

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TÜRKİYE'DEKİ KAZANÇ YÖNETİM UYGULAMALARINA YÖNELİK ETİK DEĞERLENDİRMELERİ

THE ETHICAL ASSESSMENTS OF PROFESSIONAL ACCOUNTING PRACTITIONERS TO EARNINGS MANAGEMENT PRACTICES IN TURKEY

Bilal SOLAK¹, Sedat ERDOĞAN², Seçkin GÖNEN³

Özet

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de muhasebe mesleğini bağımsız bir şekilde yürüten meslek mensuplarının kazanç yönetim uygulamalarına ilişkin etik değerlendirmelerini incelemektir. Bu bağlamda, Aydın, İzmir ve Malatya illerinde anket çalışması yapılmıştır. Çalışmanın temel bulguları değerlendirildiğinde üç temel sonuç göze çarpmaktadır. Bunlardan birincisi, meslek mensuplarının kazanç yönetim uygulamalarını etik bulmadığı yönündedir. İkinci olarak, uygulamacılar muhasebe manipülasyonlarını faaliyet manipülasyonlarına göre etik olarak daha az kabul edilebilir görmektedir. Üçüncü olarak, karları artırıcı kazanç yönetim uygulamalarına kıyasla karları azaltıcı kazanç yönetim uygulamalarının etik olarak daha az kabul edilebilir görüldüğü anlaşılmaktadır. Ayrıca, deneyimli uygulamacıların kazanç yönetim uygulamalarını etik olarak daha az kabul edilebilir gördüğü ortaya çıkmış ve uygulamacıların etik değerlendirmeleri üzerinde eğitim düzeylerinin ciddi bir etkisi tespit edilememiştir.

Anahtar Kelimeler: Kazanç Yönetimi, Etik, Faaliyet Manipülasyonları, Muhasebe Manipülasyonları

Abstract

This study investigates independent professional accounting practitioners' ethical assessment of earnings management practices in Turkey. A survey application was administered to practitioners in Aydın, İzmir, and Malatya to reveal their ethical evaluation in terms of operational and accounting manipulation. The results reveal very important contributions to literature. First of all, earnings management practices are evaluated as unethically by practitioners. Secondly, practitioners believe that accounting manipulations are ethically less acceptable than operational manipulations. Thirdly, earnings management applications which aim to reduce earnings are ethically less acceptable than earnings management applications which aim to increase earnings. Moreover, experienced practitioners evaluate earnings management practices ethically less acceptable, and education has no effect on practitioners' ethical evaluations. Last but not least, practitioners who believe SMEs don't apply earnings management practices in Turkey, evaluate earnings management practices less acceptable than practitioners who believe SMEs apply earnings management practices in Turkey.

Key Words: Earnings Management, Ethics, Operational Manipulations, Accounting Manipulations

1. GİRİŞ

Mulford ve Comiskey (2002)'e göre, kazanç yönetim uygulamaları, yönetim tarafından daha önceden belirlenen gelir hedefleri karşılamak amacıyla yapılan kazançların aktif manipülasyonunu içerir. Healy ve Wahlen (1999) ise kazanç yönetimini, yöneticilerin, bazı paydaşları firmanın gerçek ekonomik performansı ile yanıltmak ya da finansal tablolarda elde edilen bilgilere bağlı olarak

sözleşmeye bağlı sonuçları etkilemek suretiyle yapılan manipülasyonlar olarak tanımlamaktadır.

Kazanç yönetim alanındaki öncül araştırmacılar olan Copeland (1968) muhasebe manipülasyonlarıyla yöneticilerin gelir düzleştirme yaptıklarını (income smoothing) ve böylece gelirlerin yüksek olduğu yıllardaki gelirlerin bir kısmını daha kötü geçen yıllara aktardıklarını ifade etmektedir. Copeland (1968) etkili bir manipülasyonu

¹Yrd. Doç. Dr., Şırnak Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, bsolak@sirnak.edu.tr

²Yrd. Doç. Dr., Şırnak Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, sedaterdogan@sirnak.edu.tr

³Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, seckingonen@hotmail.com

ise yöneticileri bu durumu açıklamak zorunda bırakmayacak ve denetçilerin de bu durumu görüşlerini değiştirecek kadar önemli bulmayacağı manipülasyonlar olarak tanımlamaktadır.

Fudenberg ve Tirole (1995) yöneticilerin işlerini kaybetmemek için kazançlar üzerinde oynamalar yaptıklarını ifade etmektedirler. Öyle ki kötü performans yöneticilerin işlerini kaybetmelerine neden olabileceği gibi mevcut yıldaki iyi performansın gelecekteki kötü performanslarının yerini tutmayacağını ifade etmektedirler. Böylece mevcut yıldaki finansal performans kötüyse yöneticiler gelecek yılda elde edilecek kazançları mevcut yıla taşımaya çalışmakta ve doğal olarak işlerini kaybetmenin önüne geçmek istemektedirler.

Kazanç yönetim uygulamaları bazen de dolaylı olarak çıkar sağlamak amacıyla kullanılabilir. DeAngelo vd. (1994) yaptıkları araştırma sonucunda, finansal krize girmiş firmaların anormal oranlarda, negatif tahakkukları artırmak suretiyle firmaları olduğundan daha kötü gösterdiklerini ve borçlanma sözleşmesinde tespit edilmiş olan maddelerin kendilerinin lehine daha olumlu bir görüntü oluşturabildiğini tespit etmişlerdir. Jaggi ve Lee (2002) yaptıkları çalışmaları DeAngelo vd. (1994) tarafından elde edilen sonuçları bir adım daha ileri götürerek finansal sıkıntıdaki firmaların sözleşme üzerinde yeniden pazarlık şansı varsa gelir artırıcı kazanç yönetim uygulamalarına başvurduklarını, böyle bir şansları olmaması durumunda ise, pazarlık şansı oluşturabilmek için gelir azaltıcı kazanç yönetim uygulamalarına başvurabildiklerini tespit etmişlerdir.

Kazanç yönetim uygulamalarının uygulama nedenlerinin yanı sıra özellikle son yıllarda kazanç yönetim uygulamalarının etik boyutu da muhasebe araştırmacıların dikkatini çekmektedir. Özellikle hangi tür kazanç yönetim uygulamalarının etik algılanıp algılanmadığına ilişkin özellikle Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere gelişmiş ülkelerde birçok çalışma yapılmaktadır. Türkiye’de kazanç yönetim uygulamalarının etik boyutuna ilişkin literatür çok geniş olmadığı, henüz birkaç çalışma yapıldığı görülmektedir. Bu çalışma kazanç yönetim ve muhasebe etik literatürüne katkı sağlamayı amaçlanmaktadır.

Çalışma Aydın, İzmir ve Malatya illerinde bağımsız bir şekilde muhasebe hizmeti sunan muhasebe meslek mensuplarının kazanç yönetim uygulamalarına dair etik değerlendirmelerini içermektedir. Literatürde

özellikle incelenmiş olan faaliyet manipülasyonları ve muhasebe manipülasyonları arasında katılımcıların bakış açılarını incelemekte ve ikinci bir boyut olan karı artırıcı ve karı azaltıcı kazanç yönetim uygulamalarının katılımcıların etik değerlendirmelerini etkileyip etkilemediği incelenmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde kazanç yönetim uygulama nedenleri, ikinci bölümünde kazanç yönetim uygulamalarında kullanılan manipülasyon çeşitleri, üçüncü bölümünde kazanç yönetim uygulamalarının etik boyutu ve dördüncü bölümde de kazanç yönetim uygulamalarına ilişkin Türkiye’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının etik değerlendirmeleri ayrıntılı bir şekilde incelenmektedir.

Çalışmada kazanç yönetim uygulamalarının etik mi değil mi tartışmasına büyük ölçüde girmeden, Türkiye’deki muhasebe meslek mensuplarının etik değerlendirmeleri incelenmektedir. Ayrıca, bu meslek mensuplarının eğitim ve tecrübe düzeylerinin etik değerlendirmeleri üzerindeki etkisini incelemektedir. Çalışmada kullanılan temel araştırma metodu anket olup, verilerin analizinde STATA 14 Veri Analizi ve İstatistiksel Yazılım Programı kullanılmıştır. Çalışmada veriler, temel olarak, kazanç yönetim sorularına verilen ortalama cevaplar ve gruplar arasındaki farklılıkları test eden Kruskal-Wallis test sonuçlarına göre analiz edilmiştir.

Çalışmanın sonuçlarının kısmen literatür sonuçlarıyla örtüştüğü fakat özellikle kazanç yönetim uygulamalarının yönü açısından gelişmiş ülkelerde elde edilen sonuçlardan ayrıldığı görülmektedir. Genel olarak Türkiye’deki muhasebe meslek mensuplarının kazanç yönetim uygulamalarını etik görmedikleri tespit edilmiştir. Faaliyet manipülasyonlarına kıyasla muhasebe manipülasyonlarının daha az etik görüldüğü anlaşılmakla birlikte karı azaltıcı kazanç yönetim uygulamalarının karı artırıcı kazanç yönetim uygulamalarına kıyasla daha az etik değerlendirildiği görülmektedir. Eğitim durumunun kazanç yönetim uygulamalarının etik değerlendirmesi açısından ciddi bir farklılık oluşturmasına karşın tecrübe düzeyi arttıkça kazanç yönetim uygulamalarının daha az etik görüldüğü tespit edilmiştir. Türkiye’de KOBİ’lerin kazanç yönetim uygulamalarına başvurup başvurmadığına dair katılımcıların görüşleri ile etik değerlendirmeleri incelendiğinde, KOBİ’ler kazanç yönetim uygulamalarına başvuruyordur diyenlerin başvuruyordur diyenlere kıyasla kazanç yönetim

uygulamalarını daha etik buldukları sonucu elde edilmiştir.

2. KAZANÇ YÖNETİM UYGULAMALARININ TEMEL NEDENLERİ

Mulford ve Comiskey (2002) kazanç yönetim uygulamalarının altında yatan temel sebepler olarak 4 temel kategori belirlemişlerdir. Bu kategorileri şu şekilde ifade etmektedirler; kazanç yönetim uygulamalarının hisse senedi fiyatları üzerindeki etkileri (hisse senedi fiyatlarını yükseltmek, hisse senedi fiyat oynaklığını düşürmek, firmanın kurumsal değerini artırmak, öz sermaye maliyetini düşürmek ve hisse senedi opsiyonlarının değerini artırmaktır), kazanç yönetim uygulamalarının borçlanma maliyetleri üzerindeki etkileri (kredi kalitesini artırmak, borçlanma derecesini artırmak, borçlanma maliyetlerini azaltmak ve borçlanma sözleşmelerinin yumuşatılması), kazanç yönetim uygulamalarının yönetici ücret ve teşvikleri üzerindeki etkileri (kara dayalı teşvikleri yükseltmek) ve politik maliyetlerdir (yasal düzenlemelerin azaltılması ve yüksek vergi maliyetinin düşürülmesi). Literatürde araştırmacıların en çok dikkatini çeken bu kazanç nedenleri, aşağıda literatür örnekleriyle açıklanmaktadır.

Özellikle sermaye piyasaları gelişmiş olan ülkelerde karşılaşılan kazanç yönetim uygulamalarının en temel nedenlerinden biri belki de ilki hisse senedi fiyatlarının değerini artırmak ve yatırımcı çekmek olduğu görülmektedir. Bu kapsamda literatürde hisse senedi fiyatları üzerinde kazanç yönetim uygulamalarının etkisini araştıran oldukça fazla çalışma bulunmaktadır. Healy ve Wahlen (1999), özellikle, hisse senedi ihracından önce yöneticilerin kazançları yukarı yönlü yönettiklerini ifade etmektedirler. Watts ve Zimmerman (1978) sözleşmeye bağlı sonuçları üzerinde etki oluşturmak isteyen yöneticilerin bilinçli olarak gerçekte olmayan kazançlar oluşturmak suretiyle kazanç yönetim uygulamalarına başvurduklarını ifade etmektedirler. Dechow ve Skinner (2000) ise yönetici çıkarlarının kazanç yönetim uygulamalarının altında yatan nedenleri anlamak için oldukça önemli olduğu ifade etmektedir. Cheng ve Warfield (2005) ve Bergstresser ve Phillippon (2006) kazanç yönetim uygulamalarının yönetici teşvikleri üzerindeki etkisinden yararlanmak isteyen yöneticilerin daha yüksek getiri elde edebilmek için bu uygulamalara başvurduklarını ifade etmektedirler. Öyle ki Cormier vd. (2015) İsviçre'de yöneticilerin daha yüksek kar payı alabilmek için

kazanç yönetim uygulamaları yaptıkları ve muhasebe tercihleri bu amaçlar için kullandıklarını tespit etmişlerdir.

Kazanç yönetim uygulamalarının uygulama sıklığı açısından değerlendirildiğinde en çok karımıza çıkan bir diğer neden de borçlanma maliyeti üzerindeki etkileridir. Öyle ki, DeFond ve Jiambalyo (1994) sözleşmeye dayalı borç ihlallerinden bir önceki yılda toplam tahakkuklar içindeki ihtiyarı olan tahakkukların anormal bir şekilde arttığını görmüşlerdir. Sweeney (1994) yöneticilerin borçlanma maliyetlerinden mümkün mertebe kaçınabilmek için kazanç yönetim uygulamalarından yararlandıklarını tespit etmiştir. DeAngelo vd. (1994) ise finansal sıkıntıya düşmüş firmaların yöneticilerinin kazançları artırmayacağı ve firmayı daha az sorunlu gibi göstermeyeceği, bunun yerine negatif anormal tahakkuklar suretiyle firmayı olduğundan daha kötü göstereceğini böylelikle de borçlanma sözleşmesine taraf olanlarla yeniden pazarlık aşamasına geldiğinde daha iyi sonuçlar alınabileceğini belirtmiştir. Moreira ve Pope (2007) kredi maliyetleri üzerinde olumsuz etki oluşturabilecek olan kayıpların olduğu yıllarda daha fazla kazanç yönetim uygulamalarına başvurmak suretiyle bu etkilerden kurtulmak istediklerini tespit etmişlerdir.

Kazanç yönetim uygulamalarına başvuran firmalar vergi maliyetlerini asgariye indirmeyi amacı ile de kazanç yönetim uygulamalarına başvurdukları görülmektedir. Phillips vd. (2003), firmaların önemli maliyet kalemlerinden olan vergi maliyetlerinin, özellikle vergi maliyetlerinin yüksek olduğu ülkelerde kazanç yönetim uygulamalarına başvurulmasının bir nedeni olduğunu tespit etmişlerdir. Phillips vd. destekler nitelikteki çalışmayı Badertscher vd. (2006) tarafından yapılmıştır. Badertscher vd. (2006), kazanç yönetim uygulamalarının vergi maliyetlerini azaltmak için, kazançları artırmak ya da azaltmak suretiyle olup olmadığına bakılmaksızın, firmaların kazanç yönetim uygulamalarına başvurdukları bulgusunu tespit etmişlerdir. Örneğin Wang ve Chen (2012) Çin'de yaptıkları çalışmalarında vergiden kaçınmayı amaç edinen yöneticilerin kazanç yönetimine sıklıkla başvurduklarını tespit etmişlerdir.

3. KAZANÇ YÖNETİM UYGULAMALARINDA KULLANILAN MANİPÜLASYON ÇEŞİTLERİ

Kazanç yönetim uygulaması kapsamında değerlendirilen manipülasyonlar araştırmacılar tarafından temel olarak muhasebe manipülasyonları

ve faaliyet manipülasyonları olarak iki grup halinde incelenmesine karşın; bazı araştırmacılar, Atik ve İsmail (2011) gibi bazı araştırmacıların, hileli muhasebe işlemlerini de bu kapsamda değerlendirebildikleri görülmektedir. Fakat Dechow ve Skinner (2000) hile ve kazanç yönetiminin birbirinden ayrı eylemler olduğunu ifade etmektedirler. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMİ) göre hazırlanmamış olan işlemler hileli kabul edilmekte ve bu ilkelere göre yapılan uygulamalarda ise uygulamanın yapılış nedeni dikkate alınarak belli amaçlar kapsamında yapılıp yapılmadıkları dikkate alınmaktadır. Önceden belirlenmiş finansal niyetler taşıyarak hazırlanmış olan eylemler kazanç yönetim kapsamında değerlendirilmektedir. Bu nedenle, bu çalışmada, kazanç yönetim uygulamaları iki bölüm halinde (muhasebe manipülasyonları ve faaliyet manipülasyonları) incelenecektir.

Muhasebe manipülasyonları araştırmacılar tarafından kazanç yönetim uygulamaları açısından uzun zamandır çalışılan bir alan olmasına karşın faaliyet manipülasyonları göreceli olarak daha yeni bir araştırma alanı olarak karşımıza çıkmaktadır. Merchant (1989) kazanç yönetim uygulamalarını iki gruba ayırmıştır. Birinci grup faaliyet manipülasyonlarını ve ikinci grup ise muhasebe manipülasyonlarını ifade etmektedir. Birinci grup, faaliyet kararlarında yapılan değişiklikler suretiyle nakit akışların ve net karın etkilemesini sağlayacak olan manipülasyonları ifade etmektedir. Muhasebe manipülasyonları ise muhasebe standartlarının sağladığı esneklikten yararlanmak suretiyle firmaların net karları üzerinde yapılan değişiklikleri ifade etmektedir.

Muhasebe manipülasyonları, bir durumun kendini değil o durumun muhasebe açısından yorumunu içerecek şekilde yapılmaktadır. Muhasebe manipülasyonu içeriği değil şekli ifade etmektedir. Örneğin gelirleri azaltmak için satış emirlerini iptal etmek gerçek bir olaydır. Fakat para kasaya girene kadar gelirin gerçekleşmesini engellemek ise bir muhasebe olayıdır. Yine amortismanları artırmak için ekipman alımı yapmak bir gerçek olay iken azalan bakiyeler amortisman yönteminin benimsenmesi bir muhasebe olayıdır (Copeland, 1968, 104-105).

Muhasebe manipülasyonları daha ziyade muhasebede var olan gelirin ve maliyetlerin gerçekleşmesinin ertelenmesi, muhasebe kalemlerinin sınıflandırılması gibi esneklikler ve tercihlerden yararlanarak ilgili dönemin raporlanan karlarında değişim oluşturma durumunu ifade eder.

Eğer muhasebe manipülasyonu daha önceden belirlenmiş olan kar hedeflerine ulaşmak için yapılmakta ise ve yapılan işlem aslında olması gereken durumu temsil etmiyorsa bu durumda bu tür manipülasyonlar kazanç yönetim kapsamında değerlendirilebilir (Grasso vd., 2009, 47).

Fudenberg ve Tirole (1995) ve Dechow ve Skinner (2000) vb. araştırmacılar yöneticilerin raporlama sürecine sadece muhasebe tahmin ve yöntemleri üzerinde değişiklikler yapmak suretiyle katılmayacağı buna ek olarak faaliyet kararları üzerinde de benzer amaçlar için etkide bulunacağını ifade etmektedir. Özellikle satışların hızlandırılması, araştırma ve geliştirme masraflarının ve bakım masraflarının ertelenmesi gibi maliyetler üzerinde kazanç yönetim uygulamaları da yöneticilerin kullanabileceği yöntemlerdendir.

Gerçek faaliyet manipülasyonları yöneticiler tarafından normal işletme faaliyetleri uygulamak suretiyle daha önceden belirlenmiş olan kazanç hedeflerini tutturmak için yapılan manipülasyonları ifade eder. Faaliyet manipülasyonları yöneticilerin istekleri doğrultusunda şekillendirilen ve en azından bazı paydaşları finansal raporlama amaçlarına uygun davranıldığı yönünde manipüle etmek suretiyle normal faaliyetlerden ayrılmaktadır (Roychowdhury, 2006, 336-337).

4. KAZANÇ YÖNETİM UYGULAMALARININ ETİK BOYUTU

Kazanç yönetim uygulamaları daha önceden belirlenmiş olan kazanç seviyesine ulaşabilmek için muhasebe işlemleri üzerinde yapılabilmektedir (Ahadiat ve Hefzi, 2012, 245). GKGMİ yöneticilere finansal raporlamada muhasebe tahminleri gibi esneklikler tanımalarına karşın bu esneklikler yöneticiler tarafından mesleki yargı ve dürüstlük içerisinde firmanın finansal durumunu en iyi temsil eden standartların seçilmesini gerekli kılmaktadır (Ahadiat ve Hefzi, 2012, 246).

Smith (2003:47) AICPA Başkanı Barry Melancon'un 2002 yılında söylediği "Muhasebe mesleği en değerli varlığı olan şöhretini korumalı" sözünü hatırlatarak muhasebe mesleğinin geleneksel değerlerine yani dürüstlük gibi değerlere güçlü bir adanmışlığın yeniden inşasına ihtiyaç olduğunu ifade etmektedir.

Kazanç yönetim uygulamalarının etik olup olmadığıyla ilgili muhasebe mesleği içerisinde tam bir fikir birliğinin sağlanamadığı aksine adil ve etik olanın

ne olduğuna ilişkin ben merkezli bir bakış açısının daha yaygın olduğu görülmektedir (Kaplan, 2001, 30). Bir grup araştırmacı ve uygulamacı tüm kazanç yönetim uygulamalarının, yapılan kazanç yönetim uygulamalarının maddilik boyutuna bakılmaksızın kabul edilemez olduğunu belirtirken diğer grup ise kazanç yönetim uygulayan firmaların yapılan böyle bir saldırının kabul edilemez olduğunu ifade etmektedirler (Elias, 2002, 35). Öyle ki Schipper (1989) kazanç yönetim uygulamalarının finansal raporlama sistemi içerisinde doğal karşılanması gerektiğini, zira yöneticilerin manipüle edebileceği her türlü işlemlere dair karar alma gücü ellerinden alınır, geriye yapabilecekleri pek fazla şeyin kalmayacağını ifade etmektedir.

Yöneticiler bazı kazanç hedeflerini tutturmak amacı ile yeni faaliyetlerin uygulanmasına karar vererek yapabilmektedirler. Tamir ve bakım maliyetlerini erteleyerek ve satış personeline tavizler vererek satışları artırmak suretiyle bu amaçlara ulaşılabilir. Aslında çoğu manipülasyon yasal olmasına karşın finansal tabloları karar alma aşamasında kullananlar açısından bu tür işlemlerin etik olarak değerlendirilmediği görülmektedir (Ahadiat ve Hefzi, 2012, 246).

Dye (1988) geliştirdiği analitik bir modelde, finansal tablo kullanıcılarını iki grup halinde incelemekte ve pay sahiplerinin kazanç yönetim uygulamaları için geçerli sebepleri olabileceğini dolayısıyla kazanç yönetim uygulamalarına karşı çıkmayacağını fakat pay sahibi olmayan paydaşlarınsa kazanç yönetim uygulamalarına karşı çıkacaklarını ifade etmektedir.

Kazanç yönetim uygulamalarının etik boyutuyla ilgili yöneticiler üzerinde yapılan ilk araştırmalardan biri Bruns ve Merchant'a (1990) aittir. Toplam 649 katılımcının cevapladığı bir anket formuyla, kazanç yönetim uygulama yöntemlerine dair yöneticilerin görüşlerini inceledikleri çalışmada, temel olarak 4 ana başlık belirlemiştir. Çalışma sonuçlarına göre, muhasebe manipülasyonlarına kıyasla faaliyet manipülasyonların yöneticiler tarafından çok daha etik davranışlar olarak görüldüğünü tespit etmişlerdir. Muhasebe manipülasyonlarında yapılan işlemlerin büyük ya da küçük işlem olup

olmaması, yöneticilerin etik algıları üzerinde bir etki oluşturmadığı, katılımcıların büyük kısmı her iki durumda da yapılan bu uygulamaların etik olmadığı görüşünü belirtmişlerdir. Faaliyet manipülasyonları açısından ise kazançları azaltıcı manipülasyonların kazançları artırıcı manipülasyonlara kıyasla yöneticiler tarafından daha etik algılandığını tespit etmişlerdir.

Merchant ve Rockness (1994) kazanç yönetim uygulamalarının etik boyutuna dair iki şirketin muhasebeci, yönetici ve kontrolörlerinin bakış açılarını inceledikleri ve Fischer ve Rosenzweig (1995) muhasebeciler ve öğrencilere yaptıkları çalışmalarında; kazanç yönetim uygulamalarına, faaliyet manipülasyonlarına kıyasla muhasebe manipülasyonlarını daha az etik bulduklarını ortaya koymuşlardır. Hatta Fischer ve Rosenzweig (1995) çalışmalarında öğrencilere kıyasla muhasebecilerin çok daha katı bir şekilde etik değerlendirme yaptıklarını ortaya koymuşlardır.

Kaplan'a (2001) göre eğer kazanç yönetim uygulamaları firmaların yararına yapılıyorsa kazanç yönetim uygulamalarına dair etik algısının yumuşadığı ve kazanç yönetim uygulamalarına başvurma nedeninin pay sahibi olmayanların etik değerlendirmesi üzerinde hiçbir etkisi yok. Dolayısıyla kazanç yönetim uygulamalarına dair niyet pay sahibi olan paydaşlar ve pay sahibi olmayan paydaşların durumuna göre değişmektedir.

Atik ve İsmail (2011) finansal tabloları oluşturanların ve kullananların arasında kazanç yönetim uygulamalarına dair etik algıları arasında bir farklılığın olup olmadığını araştırdıkları çalışmalarında, iki grup arasında istatistiksel olarak anlamlı önemli etik algı farklılıkları tespit etmişlerdir. Türkiye'de kazanç yönetim uygulamaları içerisinde etik açıdan en az kabul edilebilir olanın hileli muhasebe, ikinci olarak muhasebe manipülasyonları ve üçüncü olarak da faaliyet manipülasyonları olduğunu ortaya koymuşlardır.

Grasso vd. (2009) literatürde kazanç yönetim uygulamalarının etik boyutunu inceleyen iki öncül çalışmayı, Merchant (1989) ve Bruns ve Merchant (1990), kategoriler olarak incelemiş ve Tablo 1'de görüldüğü şekilde sonuçları raporlamışlardır:

Tablo 1: Kazanç Yönetim Uygulamalarının Etik Boyutuna Dair Bruns ve Merchant (1990) ve Merchant (1989) Çalışmalarının Kategorik Olarak Değerlendirilmesi

Kategori	Bruns ve Merchant (1990)	Merchant (1989)
Metodu	Faaliyet manipülasyonlarına kıyasla muhasebe manipülasyonları daha az kabul edilebilir manipülasyonlardır.	İstatistiksel olarak faaliyet manipülasyonlarına kıyasla muhasebe manipülasyonları daha az kabul edilebilirdir.
Yönü	Karı artırıcı kazanç yönetim uygulamaları karı azaltıcı kazanç yönetim uygulamalarına kıyasla daha az kabul edilebilirdir.	Karı artırıcı mı yoksa azaltıcı mı olduğunun istatistiksel bir etkisi yok.
Maddilik	Daha küçük meblağlı kazanç yönetim uygulamalarına kıyasla daha büyük meblağlı kazanç yönetim uygulamaları daha az kabul edilebilirdir.	Daha küçük meblağlı kazanç yönetim uygulamalarına kıyasla daha büyük meblağlı kazanç yönetim uygulamaları daha az kabul edilebilirdir
Dönemsellik	Yıllık finansal raporları etkileyen kazanç yönetim uygulamaları dönemsel finansal raporları etkileyen kazanç yönetim uygulamalarına kıyasla daha az kabul edilebilirdir.	Yıllık finansal raporları etkileyen kazanç yönetim uygulamaları dönemsel finansal raporları etkileyen kazanç yönetim uygulamalarına kıyasla daha az kabul edilebilirdir.
İşlem Yöntemi	Gelirleri artırmak için daha geniş kredi imkanları tanıma aşırı varlık satışı ya da daha fazla satış yapmak için fazla mesai yapmaya kıyasla daha az kabul edilebilirdir.	
Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına Bağlılık		Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına bağlı olup olmamanın kazanç yönetim uygulamalarının kabul edilebilirliğine dair değerlendirmesi açısından bir önemi yoktur.
Amaç		Bütçe hedeflerini karşılamak için yapılan kazanç yönetim uygulamaları ürün geliştirme projelerine devam edilmesi için yapılan kazanç yönetim uygulamalarına kıyasla daha az kabul edilebilir görülmektedir.

Kaynak: Grasso, P. Lawrence, Tilley, A. Patricia, and White, A. Rirchard. 2009. The Ethics of Earnings Management: Perceptions After Sarbanes-Oxley, *Management Accounting Quarterly*, 11(1), 45-69.

Grasso vd. (2009) tarafından hazırlanan yukarıdaki sınıflandırma bu çalışmanın hazırlanmasında ve değerlendirme kriterlerinin belirlenmesinde model olarak kullanılmıştır.

5. ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ

5.1. Çalışmanın Amacı

Bu çalışma, Aydın, İzmir ve Malatya illerinde muhasebe hizmeti veren muhasebe meslek mensuplarının kazanç yönetimi kapsamına giren muhasebe manipülasyonları ve faaliyet manipülasyonları hakkında etik değerlendirmelerini incelemektedir. Katılımcıların demografik özellikleri Tablo 3'de ayrıntılı bir şekilde verilmektedir.

5.2. Çalışmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmada kullanılan temel araştırma yöntemi ankettir. Anket tekniğinde, göz atım araştırmalarında en önemli bilgi toplama aracı olup, cevaplayıcılardan istenen bilgileri elde etmek için biçimlendirilmiş bilgi formlarıdır (Nakip, 2006:119). Anket uygulaması Malatya, İzmir ve Aydın illerinde bağımsız faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına uygulanmıştır.

5.3. Çalışmanın Kısıtları

Bu çalışmanın kısıtı, sadece Malatya, İzmir ve Aydın illerinde bağımsız faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına uygulanmasıdır. Malatya ilinin seçilmesindeki temel amaç ekonomisinin, Doğu Anadolu bölgesinde son zamanlarda hızlı

bir yükseliş göstermesi ve ayrıca birçok şirkette uluslararasılaşmanın görülmesidir. İzmir ve Aydın illerinde ise faaliyet gösteren işletmeler, hem ulusal hem de uluslararası şirketlerin yoğun olarak faaliyet gösterdiği iller arasındadır. Bu illerin seçilmesinde etkili olan bir diğer neden ise, Türkiye'de farklı bölgelerde faaliyet gösteren meslek mensuplarının bakış açılarını karşılaştırılabilmektir. Anket sorularında, 5'li likert ölçeği kullanılmıştır. Ölçekte sayısal değerler şu şekilde belirlenmiştir: 1= Kesinlikle Etik Değildir, 2= Etik Değildir, 3= Kararsızım, 4= Etikdir ve 5= Kesinlikle Etikdir.

Tablo 2: Çalışmanın Ana kütlesi ve Ankete Katılan Meslek Mensuplarının İllere Göre Dağılımı

Meslek mensubunun bağlı olduğu il	Bağımsız olarak çalışan meslek mensubu	Ankete katılmayı kabul eden meslek mensubu
Malatya	396	61
Aydın	368	101
İzmir	5.028	29
Toplam	5.792	191

5.4. Çalışmanın Kapsamı

Çalışma kapsamında elde edilen örneklem sayısı olan 191 Yazıcıoğlu ve Erdoğan (2004) tarafından belirtilen 5000-10.000 arasındaki evrenler için yüzde 5 hata payı ile kabul edilebilir nitelikte bir örneklem olduğu görülmektedir.

Parametrik testlerin kullanılabilmesi için en önemli varsayımlardan biri verilerin normal dağılıma sahip bir ana kütleden seçilmesidir. Bu çalışmada verilerin normalliğinin sınanmasında en çok kullanılan testlerden birisi olan Kolmogorov-Smirnov (K-S) testi kullanılmıştır (Jann, 2008, 147). Araştırma verileri üzerine uygulanan Kolmogorov-Smirnov (K-S) test sonuçlarına göre verilerin normal dağılıma uymadığı ($0,05 < p$) görülmüştür. Parametrik olmayan testlerde verilerin normal dağılıma uyması gerekmediğinden çalışma kapsamında elde edilen veriler parametrik olmayan testlerle sınanmıştır.

Çalışmamızda, normal dağılım göstermediğinden dolayı parametrik olmayan testlerden biri olan Kruskal-Wallis analizi kullanılmıştır. Bunun nedeni, Kruskal-Wallis analizinin sürekli değişkenlere sahip üç ya da daha fazla grup arasında karşılaştırma yapma imkanı sağlayan tek yönlü varyans analizinin parametrik

olmayan alternatifi olmasıdır. Test aynı zamanda da gruplar arasındaki medyanları karşılaştırma suretiyle ikiden fazla grubun farklı olup olmadığını anlamaya yardımcı olmaktadır (Rumsey, 2007:295).

$$H = \frac{12}{N(N+1)} \sum_{i=1}^C \frac{R_i^2}{n_i} - 3(N+1) \quad (1)$$

Denklem (1)'de C örneklerin sayısını, n_i gözlem sayısını, $N = \sum n_i$ tüm örneklerin toplam gözlem sayısını ve R_i ise i nci örneğin sıralamalarının toplamını vermektedir. Sıralama yoluyla yapılan istatistiksel analizlerde, parametrik testlerdeki gibi birçok varsayımın sağlanması gerekmektedir. Verilerin birbirinden bağımsız olması analize tabi tutulabilmeleri açısından yeterlidir (Kruskal ve Wallis, 1952: 586). Bu kapsamda Kruskal-Wallis testi iyi bir alternatiftir. Test, ilgili her bir gruptan örnekler toplayarak, ilgili verilerin küçükten büyüğe doğru sıralanmasını yapmakta ve bu sıralamanın çeşitli örneklerde nasıl dağıldığıyla ilgili ilişkileri incelemektedir. Örneğin bir örnek tüm küçük değerleri ve diğer bir örnek ise tüm yüksek değerleri alıyorsa bu durum medyanların farklı olduğunun bir işareti olabilmektedir. Ayrıca tüm örnekler aynı ölçüde küçük ve yüksek değerler alıyorsa bu durum medyanlar arasında bir farklılık olmadığı şeklinde yorumlanabilmektedir (Rumsey, 2007:295).

5.5. Çalışmanın Hipotezleri

Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının muhasebe ve faaliyet manipülasyonlarına dair etik değerlendirmeler 5 ana hipotezle test edilmektedir.

Birinci hipotez, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe ve faaliyet manipülasyonlarına dair etik değerlendirmelerini incelemekte ve literatürde sıklıkla raporlanmış bir sonuç olan faaliyet manipülasyonlarının muhasebe manipülasyonlarına kıyasla meslek mensupları tarafından daha etik görülüp görülmediğini araştırmaktadır. Alternatif hipotez şu şekilde ifade edilebilir:

H_1 : Muhasebe meslek mensupları muhasebe manipülasyonlarına kıyasla faaliyet manipülasyonlarını daha etik manipülasyonlar kapsamında değerlendirirler.

İkinci hipotez kazanç yönetim kapsamına giren manipülasyonların yönünü incelemekte ve muhasebe meslek mensuplarının kazanç artırıcı manipülasyonlar ile kazanç azaltıcı manipülasyonlar

arasında etik değerlendirmeleri açısından bir farklılık olup olmadığını incelemektedir. Alternatif hipotez şu şekilde ifade edilebilir:

H_2 : Kazanç yönetim manipülasyonlarının karı azaltıcı mı yoksa artırıcı mı olduğu muhasebe meslek mensuplarının etik değerlendirmesini etkilemektedir.

Çalışmanın üçüncü hipotezi eğitim düzeyinin muhasebe meslek mensuplarının etik değerlendirmesindeki etkisini analiz etmektedir. Çalışma kapsamında öncelikle üç tür eğitim düzeyi belirlenmiştir. Bu düzeyler sırasıyla, lisans, yüksek lisans ve doktora'dır. Veriler analiz edildiğinde doktora yapan sadece 1 katılımcı yer aldığı için, eğitim düzeyi lisans ve lisansüstü olmak üzere ikili bir gruplandırma şekline dönüştürülmüştür. Alternatif hipotez şu şekilde ifade edilebilir:

H_3 : Eğitim düzeyinin muhasebe meslek mensuplarının kazanç yönetim uygulamalarına dair etik algıları üzerinde etkisi vardır.

Çalışmanın dördüncü hipotezi muhasebe meslek mensuplarının tecrübe düzeyi ile kazanç yönetim uygulamalarına dair etik değerlendirmeleri arasında istatistiksel anlamlı bir ilişkinin varlığını incelemektedir. Alternatif hipotez şu şekilde ifade edilmektedir:

H_4 : Muhasebe meslek mensuplarının tecrübe düzeyi ile kazanç yönetim uygulamalarına dair etik değerlendirmeleri arasında bir ilişki vardır.

Çalışmanın beşinci hipotezi, Türkiye'de KOBİ'lerin kazanç yönetim uygulaması yapıp yapmadığına dair muhasebe meslek mensuplarının görüşleri ile etik değerlendirmeleri arasında bir ilişkinin olup olmadığını incelemektedir. Alternatif hipotez şu şekilde ifade edilebilir:

H_5 : Muhasebe meslek mensuplarının Türkiye'deki KOBİ'lerin kazanç yönetim uygulamalarına başvurup başvurmadığına dair görüşleri ile etik değerlendirmeleri arasında bir ilişki vardır.

6. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ KAZANÇ YÖNETİM UYGULAMALARINA DAİR ETİK DEĞERLENDİRMELERİYLE İLGİLİ ANALİZ SONUÇLARI

Tablo 3 ankete katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerini özetlemektedir.

Tablo 3: Ankete Katılan Meslek Mensuplarına Ait Demografik Özellikler

Cinsiyet	Gözlem Sayısı
Kadın	45
Erkek	146
Bağlı Bulunan Mesleki Oda	Gözlem Sayısı
Malatya	61
İzmir	29
Aydın	101
Yaş	Gözlem Sayısı
23-30	18
31-37	55
38-45	59
46-53	37
53 ve üstü	22
Tecrübe	Gözlem Sayısı
0-5	18
6-11	44
12-17	50
18-23	49
23 ve üstü	30
İşletme Türü	Gözlem Sayısı
Ulusal	181
Uluslararası	10
Mezuniyet	Gözlem Sayısı
SMMM	176
SMMM+Bağımsız Denetçi	15

Çalışma kapsamında kazanç yönetim uygulamaları muhasebe ve faaliyet manipülasyonları olmak üzere iki bölüm halinde incelenmektedir. Kazanç yönetim uygulamaları yapılış amacına göre de karı artırıcı ve karı azaltıcı olmak üzere iki bölüm halinde incelenmektedir. Çalışma anket formu oluştururken temel olarak Bruns ve Merchant (1990) ve Grasso vd. (2009) çalışmalarından yararlanılmıştır. Türkiye'deki mevcut uygulamalar ışığında gerekli düzenlemeler hem meslek mensuplarıyla hem de muhasebe bilim adamlarıyla tartışılmıştır ve sorulara son şekli verilmiştir.

Çalışmanın iç tutarlılığının değerlendirmesinde ve ele alınan oluşumu ölçmede türdeşliğin (homojenlik) olup olmadığını tespit etmek amacı ile (Özdamar, 2002) güvenilirlik analizi yapılmış ve bu amaçla geliştirilmiş çeşitli yöntemler bulunmasına karşın, kullanım sıklığı açısından en önemli yöntemlerden biri olan Cronbach Alfa katsayısı kullanılmıştır. Cronbach Alfa katsayısının istatistik temelleri tutarlı ve tüm soruları dikkate alarak hesaplandığından

genel güvenilirlik yapısını en iyi yansıtan istatistikî yöntemlerden biridir (Özdamar, 2002). Cronbach Alfa katsayısı şu şekilde değerlendirilir: 0-0.4 güvenilir değil, 0.4-0.6 düşük güvenilirlik, 0.6-0.8 oldukça güvenilir, 0.8-1.0 yüksek güvenilirlik (Alpar, 2003). Cronbach Alpha değeri analize dahil edilen veriler için 0.942 olarak gerçekleşmiştir ki bu da verilerin iç tutarlılığının çok yüksek olduğunu göstermektedir. Her bir analize katılan değişken için iç tutarlılıkların 0.9411-0.9456 arasında olduğu tespit edilmiştir.

Çalışma kapsamında sorulmuş olan kazanç yönetimine (muhasabe ve faaliyet manipülasyonlarına) dair sorular, Ek 1'de görülebilir.

Tablo 4 muhasebe meslek mensuplarının kazanç yönetimi kapsamına giren muhasabe ve faaliyet manipülasyonlarına dair etik değerlendirmelerini içermektedir. Her iki ana grup (muhasabe ve faaliyet manipülasyonları) ve her iki alt grupta (karı artırıcı ve azaltıcı) da muhasebe meslek mensuplarının kazanç yönetim kapsamına giren manipülasyonları "etik bulmadıkları" görülmektedir. Tüm kazanç yönetim sorularında en yüksek ortalamaya sahip olan soruda dahi ortalamanın etik kabul edilebilecek eşiğin (en az 3) çok altında kaldığı görülmektedir.

Tablo 4: Kazanç Yönetim Kapsamında Değerlendirilen Muhasebe ve Faaliyet Manipülasyonlarına Dair Katılımcıların Etik Değerlendirmeleri

Manipülasyonlar	Gözlem	Ortalama	Std. Sapma	Minimum	Maksimum
Karı Artırıcı Faaliyet Kazanç Yönetim Uygulamaları (Manipülasyonları)					
Q1	191	2.424084	1.389148	1	5
Q2	191	2.34555	1.20349	1	5
Q3	191	2.408377	1.289934	1	5
Q4	191	2.565445	1.323735	1	5
Q5	191	2.591623	1.261049	1	5
Q6	191	2.445026	1.324213	1	5
Q7	191	1.769634	0.9943627	1	5
Q8	191	2.230366	1.313621	1	5
Karı Azaltıcı Faaliyet Kazanç Yönetim Uygulamaları (Manipülasyonları)					
Q9	191	2.282723	1.2952	1	5
Q10	191	2.031414	1.169371	1	5
Q11	191	2.282723	1.184845	1	5
Q12	191	2.39267	1.324962	1	5
Karı Artırıcı Muhasebe Kazanç Yönetim Uygulamaları (Manipülasyonları)					
Q13	191	1.811518	1.008424	1	5
Q14	191	2.062827	1.300296	1	5
Q15	191	2.078534	1.22651	1	5
Q16	191	2.078534	1.209223	1	5
Q17	191	1.963351	1.120957	1	5
Q18	191	1.989529	1.061228	1	5
Karı Azaltıcı Muhasebe Kazanç Yönetim Uygulamaları (Manipülasyonları)					
Q19	191	2.00000	1.192079	1	5
Q20	191	1.963351	1.134955	1	5
Q21	191	2.209424	1.255772	1	5
Q22	191	2.225131	1.312529	1	5
Q23	191	1.732984	1.069634	1	5
Q24	191	1.774869	1.044583	1	5
Q25	191	1.722513	0.9632543	1	5
Q26	191	1.691099	0.9861538	1	5
Q27	191	1.706806	0.9988972	1	5

Muhasebe manipülasyonları ile faaliyet manipülasyonlarına muhasebe meslek mensuplarının nasıl baktığı karşılaştırıldığında, muhasebe manipülasyonları (ortalama etik değerlendirme: 1.93) faaliyet manipülasyonlarına (ortalama etik değerlendirme: 2.31) kıyasla daha az etik bulunduğu görülmektedir. Karı artırıcı ya da azaltıcı olmanın muhasebe ve faaliyet manipülasyonlarına etkisi incelendiğinde; ortalama karı artırıcı faaliyet manipülasyonları 2.35, ortalama karı azaltıcı muhasebe manipülasyonları 2.25 değerler almışken, ortalama karı artırıcı muhasebe manipülasyonları 1.99 ve ortalama karı azaltıcı muhasebe manipülasyonları 1.91 değerini almıştır. En yüksek etik değer alan uygulamalardan en düşük değer alan uygulamalara doğru sıralandığında birinci sırayı karı artırıcı faaliyet manipülasyonları, ikinci sırayı karı azaltıcı faaliyet manipülasyonları, üçüncü sırayı karı artırıcı muhasebe manipülasyonları ve son sırayı da karı azaltıcı muhasebe manipülasyonları almaktadır.

Kazanç yönetim türlerine dair elde edilmiş sonuçların literatürde de sıklıkla test edilen sonuçlarla kısmen örtüştüğü görülmektedir. Muhasebe manipülasyonlarına kıyasla faaliyet manipülasyonlarının meslek mensupları tarafından daha etik değerlendirildiği görülmektedir. Literatürle örtüşmeyen nokta ise uygulanan bu manipülasyonların yönüdür. Özellikle sermaye piyasaları gelişmiş ülkelerde karı artırıcı kazanç yönetim uygulamalarının karı azaltıcı kazanç yönetim uygulamalarına kıyasla daha "az etik" uygulamalar şeklinde değerlendirilmelerine karşın (Bruns ve Merchant, 1990), bu çalışmada elde edilen sonuçlar bunun tam tersi yönde çıkmıştır. Bu durumun altında yatan temel neden sermaye piyasaları gelişmiş olan ülkelerde hisse senedi fiyatları üzerinde yapılan kazanç yönetim uygulamalarının daha sıklıkla başvurulan ve muhasebe skandallarına dönüşebilen çok ciddi sonuçlar doğuran uygulamalar olduğu, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, özellikle KOBİ'ler için vergi maliyetinin çok önemli bir maliyet kalemi olduğu ve firmaların kazanç yönetim uygulamalarında daha ziyade vergi maliyetlerini düşürme amacı güttükleri ve böylece de karı azaltıcı kazanç yönetim uygulamalarının karı artırıcı kazanç yönetim uygulamalarına kıyasla daha az etik olarak değerlendirildiği düşünülmektedir.

Kazanç yönetim uygulamalarının etik boyutuyla ilgili sorulara verilen cevapları cinsiyet açısından değerlendirdiğimizde, şaşırtıcı bir şekilde

sorulantüm sorularda erkeklere kıyasla kadınların daha yüksek skorlar verdikleri görülmüştür. Yani erkeklere kıyasla kadınlar kazanç yönetim manipülasyonlarını daha etik uygulama olarak görmektedir. Fakat ortalamalar arasında büyük farklılıklar olmadığı ve Kruskal-Wallis Test sonuçlarına göre, cinsiyete bağlı olarak gruplar arasında sadece 3 soruda istatistiksel anlamlı farklar tespit edilmiştir. Her üç sonuca dair Kruskal-Wallis analiz sonuçları Ek 2'de verilmektedir. İstatistiksel anlamlı farkların olduğu her üç soruda da kadınların sıra ortalamaları, erkeklere kıyasla daha yüksek çıkmıştır. Anlamlı farkların tespit edildiği bu üç sorunun birisi karı azaltıcı faaliyet manipülasyonu ve ikisi de karı artırıcı muhasebe manipülasyonları içerisindedir. Sonuç olarak her iki grubun sorulara verdikleri cevaplar birbirine çok yakındır ve tüm sorular katılımcılar tarafından etik değil şeklinde ifade edilmesine karşın her üç soruyu da erkeklere kıyasla kadınların istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde daha yüksek skorlar verdikleri görülmektedir.

Eğitim açısından katılımcılar iki gruba ayrılmıştır: birinci grup lisans mezunlarından oluşan gruptur ve ikinci grup yüksek lisans ve doktora mezunlarından oluşan lisansüstü grubudur. Grup ortalamaları karşılaştırıldığında her iki gruba ait ortalamaların da birbirine çok yakın olduğu (Lisans ortalaması: 2.12 ve Lisansüstü ortalaması: 2.07) görülmektedir. Dolayısıyla her iki grubun etik değerlendirmelerinin birbirine çok yakın olduğu tespit edilmiştir. Ek 3 katılımcıların eğitim durumlarının etik değerlendirmeleri üzerinde bir etkiye sahip olup olmadığına dair Kruskal-Wallis test sonuçlarını içermektedir. Test sonuçlarına göre gruplar arasında farklılıkların tespit edildiği sorulardan karı artırıcı kazanç yönetim uygulamalarına lisans mezunu katılımcıların ve karı azaltıcı kazanç yönetim uygulamalarına da lisansüstü mezunu katılımcıların daha yüksek etik skorlar verdiği tespit edilmiştir.

Bu çalışmada test edilmesi amaçlanan 4. hipotez; katılımcıların tecrübe düzeylerinin etik değerlendirmeleri üzerinde istatistiksel anlamlı etkilerinin olup olmadığıdır. Bu kapsamda öncelikle istatistiksel analiz yapılmaksızın tecrübe gruplarıyla sorulara verilen ortalama değerler incelendiğinde, tecrübe düzeyi arttıkça katılımcıların kazanç yönetim uygulamalarını daha az etik gördükleri tespit edilmiştir. Etik sorulara verilen cevapların tecrübe grubuna göre ortalamaları şu şekildedir: 0-1 yıl tecrübe: 2.28, 6-11 yıl tecrübe: 2.13, 12-17 yıl tecrübe: 2.11, 18-23 yıl tecrübe: 2.10 ve 23 ve üstü tecrübe: 1.95.

Gruplar arasında istatistiksel farklar olup olmadığını inceleyen Kruskal-Wallis test sonuçları Ek 4'te gösterilmektedir. Sonuçlara göre tecrübe düzeyi ile kazanç yönetim uygulamaları arasındaki ilişki incelendiğinde, 2'si karı artırıcı faaliyet manipülasyonu, 1'i karı azaltıcı faaliyet manipülasyonu ve 4'ü karı azaltıcı muhasebe manipülasyonu olmak üzere toplam gruplar arası 7 istatistiksel farklılık tespit edilmiştir. Tüm anlamlı sonuçlar incelendiğinde, genel olarak tecrübe düzeyi arttıkça kazanç yönetim uygulamalarına verilen değerler düşmektedir. Yani daha tecrübeli katılımcılar daha az tecrübeli katılımcılara kıyasla, kazanç yönetim uygulamalarını istatistiksel anlamlı bir şekilde daha çok etik bulmaktadırlar.

Katılımcılara Türkiye'de KOBİ'lerin kazanç yönetim uygulamalarına başvurup başvurmadığı sorulduğunda, katılımcıların yaklaşık %72'si KOBİ'lerin kazanç yönetim uygulamalarına başvurduklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların KOBİ'lerin kazanç yönetim uygulaması yapıp yapmadıklarına dair görüşleri ile etik değerlendirmeleri incelendiğinde, Türkiye'de KOBİ'lerin kazanç yönetim uygulamalarına başvurduğunu söyleyen katılımcıların kazanç yönetim sorularına verdikleri cevapların ortalaması 2.34 olarak gerçekleşmişken, Türkiye'de KOBİ'lerin kazanç yönetim uygulamalarına başvurmadıklarını söyleyenlerin kazanç yönetim sorularına verdikleri cevapların ortalaması 2.65 olarak gerçekleşmiştir. Her iki grubun Kruskal-Wallis test sonuçları incelendiğinde, toplam 27 kazanç yönetim sorusunun 18'inde Türkiye'de KOBİ'lerin kazanç yönetim uygulamalarına başvurmadıklarını söyleyen katılımcılar, Türkiye'de KOBİ'ler kazanç yönetim uygulamalarına başvuruyordur diyenlere kıyasla istatistiksel anlamlı bir şekilde kazanç yönetim uygulamalarını daha etik buldukları görülmektedir. Ek 5'te sonuçlara dair Kruskal-Wallis test sonuçları raporlanmıştır.

7. SONUÇ

Bu çalışmada kazanç yönetim uygulamalarının etik olup olmadığı değil muhasebe meslek mensuplarının etik algılarıyla ilişkisi irdelenmiştir. Çünkü, literatür incelendiğinde farklı araştırmacılar kazanç yönetim uygulamalarının etik olup olmadığına ilişkin farklı görüşlere sahip olabildikleri görülmektedir.

Çalışmada Türkiye'de Aydın, İzmir ve Malatya illerinde bağımsız olarak muhasebe mesleğini yürüten meslek mensuplarının kazanç yönetim uygulamalarını

ilişkin etik değerlendirmelerini içermektedir. Kazanç yönetim uygulamalarını etik açıdan değerlendiren bu katılımcıların eğitim, tecrübe gibi özelliklerinin etik algılarını nasıl etkilediği araştırılmaktadır. Çalışmada özellikle Bruns ve Merchant (1990) tarafından kullanılan frekans dağılımları ve ortalamalar dikkate alınarak gruplar arasındaki farklılıklar incelenmeye çalışılmıştır. Ayrıca gruplar arasındaki farklılığı test etmede Kruskal-Wallis testine başvurulmuş olup, ilgili test sonuçları Ekler'de raporlanmıştır.

Çalışmanın en dikkat çekici noktası, muhasebe meslek mensuplarının hem faaliyet hem de muhasebe manipülasyonlarını etik bulmamalarıdır. Farklı kazanç yönetim soruları için farklı sonuçlar alınsa dahi, hiç bir kazanç yönetim sorusu katılımcılar tarafından etik olarak görülmemektedir. İkinci önemli nokta ise, literatürde de yaygın bir sonuç olan faaliyet manipülasyonlarına kıyasla muhasebe manipülasyonlarının daha az etik olarak değerlendirilmesidir. Diğer önemli bir nokta da, sermaye piyasaları Türkiye'ye kıyasla gelişmiş ülkelerde, özellikle çalışmaların en çok yoğunlaştığı Amerika Birleşik Devletleri'nde, karı artırıcı kazanç yönetim uygulamalarının karı azaltıcı kazanç yönetim uygulamalarına kıyasla daha az etik görünmesine karşın, Türkiye'de bu durum tam tersine rastlanmıştır. Yani karı azaltıcı kazanç yönetim uygulamaları daha az etik değerlendirilmektedir. Bu durumun altında yatan temel neden olarak, özellikle bu çalışmaya katılan meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun, KOBİ'lerin muhasebeleriyle ilgilendikleri dolayısıyla da vergi maliyetleri gibi yüksek maliyetlerin azaltılması için KOBİ'ler tarafından karı azaltıcı kazanç yönetim uygulamalarının yapıldığı fakat meslek mensuplarının bu uygulamaları etik bulmamaları olduğu düşünülmektedir.

Katılımcıların eğitim düzeyleri açısından kazanç yönetim uygulamalarına dair değerlendirmeleri incelendiğinde; lisansüstü eğitimin lisans eğitimine kıyasla etik değerlendirmeler üzerinde ciddi bir etki oluşturmadığı, sadece bir kaç kazanç yönetim sorusunda gruplar arasında farklılık görüldüğü ve karı artırıcı kazanç yönetim uygulamalarına lisans mezunu katılımcıların ve karı azaltıcı kazanç yönetim uygulamalarına da lisansüstü mezunu katılımcıların daha yüksek etik skorlar verdiği tespit edilmiştir. Kazanç yönetim uygulamalarına dair etik değerlendirmeler incelendiğinde ise, tecrübe düzeyi arttıkça katılımcıların kazanç yönetim uygulamalarını daha az etik gördükleri tespit edilmiştir. Yani daha

tecrübeli katılımcılar daha az tecrübeli katılımcılara kıyasla, kazanç yönetim uygulamalarını istatistiksel anlamlı bir şekilde daha çok etik bulmaktadırlar.

Çalışmada son araştırma sorusu olarak, katılımcıların Türkiye'de KOBİ'lerin kazanç yönetim uygulamalarına başvurup başvurmadıklarına dair görüşleri ile etik değerlendirmeleri arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığı değerlendirilmektedir. Hem grup ortalamaları hem de Kruskal-Wallis test sonuçlarına göre, Türkiye'de KOBİ'ler kazanç yönetim uygulamalarına başvuruyordur diyen katılımcıların istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde, Türkiye'de KOBİ'ler kazanç yönetim uygulamalarına başvuruyordur diyenlere kıyasla kazanç yönetim uygulamalarını daha etik buldukları tespit edilmiştir.

Bu çalışma, kazanç yönetim uygulamalarının Türkiye'de etik değerlendirmesini içeren bir kaç çalışmadan bir tanesidir. Henüz dünyada dahi kazanç yönetim uygulamalarının etik olup olmadığının tartışıldığı bir dünyada, çalışma Türkiye'deki meslek mensuplarının etik değerlendirmelerini içermekte ve Türkiye'deki meslek mensuplarının

büyük ölçüde bu uygulamaları etik dışı bulduğu görülmektedir. Çalışmada sadece muhasebe meslek mensuplarının bakış açıları değerlendirilmiştir, gelecekte yapılabilecek çalışmalarda muhasebe bilgilerini kullanan, üniversitede muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin bakışları gibi farklı grupların kazanç yönetim uygulamalarına dair etik değerlendirmeleri incelenebilir. Özellikle bu çalışmanın literatüre önemli katkılarından birini oluşturduğu düşünülen, Türkiye'de karı azaltıcı kazanç yönetim uygulamalarının neden karı artırıcı kazanç yönetim uygulamalarına kıyasla daha az etik görüldüğü araştırılabilir. Bu çalışmada sadece Aydın, İzmir ve Malatya illerindeki muhasebe meslek mensuplarının etik değerlendirmeleri incelenmiştir, daha geniş bir örnekleme, farklı bölgelerdeki etik değerlendirmeler ele alınabilir. Ayrıca, bu çalışmada özellikle KOBİ düzeyindeki işletmelere muhasebe hizmeti sunan bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının etik değerlendirmeleri incelenmiş olup, bağımlı çalışan ve büyük şirketler açısından sonuçların farklılaşıp farklılaşmadığı da önemli bir araştırma konusu olduğu düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Ahadiat, N. and Hefzi, H., (2012), An Investigation of Earnings Management Practices: Examining Generally Accepted Accounting Principles. *International Journal of Business and Social Science*. 3(14). 245-251.

Alpar, R., (2003), Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemlere Giriş I, 2. Baskı, Nobel Yayınevi, Ankara

Atik, A. and İsmail, H, T., (2011), Ethical Perceptions on Earnings Manipulation in Turkey: An Exploration of Differences in Preparers and Users Perspectives, *Research Journal of Finance and Accounting*, 2(3), 169-186

Badertscher, B., Phillips, J. Pincus M., and Rega, S. O., (2006), Do Firms Manage Earnings Downward in a Book-Tax Conforming Manner?, <http://www.worldlii.org/int/journals/Isn/abstracts/921422.html>.

Bergstresser, D. and Thomas P. (2006), CEO Incentives and Earnings Management, *Journal of Financial Economics*, 80(3), 511-529.

Bruns, J., W. and Merchant, A. K., (1990), The Dangerous Morality of Managing Earnings. *Management Accounting*. 72(2), 22-25.

Cheng, Q., and Warfield, D. T., (2005), Equity Incentives and Earnings Management, *The Accounting Review*, 80(2), 441-476.

Copeland, M. R., (1968), Income Smoothing. *Journal of Accounting Research*. 6, 101-116.

DeAngelo, H, DeAngelo, L, and Skinner, J. D. (1994), Accounting Choice in Troubled Companies. *Journal of Accounting and Economics*, 17, 113-143.

Dechow, M. P. and Skinner, J. D. (2000), Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators, *Accounting Horizons*, 14(2), 235-250

Dechow, M. P. and Skinner, J. D. (2000), Earnings Management: Reconciling the Views of Accounting Academics, Practitioners, and Regulators, *Accounting Horizons*, 14(2), 235-250

DeFond, L. M. and Jiambalvo, J., (1994), Debt Covenant Violation and Manipulation of Accruals. *Journal of Accounting and Economics*. 17(1-2), 145-176.

Dye, A. R. (1988), Earnings Management in an Overlapping Generations Model. *Journal of Accounting Research*. 26(2), 195-235.

- Elias, Z. R. (2002), Determinants of Earnings Management Ethics Among Accountants. *Journal of Business Ethics*, 40, 33-45.
- Elias, Z. R. (2002), Determinants of Earnings Management Ethics Among Accountants, *Journal of Business Ethics*, 40(1), 33-45.
- Fischer, M. and Rosenzweig, K. (1995), Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earnings Management, *Journal of Business Ethics*, 14, 433-444.
- Fudenberg, D., and Tirole, J., (1995), A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbency Rents. *Journal of Political Economy*, 103(1), 75-93.
- Fudenberg, D., and Tirole, J., (1995), A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbency Rents. *Journal of Political Economy*, 103(1), 75-93.
- Grasso, P. L, Tilley, A. P., and White, A. R. (2009), The Ethics of Earnings Management: Perceptions After Sarbanes-Oxley, *Management Accounting Quarterly*, 11(1), 45-69.
- Healy, M. P, and Wahlen, M. J., (1999), A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting, *Accounting Horizons*, 13(4), 365-383.
- Jaggi, B. and Lee, P, (2002), Earnings Management Response to Debt Covenant Violations and Debt Restructuring, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 17(4), 295-324.
- Jann, B. (2008), Multinomial Goodness-of-fit: Large-Sample Tests With Survey Design Correction and Exact Tests For Small Samples. *The Stata Journal*, 8(2), 147-169.
- Kaplan, E. S. (2001), 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, 27-44.
- Kruskal, H. W. and Wallis W. A. (1952); "Use of Ranks in One-Criterion Variance Analysis," *Journal of the American Statistical Association*, Cilt 47, Sayı 260, pp. 583-621.
- Merchant, A. K. and Rockness, J. (1994), The Ethics of Managing Earnings: An Empirical Investigation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 13(1), 79-94.
- Merchant, A. K. (1989), *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*. Harvard Business School Press.
- Moreira, A.C. J, and Pope, F. P, (2007), Earnings Management to Avoid Losses: A Cost Of Bebt Explanation, DP 2007-04, Research Center on Industrial, Labour and Managerial Economics, 1-45.
- Mulford, W. C, and Comiskey, E. E., (2002), *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*, John Wiley & Sons, Inc. New York.
- Özdamar, K., (2002), *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi-I*, SPSS-MINITAB, 4. Baskı, Kaan Kitabevi, Eskişehir.
- Phillips, J., Pincus, M., and Rego S. O., (2003), Earnings Management: New Evidence Based on Deferred Tax Expense, *The Accounting Review*, 78(2), 491-521.
- Roychowdhury, S., (2006), Earnings Management Through Real Activities Manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, (42), 335-370.
- Rumsey, D. (2007); *Intermediate Statistics for Dummies*, John Wiley and Sons, USA.
- Schipper, K. (1989), Commentary on Earnings Management. *Accounting Horizons*, 3, 91-102.
- Smith, L. M. (2003), A Fresh Look at Accounting Ethics (or Dr. Smith Goes to Washington). *Accounting Horizons*, 17(1), 47-49.
- Sweeney, A. P., (1994), Debt-covenant Violations and Managers Accounting Responses, *Journal of Accounting and Economics*, 17, 281-308.
- Wang, S, and Chen, S, (2012), The Motivation for Tax Avoidance in Earnings Management, 2012 International Conference on Engineering and Business Management, 447-450.
- Watts, L. R. and Zimmerman, L. J., (1978), Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards, *The Accounting Review*, 53(1), 112-134.

Ek 1: Çalışma Kapsamında Katılımcılara Sorulan Kazanç Yönetim Soruları (Muhasebe ve Faaliyet Manipülasyonları)

Kısaltmalar	Kazanç Yönetim Uygulamaları
Kari Artırıcı Faaliyet Kazanç Yönetim Uygulamaları (Manipülasyonları)	
Q1	Dönem karını yüksek göstermek maksadıyla isteğe bağlı masrafları ertelemek.
Q2	Esnek ödeme seçeneği satışları daha ziyade dönem sonunda uygulamak.
Q3	Dönem karını artırmak için aralık ayında sipariş sayısını artırıcı faaliyetler yürütmek.
Q4	Satışları açık hesap şeklinde finansal tablolara yansıtma.
Q4	Yatırım projelerini yıllık kar hedeflerini tutturmak maksadıyla sonraki yıllarda uygulamaya koymak.
Q6	Reklam harcamalarını yıllık kar hedeflerini tutturmak maksadıyla sonraki yıla aktarmak.
Q7	Danışmanlık şirketlerinin hak ettiği ödemeyi gelecek yıla devretmesini istemek.
Q8	Ar-Ge faaliyetlerinin giderlerinin gelecek yıl gidere dönüştürülmesini sağlamak
Kari Azaltıcı Faaliyet Kazanç Yönetim Uygulamaları (Manipülasyonları)	
Q9	Yıllık karın hedefleri aşması nedeniyle binaları boyama işlemini hızlandırmak.
Q10	Yıllık kar hedeflerini karşılamak için zamanı gelmemiş tamir ve bakım hizmetleri yaptırmak.
Q11	Dönem sonunda bütçe hedeflerini karşılamak için varlık alımlarında yapılan artışlar.
Q12	Dönem ayırıcı hesaplarda yapılan gider aktifleştirilmesi.
Kari Artırıcı Muhasebe Kazanç Yönetim Uygulamaları (Manipülasyonları)	
Q13	Bütçe kar hedefini yakalamak için geçmiş yılda envanterden çıkarılmış olan varlıkları yeniden envanter eklemek.
Q14	Kira maliyetlerinin gidere dönüştürülmemesi.
Q15	Dönem karının daha yüksek gösterilebilmesi için amortisman yönteminin değiştirilmesi.
Q16	Dönem karının daha yüksek gösterilebilmesi için hurda değer üzerinde yapılan değişiklikler.
Q17	Dönem karını daha yüksek göstermek için amortisman faydalı ömürlerinde yapılan değişiklikler.
Q18	Dönem karını daha yüksek göstermek için maddi olmayan duran varlıkların değerinde yapılan değişiklikler.
Kari Azaltıcı Muhasebe Kazanç Yönetim Uygulamaları (Manipülasyonları)	
Q19	Tedarik için düzenlenen faturalardan birinin kaydını geciktirmek.
Q20	Karlar hedeflerinin üzerinde olduğunda gelecek yıl karşımıza çıkacak bir masrafın önceden ödenmesi ve kaydedilmesi.
Q21	Düşük vergi için yüksek maddi duran varlık satın alımı.
Q22	Yenileme fonu kararlarının yıl sonuna bırakılması.
Q23	Satıcılar hesabında yapılan oynama ile tahsil edilmiş alacakların tahsil edilmemiş gibi gösterilmesi.
Q24	Dönem karının daha düşük gösterilebilmesi için amortisman yönteminin değiştirilmesi.
Q25	Dönem karının daha düşük gösterilebilmesi için hurda değer üzerinde yapılan değişiklikler.
Q26	Dönem karını daha düşük göstermek için amortisman faydalı ömürlerinde yapılan değişiklikler.
Q27	Dönem karını daha düşük göstermek için maddi olmayan duran varlıkların değerinde yapılan değişiklikler.

Ek 2: Kruskal-Wallis Test Sonuçlarına Göre Katılımcıların Cinsiyeti İle Etik Değerlendirmesi Arasında Anlamlı İlişki Bulunan Sorular

Dönem sonunda bütçe hedeflerini karşılamak için varlık alımlarında yapılan artışlar (Karı Azaltıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Cinsiyet	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kadın	45	111.06
Erkek	146	91.36
Ki-Kare		4.726
Olasılık		0.030
Dönem karının daha yüksek gösterilebilmesi için amortisman yönteminin değiştirilmesi (Karı Artırıcı Muhasebe Manipülasyonu)		
Cinsiyet	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kadın	45	108.58
Erkek	146	92.12
Ki-Kare		3.429
Olasılık		0.064
Dönem karını daha yüksek göstermek için maddi olmayan duran varlıkların değerinde yapılan değişiklikler (Karı Artırıcı Muhasebe Manipülasyonu)		
Cinsiyet	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kadın	45	108.33
Erkek	146	92.20
Ki-Kare		3.316
Olasılık		0.069

Ek 3: Kruskal-Wallis Test Sonuçlarına Göre Katılımcıların Eğitim Düzeyleri İle Etik Değerlendirmesi Arasında Anlamlı İlişki Bulunan Sorular ve Sonuçlar

Danışmanlık şirketlerinin hak ettiği ödemeyi gelecek yıla devretmesini istemek (Karı Artırıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Eğitim	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Lisans	176	97.97
Lisansüstü	15	72.90
Ki-Kare		3.397
Olasılık		0.065
Ar-Ge faaliyetlerinin giderlerinin gelecek yıl gidere dönüştürülmesini sağlamak (Karı Artırıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Eğitim	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Lisans	176	98.09
Lisansüstü	15	71.53
Ki-Kare		3.541
Olasılık		0.060
Dönem sonunda bütçe hedeflerini karşılamak için varlık alımlarında yapılan artışlar (Karı Azaltıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Eğitim	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Lisans	176	94.14
Lisansüstü	15	117.77
Ki-Kare		2.731
Olasılık		0.098
Dönem ayırıcı hesaplarda yapılan gider aktifleştirilmesi (Karı Azaltıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Eğitim	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Lisans	176	94.03
Lisansüstü	15	119.10
Ki-Kare		3.040
Olasılık		0.081
Dönem karının daha yüksek gösterilebilmesi için amortisman yönteminin değiştirilmesi (Karı Azaltıcı Muhasebe Manipülasyonu)		
Eğitim	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Lisans	176	98.35
Lisansüstü	15	118.40
Ki-Kare		4.628
Olasılık		0.031
Yenileme fonu kararlarının yıl sonuna bırakılması (Karı Azaltıcı Muhasebe Manipülasyonu)		
Eğitim	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Lisans	176	93.74
Lisansüstü	15	122.50
Ki-Kare		4.168
Olasılık		0.041

Ek 4: Kruskal Wallis Test Sonuçlarına Göre Tecrübe Düzeyi İle Katılımcıların Etik Değerlendirmesi Arasında Anlamlı İlişki Bulunan Sorular

Dönem karını yüksek göstermek amacıyla isteğe bağlı masrafları ertelemek (Karı Artırıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Tecrübe	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
0-5	18	115.17
6-11	44	118.31
12-17	50	90.66
18-23	49	82.80
23 ve üstü	30	82.25
Ki-Kare		15.498
Olasılık		0.004
Danışmanlık şirketlerinin birinin hak ettiği bir faturayı gelecek yıla devretmesi için başvurmak (Karı Artırıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Tecrübe	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
0-5	18	117.86
6-11	44	106.84
12-17	50	71.76
18-23	49	104.27
23 ve üstü	30	93.88
Ki-Kare		18.237
Olasılık		0.001
Dönem sonunda bütçe hedeflerini karşılamak için varlık alımlarında yapılan artışlar. (Karı Azaltıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Tecrübe	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
0-5	18	106.17
6-11	44	83.20
12-17	50	105.09
18-23	49	95.32
23 ve üstü	30	94.63
Ki-Kare		9.860
Olasılık		0.043
Tedarik için düzenlenen faturalardan birinin kaydını geciktirmek (Karı Azaltıcı Muhasebe Manipülasyonları)		
Tecrübe	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
0-5	18	97.94
6-11	44	114.67
12-17	50	88.98
18-23	49	91.09
23 ve üstü	30	87.17
Ki-Kare		7.982
Olasılık		0.092

Karlar hedeflerinin üzerinde olduğunda gelecek yıl karşımıza çıkacak bir masrafın önceden ödenmesi ve kaydedilmesi (Karı Azaltıcı Muhasebe Manipülasyonları)

Tecrübe	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
0-5	18	95.17
6-11	44	109.14
12-17	50	80.32
18-23	49	103.95
23 ve üstü	30	90.38
Ki-Kare		8.963
Olasılık		0.062

Düşük vergi için yüksek maddi duran varlık satın alımı (Karı Azaltıcı Muhasebe Manipülasyonları)

Tecrübe	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
0-5	18	107.19
6-11	44	107.05
12-17	50	103.61
18-23	49	85.50
23 ve üstü	30	77.55
Ki-Kare		9.412
Olasılık		0.052

Yenileme fonu kararlarının yıl sonuna bırakılması (Karı Azaltıcı Muhasebe Manipülasyonları)

Tecrübe	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
0-5	18	115.78
6-11	44	74.27
12-17	50	109.20
18-23	49	94.51
23 ve üstü	30	96.43
Ki-Kare		13.358
Olasılık		0.010

Ek 5: Türkiye'de KOBİ'lerin Kazanç Yönetim Uygulamalarına Başvurup Başvurmadığına Dair Görüşleri İle Etik Değerlendirmeleri Arasındaki Kruskal-Wallis Test Sonuçları

Dönem karını yüksek göstermek maksadıyla isteğe bağlı masrafları ertelemek (Karı Artırıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	107.66
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	91.28
Ki-Kare		3.689
Olasılık		0.055
Esnek ödeme seçenekli satışları daha ziyade dönem sonunda uygulamak (Karı Artırıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	110.26
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	90.23
Ki-Kare		5.510
Olasılık		0.019
Dönem karını artırmak için aralık ayında sipariş sayısını artırıcı faaliyetler yürütmek (Karı Artırıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	114.15
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	88.66
Ki-Kare		8.909
Olasılık		0.003
Satışları açık hesap şeklinde finansal tablolara yansıtmak (Karı Artırıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	114.67
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	88.45
Ki-Kare		9.311
Olasılık		0.002
Yatırım projelerini yıllık kar hedeflerini tutturmak maksadıyla sonraki yıllarda uygulamaya koymak (Karı Artırıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	123.15
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	85.02
Ki-Kare		19.772
Olasılık		0.000
Reklam harcamalarını yıllık kar hedeflerini tutturmak maksadıyla sonraki yıla aktarmak (Karı Artırıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	111.75
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	89.63
Ki-Kare		6.699
Olasılık		0.010

Ar-Ge faaliyetlerinin giderlerinin gelecek yıl gidere dönüştürülmesini sağlamak (Karı Artırıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	106.53
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	91.74
Ki-Kare		3.110
Olasılık		0.078
Yıllık karın hedefleri aşması nedeniyle binaları boyama işlemini hızlandırmak (Karı Azaltıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	116.32
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	87.78
Ki-Kare		11.332
Olasılık		0.001
Yıllık kar hedeflerini karşılamak için zamanı gelmemiş tamir ve bakım hizmetleri yaptırmak (Karı Azaltıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	109.54
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	90.53
Ki-Kare		5.193
Olasılık		0.023
Dönem ayırıcı hesaplarda yapılan gider aktifleştirilmesi (Karı Azaltıcı Faaliyet Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	109.15
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	90.68
Ki-Kare		4.671
Olasılık		0.031
Dönem karının daha yüksek gösterilebilmesi için amortisman yönteminin değiştirilmesi (Karı Artırıcı Muhasebe Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	116.79
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	87.59
Ki-Kare		12.448
Olasılık		0.000
Dönem karını daha yüksek göstermek için amortisman faydalı ömürlerinde yapılan değişiklikler (Karı Artırıcı Muhasebe Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	106.46
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	91.77
Ki-Kare		3.092
Olasılık		0.079

Dönem karını daha yüksek göstermek için maddi olmayan duran varlıkların değerinde yapılan değişiklikler (Karı Artırıcı Muhasebe Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	107.95
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	91.17
Ki-Kare		4.113
Olasılık		0.043
Yenileme fonu kararlarının yıl sonuna bırakılması (Karı Azaltıcı Muhasebe Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	111.67
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	89.66
Ki-Kare		6.917
Olasılık		0.009
Satıcılar hesabında yapılan oynama ile tahsil edilmiş alacakların tahsil edilmemiş gibi gösterilmesi (Karı Azaltıcı Muhasebe Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	106.83
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	91.62
Ki-Kare		3.767
Olasılık		0.052
Dönem karının daha yüksek gösterilebilmesi için hurda değer üzerinde yapılan değişiklikler (Karı Azaltıcı Muhasebe Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	114.54
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	88.50
Ki-Kare		10.555
Olasılık		0.001
Dönem karını daha yüksek göstermek için amortisman faydalı ömürlerinde yapılan değişiklikler (Karı Azaltıcı Muhasebe Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	107.15
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	91.49
Ki-Kare		3.934
Olasılık		0.047
Dönem karını daha yüksek göstermek için maddi olmayan duran varlıkların değerinde yapılan değişiklikler (Karı Azaltıcı Muhasebe Manipülasyonu)		
Kazanç Yönetimi	Gözlem Sayısı	Sıra Ortalaması
Kazanç Yönetimi Yapılmıyor	55	109.74
Kazanç Yönetim Yapılıyor	136	90.44
Ki-Kare		5.960
Olasılık		0.015