

KÂR MANİPÜLASYON UYGULAMALARININ ETİK BAKIMDAN KABUL EDİLEBİLİRLİĞİ: ÖĞRETİM ELEMANLARI ÖRNEĞİ¹

THE ETHICAL ACCEPTABILITY OF EARNINGS MANIPULATION PRACTICES: FACULTY STAFF EXAMPLE

Murat ÖZCAN

Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, BOLU
(mozcan@ibu.edu.tr)

Gökhan ÖZER

Gebze Teknik Üniversitesi, İşletme Fakültesi, KOCAELİ
(gokozerhan@gmail.com)

ÖZ

Bu çalışmanın hedefi, kâr manipülasyonu uygulamalarının üniversitelerdeki işletme bölümlerinde görev yapan muhasebe ve finansman öğretim elemanları arasında etik olarak kabul edilebilirliğini ve etik yargıların çeşitli manipülasyon örnekleri karşısında değişip değişmediğini araştırmaktır. Bu araştırmayı gerçekleştirebilmek için, çeşitli devlet üniversitelerinin işletme bölümlerinde görev yapan toplam 111 muhasebe ve finansman öğretim elemanına kâr yönetimi senaryolarını içeren bir anket uygulanmıştır. Yapılan analiz sonuçları; öğretim elemanlarının etik yargılarının manipülasyonun kapsadığı döneme, manipülasyonun büyüklüğüne göre ve akademik unvanlar arasında farklılaşmadığını; buna karşın manipülasyonun türüne, yapılış amacına ve ait oldukları gruplar içinde ise önemli oranda farklılaştığını ortaya koymaktadır.

Anahtar Sözcükler: Kâr yönetimi, Manipülasyon, Etik kabul edilebilirlik

ABSTRACT

The aim of this study is to investigate the ethical acceptability of profit manipulation applications among the accounting and finance academicians in management departments of universities and whether the ethical judgments change in the face of various manipulation samples or not. For this study, a questionnaire including profit managing scenarios has been carried out with 111 accounting and finance academicians from various universities. Findings obtained from the analysis of the questionnaire show that academicians' ethical judgments do not differ according to the period of manipulation, the magnitude of manipulation or among the titles of the academicians; but on the other hand, significantly differ according to the type of manipulation, the aim of manipulation, and in the groups they belong to.

Keywords: Earnings management, Manipulation, Acceptability in ethical judgments

1 Bu çalışma GYTE Sosyal Bilimler Enstitüsü 2007 "Kâr Yönetimine İlişkin Etik Yargı Farklılıkları" isimli doktora tezinin verilerinden üretilmiştir.

1. Giriş

Şirketlerin bir faaliyet dönemi boyunca göstermiş oldukları performansın en önemli göstergelerinden biri, muhasebe bilgi sisteminin çıktısı olan finansal raporlarıdır. Bu finansal raporların doğruluğu ve güvenilirliği, onların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)'ne ve muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanması ile mümkün olmaktadır. Finansal raporlardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği, bu raporlardan yararlanarak çeşitli amaçlar doğrultusunda karar verecek bilgi kullanıcıları açısından büyük önem taşımaktadır.

Bununla birlikte şirket yöneticilerinin gerek kendi, gerekse şirket çıkarlarını maksimize etmek amacıyla finansal raporlama sürecine yönelik olarak gerçekleştirdikleri müdahaleler ve özellikle son yıllarda ABD'de Enron, Andersen, Worldcom, Xerox gibi şirketlerde yaşanan finansal raporlama skandalları, finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hususunda ciddi sorunlar olabileceği yönünde şüphelerin oluşmasına neden olmuştur. Yaşanan bu skandallar ise, finansal bilgi kullanıcılarının dikkatlerini şirketlerin kârlarını çeşitli faaliyet ve muhasebe kararları ile değiştirmeye yönelik olarak yapılan manipülasyonlar üzerine odaklamasına yol açmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkan ve hangi amaçla olursa olsun gerçekleştirilen tüm kâr manipülasyon örnekleri, finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini zedelemekte ve bu da sadece finansal yatırımcıların değil, kredi verenler, çalışanlar, toplum, hükümetler ve diğer bilgi kullanıcılarının mağdur olmasına sebep olabilmektedir.

Kâr yönetimi alanındaki yetkin ilk çalışmanın literatüre Heavly (1985) tarafından sunulduğu genel kabul görmektedir. Fakat o tarihten günümüze kadar kâr yönetimi alanında hızlı bir gelişme ve bu yönde gerçekleştirilen kâr manipülasyon örneklerinde ise, gözle görülür bir artış yaşanmıştır. Bu artışı son zamanlardaki yazılı basın haberlerinde ve finansal raporlarda görmek mümkündür (Fox, 1997; Loomis, 1999; Levitt 1999; Norris ve Eichenwald, 2002). Bunun yanında isteğe bağlı olarak gerçekleştirilen muhasebe politikalarının seçimleri ve tahakkuklar (Subramanyam, 1996; Defond ve Park, 1997; Barton, 2001; Nelson ve diğerleri, 2002) ve Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu olan Securities and Exchange Commission (SEC)'in manipülasyonlar üzerine yürüttüğü araştırmalar (örneğin Dechow ve diğerleri, 1996; Bonner ve diğerleri, 1998) kâr manipülasyonları olarak yorumlanabilecek yönetsel davranışın kanıtlarını ortaya koymaktadır. Eylül 1998'de New York Üniversitesinde yaptığı bir konuşmada SEC başkanı Levitt, "gittikçe artan sayıdaki şirketin kendi raporlanmış kârlarını yönettiği, bunun ise kârların ve finansal raporların kalitesini azalttığı" uyarısında bulunmuştur (Clikeman ve Henning, 2000).

Şirketlerin muhasebe bilgi sisteminin çıktısı olan finansal raporlara yönelik olarak gerçekleştirilen kâr yönetimiyle ilgili bu gelişmeler, muhasebe yöneticileri, şirket yöneticileri, öğretim elemanları, denetçiler ve öğrenciler gibi konuyla doğrudan ve dolaylı bir şekilde ilgili olan tarafların etik algılarının düzeyinin ne olduğu ve bu rollerdeki deneklerin etik yargılarında farklılaşma olup olmadığının araştırılmasını gerektirmektedir. Literatürde yapılmış çok sayıda çalışmada bu deneklerin etik yargılarının yalnız manipülasyonun türüne, yapılış amacına, etki dönemine göre değil, ait oldukları grup içinde ve gruplar arasında önemli oranda farklılaştığı ortaya konmuştur.

Bu çalışmada ise, üniversitelerin işletme bölümlerinde eğitim veren muhasebe öğretim üye, eleman ve yardımcılarının, çeşitli kâr manipülasyonu örnekleri karşısındaki etik tutumlarının düzeyi ve bu düzeyin manipülasyon türleri ile unvana dayalı olarak farklılaşp farklılaşmadığının araştırılması hedeflenmektedir. Böyle bir hususun araştırılmasının temelde nedenleri arasında;

öğretim üye, elemanı ve yardımcılarının manipülasyonlardan bir çıkar sağlamaması, bilgi kullanıcılarına bilanço ve gelir tabloları yoluyla iletilen enformasyonunun doğruluğu ve tutarlılığı hususunda diğerlerine oranla çok daha yüksek sorumluluk duygusuna sahip olmaları, öğretimin gerçekleştirilmesi sırasında manipülasyon örneklerine unvanlara göre farklı duyarlılıkların olup olmadığının sorgulanması ve öğretim üye, elemanı ve yardımcılarının etik yargıları arasındaki farklılıklar üzerinde yeterince ya da hiç araştırma bulunmaması sayılabilir.

Bu çerçevede araştırmamıza çeşitli devlet üniversitelerinin işletme bölümlerinde faaliyet gösteren 12 profesör, 11 doçent, 35 yardımcı doçent, 29 öğretim görevlisi ve 24 araştırma görevlisi unvanına sahip toplam 111 muhasebe öğretim elemanı katılmıştır. Örneklemimizi oluşturan 111 öğretim elemanından anket yoluyla sağlanan veri kullanılarak gerçekleştirilen faktör, varyans ve ikili t testi analizlerinden elde edilen bulgular, öğretim elemanlarının etik yargılarının manipülasyonun kapsadığı döneme, manipülasyonun büyüklüğüne ve akademik unvan grupları arasında istatistiki olarak anlamlı bir biçimde farklılaşmadığını, buna karşın manipülasyonun türüne, yapılış amacına göre ve buldukları grup içinde önemli oranda farklılaştığını ortaya koymaktadır.

2. Literatür

Kâr yönetimi teriminin literatürde farklı tanımları bulunmaktadır. Örneğin Schipper (1989) kâr yönetimini, yöneticilerin kişisel amaçlara ulaşmak için dış finansal raporlama sürecine isteyerek ve kararlı bir şekilde müdahale etmesi olarak tanımlarken; 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 belirtmektedir. Black ve diğerleri (1998) ile Shroder ve Clark'e (1995) göre kâr yönetimi, gerek yöneticilerin gerekse bağımlı muhasebecilerin kendi şirketlerini ilgilendiren finansal tablo sonuçlarını etkileyecek şekilde muhasebe politikaları ve faaliyet kararları aracılığıyla raporlanacak kârların tutarını değiştirmek için kullanılmasıdır. Clikeman, Geiger ve O'Connel (2001) ise kâr yönetimi, raporlanmış kârları hedeflenen amaca taşımak için faaliyet kararlarında zamanlama veya isteğe bağlı muhasebe politika seçimleri yoluyla gerçekleştirilen bir süreçtir.

Tanımların ortak noktası, kâr yönetiminin özellikle finansal raporlardaki kâr rakamını değiştirmeye yönelik gerçekleştirilen kararlardan oluşmasıdır. Hangi amaçla veya yöntemle yapılırsa yapılsın gerçekleştirilen kâr yönetimi uygulamaları, finansal tablo bilgi kullanıcılarının kararlarında mağdur olmaları gibi olumsuz sonuçlara neden olmaktadır.

Literatürde şirketler tarafından gerçekleştirilen ya da gerçekleştirilmesi mümkün olan kâr yönetimi uygulamalarına karşı farklı unvanlara sahip bireylerin etik algı düzeyini ve farklı unvanlar arasındaki etik yargı farklılıklarını araştırmayı amaçlayan çalışmalarda; genellikle faaliyetler ve muhasebe kararlarına dayalı olarak hangi tür manipülasyonlarının yapılabileceği, bunların ne ölçüde etik sayılabileceği ve organizasyon içinde ya da dışında çeşitli roller üstlenen bireylerin tarafından nasıl 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 gibi farklı unvanlara sahip 649 yönetici üzerinde yaptıkları çalışmada, çeşitli senaryolara dayalı manipülasyon örneklerinin etik olarak kabul edilebilirliği konusunda yöneticiler arasında fikir ayrılıklarının bulunduğunu ortaya koymuşlardır. Yöneticilerin faaliyet kararlarına 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 farklı pozisyonlarda bulunan genel müdür, bölüm yöneticileri, kontrolörler ve iç denetçiler gibi çalışanlar üzerindeki etik yargıları farklılıklarını araştırdıkları çalışmalarında, gruplar arasında gerçekleştirilen kâr yönetimi uygulamasının türüne, zamanlamasına, amacına ve söz konusu olan tutarın büyüklüğüne göre etik yargıların değiştiğini ifade etmektedirler.

Fischer ve Rosenzweig (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 manipülasyonları söz konusu olduğunda daha ılımlı, buna karşın muhasebe manipülasyonları söz konusu olduğunda ise daha muhafazakar olduklarını ortaya koymaktadır.

Clikeman ve Henning (2000), üniversitede eğitim gören 56'sı muhasebe, 77'si pazarlama ve yönetim alanında olmak üzere toplam 133 üniversite öğrencisi üzerinde yapmış oldukları çalışmada, muhasebe öğrencilerinin finansal tablo okurluluğu konusunda daha duyarlı hale gelmelerinde mesleki standartların, eğitimde kullanılan kitapların ve öğretim üyelerinin etkili olduklarını belirtmişlerdir. Bu amaçla, muhasebe öğrencilerinin finansal tablo kullanıcılarının çıkarlarını korumaya yönelik olarak sosyalizasyon sürecine tabi tutulması sonucunda, kâr yönetimine olan bakış açılarının daha muhafazakar bir yapıya dönüşeceğini ileri sürmüşlerdir. Aynı zamanda son sınıf ile orta sınıf muhasebe öğrencileri arasında kâr yönetiminin etik değerlendirmesi konusunda bir farklılık olmadığı, fakat orta sınıf muhasebe öğrencileri ile diğer işletme öğrencileri arasında farklılıkların olduğunu bulmuşlardır.

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 araştırdığı çalışmada, bazı koşullar altında hisse senedi sahibi olan ve olmayan MBA öğrencilerinin kâr yönetimi niyetinden farklı şekilde etkilendikleri sonucuna ulaşmıştır. Sonuçlar, yöneticiler tarafından bireysel çıkarlardan ziyade, şirket çıkarlarına yönelik olarak kâr yönetimi ile ilgilenildiği zaman, şirkete ortak olanların kâr yönetimini, ortak olmayanlara göre daha etik kabul ettiğini göstermiştir.

Clikeman, Geiger ve O'Connell (2001) Amerika ve 5 Asya ülkesinden erkek ve bayan olmak üzere toplam 115 muhasebe öğrencisi üzerinde, kâr 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 çalışmasında; sosyal sorumluluk, uzun dönemli amaçlara odaklanma, idealizm (var olan bir Őeyi mükemmel görme isteği) ve kr yönetiminin etik algısı arasında pozitif bir ilişki, buna karşın kısa vadeli amaçlara odaklanma, relativizm (bilginin herkese göre değişkenlik göstereceği gerçeği) ve kr yönetiminin etik algısı arasında negatif bir ilişkinin olduğunu raporlamıştır.

Belski ve Brozovsky (2002), muhasebe ve finansman ile diğer işletme öğrencileri olmak üzere toplam 147 ğrenci üzerinde, kr yönetiminin etikselliği, yapılış amacı ve maniplasyon türü olarak inceledikleri çalışmada, kr yönetiminde yapılış amacı yanında, kullanılan metotların da önemli olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Aynı zamanda muhasebe politikalarında ve tahakkuk tahminlerinde değişim yoluyla gerçekleştirilen kr yönetimi uygulamalarını, faaliyet veya ekonomik kararlardaki değişim yoluyla gerçekleştirilen uygulamalardan daha etik olmayan davranış olarak algılandıklarını belirtmişlerdir.

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

Elias (2004) zel sektörde, kamuda ve yüksek okulda çalışan ve AICPA üyesi toplam 583 CPA (Bağımsız muhasebe uzmanı) üzerinde Şirketin etik değerleri ile kr yönetimi arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmasında, Şirketin etik değerleri algısı ile kr yönetimi algısı arasında güçlü bir ilişkinin varlığını, Şirket etik değerlerinin kr yönetimi algısının en önemli belirleyicisi olduğunu ve aynı zamanda yüksek (düşük) etik değerlere sahip organizasyonlarda muhasebecilerin, kr yönetimi faaliyetlerini daha etik olmayan (etik) davranış olarak algıladıklarını ortaya koymaktadır.

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

Pierce ve Collins (2005), stajer denetçiler ile kıdemli muhasebeciler üzerinde kr 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 maniplasyon 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.

Özer, zcan ve Yücel (2006), çeşitli üniversitelerde işletmecilik eğitimini sürdüren 140 lisans ve lisansüstü ğrenci ile muhasebe ve finansman Anabilim Dalında faaliyet gösteren 80 ğretim elemanından oluşan toplam 220 kişilik denek grubu üzerinde yaptıkları çalışmada; deneklerin etik yargılarının yalnız manipülasyonun türüne, yapılış amacına, etki döneminde göre değil, ait oldukları grup içinde ve gruplar arasında da önemli oranda farklılaştığını ortaya koymuşlardır.

3. Araştırmanın Yöntemi

3.1. Değişkenlere İlişkin Ölçeklerin Oluşturulması

Literatürdeki toplumda çeşitli rollere sahip gruplar arasında kâr 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), kayıt (muhasabe-stok) manipülasyonları şeklindeki 4'lü sınıflandırmayı temel almaktadır. Bu çalışmada da, dörtlü sınıflandırma temel alınmakla birlikte, Özer, Özcan ve Yücel (2006) ile Özer ve Özcan (2013) çalışmalarındaki iki manipülasyon türü de dikkate alınmıştır. Bunlardan birincisi; faaliyet gelir manipülasyonları içerisinde "gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin, içinde bulunulan mali dönemde satılması" (Dopuch ve Drake, 1966; Stolowy ve Breton, 2000; Hunton ve diğerleri, 2006; Agarwal ve diğerleri, 2002; Shrieves ve Dahl; 2002) ve muhasabe kayıt manipülasyonları içerisinde ise, "varolan bir belgenin mali dönemin gelirini azaltıcı olarak kullanılmasını" içeren farklı kâr 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 sonucundan 14 değişkenden oluşan bir ölçek geliştirilmiştir. Bu ölçeklerin yer aldığı anket formunda, öğretim elemanlarından oluşan gruplara ait kâr manipülasyon türlerini ortaya çıkarmak ve bu manipülasyon türleri ile ilgili olarak gruplar arasındaki etik yargı farklılıklarını ölçmek amacıyla 14 tanesi algılamaya, 7 tanesi 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 ölçeğiyle (5 Yapılması cezalandırılmalıdır; 4 Yapılması kabul edilemez; 3 Sadece bir defaya mahsus yapılabilir; 2 Yapılabilir, ancak çok da uygun değildir; 1 Yapılmasında mahsur yoktur) ifade edilmiştir.

Faaliyet gider manipülasyonları 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 manipülasyonları ile ilgili olarak sorulan üç soru; "yöneticiler gerek kâr hedeflerine ulaşmak gerekse kara 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 çıkarmayı hedeflemektedir.

Faaliyet gelir manipülasyonları ile ilgili sorular; (1) 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, (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, 2006; Agarwal ve diğerleri, 2002; Shrieves ve Dahl; 2002) ve (3) yöneticilerin kârları 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) davranışlarını kapsamaktadır.

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 manipölasyonlar, 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 çalışmalarla rastlamak mümkündür (McNichols ve Wilson, 1988; Pertoni, 1992; Yoon ve diğerleri, 2006; Teoh ve diğerleri, 1998).

Kayıt manipölasyonları, muhasebe ve stok kayıt manipölasyonları olmak üzere iki başlık altında toplanabilir. Çalışmada, yöneticilerin muhasebe kayıt manipölasyonları 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 manipölasyonları içerisindeki sorular, yöneticinin ileride satış potansiyeli olmasına rağmen, stoklarına yüksek karşılık göstermesi sonucu ortaya çıkardığı kârın, bütçe sıkıntısı nedeniyle bazı önemli ürün geliştirme projelerini desteklemek veya kendisinin alacağı primi maksimum yapmak amacıyla kullanma davranışının etik kabul edilebilirliğini ölçmektedir.

3.2. Örneklem

Bu araştırmada ana kütle, çeşitli devlet üniversitelerinin işletme bölümlerindeki öğretim görevlisi, araştırma görevlisi, yardımcı doçent, doçent ve profesör unvanlarına sahip muhasebe öğretim elemanlarından oluşmaktadır. Örneklem ana kütleli optimum ölçüde yansıtabilmesi amacı ile mümkün olduğunca çok sayıda muhasebe ve finansman öğretim üye ve elemanına ulaşılmaya çalışılmıştır. Hazırlanan anket elektronik ortamda öğretim elemanlarına gönderilmiş, 111 öğretim elemanı ankete cevap vermiştir. Ankete katılanların % 11'i profesör, % 10'u doçent, % 32'si yardımcı doçent, % 22'si araştırma görevlisi ve % 26'sı öğretim görevlisi kadrosuna sahip öğretim üye ve elemanlarından oluşmaktadır. Türkiye'de devlet üniversitelerinin muhasebe finansman Anabilim Dalında görev yapan öğretim elemanlarının sayısı dikkate alındığında örneklemi oluşturan öğretim elemanlarının sayısının önemli olduğu düşünülmektedir.

4. Bulgular

4.1. Geçerlilik, Güvenilirlik ve Temel İstatistikler

Faktör analizinin uygunluğunu ve kullanılan değişkenlerin homojenliğini test etmek için 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). Çalışmaya ait KMO örneklem yeterliliği ölçütü değeri %73,8'dir. Bu değerin, kabul edilebilir sınır olan 0.60'nin üzerinde olması nedeniyle ölçekte yer alan değişkenlerin faktör analizine uygun olduğu söylenebilir (Sharma, 1996). Barlett testinin sonuçları (Khi-Kare=654.16, $p < 0.000$), ana kütle içindeki değişkenler arasında bir ilişkinin var olduğunu açıkça göstermektedir.

Çalışmada öğretim elemanlarının 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. On dört

değişkenden elde edilen bu altı faktör, toplam varyansın yaklaşık %79.97'sını açıklamaktadır. Bu altı faktör; faaliyet gider, faaliyet gelir, muhasebe politika değişikliği, tahakkuk değişikliği, muhasebe kayıt ile stok kayıt manipülasyonlarından oluşmaktadır. Sınıflandırmaya ait faktör yükleri matrisi Tablo 1'de görülmektedir.

Tablo 1. Faktör Yükleri Matrisi

Manipülasyon Faktörleri	F1	F2	F3	F4	F5	F6	A
1. FAALİYET GİDER							0.869
1.1 Üç aylık kâr hedefi için yüksek tutarlı giderin sonraki üç aylık döneme ertelenmesi	.932						
1.2 Yıllık kâr hedefi için yüksek tutarlı giderin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	.873						
1.3 Yıllık kâr hedefi için düşük tutarlı giderin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	.740						
2. FAALİYET GELİR							0.698
2.1 Ödeme kolaylıkları ile satış gelirlerinin öne alınması		.840					
2.2 Gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunan mali dönemde satılması		.838					
2.3 Aktife kayıtlı gereksiz varlıkların satışı		.533					
3. MUHASEBE POLİTİKA DEĞİŞİKLİĞİ							0.828
3.1 Stok değerlemede LİFO yönteminden FIFO yöntemine geçilmesi			.864				
3.2 Amortisman hesaplama yönteminde Azalan Kalanlar yönteminden Normal Amortisman yöntemine geçilmesi			.846				
4. TAHAKKUK DEĞİŞİKLİĞİ							0.843
4.1 Maddi duran varlıklara amortisman ayrılmaması				.828			
4.2 Aktifteki şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmaması				.737			
5. MUHASEBE KAYIT							0.720
5.1 Son üç aylık dönemde yapılan ve gelecek mali dönemi de ilgilendiren giderin yapıldığı dönemde kayıt edilmesi					.917		
5.2 Aralık ayında yapılmış satış ile ilgili fatura işleminin kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi					.857		
6. STOK KAYIT							0.606
6.2 Stok kayıt manipülasyonunun Ar-Ge çalışmalarına destek amacıyla yapılması						.858	
6.3 Stok kayıt manipülasyonunun kâr hedefi ve yönetici primi sağlamak amacıyla yapılması						.563	
Toplam Varyansı Açıklama Oranı (%79.97)	18.16	13.47	13.15	12.87	12.63	9.68	

(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 kayıt ve stok kayıt manipölasyonları biçiminde yapılan dörtlü sınıflandırmanın (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Fischer ve Rosenzweig, 1995; Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren, 2003) yanı sıra, önerdiğimiz ek manipölasyon faktör ve değişkenlerinin öğretim elemanları örneklemini için geçerli olduğunu ortaya koymaktadır. Tablo 1'deki değerler dikkate alındığında, faaliyet gelir ve stok kayıt manipölasyonları dışındaki tüm faktörlerin cronbach α değerleri, kritik değer olan 0.70'den (Nunnally, 1978) büyük olduğu görülmektedir. Faaliyet gelir (0,698) ve stok kayıt (0,606) manipölasyonlarına ait olan değerlerin de kabul edilebileceğini ortaya koyan bir çok araştırma bulunmaktadır (Hair ve diğ., 1998; Santos, 1999; Malhotra, 1999; Gürsoy ve Gavcar, 2003; Aydın ve Özer, 2005; Aydın ve diğ., 2005).

Öğretim elemanlarının cevaplarına ait temel istatistikler (ortalama ve standart sapma) ise, Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. Akademik Unvana Göre Manipölasyon Türleri Ve Değişkenleri İle İlgili Temel İstatistikler

MANİPÜLASYON TÜRLERİ	Genel	Öğretim Görevlisi	Araştırma Görevlisi	Yardımcı Doçent	Doçent	Profesör
1. FAALİYET GİDER	2,730	2,770	2,782	2,552	3,151	2,666
1.1 Üç aylık kâr hedefine ulaşabilmek için yüksek tutarlı giderin sonraki ikinci üç aylık döneme ertelenmesi	2,585	2,620	2,541	2,457	2,909	2,666
1.2 Yıllık kâr hedefi ulaşabilmek için son üç aylık döneme ait yüksek tutarlı giderin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	2,763	2,862	2,913	2,400	3,363	2,750
1.3 Yıllık kâr hedefi ulaşabilmek için son üç aylık döneme ait düşük tutarlı giderin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	2,864	2,827	3,000	2,800	3,181	2,583
2. FAALİYET GELİR	2,645	2,416	2,652	2,600	3,000	2,972
2.1 Ödeme kolaylıkları ile satış gelirlerinin öne alınması	2,522	2,413	2,333	2,485	3,000	2,833
2.2 Gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunan mali dönemde satılması	3,279	3,137	,083	3,285	3,636	3,666
2.3 Aktife kayıtlı gereksiz varlıkların satışı	2,137	1,857	2,391	2,028	2,363	2,416

Tablo 2 devamı

3. MUHASEBE POLİTİKA DEĞİŞİKLİĞİ	3,628	3,839	3,625	3,242	3,800	4,125
3.1 Stok değerlemede LİFO yönteminden FİFO yöntemine geçilmesi	3,651	3,678	3,666	3,342	3,800	4,333
3.2 Amortisman hesaplama yönteminde Azalan Kalanlar yönteminden Normal Amortisman yöntemine geçilmesi	3,605	4,000	3,583	3,142	3,800	3,916
4. TAHAKKUK DEĞİŞİKLİĞİ	4,059	4,069	3,937	3,897	4,545	4,291
4.1 Maddi duran varlıklara amortisman ayrılmaması	4,117	4,172	3,875	4,000	4,727	4,250
4.2 Aktifteki şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılması	4,009	3,965	4,000	3,823	4,363	4,333
5. MUHASEBE KAYIT	4,081	4,017	3,833	4,205	4,045	4,416
5.1 Son üç aylık dönemde yapılan ve gelecek mali dönemi de ilgilendiren giderin yapıldığı döneme kayıt edilmesi	4,072	4,172	3,750	4,117	4,090	4,333
5.2 Aralık ayında yapılmış satış ile ilgili fatura işleminin kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi	4,099	3,862	3,916	4,134	4,000	4,500
6. STOK KAYIT	3,436	3,293	3,108	3,428	4,000	3,916
6.1 Stok kayıt manipülasyonun Ar-Ge çalışmalarını destek amacıyla yapılması	3,118	2,931	2,695	3,228	3,818	3,416
6.2 Stok kayıt manipülasyonun kâr hedefi ve yönetici primi sağlamak amacıyla yapılması	3,754	3,655	3,521	3,628	4,181	4,416

(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 2 incelendiğinde, öğretim elemanlarının en az hoşgörü gösterdiği manipülasyon türünün, “yapılması kabul edilemez” olarak değerlendirdikleri muhasebe kayıt manipülasyonu olduğu görülmektedir. Bu sonuç, hem mali mevzuatın hem de GKGMI’nin kabul etmediği uygulamaların, öğretim elemanları tarafından da etik açıdan kabul edilemez görüldüğünü ortaya koymaktadır.

Öğretim elemanlarının en hoşgörü ile karşıladıkları manipülasyon türün ise, faaliyet gelir manipülasyonları olduğu görülmektedir. Bu sonuç, literatürdeki çalışmalar ile çelişki

göstermektedir. Bunun nedeni, örnekleme yalnız öğretim elemanlarının dahil edilmesi olabileceği gibi, literatürdeki çalışmalarda dikkate alınmamış “gelecekte önemli bir getirisi sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunulan mali dönemde satılması” uygulamasına diğerlerine oranla çok yüksek tepki verilmesi olabilir.

4.2. Manipölasyon Türleri Arasındaki Farklılıklar

Araştırmaya katılan öğretim elemanlarının kâr manipölasyon türlerini birbirlerinden farklı görüp görmediklerini belirlemek için yapılan ikili t testlerinin sonuçları Tablo 3’de raporlanmıştır.

Tablo 3. Manipölasyon Türleri Arasındaki Etik Yargı Farklılıkları

Manipölasyon Türü	Faaliyet Gider (t)	Faaliyet Gelir (t)	Muhasebe Politika Değişikliği (t)	Tahakkuk Değişikliği (t)	Muhasebe Kayıt (t)	Stok Kayıt (t)
Faaliyet Gider	-	.581	-5.782*	-8.935*	-8.629*	-4.726*
Faaliyet Gelir	.581	-	-6.492*	-9.482*	-10.623*	-5.568*
Muhasebe Politika Değişikliği	-5.782*	-6.492*	-	-3.012**	-3.328**	1.345
Tahakkuk Değişikliği	-8.935*	-9.482*	-3.012**	-	.000	5.300*
Muhasebe Kayıt	-8.629*	-10.623*	-3.328**	.000	-	5.460*
Stok Kayıt	-4.726*	-5.568*	1.345	5.300*	5.460*	-

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

Tablo 3’deki analiz sonuçları, öğretim elemanlarının etik yargılarının faaliyet gider ile faaliyet gelir ($t=.581$; $p>0.05$), muhasebe politika değişikliği ile stok kayıt manipölasyonları ($t=1.345$; $p>0.05$) ve tahakkuk değişikliği ile muhasebe kayıt ($t=.000$; $p>0.05$) manipölasyon çiftleri arasında türdeş olduğunu, bunun dışındaki tüm manipölasyon çiftleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını ortaya koymaktadır.

Ancak öğretim üye ve yardımcılarının bazı manipölasyon türleri arasında fark görmesini kabul edilir bulmak mümkün değildir. Yapılan her manipölasyon sonuçta raporlanan kârların tutarını haksız olarak değiştirerek kullanıcıları yanıltmaktadır. Öğretim üye ve yardımcılarının bu manipölasyonların GKGMİ ve uygulamalarına, mevzuata ya da standartlara aykırı olup olmadığına bakmaksızın bir sorumluluk duymaları beklenirdi. Ayrıca geleceğin muhasebecilerini eğitmeleri, bu manipölasyonların tarafı olmamaları ve konuyla ilgili herhangi bir çıkar da elde etmemeleri yüzünden manipölasyonlara daha duyarlı olmaları beklenirdi.

4.3. Manipölasyon Değişkenleri Arasındaki Farklılıklar

Öğretim elemanlarının her bir manipölasyon türünü oluşturan manipölasyon değişkenleri arasındaki etik yargı farklılıklarını ölçen ikili t testlerinin sonuçları Tablo 4’te raporlanmıştır.

Tablo 4. Manipülasyon Değişkenleri Arasındaki Farklılıklar

Manipülasyon Değişkenleri Çifti	t Değerleri
3 Aylık (1.1) – Yıllık Kâr Hedefine Ulaşabilmek için Giderlerin diğer üç aylık /veya mali dönem dışına ertelenmesi (1.2)	-1.913
Yıllık kâr hedefi ulaşabilmek için son üç aylık döneme ait yüksek tutarlı giderlerin (1.2)- ve düşük tutarlı giderlerin bir sonraki mali döneme ertelenmesi (1.3)	-.683
Ödeme kolaylıkları ile Satış Gelirlerinin Öne Alınması (2.1) - Gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunulan mali dönemde satılması (2.2)	-6.482*
Ödeme kolaylıkları ile Satış Gelirlerinin Öne Alınması (2.1) - Aktife kayıtlı gereksiz Varlıkların Satışı (2.3)	2.806**
Gelecekte önemli bir getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunulan mali dönemde satılması (2.2) - Aktife kayıtlı gereksiz varlıkların Satışı (2.3)	6.916*
Stok değerlendirme yöntemi değişikliği (3.1) -Amortisman hesaplama yöntemi değişikliği (3.2)	.426
Maddi Duran varlıklara amortisman ayrılmaması (4.1) - Şüpheli Ticari Alacaklara karşılık ayrılmaması (4.2)	1.130
Son üç aylık dönemde yapılan ve gelecek mali dönemi ilgilendiren giderin yapıldığı dönemde kayıt edilmesi (5.1) - Aralık ayında yapılmış satış ile ilgili fatura kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi (5.2)	-.167
Ar-Ge çalışmaları İçin Stok Kayıt Manipülasyonları (6.1) - Kâr Hedefi ve Prim Sağlamak İçin Stok Kayıt Manipülasyonları (6.2)	-4,360*

0,001, **0,01 ve *0,05 hata payı ile anlamlı*

Tablo 4'deki analiz sonuçları, öğretim elemanlarının etik yargılarında mali dönem için kalan ile mali dönemi aşan gider ertelemeleri arasında ($t = -1.913, p > 0.05$) istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığını göstermektedir. Tablo 4'teki sonuçlara göre öğretim elemanları; mali dönem içinde yapılan gider ertelemeleri ile gelecek mali döneme yapılan gider ertelemelerini benzer şekilde değerlendirmektedir. Bu sonuç literatürdeki çalışmaların (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren, 2003) sonuçları ile farklılık göstermektedir.

Mali dönem dışında yapılan gider ertelemelerinde manipülasyonun büyüklüğüne göre öğretim elemanlarının etik yargıları arasında istatistiki olarak ($t = -.683, p > 0.05$) bir farklılaşma bulunmamaktadır. Ortaya çıkan bu sonuç, literatürde bu amaçla yapılmış çalışmaların bulgularından farklılık göstermektedir. Literatürdeki çalışmalarda (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren, 2003) unvan grupları arasında manipülasyonun büyüklüğü konusunda farklılaşmanın olduğuna dair kanıtlar sunulmaktadır. Bu sonuçlar, araştırmamıza katılan öğretim elemanlarının, "yapılan uygulama etik değil ise, manipülasyonun mali dönemi aşip aşmaması ve büyüklüğü hiç önemli değildir" şeklindeki idealizme sahip olduklarını göstermesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Öğretim elemanlarının faaliyet gelir manipülasyonları içerisindeki satış gelirlerinin öne alınması, gelecekte daha fazla getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin içinde bulunulan mali dönemde satılması ve aktife kayıtlı gereksiz sabit varlıkların satışı şeklindeki manipülasyon değişkenlerinin birbirleri arasındaki etik yargıları ($t = -6.482, p < 0.001$), ($t = 2.806, p < 0.01$) ve ($t = 6.916, p < 0.001$) olmak üzere istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır. Manipülasyon ortalamalarını gösteren tablo 4'te sonuçlar, bu manipülasyonlar içerisinde "aktife kayıtlı gereksiz

sabit varlık satışı”nın en hoşgörölü, “ödeme kolaylıkları ile satış gelirlerinin öne alınması”nın etik açıdan muhafazakar, fakat “gelecekte daha önemli getiri sağlaması beklenen hisse senetlerinin mali dönem içinde satılması” davranışının ise etik açıdan en muhafazakar olarak karşılanan manipölasyon olarak ortaya çıktığını göstermiştir.

Öğretim elemanlarının muhasebe politikalarındaki değişiklik manipölasyonları içerisindeki stok değerleme ve amortisman hesaplama yöntemlerinde değişiklik manipölasyonları arasındaki etik yargıları istatistiki olarak ($t=.426, p>0.05$) farklılaşmamaktadır.

Öğretim elemanlarının gerek maddi duran varlıklara amortisman, gerekse şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılması şeklinde yapılan ve tahakkuk değişikliği manipölasyonları arasında muhasebe politika değişikliği manipölasyonları sonuçlarıyla benzer bir şekilde etik yargılar açısından istatistiki anlamlı bir farklılık ($t=-1.130, p>0.05$) bulunmamıştır.

Öğretim elemanlarının gerek gelecek dönemi ilgilendiren gider kaydının içinde bulunan mali dönemde yapılması gerekse aralık ayında yapılmış satış ile ilgili fatura işleminin kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi şeklindeki muhasebe kayıt manipölasyonları arasındaki etik yargılar istatistiki olarak ($t= -.167, p<0.001$) farklılaşmamıştır. Öğretim elemanları her iki şekilde yapılan muhasebe kayıt manipölasyonlarını benzer şekilde değerlendirmektedir.

Öğretim elemanlarının etik yargıları, stok manipölasyonlarının yapılış amacına göre istatistiki ($t= -4.360, p<0.001$) olarak önemli derecede farklılaşmaktadır. Sonuçlara göre öğretim elemanları, Ar-Ge projeleri için yapılan stok kayıt manipölasyonlarına, kâr hedeflerine ulaşmak için yapılan stok kayıt manipölasyonlarına oranla daha hoşgörü ile yaklaşmaktadır. Öğretim elemanları, manipölasyonların yapılış amacını dikkate alarak şirket çıkarları için yapılmış manipölasyonları daha kabul edilebilir olarak değerlendirirken, yöneticinin prim hedefi için yapılan manipölasyonları etiğe uygun bulmamaktadırlar. Öğretim elemanları için geçerli olan bu sonuçlar, literatürdeki çalışmaların (Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Alpkan, Özer ve Aren, 2002; Özer, Alpkan ve Aren, 2003) bulguları ile tutarlılık göstermektedir. Öğretim elemanlarının Ar-Ge faaliyetlerini destekledikleri açıkça görölmektedir.

4.4 Akademik Unvanlar Arası Etik Yargı Farklılıkları

Faktör analizi ile sınıflandırılmış olan kâr yönetimi manipölasyon türlerinin öğretim elemanlarını oluşturan akademik unvanlar arasında her bir manipölasyon türüne göre etik yargı farklılıklarını gösteren tek yönlü varyans (Anova) analizi sonuçları tablo 3.5’te raporlanmıştır.

Tablo 5. Akademik Unvanlar Arası Etik Yargı Farklılıkları İçin Anova Tablosu

MANİPÜLASYON TÜRLERİ	F Değerleri
1. Faaliyet Gider Manipölasyonları	.431
2. Faaliyet Gelir Manipölasyonları	.876
3. Muhasebe Politika Değişikliği Manipölasyonları	1.331
4. Tahakkuk Değişikliği Manipölasyonları	.816
5. Muhasebe Kayıt Manipölasyonları	.742
6. Stok Kayıt Manipölasyonları	1.604

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

Tablo.5'den de görüldüğü üzere, farklı akademik unvanlara sahip öğretim elemanlarının oluşturduğu gruplara dayalı olarak her bir manipülasyon türü için hesaplanan F değerleri sırasıyla (F1=0.431, F2=0.876, F3=1.331, F4=0.816, F5=0.742, F6=1.604; $p>0.05$) tablo değerlerinden düşüktür. Bu durum ise, tüm manipülasyon türlerinde farklı akademik unvana sahip öğretim elemanları arasındaki etik yargılarının istatistiki olarak farklılaşmadığını ve tüm öğretim elemanlarının manipülasyon türlerini benzer şekilde algıladıklarını göstermektedir.

Bu sonuç öğretim elemanlarının homojen yargılara sahip olduğunu göstermesi bakımından önemlidir. Buna bakarak ve sonuçları genelleyerek, ülkemizin her üniversitesinde görev yapan öğretim elemanlarının manipülasyon türleri karşısında takındıkları tutumun birbirinden farklı olmadığını ve büyük olasılıkla bu tutumlarını öğrencilerine de aktardıkları söylenebilir.

4.5. Grup İçi Etik Yargı Farklılıkları

Profesör, Doçent, Yardımcı Doçent, Araştırma Görevlisi ve öğretim görevlisi unvanlarına sahip bireylerden oluşan farklı akademik unvanların 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 gösteren ikili t testi sonuçları tablo 6'da raporlanmıştır.

Tablo 6. Akademik Unvana Göre Manipülasyon Türleri İle İlgili Grup İçi Etik Yargı Farklılıkları

Denek Grupları	Manipülasyon Türü	Faaliyet Gider (t)	Faaliyet Gelir (t)	Muhasebe Politika Değişikliği (t)	Tahakkuk Değişikliği (t)	Muhasebe Kayıt (t)	Stok Kayıt (t)
Öğretim Görevlisi	Faaliyet Gider	-	1.237	-3.238**	-4.181*	-4.393*	-1.812
	Faaliyet Gelir	1.237	-	-5.173*	-6.310*	-6.303*	-3.065**
	Muhasebe Politika Değişikliği	-3.238**	-5.173*	-	-.737	-.655	1.749
	Tahakkuk Değişikliği	-4.181*	-6.310*	-.737	-	.332	3.165**
	Muhasebe Kayıt	-4.393*	-6.303*	-.655	.332	-	3.033**
	Stok Kayıt	-1.812	-3.065**	1.749	3.165**	3.033**	-
Araştırma Görevlisi	Faaliyet Gider	-	.415	-2.326***	-3.276**	-3.013**	-.727
	Faaliyet Gelir	.415	-	-2.743***	-3.030**	-3.309**	-1.181
	Muhasebe Politika Değişikliği	-2.326***	-2.743***	-	-.957	-.784	1.510
	Tahakkuk Değişikliği	-3.276**	-3.030**	-.957	-	.447	3.084**
	Muhasebe Kayıt	-3.013**	-3.309**	-.784	.447	-	2.577***
	Stok Kayıt	-.727	-1.181	1.510	3.084**	2.577***	-

Tablo 6 devamı

Yardımcı Doçent	Faaliyet Gider	-	-.216	-2.496***	-5,052*	-5.494*	-3.536*
	Faaliyet Gelir	-.216	-	-2.350***	-4.839*	-6.978*	-3.242**
	Muhasebe Politika Değişikliği	-2.496***	-2.350***	-	-2.526***	-3.792*	-.683
	Tahakkuk Değişikliği	-5,052*	-4.839*	-2.526***	-	-1.370	2.098***
	Muhasebe Kayıt	-5.494*	-6.978*	-3.792*	-1.370	-	3.429**
	Stok Kayıt	-3.536*	-3.242**	-.683	2.098***	3.429**	
Doçent	Faaliyet Gider	-	.550	-1,703	-3.800**	-2.115	-2.925***
	Faaliyet Gelir	.550	-	-1.579	-5,369*	-3.084***	-3.484**
	Muhasebe Politika Değişikliği	-1,703	-1.579	-	-1,909	-.255	-.254
	Tahakkuk Değişikliği	-3.800**	-5,369*	-1,909	-	1.658	2.963***
	Muhasebe Kayıt	-2.115	-3.084***	-.255	1.658	-	.149
	Stok Kayıt	-2.925***	-3.484**	-.254	2.963***	.149	-
Profesör	Faaliyet Gider	-	-1.239	-3.371**	-3.848**	-3.579**	-2.860***
	Faaliyet Gelir	-1.239	-	-2.855***	-3.079**	-3.445**	-2.395***
	Muhasebe Politika Değişikliği	-3.371**	-2.855***	-	-.561	-1.465	.923
	Tahakkuk Değişikliği	-3.848**	-3.079**	-.561	-	-.299	1.129
	Muhasebe Kayıt	-3.579**	-3.445**	-1.465	-.299	-	2.345***
	Stok Kayıt	-2.860***	-2.395***	.923	1.129	2.345***	

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

Tablo 6'daki sonuçlar incelendiğinde farklı unvanlara sahip her bir akademik unvan kendi grubu içinde manipülasyon türleri arasındaki etik yargı farklılıkları konusunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo incelendiğinde, öğretim görevlilerin faaliyet gider ile faaliyet gelir ($t= 1.237, p>0.05$) ve stok kayıt ($t= -1.812, p>0.05$); muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği ($t= -0.737, p>0.05$), muhasebe kayıt ($t= -0.655, p>0.05$) ve stok kayıt ($t= 1.749, p>0.05$); tahakkuk değişikliği ile muhasebe kayıt ($t= .332, p>0.05$) manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargıları benzerlik gösterirken, bunlar dışındaki tüm manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargılarının ise istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Araştırma görevlisini oluşturan grup incelendiğinde, faaliyet gider ile faaliyet gelir ($t= .415, p>0.05$) ve stok kayıt ($t= -.727, p>0.05$); faaliyet gelir ile stok kayıt ($t= -1.181, p>0.05$);

muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği ($t= -0.957, p>0.05$), muhasebe kayıt ($t= -0.784, p>0.05$) ve stok kayıt ($t= 1.510, p>0.05$); tahakkuk değişikliği ile muhasebe kayıt ($t= .447, p>0.05$) manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargıları benzerlik gösterirken, bunlar dışındaki tüm manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargılarının ise istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Yardımcı doçent unvanına sahip grubun sonuçları incelendiğinde, faaliyet gider ile faaliyet gelir ($t= -.216, p>0.05$); muhasebe politika değişikliği ile stok kayıt ($t= -.683, p>0.05$); tahakkuk değişikliği ile muhasebe kayıt ($t= -1.370, p>0.05$) manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargıları benzerlik gösterirken, bunlar dışındaki tüm manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargılarının ise istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir. Tablo sonuçları dikkatli bir şekilde incelendiğinde, manipülasyon çiftleri arasında en fazla etik yargı farklılıklarının yardımcı doçentlerde olduğu göze çarpmaktadır.

Doçent unvanına sahip grubun sonuçları incelendiğinde, faaliyet gider ile faaliyet gelir ($t= .550, p>0.05$), muhasebe politika değişikliği ($t= -1.703, p>0.05$) ve muhasebe kayıt ($t= -2.115, p>0.05$); faaliyet gelir ile muhasebe politika değişikliği ($t= -1.579, p>0.05$); muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği ($t= -1.909, p>0.05$), muhasebe kayıt ($t= -.255, p>0.05$) ile stok kayıt ($t= -.254, p>0.05$); tahakkuk değişikliği ile muhasebe kayıt ($t= 1.658, p>0.05$) manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargıları benzerlik göstermektedir. Sonuçlar manipülasyon çiftleri arasında en fazla benzerliklerin olduğu grubun doçentlerden oluşan grup olduğu göze çarpmaktadır.

Son olarak profesör unvanına sahip grup incelendiğinde, faaliyet gider ile faaliyet gelir ($t= -1.239, p>0.05$); muhasebe politika değişikliği ile tahakkuk değişikliği ($t= -.561, p>0.05$), muhasebe kayıt ($t= -1.465, p>0.05$) ile stok kayıt ($t= .923, p>0.05$); tahakkuk değişikliği ile muhasebe kayıt ($t= -.299, p>0.05$) ve stok kayıt ($t= 1.129, p>0.05$) manipülasyon çiftleri arasındaki etik yargılarının benzerlik gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

5. Sonuç ve Tartışma

Bu çalışmanın hedefi, çeşitli devlet üniversitelerdeki işletme bölümlerinde görev yapan muhasebe ve finansman Anabilim Dalı öğretim elemanları arasında kâr yönetimi uygulamalarının etik kabul edilebilirliğini ve kâr yönetimine ilişkin etik yargıların çeşitli kâr manipülasyon örnekleri karşısında değişip değişmediğini araştırmaktır. Bu amaçla, üniversitelerin işletme bölümlerinde muhasebe ve finansman Anabilim Dalında çalışan 12 profesör, 11 doçent, 35 yardımcı doçent, 24 araştırma görevlisi ve 29 öğretim görevlisi şeklindeki akademik unvana sahip toplam 111 öğretim elemanına uygulanan anketin analizinden elde edilen bulgular, aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

- 1) Faktör yükleri matrisinden elde edilen sonuçlar, literatürdeki faaliyet gider-gelir ve stok-muhasebe kayıt manipülasyonları biçimdeki sınıflandırma yanında ülkemiz için yapılmış olan muhasebe politika ve tahakkuk değişikliği manipülasyonlarını da içeren 6'lı bir sınıflandırmanın (Özcan, 2007), çalışmamızda sadece öğretim elemanları dikkate alındığında da geçerli olduğunu göstermiştir.
- 2) Araştırmaya konu olan tüm öğretim elemanlarının en hoşgörü ile yaklaştıkları manipülasyon türü literatürde olduğu gibi faaliyet gelir manipülasyonu iken, en az hoşgörü gösterilen manipülasyon türü ise, muhasebe kayıt manipülasyonları olarak ortaya çıkmaktadır. Faaliyet gelir manipülasyonu içerisinde aktifteki gereksiz varlıkların satışı en hoşgörülü, buna karşın gelecekte kazanma potansiyeline sahip hisse senetlerinin satışı yönündeki uygulama ise en

muhafazakar olarak değerlendirilen manipölasyon davranışı olarak görölmektedir. Muhasebe kayıt manipölasyonları içerisinde diğerine göre daha katı şekilde değerlendirilen uygulama, yapılan işlemin tamamen GKGMİ, muhasebe kavramlarına ve mevzuata aykırı olan "Aralık ayında yapılmış satış ile ilgili fatura kaydının bir sonraki mali döneme ertelenmesi" şeklindeki uygulamadır.

- 3) Öğretim elemanlarının etik yargıları; manipölasyonların etkilerinin mali dönemi aşıp aşmadığına ve büyüklüğüne göre farklılaşmazken, sadece manipölasyon türü ve amacına göre istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır:
 - a) Öğretim elemanlarının etik yargıları üç aylık ve yıllık kâr hedeflerinin elde edilebilmesi için giderlerin mali dönemin içine ve dışına ertelenmesi karşısında istatistiki olarak farklılaşmaktadır. Aynı şekilde ertelenen giderin büyüklüğü de öğretim elemanların etik yargılarını farklılaştırmamaktadır.
 - b) Öğretim elemanları satış gelirlerinin ödeme kolaylıkları ile öne alınması, gelecekte önemli bir getiri beklentisi olan hisse senetlerinin satışı ve aktive kayıtlı gereksiz sabit varlıkların satışı şeklinde kârı artırıcı yönde yapılan faaliyet gelir manipölasyonlarına yönelik etik yargıları arasında istatistiki olarak önemli bir farklılık bulunmaktadır. Buna göre gelecekte önemli bir getiri beklentisi olan hisse senetlerinin satışı şeklindeki manipölasyon en muhafazakar manipölasyon olarak kabul edilirken, aktive kayıtlı gereksiz varlıkların satışı şeklindeki manipölasyon en hoşgörölü manipölasyon olarak ortaya çıkmaktadır.
 - c) Öğretim elemanlarının, yöneticilerin prim hedeflerine daha kolay ulaşılmasını sağlamak amacıyla şirketin kârını arttırmak için muhasebenin tutarlılık kavramına ters bir şekilde gerek stok değerleme gerekse amortisman hesaplama yöntemlerinde yapacağı değişiklikler karşısındaki etik yargıları istatistiki olarak farklılaşmamaktadır.
 - d) Öğretim elemanlarının sabit varlıklara amortismanlar ve şüpheli ticari alacaklara karşılıklı ayrılmaması şeklinde manipölasyon çiftlerinin arasında istatistiki olarak bir fark bulunmamaktadır. Bu manipölasyonlar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğun ölçüsünü göstermektedir. Genel olarak, GKGMİ'ne aykırılığı ifade eden bu manipölasyonlar öğretim elemanları tarafından da aykırı bir davranış olarak görölmektedir.
 - e) Öğretim elemanlarını 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 fark bulunmamaktadır. Öğretim elemanları her iki davranışı benzer etik yargılarla "yapılması cezalandırılmalıdır" olarak değerlendirmektedir.
 - f) Öğretim elemanlarının etik yargıları stok manipölasyonlarının yapılış amacına göre istatistiki olarak önemli derecede farklılaşmaktadır. Buna göre öğretim elemanları, Ar-Ge projeleri için yapılan stok kayıt manipölasyonlarına, kâr hedeflerine ulaşmak için yapılan stok kayıt manipölasyonlarına oranla daha hoşgörü ile yaklaşmaktadır. Bu sonuç ise, öğretim elemanlarının özellikle ar-ge faaliyetlerini desteklediklerini göstermektedir.
- 4) Anova tablosuna göre, öğretim elemanlarını oluşturan gruplar arasında manipölasyon türlerine göre etik yargı farklılıkları bulunmazken, öğretim elemanlarını oluşturan grup içinde kısmen de olsa etik yargı farklılıklarının olduğu gözlemlenmektedir.

Tüm veriler üzerinden yapabileceğimiz değerlendirmede ise, muhasebe öğretene pozisyonuna sahip öğretim elemanlarını oluşturan farklı akademik unvanlara sahip gruplar arasında tüm manipülasyon türleri karşısında aynı yargısal hassasiyeti taşıdığı söylenebilir. Doğal olarak, öğretim elemanlarının bu yargılarını öğrencilere muhasebe eğitimi sırasında aktarması her zaman mümkün olamayabilir. Bu nedenle, muhasebe eğitiminde müfredata etik konulu derslerin konulması veya seminerlerin düzenlenmesi, toplumda etik bilincinin oluşturulmasında büyük yararı olabilir.

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.
- Aydın, S. ve G., Özer (2005), "The Analysis of Antecedents of Customer Loyalty In Turkish Mobile Telecommunication Market", *European Journal of Marketing*, 39(7/8), 910-925.
- Aydın, S., G. Özer ve Ö. Arasil (2005), "Customer Loyalty and The Effect of Switching Costs As a Moderator Variable in Turkish Mobile Phone Market", *Marketing Intelligence & Planning*, 23(1), 89-103.
- 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(4), 503-532.
- Bowen R., L. DuCharme ve D. Shores., (1995), "Stakeholders' implicit claims and accounting method choice", *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), 255-296.
- Bruns, W.J. ve K., Merchant., (1990), "The Dangerous Morality of Managing Earnings", *Management Accounting*, 72(2), 22-25.
- Clikeman, P. M. ve S.L. Henning., (2000), "The Socialization of Undergraduate Accounting Students", *Issues in Accounting Education*, 15(1), 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), 389-410.
- 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(1), 1-36.
- DeFond, M., L ve C.W. Park., (1997), "Smoothing Income in Anticipation of Future Earnings", *Journal of Accounting and Economics*, 23(2), 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, 192-219.
- Elias, R. Z., (2002), "Determinants of Earnings Management Ethics Among Accountants", *Journal of Business Ethics*, 40(1), 33-45.
- Elias, R.F., (2004), "The impact of corporate ethical values on perception of earnings management", *Manegerial Auditing Journal*, 19(1), 84-98.

- Fischer, M. ve K. Rosenzweig., (1995), "Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning The Ethical Acceptability of Earnings Management", *Journal of Business Ethics*, 14(6), 433-444.
- Fox, J., (1997), "Learn to play the earnings game", *Fortune*, (March 31), s.76-80.
- 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(1), 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*, 26(1-3), 113-142.
- Gunny, K., (2005), "What are the Consequences of Real Earnings Management?", Working Paper, University of Colorado,
- Gürsoy, D., ve E., Gavcar (2003), "International Leisure Travelers Involvement Profile" *Annals of Tourism Research*, 30(4), 906-926.
- Hagerman, R., ve M. Zmijewski., (1979), "Some economic determinants of accounting policy choice", *Journal of Accounting & Economics* 1(2), 141-161.
- Hair J. F.; R. E., Anderson.; R. L. ,Tatham., ve W. C., Black., (1998), *Multivariate Data Analysis*, 5.ed., Upper Saddle River, Prentice Hall, New Jersey.
- Hayale, T. ve G., Lan., (2005), "The ethicalness of earnings management in the Middle East: a survey of managers and auditors in Jordanian companies", *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 2(4), 399-413
- 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), 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(1), 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(1), 29-74.
- Hunton, J. E., L., Robert ve M. Cheri R., (2006), Financial Reporting Transparency and Earnings Management, *The Accounting Review*, 81(1), 135-157..
- 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(1), 27-44.
- Kaplan. S. E., (2001), "Ethically Related Judgments by Observers of Earnings Management", *Journal of Business Ethics*, 32(4), 285-298.
- Keating, A.S., ve J. Zimmerman., (1999), "Depreciation Policy Changes: Tax, Earnings Management, and Investment Opportunity Incentives", *Journal of Accounting and Economics*, 28(3), 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., (1999), "Quality Information: The Lifeblood of our markets", *The Economic Club of New York*, New York City
- Loomis, C. J., (1999), "Lies, Damned Lies, and managed Earnings: The Crackdown is Here", *Fortune*, (August 2), s. 75-92.
- 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*, 26(1), 1-31.
- Merchant, K. A., ve J., Rockness., (1994), "The Ethics of Managing Earnings: An Empirical Investigation", *Journal of Accounting and Public Policy*, 13(1), 79-95.

- Mohanram., P.S., (2003), "How to manage earnings management?", *Accounting World*, The Institute of Chartered Financial Analysts of India.
- 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(s-1), 175-202.
- 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*, SPSS Inc., Chi-cago.
- Nunally, J. C., (1978), *Psychometric Theory*, McGraw-Hill, New York.
- Özer, G., L. Alpkın ve S. Aren., (2003), "Kâr Yönetimi Uygulamalarına İlişkin Etik Yargı Farklılıkları", *Öneri*, Sayı: 20(5), 97-107.
- Özer, G., M. Özcan ve R. Yücel., (2006), "Kâr Yönetimi Uygulamalarına İlişkin Etik Yargılar Arasındaki Farklılıklar: Öğretim Elemanları ve Öğrenci Örneği", *Gaziantep Üniversitesi Ülkümüz İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi Dergisi*(6), 271-292.
- Pertoni, K.R., (1992), "Optimistic Reporting In The Property Causality Insurance Industry", *Journal of Accounting and Economics*, 15(4), 485-508.
- Pierce., A. ve G., Collins., (2005), "Ethicalness of Earnings Management:An Irish Investigation", 28th Annual Congress of the European Accounting Association, Göteborg , May 18–20
- Santos, J. R. A., (1999), "Cronbach's Alpha : A Tool for Assessing the Reliability of Scales", *Journal of Extension*, 37(2).
- Schipper, K., (1989), "Commentary on Earnings Management", *Accounting Horizons*, 3, 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*, Working paper.
- Skinner, D., (1993), "The investment opportunity set and accounting procedure choice: Preliminary evidence", *Journal of Accounting & Economics*, 16(4), 407-445.
- Stolowy, H., ve G., Breton (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 (1-3), 249-281.
- Sweeney, A., (1994), "Debt-Covenant violations and managers' accounting responses", *Journal of Accounting & Economics*, 17(3), 281-308.
- Teoh, S.H., T.J.Wong ve G. Rao, (1998), "Are accruals during initial public offerings opportunity?", *Review of Accounting Studies*, 3(1-2), 175-208.
- Yoon, S., S. M. Gary ve J. Porsnit., (2006), "Earnings Management Vehicles for Korean Firms", *Journal of International Financial Management & Accounting*, 17(2), 85-109.