

**KAR YÖNETİMİ UYGULAMALARI KARŞISINDA ÖĞRETİM ELEMANLARI, MESLEK MENSUPLARI VE
DENETÇİLER ARASINDAKİ ETİK YARGI FARKLILIKLARI**

**DIFFERENCES IN ETHICAL JUDGMENTS TOWARDS EARNINGS MANAGEMENT PRACTICES AMONG
ACADEMIC STAFF, MEMBERS OF PROFESSION AND AUDITORS**

Gökhan ÖZER¹

Murat ÖZCAN²

ÖZET

Bu çalışmanın hedefi, muhasebe finansman öğretim elemanı, bağımlı ve bağımsız muhasebeci ile denetçilerin kar yönetimi uygulamalarına yönelik etik yargılarının önemli oranda farklılaşmış ve farklılaşmadığını araştırmaktır. Bu araştırmayı gerçekleştirmek için 111 muhasebe finansman öğretim elemanı, 210 bağımlı muhasebeci, TÜRMOB'a kayıtlı 247 bağımsız muhasebeci ve 47 denetçi unvanına sahip toplam 615 kişilik bir denek grubuna kar yönetimi senaryolarını içeren bir anket uygulanmıştır. Elde edilen veri kullanılarak yapılan faktör analizi sonucunda; literatürdeki kar manipülasyon türlerine güvenilirlik ve geçerlilikleri yüksek iki yeni kar manipülasyonu türü eklenerek, yeni bir manipülasyon sınıflandırması geliştirilmiştir. Tek yönlü varyans (Anova) analizi, Duncan ve Scheffe testi ile tanımlayıcı istatistikler gibi analizlerinden elde edilen bulgular; öğretim elemanları, bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve denetçilerin etik yargılarının gruplar arasında farklılaştığını ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Kar yönetimi, manipülasyon, etik yargı farklılıkları.*

¹ GYTE İşletme Fakültesi, Öğretim Üyesi, ozzer@gyte.edu.tr

² Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF, Öğretim Üyesi, mozcan@ibu.edu.tr

ABSTRACT

The objective of this study is to investigate whether ethical judgments towards earnings management practices differ significantly among accounting and finance academic staff, dependent and independent accountants and auditors. In order to accomplish this objective, questionnaires that include earning management scenarios are applied to 615 participants consist of 111 accounting academic staff, 210 dependent accountants, and 247 independent accountants registered in TURMOB and 47 auditors. As a result of factor analysis, two new types of earnings manipulations with high reliability and validity are added to earnings manipulation literature, and in this way, new classification of earnings management is developed. The results of one-way analysis of variance (ANOVA), Duncan and Scheffe Test and descriptive statistics reveal that ethical judgments of academic staff, dependent and independent accountants and auditors differ among groups.

Key Words: *Earnings management, manipulation, Ethical Judgments Differences*

1. GİRİŞ

Özellikle ABD’de ortaya çıkan Enron, Worldcom ve Xerox gibi büyük şirketlerde yaşanan finansal raporlama skandalları, finansal tablo bilgi kullanıcılarının dikkatlerini şirketlerin muhasebe uygulamalarına çekmektedir. Yaşanan skandalların temelini oluşturan muhasebe manipülasyonları, şirketlerin finansal tablolarının güvenilirliğini ve bütünlüğünü bozmaktadır. Bunun sonucunda yatırımcılar, işletme sahipleri ve ortaklar, çalışanlar, kredi verenler, toplum, devlet ve diğer finansal bilgi kullanıcılarının yanlış ekonomik karar almaları gibi olumsuz sonuçların ortaya çıktığını söylemek mümkündür.

Muhasebe manipülasyonları içerisinde yer alan kar yönetimi kavramı, akademik literatüre 25 yıl önce girmiş olmasına karşın, o günden bu güne alanda hızlı bir gelişme olduğunu ve bu yönde ortaya çıkan manipülasyon örneklerinin de sayı ve tür bakımından gittikçe arttığını söylemek mümkündür. Örneğin finansal basın son zamanlarda kar manipülasyonu örneklerinde sürekli bir artış yaşandığını raporlamaktadır (Fox, 1997; Loomis 1999; Levitt 1998; 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 ortaya koymaktadır.

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 olarak yararlanan yatırımcı, kredi verenler, çalışanlar, devlet, toplum gibi bilgi kullanıcılarının kararlarında yanılmalarına ve mağdur olmalarına yol açmaktadır. 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 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)’lerine uygun olmakla birlikte mevzuata aykırı, bazen mevzuata uygun olmakla birlikte GKGMİ’lerine aykırı olabilmeleri, yöneticileri bir takım çıkarlar doğrultusunda muhasebe manipülasyonlarına doğru teşvik etmektedir. Bu manipülasyon ve skandallar; özellikle 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’na (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) olan geçişin hızlanmasına etken olmuştur.

Tüm bu bilgiler ışığında etkilerinin son derece açık olması nedeniyle herhangi bir manipülasyonun; yapılış amacı, etkisinin ortaya çıkma süresi, şirket ya da yönetici lehine bir takım olumlu sonuçlar doğurması gibi sebeplere dayalı olarak daha kabul edilebilir ya da kabul edilemez olarak görülmemesi ve uygulamaları arasında da fark gözetilmemesi gerekir. Ayrıca yine konunun tarafları olan farklı unvanlara sahip bireyler tarafından da manipülasyon türleri arasında fark gözetilmemesi beklenir. Ancak uygulamada yapılan gözlemler ve literatürde izlenen bazı araştırmalar ile onların sonuçları, bu farklılıkların manipülasyon türlerine ve üzerinde araştırma yapılan bireylerin unvanları dahil çeşitli özelliklerine göre farklılaştığını ortaya koymaktadır.

Bu çerçevede çalışmamızın hedefi, literatürde var olan kar manipülasyon türlerine yönelik sınıflandırmayı gözden geçirerek yeni bir manipülasyon sınıflandırması oluşturmak ve muhasebe finansman öğretim elemanı, bağımlı ve bağımsız muhasebeci ve denetçi unvanlarına sahip bireylerin kar yönetimi uygulamalarına yönelik etik yargılarının gruplar arasında önemli oranda farklılaşmış olduğunu araştırmaktır. Bu araştırmayı gerçekleştirmek için 111 muhasebe finansman öğretim elemanı, 210 bağımlı muhasebeci, TÜRMOB'a kayıtlı 247 bağımsız muhasebeci ve 47 denetçi unvanına sahip toplam 615 kişilik bir denek grubuna kar yönetimi senaryolarını içeren anket uygulanmıştır. Elde edilen veri üzerinde yapılan faktör analizi sonucunda literatürdeki kar manipülasyonları sınıflandırmasına iki yeni manipülasyon türü eklenerek, yeni bir manipülasyon sınıflandırması geliştirilmiştir. Kar manipülasyonları sınıflandırmasına eklenen "Tahakkuk ve muhasebe politika değişikliği" manipülasyonlarının geçerliliği ve güvenilirliği son derece yüksektir. Ayrıca tek yönlü varyans (Anova) analizi, duncan ve Scheffe testi ile tanımlayıcı istatistikler gibi analizlerinden elde edilen bulgular ise, öğretim elemanları, bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve denetçilerin etik yargılarının gruplar arasında farklılaştığını ortaya koymaktadır.

2. LİTERATÜR

2.1. Kar Yönetimi

Kâr yönetimi (earnings management), ilk olarak 1985'deki Healy'nin araştırmasından günümüze çok sayıda araştırmacının ilgi gösterdiği bir araştırma alanı haline gelmiştir. Özellikle son zamanlarda yaşanan finansal raporlama skandalları, bu konuya olan ilgiyi giderek arttırmaktadır.

Kar yönetimi konusunda literatürde farklı tanımlamalara rastlamak mümkündür. Schipper (1989) kar yönetimini, yöneticilerin kişisel amaçlara ulaşmak için dış finansal raporlama sürecine isteyerek ve kararlı bir şekilde müdahale etmesi olarak tanımlamıştır. Healy ve Wahlen (1999), 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 ifade etmektedir. Black ve diğerleri (1998) ile Shroder ve Clark (1995) kar yönetimini, gerek yöneticilerin gerekse bağımlı muhasebecilerin kendi şirketlerini ilgilendiren finansal tablo sonuçlarını etkileyecek şekilde, gerek muhasebe politikalarını gerekse faaliyet kararlarını raporlanacak kârların tutarını değiştirmek için kullanılması olarak tanımlamışlardır. Geiger ve O'Connel (2001) ise kar yönetimini, raporlanmış karları hedeflenen amaca taşımak için faaliyet kararlarında gerçekleştirilen bir zamanlama veya isteğe bağlı muhasebe politika seçimleri yoluyla etkilenen bir süreç olduğunu belirtmişlerdir. Tanımların ortak noktası kar yönetiminin finansal raporlardaki kar rakamını değiştirmeye yönelik gerçekleştirilen kararlardan oluşmasıdır. Hangi amaçla veya yöntemle yapılırsa yapılsın gerçekleştirilen kar yönetimi uygulamaları, finansal tablo bilgi kullanıcılarının kararlarında mağdur olmaları gibi olumsuz sonuçlara neden olmaktadır.

Literatürde yöneticileri kâr yönetimine yönlendiren sebepleri içeren çok sayıda çalışmaya rastlamak mümkündür. Bu çalışmalardan elde edilen bulgular, yöneticilerin bu uygulamaya başvurmasının ünlerini arttırmak, mevcut pozisyonlarını korumak (Dechow ve Sloan, 1991; Fudenberg ve Tirole, 1995; DeFond ve Park, 1997) ve prim planları çerçevesinde gelirlerini yükseltmek (Healy, 1985; Holthausen, Larcker ve Sloan, 1995; Gaver, Gaver ve Austin, 1995; Guidry, Leone ve Rock, 1999) gibi kişisel çıkarlar ve her türlü yasal düzenlemelerden kaynaklanan firmaya ait politik riski ve maliyeti düşürmek (Hall ve Stammerjohan, 1997; Chan, Chavis ve Elmendorf, 1997; Han ve Wang, 1998; Makar ve Alam, 1998) gibi şirket çıkarlarından kaynaklandığını göstermektedir.

2.2. Kar Yönetimi ve Etik

Literatürde kar yönetimi uygulamalarına karşı farklı unvanlara sahip bireylerin etik algı düzeyini ve farklı unvanlar arasındaki etik yargı farklılıklarını araştırmayı amaçlayan çok sayıda çalışmaya rastlamak mümkündür. Yapılan bu çalışmalarda, genellikle faaliyetler ve muhasebe kararlarına dayalı olarak hangi türde kâr yönetimi manipülasyonlarının yapılabileceği, bunların ne ölçüde etik sayılabileceği ve etik yargıların organizasyon içinde ya da dışında çeşitli roller üstlenen bireyler tarafından ne şekilde algılandığı araştırılmıştır (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Fischer ve Rosenweig, 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).

Bruns ve Merchant (1990) genel müdür, finans, kontrol ile denetim müdürleri ve diğerleri şeklindeki farklı unvanlara sahip toplam 649 yönetici üzerinde yaptıkları araştırmada, çeşitli kar yönetimi uygulamalarının birbirinden farklı biçimde önemsendiğini ortaya koymaktadır. Yöneticilerin

faaliyet kararları dayalı olarak yapılan kâr yönetimi uygulamalarını, muhasebe kararlarına dayalı olarak yapılan uygulamalardan; mali dönem içerisindeki düşük tutarlı manipülasyonları, yüksek tutarlı manipülasyonlardan ve son olarak mali dönem içindeki kâr yönetimi uygulamalarını, bir sonraki mali dönemi ilgilendiren kâr yönetimi uygulamalarından etik açıdan daha kabul edilebilir gördükleri sonucuna ulaşmışlardır.

Merchant ve Rockness (1994), şirketlerde genel müdür, bölüm yöneticileri, kontrolörler ve iç denetçiler gibi çalışanlar üzerindeki etik yargıları farklılıklarını araştırdıkları çalışmalarında, gruplar arasındaki etik yargıların gerçekleştirilen kâr yönetimi uygulamasının türüne, büyüklüğüne, zamanlamasına ve amacına göre değiştiği sonucuna ulaşmışlardır.

Fischer ve Rosenberg (1995), işletme bölümü lisans ve yüksek lisans öğrencileri ile muhasebecilerden oluşan 500 kişilik bir grup üzerinde kâr yönetimi etiğini araştırmışlardır. Elde ettikleri bulgular, üç farklı gruptaki bireylerin etik yargılarının, faaliyet gider manipülasyonlarına karşı daha ılımlı, buna karşın muhasebe manipülasyonlarına karşı ise, daha muhafazakâr olduklarını göstermektedir.

Kaplan (2001a), hisse senedi sahibi olan ve olmayan biçiminde sınıflandırdığı 146 MBA öğrencisinin üç varsayıma dayalı senaryo üzerinden kâr manipülasyonlarıyla ilgili etik değerlendirmelerini ve bu değerlendirmeler sırasında yönetimin çıkarlarını nasıl dikkate aldıklarını araştırmıştır. Bulgular, bazı koşullar altında hisse senedi sahibi olan ve olmayan MBA öğrencilerinin kâr yönetimi niyetinden farklı şekilde etkilendikleri sonucuna ulaşmıştır. Sonuçlar, hisse senedi sahibi olanların kar yönetimini diğerlerine göre daha etik kabul ettiğini göstermektedir.

Clikeman, Geiger ve O'Connell (2001) Amerika ve 5 Asya ülkesinden erkek ve kadın toplam 115 muhasebe öğrencisinin, kar yönetimi algılarının cinsiyet ve milliyetten etkilenip etkilenmediğini araştırdıkları çalışmalarında, etik yargıların cinsiyet ve milliyete göre farklılaşmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Elias (2002), 763 örnekten oluşan muhasebeci, öğretim elemanı ve öğrenciler üzerinde kâr yönetimi etiğinin olası belirleyicileri olarak, etiğin algılanan rolü, sosyal sorumluluk ve kişisel ahlaki değerler (idealizm, relativizm gibi) değişkenleri arasındaki ilişkileri incelediği 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, rölativizm (bilginin herkese göre değişkenlik göstereceği gerçeği) ve kâr yönetiminin etik algısı arasında negatif bir ilişkinin olduğunu raporlamıştır.

Belski ve Brozovsky (2002), muhasebe ve finansman ile diğer işletme öğrencileri olmak üzere toplam 147 öğrenci üzerinde, kâr yönetiminin etikselliği, yapılaş amacı ve manipülasyon türünü

inceledikleri çalışmalarında, kâr yönetiminin yapılış amacı yanında, kullanılan metotların da önemli olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Aynı zamanda muhasebe politikalarında ve tahakkuk tahminlerinde değişim yoluyla gerçekleştirilen kar yönetimi uygulamalarını, faaliyet veya ekonomik kararlardaki değişim yoluyla gerçekleştirilen uygulamalardan daha etik olmayan davranış olarak algılandıkları sonucuna ulaşmışlardır.

Özer, Alpkan ve Aren (2003) ile Alpkan, Özer ve Aren (2002); yönetici, bağımlı muhasebeci ve lisans-lisansüstü öğrencilerden oluşan toplam 476 birey üzerinde yapmış oldukları çalışmalarında; faaliyet manipülasyonlarının yönetici ve öğrenciler ile karşılaştırıldığında, muhasebeciler tarafından daha etik olarak kabul edildiğini bulmuşlardır. Çalışma, aynı zamanda bireylerin etik yargılarının, manipülasyon etkilerinin mali dönemi aşip aşmadığına, manipülasyon araçlarına, amaçlarına ve manipülasyon tutarının büyüklüğüne göre farklılaştığını ortaya koymuştur.

Elias (2004) özel sektörde, kamuda ve yüksek okulda çalışan ve AICPA üyesi toplam 583 kişi üzerinde şirketin etik değerleri ile kar yönetimi arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmada; 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 göstermektedir.

Hayale ve Lan (2005), 52 genel ve finans müdürleri ile 28 bağımsız dış denetçi üzerinde kar yönetimi sorunları ve yaygın uygulamaları konusunda yaptıkları çalışmada; dış denetçilerin, genel ve finans müdürlerine nazaran kar yönetimi uygulamalarını daha az etik olarak algıladıklarını, aynı zamanda yöneticiler ile denetçilerin kar yönetimi tutumlarının cinsiyete göre farklılaşmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Pierce ve Collins (2005), stajyer denetçiler ile kıdemli muhasebeciler üzerinde kar yönetimi uygulamalarında manipülasyonun tipinin, GKGMİ ile tutarlılığının, direkt etkisinin, önem derecesinin, niyetinin ve etki döneminin bireylerin etik yargılarına olan etkisini araştırdıkları çalışmalarında; 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.

3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

3.1. Değişkenlere İlişkin Ölçek Oluşturulması

Literatürdeki toplumda çeşitli rollere sahip gruplar arasında kar yönetimine ilişkin etik yargı farklılıklarını araştıran çoğu çalışma (Fischer ve Rosenzweig, 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 önerilen faaliyet (gider-gelir) ve kayıt (muhasabe-stok) manipülasyonları şeklindeki 4'lü sınıflandırmayı temel almışlardır. Bu çalışmada da 4'lü sınıflandırma temel alınmakla birlikte, iki farklı noktada değişiklik/ekleme yapılmak suretiyle yeni bir sınıflandırma geliştirilmiştir. Bu eklerden ilki; faaliyet gelir manipülasyonları içerisine “gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin, içinde bulunulan mali dönemde satılması” (Dopuch ve Drake, 1966; Stolowy ve Breton, 2000; Hunton ve diğerleri, 2004; Agarwal ve diğerleri, 2002; Shrieves ve Dahl; 2002) ve muhasabe kayıt manipülasyonları içerisine ise varolan bir belgenin mali dönemin gelirini azaltıcı olarak kullanılmasını içeren farklı kar manipülasyonlarının eklenmesidir. İkincisi ise, muhasabe politika değişikliği (Hagerman ve Zmijewski, 1979; Holthausen, 1981; Skinner, 1993; Sweeney, 1994; Bowen ve diğerleri, 1995; Teoh ve diğerleri, 1998; Konings, Labro and Roodhooft, 1998; Keating ve Zimmerman, 1999) ile tahakkuk değişikliği (Teoh ve diğerleri, 1998; McNichols ve Wilson, 1988; Pertoni, 1992; Yoon ve diğerleri, 2006; Heavly ve Wahlen; 1999) manipülasyon türleri şeklinde iki farklı manipülasyon türünün sınıflandırmaya dahil edilmesidir. Her bir manipülasyon türünü ölçmeye yönelik soruların dikkate alınması neticesinde 14 değişkenden oluşan bir ölçek geliştirilmiştir. Bu ölçekle ilgili olarak oluşturulan anket formunda, öğretim elemanları, bağımlı ve bağımsız muhasebeciler ve denetçilerden oluşan gruplara ait kar manipülasyon türlerini ortaya çıkarmak ve bu manipülasyon türleri ile ilgili olarak gruplar arasındaki ve grup içindeki etik yargı farklılıklarını ölçmek amacıyla 14 algılamaya, 7 demografik özelliklere yönelik olmak üzere toplam 21 soru sorulmuştur. Ankette yer alan demografik özelliklere yönelik sorular genelde kategorik, etik yargı farklılıklarını ölçmeye yönelik sorular ise 5'li likert tipi ölçek (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.

Faaliyet gider manipülasyonları ile ilgili etik yargılar, üç aylık ve yıllık kâr hedefinin yakalanabilmesi için gelecek için planlanmış giderlerin ertelenmesi ve ertelemeye 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 manipülasyonları ile

ilgili olarak sorulan üç soru; “yöneticiler gerek kâr hedeflerine ulaşmak gerekse kâra bağlı prim sistemi ile kendi gelirlerini arttırmak için 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 koymayı hedeflemektedir.

Faaliyet gelir manipülasyonları ile sorular; (1) yöneticinin yılsonu kâr hedeflerine ulaşmak amacıyla, gelecek mali dönemde gerçekleşecek olan satışları işletmenin mevcut satış politikasının dışında, müşterilere çok cazip vade ve iskonto tanıyarak öne alması, (2) yöneticinin işletmenin elinde bulunan ve gelecek mali dönemde daha yüksek kazanç elde etme potansiyeline sahip olan hisse senetlerinin içinde bulunulan mali dönemde satması (Dopuch ve Drake, 1966; Stolowy ve Breton, 2000; Hunton ve diğerleri, 2004; Agarwal ve diğerleri, 2002; Shrieves ve Dahl; 2002), (3) 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) davranışının etik açıdan kabul edilebilirliğinin araştırılması hedeflenmiştir.

Muhasebe politika değişikliği ile ilgili manipülasyonlar, yöneticilerin muhasebenin tutarlılık kavramına ve GKGMİ'lerine aykırı hareket ederek, kâr hedefini yakalamak için hem stok değerlendirme yöntemlerinde ve hem de amortisman hesaplama yöntemlerinde değişiklik (Teoh ve diğerleri, 1998; Belski ve Brozovsky, 2002; Mohanram, 2003) yapması şeklindeki kararını gösteren iki soru ile ölçülmeye çalışılmıştır

Tahakkuklarda değişim konusunda yapılan manipülasyonlar, yöneticilerin GKGMİ aykırı hareket ederek kârı arttırmak amacıyla maddi duran varlıklara amortisman ve şüpheli ticari alacaklara ise karşılık ayırmaması (Belski ve Brozovsky, 2002) hususundaki davranışlarının etik olup olmadığını araştırmak amacıyla iki soruyla ölçülmeye çalışılmıştır. Literatürde 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, 1998).

Kayıt manipülasyonları, muhasebe ve stok kayıt manipülasyonları olmak üzere iki başlık altında toplanabilir. Çalışmada, yöneticilerin muhasebe kayıt manipülasyonları ile ilgili etik algıları, 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 şeklindeki iki soru ile ölçülmüştür.

Stok kayıt manipülasyonları içerisindeki sorular, yöneticinin ileride satış potansiyeli olmasına rağmen, stoklarına yüksek karşılık göstermesi sonucu ortaya çıkardığı karın, bütçe sıkıntısı nedeniyle bazı önemli ürün geliştirme projelerini desteklemek veya kendisinin alacağı primi maksimum yapmak amacıyla kullanma davranışının etik kabul edilebilirliğini ölçmektedir.

Bu araştırmada ana kütle, muhasebe ve finansman öğretim elemanları, bağımlı ve bağımsız muhasebeci ve denetçilerden oluşmaktadır. Bu ana kütlede oluşturulan örnekleme deneklerinden gerekli verinin en iyi şekilde elde edilebilmesi için anket yönteminin uygulanması gerektiğine karar verilmiştir. Anket hem elektronik ortam hem yüz yüze görüşme tekniği kullanılarak uygulanmıştır. Bütün bu çalışmalar sonucunda 650 anket elde edilmiş; ancak yanlış, eksik ya da yanlış bir şekilde doldurulduğu anlaşılan anketler veri setinden çıkarılmıştır. Sonuç olarak örneklem, 111 muhasebe finansman öğretim elemanı, 210 bağımlı muhasebeci, 247 bağımsız muhasebeci ve 47 denetçi unvanına sahip bireylerden oluşan toplam 615 gözlemi kapsamaktadır.

3.2. Geçerlilik ve Güvenilirlik

Gerçekleştirilecek geçerlilik analizleri sırasında yapılması gereken faktör analizinin uygunluğunu ve kullanılan değişkenlerin homojenliğini test etmede KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) örneklem yeterliliği ölçütü ve Barlett testi kullanılmıştır. Tablo 3.1'e göre çalışmaya ait KMO örneklem yeterliliği ölçütü değerinin %78,1'dir ve kabul edilebilir sınır olan 0.60'nin üzerindedir. Bu durum, ölçekte yer alan değişkenlerin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir (Sharma,1996). Ayrıca tablo 3.1'teki Barlett testinin sonuçları (Khi-Kare=2950.31, $p < 0.000$), ana kütle içindeki değişkenler arasında bir ilişkinin var olduğunu açık bir biçimde ortaya koymaktadır.

Tablo 3.1: KMO ve Barlett test sonuçları

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

Çalışmada çeşitli meslek unvanına sahip deneklerin senaryolara dayalı sorulara vermiş oldukları cevaplar kullanılarak, bu değişkenlerin kendi aralarında sınıflandırmasını yapmak amacıyla keşifsel faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Varyans maksimizasyonu yönteminin kullanıldığı temel bileşenler analizi, tüm değişkenlerin planlanan şekilde altı faktör içinde toplandığını ortaya koymaktadır. Her bir değişken, ilgili faktöre pozitif ve yüksek bir korelasyonla yüklenmektedir. Analiz sonucunda ortaya çıkan altı faktör Tablo 3.2'de görüldüğü gibi toplam varyansın %72.40'ını açıklamaktadır. Faktör 1, diğer faktörlerden bağımsız olarak tek başına toplam varyansın en büyük kısmını olan %15.65'i 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'lık kısmını açıklamakta ve "faaliyet gelir manipülasyonlarına" ilişkin değişkenleri içermektedir. Diğer faktörler ise sırasıyla, "muhasabe politika değişikliği manipülasyonları", "tahakkuk değişikliği manipülasyonları", "muhasabe 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.

Temel bileşenler analizi sonucunda ortaya çıkan faktör yükleri matrisi ve güvenirlik (cronbach alfa- α) katsayıları, Tablo 3.2'deki gibidir.

Tablo 3.2. Faktör yükleri matrisi

Manipülasyon Faktörleri	F1	F2	F3	F4	F5	F6	α
FAALİYET GİDER							<u>.822</u>
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							<u>.611</u>
2.1 Ödeme kolaylıkları ile satış gelirlerinin öne alınması		.779					
2.2 Gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunan mali dönemde satılması		.769					
2.3 Aktife kayıtlı gereksiz varlıkların satışı		.645					
MUHASEBE POLİTİKA DEĞİŞİKLİĞİ							<u>.808</u>
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							<u>.832</u>
4.1 Maddi duran varlıklara amortisman ayrılmaması				.896			
4.2 Aktifteki şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması				.859			
MUHASEBE KAYIT							<u>.736</u>
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						.626
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 Varyansı Açıklama Oranı (%72.40)	15.6	10.4	11.7	11.6	12.2	10.6
	8	9	2	0	5	5

(**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 çalışmaların (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Fischer ve Rosenberg, 1995; Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpan ve Aren, 2003) sonuçlarını desteklemektedir. Bu matris aynı zamanda literatürdeki sınıflandırmaya tarafımızdan eklenen, güvenilirliği yüksek “muhasebe politika değişikliği ve tahakkuk değişikliği” manipülasyon türlerinin önemli iki faktör olduğunu ve varyans açıklama oranlarının sırasıyla “%11.72 ve %11.60” olarak gerçekleştiğini ortaya koymaktadır.

Tablodan görülebileceği gibi faaliyet gelir ve stok kayıt manipülasyon faktörlerine ait güvenilirlik (cronbach alfa) katsayılarının (%60 - %70) düşük olduğunu söylemek mümkündür. Ancak, bu aralıktaki güvenilirlik katsayılarını kabul edilebilir olduğunu ifade eden çok sayıda çalışma bulunmaktadır (Santos, 1999; Nunnally, 1978; Gürsoy ve Gavcar, 2003: 914, Malhotra, 1999:282; Hair ve diğ., 1998:88).

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 tanımlayıcı istatistikler tablo 3.3'te raporlanmıştır.

Tablo 3.3: Manipülasyon türleri ve değişkenleri ile ilgili tanımlayıcı istatistikler

MANİPÜLASYON TÜRLERİ	Ortalam	Standart
	a	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)

Tablodan izlenebileceği 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 hoşgörüle değerlendirilen manipülasyon türü, tahakkuk değişikliği manipülasyonudur. Heavly (1985) tahakkuk değişikliği manipülasyonun muhasebe politikası değişikliği manipülasyonuna tercih edildiğini belirtmiştir. Fakat çalışmamızda ortalamalar incelendiğinde muhasebe politika değişikliğinin tahakkuk değişikliği manipülasyonuna oranla daha hoşgörülü karşılandığını söylemek mümkündür. 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 manipülasyonunun ortalaması, deneklerin bu manipülasyonu tahakkuk değişikliği manipülasyonu gibi “yapılması kabul edilemez” olarak görmekle birlikte bu manipülasyondan biraz daha ılımlı bir şekilde algıladıklarını ortaya koymaktadır. Bu manipülasyon türünü oluşturan stok değerlendirme ve amortisman hesaplama yöntemlerinde yapılacak değişikliklerine yönelik manipülasyon ortalamalarının birbirine çok yakın olduğu gözlemlenmektedir. Hem muhasebe kavramları ve standartlarına hem de GKGMİ’ne aykırı olan tahakkuk ve muhasebe politika değişikliği uygulamalarının denekler tarafından da “yapılması kabul edilemez” olarak algılamaları doğal bir davranış olarak karşılanabilir.

Deneklerin stok kayıt manipülasyonları ile ilgili etik yargıları, yukarıda açıklanan diğer manipülasyonlara kıyasla daha hoşgörülüdür. Deneklerin bu manipülasyon türüne karşı diğer manipülasyonlara göre aşırı derecede etik endişeleri bulunmamakla birlikte “yapılması kabul edilemez” olarak algılanmaktadır. Bu manipülasyon türü içerisinde yer alan “ileride yüksek fiyatla satış imkanı olmasına rağmen stokların düşük değerlemeye tabi tutulması” manipülasyonunun ortalaması “yapılması kabul edilemez”dir. Fakat bu manipülasyonun Ar-Ge projelerine destek sağlamak amacıyla yapılması kâr hedefine ulaşmak için yapılmasından daha hoşgörüle karşılanmaktadır. Hatta stok kayıt manipülasyonunun 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 hoşgörülü olduklarını göstermektedir.

Faaliyet gelir manipülasyonu en hoşgörülü karşılanan manipülasyonlar arasında sayılmaktadır. Özellikle “aktife kayıtlı gereksiz varlıkların satışı” konusundaki uygulama hem faaliyet gelir hem de tüm manipülasyon türleri içerisinde en ılımlı bakılan manipülasyon olarak görülmektedir. Faaliyet gelir manipülasyonları 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 satışı “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 bulunulan mali dönemde satılması ise “yapılması kabul edilemez” olarak algılanmaktadır. Literatürde Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Fischer ve Rosenberg, 1995; Alphan, Özer ve Aren; 2002 ile Özer, Alphan ve Aren, 2003) en hoşgörülü bakılan manipülasyon türünün faaliyet gelir manipülasyonu olmasına rağmen çalışmamızda bu durumun değiştiğini, en hoşgörü ile bakılan manipülasyonun faaliyet gider manipülasyonu olduğu görülmektedir. Bunun nedeni faaliyet gelir manipülasyonları içerisinde yer alan “gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunulan mali dönemde satılması” manipülasyonuna karşı deneklerin aşırı muhafazakar tepki göstermeleridir.

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 önemsemelerinden 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 Alphan, Özer ve Aren, 2002; Elias, 2002, 2004; Özer, Alphan ve Aren, 2003; Pierce ve Collins, 2005) Çalışmamızda ise, bu duruma ters bir sonuç ile karşılaşmıştır. Bunun nedeni araştırma örneklemimizin bizzat muhasebe mesleğiyle doğrudan doğruya ilgili çok farklı mesleki unvanlardan oluşması olabilir.

Tablo 3.3'teki ortalamalar incelendiğinde deneklerin GKGMI, muhasebe kavramları, muhasebe standartları ve vergi mevzuatına aykırı olan uygulamaları “kurala dayalı bakış açısı” ile değerlendiklerini göstermektedir. Elde edilen bu sonuçlar Bruns ve Merchant'ın (1990) 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 değerlendirilmesi, kişilerin etik yargılarına kural ve yazılı emirlerin yön verdiğine bir kanıt olarak gösterilebilir.

3.3. 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 farklılıklarının tek yönlü varyans (Anova) analizi ile test edilmesi sonucu ortaya çıkan sonuçlar, tablo 3.4’de raporlanmıştır.

Tablo 3.4: Unvana dayalı gruplar arası etik yargı farklılıkları için anova tablosu

MANİPÜLASYON TÜRLERİ	F Değerleri
1. Faaliyet Gider Manipülasyonları	12.368*
2. Faaliyet Gelir Manipülasyonları	3.844**
3. Muhasebe Politika Değişikliği Manipülasyonları	3.558***
4. Tahakkuk Değişikliği Manipülasyonları	10.150*
5. Muhasebe Kayıt Manipülasyonları	2.983***
6. Stok Kayıt Manipülasyonları	6.563*

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

Tablo 3.4’deki sonuçlar, tüm manipülasyon türlerinde farklı unvana sahip denek grupları arasındaki etik yargıların istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını göstermektedir.

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 3.5 ile 3.10 arasındaki tablolarda izlenebilir.

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 3.5: Faaliyet gider manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	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 3.5 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 grupların kendi içlerinde türdeş, ama aralarında birbirlerinden istatistiki olarak farklı yargılara sahip olduğu söylenebilir. 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 3.6: Faaliyet gelir manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	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 3.6’da ortaya çıkan sonuçlar dikkat çekicidir. Denekler faaliyet gelir manipülasyonlarını etik yargılar açısından değerlendirmeleri sonucunda benzer etik yargılara sahip ama istatistiki olarak birbirinden de farklı 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. 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 3.7: Muhasebe politika değişikliği manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	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 3.7’de görüldüğü üzere denekler muhasebe politika değişikliği manipülasyonunu etik yargılar açısından değerlendirmeleri sonucunda iki alt gruba ayrılmıştır. Bağımlı ve bağımsız muhasebeciler ile öğretim elemanları ilk alt grubu, sadece denetçiler ise ikinci alt grubu oluşturmuşlardır. Tablodaki sonuçlar muhasebe politika değişikliği manipülasyonunu bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve öğretim elemanlarının benzer etik yargılarla değerlendirdikleri, buna karşın, bu üç unvanın oluşturduğu grupta denetçiler arasında istatistiki olarak önemli bir etik yargı farklılığının bulunduğu söylenebilir. Bağımlı ve bağımsız muhasebeci ile öğretim elemanlarından oluşan ilk grup muhasebe politika değişikliği manipülasyonunu “yapılması kabul edilemez” olarak değerlendirirken, denetçiler “yapılması cezalandırılmalıdır” biçiminde daha katı bir değerlendirme içinde olmuşlardır. Böylece, denetçilerin diğer unvanlara oranla muhasebe politika değişikliği manipülasyonuna karşı etik açıdan daha katı yargılara sahip olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 3.8: Tahakkuk değişikliği manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	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 3.8’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 değerlendikleri söylenebilir.

Tablo 3.9 Muhasebe kayıt manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	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 3.9 deneklerin muhasebe kayıt manipülasyonunu etik açıdan değerlendirmeleri sonucunda iki ayrı gruba ayrılmış olduğu görülmektedir. Tablo incelendiğinde ilk grupta yer alan bağımlı muhasebeci, bağımsız muhasebeci ve öğretim elemanlarının muhasebe kayıt manipülasyonuna karşı etik yargılarında benzerlikler bulunduğu, bu grupla denetçiler arasında ise, 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, 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 3.10: Stok kayıt manipülasyonları için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	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

Tablo 3.10'daki sonuçlara göre stok kayıt manipülasyonları ile ilgili olarak denekler bağımlı ve bağımsız muhasebeciler ile denetçiler ve öğretim elemanları şeklinde iki alt gruba ayrılmaktadır. Bu iki alt grup arasında istatistiki olarak önemli bir farklılık bulunmaktadır. Bağımlı ve bağımsız muhasebecilerin oluşturduğu grup stok kayıt manipülasyonunu “yapılması kabul edilemez” şeklinde değerlendirirken, denetçiler ve öğretim elemanlarının oluşturduğu grup ise, daha katı bir etik yargı ile “yapılması kabul edilemez” olarak değerlendirmişlerdir.

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 3.11'de raporlanmıştır.

Tablo 3.11: Manipülasyon türlerinin unvanlar arası farklılıkları gösteren Scheffe testi sonuçları

MANİPÜLASYON TÜRÜ	Mesleki Unvan (I)	Mesleki Unvan (J)	Farkın Ortalaması (I-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 3.11'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 farklılaştığını 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.

4. SONUÇ VE TARTIŞMA

Bu çalışmanın amacı, 1) literatürde var olan kar manipülasyonlarına yönelik sınıflandırmayı gözden geçirerek yeni bir kar manipülasyonları sınıflandırması oluşturmak ve 2) muhasebe finansman öğretim elemanı, bağımlı ve bağımsız muhasebeci, iç ve dış denetçi unvanlarına sahip bireylerin kar yönetimi uygulamalarına yönelik etik yargılarının gruplar arasında önemli oranda farklılaşp farklılaşmadığını araştırmaktır.

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 47 denetçiden oluşan toplam 615 kişilik bir denek grubuna uygulanan anketten elde edilen veri kullanılarak gerçekleştirilen analizler sonucu elde edilen bulgular, beklentilerimizin makul olduğunu ortaya koymaktadır.

Faktör yükleri matrisinden elde edilen sonuçlar, literatürdeki faaliyet gider-gelir ve muhasebe-stok kayıt manipülasyonları biçimdeki 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 “muhasabe politika ve tahakkuk değişikliği manipülasyonlarına” ait güvenilirlik katsayılarının ve toplam varyansı açıklama oranının yüksek olduğu görülmüştür. Böylece dörtlü kar manipülasyon sınıflandırması, iki yeni manipülasyon türü/faktörü eklenerek yeni ve altılı bir yapıya/sınıflandırmaya dönüştürülmüştür. Bu yeni yapı/sınıflandırma, 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, Alpan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpan ve Aren, 2003) olmasına rağmen çalışmamızda, en hoşgörülü olarak faaliyet gider manipülasyonunun görüldüğü ortaya çıkmıştır. Faaliyet gelir manipülasyonu içerisinde yer alan ve literatürden hareketle tarafımızdan eklenen “gelecek dönemde yüksek getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunulan mali dönemde satılması” davranışına deneklerin aşırı hassas davranmaları bu farklılığın temel nedenini oluşturmaktadır. Denek gruplarının en hassas davrandığı manipülasyon türü ise, muhasabe kayıt manipülasyonlarıdır. Bu sonuç, tüm denek gruplarının mevzuat açısından sakıncalı hatta muhasabe hilesi olarak görülebilecek davranışları etik açıdan da kabul edilemez olarak algıladıklarını ortaya koymaktadır. Denek grupları etik değerlendirme açısından manipülasyon türlerini genelde muhasabe kayıt, tahakkuk değişikliği (bağımsız muhasebeciler hariç), muhasabe politika değişikliği ve stok kayıt manipülasyonlar şeklinde sıraladıkları göze çarpmaktadır. 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 tüm manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargılarının istatistiki olarak anlamlı bir biçimde farklılaştığı görülmüştür. Bu farklılığın hangi gruplar arasında oluştuğunu ortaya koymak için yapılan duncan testi; faaliyet gider, tahakkuk değişikliği ve stok kayıt manipülasyonlarında bağımlı ve bağımsız muhasebeciler ile öğretim elemanı ve denetçi grupları arasında anlamlı bir farklılık bulunduğunu ortaya koymaktadır. Muhasebe politika değişikliği ve muhasabe kayıt manipülasyonlarında; bağımlı-bağımsız muhasebeciler ile öğretim elemanları grubunun denetçiler grubundan anlamlı bir biçimde farklılaştığını, faaliyet gelir manipülasyonlarında ise bağımlı ve bağımsız muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ile denetçiler ve son olarak denetçiler ve öğretim elemanları grupları arasında istatistiki olarak anlamlı bir bulunduğunu söylemek mümkündür.

Finansal tablolardaki ve kullanıcı grupların kararlarındaki olumsuz etkileri dikkate alındığında hiçbir manipülasyon türünün birbirinden farklı görülmemesi, hiçbir grubun da bu manipülasyonlara diğerinden farklı bakmaması beklenir. Ancak diğerlerini eğiten öğretim elemanlarının bile gerek kendi içinde gerekse diğer gruplarla anlamlı bir tutum farklılığı gösterdiği yukarıdaki bilimsel sonuçlardan

anlaşılmaktadır. Bu çerçevede öğretim elemanlarının kendilerinden başlanarak, finansal muhasebenin niçin ve kimlere bilgi aktarmak için yapıldığını ve bu bilginin manipüle edilmesinin sonuçları konusunda eğitim sisteminin ve içeriğinin tartışılmasına, bunun sonucunda da yeniden yapılandırılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Araştırma bulguları, bağımlı ve bağımsız muhasebecilere oranla öğretim elemanları ve denetçilerin daha yüksek hassasiyete sahip olduklarını ortaya koymaktadır. Bu sonuç, öğretim elemanlarının muhasebe eğitimi sırasında kendi hassasiyetlerini en azından bağımlı ya da bağımsız muhasebeci olacak öğrencilerine aktaramadığını gösteriyor olabilir. AAA'nın Bedford komitesinin raporuna göre (1986) muhasebe eğitiminin bir amacı, muhasebe mesleğinin değerlerini ve etik standartlarını öğrencilere tanıtmaktır. Ya da mesleki eğitimin bir amacı, kendi seçilmiş meslek normlarının ve değerlerinin öğrenciye aktarılmasıdır (Stark ve diğerleri, 1986). Bu süreç, sosyalizasyon olarak adlandırılmakta ve muhasebe öğrencisine mesleki değerlerin ve etik standartların transferindeki başarısızlığın meslek açısından olumsuzluk yaratılmaması açısından son derece önemli görülmektedir (Clikeman ve Hennig, 2000). Eğer öğretim elemanları ile diğerleri arasında önemli farklılıklar varsa, bu farklılığın bulunduğu alanlarda öğretim elemanlarının mesleki değerleri ve etik standartlarını bu gruplara aktarmakta sorun yaşadığı anlamına gelebilir (Özer, Özcan ve Yücel, 2006). Bu bakımdan öğretim elemanlarının eğitim müfredatlarını yeniden gözden geçirerek; finansal işlem ve olayların kaydına yaptıkları vurgunun yanı sıra finansal tabloların amacına, kullanıcı gruplara ve onların finansal bilgiyi isteme nedenlerine, manipülasyonlara, onların türlerine ve bu manipülasyonların finansal bilgi ve onları kullanarak verilecek kararlara etkisi üzerine odaklanmalarına ihtiyaç bulunmaktadır.

Tüm farklılıkların ve olumsuzlukların nedenini üniversitelerde verilen muhasebe eğitime bağlamak sorunu hafife almak olabilir. Halbuki denetçi olarak çalışan bireylerin üniversite eğitiminden sonraki süreçte manipülasyonlara bakışını bazen hocaları olan öğretim elemanlarından daha katı olacak şekilde geliştiren süreçlere, tam tersine bağımsız ve bağımlı muhasebecilerin daha gevşek bakış açılarına sahip olabilecek şekilde oluşan süreçlere de dikkat çekilmelidir.

Araştırma bulguları, doğrudan şirketlerle çalışan ve günlük muhasebe aktivitelerinin içinde olan bağımlı ya da bağımsız muhasebecilerin; bir yandan meslektaşlarıyla rekabet ederken diğer yandan işletme sahip, yönetici ve çalışanlardan ile ortaya çıkan çeşitli durumdan daha fazlaca etkilendiğini ortaya koymaktadır. Bu çerçeveden bakıldığında çeşitli senaryoları olayların içinde bulunan ve yaşayanlarla, teorik olarak değerlendirenlerin farklı görebilecekleri anlaşılmaktadır. Bununla birlikte muhasebecilerin finansal bilgi aktarımındaki sorumlulukları ve sosyal sorumluluk yükümlülükleri, şirket sahip ve yöneticileriyle empati yapmaktan ve birbirleriyle rekabetten ziyade mesleklerinin gereklerini yerine getirmelerini gerektirir. Bunun sağlanmasında TÜRMOB ve SMMM ve YMM

odalarının çeşitli eğitim etkinlikleri ve farkındalık programları ile mevcut bağımlı ve bağımsız muhasebecileri eğitimden geçirmesi önerilebilir. Staj sırasındaki kazanımlar ile iş ve meslektaş çevresinin dikkate alınabilecek diğer faktörler olduğu düşünülmektedir.

Araştırma bulguları denetçilerin çoğu durumda öğretim elemanlarından bile daha yüksek tutumlara sahip olduğunu göstermektedir. Bu durum denetçilerin üniversite eğitiminden sonra geçirdikleri eğitim ve sosyalizasyon süreçlerin etik tutumlarına etkisi ile muhasebecilerden farklı odak ve bakış açısına sahip olmaları yüzünden ortaya çıkmakta olduğu söylenebilir.

KAYNAKÇA

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.

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.

American Accounting Association, Committee on the Future Structure Content, and Scope of Accounting Education (The Bedford Committee), (1986), "Future Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession", *Issues in Accounting Education*, Spring, s. 168-195.

Barton, J. (2001), "Does the Use of Financial Derivatives Affect Earnings Management Decisions?", **The Accounting Review**, (January): s.1-26.

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.

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.

Bruns, W.J. ve K., Merchant., (1990), "The Dangerous Morality of Managing Earnings", **Management Accounting (USA)**, (August), s. 22-25.

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.

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.

Dechow, P., R. Sloan ve 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.

Dopuch, N. ve D.F.Drake., (1966), "The effect to alternative accounting rules for non-subsidiary investments", **Journal of Emperical Research in Accounting**, Selected Studies 4, s.192-219.

Elias, R. Z., (2002), "Determinants of Earnings Management Ethics Among Accountants", **Journal of Business Ethics**, 40, s. 33-45.

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.

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.

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.

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, K., (2005), "What are the Consequences of Real Earnings Management?", Working Paper, University of Colorado.

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., 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.

Hayale, T., ve G. Lan., (2005), "Auditing and Performance Evaluation", **International Journal of Accounting**, Vol. 2, Iss. 4, s.399-413.

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.

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.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.

Hunton, James E., Libby, Robert ve Mazza, Cheri R., (2004), **Financial Reporting Transparency and Earnings Management**, (October 28), Working Paper.

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. S. E., (2001), "Ethically Related Judgments by Observers of Earnings Management", *Journal of Business Ethics*, 32, s.285-298.

Keating, A.S., ve J. Zimmerman., (1999), "Depreciation Policy Changes: Tax, Earnings Management, and Investment Opportunity Incentives", **Journal of Accounting and Economics.**, Vol:28, Issue:3, s.359-389.

- Konings, J., Labro E. ve F. Roodhooft., (1998), "Earnings Management and Trade Union Activity: Results for Belgium", **Research Report no. 9828**, KULeuven.
- 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.
- 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, October.
- 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.
- Norris, F. ve K. Eichenward. (2002), "Fuzzy Rules of Accounting and Enron", **The New York Times**, (January 30), C1.
- Nunnally, 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.
- Özer, G., M. Özcan ve R. Yücel, "Kar Yönetimi Uygulamalarına İlişkin Etik Yargılar Arasındaki Farklılıklar: Öğretim Elemanları ve Öğrenciler Örneği", **Ülkümüz**, Yıl: 3, Sayı: 6, Aralık 2006, s. 271-292.
- Pertoni, K.R., (1992), "Optimistic Reporting In The Property Causality 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.
- Priest, S., (2002), "The Disconnect in Ethics Training", **Across the Board**, Vol. 39, No. 5, s.51-52.
- 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 & Sons Inc, Canada.
- Sharma, S., (1996), **Applied Multivariate Techniques**, John Wiley&Sons Inc., s.685, New York.
- 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**.
- Skinner, D., (1993), "The investment opportunity set and accounting procedure choice: Preliminary evidence", **Journal of Accounting & Economics**, 16 (October), s.407-445.

Stark, J. S., M. A. Lowther, B.M.K. Hagerty ve C. Orezyk, (1986), "a Conceptual Framework for the Study of Preservice Professional Programs in Colleges and Universities", *Journal of Higher Education*, 57, s. 231-258.

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

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

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

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

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.