4.1) - (4.2) ($H_{2.4}$)	3.63 - 3.61	0.147
(5.1) - (5.2) ($H_{2.5}$)	3.90 - 4.16	-5.211*
(6.1) - (6.2) ($H_{2.6a}$)	3.65 - 2.52	16.608*
(6.1) - (6.3) ($H_{2.6b}$)	3.65 - 3.35	4.362*
(6.2) - (6.3) ($H_{2.6c}$)	2.52 - 3.35	-12.317*

*0.001, **0.01 ve ***0.05 hata payı ile anlamlı

Tablo 6.9'deki analiz sonuçları, deneklerin mali dönem için kalan ile mali dönemi aşan gider ertelemeleri arasındaki etik yargılarında ($t= -3.926$, $p<0.001$) istatistiksel olarak

anlamalı bir farklılık olduğunu göstermektedir. Bu sonuç manipülasyonun etki dönemi farklılığını araştırmayı amaçlayan $H_{2.1a}$ hipotezinin kabul edilmesini gerektirmektedir. Tablo 6.5'teki ortalamalara göre denekler; mali dönem içinde yapılan gider ertelemelerine, gelecek mali döneme yapılan gider ertelemelerine oranla daha hoşgörülü yaklaşmaktadırlar. Bu sonuç literatürdeki çalışmaların (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994 Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren, 2003) sonuçları ile tutarlılık göstermektedir. Böyle bir hoşgörü, denek gruplarının muhasebe dönemi olan bir takvim yılına ve takvim yılı sonu itibarıyla ortaya çıkan finansal tablolar biçimindeki muhasebe çıktılarına verdikleri önemden kaynaklanabilir.

Fakat mali dönem dışında yapılan gider ertelemelerinde manipülasyonun yüksek ile düşük tutarlı olması denek gruplarının etik yargılarını istatistiki olarak ($t = .260$, $p > 0.05$) farklılaştırmamaktadır. Bu durum yapılan manipülasyonun tutar büyüklüğünü araştırmaya yönelik $H_{2.1b}$ hipotezinin reddedilmesini gerektirmektedir. Denekler gider ertelemelerine ilişkin manipülasyonun tutar büyüklüğü ne olursa olsun mali dönem dışına yapılan gider ertelemelerini etik açıdan benzer şekilde algılamaktadırlar. Bu sonuç gerek küçük gerekse büyük tutarlı şekilde gerçekleştirilen manipülasyonların finansal tablolardaki bilginin güvenilirliğini bozuyor olmasından dolayı olması gereken bir sonuçtur. Fakat literatürdeki çalışmalarda (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994 Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren, 2003) denekleri arasında manipülasyonun tutar büyüklüğü arasında farklılaşmanın olduğuna dair kanıtlar bulunmaktadır. Manipülasyonun tutar büyüklüğü konusundaki bu sonuç ülkemiz açısından deneklerin yapılan manipülasyonun tutar büyüklüğünü dikkate almadıklarını göstermesi açısından önem taşımaktadır. Araştırmamıza katılan deneklerin “yapılan uygulama etik değil ise tutarı hiç önemli değildir” bakış açısına sahip olduklarını göstermektedir.

Deneklerin faaliyet gelir manipülasyonları içerisinde yer alan kârı arttırıcı yönde satış gelirlerinin öne alınması, gelecekte daha fazla getiri sağlanması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunulan mali dönemde satılması ve aktife kayıtlı gereksiz sabit varlıkların satışı şeklindeki manipülasyon değişkenlerinin birbirleri arasındaki etik yargıları istatistiki olarak ($p < 0.001$) anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Bu sonuç,

konuyla ilgili olarak oluşturulan $H_{2.2a}$ ($t= -15.635$, $p<0.001$), $H_{2.2b}$ ($t= 9.692$, $p<0.001$) ve $H_{2.2c}$ ($t= 21.699$, $p<0.001$) hipotezlerinin kabul edilmesi gerektirmektedir. Manipülasyon ortalamalarını gösteren tablo 6.5'te sonuçlar bu manipülasyonlar içerisinde “aktife kayıtlı gereksiz sabit varlık satışı”nın en hoşgörülü, “ödeme kolaylıkları ile satış gelirlerinin öne alınması”nın biraz daha hassas fakat “gelecekte daha önemli getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin mali dönem içinde satılması” davranışının ise etik açıdan en muhafazakar algı üreten manipülasyon olarak ortaya çıkmaktadır.

Deneklerin muhasebe politikalarındaki değişiklik manipülasyonları içerisinde yer alan stok yöntemlerinde ve amortisman hesaplama yöntemlerinde değişiklik manipülasyonları arasındaki etik yargıları istatistiki olarak ($t=-.557$, $p>0.05$) farklılaşmamaktadır. Denekler gerek stok yöntemlerinde gerekse amortisman hesaplama yöntemlerinde yapılan değişikliklere yönelik manipülasyonları etik kabul edilebilirliği açısından benzer şekilde değerlendirmektedir. Bu sonuç ise $H_{2.3}$ hipotezinin reddedilmesini gerektirmektedir. Aslında senaryoda yapılan bu manipülasyonların tutar büyüklükleri arasında farklılık bulunmakla birlikte, denekler tutara aldırılmaksızın aynı yönde etki doğuran ve her ikisi de yöntem değişikliğiyle yapılan ve GKGMİ'lerine aykırı olan manipülasyonlara benzer tepki verdiği görülmüştür. Tutar büyüklüğünün dikkate alınmamasının GKGMİ'lerine aykırı manipülasyonlar olmasından kaynaklandığı söylenebilir.

Deneklerin gerek maddi duran varlıklara amortisman ayrılmaması, gerekse şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması şeklinde yapılan ve tahakkuk değişikliği olarak ifade edilen manipülasyonlar arasında muhasebe politika değişikliği manipülasyonları sonuçlarıyla benzer bir şekilde etik yargılar açısından istatistiki anlamlı bir farklılık ($t=-.147$, $p>0.05$) bulunmamıştır. Bu durum ise bu manipülasyon türü ile ilgili olarak oluşturulan $H_{2.4}$ hipotezinin reddedilmesini gerektirmektedir.

Deneklerin muhasebe kayıt manipülasyonlarından gelecek dönemi ilgilendiren gider kaydının içinde bulunulan mali dönemde yapılması ile aralık ayında yapılmış satış ile ilgili fatura işleminin kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi şeklindeki manipülasyonlar arasındaki etik yargılar istatistiki olarak ($t= -5.211$, $p<0.001$) anlamlı bir şekilde farklılaşmıştır. Bu sonuç gider ve gelir kayıtları şeklinde yapılan muhasebe kayıt

manipülasyonları arasındaki farklılığı ölçmeyi amaçlayan **H_{2.5}** hipotezinin kabul edilmesini gerektirmektedir. Aynı zamanda tablo 6.5'teki ortalamalar, deneklerin gelir kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi manipülasyonu, gelecek dönemin giderinin içinde bulunulan mali döneme kayıt edilmesi manipülasyonuna oranla daha hassas şekilde karşıladığı sonucunu göstermektedir. Bu algı farklılığının deneklerin (1) gelir ve giderleri farklı değerlendirmesi ve/veya (2) ortaya çıkan belgenin kayıt edilmemesine daha aşırı tepki vermesinden kaynakladığını söylemek mümkündür.

Deneklerin etik yargıları stok kayıt manipülasyonlarını oluşturan tüm manipülasyonlar arasında istatistiki olarak ($p < 0.001$) anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır. Bu durum ise stok kayıt manipülasyonu içerisindeki manipülasyonların birbirleri arasındaki etik yargı farklılığını ölçmek amacıyla oluşturulan **H_{2.6a}** ($t = 16.680$, $p < 0.001$), **H_{2.6b}** ($t = 4.362$, $p < 0.001$) ve **H_{2.6c}** ($t = -12.317$, $p < 0.001$) hipotezlerinin kabul edilmesini gerektirmektedir. Tablo 6.5'teki sonuçlar, deneklerin manipülasyonların yapılış amacını dikkate alarak Ar-Ge projelerini finanse etmek amacıyla yapılan stok kayıt manipülasyonlarına, kâr hedeflerine ulaşp, yöneticilerin prim sağlamak amacıyla yapılan stok kayıt manipülasyonlarına oranla daha hoşgörü ile yaklaştıklarını göstermektedir. Bu durum deneklerin ar-ge projelerini finanse etmek amacıyla yapılacak her türlü çabayı destekleyici bir bakış açısına sahip olduğunu göstermesi açısından önem taşımaktadır. Deneklerin, şirketin uzun dönemli çıkarlarına hizmete edecek olacak manipülasyonları daha hoşgörülü karşılarken, yöneticinin prim hedefi için yapılan manipülasyonlara karşı çıkmaları doğal bir sonuç olarak karşılanabilmekle birlikte literatürdeki çalışmaların (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994 Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren, 2003) sonuçlarıyla tutarlıdır.

6.6.2. Unvana Dayal Etik Yargı Farklılıkların Bulgular

6.6.2.1. Gruplararası Etik Yargı Farklılıkları

Faktör analizi ile sınıflandırılmış olan kar yönetimi manipülasyon türlerinin öğretim elemanları, bağımlı muhasebeci, bağımsız muhasebeci ve denetçi unvanlarına sahip denek grupları arasında her bir manipülasyon türüne göre etik yargı farklılıklarını

ölçmek amacıyla oluşturulan H_3 (H_{3a} , H_{3b} , H_{3c} , H_{3d} , H_{3e} , H_{3f}) hipotezlerinin tek yönlü varyans (Anova) analizi ile test edilmesi sonucu ortaya çıkan sonuçlar tablo 6.10'da raporlanmıştır.

Tablo 6.10. Unvana dayalı gruplar arası etik yargı farklılıkları için anova tablosu

MANİPÜLASYON TÜRLERİ	F Değerleri
1. Faaliyet Gider Manipülasyonları (H_{3a})	12.368*
2. Faaliyet Gelir Manipülasyonları (H_{3b})	3.844**
3. Muhasebe Politika Değişikliği Manipülasyonları (H_{3c})	3.558***
4. Tahakkuk Değişikliği Manipülasyonları (H_{3d})	10.150*
5. Muhasebe Kayıt Manipülasyonları (H_{3e})	2.983***
6. Stok Kayıt Manipülasyonları (H_{3f})	6.563*

*0.001, **0.01 ve ***0.05 hata payı ile anlamlı.

Tablo 6.10'daki sonuçlar farklı unvana sahip denek gruplarına dayalı olarak her bir manipülasyon türü için hesaplanan F değerleri tablo değerlerinden yüksektir. Böylece tüm manipülasyon türlerinde farklı unvana sahip denek grupları arasındaki etik yargıların istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını göstermektedir. Bu sonuçlar manipülasyon türlerine unvana dayalı olarak etik yargı farklılıklarının varlığını ortaya koymak amacıyla oluşturulan H_3 hipotezlerinden H_{3a} ($F=12.368$, $p<0.001$), H_{3b} ($F=3.844$, $p<0.01$), H_{3c} ($F=3.558$, $p<0.05$), H_{3d} ($F=10.150$, $p<0.001$), H_{3e} ($F=2.983$, $p<0.05$) ve H_{3f} ($F=6.563$, $p<0.001$) hipotezlerinin kabul edilmesini gerektirmektedir.

Deneklerin ortak bir etik yargıya sahip olmadığı faaliyet gider, faaliyet gelir, muhasebe politika değişikliği, tahakkuk değişikliği, muhasebe kayıt ve stok kayıt şeklindeki her bir manipülasyon türü ile ilgili olarak hangi unvana sahip denek gruplarının benzer, hangilerinin ise farklı etik yargılara sahip olduğunu belirlemek amacıyla yapılan duncan testi sonuçları tablo 6.11 ile tablo 6.16 arasındaki tablolarda sırasıyla raporlanmıştır.

Duncan testi sonucunda oluşan tablolarda unvana göre etik yargıları benzer olan denek grupları aynı alt grup içerisinde toplanmış ve tüm denek gruplarının cevap ortalamaları küçükten büyüğe doğru sıralanarak raporlanmıştır.

Tablo 6.11. Unvana göre faaliyet gider manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Unvan Gruplar	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Bağımlı Muhasebeci	209	1.9665	
Bağımsız Muhasebeci	247	2.2362	
Denetçi	46		2.7101
Öğretim Elemanı	110		2.7303

Tablo 6.11 incelendiğinde deneklerin faaliyet gider manipülasyonlarını etik yargılar açısından değerlendirmeleri sonucunda benzer etik yargılara sahip iki alt grup ortaya çıkmıştır. Bağımlı ile bağımsız muhasebeciler bu konuda ilk alt grubu oluştururken, öğretim elemanları ile denetçiler ikinci alt grubu oluşturmuştur. Bu durum hem bağımlı muhasebeciler ile bağımsız muhasebecilerin hem de öğretim elemanları ile denetçilerinin faaliyet gider manipülasyonlarını benzer şekilde değerlendiklerini göstermiştir. Faaliyet gider manipülasyonları unvanlara göre istatistiki olarak anlamlı bir şekilde değişmektedir. Bu fark bağımlı-bağımsız muhasebeciler ile denetçi ve öğretim elemanları grupları arasındaki farktan kaynaklanmaktadır. Bağımlı ve bağımsız muhasebecilerin oluşturduğu grup faaliyet gider manipülasyonunu ortalama “yapılabilir, ancak uygun değildir” şeklinde değerlendirirken, öğretim elemanları ve denetçilerin oluşturduğu diğer grup ise bu manipülasyonu “sadece bir defaya mahsus yapılabilir” olarak değerlendirmişlerdir. Bu durumda faaliyet gider manipülasyonunu bağımlı ve bağımsız muhasebeciler grubunun, öğretim elemanları ve denetçilerden oluşan gruba göre daha hoşgörü ile karşıladığını söylemek mümkündür.

Tablo 6.12. Unvana göre faaliyet gelir manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Unvan Gruplar	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)		
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar	3.Alt grup için ortalamalar
Bağımsız Muhasebeci	209	2.3126		
Bağımlı Muhasebeci	247	2.3387	2.3387	
Denetçi	47		2.5957	2.5957
Öğretim Elemanı	109			2.6453

Tablo 6.12’ de ortaya çıkan sonuçlar dikkat çekicidir. Denekler faaliyet gelir manipülasyonlarını etik yargılar açısından değerlendirmeleri sonucunda benzer etik yargılara sahip şekilde üç alt gruba ayrılmıştır. Bağımsız muhasebeciler ile bağımlı

muhasebeciler ilk alt grubu, bağımlı muhasebeciler ile denetçiler ikinci alt grubu ve son olarak denetçiler ile öğretim elemanları son alt grubu oluşturmuşlardır. Bağımlı muhasebecilerin hem birinci hem de ikinci grupta yer alması faaliyet gelir manipülasyonu ile ilgili olarak hem bağımsız muhasebeciler hem de denetçiler ile benzer etik yargılara sahip olduğunu göstermiştir. Denetçilerin ise etik yargıları bağımlı muhasebecilerin yanı sıra üçüncü gruptaki öğretim elemanları ile benzer şekilde gerçekleşmiştir. Ortalamalar incelendiğinde etik açıdan faaliyet gelir manipülasyonunu tüm grupların “sadece bir defaya mahsus yapılabilir” şeklinde değerlendirdikleri, buna karşın bu manipülasyona en az hoşgörü gösteren grubun denetçi ve öğretim elemanlarının oluşturduğu grup olduğu görülmüştür.

Tablo 6.13. Unvana göre muhasebe politika değişikliği manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Unvan Gruplar	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Bağımlı Muhasebeci	209	3.4234	
Bağımsız Muhasebeci	247	3.4393	
Öğretim Elemanı	109	3.6284	
Denetçi	47		4.1064

Tablo 6.13’de görüldüğü üzere denekler muhasebe politika değişikliği manipülasyonunu etik yargılar açısından değerlendirmeleri sonucunda iki alt gruba ayrılmıştır. Bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve öğretim elemanları ilk alt grubu oluştururken, sadece denetçiler ikinci alt grubu oluşturmuşlardır. Tablodaki sonuçlar muhasebe politika değişikliği manipülasyonunu bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve öğretim elemanlarının benzer etik yargılarla değerlendirdiklerini, buna karşın, bu üç unvanın oluşturduğu grupla denetçiler arasında istatistiki olarak önemli bir etik yargı farklılığının olduğunu ortaya koymuşlardır. Bağımlı ve bağımsız muhasebeci ile öğretim elemanlarından oluşan ilk grup muhasebe politika değişikliği manipülasyonunu “yapılması kabul edilemez” olarak değerlendirirken, denetçiler ise daha katı bir şekilde “yapılması cezalandırılmalıdır” şeklinde değerlendirmişlerdir. Böylece, denetçilerin diğer unvanlara oranla muhasebe

politika değişikliği manipülasyonuna karşı etik açıdan daha katı yargılara sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 6.14. Unvana göre tahakkuk değişikliği manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Unvan Gruplar	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Bağımsız Muhasebeci	246	3.3394	
Bağımlı Muhasebeci	210	3.6238	
Öğretim Elemanı	110		4.0591
Denetçi	47		4.1277

Tablo 6.14’de ortaya çıkan sonuçlara bakıldığında tahakkuk değişikliği manipülasyonunun denekler tarafından benzer etik yargılarla değerlendirme konusunda bağımsız muhasebeciler ile bağımlı muhasebeciler ve öğretim elemanları ile denetçiler olmak üzere iki alt gruptan oluştuğu görülmüştür. Tabloya göre bağımsız ve bağımlı muhasebecilerin oluşturduğu ilk grup tahakkuk değişikliği manipülasyonunu “yapılması kabul edilemez” olarak değerlendirirken, öğretim elemanları ve denetçilerden oluşan ikinci alt grup ise ilk gruptan daha muhafazakar bir biçimde “yapılması cezalandırılmalıdır” şeklinde değerlendiklerini söylemek mümkündür.

Tablo 6.15. Unvana göre Muhasebe kayıt manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Unvan Gruplar	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Bağımlı Muhasebeci	208	3.9087	
Bağımsız Muhasebeci	246	4.0325	
Öğretim Elemanı	110	4.0818	
Denetçi	47		4.4787

Tablo 6.15 deneklerin muhasebe kayıt manipülasyonunu etik açıdan değerlendirmeleri sonucunda oluşan durumun aynı muhasebe politika değişikliği manipülasyonunu değerlendirmeleri sonucu ile paralellik göstermiştir. Tablo incelendiğinde ilk grupta yer alan bağımlı muhasebeci, bağımsız muhasebeci ve öğretim elemanlarının muhasebe kayıt manipülasyonuna karşı etik yargılarında benzerlikler

olduğunu, buna karşın bu üç unvanın oluşturduğu grupla denetçiler arasında istatistiki olarak önemli bir etik yargı farklılıklarının olduğu sonucuna ulaşılabilir. Bağımlı ve bağımsız muhasebeci ile öğretim elemanlarından oluşan ilk grup muhasebe kayıt manipülasyonunu “yapılması kabul edilemez” olarak değerlendirirken, denetçiler ise çok daha katı bir şekilde “yapılması cezalandırılmalıdır” şeklinde değerlendirmişlerdir.

Böylece, denetçilerin diğer denek gruplarına oranla muhasebe kayıt manipülasyonuna karşı çok daha katı etik yargılara sahip olduğu söylenebilir. Görüldüğü gibi hem muhasebe politika değişikliği hem de muhasebe kayıt manipülasyonlarında denetçiler diğer unvanlara karşı bir grup oluşturmuşlardır. Görevi yapılan işlemlerin GKGMI, mevzuata ve bir takım yönetmeliklere uygunluğunu araştırmak olan denetçilerin gerek muhasebe kayıt manipülasyonları gerekse muhasebe politikalarında ve tahakkuklarda değişiklik yapılmak suretiyle karları manipüle etmeye çalışan yöneticilerin bu şekildeki davranışlarını diğer unvanlara oranla daha katı bir şekilde değerlendirmeleri beklenen bir durumdur.

Tablo 6.16. Unvana göre Stok kayıt manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Unvan Gruplar	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Bağımsız Muhasebeci	246	3.0257	
Bağımsız Muhasebeci	208	3.1090	
Denetçi	47		3.4752
Öğretim Elemanı	110		3.5212

muhasebeci grubu, öğretim elemanları ve denetçilerden oluşan gruba göre daha hoşgörü ile karşıladığını söylemek mümkündür.

Tek yönlü varyans (Anova) analizi sonucunda unvanlara göre etik yargı farklılıklarının ortaya çıktığı her bir manipülasyon türünde bu farklılığın istatistiki olarak hangi unvanlar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Scheffe testinin sonuçları tablo 6.17’de raporlanmıştır.

Tablo 6.17. Manipülasyon türlerinin unvanlar arası farklılıkları gösteren Scheffe testi sonuçları

MANİPÜLASYON TÜRÜ	Mesleki Unvan (I)	Mesleki Unvan (J)	Fark n Ortalamas (J)
FAALİYET GİDER	Bağımsız Muhasebeci	Öğretim Elemanı	-,4941**
	Bağımlı Muhasebeci	Denetçi Öğretim Elemanı	-,7436** -,7638*
FAALİYET GELİR	Bağımlı Muhasebeci	Öğretim Elemanı	-,3327***
MUHASEBE POLİTİKA DEĞİŞİKLİĞİ	Bağımsız Muhasebeci	Denetçi	-,6671***
	Bağımlı Muhasebeci	Denetçi	-,6829***
TAHAKKUK DEĞİŞİKLİĞİ	Bağımsız Muhasebeci	Denetçi Öğretim Elemanı	-,7882** -,7197*
	Bağımlı Muhasebeci	Öğretim Elemanı	-,4353***
MUHASEBE KAYIT	Bağımlı Muhasebeci	Denetçi	-,5701*
STOK KAYIT	Bağımsız Muhasebeci	Öğretim Elemanı	-,4955*
	Bağımlı Muhasebeci	Öğretim Elemanı	-,4122*

*0.001, **0.01 ve ***0.05 anlamlılık düzeyi

Tablo 6.17’deki sonuçlar, faaliyet gider manipülasyonları ile ilgili olarak bağımsız muhasebeciler ile öğretim elemanları (I-J=.4941, $p<0.01$), bağımlı muhasebeciler ile denetçiler (I-J=.7436, $p<0.01$) ve bağımlı muhasebeciler ile öğretim elemanları (I-J=.7638, $p<0.001$) arasındaki etik yargıların istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını göstermektedir.

Faaliyet gelir manipülasyonları ile ilgili sonuçlar, bu manipülasyon türüne karşı etik yargıların sadece bağımlı muhasebeciler ile öğretim elemanları arasında (I-J=.3327, $p<0.05$) istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını göstermektedir. Bu iki unvan dışında kalan diğer unvanların kendi aralarında etik yargılar benzerliklerine sahip

olduğu görülmektedir.

Muhasebe politika değişikliği manipülasyonu ile ilgili sonuçlar denetçilerin etik yargılarının hem bağımlı muhasebeciler (I-J=.6829, $p<0.05$) hem de bağımsız muhasebeciler (I-J=.6671, $p<0.05$) arasında istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılığa sahip olduğunu göstermektedir. Buna karşın denetçilerin bu manipülasyon türü ile ilgili olarak etik yargıları sadece öğretim elemanları ile benzerlik göstermektedir.

Tahakkuk değişikliği manipülasyonuna ilişkin sonuçlar, bu manipülasyon türüne karşı etik yargıların sadece bağımlı muhasebeciler ile denetçiler (I-J= -.7887, $p<0.01$), bağımsız muhasebeciler ile öğretim elemanları (I-J= -.7197, $p<0.001$), bağımlı muhasebeciler ile öğretim elemanları (I-J= .4353, $p<0.05$) arasında istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını göstermektedir.

Muhasebe kayıt manipülasyonu ile ilgili olarak sadece bağımlı muhasebeciler ile denetçiler (I-J= -.5701, $p<0.001$) arasında etik yargılarda istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşmaya rastlandığı görülmektedir.

Son olarak stok kayıt manipülasyonları ile ilgili olarak bağımsız muhasebeciler ile öğretim elemanları (I-J= -.4955, $p<0.001$), bağımlı muhasebeciler ile öğretim elemanları arasındaki etik yargılarda istatistiki olarak anlamlı farklılaşmanın olduğu gözlenmektedir.

6.6.2.2. Grup İçi Etik Yargı Farklılıklar

Bağımsız muhasebeci, bağımlı muhasebeci, denetçi ve öğretim elemanı unvanlarına sahip bireylerden oluşan farklı denek gruplarının her birinin, faktör analizi sonucunda elde edilen altı ana manipülasyon türünü ne ölçüde etik gördüğünü ve bu türlerle ilgili etik yargılarında grup içi farklılıkların olup olmadığını araştırmak amacıyla yapılan ikili t testi sonuçları tablo 6.18 'de raporlanmıştır.

Tablo 6.18. Unvana göre manipülasyon türleri ile ilgili grup içi etik yargı farklılıkları

Denek Gruplar	Manipülasyon Türü	Faaliyet Gider	Faaliyet Gelir	Muhasebe Politika Değişikliği	Tahakkuk Değişikliği	Muhasebe Kayıt	Stok Kayıt
		(t)	(t)	(t)	(t)	(t)	(t)
Bağımsız Muhasebeci	Faaliyet Gider	-	-1.291	-10.789*	-10.283*	-16.975*	-8.418*
	Faaliyet Gelir	-1.291	-	-11.608*	-10.792*	-18.634*	-9.293*
	Muhasebe Politika Değişikliği	-10.789*	-11.608*	-	0.903	-6.558*	4.679*
	Tahakkuk Değişikliği	-10.283*	-10.792*	0.903	-	-7.737*	3.453*
	Muhasebe Kayıt	-16.975*	-18.634*	-6.558*	7.737*	-	11.886*
	Stok Kayıt	-8.418*	-9.293*	4.679*	3.453*	11.886*	-
Bağımlı Muhasebeci	Faaliyet Gider	-	-4.195*	-13.142*	-15.018*	-17.588*	-11.814*
	Faaliyet Gelir	-4.195*	-	-10.387*	-12.835*	-15.678*	-8.987*
	Muhasebe Politika Değişikliği	-13.142*	-10.387*	-	-1.694	-4.899*	3.041**
	Tahakkuk Değişikliği	-15.018*	-12.835*	-1.694	-	-2.509**	5.736*
	Muhasebe Kayıt	-17.588*	-15.678*	-4.899*	-2.509**	-	9.266*
	Stok Kayıt	-11.814*	-8.987*	3.041**	5.736*	5.736*	-
Denetçi	Faaliyet Gider	-	0.435	-5.670*	-6.030*	-7.604*	-2.892**
	Faaliyet Gelir	0.435	-	-6.339*	-7.114*	-8.867*	-4.384*
	Muhasebe Politika Değişikliği	-5.670*	-6.339*	-	-0.106	-1.945	3.088**
	Tahakkuk Değişikliği	-6.030*	-7.114*	-0.106	-	-2.309***	3.483*
	Muhasebe Kayıt	-7.604*	-8.867*	-1.945	-2.309***	-	6.504*
	Stok Kayıt	-2.892**	-4.384*	3.088**	3.483*	6.504*	-
Öğretim Elemanı	Faaliyet Gider	-	0.581	-5.782*	-8.935*	-8.629*	-5.573*
	Faaliyet Gelir	0.581	-	-6.492*	-9.482*	-10.623*	-6.374*
	Muhasebe Politika Değişikliği	-5.782*	-6.492*	-	-3.012**	-3.328*	0.852
	Tahakkuk Değişikliği	-8.935*	-9.482*	-3.012**	-	0.000	4.856*
	Muhasebe Kayıt	-8.629*	-10.623*	-3.328*	0.000	-	5.328*
	Stok Kayıt	-5.573*	-6.374*	0.852	4.856*	5.328*	-

*0.001, **0.01 ve ***0.05 hata payı ile anlamlı.

Tablo 6.18 deki sonuçlar incelendiğinde farklı unvanlara sahip her bir denek grubunun kendi grubu içinde manipülasyon türleri arasındaki etik yargı farklılıkları konusunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Bağımsız muhasebecilerin faaliyet gider ile faaliyet gelir ($t = -1.291$, $p > 0.05$) ve muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği manipülasyon çiftleri ($t = 0.903$, $p > 0.05$) arasındaki etik yargıları benzerlik gösterirken, bunlar dışındaki tüm manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargıları ise istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir. Bu sonuçlar bağımsız muhasebeciler grubu içindeki etik yargı farklılıklarını araştırmak amacıyla oluşturduğumuz H_{4a} hipotezini faaliyet gider ile faaliyet gelir ve muhasebe politika ile tahakkuk değişikliği manipülasyonları açısından desteklenmediğini, fakat bunlar dışındaki tüm manipülasyonlar için bu hipotezin

desteklendiği görülmektedir. Bağımsız muhasebeciler hem faaliyet kararları yoluyla hem de muhasebe kavram ve politikalarında değişiklik yoluyla yapılan manipülasyon türleri arasında farklı bir yargıya sahip olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bağımlı muhasebecilerin faaliyet gider ile faaliyet gelir manipülasyonları arasındaki etik yargıları farklılıkları konusundaki sonuç, bağımsız muhasebeciler, denetçiler ve öğretim elemanları gruplarından farklıdır. Tüm unvan grupları içerisinde faaliyet gider ve gelir manipülasyonları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaz iken, sadece bağımlı muhasebeciler içerisinde istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşmanın ($t = -4.195, p < 0.001$) ortaya çıkması üzerinde düşünülmesi gereken bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır. Tablo 6.18'deki sonuç bağımlı muhasebecilerin bağımsız muhasebeciler gibi muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği manipülasyonları arasında etik yargı farklılıkları gözetmediği görülmektedir. Bu sonuçlar bağımlı muhasebeciler grubu içinde etik yargı farklılıklarını araştırmak amacıyla oluşturduğumuz H_{4b} hipotezinin sadece muhasebe politika ile tahakkuk değişikliği manipülasyonları arasındaki farklılıklar açısından desteklenmediği, bunlar dışındaki tüm manipülasyonlar için bu hipotezin desteklendiği görülmektedir. Elbetteki muhasebe mesleğinin uygulayıcıları olan bu iki grubun sadece bir noktada görüş ayrılığına düşmesi önem arz edebilir. Fakat bu farklılığın, muhasebecilerin bir şirkete bağımlı olarak çalışıp çalışmamasından bir başka deyişle mesleki pozisyonlarından kaynaklandığı söylenebilir.

Denetçiler faaliyet gider ile faaliyet gelir; muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği manipülasyon çiftlerini etik yargılar açısından değerlendirme konusunda bağımsız muhasebeciler benzerlik göstermektedir.

Fakat bunun yanında denetçilerin muhasebe politika değişikliği ile muhasebe kayıt manipülasyon çiftlerini etik yargılar açısından benzer şekilde değerlendirmeleri diğer denek gruplarına göre farklı bir algılama biçimi olarak ortaya çıkmıştır. Denetçilerin faaliyet gider ile faaliyet gelir ($t = .435, p > 0.05$) ve muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği ($t = -0.106, p > 0.05$) ve muhasebe kayıt ile muhasebe politika değişikliği manipülasyonları ($t = -1.945, p > 0.05$) arasındaki etik yargıları benzerlik gösterirken, bunlar dışındaki tüm manipülasyonlar etik yargılarında ise istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşma görülmektedir. Bu tablo sonuçları denetçilerin grubu içinde etik

yargı farklılıklarını araştırmak amacıyla oluşturduğumuz H_{4c} hipotezini faaliyet gider ile faaliyet gelir, muhasebe politika ile tahakkuk değişikliği ve muhasebe kayıt ile muhasebe politika değişikliği manipölasyonları açısından desteklenmediğini, fakat bunlar dışındaki tüm manipölasyonlar için bu hipotezin desteklendiğini göstermektedir. Sadece denetçiler arasında muhasebe kayıt ve muhasebe politika değişikliği manipölasyonları arasında benzerliğin ortaya çıkması denetçilerin icra ettiği mesleğin gerektirdiklerinin etik yargılarına yansdığını göstermesi açısından önem arz etmektedir.

Tablo 6.18'deki sonuçlara göre öğretim elemanlarının faaliyet gider ile faaliyet gelir; muhasebe politika değişikliği ile stok kayıt ve tahakkuk değişikliği ile muhasebe kayıt manipölasyonları arasında etik yargılar açısından istatistiki olarak bir anlamlı bir farklılık ortaya çıkmaktadır. Öğretim elemanlarının faaliyet gider ve faaliyet gelir manipölasyonları arasındaki etik yargıları diğer unvan gruplarıyla ortak algıyı gösterirken, muhasebe politika değişikliği ile stok kayıt ve tahakkuk değişikliği ile muhasebe kayıt manipölasyonları arasındaki etik yargılar konusunda diğer unvan gruplarından farklılık göstermektedir. Öğretim elemanlarının faaliyet gider ile faaliyet gelir ($t= 0.581, p>0.05$) ve muhasebe politika değişikliği ile stok kayıt ($t= 0.852, p>0.05$) ve muhasebe kayıt ile tahakkuk değişikliği manipölasyonları ($t= -0.000, p>0.05$) arasındaki etik yargıları benzerlik gösterirken, bunlar dışındaki tüm manipölasyonlar etik yargılarında ise istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşma görölmektedir. Bu tablo sonuçları öğretim elemanları grubu içinde etik yargı farklılıklarını araştırmak amacıyla oluşturduğumuz H_{4d} hipotezini faaliyet gider ile faaliyet gelir, muhasebe politika değişikliği ile stok kayıt ve muhasebe kayıt ile tahakkuk değişikliği manipölasyonları açısından desteklenmediğini, fakat bunlar dışındaki tüm manipölasyonlar için bu hipotezin desteklendiğini göstermektedir

6.6.3. Deneyim Süresine Dayal Farklıklar

6.6.3.1. Gruplararası Etik Yargı Farklıklar

Çalışmada deneyim süresine göre etik yargılarda farklılıkların olup olmadığını araştırmaya yönelik olarak muhasebe mesleğiyle uğraşan farklı mesleki unvanlara sahip denek gruplarının meslekte geçirmiş olduğu deneyim süreleri “1-5 yıl arası”, “5-10 yıl

arası”, “10-20 yıl arası” ve “20 yıl üzeri” şeklinde dört deneyim grubu şeklinde sınıflandırılmıştır.

Faktör analizi ile sınıflandırılmış olan kar yönetimi manipülasyon türlerinin farklı deneyim süresine sahip denek grupları arasında değişen etik yargı farklılıklarını ölçmek amacıyla geliştirilen H_5 (H_{5a} , H_{5b} , H_{5c} , H_{5d} , H_{5e} , H_{5f}) hipotezlerinin tek yönlü varyans (Anova) analizi ile test edilmesi sonucu ortaya çıkan sonuçlar tablo 6.19’da raporlanmıştır.

Tablo. 6.19. Deneyim süresine dayalı gruplar arası etik yargı farklılıkları için anova tablosu

MANİPÜLASYON TÜRLERİ	F Değerleri
1. Faaliyet Gider Manipülasyonları (H_{5a})	3.681***
2. Faaliyet Gelir Manipülasyonları (H_{5b})	0.901
3. Muhasebe Politika Değişikliği Manipülasyonları (H_{5c})	2.312
4. Tahakkuk Değişikliği Manipülasyonları (H_{5d})	3.409***
5. Muhasebe Kayıt Manipülasyonları (H_{5e})	18.695*
6. Stok Kayıt Manipülasyonları (H_{5f})	9.053*

*0.001, **0.01 ve ***0.05 hata payı ile anlamlı.

Tablo 6.19’deki analiz sonuçları incelendiğinde faaliyet gelir ve muhasebe politika değişikliği manipülasyonları dışındaki tüm manipülasyon türlerinde hesaplanan F değerlerinin tablo değerlerinden yüksek olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar bu iki manipülasyon dışında kalan tüm manipülasyon türlerinde farklı deneyim süresine sahip denek grupları arasındaki etik yargıların istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını göstermektedir.

Böylece deneyim süresine dayalı olarak manipülasyon türlerine göre etik yargı farklılıklarını araştırmak amacıyla oluşturulan H_{5b} ($F=0.901$, $p>0.05$) ve H_{5c} ($F=2.312$, $p>0.05$) hipotezlerinin reddedilmesini, H_{5a} ($F=3.681$, $p<0.05$), H_{5d} ($F=3.409$, $p<0.05$), H_{5e} ($F=18.695$, $p<0.001$) ve H_{5f} ($F=9.053$, $p<0.001$) hipotezlerinin istatistiki olarak kabul edilmesini gerektirmektedir.

Faktör analizi sonucunda ortaya çıkan altı manipülasyon faktörünün deneyim süresine göre ilişkisini gösteren spearman sıra korelasyonu matrisi sonuçları tablo 6.20’de raporlanmıştır. Manipülasyon türlerinin kendi aralarındaki ve deneyim süreleri

ile etkileşimlerini ortaya koyan bu matris incelendiğinde, faaliyet gider ($r = -.030$, $p > 0.05$) ve faaliyet gelir ($r = .026$, $p > 0.05$) manipülasyonları ile deneyim süresi arasında bir ilişkinin var olmadığı, buna rağmen, muhasebe politika değişikliği ($r = .111$, $p < 0.01$), tahakkuk değişikliği ($r = .142$, $p < 0.01$), muhasebe kayıt ($r = 0.277$, $p < 0.01$) ve stok kayıt ($r = 0.208$, $p < 0.01$) manipülasyonları ile deneyim süresi arasında kuvvetli ve pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu görülmüştür.

Tablo 6.20. Manipülasyon türlerinin deneyim süresine ilişkin korelasyon matrisi

Faktörler		Faaliyet gider	Faaliyet gelir	Muhasebe politika değişikliği	Tahakkuk değişikliği	Muhasebe kayıt	Stok kayıt	Deneyim Süresi
Faaliyet gider	Coefficient	1.000	.328**	.131**	.144**	.039	.155**	-.030
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.336	.000	.453
	N	612	610	610	610	609	608	611
Faaliyet gelir	Coefficient		1.000	.191**	.188**	.111**	.266**	.026
	Sig. (2-tailed)			.000	.000	.006	.000	.517
	N		612	609	610	608	608	611
Muhasebe politika değişikliği	Coefficient			1.000	.343**	.425**	.346**	.111**
	Sig. (2-tailed)				.000	.000	.000	.006
	N			612	610	608	608	611
Tahakkuk değişikliği	Coefficient				1.000	.394**	.437**	.142**
	Sig. (2-tailed)					.000	.000	.000
	N					609	609	612
Muhasebe kayıt	Coefficient					1.000	.387**	.277**
	Sig. (2-tailed)						.000	.000
	N					611	607	610
Stok kayıt	Coefficient						1.000	.208**
	Sig. (2-tailed)							.000
	N						611	610
Deneyim süresi	Coefficient							1.000
	Sig. (2-tailed)							
	N							614

**Korelasyon 0.01 çift taraflı önem düzeyine sahiptir.

*Korelasyon 0.05 çift taraflı önem düzeyine sahiptir.

Farklı deneyim süresine sahip denek gruplarının ortak bir etik yargıya sahip olmadığı faaliyet gider, tahakkuk değişikliği, muhasebe kayıt ve stok kayıt manipülasyon türleri ile ilgili olarak hangi deneyim süresine sahip denek gruplarının benzer, hangilerinin ise farklı etik yargılara sahip olduğunu belirlemek amacıyla yapılan duncan testi sonuçları tablo 6.21 ile tablo 6.25 nolu tablolarda raporlanmıştır.

Tablo 6.21. Deneyim süresine göre faaliyet gider manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Deneyim süresi	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
10-20 yıl arası	169	2.0789	
1-5 yıl arası	147	2.1746	2.1746
20 yıl üzeri	79	2.3249	2.3249
5-10 yıl arası	216		2.4660

Tablo 6.21 incelendiğinde farklı deneyim süresine sahip deneklerin faaliyet gider manipülasyonlarını etik yargılar açısından değerlendirmeleri sonucunda benzer etik yargılara sahip iki alt grup oluşturduğu ortaya çıkmaktadır. “1-5 yıl arası” ve “20 yıl üzeri” deneyime sahip denek gruplarının hem ilk hem de ikinci grupta yer aldığı görülmüştür. Özellikle bu manipülasyon türünü “5-10 yıl arası” deneyim süresine sahip meslek üyelerinin etik açıdan daha muhafazakar karşıladıklarını, “10-20 yıl arası” deneyime süresine sahip olanların ise bu konuda en ılımlı olduklarını söylemek mümkündür.

Tablo 6.22. Deneyim süresine göre muhasebe politika değişikliği manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Deneyim süresi	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
1-5 yıl arası	147	3.3469	
5-10 yıl arası	216	3.4815	
10-20 yıl arası	169	3.5533	3.5533
20 yıl üzeri	79		3.8544

Farklı deneyim süresine sahip denekler arasında muhasebe politika değişikliği manipülasyon türü konusundaki etik yargı farklılıklarını ölçmek amacıyla geliştirilen H_{6c} hipotezinin tek yönlü varyans analizi ile test edilmesi sonucunda ($F=2.312$, $p>0.05$) ilgili hipotez reddedilmiş olmasına rağmen, duncan ve Scheffe testleri sonucunda deneklerin bu manipülasyon türüne karşı etik yargıların farklı iki alt grubu oluşturduğu görüldüğünden dolayı $p>0.05$ anlamlılık düzeyinde reddedilen H_{5c} hipotezi ($F=2.312$, $p<0.10$) düzeyinde kabul edildiği varsayımıyla, bu manipülasyon türü ile ilgili gerçekleştirilen duncan testinin sonuçları tablo 6.22’de raporlanmıştır. Tabloya göre bu

manipülasyon türü ile ilgili olarak benzer etik yargıları oluşturan denekler iki alt gruba ayrılmıştır. “1-5 yıl arası”, “5-10 yıl arası” ve “10-20 yıl arası” deneyim süresine sahip olanlar ilk alt grubu oluştururken, “10-20 yıl arası”, ilk gruba ortak bir şekilde “20 yıl üzeri” deneyim süresine sahip deneklerle birlikte ikinci alt grubu oluşturmuştur. İki alt grup arasındaki etik yargılar istatistiksel olarak farklılaşmıştır. Her iki grupta bu manipülasyonu “yapılması kabul edilemez” olarak değerlendirmekle birlikte özellikle ikinci grupta yer alan “20 yıl üzeri” deneyim süresine sahip deneklerin bu konudaki değerlendirmelerinin daha katı olduğu göze çarpmıştır. Deneklerin deneyim sürelerinin artmasıyla birlikte bu manipülasyona olan etik yargılarının giderek katılaşması dikkat çekici noktalardan bir noktadır.

Tablo 6.23. Deneyim süresine göre tahakkuk değişikliği manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Deneyim süresi	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
1-5 yıl arası	147	3.4456	
5-10 yıl arası	216	3.5185	
10-20 yıl arası	171	3.7690	3.7690
20 yıl üzeri	78		3.9359

Tablo.6.23. incelendiğinde farklı deneyim süresine sahip denek gruplarının tahakkuk değişikliği manipülasyon türünü etik açıdan değerlendirmeleri sonucunda muhasebe politika değişikliği manipülasyonunu değerlendirmeleri ile her konuda benzerlik taşıdığı görülmüştür.

Tablo.6.24. Deneyim süresine göre muhasebe kayıt manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Deneyim süresi	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)		
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar	3.Alt grup için ortalamalar
1-5 yıl arası	146	3.4555		
5-10 yıl arası	216		4.0926	
10-20 yıl arası	169		4.2219	
20 yıl üzeri	79			4.5253

Tablo 6.24 incelendiğinde farklı deneyim süresine sahip deneklerin muhasebe kayıt manipülasyon türünü etik yargılar konusundaki değerlendirmeler sonucu üç farklı alt grubun ortaya çıktığı ortaya çıkmaktadır. “1-5 yıl arası” ile “5-10 yıl arası” deneyime sahip ilk alt grubu oluşturan denekler bu manipülasyon türünü “yapılması kabul edilemez” şeklinde benzer etik yargılarla diğer alt gruplardan daha hoşgörülü bir şekilde değerlendirmektedir. “10-20 yıl arası” ve “20 yıl üzeri” deneyime sahip denekler ise farklı etik yargılara sahip bir şekilde ikinci ve üçüncü alt grubu oluşturmaktadır. Gerek “10-20 yıl arası” gerekse “20 yıl üzeri” deneyime sahip denekler bu manipülasyon türünü “yapılması cezalandırılmalıdır” şeklinde kabul etmekle birlikte özellikle “20 yıl üzeri” deneyime sahip deneklerin değerlendirmelerinin bu konuda daha hassas olduğu görülmektedir.

Tablo.6.25. Deneyim süresine göre stok kayıt manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Deneyim süresi	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)		
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar	3.Alt grup için ortalamalar
1-5 yıl arası	146	2.8447		
5-10 yıl arası	216		3.1475	
10-20 yıl arası	169		3.3294	3.3294
20 yıl üzeri	79			3.5726

Tablo.6.25’teki sonuçlar stok kayıt manipülasyon türü ile ilgili etik değerlendirmeler sonucunda muhasebe kayıt manipülasyonlarında olduğu gibi üç farklı alt grup ortaya çıktığını göstermektedir. İlk alt grubu tek başına oluşturan “1-5 yıl arası” deneyime sahip denekler bu manipülasyon türünü “sadece bir defaya mahsus yapılabilir” şeklinde diğer gruplara nazaran çok daha hoşgörülü bir şekilde değerlendirmektedir. “5-10 yıl arası” ve “10-20 yıl arası” deneyime sahip denekler “yapılması kabul edilemez” şeklinde benzer etik yargılara sahip olarak ikinci alt grubu oluşturmaktadır. “10-20 yıl arası” deneyime sahip deneklerin “20 yıl üzeri” deneyime sahip deneklerle birlikte üçüncü grubu oluşturduğu ve bu grubun bu manipülasyon türünü etik değerlendirmelerinin daha katı şekilde “yapılması kabul edilemez” olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yapılan duncan testleri sonucunda faaliyet gider manipülasyonları dışındaki muhasebe politika değişikliği, tahakkuk değişikliği, muhasebe kayıt ve stok kayıt manipülasyon türlerinde deneklerin deneyim sürelerinin artıkça etik yargılarının de giderek katılaştığı açıkça görülmektedir. Deneklerin mesleğin ilk yıllarında yukarıda bahsedilen manipülasyonlar konusunda daha az etik kaygı duyarken, deneyim süresinin “20 yıl üzeri” gibi bir aşamada etik kaygıların en yüksek aşamaya geldiği görülmektedir. Bu durumun kişilerin meslekte geçirmiş olduğu deneyim süresinin artmasıyla mesleğin gerektirdiği mevzuata ve kurallara uyulması zorunluluğunun etik yargılara yansımından veya sahip olduğu kariyere uygun hareket etme davranışından kaynaklandığı düşünülebilir.

Tek yönlü varyans (Anova) analizi sonucunda deneyim sürelerine göre etik yargı farklılıklarının ortaya çıktığı her bir manipülasyon türünde bu farklılığın istatistiki olarak hangi deneyim sürelerine sahip denekler unvanlar arasında olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Scheffe testinin sonuçları tablo 6.26’de raporlanmıştır.

Tablo 6.26. Manipülasyon türlerinin deneyim süreleri arasındaki farklılıkları gösteren Scheffe testi sonuçları

MANİPÜLASYON TÜRÜ	Deneyim Süresi (I)	Deneyim Süresi (J)	Fark n Ortalamas I J
FAALİYET GİDER	5-10 yıl	10-20 yıl	,3812***
MUHASEBE POLİTİKA DEĞİŞİKLİĞİ	1-5 yıl	20 yıl üzeri	-,5075**
	5-10 yıl	20 yıl üzeri	-,3729***
TAHAKKUK DEĞİŞİKLİĞİ	1-5 yıl	10-20 yıl	-,3234***
	1-5 yıl	20 yıl üzeri	-,4903**
	5-10 yıl	20 yıl üzeri	-,4174***
MUHASEBE KAYIT	1-5 yıl	5-10 yıl	-,6371*
	1-5 yıl	10-20 yıl	-,7664*
	1-5 yıl	20 yıl üzeri	-1,0698*
	5-10 yıl	20 yıl üzeri	-4,327***
STOK KAYIT	1-5 yıl	10-20 yıl	-,4846**
	1-5 yıl	20 yıl üzeri	-,7279*
	5-10 yıl	20 yıl üzeri	-,4252***

*0.001, **0.01 ve ***0.05 anlamlılık düzeyi

Tablo 6.26 incelendiğinde faaliyet gider manipülasyon türü ile ilgili olarak genelde farklı deneyim sürelerine sahip denek gruplardan sadece “5-10 yıl arası” ile “10-20 yıl arası” deneyim sürelerine sahip olan denek grupları arasında (I-J=.3812, $p<0.05$) etik yargılarda istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşma olduğu gözlemlenmiştir.

Muhasebe politika değişikliği manipülasyon türü konusunda “20 yıl üzeri” deneyime sahip denek grubunun, deneyim süreleri hem “1-5 yıl arası” (I-J=.5075, $p<0.01$) ile hem de “5-10 yıl arası” (I-J=.3729, $p<0.05$) olan denek grupları ile arasındaki etik yargılarda istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşma gözlemlenmiştir.

Tahakkuk değişikliği manipülasyonu incelendiğinde ise “1-5 yıl arası” deneyim süresine sahip denek grubunun bu manipülasyon türü ile ilgili olarak hem “10-20 yıl arası” (I-J=.3234, $p<0.05$) ile hem de “20 yıl üzeri” (I-J=.4903, $p<0.01$) deneyim süresine sahip denek grupları arasında istatistiki olarak etik yargı farklılıklarının olduğu görülmüştür. Aynı zamanda “5-10 yıl arası” ile “20 yıl üzeri” deneyim sürelerine sahip denek grupları arasında da istatistiki olarak farklılaşma ortaya çıkmıştır. (I-J=.4174, $p<0.05$)

Muhasebe kayıt manipülasyonu ile ilgili ortaya çıkan sonuç, etik yargı farklılıklarının ortaya çıktığı denek grupları sayısının en fazla olması noktasında diğer manipülasyon türlerinden farklılaşmıştır. Özellikle “1-5 yıl arası” deneyime sahip denek grubu ile diğer tüm deneyim sürelerine sahip denek grupları arasındaki etik yargı farklılıklarının istatistiki olarak anlamlı olması göze çarpmaktadır. (I-J=.6371, $p<0.001$; I-J=.7664, $p<0.001$; I-J=1.698, $p<0.001$) Genel de deneyim sürelerinin deneklerin bu manipülasyona ait etik yargılarını farklılaştırdığını söylemek mümkündür.

Son olarak stok kayıt manipülasyonu ile ilgili olarak “1-5 yıl arası” deneyim süresine sahip denek grubunun hem “10-20 yıl arası” (I-J=.4846, $p<0.01$) ile hem de “20 yıl üzeri” (I-J=.7279, $p<0.001$) deneyim süresine sahip denek grupları arasındaki etik yargıların istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını söylemek mümkündür. Aynı zamanda “5-10 yıl arası” ile “20 yıl üzeri” deneyim sürelerine sahip denek grupları arasında da istatistiki olarak farklılaşma (I-J=.4252, $p<0.05$) gözlemlenmektedir. Bu manipülasyonla ilgili ortaya çıkan sonuçlar tahakkuk değişikliği manipülasyonu sonuçlarıyla tamamen benzerlik göstermektedir.

Tablo 6.26'daki sonuçlar incelenen en önemli nokta özellikle muhasebe politika değişikliği, tahakkuk değişikliği, muhasebe kayıt ve stok kayıt manipülasyonlarında "1-5 yıl" arası deneyim süresine sahip denekler ile diğer deneyim süresine sahip denek grupları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılaşmanın olduğudur. Bu durumun nedenlerinden biri olarak deneklerin mesleki deneyim ile birlikte kural ve mevzuata olan hakimiyetlerinin artması, bunun sonucunda deneklerin kural ve mevzuata uygunluk davranışını etik yargılarına yansıtmasından, bir başka deyişle sosyalizasyon sürecini tamamlamış olmalarından kaynaklanabilir. Diğerleri ise deneklerin mesleklerinin ilk yıllarında para/mevki gibi bir takım çıkarlar doğrultusunda önceleri etik açıdan hoşgörülü karşıladıkları bazı davranışları, bu tür kaygılarının ortadan kalkması sonucu etik açıdan daha katı karşılamaları gösterilebilmektedir.

6.6.3.2. Grup İçi Etik Yargı Farklılıkları

Farklı deneyim süresine sahip bireylerden oluşan denek gruplarının her birinin, faktör analizi sonucunda elde edilen altı ana manipülasyon türünü ne ölçüde etik gördüğünü ve bu türlerle ilgili etik yargılarında grup içi farklılıkların olup olmadığını araştırmak amacıyla yapılan ikili t testi sonuçları tablo 6.27 'de raporlanmıştır.

Tablo 6.27. Deneyim süresine göre manipülasyon türleri ile ilgili grup içi etik yargı farklılıkları

Denek Gruplar	Manipülasyon Türü	Faaliyet Gider	Faaliyet Gelir	Muhasebe Politika Değişikliği	Tahakkuk Değişikliği	Muhasebe Kayıt	Stok Kayıt
		(t)	(t)	(t)	(t)	(t)	(t)
1-5 yıl	Faaliyet Gider	-	-1.711	-8.714*	-9.738*	-9.308*	-9.034*
	Faaliyet Gelir	-1.711	-	-7.952*	-9.577*	-8.694*	-5.291*
	Muhasebe Politika Değişikliği	-8.714*	-7.952*	-	-0.771	-0.853	4.450*
	Tahakkuk Değişikliği	-9.738*	-9.577*	-0.771	-	-0.055	5.503*
	Muhasebe Kayıt	-9.308*	-8.694*	-0.853	-0.055	-	5.333*
	Stok Kayıt	-9.034*	-5.291*	4.450*	5.503*	5.333*	-
5-10 yıl	Faaliyet Gider	-	0,034	-8,988*	-9,387*	-14,638*	-6,873*
	Faaliyet Gelir	0,034	-	-9,732*	-10,225*	-16,886*	-8,098*
	Muhasebe Politika Değişikliği	-8,988*	-9,732*	-	-0,330	-6,725*	3,234*
	Tahakkuk Değişikliği	-9,387*	-10,225*	-0,330	-	-6,218*	4,176*
	Muhasebe Kayıt	-14,638*	-16,886*	-6,725*	-6,218*	-	11,176*
	Stok Kayıt	-6,873*	-8,098*	3,234*	4,176*	11,176*	-
10-20 yıl	Faaliyet Gider	-	-3,096**	-10,852*	-14,362*	-17,575*	-10,313*
	Faaliyet Gelir	-3,096**	-	-10,230*	-12,423*	-17,790*	-9,502*
	Muhasebe Politika Değişikliği	-10,852*	-10,230*	-	-1,580	-5,830*	2,142**
	Tahakkuk Değişikliği	-14,362*	-12,423*	-1,580	-	-3,952*	4,391*
	Muhasebe Kayıt	-17,575*	-17,790*	-5,830*	-3,952*	-	9,317*
	Stok Kayıt	-10,313*	-9,502*	2,142**	4,391*	9,317*	-
20 yıl üzeri	Faaliyet Gider	-	-1,400	-8,833*	-8,120*	-13,920*	-7,852*
	Faaliyet Gelir	-1,400	-	-8,053*	-8,414*	-15,747*	-7,573*
	Muhasebe Politika Değişikliği	-8,833*	-8,053*	-	-0,534	-4,727*	2,084***
	Tahakkuk Değişikliği	-8,120*	-8,414*	-0,534	-	-4,687*	2,527**
	Muhasebe Kayıt	-13,920*	-15,747*	-4,727*	-4,687*	-	9,178*
	Stok Kayıt	-7,852*	-7,573*	2,084***	2,527**	9,178*	-

*0.001, **0.01 ve ***0.05 hata payı ile anlamlı.

1-5 yıl arası deneyim süresine sahip deneklerin faaliyet gider ile faaliyet gelir ($t = -1.711$, $p > 0.05$) ve muhasebe politika değişikliği ($t = -0.771$, $p > 0.05$) ile tahakkuk değişikliği ve muhasebe kayıt, ($t = -1.711$, $p > 0.05$) ve tahakkuk değişikliği ile muhasebe kayıt ($t = -0.055$, $p > 0.05$) manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargıları benzerlik göstermektedir. Fakat bunlar dışındaki tüm manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargıları ise istatistik olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir. Bu sonuçlar 1-5 yıl arası deneyim süresine sahip grup içindeki etik yargı farklılıklarını araştırmak amacıyla oluşturduğumuz H_{6a} hipotezini faaliyet gider ile faaliyet gelir, muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği ve muhasebe kayıt; tahakkuk değişikliği ve muhasebe kayıt manipülasyonları arasındaki farklılıklar açısından desteklemediğini, fakat bunlar dışındaki tüm manipülasyonlar için bu hipotezin desteklediğini göstermektedir.

5-10 yıl arası deneyim süresine sahip deneklerin faaliyet gider ile faaliyet gelir (0.34, $p>0.05$) sadece muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği manipülasyon çiftleri ($t= -0.330$, $p>0.05$) arasındaki etik yargıları benzerlik göstermektedir. Fakat bunlar dışındaki tüm manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargıları ise istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir. Bu sonuçlar 5-10 yıl arası deneyim süresine sahip grup içindeki etik yargı farklılıklarını araştırmak amacıyla oluşturduğumuz H_{6b} hipotezini faaliyet gider ile faaliyet gelir ve muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği manipülasyonları arasındaki farklılıklar açısından desteklemediğini, fakat bunlar dışındaki tüm manipülasyonlar için bu hipotezin desteklediğini göstermektedir.

10-20 yıl arası deneyim süresine sahip deneklerin yargıları sadece muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği ($t= -1.580$, $p>0.05$) manipülasyon çiftleri arasında benzerlik göstermektedir. Fakat bunlar dışındaki tüm manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargıları ise istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir. Bu sonuçlar 10-20 yıl arası deneyim süresine sahip grup içindeki etik yargı farklılıklarını araştırmak amacıyla oluşturduğumuz H_{6c} hipotezini muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği manipülasyonları arasındaki farklılıklar açısından desteklemediğini, fakat bunlar dışındaki tüm manipülasyonlar için bu hipotezin desteklediğini göstermektedir.

20 yıl üzeri deneyim süresine sahip deneklerin faaliyet gider ile faaliyet gelir ($t= -1.400$, $p>0.05$) ve muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği manipülasyon çiftleri ($t= -.534$, $p>0.05$) arasındaki etik yargıları benzerlik göstermektedir. Fakat bunlar dışındaki tüm manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargıları ise istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir. Bu sonuçlar 20 yıl üzeri deneyim süresine sahip grup içindeki etik yargı farklılıklarını araştırmak amacıyla oluşturduğumuz H_{6d} hipotezini faaliyet gider ile faaliyet gelir, muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği arasındaki farklılıklar açısından desteklemediğini, fakat bunlar dışındaki tüm manipülasyonlar için bu hipotezin desteklediğini göstermektedir. Yapılan tüm analizler sonucunda oluşturulan hipotezlerin kabul/red durumunu gösteren tablo 6.28'teki gibidir.

Tablo 6.28: Hipotezlerin Kabul ve Red Tablosu

HİPOTEZLER	KABUL/RED
H₁ : Deneklerin gerçekleştirilen manipülasyon türleri arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	K smi Kabul
H_{2.1a} :Deneklere göre mali dönemin içinde kalan mali dönemi aşan kar manipülasyonları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (t= -3.926, p<0.001)
H_{2.1b} :Deneklere göre yapılan manipülasyonun tutar büyüklükleri arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Red (t= .260, p>0.05)
H_{2.2a} :Deneklere göre satış gelirlerinin önemi manipülasyonu ile gelecekte yüksek getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin mali dönem içinde satılmaması manipülasyonu arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (t= -15.635, p<0.001)
H_{2.2b} :Deneklere göre satılmayan önemi manipülasyonu ile aktifteki gereksiz varlıkların satılmaması manipülasyonu arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (t= 9.692, p<0.001)
H_{2.2c} :Deneklere göre gelecekte yüksek getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin mali dönem içinde satılmaması manipülasyonu ile aktifteki gereksiz varlıkların satılmaması manipülasyonu arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (t= 21.699, p<0.001)
H_{2.3} :Deneklere göre stok değerlendirme yöntem değişikliği manipülasyonu ile amortisman hesaplama yöntem değişikliği manipülasyonu arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Red (t=-.557, p>0.05)
H_{2.4} :Denek gruplarına göre maddi duran varlıklara amortisman ayrılmaması manipülasyonu ile şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması manipülasyonu arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Red (t=-.147, p>0.05)
H_{2.5} :Denek gruplarına göre gelecek mali dönemi ilgilendiren giderin yapıldığı dönemde kayıt edilmesi şeklindeki gider kayıtları manipülasyonu ile aralık ayında yapılmış satış ile ilgili fatura işleminin kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi şeklindeki gelir kayıtları manipülasyonu arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (t= -5.211, p<0.001)
H_{2.6} :Denek gruplarına göre stokların gelecekte yüksek fiyatla satılma ihtimali olmasına rağmen düşük fiyatla değerlendirilmesi manipülasyonu ile stok kayıt manipülasyonunun Ar-Ge çalışmalarına destek amacıyla yapılması arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (t= 16.680, p<0.001)
H_{2.7} :Denek gruplarına göre stokların gelecekte yüksek fiyatla satılma ihtimali olmasına rağmen düşük fiyatla değerlendirilmesi manipülasyonu ile stok kayıt manipülasyonunun kar hedefi ve prim sağlamak amacıyla yapılması arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (t= 4.362, p<0.001)
H_{2.8} :Denek gruplarına göre stok kayıt manipülasyonunun Ar-Ge çalışmalarına destek amacıyla yapılması ve stok kayıt manipülasyonunun kar hedefi ve prim sağlamak amacıyla yapılması manipülasyonu arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (t= -12.317, p<0.001)
HİPOTEZLER	KABUL/RED
H_{3.1} : Faaliyet gider manipülasyonları ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (F=12.368, p<0.001)
H_{3.2} : Faaliyet gelir manipülasyonları ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (F=3.844, p<0.01)
H_{3.3} : Muhasebe politikası değişikliği manipülasyonları ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (F=3.558, p<0.05)
H_{3.4} : Tahakkuk değişikliği manipülasyonları ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (F=10.150, p<0.001)
H_{3.5} : Muhasebe kayıtları manipülasyonları ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (F=2.983, p<0.05)
H_{3.6} : Stok kayıtları manipülasyonları ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (F=6.563, p<0.001)
H_{3.7} : Bağımsız muhasebeciler arasında manipülasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	K smi Kabul
H_{3.8} : Bağımlı muhasebeciler arasında manipülasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	K smi Kabul
H_{3.9} : Denetçiler arasında manipülasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	K smi Kabul

H Öğretim elemanlar aras nda manipülasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır	K smi Kabul
H Faaliyet gider manipülasyonlar ile ilgili olarak farklı deneyim süresine sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır	Kabul (F=3.681, p<0.05)
H Faaliyet gelir manipülasyonlar ile ilgili olarak farklı deneyim sürelerine sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır	Red (F=0.901, p>0.05)
H Muhasebe politika değişikliği manipülasyonlar ile ilgili olarak farklı deneyim sürelerine sahip denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır..	Red (F=2.312, p>0.05)
H Tahakkuk değişikliği manipülasyonlar ile ilgili olarak deneyim sürelerine göre oluşturulan denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (F=3.409, p<0.05)
H Muhasebe kay t manipülasyonlar ile ilgili olarak deneyim sürelerine göre oluşturulan denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (F=18.695, p<0.001)
H Stok kay t manipülasyonlar ile ilgili olarak deneyim sürelerine göre oluşturulan denek grupları arasında etik yargı farklılıkları bulunmaktadır.	Kabul (F=9.053, p<0.001)
H : 0-5 y l aras ndaki deneyime sahip denekler arasında manipülasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır	K smi Kabul
H 5-10 y l aras ndaki deneyime sahip denekler arasında manipülasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır	K smi Kabul
H : 10-20 y l aras ndaki deneyime sahip denekler arasında manipülasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır	K smi Kabul
H 20 y l üzeri deneyime sahip denekler arasında manipülasyon türleri ile ilgili olarak grup içi etik yargı farklılıkları bulunmaktadır	K smi Kabul

7. SONUÇ VE TARTIŞMA

Bu çalışmanın amacı, üniversitelerde muhasebe eğitimi veren öğretim elemanları, eğitimini tamamlayarak mesleğini bir şirkette bağımlı olarak icra eden muhasebeciler ve mesleğini serbest meslek faaliyeti şeklinde icra eden bağımsız muhasebeciler ile şirketlerde gerçekleştirilen uygulamaların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, muhasebe standartları, mevzuat, şirket politikaları gibi ölçütlere uygunluğunu araştıran denetçi unvanlarına sahip bireylerin kar yönetimi uygulamalarına yönelik etik yargı farklılıklarını belirlemektir. Çalışma aynı zamanda etik yargıların manipülasyonun türü, yapılış amacı, kapsadığı etki dönemi ve tutar büyüklüğüne göre farklılaşmış farklılaşmadığını araştırmayı hedeflemektedir. Son olarak manipülasyon türlerine göre hem farklı unvan hem de deneyim süresine sahip deneklerin ait oldukları gruplar arasında ve gruplar içinde etik yargı farklılıklarının varlığının tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Bu amaçla, çeşitli üniversitelerde muhasebe ve finansman Ana Bilim Dalı'na bağlı 111 öğretim elemanı, özel sektörde çalışan 210 bağımlı muhasebeci, TURMOB'a kayıtlı 247 bağımsız muhasebeci ve gerek özel şirketlerde gerekse bağımsız denetim şirketlerinde çalışan 47 denetçi unvanına sahip bireylerden oluşan toplam 615 kişilik bir denek grubundan alınan anket verilerine uygulanan analizler sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.

Faktör yükleri matrisinden elde edilen sonuçlar, literatürdeki faaliyet gider-gelir ve muhasebe-stok kayıt manipülasyonları biçimindeki sınıflandırmanın (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Fischer ve Rosenzweig, 1995; Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren, 2003) geçerliliğini koruduğunu göstermektedir. Bu sınıflandırmaya eklediğimiz “muhasebe politika ve tahakkuk değişikliği manipülasyonlarına” (Belski ve Brozovsky, 2002) ait güvenilirlik katsayılarının ve toplam varyansı açıklama oranının yüksek olduğu görülmüştür. Böylece kar manipülasyonlarına ait 6'lı yeni bir sınıflandırmanın ortaya çıkması literatüre bir katkı olarak değerlendirilebilir.

Literatürde deneklerin en hoşgörülü karşılanılan faaliyet gelir manipülasyonu (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Fischer ve Rosenberg, 1995, Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren, 2003) olmasına rağmen çalışmamızda en hoşgörülü olarak faaliyet gider manipülasyonunun karşılandığı ortaya çıkmıştır. Faaliyet gelir manipülasyonu içerisinde yer alan “gelecek dönemde yüksek getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunan mali dönemde satılması” davranışına deneklerin aşırı hassas davranmaları bu farklılığın temel nedenini oluşturmaktadır.

Denek gruplarının en hassas davrandığı manipülasyon türü ise muhasebe kayıt manipülasyonları olarak ortaya çıkmıştır. Bu sonuç, tüm denek gruplarının mevzuat açısından sakıncalı hatta muhasebe hilesi olarak kabul edilebilecek davranışları etik açıdan da kabul edilemez bir şekilde algıladıklarını göstermiştir.

Deneklerin etik yargıları, yapılan manipülasyonların etki dönemlerine, manipülasyon araçlarına, amaçlarına göre istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır;

- Deneklerin etik yargıları üç aylık ve yıllık kâr hedeflerinin elde edilebilmesi için giderlerin mali dönemin içine ve dışına ertelenmesi karşısında anlamlı şekilde farklılaşmıştır. Denekler faaliyet gider manipülasyonu içerisinde yer alan mali dönemi aşan gider ertelemelerine, mali dönem içinde kalan gider ertelemelerine oranla daha az hoşgörü göstermektedir. Aynı zamanda mali dönemi aşan gider ertelemelerinde yapılan manipülasyonun büyüklüğü denekler tarafından önemli kabul edilmeyerek, deneklerin yüksek ve düşük tutarlı gider ertelemelerini benzer etik yargılarla karşıladıkları sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç literatürdeki (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Fischer ve Rosenberg, 1995, Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren, 2003) etik yargıların manipülasyon büyüklüğüne göre farklılaştığına kanıt sağlayan çalışmalarla farklılık göstermektedir. Bunun nedeninin çalışmamızda literatürdekilerden farklı olarak muhasebe

mesleğiyle direkt ilgisi olan çok farklı yapıda unvan gruplarının örnekleme dahil edilmiş olmasından kaynaklanmış olabilir. Belki de deneklerin tutar büyüklüğüne kayıtsız kalmaları beklenen bir durumdur.

- Deneklerin yöneticinin işletmenin karını arttırarak, prim hedeflerine daha rahat ulaşmasını yardımcı olacak şekilde muhasebenin temel kavramlarından tutarlılık kavramına ve GKGMİ'lerine ters düşen ve gerek stok değerlendirme gerekse amortisman hesaplama yöntemlerinde değişiklik yaparak gerçekleştirilen manipülasyonlar arasındaki etik yargılarında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Bu durum deneklerin gerek stok değerlendirme gerekse amortisman yöntemlerindeki değişiklikleri benzer etik yargılarla değerlendiklerini göstermiştir.
- Deneklerin gerek sabit varlıklara amortismanlar ve gerekse şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması şeklinde GKGMİ'lerine aykırı olarak tahakkuklarda değişiklik yapılarak gerçekleştirilen manipülasyonlar arasındaki etik yargıları istatistiki olarak farklılaşmamaktadır. Hem muhasebe politikalarında hem de tahakkuklara yönelik olarak gerçekleştirilen manipülasyonlar muhasebe uygulamalarının GKGMİ'lerine uygunluğunun ölçüsünü göstermektedir. Genel olarak, GKGMİ'lerine aykırılığı ifade eden bu manipülasyonların da deneklerin etik değerlendirmelerinde “yapılması kabul edilemez” bir davranış olarak ortaya çıktığı görülmektedir.
- Deneklerin son üç aylık dönemde yapılan ve gelecek mali dönemi ilgilendiren giderin yapıldığı dönemin gideri olarak kayıt edilmesi ile Aralık ayında yapılmış satışla ilgili fatura kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi karşısındaki etik yargıları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Denekler gider ve gelir kayıtları şeklindeki muhasebe kayıt manipülasyonları arasında fark gözetmişlerdir. Bu sonuç, denek gruplarının muhasebe kayıt manipülasyonu içerisinde

her ikisi de karı azaltıcı rol oynamasına rağmen gelir kayıtları ile yapılan muhasebe kayıt manipülasyonu gider yoluyla yapılacak muhasebe kayıt manipülasyonuna oranla etik açıdan daha muhafazakar karşıladıklarını göstermektedir. Bu algı farklılığının (1) gelir ve giderlerin farklı değerlendirilmesi ve-veya (2) belgenin ortaya çıktığı tarihte yapılmayan kayda daha yüksek tepki verilmesinden kaynakladığı sonucuna ulaşılabilir.

- Deneklerin manipülasyonların yapılış amacını dikkate alarak Ar-Ge projelerini finanse etmek amacıyla yapılan stok kayıt manipülasyonlarına, kâr hedeflerine ulaşım, yöneticilerin prim sağlamak amacıyla yapılan stok kayıt manipülasyonlarına oranla daha hoşgörü ile yaklaştıklarını göstermektedir. Bu durum deneklerin ar-ge projelerini finanse etmek amacıyla yapılacak her türlü çabayı destekleyici bir bakış açısına sahip olduğunu göstermesi açısından önem taşımaktadır.

Denek grupları etik değerlendirme açısından manipülasyon türlerini genelde muhasebe kayıt, tahakkuk değişikliği (bağımsız muhasebeciler hariç), muhasebe politika değişikliği ve stok kayıt manipülasyonlar şeklinde sıraladıkları göze çarpmıştır. Denek gruplarının manipülasyon türleriyle ilgili değerlendirmeleri bazen birbirine benzer, bazen ise farklı olduğu gözlemlenmiştir. Denek gruplarının etik açıdan sıralamasında genelde faaliyet gider ve gelir manipülasyonları diğer manipülasyonlara oranla daha hoşgörülü karşılanmaktadır.

Farklı unvanlardan oluşan denek gruplarına ait Anova tablosuna göre deneklerin muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği manipülasyon çiftleri dışında kalan tüm manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargılarının farklılaştığı görülmüştür. Her bir denek grubu ayrı bir şekilde incelendiğinde;

- Bağımsız muhasebecilerin faaliyet gider ile faaliyet gelir ve muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği manipülasyonları arasında etik yargılarının benzerlik gösterdiği, bunların dışındaki tüm manipülasyon

türleri arasında ise istatistiki olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür.

- Bağımlı muhasebecilerin etik yargıları ise bağımsız muhasebecilerden faaliyet gider ve gelir manipülasyon çiftlerini değerlendirme noktasında farklılık göstermiştir. Bağımlı muhasebeciler sadece muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği manipülasyon çiftleri dışındaki tüm manipülasyon çiftleri arasında anlamlı bir farklılık gözlemişlerdir. Elbette ki bu iki grubun farklı manipülasyon türleri karşısında birbirlerinden farklı algılarının bulunması dikkat çekicidir. Bu durumun, muhasebecilerin şirketlerin içinde ya da dışında olmasının yani pozisyonlarının etik yargılarını etkilemiş olabileceğinden kaynaklandığı söylenebilir.
- Denetçiler faaliyet gider ile faaliyet gelir ve muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği manipülasyonlarını etik yargılar açısından bağımsız muhasebeciler gibi benzer şekilde değerlendirmişlerdir. Bunun yanında denetçilerin etik yargıları diğer denek gruplarından farklı olarak tahakkuk değişikliği ile muhasebe kayıt manipülasyon çiftleri arasında da benzerlik göstermiştir.
- Öğretim elemanlarının faaliyet gider ile faaliyet gelir, muhasebe politika değişikliği ile stok kayıt ve tahakkuk değişikliği ile muhasebe kayıt manipülasyon çiftleri arasında etik yargılar açısından istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Fakat öğretim elemanları bu manipülasyon çiftleri dışındaki tüm manipülasyon çiftleri arasındaki fark gözlemiştir.

Farklı deneyim sürelerinden oluşan denek gruplarının faaliyet gelir ve muhasebe politika değişikliği manipülasyonlarını karşı etik yargılarının benzerlik taşıdığı gözlemlenmiştir. Fakat bu iki manipülasyon dışındaki diğer tüm manipülasyon türleri arasındaki etik yargılar ise istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Özellikler kural ve mevzuata dayalı manipülasyonlar ile deneyim süresi arasında bir ilişki tespit edilirken, faaliyet gider ve gelir manipülasyonları için bu ilişki bulunamamıştır.

Tüm deneyim sürelerinde etik açıdan en muhafazakar olarak görülen manipülasyon türünün muhasebe kayıt manipülasyonu olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Etik muhafazakarlık açısından sınıflandırmanın tüm deneyim sürelerinde muhasebe kayıt, tahakkuk değişikliği, muhasebe politika değişikliği ve stok kayıt manipülasyonları şeklinde ortaya çıkmıştır. En hoşgörülü karşılanan manipülasyon türünün ise faaliyet gider manipülasyonu olduğu gözlemlenmiştir.

Bireylerin sahip olduğu deneyim sürelerinin muhasebe politika, tahakkuk değişikliği, muhasebe kayıt ve stok kayıt manipülasyonlarına ilişkin etik yargılarını etkilediğini ve özellikle deneyim sürelerinin artmasıyla bireylerin etik yargılarının da giderek katılaştığını açıkça göstermektedir. Bu durumun nedenlerinden biri olarak deneklerin mesleki deneyim ile birlikte kural ve mevzuata olan hakimiyetlerinin artması, bunun sonucunda deneklerin kural ve mevzuata uygunluk davranışını etik yargılarına yansıtmasından, bir başka deyişle sosyalizasyon sürecini tamamlamış olmalarından kaynaklanabilir. Başka bir neden ise deneklerin mesleklerinin ilk yıllarında para/mevki gibi bir takım çıkarlar doğrultusunda önceleri etik açıdan hoşgörülü karşıladıkları bazı davranışları, bu tür kaygılarının ortadan kalkması sonucu etik açıdan daha katı karşılamaları olabilir.

Araştırmamız sonucunda ulaşılan bulgular şu alanlarda çeşitli kullanıcılar tarafından kullanılabilir;

- a- Bu çalışma ile her unvan grubunun kar yönetimine bakış açısı bilgi kullanıcılarına yansıtılmaktadır. Böylece gerek yatırımcılar gerekse kreditorler denetçilerin kar yönetimi konusunda en katı yargılara sahip olduklarını

görmelerinden dolayı, finansal tabloları değerlendirirken işletmede iç denetim fonksiyonunun varlığına veya işletmenin finansal tablolarının bağımsız dış denetimden geçmiş olmasını ön planda tutması gerektiğini açıkça göstermektedir.

- b- Eğitimciler açısından ise ulaşılan bulgular aşağıdaki şekilde kullanılabilir; Bağımlı ve bağımsız muhasebecilerin eğitiminde büyük rol oynayan öğretim elemanlarının, bu unvanlardan her manipülasyon türünde daha yüksek etik yargılara sahip olması, muhasebe eğitimi sırasında öğretim elemanlarının sadece müfredat çerçevesinde derslerini yürüttüklerini, etik değerlerini ve deneyimlerini yansıtmadıkları anlaşılmaktadır. Bu nedenle muhasebe müfredatının gözden geçirilerek, etik ders veya seminerleri konularına da ağırlık verilmesi az da olsa bu farklılığın azalmasına neden olabilecektir.
- c- TURMOB ve çeşitli düzenleyici kuruluşlar ve standart belirleyicileri, bu etik yargı farklılıklarını veya unvanların etik bakış açılarını göz önüne alarak standartları düzenlemeleri söz konusu olacaktır. Belki de etik kuralların gözden geçirilmesi gerekecektir.

KAYNAKLAR

- Abelson, R., (1999), "Settling for Prevention", **The New York Times**, (July):11
- Abrat, R., Nel, D. Ve Higgs, N.S., (1992), "An examination of the ethical beliefs of managers using selected scenarios in a cross-cultural environment", **Journal of Business Ethics**, 11 (1), s.29-35
- Agarwal, S., Chomsisengphet, S., Liu, C. ve S. G. Rhee., (2002), "Earnings Management During Distinct Phases of Capital Demand: Evidence from Japanese Banks", **Office of Federal Housing Enterprise Oversight or of FleetBoston Financial**, (October), First Draft
- Ahmed, M.M., Chung, K.Y. ve Eichenseher, J.W., (2003), "Business students' perception of Ethics and moral judgment: A cross-cultural study", **Journal of Business Ethics**, 43, s.89-102.
- Ajzen, I. ve T.J. Madden., (1986). "Prediction of goal-directed behaviour: Attitudes, intentions and perceived behavioral control", **Journal of Experimental Social Psychology** (September) s.453-474.
- Allmon, D., Chen, H. Pritchett, T. Ve Forrest, P., (1997), " A multicultural examination of business Ethics perception", **Journal of Business Ethics**, 16, s.183-188.
- Alpkan, L., G., Özer ve S.Aren (2002), "Ethics of Manipulations in Accounting Decisions", **The Economics & International Business Research Conference**, Miami, Florida, (December) s. 17-21.
- Armstrong, R.W., (1996), "The relationship between culture and perception of ethical problems in international marketing", **Journal of Business Ethics**, 16, s.183-188
- Ayres, F., (1994), "Perception of earnings quality: What managers need to know", **Management Accounting** (March): s.27-29.
- Balsam, S., (1998), "Discretionary accounting choices and CEO compensation", **Contemporary Accounting Research** (15),3, (Fall), s.229-252.

- Barton, J. (2001), "Does the Use of Financial Derivatives Affect Earnings Management Decisions?", **The Accounting Review**, (January): s.1-26.
- Bauman, C.C., M.P. Bauman ve R.F. Halsey., (2001), "Do firms use the deffered tax asset valuation allowance to manage earnings", **Journal of the American Taxation Association** Vol.23(Supplement): s.27-48.
- Bauwhede, H.V. ve M. Willekens., (2003), "Earnings Management in Belgium: a Review of the Empirical Evidence", **Tijdschrift voor Economie en Management** Vol. XLVIII, 2,
- Belski, W.H. ve J.A. Brozovsky., (2002), "Ethical judgments in accounting: an examination on the ethics of managed earnings" **Critical Perspectives on Accounting Conference**, 1-20
- Beneish, M. D. (2001), "Earnings Management: A Perspective", **Managerial Finance** 27(12), s.3-17.
- Beneish, M.D. (1997), "Detecting GAAP violations: implication for assessing earning management among firms with extreme financial performance", **Journal of Accounting and Public Policy** 16 (3), s. 271-309.
- Benston, G. ve A.L. Hartgraves, (2002), "Enron: What happend and what we can learn from it", **Journal of Accounting and Public Policy**, 21 (2), s.105-127.
- Black, E. S., F. Keith ve T.S. Manly, (1998), "Earnings Management Using Asset Sales: An International Study of Countries Allowing Concurrent", **Journal of Business, Finance and Economics**, 25, s.1287
- Bonner, S., Z. V. Palmrose ve S. M. Young (1998), "Fraud type and auditor litigation: An analysis of SEC Accounting and Auditing Enforcement Releases", **The Accounting Review**, 73, (October), s.503-532.
- Bowen R., L. DuCharme ve D. Shores., (1995), "Stakeholders' implicit claims and accounting method choice", **Journal of Accounting and Economics**, 20 (December), s.255-296.

- Buckmaster, D., (1992), "Income Smoothing in Accounting and Business Literature Prior to 1954", **The Accounting Historians Journal**, 19,2 (December) s.147-173.
- Branson, Joël ve Christophe De Rijcke, (1999), "Jaarrekeningbeleid door Belgische ondernemingen: het gebruik van voorraadbewegingen", **Accountancy and Bedrijfskunde Kwartaalschrift**, 24, 1, s.3-21.
- Branson, Joël ve Gunther Loits, (1997), "Resultaatmanipulatie in België: het gebruik van uitzonderlijke opbrengsten en kosten", **Accountancy and Bedrijfskunde Kwartaalschrift**, 22, 1, s.3-31.
- Breton, G ve R.J. Taffler (1995), "Creative Accounting and Investment Analyst Responce", **Accounting Business Research**, 25 (98), s.81-92.
- Bruns, W. J. Jr. ve K. A. Merchant., (1989), "Ethics Test for Everyday Managers", **Harvard Business Review**, (March/April), 67, s.220–221.
- Bruns, W.J. ve K.,Merchant., (1990), "The Dangerous Morality of Managing Earnings", **Management Accounting (USA)**, (August), s. 22-25.
- Cahan, S.F. (1992), "The Effect of Antitrust Investigations on Discretionary Accruals: A Refined Test of the Political-Cost Hypothesis", **The Accounting Review**, 67, s.77-95.
- Callan, V. J. (1992), "Predicting Ethical Values and Training Needs in Ethics", **Journal of Business Ethics**, 11, s.761–769.
- Chan, S.F., B.M. Chavis, ve R.G. Elmendorf, (1997), "Earnings Management of Chemical Firm in Response to Political Cost From Environmental Legislation", **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, Vol:25, Issue: 5-6, s.701-720.
- Choi, F.D. ve V.B. Bavishi., (1983), "International Accounting Standards: Issues Needing Attention", **Journal of Accountancy**, 155(3), s.62-68.
- Christensen, T.E., R.E.,Hoyt ve J.S., Paterson., (1999), "Ex Ante Incentives for Earnings Management and Informativeness of Earnings", **Journal of Business, Finance & Accounting**, 26, 7&8: s.807-832.

- Christie, P.M., Kwon, I.G., Stoeberl, P.A., ve Baumhart, R., (2003), "A cross-cultural comparison of ethical attitudes of business managers: India, Korea and the United States", **Journal of Business Ethics**, 46 (3), s.263-288.
- Clikeman, P. M. ve S.L. Henning, (2000), "The Socialization of Undergraduate Accounting Students", **Issues in Accounting Education**, Vol. 15, No.1, (February), s. 1-17.
- Clikeman, P.M., M.,Geiger ve B.T. O'Connel., (2001), "Student Perceptions of Earnings Management: The Effects Of National Origin and Gender", **Teaching Business Ethics**, 5,4, s.389.
- Copeland , R.M. ve J.F. Wojdak., (1969), "Income manipulation and purchase-pooling choice", **Journal of Accounting Research**, (Autumn), s.188-195.
- Copeland, R.M. ve M.L. Moore., (1972), "The Financial bath: Is it common?", **MSU Business Topics**, s. 63-69.
- Dascher, P.E. ve R.E. Malchom., (1970), "A note on income smoothing in the chemical Industry", **Journal of Accounting Research**, (Autumn), s.253-259.
- Dean, P. J., (1992), "Making Codes of Ethics Real", **Journal of Business Ethics**, 11, s.285-290.
- DeAngelo, H., L. DeAngelo ve J.Skinner., (1994), "Accounting choice in troubled companies", **Journal of Accounting and Economics**, 17, s. 113-143.
- Dechow, P. M. ve D. J. Skinner, (2000). "Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators", **Accounting Horizons**, 14(2), s.235-250.
- Dechow, P., R. Sloan and A. Sweeney, (1996), "Causes and Consequences of Earnings manipulation: An Analysis of Firms subject to enforcement actions by the SEC", **Contemporary Accounting Research**, 13, s.1-26.
- Dechow, P.M. ve R.G.Sloan (1991), "Executive Incentives and Horizon Problem: An Empirical Investigation", **Journal of Accounting and Economics**, Vol:14 Issue:1, s. 51-89.

- DeFond ML ve C.W. Park (1997), "Smoothing Income in Anticipation of Future Earnings", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 23, No.2, s.115-139.
- Defond, M.L, ve J. Jiambalvo., (1994), "Debt Covenant Violation and Manipulation of Accruals", **Journal of Accounting and Economics**, 17, s.145-176.
- Dopuch, N. ve D.F.Drake., (1966), "The effect to alternative accounting rules for non-subsidiary investments", **Journal of Empericial Research in Accounting**, Selected Studies 4, s.192-219.
- Dye, A., (1998), "Earning Management in an overlapping generations model", **Journal of Accounting Research**, 13(1), s.195-235.
- Eaton, T.V ve D.E. Giacomino., (2000), "An Examination of Personel Values: Differnces between Accounting Students and Managers and Differences between genders", **Reaching Business Ethics**, (May), Vol.5, No:2, s.213.
- Elias, R. Z., (2002), "Determinants of Earnings Management Ethics Among Accountants", **Journal of Business Ethics**, 40, s. 33-45.
- Elias, R.F. (2004), "The effect of media publicity on business students' perception of Earnings Management", **Advances in Public Interest Accounting**, Vol.10, (November), s.83-103.
- Elias, R.F., (2004), "The impact of corporate ethical values on perception of earnings management", **Manegerial Auditing Journal**, Vol.19, No.1, s.84-98.
- Elliott, J. ve W.Shaw., (1988), "Write-offs as Accounting Procedures to Manage Perceptions", **Journal of Accounting Research**, Vol:26, s.91-119.
- Erickson, M. ve S. Wang, (1999), "Earnings Management Acquiring Firms in Stock for Stock Mergers", **Journal of Accounting and Economics**, 27, s.149-176.
- Fern, R.H., B. Brown ve S.W. Dickey., (1994), "An empirical test of politically motivated income smoothing in the oil refining industry", **Journal of Applied Business Research**, 10 (1), (Winter), s.92.

- Fischer, M. ve K. Rosenberg., (1995), "Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning The Ethical Acceptability of Earnings Management", **Journal of Business Ethics**, s.433-444.
- Fox, J., "Learn to play the earnings game", **Fortune**, (March 31 1997), s.76-80.
- Fridson, M. ve Alvarez F., (2002), "Financial Statement Analysis- A Practitioner's Guide. 3rd ed.University Edition. New York: John Willey&Sons
- Fudenberg, K. ve J.Tirole., (1995), "A Theory of income and Dividend Smoothing Based on Incumbency Rents", **Journal of Political Economy**, Vol:103, s. 75-93.
- Gaver J. J., K.M. Gaver, ve J.R. Austin, (1995),"Additional Evidence on Bonus Plans and Income Management", **Journal of Accounting and Economics**, 19, s.3-28.
- Gognan, J.M., (1967), "Purchase versus pooling of interests:The search for predictor", **Journal of Accounting Research, Empirical Research in Accounting, Selected Studies** 5, s.17-204
- Gordon, M., (1964), "Postulates, Principles, and Research in Accounting", **The Accounting Review**, 39,2 (April), s.51-263.
- Guidry F., A.J. Leone ve S.Rock., (1999), "Earnings-Based Bonus Plans and Earnings Management by Business-Unit Managers", **Journal of Accounting and Economics**, Vol:26, s.113-142.
- Gunny, Katherine, (2005), "What are the Consequences of Real Earnings Management?" (September 29).
- Gürsoy, D., E., Gavcar (2003), "**International Leisure Travelers Involvement Profile**" **Annals of Tourism Research**, Vol. 30, No.4, s.906-926.
- Hagerman, R., ve M. Zmijewski., (1979), "Some economic determinants of accounting policy choice", **Journal of Accounting & Economics** 1 (August), s.141-161.
- Hair J. F.; Anderson R. E.; Tatham, R. L. ve Black W. C., (1998), **Multivariate Data Analysis, 5.ed.**, Upper Saddle River, Prentice Hall, New Jersey.
- Hall, S.C., (1993), "Political scrutiny and earnings management in the oil refining industry", **Journal of Accounting and Public Policy**, 12, 4, (Winter), s.325-351.

- Hall, S.C., ve W.W. Stammerjohan., (1997), "Damage Awards and Earnings Management in the Oil Industry", **The Accounting Review**, Vol:27 Issue:1, s.47-65.
- Han, J.C.Y. ve S.W., Wang., (1998), "Political Cost and Earnings Management of Oil Industry", **The Accounting Review**, Vol:73, Issue:1, s.103-117.
- Healy, P., (1985), "The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions", **Journal of Accounting and Economics**, s.785-107.
- Healy, P.M., ve J.M. Wahlen, (1999), "A review of the earnings management literature and its implications for standard setting", **Accounting Horizons** 13(4), s. 365-368
- Hepworth, S., (1953), "Smoothing Periodic Income", **The Accounting Review**, 28, 1 (January) s.32-39.
- Holthausen, R., (1981), "Evidence on the effect of bond covenants and management compensation contracts on the choice of accounting techniques: the case of depreciation switch-back", **Journal of Accounting & Economics**, 3 (March), s. 73-109.
- Holthausen, R., (1990), "Accounting Method Choice: Opportunistic Behaviour, Efficient Contracting and Information Perspectives", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 12, s.207-218.
- Holthausen, R.W., D.F. Larcker, ve R.G. Sloan., (1995), "Annual Bonus Schemes and The Manipulation of Earnings", **Journal of Accounting and Economics**, 19, s.729-747.
- Hope, T. ve Hope, J., (1996), **Transforming of the Bottom Line. 2nd ed.**, Boston. Harvard Business School Pres.
- Hunt, A., Moyer, S.E. ve Shevlin, T., (1997), "Earnings Volatility, Earnings Management and Equity Value", **Working Paper**, (January), Discountined.
- Hunt, S.D., Wood, W.R. ve Chonko, L.B., (1989), "Corporate ethical values and organizational commitment in marketing", **Journal of Marketing**, Vol.53, (July), s.79-90
- Hunton, James E., Libby, Robert ve Mazza, Cheri R., (2004), **Financial Reporting Transparency and Earnings Management**, (October 28), Working Paper.

- Imhoff, E.A., (1977), "Income smoothing - A case for doubt", **Accounting Journal**, (Spring), s.85-100.
- Johnson, R.A., Neelankavil, J.P. & Jadhav, A., (1986), " Developing the executive resource", **Business Horizons**, s.29-33.
- Jonsson, P. (2000), "An Empirical Taxonomy of Advanced Manufacturing Technology", **International Journal of Operations & Production Management**, 20(12), s.1446-74.
- Kaplan, S.E. (1999), " Further Evidence on the Ethics of Managing Earnings: An Examination of the Ethically Related Judgments of Shareholders and Non-shareholders", **Working paper**, Arizona State University.
- Kaplan, Steven E. (2001a), "Further evidence on the ethics of managing earnings: an examination of the ethically related judgments of shareholders and non-shareholders", **Journal of Accounting and Public Policy**, 20, s.27-44
- Kaplan, Steven E. (2001b), "Ethically Related Judgments by Observers of Earnings Management", **Journal of Business Ethics**, 32, s.285-298.
- Kaplan. S. E., (2001), "Ethically Related Judgments by Observers of Earnings Management", **Journal of Business Ethics**, 32, s.285-298.
- Kasanen, E., j. Kinnunen ve J.Niskanen., (1996), "Dividend-based earnings management: Empirical evidence from Finland." **Journal of Accounting and Economics**, 22 (1-3), s.283-312.
- Keating, A.S., ve J. Zimmerman., (1999), "Depreciation Policy Changes: Tax, Earnings Management, and Investment Opportunity Incentives", **SSRN Social Science Research Network**, (29 March).
- Knouse, S. B. ve R. A. Giacalone., (1992), "Ethical Decision-Making in Business: Behavioral Issues and Concerns", **Journal of Business Ethics**, 11, s.369-377.
- Konings, J., Labro E. ve F. Roodhooft., (1998), "Earnings Management and Trade Union Activity: Results for Belgium", **Research Report no. 9828**, KULeuven.
- Küçüksözen, C., Küçükkocaoğlu, G., (2004), "Gerçeğe Aykırı Finansal Tabloların Ortaya Çıkarılması: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma", "Detecting False

Financial Statements Using Published Data From The Istanbul Stock Exchange", The Effects of Globaliza

Levitt, A. (1999), "Quality Information: The Lifeblood of our markets, The Economic Club of New York" NY, (October 18).

Levitt, A., Jr. (1998), "The Numbers Game", **The CPA Journal**, 68, s.14-19.

Loomis, C. J. (1999), "Lies, Damned Lies, and managed Earnings: The Crackdown is Here", Fortune, (August 2), s. 75-92.

<http://www.sec.gov/news/speech/speecharchive/1999/spch304.htm>

Lozano, J.M. ve A. Sauquet., (1999), "Integrating Business and Ethical Values through Practitioner Dialogue", **Journal of Business Ethics**, 22, s.203-217

Madsen, P. ve J.M., Shafritz, (1990), "**The Essentials of Business Ethics**"

Magrath, L., ve L. Weld.. (2002), "Where Does Good Management End and Fraud Begin? Abusive Earnings Management and Early Warning Signs", **The CPA Journal**, August, Vol.72. s.50-54.

Makar, S.D., ve P.,Alam., (1998), "Earnings Management and Antitrust Investigations: Political Costs Over Business Cycles", **Journal of Business, Finance and Economics**, Vol.25, Issue.5-6, s.701-720.

Malhotra, N. K. (1999), **Marketing Research, 3.edition.**, Upper Saddle River, Prentice Hall, New Jersey

McNichols, M. ve P.G., Wilson., (1988), " Evidence of Earnings Management From the Provision for Bad Debts", **Journal of Accounting Research**, Vol.26, İsu:1, s.1-31.

Merchant, K. A., ve J., Rockness. (1994), "The Ethics of Managing Earnings: An Empirical Investigation", **Journal of Accounting and Public Policy**, s. 79-95.

Mohanram., P.S., (2003), "How to manage earnings management?", **Accounting World**, The Institute of Chartered Financial Analysts of India.

Moore, M.L., (1973), "Management changes and discretionary accounting decisions", **Journal of Accounting Research**, (Spring), s.100-107.

- Moses, O., (1987), "Income Smoothing and Incentives: An Empirical tests Using Accounting Changes", **Accounting Review**, Vol.62, Iss.3, s.358-377.
- Mulford, C. W., Comiskey, E.E., (1996), **Financial Warnings**, John Wiley & Sons. s.360.
- Mulford, C. W., Comiskey, E.E., (2002), **The Financial Numbers Game, Detecting Creative Accounting Practices**, John Wiley & Sons.
- Murphy, P. E., (1989), "Implementing Business Ethics", **Journal of Business Ethics**, 7, s.907-915.
- Nelson, M. W., J. A. Elliott ve R. L. Tarpley. (2002), "Evidence from Auditors about managers' and Auditors', Earnings Management Decisions", **The Accounting Review**, 77, Supplement, s.175-202.
- Nelson, M.W., Elliott, J.A., ve R.L., Tarpley., (2001), "Evidence From Auditors About Managers' and Auditors' Earnings-Management Decisions", **Accepted for the Accounting Review's Quality of Earnings Conference**
- Norris, F. ve K. Eichenward. (2002), "Fuzzy Rules of Accounting and Enron", **The New York Times**, (January 30), C1.
- Norusis, M.J. (1993), **SPSS for Windows: Professional Statics, Release 6.0**, SPPS Inc., Chi-cago.
- Nunally, J. C., (1978), *Psychometric Theory*, McGraw-Hill, New York.
- Özer, G., L. Alpkın ve S. Aren., (2003), "Kar Yönetimi Uygulamalarına İlişkin Etik Yargı Farklılıkları", **Öneri**, Sayı: 20, Yıl: 10, Cilt: 5, (Haziran), s.97-107.
- Özyürek, Mustafa., (2002), "Muhasebe Krizi", **Finansal FORUM**
- Parfet,W.U., (2000), "Accounting Subjectivity and Earnings Management: A Preparer Perspective", **Accounting Horizons**, 14, s.481-488.
- Perry, S.E. ve T.H. Williams., (1994), "Earnings Management Preceding Management Buyout Offers", **Journal of Accounting and Economics**, 18, s.157-179.

Pertoni, K.R., (1992), "Optimistic Reporting In The Property Casualty Insurance Industry", **Journal of Accounting and Economics**, Vol.15, Iss.4, s.485-508.

Pierce., A. ve Grace Collins, (2005), "Ethicalness of Earnings Management:An Irish Investigation", **28th Annual Congress of the European Accounting Association**, Göteborg , May 18–20

Pinello, Arianna S. ve Dusenbury, Richard, (2006), "The Role of Cognition and Ethical Judgment in Earnings Management Behavior" October, **SSRN Social Science Research Network**

Pourciau, S., (1993), "Earnings management and nonroutine executive changes", **Journal of Accounting and Economics** ,16, s.317-336.

Priest, S., (2002), "The Disconnect in Ethics Training", **Across the Board**, Vol. 39, No. 5, s.51-52.

Ravichandran, T. ve Arun, R., (1999), "Total Quality Management in Information Systems Development: Key Constructs and Relationship", **Journal of Management Information Systems**, 16(3), s.119-156.

Roberts, D., (2004), "American Companies Move to the Top of Corporate Governance List", **Financial Times**, 8 September.

Ronen, J., S. Sadan., ve C.Snow., (1977), "Income smoothing:A review", **Accounting Journal**, (Spring), s.11-26

Ronen, J., ve S. Sadan., (1981), "Smoothing Income Numbers: Objectives, Means, and Implications", Boston, MA: Addison-Wesley Publishing Company.

Roozen, I., P.D. Pelsmacker ve F.Bostyn., (2001), "The Ethical Dimensions of Decision Processes of Employees", September, Vol.33, No.2, s. 87

Santos, J. R. A., (1999), "Cronbach's Alpha : A Tool for Assessing the Reliability of Scales", **Journal of Extension**, (April), Vol.37, No.2

Schipper, K., (1989), "Commentary on Earnings Management", **Accounting Horizons**, 3, s.91-102.

Schroeder, R. G. ve M. Clark., (1995), **Accounting Theory Text And Readings 5th Edition**, John Wiley & Sans Inc, Canada.

Scott, A., (2002), “Aggressive accounting practices examined - Update - Brief Article - Statistical Data Included”, Institute of Internal Auditors, Inc

W.Scott, (1997), **Financial Accounting Theory**, (Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall), s.295.

Securities and Exchange Commision, Annual Report (Washington, DC: Securities and Exchange Commision,1999), p.84

Sercu P., Vander Bauwhede H. ve M. Willekens, (2002), “Earnings Quality and the Role of Stakeholder Monitoring and Governance Mechanisms in Privately Held Firms,” **Research Report No. 0235**, KULeuven.

Sharma, S., (1996), **Applied Multivariate Techniques**, John Wiley&Sons Inc., s.685, New York.

Shridharan,U.V., Dickes, L. ve Caines, W.R. (2002), “The social impact of business failure:Enron”, **Mid-American Journal of Business**, Vol.17, s.11-27

Shrieves, R. E., ve D. Dahl., (2002), “Staying afloat in Japan: Discretionary accounting and the behavior of banks under financial duress, forthcoming”, **Journal of Banking and Finance**.

Sinclair, A., (1993), “Approaches to Organizational Culture and Ethics”, **Journal of Business Ethics**,12, s.63–73.

Skinner, D., (1993), “The investment opportunity set and accounting procedure choice: Preliminary evidence”, **Journal of Accounting & Economics**, 16 (October), s.407-445.

Smith, C., ve R. L. Watts, (1992), “The investment opportunity set and corporate financing, dividend and compensation policies”, **Journal of Financial Economics** 32 (December), s.263- 292.

Sphor, Jonas, (2005), “Essasy on Earnings Management”, **Swedish School of Economics and Business Administration**, Helsinki

Stlowy, H., and Breton, G., (2004), “Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework”, **Review of Accounting & Finance**, Vol.3, No.1, s.5

Stolowy, H., Breton, G., (2000), “A Review of Research on Accounts Manipulation”, **Paper for the Annual Congress of European Accounting Association**, 29-31 March 2000.

Strong, J ve J.Meyer., (1987), “Asset Write downs: Managerial Incentives and Security Returns”, **Journal of Finance**, Vol.42, Iss.3, s.643-663.

Subramanyam, K. R., (1996), “The Pricing of Discretionary Accruals”, **Journal of Accounting and Economics**, 22, (August-December), s. 249-281.

Sutton, T., (1988), “The Proposed Introduction of Current Cost Accounting in the UK: Determinants of Corporate Preference”, **Journal of Accounting and Economics**, Vol.10, No.2, s.127-149

Sweeney, A., (1994), “Debt-Covenant violations and managers' accounting responses”, **Journal of Accounting & Economics**, 17(May), s.281-308.

Talal Al-Hayale, George Lan., (2005), “Auditing and Performance Evaluation”, **International Journal of Accounting**, Vol. 2, Iss. 4, s.399.

Teoh, S.H., T.J.Wong ve G. Rao, (1998a), “Are accruals during initial public offerings opportunity?”, **Review of Accounting Studies**, 3, s.175-208.

Trevino, L. K. ve S. A. Youngblood, (1990), “Bad Apples in Bad Barrels: A Causal Analysis of Ethical Decision-Making Behavior”, **Journal of Applied Psychology**, 75, s.378–385.

Trevino, L. K., (1986), “Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model”, **Academy of Management Review**, 11, s.601–617.

Trevino, L. K., (1992), “Moral reasoning and business ethics: Implications for research, education, and management”, **Journal of Business Ethics**, 11, s.445-59.

Trueman, B. ve S., Titman., (1988), “The Pricing of Discretionary Accruals”, **Journal Of Accounting Research**, Vol:26, s.127-139.

Vandenbosch, B. ve C. Higgins., (1996), “Information acquisition and mental models: An investigation into the relationship between behaviour and learning”, **Information Systems Research**, UK, 7(2), s.198-214.

Vander Bauwhede H. ve M. Willekens, (2002), “Is There Audit Quality Differentiation in the Private Client Segment of the Audit Market?”, **Research Report No. 0240**, KULeuven.

Vander Bauwhede, H, M. Willekens ve A. Gaeremynck., (2003), “Audit Quality, PublicOwnership and Firm’s Discretionary Accruals Management, Forthcoming in” **The International Journal of Accounting**, 38, 8, s.1-22.

Verschoor, C.C., (2002), “It isn’t enough to just have a code of ethics”, **Strategic Finance**, Vol.84, No.6, s.22-24.

Wallace, R., S., Olusegun ve H., Gernon., (1991), “Frameworks for International Comparative Financial Accounting”, **Journal of Accounting Literature**, 10, s.209-264.

Walsh, P.,R. Craig ve F. Clarke., (1991), “Big bath accounting’ using extraordinary items adjustments: Australian empirical Evidence”, **Journal of Business Finance & Accounting**, 18 (2), s.173-189.

Watts, R. ve J. Zimmerman, (1978), “Towards of positive theory of the determination of accounting standars”, **The Accounting Review**, 56 (January), s.112-134.

Watts, R. ve J. Zimmerman, (1986), **Positive Accounting Theory**, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.

Weaver, G.R., Trevino, L.K. ve Cochran, P.L., (1999), “Corporate ethics programs as control systmens:influences of executive commitment and environmental factors”, **Academy of Management Journal**, Vol.42, No.1, s.41-57.

Wild, J.J., Bernstein, L.A. ve Subramanyam, K.R., (2001), **Financial Statement Analysis**, McGraw-Hill Higher Education, New York.

Wong. J., (1988), “Political Costs and an Intraproduct Accounting Choice for Export Tax Credits”, **Journal of Accounting and Economics**, Vol.10, No.1, s.37-51.

Yoon, Soon Suk, Miller, Gary ve Jiraporn, Pornsit, (2006), "Earnings Management Vehicles for Korean Firms", **Journal of International Financial Management & Accounting**, (Summer), Vol. 17, No. 2, s.85-109.

ÖZGEÇMİŞ

Murat ÖZCAN 1975 yılında İstanbul'da doğdu. 1992 yılında Pendik Lisesini bitirerek Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme bölümünde yüksek öğrenimine başladı. 1996 yılında üniversiteden mezun olduktan sonra Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Genel İşletme programında yüksek lisans eğitimine devam etti. 1999 yılında GYTE, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme programından “Bilim Uzmanı” ünvanı alarak mezun oldu. Aynı yıl içerisinde, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde İşletme Doktora programına başladı. Halen bu programda eğitimine devam etmektedir.

EK 1:



GEBZE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ

KAR YÖNETİMİ UYGULAMALARINA İLİŞKİN ETİK YARGI FARKLILIKLARI
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Anketin amacı, üst yönetim düzeyinde yapılan kar yönetimi manipülasyonlarına (karı arttırma ve azalma şeklindeki faaliyetler) olan etik yargılarının, çeşitli organizasyonel rollere sahip olan bireyler (üniversite muhasebe finansman öğretim üyeleri, serbest muhasebeci, mali müşavir ve yeminli mali müşavir gibi bağımsız muhasebeciler, şirket muhasebe müdürleri ile muhasebe elemanları gibi bağımlı muhasebeciler ve iç ve dış denetçiler) arasında, manipülasyon türlerine, yapılış amacına, etki dönemine, ve büyüklüğüne göre değişip değişmediğini ve bu etik yargıların denek grupları arasında farklılaşıp farklılaşmadığını araştırmaktadır. Anketi oluşturan soruları cevaplamak, şüphesiz çok kıymetli zamanınızın bir kısmını alacaktır. Ancak ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya destek vermiş olacaksınız. İlginiz ve desteğiniz için teşekkürü bir borç biliriz.

Lütfen aşağıdaki her bir senaryoda anlat _____ ş n Ahlaki kurallara uygunluk açısından değerlendirerek, o senaryonun yan n a s e sunu an ra a ar an en uy un o an (+, ✓) şeklinde işaretlemeniz yeterlidir. Rakamlar aşağıdaki ifadeleri temsil etmektedir.

- 1 Yapılmasında mahsur yoktur.
- 2 Yapılabilir, ancak çok da uygun değildir.
- 3 Sadece bir defaya mahsus olarak yapılabilir.
- 4 Yapılmaması gerekir.
- 5 Kesinlikle yapılmamalıdır.

SENARYO 1: Genel müdürün içinde bulunulan üç ay/yıl kar tahmini aynı dönem için bütçelenmiş tutarın çok altındadır. <i>Şirketin içinde bulunulan döneme ait kar hedeflerine ulaşma amacıyla olan Genel Müdür;</i>	
1/a- İlk üç aylık hedeflere ulaşabilmek için ilk üç aylık döneme ilişkin 300 milyar iş seyahatleri, reklam, yeni personel alımı ve bilgisayar bakımları gibi tüm ihtiyari giderlerin <u>ikinci üç aylık döneme ertelenmesine</u> karar vermiştir.	① ② ③ ④ ⑤
1/b- Yıllık kar hedeflerine ulaşabilmek için son üç aylık döneme ilişkin 300 milyar k iş seyahatleri, reklam, yeni personel alımı ve bilgisayar bakımları gibi tüm ihtiyari giderlerin <u>bir sonraki mali döneme ertelenmesine</u> karar vermiştir.	① ② ③ ④ ⑤
1/c- Yıllık kar hedeflerine ulaşabilmek için son üç aylık döneme ilişkin 10 milyar k iş seyahatleri, reklam, yeni personel alımı ve bilgisayar bakımları gibi tüm ihtiyari giderlerin <u>bir sonraki mali döneme ertelenmesine</u> karar vermiştir.	① ② ③ ④ ⑤
SENARYO 2: Genel müdürün içinde bulunulan üç ay/yıl kar tahmini aynı dönem için bütçelenmiş tutarın çok altındadır. <i>Şirketin içinde bulunulan döneme ait kar hedeflerine ulaşma amacıyla olan Genel Müdür;</i>	
2/a- Normalde gelecek mali dönemde gerçekleşecek 200 milyar k değerindeki satışları içinde bulunulan mali döneme çekebilmek için cazip vadeli bir satış planını uygulamaya koymaya karar vermiş ve teslimatı içinde bulunulan mali dönemde kabul eden müşterilerin ödemelerini 120 gün uzattıklarını bildirmiştir.	① ② ③ ④ ⑤
2/b- Kısa vadede nakdi değerlendirmek amacıyla alınan ve gelecekte önemli bir getiri beklenen hisse senetlerini, çok daha yüksek kar elde etme potansiyeli olmasına rağmen kar hedefini tutturmak amacıyla içinde bulunulan mali dönemde satılmasına karar vermiştir.	① ② ③ ④ ⑤
2/c- İşletmenin aktifinde kayıtlı olan ve 100 milyar k kar sağlayacak bazı gereksiz sabit varlıkların satılmasına karar vermiştir.	① ② ③ ④ ⑤
SENARYO 3: Genel Müdürlük içinde bulunulan yılın kar tahmini aynı dönem için bütçelenmiş tutarın altındadır. <i>Bütçe hedeflerine ulaşmış, prim almak amacıyla olan Genel Müdür, Muhasebe departmanından</i>	
3/a- İşletmenin stok değerlemesinde daha önceki dönemlerde LİFO yöntemi uygulamasına rağmen, cari dönemde FİFO yönteminin kullanılmasını istemiştir.	① ② ③ ④ ⑤
3/b- İşletmenin daha önceki dönemlerde duran varlık amortismanlarında Azalan Kalan Bakiyeler yöntemi	① ② ③ ④ ⑤

uygulanmasına rağmen, cari dönemde tüm duran varlıklarının amortismanında Normal Amortisman yöntemini uygulamasını istemiştir.	
SENARYO 4: Genel Müdürün içinde bulunulan yılın kar tahmini aynı dönem için bütçelenmiş tutarın altındadır Genel Müdür, <i>şirketin içinde bulunulan yılın karının yüksek görünmesini sağlayıp, yatırımcıları şirkete cezbetmek amacıyla</i> Muhasebe departmanından,	
4/a- Maddi Duran Varlıklara amortisman ayrılmamasını istemiştir.	① ② ③ ④ ⑤
4/b- Aktifinde görünen Şüpheli Ticari Alacaklara karşılık ayrılmamasını istemiştir.	① ② ③ ④ ⑤
SENARYO 5: Genel Müdürün içinde bulunulan üç ay/ yılın kar tahmini aynı dönem için bütçelenmiş tutarın çok üstündedir. <i>Bu yılki karını azaltıp, gelecek üç ay/ yıl hedeflerine daha kolay ulaşmak isteyen</i> Genel Müdür, Muhasebe departmanından,	
5/a Son üç aylık dönem içerisinde peşin olarak ödenmiş olan 1 yıllık tutarındaki 240 milyar k tutarındaki kira giderinin tümünün içinde bulunulan mali dönemin gideri olarak gösterilmesini istemiştir.	① ② ③ ④ ⑤
5/b- Aralık ayı içerisinde müşteriye yapılmış olan 200 milyar tutarındaki satışın faturasının Ocak ayı itibarıyla düzenlenmesini istemiştir.	① ② ③ ④ ⑤
SENARYO 6: Genel Müdür Aralık ayının başında şirketin bütçelenen kar hedeflerini aşacağını farkındadır.	
6/a- Genel Müdür pazarın gelecekteki durumu hakkında kötümser bir görüşe sahip olduğundan muhasebe departmanından modası geçtiği gerekçesiyle – <i>ileride daha yüksek fiyattan satma imkanı olmasına rağmen-</i> 800 Milyar TL'lik değerindeki stokların bugün için 500 milyar olarak değerlendirmelerini istemiştir.	① ② ③ ④ ⑤
Bir sonraki mali dönemde ise modası geçtiği gerekçesiyle düşük değerlendirilen stoklar 900 milyar TL'ya satılmıştır. Böylece işletmenin 400 milyarlık kar elde edilmesi sağlanmıştır. Genel Müdür bu kararı,	
6/b- Bütçe kısıtları nedeniyle ertelenmiş olan bazı önemli <i>ürün geliştirme projelerine devam edebilmek</i> amacıyla vermiştir.	① ② ③ ④ ⑤
6/c- Bütçe hedeflerini yakalayıp, yönetici primi sağlamak amacıyla vermiştir.	① ② ③ ④ ⑤

1- Cinsiyetiniz: Erkek Kadın

2- Yaş n z :

3- Mezuniyet Durumunuz : Ön Lisans Lisans Yüksek Lisans Doktora

4- Mezun olduğunuz veya ders verdiğiniz ABD/Program: (Lütfen size uygun olan)

İşletme
İktisat
Maliye
Muhasebe
Finansman
İşletmecilik
Bilgisayarlı Muhasebe
Diğer (Lütfen belirtiniz.....)

5- Mesleki Unvan n z: (Şu anki pozisyon itibarıyla lütfen size uygun olanı seçiniz.)

5.1. Bağ ms

SM SMMM SMMM Stajeri Yemini Mali Müşavir

5.1. Bağ ml Muhasebeci (.....)

Muhasebe ve Finansman yöneticisi Muhasebe ve Finansman çalışanı

5.3 Öğretim Üyesi (.....)

Profesör Doçent Yrd.Doçent Araş.Gör. Öğr. Görevlisi

5.4. Denetçi (.....)

İç Denetçi Dış Denetçi

6- Mesleki Deneyim süresiniz: 1-5 yıl 5-10 yıl 10- 20 yıl 20 yıl üzeri

7- Mesleğiniz boyunca mesleki etik ile ilgili olarak ders/seminer ald n z m ?

Evet Hayır